NORAKSTS
Lieta Nr.A42736008
AA43-0081-12/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2012.gada 27.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja V.Zommere,
tiesneses S.Gintere un M.Osmane,

piedaloties pieteicējas *S.R.* pilnvarotajam pārstāvim *L.K.* un atbildētāja - Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei *K.K.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta par *S.R.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 25.septembra lēmuma Nr.19/27066 atcelšanu, sakarā ar *S.R.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 17.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Laika posmā no 2008.gada 14.februāra līdz 2008.gada 10.maijam Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID vai atbildētājs) Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Auditu daļa veica *S.R.* (turpmāk arī – pieteicēja) vienkāršo iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par auditējamo periodu no 2006.gada 1.janvāra līdz 2006.gada 31.decembrim.

Audita rezultātā konstatēts slēptais apliekamais ienākums par 2006.gadu Ls 57253,31, papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 14403,30, soda nauda Ls 7291,66 un nokavējuma nauda Ls 2189,30.

2008.gada 10.maijā VID Vidzemes reģionālā iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšniece pieņēma lēmumu Nr.13.2.-16.1/5023, ar kuru nolēma:

1) papildu aprēķināt iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 14403,30, soda naudu Ls 7291,66 un nokavējuma naudu Ls 2189,30 un uzlikt par pienākumu pieteicējai iemaksāt valsts budžetā Ls 23884,28;

2) samazināt uz 2006.gada 1.janvāri skaidras naudas līdzekļu uzkrājumu par Ls 1292 un uz 2006.gada 31.decembri - par summu Ls 25000.

Ar VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora 2008.gada 17.jūlija lēmumu Nr.4.-8./7448 VID Vidzemes reģionālā iestādes 2008.gada 10.maija Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces lēmums Nr.13.2.-16.1/5023 atstāts negrozīts.

Ar VID ģenerāldirektora 2008.gada 25.septembra lēmumu Nr.19/27066 (turpmāk arī – Lēmums) atstāts negrozīts VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora lēmums.

[2] Pieteicēja Lēmumu pārsūdzēja Administratīvajā rajona tiesā, pamatojot pieteikumu ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Iedzīvotāju ienākuma nodoklis, soda un nokavējuma nauda aprēķināta nelikumīgi. Audita aktā un lēmumā par audita rezultātiem nepamatoti samazināti pieteicējas iepriekšējo gadu uzkrājumi un nepamatoti netiek atzīts aizdevums, kuru 2006.gadā pieteicēja saņēmusi no *I.C.* Atbildētājs ir izteicis pieņēmumus, kas nav objektīvi apstiprināti ar dokumentiem un nepamatoti vērtējis tos augstāk kā pieteicējas iesniegtos pierādījumus.

[2.2] Auditējamā perioda sākumā 2006.gada 1.janvārī pieteicēja ir deklarējusi Ls 13700, taču atbildētājs šo summu nepamatoti samazinājis par Ls 1292. Par pamatu skaidrās naudas uzkrājumam atbildētājs ir ņēmis tikai skaidrās naudas izņemšanu no bankas norēķinu konta 2005.gadā, bet nav ņēmis vērā to, ka skaidrās naudas uzkrājums veidojās ilgākā laika posmā. Katru gadu skaidrā nauda netiek uzkrāta no Ls 0, bet gan papildinot iepriekšējo periodu atlikumu.

[2.3] 2006.gadā saņemtā aizdevuma no *I.C.* Ls 85000 faktu apliecina gan noslēgtais aizdevuma līgums, gan starpniece aizdevuma nodošanā *I.P.* Pieteicēja uzskata, ka atbildētājs pēc būtības nav pamatojis, kā aizdevēja dzimšanas dati un reģistrācija Latvijas Republikas iedzīvotāju reģistrā ietekmē aizdevuma izsniegšanas fakta vērtējumu.

Audita lietai nav pievienoti aizdevēja *I.C.* paskaidrojumi, tādējādi pieteicējai nav iespējams pārliecināties, vai šāds paskaidrojums tiešām ir bijis, un nav iespējams iepazīties ar šī paskaidrojuma saturu. Gadījumā, ja šāds paskaidrojums ir sniegts, atbildētājam saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 150.panta pirmo daļu bija jāpārliecinās, ka tā ir tā pati persona, kura pieteicējai izsniegusi aizdevumu.

[3] VID rakstveida paskaidrojumā tiesai pieteikumu uzskata to par nepamatotu un noraidāmu saskaņā ar Lēmumā minēto argumentāciju.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 17.jūnija spriedumu pieteikums noraidīts.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Lietā ir strīds par to, vai VID pamatoti par 2006.gadu uzrēķināja iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu.

[4.2] Nodokļa apmēru var noteikt ar aprēķina metožu palīdzību, ja tiek konstatētas noteiktas pazīmes. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sesto daļu (redakcijā no 2003.gada 1.jūlija), veicot nodokļu revīziju (auditu), nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, ja ir konstatēts nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugums, kurš neatbilst nodokļu maksātāja deklarācijās uzrādītajiem ienākumiem vai par kuru nodokļu administrācijā nav iesniegtas deklarācijas; nodokļu maksātāja deklarētie ienākumi vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajās deklarācijās uzrādītie nodokļu maksātāja ienākumi neatbilst nodokļu maksātāja rīcībā esošajiem vai bijušajiem naudas līdzekļiem, mantai, cita veida vērtībām vai izdevumiem un nodokļu maksātājs nevar pamatot minēto neatbilstību.

Tādējādi nodokļu maksātājam ir jāpamato neatbilstība starp ieņēmumiem un izdevumiem. Proti, pieteicējai nevis tikai deklarācijā jānorāda, ka viņai bija skaidras naudas uzkrājumi Ls 13700 apmērā uz 2006.gada 1.janvāri un Ls 25000 uz 2006.gada 31.decembri, bet arī jāpierāda, ka deklarācijā sniegtās ziņas ir patiesas.

[4.3] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 150.panta trešo daļu pieteicējam atbilstoši savām iespējām jāpiedalās pierādījumu savākšanā. Savukārt šā likuma 161.panta pirmā daļa nosaka, ka administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi.

Kā izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtā daļa ar 2007.gada 11.aprīļa Satversmes tiesas spriedumu lietā Nr.2006-28-01, „Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas otrā teikuma atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 92.pantam" ir atzīta par neatbilstošu Satversmes 92.pantam un spēkā neesošu no 2007.gada 1.oktobra. Tas nozīmē, ka pieteicēja varēja iesniegt papildus pierādījumus līdz brīdim, kad tiesa nolēma pabeigt lietas izskatīšanu pēc būtības.

Tiesas sēdē netika konstatēti šķēršļi, kas uz lietas izskatīšanas brīdi liegtu pieteicējai iesniegt papildus pierādījumus. Netika izteikts lūgums atlikt lietas izskatīšanu, lai varētu iesniegt konkrētus dokumentus.

No audita pārskata izriet, ka atbildētājs pieteicējai atkārtoti ir lūdzis paskaidrojumus deklarācijā uzrādītajiem skaidrās naudas uzkrājumiem uz 2006.gada 31.decembri (2008.gada 8.aprīlī saņemtais paskaidrojums), taču pieteicēja atteikusies sniegt papildus paskaidrojumos, norādot uz 2008.gada 10.martā sniegto informāciju.

Pieteicēja norāda, ka VID nepamatoti piemērojis analīzes metodi, ņemot par pamatu skaidrās naudas uzkrājumam uz 2006.gada 1.janvāri, neņemot vērā, ka skaidras naudas uzkrājums veidojies ilgākā laika posmā.

[4.4] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta pirmā daļa noteic, ka Valsts ieņēmumu dienests pārbauda maksātāja (fiziskās personas) taksācijas gadā gūtos ienākumus, pamatojoties uz iesniegtajā gada ienākumu deklarācijā uzrādītajiem datiem darba devēju (ienākuma izmaksātāju) paziņojumiem par izmaksātajām summām, ārvalstu nodokļu administrāciju sniegtajām ziņām, apsekošanas un pārbaužu rezultātiem, kā arī citu Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošo informāciju par nodokļa maksātāja ienākumiem, īpašuma stāvokļa izmaiņām un izdevumiem.

Veicot pieteicējas ienākumu aprēķinu, atbildētājs pēc būtības sastāda pieteicējas gada bilanci, iekļaujot visus darījumus un summas, kuras VID var identificēt un attiecināt uz auditējamo periodu. Pieteicēja var iebilst pret kāda darījuma iekļaušanu kopējā aprēķinā, atbilstoši to argumentējot un pierādot, ka darījums nav noticis, vai ir citi iemesli, kas liedz to iekļaut nodokļu aprēķinu deklarācijās, kā pieteicējas darījumu.

Pieteicēja neatzīst VID naudas uzkrājuma samazinājumu par Ls 85000, kas pamatots ar VID Finanšu policijas pārvaldes sniegto informāciju par *I.C.* un viņa sniegtajiem paskaidrojumiem. Nav noskaidrots, vai persona, no kuras VID Finanšu policijas pārvaldes amatpersonas ir pieņēmušas paskaidrojumu, un persona, no kuras pieteicēja saņēmusi aizdevumu, ir viena un tā pati persona. Pieteicēja norāda, ka audita lietas materiālos neatrodas ne *I.C.* paskaidrojums, ne arī tā noraksts, līdz ar to pieteicējai nav bijusi iespēja pārliecināties, vai šādu informāciju minētā persona ir sniegusi un kad šāda informācija ir sniegta.

VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora 2008.gada 17.jūlija lēmumā Nr.4.-8./7448 norādīts, ka VID Finanšu policijas pārvaldes 2008.gada 17.aprīļa atbilde Nr.14.1.4.-18.2/5555 par to, ka Latvijā nav reģistrēta persona *I.C.* (dzimusi 1947.gada */dzimšanas datums/*), bet vienīgā persona ar vārdu *I.C.* (ar citiem dzimšanas datiem) noliegusi šādu aizdevumu, ir pievienota audita lietai.

[4.5] Saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 14.panta 1.punktu viens no VID Finanšu policijas uzdevumiem ir veikt likumā noteikto operatīvo darbību, lai atklātu un novērstu noziedzīgus nodarījumus valsts ieņēmumu jomā. Savukārt, minētā likuma 16.panta pirmā daļa operatīvās darbības veikšanu VID kompetencē esošajos jautājumos nosaka kā VID Finanšu policijas tiesības. No minētajām tiesību

normām izriet, ka VID Finanšu policija VID kompetencē esošajos jautājumos darbību veic operatīvās darbības ietvaros.

Saskaņā ar Operatīvās darbības likuma 24.panta pirmo daļu operatīvās darbības pasākumu gaitā iegūtā informācija ir klasificējama kā ierobežotas pieejamības informācija vai valsts noslēpuma objekts. Līdz ar to paskaidrojumi un cita veida dokumenti vai materiāli, kas iegūti operatīvās darbības ietvaros nav pievienojami audita lietas materiāliem, un pieteicējai pamatoti varēja tikt liegta iespēja iepazīties ar operatīvās darbības ietvaros iegūtajiem materiāliem.

[4.6] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs. No minētās tiesību normas izriet, ka tieši pieteicējai konkrētajā gadījumā ir pienākums sniegt papildus pierādījumus, kas apliecina strīdus aizdevuma darījuma faktisku pastāvēšanu, kā arī pierādījumus vai papildus datus par VID apšaubīto aizdevuma līgumā norādīto aizdevēju, kas dotu iespēju VID pārliecināties par pieteicējas uzrādītā darījuma faktisku pastāvēšanu un saņemt līgumā norādītā aizdevēja apstiprinājumu par līgumā minētās naudas summas nodošanas faktu.

Lietas materiālos atrodas pieņemšanas-nodošanas akts, no kura var secināt, ka *I.P.* 2006.gada 21.februārī ir nodevusi naudas summu Ls 85000 apmērā pieteicējai. Lietas materiālos nav pierādījumu, ka minēto summu varētu identificēt ar iespējamo aizdevēju *I.C.* Proti, nav pierādījumu, ka *I.C.* būtu naudas summu Ls 85000 nodevis *I.P.* Bez tam, gan pieņemšanas-nodošanas akts, gan aizdevuma līgums noslēgts vienā dienā – 2006.gada 21.februārī. Lietas materiālos nav pierādījumu par to, kādi šķēršļi pastāvēja *I.C.* 2006.gada 21.februārī nodot naudu personīgi pieteicējai, bet izmantot pilnvarotas personas pakalpojumus.

Apkopjot iepriekš minēto, tiesa secināja, ka pieteicēja nav saņēmusi aizdevumu.

[4.7] Kā izriet no audita pārskata, pieteicēja deklarējusi uz 2006.gada 1.janvāri Ls 13700, uz 2006.gada 31.decembri Ls 25000. Pieteicēja nav pierādījusi Ls 1292 izcelsmi un VID noteica skaidras naudas atlikumu uz 2006.gada 1.janvāri Ls 12408. Saskaņā ar pieteicējas sniegto informāciju daļa uzkrājuma uz 2006.gada 31.decembri sastādīja no *I.C.* saņemtais aizdevums Ls 85000, kas atzīts par nenotikušu (skat.[4.6]), kā arī dzīvokļa atsavināšanas darījums */iela/* par Ls 8500, ko pieteicēja pēc būtības nav apstrīdējusi.

Tādējādi tiesa secināja, ka VID pamatoti neatzina skaidras naudas uzkrājumu Ls 25000 par 2006.gadu.

Pieteicēja norāda, ka skaidras naudas uzkrājums uz 2006.gada 1.janvāri ir veidojies ilgākā laika posmā. Tomēr papildu pierādījumus par tā rašanās avotiem nav iesniegusi.

Tiesa secināja, ka VID pamatoti konstatēja, ka pieteicējas izdevumi 2005.gadā pārsniedz ienākumu avotus un slēpto ienākumu Ls 57253,31.

[4.8] VID iekļāva 2006.gada deklarācijā pieteicējas ienākumu no saimnieciskās darbības Ls 360, ko pieteicēja pēc būtības nav apstrīdējusi.

Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa secināja, ka VID pamatoti ir aprēķinājis iedzīvotāju ienākuma nodokli pieteicējai par 2006.gadu.

[4.9] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda - no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Šā likuma 32.panta astotā daļa noteic, ka samazinātā nodokļa summa, nokavējuma nauda un soda nauda attiecīgajā apmērā nodokļu maksātājam jāsamaksā 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par aprēķināto nodokļa summu. Ja revīzijas (audita) lēmumā norādītie maksājumi netiek veikti pēc 30 dienu termiņa izbeigšanās, nokavējuma naudas aprēķināšana tiek atjaunota no dienas, kad uzsākta nodokļu revīzija (audits).

Savukārt likuma 1.panta 22.punkts noteic, ka nokavējuma nauda ir procentu maksājums par nodokļu samaksas termiņa nokavējumu.

Tādējādi nokavējuma nauda tiek aprēķināta par termiņā nesamaksātajiem nodokļiem valsts budžetā. Likumdevējs ir paredzējis nodokļu administrācijas tiesības nodokļu maksātājam atsevišķi noteikt soda naudu konstantas summas veidā, bet nokavējuma nauda tiek aprēķināta procentos no nodokļu pamatparāda un turpina pieaugt ar katru nokavēto dienu.

[4.10] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta trešo daļu nokavējuma naudu neaprēķina, ja valsts vai pašvaldības budžets tam piekritīgo nodokļa maksājumu ir saņēmis piecu darbdienu laikā pēc maksājuma termiņa iestāšanās. Ja minētais nosacījums netiek ievērots, nokavējuma naudu aprēķina par periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās līdz samaksas dienai (to ieskaitot). Ja maksāšanas termiņš sakrīt ar brīvdienu (svētku dienu), tad par maksāšanas dienu uzskatāma pirmā darbdiena pēc brīvdienas (svētku dienas).

Tiesa secināja, ka pieteicējai līdz 2007.gada 16.aprīlim bija jāsamaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis par 2006.gadu. Tādējādi nokavējuma nauda tiek rēķināta no 2007.gada 17.aprīļa.

VID nokavējuma naudu ir aprēķinājis līdz 2007.gada 19.decembrim (audita uzsākšanas datumam), kas ir nākamā diena pēc dienas, kad

pieteicējai bija dota iespēja pašai precizēt VID iesniegtās deklarācijas un veikt attiecīgos maksājumus budžetā saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" $33.^2$ pantu. Tā kā pieteicēja pati deklarācijas neprecizēja un nodokļa samaksu budžetā neveica, tad tiesa uzskatīja, ka VID pareizi noteica laika posmu, par kuru ir aprēķināma nokavējuma nauda. Proti, no 2007.gada 17.aprīļa līdz 2008.gada 14.februārim (par 2006.gadu).

[4.11] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta 1.punkts (tiesību norma, kas bija spēkā audita veikšanas laikā) noteica, ja fiziskā persona, kas veic saimniecisko darbību, nereģistrējas kā nodokļu maksātājs vai 30 dienu laikā pēc noteiktā termiņa neiesniedz nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas, kā arī saimnieciskās darbības un grāmatvedības dokumentus, bez kuriem nodokļu administrācijas ierēdņi (darbinieki) nevar noteikt maksājamo nodokļu summu, tad par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen nodokli, kas aprēķināts no dienas, kad personai bija jāreģistrējas kā nodokļu maksātājam un soda naudu 150 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta trešā daļa noteic, ka, ja summa, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā budžetā par periodu, par ko tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta vairāk nekā par 15 procentiem no deklarējamās summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā.

Kā atzīts administratīvo tiesu praksē, 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 attiecīgiem likumiem saņemtu nodokļus *(sk., piem., Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2005.gada 14.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA – 1 12.punktu).*

Tiesa konstatēja, ka VID ir pareizi aprēķinājis soda naudu pieteicējai. Summa, kas pieteicējai jāiemaksā budžetā par periodu, par ko tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta vairāk nekā par 15 procentiem. Noteikts ienākuma nodoklis Ls 14403,32 – Ls 90 (ienākumi no saimnieciskās darbības). Soda nauda aprēķināta 50% apmērā no Ls 14313,32, tas ir, Ls 7156,66.

Attiecībā uz nereģistrēto saimniecisko darbību piemērota soda nauda Ls 135. No ienākumiem par nekustamā īpašuma izīrēšanu saņemti Ls 360, ienākuma nodoklis 25%, kopā nomaksai nodoklis Ls 90. Soda nauda 150%, kopā Ls 135.

[4.12] Ņemot vērā šajā spriedumā minēto, tiesa secināja, ka Lēmums ir tiesisks, bet pieteikums noraidāms.

[5] Pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 17.jūnija spriedumu. Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka tiesas nolēmums ir uzskatāms par nelikumīgu un atceļamu.

Pieteicēja uzskata, ka papildus aprēķinātais ienākuma nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda ir aprēķināta nelikumīgi, jo audita aktā un lēmumā par audita rezultātiem nepamatoti samazināti iepriekšējo gadu uzkrājumi un nepamatoti netiek atzīts aizdevums.

[6] VID paskaidrojumos par pieteicējas apelācijas sūdzību norāda, ka pirmās instances tiesa ir izvērtējusi visus lietā esošos pierādījumus, tostarp, pieteicējas iesniegto aizdevuma līgumu un pieņemšanas-nodošanas aktu, norādot, ka minētie dokumenti neapliecina pieteicējas apgalvojuma patiesumu par aizdevuma saņemšanu, kā arī citējot tiesību normas, kas ir par pamatu šādam tiesas secinājumam. Tādējādi apelācijas sūdzībā ietvertā norāde, ka Lēmums un tiesas spriedums ir nelikumīgs, nav pamatota un ir noraidāma.

[7] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja apelācijas sūdzību, atbildētāja pārstāve apelācijas sūdzību neatzina.

Tiesas sēdē tika nopratināta lieciniece *I.P.*

Motīvu daļa

[8] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un izvērtējusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota un pieteikums ir apmierināms daļā.

[9] Apgabaltiesa konstatē, ka Administratīvā rajona tiesa spriedumā pareizi konstatēja lietas faktiskos apstākļus un pareizi izvērtēja, vai pieteicējas rīcībā varēja būt skaidras naudas uzkrājumi, kas ir norādīti pieteicējas iesniegtajās deklarācijās un vai VID bija tiesīgs neņemt tos vērā, veicot pieteicējas iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinu.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Apgabaltiesa, pārbaudījusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, atzīst, ka Administratīvā rajona tiesa pieteikumā minētos apstākļus ir pārbaudījusi vispusīgi un pilnīgi, tiesa ir pareizi piemērojusi tiesību normas, kas attiecas uz pieteicējai aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokļa un soda naudu, un tiesas sniegtā argumentācija šajā daļā ir pareiza. Līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas

apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai šajā daļā un Administratīvā procesa likuma 251.panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

Apgabaltiesa nepiekrīt pirmās instances tiesas motivācijai attiecībā uz nokavējuma naudu.

[10] Papildus pirmās instances tiesas argumentiem un par apelācijas sūdzībā un pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē sniegtajiem argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10.1] Pēc būtības lietā pastāv strīds par to, vai pieteicēja 2006.gadā saņēmusi no *I.C.* aizdevumu Ls 85000.

[10.2] Lieciniece *I.P.* tiesas sēdē apgabaltiesā liecināja, ka *S.R.* ilgus gadus bija viņas draudzene, iepazinusies izklaides pasākumos 2002. vai 2003.gadā. Viņām esot bijuši līdzīgi dzīves stāsti. *S.R.* bijis slims bērns, bērnam bija pirmā tipa diabēts. Lieciniece ir medicīnas nozares pārstāve, uzskatījusi, ka bērnam diagnoze noteikta nepareizi. *S.R.* dzīvojusi Valmierā, lieciniece - Jūrmalā, tikušās Rīgā. Par *S.R.* materiālo stāvokli neko daudz nezina, par ļoti bagātu sievieti nosaukt viņu nevarēja. Arī par *S.R.* biznesu tajā laikā neko nezina, iespējams, ka *S.R.* nodarbojās ar reklāmas izplatīšanu. Tikušās brīvdienās. Dzīvesbiedra *S.R.* nebija, bērnu viņa audzināja viena. *S.R.* bija atradusi iespēju, lai brauktu uz Ameriku pakonsultēties, bet tam bija vajadzīga nauda. Ar *I.C.* lieciniecei bijušas romantiskas attiecības, satikusi viņu Milānā, kur bija ar draudzeni slēpot. Tur arī iepazinusies ap 2003.gadu. Domā, ka viņš bija pēc tautības itālis, bet ar viņu runājis angliski. Viņam bijušas vairākas dzīvesvietas, tai skaitā arī Itālijā. Ar *I.C.* tikusies Vīnē, Berlīnē, Parīzē, Milānā. Latvijā viņš nav bijis. Latvijā lieciniecei bijusi kopdzīve ar citu vīrieti. Saruna par naudu ar *I.C.* bijusi mērķtiecīga, atklājusi iemeslu, kāpēc vajadzīga nauda. Viņš zinājis, ka Latvija ir nabadzīga valsts, ka neko nevaram atļauties. Tā kā viņa mātei ir 2.tipa diabēts, viņš bija gatavs palīdzēt. Domā, ka *I.C.* nodarbojās ar apavu biznesu un nekustamo īpašumu attīstīšanu. Parīzē decembrī no viņa saņēmusi 80 tūkstošus eiro, janvārī Berlīnē 40 tūkstošus eiro. Tas bija kā ziedojums, viņš uzskatīja, ka palīdz draugiem. Šo naudu samainījusi latos un atdevusi *S.R. S.R.* uzrakstījusi aizdevuma līgumu, jo viņa negribējusi palikt parādā, uzskatīja, ka naudu atdos. Pieteicēja ar *I.C.* nebija pazīstama. Par *I.C.* dzimšanas datiem un adresi zināja no liecinieces stāstītā. Zināja šī vīrieša dzimšanas datus, jo tas bija pikants elements. Domā, ka līgumā norādītā adrese ir Milānā. Šobrīd ar *I.C.* kontakti ir zuduši, jo viņas dzīvē ir notikušas izmaiņas. Naudas nodošana notika lielveikalā „Spice", toreiz dzīvojusi Jūrmalā. Naudu iedevusi, kad atbraukusi no Vācijas. Līgums bija latviešu un angļu valodās, katrā 2 eksemplāri. Naudu veda ar lidmašīnu, rokas bagāžā. Nedeklarēja. Nezina,

vai *S.R.* bērnu aizveda uz Ameriku. Par tālāko neko nezina pastāstīt. Katrai sava ģimene, ar *S.R.* vairs nav draudzenes.

[10.3] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem.

Tiesu praksē atzīts, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta jēgai, lai, novērtējot pierādījumus, noteiktu to objektivitāti un ticamību, pierādījumus nepieciešams vērtēt to kopumā, nevis atrauti vienu no otra.

Apgabaltiesa uzskata, ka VID un pirmās instances tiesa pareizi izvērtējusi pierādījumus kopsakarā ar citiem lietas materiāliem un lietā pamatoti konstatēts, ka nav pierādīts, ka pieteicēja 2006.gadā saņēmusi no *I.C.* aizdevumu Ls 85 000.

[10.4] Apgabaltiesa nepiešķir ticamību liecinieces *I.P.* liecībai, jo tā ir pretrunā ar citiem lietas materiāliem, kā arī nav ticama, vērtējot to no loģikas viedokļa, no dzīvē gūtās pieredzes, kā arī pēc iekšējās pārliecības. Turklāt ne *S.R.*, ne lieciniece, iepriekš sniedzot paskaidrojumus VID, un pieteicēja pieteikumā tiesai nav minējusi šādus apstākļus par aizdevumu un aizdevuma mērķi.

[10.5] Ņemot vērā, ka lieciniece neko konkrētu nevarēja pateikt par *I.C.*, nevarēja nosaukt šās personas reālu dzīves vietu, tautību un konkrētu nodarbošanos, kā arī nevarēja neko konkrētu liecināt par pieteicēju (iepazīšanās apstākļiem ar pieteicēju, viņas nodarbošanos, materiālo stāvokli, biznesu, ģimeni), apgabaltiesa apšauba, ka *I.P.* ir nodevusi pieteicējai Ls 85000, turklāt – svešas personas naudu.

[10.6] Arī noformētais aizdevuma līgums rada šaubas par šāda aizdevuma reālu saņemšanu, jo no šī līguma nav saprotama aizdevēja *I.C.* dzīves vieta (valsts, pilsēta).

[10.7] Šaubas par liecības ticamību rada arī apstāklis, ka pieteicēja tajā laikā dzīvojusi Valmierā, viņai ir bijis nepilngadīgs bērns, turklāt slims, kuru audzinājusi viena, bet tai pašā laikā viņa brīvdienās braukusi izklaidēties uz Rīgu ar liecinieci. Turklāt tagad draudzība esot izjukusi un lieciniece pat nav painteresējusies par naudas izlietošanu tām vajadzībām, kurām nauda pēc liecinieces teiktā aizdota. Pieteicēja ne paskaidrojumos auditoriem, ne sūdzībā VID amatpersonai, apstrīdot sākotnējo lēmumu, nav minējusi naudas aizdošanas mērķi.

Ja pēc liecinieces teiktā nauda tika dota, lai pieteicēja ar bērnu varētu braukt uz Amerikas Savienotajām Valstīm, nav saprotams, kāpēc nauda mainīta uz latiem.

[10.8] Apgabaltiesa arī konstatē, ka tai pat laikā, kad it kā pieteicēja saņēmusi aizdevumu Ls 85000 no *I.C.* (*I.P.*) viņa saņēmusi arī dāvinājumu

no *A.R.* Ls 96000. Līdz ar to neiztur kritiku liecinieces teiktais, ka *S.R.* tajā laikā nebija līdzekļu bērna ārstēšanai. Apgabaltiesa arī konstatē, ka *S.R.* 2006.gadā veikusi apjomīgus naudas darījumus - izsniegusi lielus naudas aizdevumus gan juridiskām, gan fiziskām personām, proti, izsniegusi aizdevumu *J.M.* Ls 17000, izsniegusi aizdevumu SIA „*/Nosaukums/*" – Ls 114410, iemaksājusi par pamatkapitāla palielināšanu SIA „*/Nosaukums/*" Ls 58300.

[10.9] Ņemot vērā augstāk minēto, vērtējot šos faktus kopsakarā ar liecinieces *I.P.* liecību par naudas aizdošanas mērķi (pieteicējas bērnam) un liecinieces norādīto par līdzekļu trūkumu pieteicējai bērna ārstēšanas vajadzībām, apgabaltiesai ir pamats uzskatīt, ka lieciniece sniedz nepatiesu liecību.

[10.10] Apgabaltiesa atzīst, ka lietā taisāms blakus lēmums un lietas materiāli nododami prokuratūrai, jo ir pamats aizdomām, ka *I.P.* sniedz apzināti nepatiesu liecību.

[11] Katras personas brīva izvēle ir, kā un kādā formā rīkoties ar tai piederošajiem naudas līdzekļiem, tomēr tas neatbrīvo personu no pienākuma nomaksāt nodokļus normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā.

Pareizas nodokļu samaksāšanas nolūkā personai pašai jārūpējas par to, lai ikvienam finansiālam darījumam, kas var ietekmēt apliekamo ienākumu, būtu attaisnojošs dokuments.

Tas, kādas tieši ziņas un kādi pierādījumi jāiesniedz nodokļu maksātājam, ir atkarīgs no katra konkrētā gadījuma apstākļiem. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķina gadījumā nodokļu maksātāji mēdz savus iebildumus pamatot ar dažādām ziņām par ienākumiem, kas gūti pirms vairākiem gadiem. Normatīvajos aktos nav iespējams paredzēt detalizētus noteikumus, kādus tieši apstākļus ar kādiem pierādījumiem nodokļu maksātājs var pierādīt. Taču detalizēta tiesiskā regulējuma neesamība būtībā ir nodokļu maksātāja interesēs – viņš ir brīvs iesniegt jebkādus pierādījumus (uz tādiem norādīt). Lai par konstatēto slēpto ienākumu netiktu aprēķināts nodoklis, pierādīšanas līdzekļiem un pierādījumu daudzumam ir jābūt tādam, lai nodokļu administrācija (tiesas procesā – tiesa) gūtu pārliecību, ka nodokļu maksātājam ir bijuši tādi ienākumi, par kuriem nodoklis nav aprēķināms *(sk., piemēram, Senāta 2010.gada 30.septembra spriedumu lietā Nr. SKA-308/2010).*

[12] Pieteicējai aprēķināts ne tikai iedzīvotāju ienākuma nodoklis, bet arī nokavējuma nauda Ls 2189,30.

[12.1] Nokavējuma naudas aprēķins pamatots ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^{3}$panta pirmo daļu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*redakcijā, kas bija spēkā, kad pieteicējai radās pienākums samaksāt budžeta nodokli par*

2006.gadu) 31.[3]pants noteica nodokļa maksātāja atbildību par apliekamā ienākuma samazināšanu, tostarp arī nokavējuma naudas aprēķināšanu:

1) ja maksātājs, pārkāpdams šā likuma prasības, nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, kas atbilstoši šim likumam ir apliekams ar nodokli, viņam ir jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa un soda nauda iztrūkstošās nodokļa summas apmērā (panta pirmā daļa);

2) maksātājam nesamaksātā (iztrūkstošā) nodokļa summa un soda nauda jāsamaksā 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par to. Ja maksājumi šajā laikā nav veikti, par katru nokavēto maksājumu izdarīšanas dienu, sākot ar 31.dienu pēc nodokļu administrācijas lēmuma saņemšanas, tiek aprēķināta citastarp nokavējuma nauda no nesamaksātās (iztrūkstošās) nodokļa summas un soda nauda (panta otrā daļa).

Analizējot minētās tiesību normas, Senāts ir atzinis, ka likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ir ietvertas normas, kas nosaka nodokļu maksātāja atbildību par nodokļu samaksas kavējumu. Gadījumā, ja nodoklis ir aprēķināts, bet tiek kavēts samaksas pienākums, nodokļu maksātājs maksā nodokli un maksājumus par samaksas kavējumu. Šādos gadījumos gan nodokļu maksātājam ir zināms gan nodokļa apmērs, gan tā samaksas termiņš, un likumdevēja noteiktās sekas ir vērstas tikai pret kavējumu, nav noteikta soda nauda.

Savukārt, ja nodoklis nav vispār aprēķināts (ir samazināts apliekamais ienākums un līdz ar to budžetā maksājamā nodokļa summa), kā tas ir izskatāmajā gadījumā, šāda pārkāpuma konstatēšanas gadījumā VID aprēķina ne tikai nodokli, bet arī soda naudu. Tātad nokavējuma naudas aprēķins ir 31.[3]pantā regulēts, taču paredzēts tikai no brīža, kad nodokļu maksātājs kavē attiecīga VID lēmuma izpildi par konstatētā nodokļa pārkāpuma sekām *(sk. Senāta 2011.gada 1.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-107 12.punktu)*.

[12.2] Ar 2007.gada 8.novembra grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[3]pantā tika izdarīti šādi grozījumi: pirmajā daļā vārdi „un soda nauda iztrūkstošās nodokļa summas apmērā" tika aizstāti ar vārdiem „nokavējuma nauda un soda nauda atbilstoši likumā „Par nodokļiem un nodevām" noteiktajam apmēram", kā arī tika izslēgta panta otrā daļa.

Skatot jautājumu par nokavējuma naudas aprēķina pareizību par laiku līdz 2007.gada 8.novembra grozījumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[3]pantā, Senāts ir secinājis, ka VID ilgstoši un pastāvīgi ir interpretējis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[3]panta normas tādējādi, ka, konstatējot, ka persona samazinājusi apliekamo ienākumu, VID konsekventi aprēķināja tikai nodokli un soda naudu atbilstoši likuma 31.[3]panta pirmajai daļai.

Senāts ir atzinis, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas, skatot tās kopumā, ņemot vērā arī VID konsekvento praksi šo normu piemērošanā, un tiesiskās drošības apsvērumi ir pamats atzīt, ka nokavējuma naudas aprēķins par laiku, sākot no nodokļu samaksas pienākuma iestāšanās, gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir samazinājis apliekamo ienākumu, ir pieļaujams tikai līdz ar 2007.gada 8.novembra grozījumu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" spēkā stāšanās brīdi, turklāt grozījumi nav attiecināmi uz laiku pirms to spēkā stāšanās *(sk. Senāta 2011.gada 1.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-107 13.-16.punktu).*

[12.3] Izskatāmajā gadījumā VID ir piemērojis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu lēmuma pieņemšanas laikā aktuālajā redakcijā, bet attiecinājis šo normu uz auditējamo periodu. Ņemot vērā minēto, ir atzīstams, ka VID nepamatoti aprēķinājis pieteicējai nokavējuma naudu, tādējādi Lēmums šajā daļā ir atceļams.

[13] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmajai daļai, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējai viņa samaksāto valsts nodevu. Tādējādi atbildētājam – Latvijas Republikai – uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējai viņas samaksāto valsts nodevu Ls 10 apmērā par pieteikuma iesniegšanu un Ls 10 apmērā par apelācijas sūdzības iesniegšanu.

[14] Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesas spriedums ir daļēji pamatots.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, 126.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

S.R. pieteikumu apmierināt daļēji.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 25.septembra lēmumu Nr.19/27066 daļā par aprēķināto nokavējuma naudu Ls 2189,30.

Pārējā daļā pieteikumu noraidīt.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *S.R.* valsts nodevu Ls 20 (divdesmit lati).

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā 30 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	*(paraksts)*	V.Zommere
Tiesneses	*(paraksts)*	S.Gintere
	(paraksts)	M.Osmane

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese V.Zommere
Rīgā, 2012.gada 27.aprīlī