Lieta Nr. A42501906
A844-10/5

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā, 2010. gada 14. aprīlī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese I. Kaļiņina,

piedaloties pieteicēja *V.N.* pilnvarotajai pārstāvei *D.N.*,
atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim *R.V.*,

atklātā tiesas sēdē 2010. gada 25. martā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *V.N.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006. gada 10. augusta lēmuma Nr. 19/21202 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) ģenerāldirektora 2006. gada 10. augusta lēmumu (turpmāk arī – Lēmums) noslēdzies administratīvais process iestādē. Tā rezultātā *V.N.* (turpmāk – pieteicējs) papildus aprēķināti un nomaksai budžetā noteikti Ls 33030,80, no tiem: iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk – IIN) Ls 16515,40 un soda nauda Ls 16515,40.

[2] Uzskatot Lēmumu par nepamatotu, pieteicējs 2006. gada 21. septembrī Administratīvajā rajona tiesā iesniedza pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneses 2006. gada 22. septembra lēmumu pieņemts pieteicēja pieteikums un ierosināta administratīvā lieta Nr. A42501906.

Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem. Pieņemot Lēmumu, VID ir pārkāpis materiālās tiesību normas, nav vispusīgi un objektīvi izvērtējis lietas faktiskos apstākļus, pārkāpjot administratīvā procesa principus, kas nostiprināti Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 5., 7., 8., 9., 10. un 13. pantā.

Attiecībā uz lietas faktiskajiem apstākļiem pieteicējs norāda, ka naudas summa Ls 66943,26 apmērā, kas tika piedzīta no Daugavpils pilsētas domes ar Latgales apgabaltiesas 2001. gada 28. marta spriedumu, ir pieteicēja darba alga. To pierāda 1995. gada 14. augusta cesijas līgums (turpmāk – Līgums), kas noslēgts starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums/*", ar kuru pieteicējam bija nodotas piedziņas tiesības kā darba atlīdzība par darbu SIA „*/Nosaukums/*". Līgums ir spēkā esošs, jo tas nav atcelts, nav atzīts par spēkā neesošu, vai kā citādi apstrīdēts. Pie apstākļiem, kad puses ir skaidri un nepārprotami noteikušas jau pašā Līgumā – ka tā ir pieteicēja darba alga par veikto darbu SIA „*/Nosaukums/*", iestāde nav tiesīga interpretēt to pretēji pušu gribai, kas bija izteikta slēdzot šo līgumu.

Neatbilst patiesībai Lēmumā norādītais, ka Līgumā nav noteikts algas apmērs – tas ir skaidri norādīts Līguma 2.2. punktā. Pieteicējam ar SIA „*/Nosaukums/*" bija darba tiesiskās attiecības no 1992. gada līdz 1995. gadam. Starp pieteicēju un darba devēju SIA „*/Nosaukums/*" bija noslēgts tikai viens līgums un saskaņā ar darba attiecību normatīvo regulējumu, ja darba attiecības turpinās arī pēc termiņa notecējuma – tāds līgums uzskatāms par beztermiņa līgumu. Par to liecina SIA „*/Nosaukums/*" direktora *S.Š.* policijas pārvaldei sniegtais paskaidrojums par to, ka pieteicējs strādāja firmā

„*/Nosaukums/*” par juristu no 1992. gada līdz 1995. gadam, un SIA „*/Nosaukums/*” izsniegtās pilnvaras.

No Līguma būtības izriet, ka pieteicēja darbs SIA „*/Nosaukums/*” nav uzskatāms par pamatdarbu, bet nodokļus no šiem pieteicēja ienākumiem bija jāmaksā darba devējam (Līguma IV nodaļa). Saskaņā ar noslēgtā Līguma noteikumiem – darba devējs apņēmās pieteicējam maksāt darba algu, apmaksājot visus nodokļus. Neatbilst patiesībai Lēmumā iztirzātais, ka pieteicēja mēneša darba alga bija noteikta tikai 1500 rubļu apmērā. Pats darba devējs pašrocīgi pierakstīja līguma IV sadaļā, ka pieteicējam apmaksā papildus vēl 40% no SIA „*/Nosaukums/*” labā piedzītajām summām, iepriekš atskaitot nodokļus.

Apstāklis, ka SIA „*/Nosaukums/*”, attiecībā pret kuru vēl 1995. gada decembrī Latgales apgabaltiesā tika ierosināta lieta par maksātnespēju, bilancē samazināja savas kreditoru saistības pret pieteicēju, nepierāda, ka šādas saistības nepastāv. Tas pierāda tikai to, ka SIA „*/Nosaukums/*” ir veicis grāmatvedības datu sagrozīšanu, par ko pēc pieteicēja sūdzības ir ierosināta krimināllieta pret SIA „*/Nosaukums/*” amatpersonām. Šai sakarā VID darbiniekiem nav tiesību balstīt savus secinājumus uz firmas SIA „*/Nosaukums/*” grāmatvedības datiem, kas neatbilst lietas faktiskajiem apstākļiem.

VID, pieņemot Lēmumu, nav vērtējis un nav devis tiesisku novērtējumu maksātnespējīgās SIA „*/Nosaukums/*” 1999. gada 25. janvāra pirmās kreditoru sapulces protokolam un tā administratores *I.S.* uzziņai par nenodrošināto kreditoru prasījumu sagrupējumu atbilstoši likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju” parādu segšanas secībai, kurā pieteicēja kā kreditora prasījums Ls 260909 apmērā [darba alga] tika iekļauts ar 15. numuru.

Nepamatota un prettiesiska ir VID darbinieku atsauce Lēmumā, ka netiek vērtēti dokumenti, kuri ir iesniegti lietā kā kopijas.

APL 59. pants, kas regulē informācijas iegūšanu, nosaka, ka pēc administratīvās lietas ierosināšanas iestāde iegūst informāciju, kas nepieciešama, lai pieņemtu attiecīgu lēmumu. Iegūstot informāciju iestāde var izmantot visas tiesiskās metodes, tai skaitā ar liecinieku, ekspertu, apskates, dokumentu un citu veida pierādījumu palīdzību, un šīs ziņas iestāde iegūst pati.

Pie tādiem apstākļiem nav pamatots VID darbinieku apgalvojums, ka nav vērtējams kā pierādījums šajā lietā iesniegtais maksātnespējīgās SIA „*/Nosaukums/*” administratores kreditoru prasījuma saraksts, jo tā ir tikai kserokopija. Iestādei nav liegta iespēja, ja tā apšauba pieteicēja iesniegto dokumentu, izprasīt šādā dokumenta oriģinālu no zonālā arhīva, kur glabājas firmas dokumenti. Iestāde nav tiesīga atteikties vērtēt pierādījumus

Pie šādiem apstākļiem nepamatots un prettiesisks ir VID lēmums daļā, ar kuru pieteicējam uzlikts par pienākumu papildus nomaksāt IIN Ls 37,27 apmērā un attiecīgi soda naudu Ls 37,27 apmērā, kas ir pretrunā arī ar APL 81. panta prasībām.

2008. gada 5. novembrī pieteicējs iesniedza pieteikuma papildinājumu, norādot, ka pieteicējs 2006. gada februārī saņēma VID Latgales reģionālās iestādes 2006. gada 15. februāra lēmumu Nr.1-4/2156 „Par nodokļa audita veikšanu *V.N.*”, saskaņā ar kuru laikā no 2006. gada 1. marta līdz 7. martam bija paredzēts veikt pieteicēja IIN auditu par gūtajiem ienākumiem laikā no 2003. gada 1. janvāra līdz 2003. gada 31. decembrim. Taču uz šā lēmuma saņemšanas brīdi pieteicējam bija zināms, ka IIN audits par gūtajiem ienākumiem minētajā laika periodā jau bija veikts. Iepriekšējais audits, kurš tika iesniegts VID Finanšu policijas pārvaldes Latgales reģionālajai iestādei un atrodas krimināllietas materiālos, tika sastādīts 2005. gada 7. oktobrī. Šajā gadījumā VID Latgales reģionālajai iestādei nebija tiesiska pamata otrreiz par vienu un to pašu periodu, vienai un tai pašai personai par vienu un to pašu nodokli veikt nodokļu auditu.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2006. gada 9. oktobrī saņemti atbildētāja rakstveida paskaidrojumi. VID pieteicēja pieteikumu neatzīst un uzskata par nepamatotu, balstoties uz šādiem argumentiem.

Pieteicējs nav iesniedzis VID pietiekamus pierādījumus, kas apliecinātu apgalvojumu, ka SIA „*/Nosaukums/*" grāmatvedības dati neatbilst lietas faktiskajiem apstākļiem un ir sagrozīti. Pārbaudē konstatēts, ka pieteicēja auditam iesniegto dokumentu kopiju saturs neliecina par to, ka SIA „*/Nosaukums/*" bija saistības pret pieteicēju par neizmaksāto darba algu, kā arī VID Latgales reģionālās iestādes rīcībā esošajos datos (SIA „*/Nosaukums/*" iesniegto gada pārskatu par 1993. un 1995. gadu dati) nav informācijas par pieteicēju kā SIA „*/Nosaukums/*" kreditoru. Tātad SIA „*/Nosaukums/*" labā no Daugavpils pilsētas domes piedzītie naudas līdzekļi nav uzskatāmi par pieteicēja darba algu, tādējādi pieteicējs, nedeklarējot visus 2003. gadā gūtos ienākumus, nav ievērojis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3. panta pirmās daļas, 7. panta, 8. panta trešās daļas 11. punkta, 19. panta pirmās daļas, 19. panta otrās daļas, 28. panta prasības un saskaņā ar minētā likuma $31.^3$ pantu viņam ir jāmaksā iztrūkstošā summa par 2003. gadu Ls 16515,40 un soda nauda Ls 16 515,40

Pārbaudes materiālos (audita pārskats Nr. 065) norādīts, ka pieteicējs VID iesniegtajā gada ienākuma deklarācijā par 2003. gadu nepilnīgi deklarējis 2003. gadā gūtos ienākumus un nav aprēķinājis IIN no 2003. gadā gūtajiem ienākumiem pēc 1995. gada 14. augusta cesijas līguma starp SIA „*/Nosaukums/*" un pieteicēju. Izvērtējot pieteicēja pieteikumā minētos argumentus, VID norāda, ka SIA „*/Nosaukums/*" un pieteicēja 1995. gada cesijas līgumā cedētā summa nav identificējama ar SIA „*/Nosaukums/*" un pieteicēja 1992. gada 29. janvāra līgumu par juridisko apkalpošanu, tādējādi nav pamata secināt, ka cedētā naudas summa ir pieteicēja darba alga.

[4] Tiesas sēdē pieteicēja pilnvarotā pārstāve pieteikumu uzturēja pamatojoties uz tajā minētajiem argumentiem, kā arī 2010. gada 25. marta tiesas sēdē izteica lūgumu par VID Latgales reģionālās iestādes pieaicināšanu šajā lietā trešās personas statusā.

Atbildētāja pilnvarotais pārstāvis pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumos tiesai minētajiem apsvērumiem.

[4.1] 2009. gada 20. aprīlī tiesas sēdē liecinieka statusā nopratinātais *S.Š.*, kas Līguma noslēgšanas laikā bija SIA „*/Nosaukums/*" direktors, liecināja (lietas 178. lapa), ka savulaik *V.N.* ar SIA „*/Nosaukums/*" bija attiecības – *V.N.* kādu brīdi bija pieņemts darbā, viņš pārstāvēja SIA „*/Nosaukums/*" intereses tiesās. Pēc tam radās nesaskaņas un izbeidzās jebkāda veida attiecības. Vēlāk sekoja *V.N.* prasības pret kompāniju, ka viņam viss nav izmaksāts, tika prasītas dažādas summas procentuāli par vinnētajām lietām. Daļu SIA „*/Nosaukums/*" samaksāja, pārējo noformēja cesijas veidā. Uz pieteicēja pārstāves jautājumu liecinieks apstiprināja, ka *V.N.* SIA „*/Nosaukums/*" strādāja no 1992. gada līdz 1995. gadam.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, noklausoties administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, secina, ka pieteikums par Lēmuma atcelšanu nav pamatots un ir noraidāms turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

[6] Tiesa konstatē šādus lietas faktiskos apstākļus.

[6.1] 1992. gada 29. janvārī starp *V.N.* un firmas „*/Nosaukums/*" direktoru noslēgts līgums par juridisko pakalpojumu sniegšanu (lietas 126. – 128. lapa).

[6.2] 1995. gada 14. augustā starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums/*" tika noslēgts cesijas līgums, ar kuru pieteicējs pārņēma tiesības uz naudas līdzekļu iegūšanu saskaņā ar 1994. gada 21. jūnija saimnieciskās tiesas lēmumu lietā Nr. 2470/5 par no Daugavpils pilsētas domes piedzenamo naudas summu Ls 109396,10 apmērā (lietas 121. – 123. lapa).

[6.3] 2001. gada 9. janvārī *V.N.* ar *J.M.* noslēdza cesijas līgumu, ar kuru *V.N.* nodeva prasījuma tiesības *J.M.* pret Daugavpils pilsētas domi par pamatparāda summu Ls 64286,97 apmērā un procentu prasījumu Ls 50828,92 apmērā. Saskaņā ar līguma pielikumu Nr. 1 cedējamo prasījuma tiesību īpašnieks ir cedents (*V.N.*). Cesionārs (*J.M.*), saņemot no parādnieka Daugavpils pilsētas domes piedzītās summas, atgriež tās cedentam (lietas 84. – 86. lapa).

[6.4] Ar Latgales apgabaltiesas 2001. gada 28. maija spriedumu nolemts piedzīt no Daugavpils pilsētas domes *J.M.* labā galveno parādu Ls 64286,97, nokavējuma procentus Ls 296,80 un valsts nodevu Ls 732,55 – kopā Ls 65316,32 (lietas 87. – 93. lapa).

[6.5] 2003. gada 23. decembrī *V.N.* parakstīja apliecinājumu, ka no cesionāra *J.M.* saņēmis naudas līdzekļus pilnā apmērā Ls 66943,26 un pret *J.M.* nav nekādu materiālu pretenziju (lietas 77. lapa).

[6.6] VID Latgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa no 2006. gada 1. marta līdz 27. martam veica pieteicējam vienkāršo iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2003. gadu.

[6.7] 2006. gada 27. martā VID Latgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa noformēja audita pārskatu Nr. 065 (lietas 51. – 60. lapa) un 2006. gada 28. martā pieņēma lēmumu Nr. 1-4/4380 (turpmāk – audita lēmuma, lietas 49. – 50. lapa), ar kuru pieteicējam tika uzlikts par pienākumu iemaksāt budžetā IIN Ls 16515,40 un soda naudu Ls 16515,40 iztrūkstošās nodokļa summas apmērā – kopsummā Ls 33030,80.

[6.8] Nepiekrītot audita lēmumam, pieteicējs viņam uzlikto nodokļa maksājumu apstrīdēja gan VID Latgales reģionālās iestādes vadītājam, gan VID ģenerāldirektoram.

[6.9] Izskatot pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumus, audita lēmumā noteiktais tiesiskais pienākums IIN Ls 16515,40 un soda naudu Ls 16515,40 iztrūkstošās nodokļa summas apmērā – kopā Ls 33030,80 atstāts negrozīts.

[7] Tiesa, izvērtējot pieteicēja prasījumus, konstatē, ka vispirms ir izvērtējams pieteicēja 2008. gada 4. novembra pieteikuma papildinājumā ietvertais prasījums izvērtēt audita veikšanas tiesiskumu, jo pieteicējs uzskata, ka iepriekš audits viņam jau bija veikts.

[7.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" (redakcijā uz 2006. gada 1. janvāri) 23. panta pirmās daļas otrais teikums noteica – ja attiecībā uz konkrētu nodokli, nodokļu deklarācijas posteni, nodevu vai citu valsts obligāto maksājumu par attiecīgo taksācijas periodu ir veikta nodokļu revīzija (audits), tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja atklājas fakti, kas liecina par dokumentu viltošanu, krāpšanu vai citām krimināli sodāmām darbībām.

Tiesa konstatē, ka pieteicējs uz otrreizēja audita veikšanas aizlieguma pamata ir apstrīdējis 2006. gada 15. februāra lēmumu Nr. 1-4/2156 „Par nodokļa audita veikšanu *V.N.*", ar kuru tika ierosināts audits, VID ģenerāldirektoram un pēc tam pārsūdzējis Administratīvajā rajona tiesā (lieta Nr. A42417806). Pieteicējs pamatoja, ka iepriekšējais audits tika sastādīts 2005. gada 7. oktobrī, kurš tika iesniegts VID Finanšu policijas pārvaldes Latgales reģionālajai iestādei un atrodas kriminālllietas materiālos (lietas Nr. A42417806 14. lapa).

VID ģenerāldirektors 2006. gada 10. maijā ar vēstuli Nr. 15.10.2/12858 (lietas Nr. A42417806 16. – 21. lapa) atbildēja, ka 2005. gada 8. augustā VID Finanšu policijas pārvaldes Latgales reģionālā nodaļa iesniedza VID Latgales reģionālajai iestādei pieprasījumu veikt nodokļa aprēķinu par *V.N.* 2000. un 2003. gadā konkrētajos darījumos gūtajiem ienākumiem. 2005. gada 4. oktobrī VID Latgales reģionālās iestādes direktore pieņēma lēmumu Nr. 1-4/17167, ar kuru tika uzdots veikt *V.N.* IIN pārbaudi pēc VID Finanšu policijas pārvaldes iesniegtajiem dokumentiem. Savukārt 2005. gada 7. oktobrī tika sastādīts nodokļa aprēķina pārskats, kurš tika iesniegts VID Finanšu

policijas pārvaldes Latgales reģionālajai nodaļai. Aprēķina veikšanai no *V.N.* netika pieprasītas deklarācijas par attiecīgo taksācijas gadu, bet nodokļa aprēķina veikšanai tika izmantota tikai Finanšu policijas pārvaldes sniegtā informācija par konkrētiem darījumiem.

VID 2006. gada 10. maija vēstulē Nr. 15.10.2/12858 argumentēja, ka normatīvajos aktos izšķir jēdzienus „nodokļu aprēķins" un „nodokļu audits", jo saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmo daļu nodokļu un soda naudas uzrēķinu var veikt tikai nodokļu revīzijas (audita) rezultātā. Savukārt nodokļu aprēķinu nodokļu administrācijai ir pienākums veikt pēc VID iestāžu, pirmstiesas izmeklēšanas iestāžu vai tiesas pieprasījuma saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 8. panta 11. punktu, tādējādi sniedzot atzinumus, piemēram, arī kriminālprocesa jautājumos, kas saistīti ar nodokļu maksāšanu, kā tas ir noticis arī konkrētajā gadījumā.

[7.2] Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" (šeit un turpmāk redakcijā audita veikšanas laikā) 5. panta otrās daļas 4. punkts noteica, ka VID teritoriālās iestādes direktors pieprasa veikt jebkura VID attiecīgās teritoriālās iestādes kontrolei pakļautā nodokļu maksātāja nodokļu (nodevu) aprēķinu un nodokļu (nodevu) maksājumu revīziju (auditu). Minētā likuma 8. panta 11. punkts paredzēja, ka VID pēc VID iestāžu, pirmstiesas izmeklēšanas iestāžu un tiesas pieprasījuma veic komersantu nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīziju (auditu).

Minētās tiesību normas noteica VID amatpersonu tiesības, izmantojot jēdzienus *nodokļu aprēķins* un *nodokļu maksājumu revīzija (audits)* visās tiesību normās ar saikli *un*, turklāt 8. panta 11. punkts paredzēja, ka pēc VID iestāžu, pirmstiesas izmeklēšanas iestāžu un tiesas pieprasījuma var veikt nodokļu maksājumu revīziju (auditu). Līdz ar to minētā norma nedod skaidru atbildi, vai nodokļu aprēķins un nodokļu maksājumu revīzija (audits) ir divas alternatīvas darbības vai divas savstarpēji saistītas darbības.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 16. punkts definē, ka nodokļu revīzija (audits) ir nodokļu administrācijas pārbaude, kad tiek kontrolēta viena vai vairāku nodokļu, nodokļu deklarācijas posteņu vai nodevu un citu valsts obligāto maksājumu aprēķināšanas, maksāšanas un ieskaitīšanas budžetā pareizība un atbilstība normatīvajiem aktiem noteiktā taksācijas periodā. Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmajai daļai nodokļu administrācijai ir tiesības pēc nodokļu revīzijas (audita) precizēt nodokļu apmērus un uzlikt soda naudu.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 26. panta astotās daļas 2. punkts paredz, ka lēmumu par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu izpilda triju gadu laikā no tā pieņemšanas. Lēmuma izpildes noilguma termiņš tiek apturēts, ja apstrīdēts nodokļu administrācijas kontroles (pārbaudes, revīzijas) rezultātā pieņemtais lēmums, nodokļa aprēķins vai lēmums par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu, — uz iesnieguma pirmstiesas izskatīšanas laiku.

Izvērtējot iepriekš norādītās likuma „Par nodokļiem un nodevām" normas, secināms, ka jēdzieni *kontroles (pārbaudes, revīzijas) rezultātā pieņemtais lēmums* un *nodokļa aprēķins* tiek nošķirti, kā arī precizēta ir nodokļu revīzijas (audita) nozīme kā atsevišķs nodokļu maksājumu kontroles veids.

Turklāt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta ceturtā prim daļa, kas ir spēkā no 2007. gada 1. janvāra *(redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2006. gada 19. decembra likumu),* paredz, ka nodokļu administrācija pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja iesniegtajiem dokumentiem un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, veic nodokļu aprēķinu un sniedz atzinumu kriminālprocesa virzītājam par budžetam nodarīto zaudējumu [budžetā nenomaksāto nodokļu (nodevu) un valsts noteikto maksājumu] summu. Šādā kārtā sagatavots atzinums nav administratīvs akts. Uz atzinumu neattiecas šajā likumā paredzētā lēmumu apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas kārtība.

Tiesas ieskatā, kaut arī minētā norma nebija spēkā VID lēmumu pieņemšanas laikā, tās pieņemšana ir skaidri noteikusi VID tiesības saistībā ar nepieciešamību veikt nodokļu aprēķinus kriminālllietas ietvaros pēc kompetento iestāžu pieprasījuma, kas nav uzskatāmi par administratīviem aktiem, tajā skaitā par nodokļu auditu. Likumdevējs minēto rīcību ir apstiprinājis, tādējādi skaidri nodalot jēdzienus *nodokļa aprēķins* un *nodokļu revīzija (audits)*.

Kā tika konstatēts iepriekš, VID Latgales reģionālā iestāde 2005. gada 4. oktobrī pieņēma lēmumu Nr. 1-4/17167, ar kuru tika uzdots veikt pieteicēja IIN pārbaudi pēc VID Finanšu policijas pārvaldes iesniegtā pieprasījuma un dokumentiem. Savukārt 2005. gada 7. oktobrī sastādītais nodokļa aprēķina pārskats tika iesniegts VID Finanšu policijas pārvaldei. Nodokļa aprēķina veikšanai tika izmantota tikai Finanšu policijas pārvaldes sniegtā informācija par konkrētiem darījumiem, neko papildus pieteicējam nepieprasot.

Turklāt VID Finanšu policijas pārvaldes 2006. gada 8. februāra vēstule Nr. 14:6-18/157 apliecina, ka tikai minētā vēstule bija pamats audita uzsākšanai sakarā ar nepieciešamību kriminālprocesā 2006. gadā, bet ne 2005. gada ietvaros veiktās darbības (lietas Nr. A42417806 37. lapa). Minēto apliecina arī VID 2009. gada 28. aprīļa vēstulē Nr. 14.1.6-17.1/7655 sniegtā informācija, atbildot uz tiesas pieprasījumu (lietas 182. lapa).

Līdz ar to tiesa secina, ka VID konkrētajā gadījumā ir veicis un 2005. gada 7. oktobrī sastādījis nodokļu aprēķinu. Pieteicēja apgalvojums, ka VID ir tikai nosaucis 2005. gadā veiktās darbības par nodokļu aprēķinu, bet pēc būtības tas bija nodokļu audits, nav pamatots.

Attiecīgi tiesa secina, ka izskatāmajā gadījumā nav konstatēts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmajā daļā ietvertā nosacījuma, ka nodokļu revīzija (audita) atzinums ir galīgs, pārkāpums. VID bija tiesīgs ierosināt ar 2006. gada 15. februāra lēmumu Nr. 1-4/2156 „Par nodokļa audita veikšanu *V.N.*" IIN auditu un to īstenot.

[8] Tiesa, izvērtējot pieteicēja pieteikumu un VID Lēmuma pamatojumu, secina, ka izskatāmajā lietā ir strīds par to, vai atbildētājs pamatoti ir uzrēķinājis pieteicējam papildu nomaksai budžetā IIN Ls 16515,40 apmērā un soda naudu Ls 16515,40 apmērā, norāda uz šādiem apsvērumiem.

[9] 1992. gada 29. janvārī starp *V.N.* (Pilnvaroto) un firmas „*/Nosaukums/*" direktoru (Pilnvarotāju) noslēgts līgums par juridisko pakalpojumu sniegšanu (lietas 126. – 128. lapa). Līguma priekšmets ir juridisko pakalpojumu sniegšana Pilnvarotājam. Atbilstoši līguma 2.13. punktam darbs jāveic ārpus darba laika pamata darba vietā.

Līguma 2.17. punkts noteica, ka par pakalpojumu sniegšanu katru mēnesi ne vēlāk kā no 15. datuma līdz mēneša beigām jāizmaksā naudas atlīdzību LVR 1500. Līguma 3.1. punkts paredzēja, ka līgums ir spēkā līdz 1999. gada 31. decembrim.

Līguma IV nodaļa paredzēja papildus noteikumus, ka [*V.N.*] *pārstāv firmas intereses izskatot visu veidu strīdus visās instancēs. Sagatavo dokumentus un piedalās visu soda sankciju piedzīšanā, kas attiecas uz līgumu noteikumu neizpildīšanu – no soda sankciju (tai skaitā no ciestajiem firmas zaudējumiem) izmaksāt 40% no summas, kas jāpārskaita uz kontu krājbankā, atskaitot Latvijas Republikas likumdošanā paredzētos nodokļus*.

[10] Pēc VID konstatētās informācijas audita pārskatā 1996. gada 9. septembrī SIA „*/Nosaukums/*" no *V.N.* darba algas 1992. gadā ir ieturējusi un pārskaitījusi budžetā 3374,40 rubļus jeb Ls 16,87 (lietas 54. lapa). Minēto apliecina arī SIA „*/Nosaukums/*" sniegtie grāmatvedības dati par *V.N.* pārskaitītajiem nodokļiem (lietas 94. lapa). Līdz ar to tiesa konstatē, ka par 1992. gadu darba devējs ir pārskaitījis noteiktu naudas summu budžetā no *V.N.* ienākumiem, tādējādi atzīstot savu pienākumu maksāt nodokļus.

Tiesas sēdē liecinieks *S.Š.*, bijušais SIA „*/Nosaukums/*” direktors, apliecināja, ka ar pieteicēju bija noslēgts darba līgums. Pieteicējs uz kādu laiku bija pieņemts darbā – pārstāvēja SIA „*/Nosaukums/*” intereses tiesās. Pēc tam radās nesaskaņas un izbeidzās jebkāda veida attiecības. Vēlāk sekoja pieteicēja prasības pret SIA „*/Nosaukums/*”, ka viņam viss nav izmaksāts, prasītas tika dažādas summas procentuāli par vinnētajām lietām. Daļu SIA „*/Nosaukums/*” samaksāja, bet pārējo cesijas veidā (lietas 178. lapa).

[11] 1995. gada 14. augustā starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums/*” tika noslēgts cesijas līgums (lietas 121. – 123. lapa). Līguma 1.4. punkts noteica, ka līguma mērķis ir *V.N.* prasības apmierinājums attiecībā uz samaksu par padarīto darbu firmā „*/Nosaukums/*”. Savukārt līguma 2.1. punkts paredzēja, ka cedents piekāpjas, bet cesionārs *V.N.* pārņem tiesības uz naudas līdzekļu iegūšanu saskaņā ar saimnieciskās tiesas 1994. gada 21. jūnija lēmumu lietā Nr. 2470/5 sakarā ar piedzenamo naudas summu Ls 109396,10 apmērā no Daugavpils pilsētas domes. Līgums neatrunā jautājumus, kura no līgumslēdzēju pusēm apmaksās normatīvajos aktos paredzētos nodokļus no ienākuma.

Tiesa konstatē, ka cesijas līguma noslēgšanas mērķis ir pieteicēja prasības apmierinājums attiecībā uz samaksu par padarīto darbu firmā „*/Nosaukums/*”, tādējādi abām līgumslēdzēju pusēm apstiprinot faktu, ka pieteicējs ir veicis noteiktus uzdevumus firmas labā un nav saņēmis par to atalgojumu. Taču ar cesijas līgumu atbilstoši Civillikuma 1793. pantam prasījumi var pāriet no agrākā kreditora uz jaunu. Saskaņā ar Civillikuma 1805. pantu cesionārs var no cesijas brīža darboties ar kreditora tiesībām un uz šā pamata rīkoties ar prasījumu, cedēt to savukārt citam un izlietot to pret parādnieku. Līdz ar to cesionārs faktiski iegūst pastāvīgas piedziņas tiesības un darbojas kreditora vietā.

Minēto apliecina arī cesijas līguma 3. nodaļā noteiktais, ka cedents (firma „*/Nosaukums/*”) uz tiesas lēmumu lietā Nr. 2470/5 izdarīs cesijas uzrakstu par piekāpšanos prasības tiesībās par summu Ls 64 286,97 un nepieprasīs no Daugavpils pilsētas domes izpildīt to punktu tiesas lēmuma lietā Nr. 2470/5, kurš attiecas uz naudas līdzekļu – Ls 64 286,97 pārskaitīšanu viņa norēķinu kontā.

Līdz ar to cesijas līguma juridiskā darba liecina par pieteicēja kā cesionāra patstāvīgu saimniecisku darbību piedziņas darbību veikšanā, bet ne kā firmas „*/Nosaukums/*” darbinieka rīcību. Lietā apstiprināts, ka 2003. gadā pieteicēja iegūtie naudas līdzekļi Ls 66 943,26 apmērā ir no Daugavpils pilsētas domes piedzītie līdzekļi, uz kuriem saskaņā ar cesijas līgumu bija tiesības pieteicējam.

Minēto apliecina arī 2001. gada 9. janvārī pieteicēja noslēgtais cesijas līgums ar *J.M.*, ar kuru pieteicējs *J.M.* nodeva prasījuma tiesības pret Daugavpils pilsētas domi Ls 64286,97 apmērā. Minēto cesijas līgumu pieteicējs patstāvīgi slēdza kā fiziska persona, bet ne SIA „*/Nosaukums/*” vārdā (lietas 84. – 86. lapa).

[12] Pieteicējs ir argumentējis, ka Līguma 1.4. punkts par to, ka Līguma mērķis ir pieteicēja prasības apmierinājums attiecībā uz samaksu par padarīto darbu firmā „*/Nosaukums/*”, apstiprina, ka pieteicējs ir saņēmis nesaņemto darba algu saskaņā ar 1992. gada 29. janvāra līgumu par juridisko pakalpojumu sniegšanu. Arī saskaņā ar *S.Š.* liecībām, parakstot cesijas līgumu, *S.Š.* uzskatīja, ka tas bija viens no norēķināšanās veidiem (lietas 179. lapa).

Izvērtējot šā pieteicēja izvirzītā argumenta pamatotību, tiesa norāda, ka minētais Līguma punkts apliecina tikai iemeslu, kādēļ šāds Līgums tika noslēgts un kādēļ SIA „*/Nosaukums/*” šādu līgumu piekrita slēgt, atsakoties no daļas SIA „*/Nosaukums/*” prasījuma tiesībām pieteicēja labā. Taču cesijas līguma juridiskā daba ir atšķirīga no darba līguma regulējuma un no cesijas līguma izrietošās tiesības un noteikumi stājas iepriekš nolīgto noteikumu vietā. Tādēļ nav būtiskas nozīmes lietā, vai pastāvēja un cik ilgi turpinājās darba tiesiskās attiecības starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums/*”, jo pieņemot arī darba tiesisko attiecību esamību cesijas līguma noslēgšanas brīdī, tā

noslēgšana mainīja tiesiskās attiecības starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums/*" attiecībā uz konkrēto darījumu, no kura tika gūti ienākumi.

Pieteicējs pieteikumā norāda, ka VID darbinieki, pieņemot Lēmumu, nav vērtējuši un devusi tiesisku novērtējumu arī maksātnespējīgās SIA „*/Nosaukums/*" 1999. gada 25. janvāra pirmās kreditoru sapulces protokolam un maksātnespējīgās SIA „*/Nosaukums/*" administratores *I.S.* uzziņai par nenodrošināto kreditoru prasījumu sagrupējumu atbilstoši likuma „Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju" parādu segšanas secībai, kurā pieteicēja kā kreditora prasījums ir iekļauts ar 15. numuru par summu Ls 260909 apmērā kā darba alga.

Tiesas ieskatā minētajam faktam lietas faktisko apstākļu izvērtēšanā nav būtiskas nozīmes, jo lietā nav strīda par to, ka 2003. gadā pieteicēja iegūtie naudas līdzekļi Ls 66943,26 apmērā ir no Daugavpils pilsētas domes piedzītie līdzekļi, uz kuriem pieteicējam saskaņā ar cesijas līgumu bija tiesības. Līdz ar to nenodrošināto kreditoru prasījumos iekļautā summa varēja būt saskaņā ar 1992. gada 29. janvāra līgumu par juridisko pakalpojumu sniegšanu nesaņemtais atlīdzinājums, taču 2003. gadā pieteicēja iegūtie naudas līdzekļi ir identificējami kā saskaņā ar cesijas līgumu iegūtie.

[13] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" *(redakcijā no 1995. gada 4. jūlija, kad tika noslēgts cesijas līgums, līdz 2002. gada 1. aprīlim, kad ienākums tika izmaksāts)* 1. panta pirmā daļas 1. un 3. punkts paredzēja, ka IIN ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas sastāv no: 1) algas nodokļa, ko par darba ņēmēja gūtajiem ienākumiem aprēķina un maksā darba devējs; (..) 3) no nodokļa par ienākumiem no uzņēmējdarbības, ja tie nav peļņas nodokļa objekts, no individuālā darba (turpmāk – saimnieciskā darbība) un citiem avotiem. Atbilstoši minētā likuma 4. panta pirmās daļas 3. punktam nodokli no saimnieciskās darbības budžetā maksā nodokļa maksātājs.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta pirmā daļa nosaka, ka fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība.

Par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieku vai zvejnieku saimniecības) darbību (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta pirmā prim daļa).

[14] Tā kā iepriekš tika secināts, ka pieteicējs uz cesijas līguma pamata darbu, kas vērsts uz pakalpojuma [parāda piedziņa] sniegšanu, veica patstāvīgi, attiecīgi atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1. panta pirmās daļas 3. punktam, 4. panta pirmās daļas 3. punktam, 11. panta pirmajai un pirmajai prim daļai 2003. gadā pieteicēja gūtie ienākumi Ls 66943,26 apmērā ir kvalificējami kā no saimnieciskās darbības gūtais apliekamais ienākums.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28. pants paredz, ka maksātāja pienākums ir: 1) šajā likumā noteiktajos termiņos un kārtībā sastādīt un iesniegt Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajai iestādei pēc savas dzīvesvietas deklarāciju vai paziņojumu; 2) šajā likumā noteiktajos termiņos un kārtībā iemaksāt budžetā nodokli un citi.

Līdz ar to pieteicējam bija pienākums iesniegt VID teritoriālajai iestādei deklarāciju par gūtajiem ienākumiem un iemaksāt budžetā IIN Ls 16552,67 apmērā.

[15] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ panta pirmā daļa paredz, ja maksātājs, pārkāpdams šā likuma prasības, nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, kas atbilstoši šim likumam ir apliekams ar nodokli, izņemot tos ienākumus, no kuriem nodoklis bija jāietur izmaksas vietā darba devējam vai citai personai, viņam

ir jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa un soda nauda iztrūkstošās nodokļa summas apmērā.

Tā kā pieteicējs minēto nodokli nebija samaksājis, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ pantu viņam ir jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa un soda nauda iztrūkstošās nodokļa summas apmērā.

Vērtējot VID lēmumu daļā par soda naudas noteikšanu pieteicējam, ir svarīgi konstatēt, vai soda nauda ir uzlikta saskaņā ar likumu un vai soda naudas uzlikšana sasniedz noteiktu mērķi.

Kā norādījis Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (*2005. gada 14. janvāra spriedums lietā Nr. SKA-4*), soda naudas mērķis ir panākt, lai nodokļu maksātāji pildītu savus pienākumus nodokļu jomā, kā arī sodīt pārkāpējus. Tādējādi soda naudas ir paredzētas kā līdzeklis, kas nodrošina, lai valsts atbilstoši attiecīgajiem likumiem saņemtu nodokļus (*sal.: Eiropas Cilvēktiesību tiesas sprieduma Janosevic v. Sweden (iesniegums No. 34619/97) 107. punktu*).

Administratīvo lietu departaments arī norādījis, ka tikai gadījumos, ja tiesa, izvērtējot pārkāpuma būtību, konstatē soda naudas apmēra acīmredzamu nesamērību ar pārkāpumu, tas ir patstāvīgs pamats lēmuma atcelšanai par papildus aprēķināto soda naudu (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006. gada 30. maija sprieduma lietā Nr. SKA-127 11. punktu*).

Attiecībā uz aprēķināto soda naudas apmēru tiesa nekonstatē acīmredzamu nesamērību, jo nav konstatējami īpaši apstākļi, kas par to liecinātu.

Ievērojot minēto, tiesa uzskata, ka soda naudas noteikšana nav vērtējama kā acīmredzami nesamērīga, tādēļ VID Lēmuma pamatojums attiecībā uz papildus aprēķināto soda naudu ir pareizs, soda naudas piemērošana pieteicējam ir tiesiska un pamatota.

[16] Attiecībā uz pieteicēja pārstāves 2010. gada 25. marta tiesas sēdē izteikto lūgumu par VID Latgales reģionālās iestādes pieaicināšanu lietā trešās personas statusā, tiesa norāda, ka atbilstoši APL 28. panta pirmajā daļā noteiktajam par trešo personu administratīvajā procesā var būt *privātpersona*, kuras tiesības vai tiesiskās intereses attiecīgais administratīvais akts var ierobežot vai kuru var skart tiesas spriedums lietā. VID Latgales reģionālās iestāde ir VID struktūrvienība, kura nav uzskatāma par privātpersonu, līdz ar to šī iestāde nevar tikt uzskatīta par trešo personu izskatāmajā lietā.

[17] Attiecībā uz pieteicēja pieteikumā norādīto par naudas summas Ls 37,27 noteikšanu nomaksai budžetā, tiesa konstatē, ka šo naudas summu pieteicējs deklarējis kā IIN pārmaksu 2003. gada deklarācijā. Tā kā pieteicējam 2003. gadā nav konstatējama IIN pārmaksa, ar Lēmumu šī IIN summa pamatoti tika noteikta nomaksai budžetā un aprēķināta arī soda nauda šīs summas apmērā.

[18] Pieteikumā norādīts uz APL 59. pantā noteiktā normatīvā regulējuma neievērošanu, jo VID nav vācis pierādījumus, apšaubot pieteicēja iesniegto dokumentu kopijas.

Izvērtējot šā argumenta pamatotību, tiesa norāda, ka atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pantam – ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Tiesa atzīst, ka gadījumos, kad VID, pildot savu nodokļu administrācijas funkciju, ir veicis nodokļu aprēķinu privātpersonai, nodokļu maksātājam ir iespēja atspēkot VID lēmumā ietverto pamatojumu ar Administratīvā procesa likumā paredzētiem pierādīšanas līdzekļiem, jo arī APL 150. panta trešā daļa noteic, ka pieteicējam ir jāpiedalās pierādījumu savākšanā atbilstoši savām iespējām. Konkrētajā gadījumā izprasīt pieteicēja norādīto dokumentu no zonālā arhīva pieteicējs bija tiesīgs arī pats.

[19] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments 2008. gada 2. oktobra spriedumā lietā Nr. SKA-378/2008 (sk. 22. punktu) norādījis, ka Senāts, atsaucoties uz Eiropas Cilvēktiesību tiesas atziņām, vairākkārt savos nolēmumos ir norādījis, ka no Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6.panta izriet tiesas pienākums argumentēt spriedumus, bet tas nav saprotams kā prasība detalizēti atbildēt uz jebkuru argumentu. Tiesnešiem ir jāuzklausa argumenti, bet viņiem nav pienākums detalizēti atrunāt jebkuru iesniegumu vai skaidri atbildēt uz jebkuru paskaidrojumu. Tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no tiesību viedokļa *(sk. Senāta 2004. gada 23. novembra sprieduma lietā Nr. SKA-216/2004 8.punktu; 2005. gada 22. novembra sprieduma lietā Nr. SKA-378/2005 12.punktu).*

Tiesa atzīst, ka no tiesību viedokļa būtiska bija lietas faktisko apstākļu izvērtēšana, savukārt saistībā ar pieteicēja argumentu, ka nav ievēroti APL noteiktie principi, pieteicējs nav argumentējis, kādā veidā tieši nav ievēroti APL noteiktie principi, kā arī tiesa, izvērtējot lietā būtiskos faktiskos apstākļus, nav konstatējusi principu neievērošanu. Līdz ar to pārējie pieteicēja pieteikumā izteiktie argumenti nav uzskatāmi par nozīmīgiem no tiesību viedokļa, jo no to izvērtēšanas nav atkarīgs šajā spriedumā izdarītais secinājums, ka pieteicēja saskaņā ar cesijas līgumu saņemtie ienākumi ir uzskatāmi par saimnieciskās darbības rezultātā gūtiem, par kuriem bija maksājams IIN.

[20] Pārbaudot Lēmuma atbilstību procesuālajiem un formālajiem priekšnoteikumiem, tiesa konstatē, ka Lēmumu konkrētajā administratīvajā lietā izdevusi amatpersona, kam šī lieta ir piekritīga – VID ģenerāldirektors. Lēmuma izdošanā tiesa nekonstatē atkāpes no procesuālajiem noteikumiem attiecībā uz faktu vākšanu un lietas apstākļu noskaidrošanu. Lēmums izdots, ievērojot noteiktos formālos un procesuālos priekšnoteikumus, kā arī VID ir vērtējis lietas tiesiskos un faktiskos apstākļus un tos Lēmumā norādījis, Lēmums ir pamatots ar konkrētām tiesību normām, Lēmums satur pieteicēja izvirzīto argumentu vērtējumu. Pastāvot šādiem apstākļiem, tiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots, līdz ar to attaisno pieteicējam uzlikto pienākumu iemaksāt budžetā papildus aprēķinātos nodokļu maksājumus.

nosprieda

noraidīt *V.N.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006. gada 10. augusta lēmuma Nr. 19/21202 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā divdesmit dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese I. Kaļiņina