**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums par ienākumiem no saimnieciskās darbības pamatlīdzekļa (nekustamā īpašuma) pārdošanas**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 14.marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420530912, SKA-23/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0314.A420530912.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:0314.A420530912.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Valters Poķis, Dzintra Amerika, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 19.jūlija lēmuma Nr. 22.4.7/57539 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 23.maija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests audita rezultātā noteica pieteicējam [pers. A] samaksai budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2008., 2009. un 2010.gadu, nodokļa nokavējuma naudu un soda naudu, kā arī samazināja zaudējumus no saimnieciskās darbības. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2012.gada 19.jūlija lēmumu Nr. 22.4.7/57539. Lēmumā konstatēts, ka pieteicējs ir deklarējis tikai daļu no nekustamā īpašuma pārdošanas rezultātā gūtajiem ienākumiem. Tāpat auditā koriģēti pieteicēja uzrādītie izdevumi (pieteicēja aprēķinātais pamatlīdzekļu nolietojums).

[2] Pieteicējs minēto dienesta lēmumu pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2016.gada 23.maija spriedumu pieteikumu apmierināja. Spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] Pieteicējs uzskata, ka ienākumi no nekustamā īpašuma pārdošanas ir kvalificējami kā ienākumi no kapitāla saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9pantu. Savukārt dienests uzskata, ka pieteicēja ienākumi no nekustamā īpašuma pārdošanas gūti saimnieciskā darbības ietvaros saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.pantu. Līdz ar to strīds ir par to, vai pieteicēja darbība ar nekustamajiem īpašumiem pareizi tiek kvalificēta kā saimnieciskā darbība un vai pieteicēja ienākumi no nekustamo īpašumu pārdošanas ir uzskatāmi par saimnieciskās darbības rezultātā gūtajiem ienākumiem.

Pieteicējam atjaunotas īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu [adrese], Rīgā. Auditējamā periodā pieteicējs vairākos darījumos ir pārdevis nekustamā īpašuma domājamās daļas. Tādējādi lietā konstatējams, ka pieteicējs ir pārdevis daļas no viena nekustamā īpašuma, kuru viņš bija atguvis kā bijušā īpašnieka mantinieks, nevis iegādājies nekustamo īpašumu nolūkā to pārdot. Līdz ar to atzīstams, ka attiecībā uz nekustamā īpašuma domājamo daļu pārdošanu nav konstatējamas pazīmes, lai šo darbību kopumā atzītu par saimniecisko darbību. Tādējādi ienākumi no nekustamā īpašuma domājamo daļu pārdošanas nebija ieskaitāmi pieteicēja ar ienākuma nodokli apliekamajā ienākumā.

[3.2] Nav izšķirošas nozīmes tam, ka pieteicējs bija apstrīdējis zemākas iestādes lēmumu tikai par auditā veikto pamatlīdzekļu (ēku) nolietojuma aprēķinu, kā arī norādījis, ka nav ņemti vērā izdevumi par kāpņu telpu remontu un gāzes vada izbūvi. Pieteicējs administratīvajā procesā iestādē un iesniedzot pieteikumu tiesā kļūdījās sev par sliktu, nenorādot administratīvā akta prettiesiskuma galveno pamatu, proti, ka pieteicējs strīdus īpašumu ir ieguvis denacionalizācijas ceļā un ka šā nekustamā īpašuma domājamo daļu pārdošana nav pieteicēja saimnieciskā darbība.

Nav pamata pret pieteicēju pieļaut atšķirīgu attieksmi, nekā salīdzināmā tiesiskā situācijā ar līdzīgiem faktiskajiem apstākļiem tiesiskā regulējuma piemērošanu ir skaidrojis Senāts (*Senāta 2014.gada 9.maija spriedums lietā Nr. SKA-127/14 (A420559210), 2015.gada 18.maija rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-524/2015 (A420559210)*). Tiesiskuma principam izskatāmajā gadījumā ir dodama priekšroka iepretim apstāklim, ka pieteicējs kļūdaini kvalificēja nekustamā īpašuma domājamo daļu pārdošanu kā savu saimniecisko darbību. Vispirms jau nodokļu administrācijai ir pienākums tulkot piemērojamās tiesību normas atbilstoši to mērķim neatkarīgi no nodokļa maksātāja informētības par savām tiesībām.

[4] Valsts ieņēmumu dienests ir iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, pamatojot to ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa ir nepamatoti piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9pantu, jo bija jāpiemēro likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta pirmā un 1.1daļa.

Pieteicējs 1993.gada 1.janvārī reģistrējis saimniecisko darbību – sava vai nomāta nekustamā īpašuma izīrēšana un pārvaldīšana, darbības vieta – [adrese], Rīga. Savukārt auditā pieteicējam konstatēta nereģistrēta saimnieciskā darbība 2008., 2009. un 2010.gadā – nekustamo īpašumu atsavināšana [adrese], Rīgā, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta pirmo, 1.1 un 1.3daļu.

Pieteicējs audita laikā, kā arī apstrīdēšanas iesniegumā un pieteikumā tiesai neiebilda pret dienesta secināto, ka veiktā nekustamo īpašumu atsavināšana ir notikusi nereģistrētas saimnieciskās darbības ietvaros, un neapstrīdēja nereģistrētās saimnieciskās darbības rezultātā gūtos nedeklarētos ieņēmumus. Turklāt nekustamā īpašuma nolietojums tika iekļauts saimnieciskās darbības izdevumos, ko pierāda pieteicēja iesniegtais pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķina kopsavilkums gada ienākumu deklarācijās un ko atzinis arī pats pieteicējs.

[4.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešās daļas 4.punkts noteic, ka izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīts pamatlīdzekļu nolietojums, ko aprēķina saskaņā ar šā likuma 11.5pantu un likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13.pantu.

Līdz ar to pieteicējs pats līdz pat tiesas sēdei ir darbojies tā, it kā veiktu saimniecisko darbību nekustamo īpašumu atsavināšanas jomā.

[4.3] Nav pamatots tiesas secinājums, ka pieteicējam nav bijusi vēlme nodarboties ar saimniecisko darbību auditējamā periodā. Sākotnējais īpašuma iegādes mērķis nevar būt noteicošais, nosakot to, vai ir konstatējama saimnieciskā darbība.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 1.3daļu fiziskās personas darbība kvalificējama kā saimnieciskā darbība, ja tā atbilst vienam no šajā daļā minētajiem kritērijiem, tostarp 1.punktā noteiktajai darījumu regularitātei un sistēmiskumam (trīs un vairāk darījumi taksācijas periodā vai pieci un vairāk darījumi trijos taksācijas periodos).

Pieteicējs 2008.gadā veica 2 darījumus (pārdeva 3 dzīvokļus un 3 telpas), 2009.gadā – 6 darījumus (pārdeva 7 dzīvokļus) un 2010.gadā – 6 darījumus (pārdeva 14 dzīvokļus). Līdz ar to pieteicēja darbība auditējamā periodā ir kvalificējama kā saimnieciskā darbība. Minētais kopsakarā ar to, ka pieteicējs pats norādīja saimnieciskās darbības izdevumos nekustamā īpašuma nolietojumu un līdz pat tiesas sēdei uzturēja pozīciju, ka viņa veiktās darbības ir kvalificējamas kā saimnieciskā darbība, liecina par pieteicēja mērķi veikt saimniecisko darbību nekustamo īpašumu atsavināšanas jomā.

**Motīvu daļa**

[5] Pamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka nozīme ir piešķirama tam, kādā veidā pieteicējs ir reģistrējis un organizējis nekustamā īpašuma apsaimniekošanu un izmantošanu nodokļu samaksas aspektā.

Lietā nav strīda par to, ka pieteicējs 1993.gada 1.janvārī dienestā reģistrējis saimnieciskās darbības veidu – sava vai nomāta nekustamā īpašuma izīrēšana un pārvaldīšana. Reģistrētās saimnieciskās darbības ietvaros pieteicējs iesniedza gada ienākumu deklarācijas. Audita ietvaros ir pārbaudītas pieteicēja 2008., 2009. un 2010.gada ienākumu deklarācijas. Deklarācijās pieteicējs uzrāda saimnieciskās darbības ietvaros gūtos ienākumus un izdevumus, kuros pieteicējs ir iekļāvis arī nekustamā īpašuma nolietojumu. Auditējamā perioda ietvaros pieteicējs veicis nekustamā īpašuma domājamo daļu atsavināšanas darījumus.

Strīds pastāv par to, vai gūtie ienākumi no nekustamā īpašuma domājamo daļu pārdošanas ir iekļaujami saimnieciskās darbības ienākumos.

[6] Fakts, ka pieteicējs ir reģistrējis īpašumu kā saimnieciskās darbības pamatlīdzekli un aprēķinājis nolietojumu, ir apstāklis, kam ir jāvelta pienācīga uzmanība arī īpašuma domājamo daļu atsavināšanas brīdī. Apgabaltiesa nav sniegusi novērtējumu šim apstāklim, kas savukārt ir ietekmējis arī vēlāk izdarītos secinājumus un piemērotās tiesību normas.

Tas, ka šim apstāklim ir nozīme lietas pareizā izspriešanā, izriet no tiesību normu sistēmiskās analīzes.

[7] Nekustamais īpašums, kurš ir reģistrēts kā saimnieciskās darbības pamatlīdzeklis, saglabā saimnieciskās darbības pamatlīdzekļa statusu arī brīdī, kad tas tiek atsavināts, ja tas nav noteiktā veidā pārklasificēts par personiskajām vajadzībām izmantojamu lietu. Pamatlīdzekļa atsavināšanas gadījumā uz darījumu attiecas īpašie noteikumi, kas nosaka pamatlīdzekļu uzskaiti, atsavināšanu vai pārklasificēšanu par personiskajām vajadzībām izmantojamu lietu. Šie noteikumi ir ietverti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.5 un 11.6pantā.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta pirmo daļu, ja nekustamais īpašums atsavināšanas dienā tiek izmantots kā saimnieciskās darbības pamatlīdzeklis, ieņēmumus no nekustamā īpašuma atsavināšanas ņem vērā, nosakot saimnieciskās darbības ienākumu. Līdz ar to tiesību normas nosaka to, ka situācijā, kad nekustamais īpašums ir saimnieciskās darbības pamatlīdzeklis, ieņēmumi no atsavināšanas ir uzskatāmi par gūtiem saimnieciskās darbības ietvaros.

Tātad uzņēmējs var pārdot pamatlīdzekli (piemēram, nekustamo īpašumu), atsevišķi nereģistrējot saimnieciskās darbības veidu – nekustamā īpašuma tirdzniecību. Pamatlīdzekļa pārdošana pati par sevi ir saimnieciskās darbības sastāvdaļa, turklāt tā ir saistīta ar jau reģistrēto saimniecisko darbību.

[8] Pamatlīdzekļa jēdziens sevī ietver to, ka tā ir ķermeniska lieta, kura tiek izmantota pakalpojumu sniegšanai, iznomāšanai vai administratīvā nolūkā (sabiedrības pārvaldes vajadzībām vai citām vajadzībām). Tāpat pamatlīdzekļa statuss nozīmē arī to, ka šī ķermeniskā lieta nav iegādāta un netiek turēta pārdošanai. Pamatlīdzekļa statusa piešķiršana dod personām tiesības aprēķināt nolietojumu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.5panta otrās un trešās daļas regulējums paredz, ka nolietojumu var aprēķināt tikai par tādu pamatlīdzekļa daļu, kuru izmanto saimnieciskajā darbībā. Pretējā gadījumā ir proporcionāli jānodala tā pamatlīdzekļa daļa, kura netiek izmantota saimnieciskajā darbībā. Tādējādi tiesību normas norāda, ka pamatlīdzekļa statusa esība ir saistāma vienīgi ar saimniecisko darbību.

Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6pants regulē situāciju, ja saimnieciskajā darbībā izmantotais nekustamais īpašums tiek atsavināts vai pārklasificēts par personiskajām vajadzībām izmantojamu lietu.

Uzņēmējs var pieņemt lēmumu par to, ka saimnieciskajā darbībā izmantotais nekustamais īpašums tiek pārklasificēts par personiskajām vajadzībām izmantojamu ķermenisku lietu. Šādā gadījumā saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta trešo daļu taksācijas gadā, kurā nekustamais īpašums tiek pārklasificēts, maksātājs Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajā iestādē reizē ar gada ienākumu deklarāciju iesniedz informāciju par pārklasificēto pamatlīdzekli un nodokļa aprēķināšanai norakstītā nolietojuma summu un izdevumos norakstīto procentu maksājumu summu, kas tiek samaksāta par kredītu šā nekustamā īpašuma iegādei visā laikā, kad pamatlīdzeklis lietots saimnieciskajā darbībā. Turklāt šādā kārtībā aprēķinātā un deklarētā summa turpmāk tiek ņemta vērā saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6pants otro daļu apliekamā nodokļa aprēķināšanā īpašuma pārdošanas brīdī.

Pieteicējs ne tikai nav norādījis, ka būtu veicis nekustamā īpašuma pārklasifikāciju, bet arī apstiprinājis, ka nekustamais īpašums bija saimnieciskās darbības pamatlīdzeklis visa auditējamā perioda ietvaros.

[9] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.6panta pirmās daļas saturs sistēmiski saskan ar citām tiesību normām un iedzīvotāju ienākuma nodokļu sistēmas uzbūves principiem. Tiesības aprēķināt nolietojumu par pamatlīdzekļiem ir vērtējamas kā priekšrocība nodokļu samaksas aspektā, jo tā samazina ar nodokli apliekamo ienākumu. Tādēļ šis aspekts ir ņemams vērā arī pamatlīdzekļa atsavināšanas gadījumā.

Pieteicējs bija reģistrējis saimniecisko darbību, kurā kā pamatlīdzekli izmantoja īpašumu [adrese], Rīgā. Tādējādi pieteicējs ieguva nozīmīgas priekšrocības nodokļu samaksas jomā, kas ir izmantotas gan iepriekšējos periodos, gan arī auditējamā periodā, aprēķinot pamatlīdzekļa nolietojumu un citus izdevumus, kas saistīti ar pamatlīdzekļa izmantošanu.

[10] Tiesas apsvērumi par to, ka nekustamā īpašuma pārdošana nebūtu kvalificējama kā saimnieciskā darbība, ņemot vērā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 1.1 un 1.3daļā norādītos kritērijus, nav pamatoti tādā aspektā, ka pamatlīdzekļu atsavināšanas gadījumā nav nepieciešamība vērtēt darījuma regularitāti, sistēmiskumu un ekonomisko būtību. Kā jau norādīts, pamatlīdzekļa atsavināšana ietilpst saimnieciskajā darbībā.

Senāts arī atzīst par nepieciešamu norādīt, ka Valsts ieņēmumu dienests lēmumā un arī kasācijas sūdzībā ir atsaucies uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 1.1 un 1.3daļu un izvirzījis argumentu, ka pieteicējs veicis nereģistrētu saimniecisko darbību, tomēr šāda argumentācija nonāk pretrunā ar apgalvojumu, ka pieteicējs atsavinājis pamatlīdzekļus. Tomēr jāņem vērā, ka audita ietvaros veiktais aprēķins ir veikts, pamatojoties uz tiesību normām, kas regulē saimnieciskās darbības ietvaros gūta ienākuma aplikšanu, tai skaitā arī pārbaudīta pamatlīdzekļa nolietojuma aprēķina pamatotība.

[11] Tā kā apgabaltiesa nav piemērojusi tiesību normas, kas būtu piemērojamas strīda izskatīšanā, tās spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda:**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 23.maija spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.