NORAKSTS

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A42729308
AA43 – 0861 – 12/11

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2012.gada 7.decembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja Dz.Amerika,
tiesneses Z.Kupce un I.Meldere,

piedaloties pieteicējam *D.T.* un pieteicēja pārstāvim *A.K.*, kā arī atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *K.K.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *D.T.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 9.septembra lēmuma Nr.19/25305 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 11.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Rīgas reģionālā iestāde no 2007.gada 31.augusta līdz 2008.gada 31.martam *D.T.* (turpmāk – pieteicējs) veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2004. – 2006.gadu. Saskaņā ar VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 10.audita daļas priekšnieka 2008.gada 31.marta lēmumu Nr.4.2.10/10 pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikti Ls 514 535,01, no tiem: IIN Ls 206 245,23, soda nauda Ls 261 051,89 un nokavējuma nauda Ls 47 237,89, kā arī samazināti papildu deklarācijā uzrādītie skaidras naudas uzkrājumi uz 2004.gada 1.janvāri par Ls 105 747.

Pieteicējs minēto lēmumu apstrīdēja VID Rīgas reģionālās iestādes direktoram, kurš 2008.gada 13.jūnijā pieņēma lēmumu Nr.1.3/21984, atstājot negrozītu apstrīdēto lēmumu. Pieteicējs šo lēmumu apstrīdēja VID

ģenerāldirektoram.

[2] Ar VID ģenerāldirektora 2008.gada 9.septembra lēmumu Nr.19/25305 (turpmāk – Lēmums) apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts, Lēmumā norādot šādus argumentus.

[2.1] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs 2004.gadā pārdevis 6 nekustamos īpašumus par Ls 80 592,25, kuru iegādes vērtība ir Ls 35 300,60, 2005.gadā pārdevis 76 nekustamos īpašumus par Ls 324 785,42, kuru iegādes vērtība ir Ls 68 654,11, un 2006.gadā pārdevis 33 nekustamos īpašumus par Ls 389 310,60, kuru iegādes vērtība ir Ls 55 508,23.

Tādējādi var konstatēt, ka pieteicējs ir veicis sistemātisku darbību, kuras mērķis bija peļņas gūšana. Pieteicējs nav reģistrējies VID kā saimnieciskās darbības veicējs.

[2.2] VID Rīgas reģionālā iestāde pieteicēja izdevumos ir iekļāvusi arī valsts nodevu par zemes iegādi un pārdošanu, t.i., 2004.gadā Ls 597,02, 2005.gadā – Ls 1373,08, 2006.gadā – Ls 1530,8.

2004.gada deklarācijā pieteicējs uzrādīja skaidras naudas uzkrājumus Ls 105 747 apmērā, papildus paskaidrojot, ka naudu devis tēvs *D.T.* 2007.gada 19.oktobrī un 2008.gada 20.februārī *D.T.* apstiprināja VID, ka ir aizdevis dēlam Ls 239 000.

Ņemot vērā, ka *D.T.* nesniedza detalizētāku informāciju par uzkrājuma avotiem, VID konstatē, ka nav pamata atzīt, ka aizdevums ir faktiski izsniegts pieteicējam.

2004.gadā VID ir konstatējis slēpto ienākumu Ls 193 256,46 apmērā, kas aprēķināts kā līdzekļu avoti Ls 156 268,27 mīnus izlietojums Ls 349 524,73.

Par 2005.gadu un 2006.gadu ir konstatēti ieņēmumi no saimnieciskās darbības (nekustamo īpašumu pārdošanas), kuri ir apliekami ar IIN, 2005.gadā Ls 254 758,23 un 2006.gadā Ls 332 271,57.

Auditā samazināti gada ienākumu deklarācijās uzrādītie neapliekamie ienākumi 2004.gadā par Ls 150 261, 2005.gadā par Ls 408 209 un 2006.gadā par Ls 229 690,12.

[2.3] VID Rīgas reģionālajai iestādei bija pamats saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu, 34.panta pirmo daļu un 29.panta otro daļu pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikt papildus IIN, soda naudu un nokavējuma naudu.

[2.4] Pieteicējs sistemātiski realizējis nekustamos īpašumus un guvis peļņu, līdz ar to pieteicēja 2004.-2006.gadā gūtie ienākumi no nekustamo īpašumu pārdošanas nav kvalificējami kā ienākumi no sava īpašuma pārdošanas un ir apliekami ar IIN.

[2.5] Ienākumi no nekustamo īpašumu pārdošanas tika noteikti, pamatojoties uz noslēgtajiem pirkuma līgumiem, nevis cerību līgumiem, kā to uzskata pieteicējs.

[2.6] Tā kā pieteicējs atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta pirmajai daļai 30 dienu laikā no dienas, kad saņēma nodokļu

administrācijas lēmumu par audita rezultātiem, nav iemaksājis budžetā papildus aprēķināto IIN, nokavējuma naudu un soda naudu 15 procentu apmērā no nodokļa pamatparāda, nav pamata IIN soda naudas samazināšanai.

[3] Administratīvajā rajona tiesā iesniegtais pieteicēja pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā par aprēķināto IIN Ls 204 959,44, soda naudu Ls 260 409 un nokavējuma naudu Ls 46 682,43 pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Lēmumā nav atspēkoti pieteicēja argumenti, ka saskaņā likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu (*likuma redakcijā, kura bija spēkā auditētajā periodā*) ar IIN nebija apliekams ienākums no jebkura nekustamā īpašuma pārdošanas, no kura iegādes brīža ir pagājuši vairāk kā 12 mēneši, neatkarīgi no darījuma mērķa un rakstura.

Pieteicējs ir atzinis aprēķināto IIN Ls 1285,79, soda naudu Ls 642,89 (50% no nedeklarētās summas) un nokavējuma naudu Ls 555,46. Pārējā daļā aprēķins veikts prettiesiski.

[3.2] VID nav atspēkojis arī pieteicēja iesniegtos pierādījumus par skaidras naudas uzkrājumiem uz 2004.gada sākumu. Saskaņā ar pieteicēja aprēķiniem slēptais ienākums nav konstatējams. Līdz ar to arī nodokļa aprēķini no tā veikti prettiesiski.

[3.3] Nav pamatots arī piemērotais sods 150 % apmērā, jo pieteicēja ienākumi bija deklarēti.

[4] Rakstveida paskaidrojumos par pieteikumu VID lūdz to noraidīt, pamatojoties uz Lēmumā ietvertajiem argumentiem.

[5] Administratīvā rajona tiesa 2011.gada 15.martā apmierināja pieteicēja pieteikumu, spriedumā norādot šādus motīvus.

[5.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007.gada 12.jūnijam*) noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.

Izvērtējot minētās tiesību normas piemērojamību administratīvajā lietā Nr.42565608, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) atzinis, ka minētā tiesību norma tulkojama tā, ka, arī pārdodot vairākus nekustamos īpašumus, kuri bijuši personas īpašumā ilgāk kā 12 mēnešus, gūtais ienākums nav apliekams ar IIN (*Senāta 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā SKA-526 17.punkts*).

Tā kā konkrētajā lietā ir līdzīgi faktiskie apstākļi, ir piemērojams norādītais likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007.gada 12.jūnijam*) tulkojums.

[5.2] No lietas materiāliem (*lietas I sējuma 115.lapa*) tiesa secinājusi, ka

nekustamais īpašums */adrese/* un */adrese/* atradās pieteicēja īpašumā ilgāk kā 12 mēnešus un minētie darījumi ar IIN nav apliekami.

Pieteicējs pieteikumā atzinis, ka darījumus ar nekustamo īpašumu */adrese/*, un */adrese/,* iekļāvis 2004.gada ienākumu deklarācijā, un par tiem nodoklis aprēķināts pamatoti. 2004.gada 17.jūnijā pieteicējs iegādājies īpašumu */adrese/*, kuru pārdevis 2004.gada 13.oktobrī, 2003.gada 28.oktobrī pieteicējs iegādājies īpašumu */adrese/*, kuru pārdevis 2004.gada 15.aprīlī. Arī šos darījumus pieteicējs atzinis, ka tie bija jāuzrāda kā apliekamais ienākums.

No minētā tiesa secinājusi, ka nekustamie īpašumi */adrese/* un */adrese/*, */adrese/* un */adrese/* pamatoti atzīti kā ar IIN apliekamie darījumi.

[5.2.1] 2005.gadā pieteicējs pārdeva 76 nekustamos īpašumus (*lietas I sējuma 163.-165.lapa*). Tiesa konstatējusi, ka tikai viens nekustamais īpašums Ķemeros iegādāts 2004.gada 12.martā, bet pārdots 2005.gada 14.janvārī (*lietas I sējuma 163.lapa*). Pieteicējs minēto darījumu iekļāvis 2005.gada ienākumu deklarācijā un pieteikumā atzinis kā apliekamo darījumu. Līdz ar to pārējie darījumi ar nekustamiem īpašumiem 2005.gadā nav apliekami ar IIN.

[5.2.2] 2006.gadā pieteicējs pārdeva 33 nekustamos īpašumus (*lietas I sējuma 176.- 178.lapa).* Tiesa konstatējusi, ka neviens no pārdotajiem īpašumiem nav bijis pieteicēja īpašumā mazāk par 12 mēnešiem. Līdz ar to apliekamais ienākums par 2006.gadu nav konstatējams.

[5.3] Ņemot vērā iepriekš secināto, ka pieteicēja rīcībā nav konstatējamas saimnieciskās darbības pazīmes, un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta pirmās daļas 1.punktā (*sprieduma taisīšanas brīdī spēkā esošajā redakcijā*) noteikto, VID nepamatoti aprēķināja soda naudu 150 % apmērā.

[5.4] Tiesai šajā lietā jāvērtē, vai VID pamatoti konstatēja, ka pieteicējam 2004.gadā bija slēptie apliekamie ienākumi Ls 193 256,46 apmērā, tajā skaitā, vai VID pamatoti neatzina pieteicēja uzrādīto skaidrās naudas uzkrājumu uz 2004.gada 1.janvāri Ls 105 747 apmērā.

Pieteicējs audita laikā norādījis, ka skaidrās naudas uzkrājums uz 2004.gada 1.janvāri Ls 105 747 apmērā izveidojies no pieteicēja tēva *D.T.* aizdotās naudas.

Tiesas sēdē *D.T.* liecināja, ka vairāk kā 20 gadus nodarbojies ar nekustamo īpašumu darījumiem, nodarbojies ar apģērbu šūšanu un pārdevis gatavos apģērbus veikaliem. Izvērtējot tiesā iesniegtos pierādījumus par *D.T.* saimniecisko darbību (*lietas III sējums*), tiesa secinājusi, ka tie pierāda *D.T.* saimniecisko darbību no 1987.gada līdz 1995.gadam, bet nepierāda, kādi uzkrājumi *D.T.* varēja būt 2001.gadā, kad izsniegts aizdevums pieteicējam.

D.T. VID Latgales reģionālā iestāde veica pievienotās vērtības nodokļa un IIN auditu par 2002.-2005.gadu saskaņā ar Organizētās noziedzības apkarošanas pārvaldes un Finanšu policijas sniegtajām ziņām par *D.T.* ieguldījumiem nekustamo īpašumu darījumos, kas nav samērojami ar viņa ienākumiem. Auditā konstatēts, ka 2002.gadā *D.T.* ienākums bija Ls 61 895,87 (*lietas IV sējuma 27.-102.lapa*).

Līdz ar to tiesa secinājusi, ka 2002.gadā *D.T.* pieteicējam varēja aizdot Ls 61 895,87.

[5.5] Pieteicējs tiesai iesniedzis 2003.gada cerību pirkuma līgumus, kas noslēgti ar desmit personām (*lietas I sējuma 242.-291.lapa*) par nekustamā īpašuma (zemes) lietošanas tiesību pārdošanu, saskaņā ar kuriem pieteicējam kā vienam no diviem zemes kopīpašniekiem pienācās puse no cerību pirkuma līgumos norādītajām summām, kas tiek maksātas, parakstot līgumus. Pēc tiesas aprēķina pieteicējam pienākošā naudas summa pavisam kopā sastāda Ls 31 178. Minētais aprēķins neatbilst pieteicēja veiktajam aprēķinam (*lietas I sējuma 241.lapa*), jo zemes lietošanas tiesību pārdevēji visos gadījumos bija divi un tāpēc no naudas summām, kas tika saņemtas, parakstot cerību pirkuma līgumus, pieteicējam pienācās tikai puse.

Tā kā saskaņā ar līgumiem minētās summas tika maksātas skaidrā naudā līgumu parakstīšanas dienā, kā arī darījumi notikuši 2003.gada otrajā pusē, t.i., samērā neilgu laiku līdz skaidrās naudas uzkrājuma deklarēšanas brīdim – 2004.gada 1.janvārim, tiesas ieskatā saskaņā ar šiem līgumiem pieteicēja saņemtās summas var tikt atzītas par VID deklarētā skaidrās naudas uzkrājuma avotu.

[5.6] No pieteicēja iesniegtajiem 2004.gada cerību pirkuma līgumiem (*lietas I sējuma 292.-317. un 321.-440.lapa*) izriet, ka saskaņā ar šiem līgumiem pieteicējam kā vienam no diviem zemes gabalu kopīpašniekiem pienācās puse no cerību pirkuma līgumos norādītajām summām, kas tiek maksātas pie šo līgumu parakstīšanas, kas pēc tiesas aprēķina pavisam kopā sastāda Ls 73 504,46. Minētais aprēķins neatbilst pieteicēja veiktajam aprēķinam (*lietas I sējuma 318.-320.lapa)*, jo zemes lietošanas tiesību pārdevēji visos gadījumos bija divi un tāpēc no naudas summām, kas tika saņemtas, parakstot cerību pirkuma līgumus, pieteicējam visos gadījumos pienācās tikai puse.

Tiesai nav pamata apšaubīt to, ka pieteicējs ir saņēmis cerību pirkuma līgumos norādītās summas, tāpēc tiesa secinājusi, ka kopējā pieteicēja saņemtā summa – Ls 73 504,46 nepamatoti iekļauta pieteicēja 2004.gada slēptajā apliekamajā ienākumā.

[5.7] No audita pārskata (*lietas I sējuma 128.lapa*) izriet, ka VID kā pieteicēja līdzekļu izlietojumu norādījis *V.K.* 2004.gadā kopumā izmaksātos Ls 103 712,63.

No pieteicēja iesniegtajiem 2004.gada cerību pirkuma līgumiem izriet, ka no 28 cerību pirkuma līgumiem 19 līgumi slēgti par pieteicējam un *V.K.* kopīpašumā piederošu zemes gabalu lietošanas tiesību pārdošanu. Visus minētos 19 līgumus no pārdevēju puses parakstījis tikai pieteicējs, viņš to darījis gan savā vārdā, gan kā *V.K.* pilnvarotā persona. Tātad līgumus faktiski ir slēdzis pieteicējs. Līdz ar to tiesai ir pamats ticēt pieteicēja paskaidrotajam, ka visas naudas summas, kas līgumu parakstīšanas dienā bija maksājamas pārdevējiem, faktiski saņēma pieteicējs un tādējādi viņam radās pienākums atdot *V.K.* viņam pienākošās naudas summas.

Maksājumi *V.K.* apkopoti audita 20.tabulā, no kuras redzams, ka katrā pārskaitījumā norādīts personas uzvārds un konkrēts zemes gabals, kurš pārdots šai personai. Tiesa secinājusi, ka liela daļa no pārskaitījumos norādītajām personām un zemes gabaliem ir personas un zemes gabali, kas norādīti pieteicēja

iesniegtajos 2004.gada cerību pirkuma līgumos. Tā kā pieteicējs uz pilnvaras pamata rīkojās *V.K.* vārdā, tiesa secinājusi, ka minētie maksājumi veikti, lai atdotu tās summas, kas saskaņā ar līgumiem pienācās *V.K.*, nevis paša pieteicēja naudas līdzekļus. Audita pārskata 20.tabulā norādītās summas, kas saņemtas saskaņā ar pieteicēja iesniegtajiem 2004.gadā noslēgtajiem cerību pirkuma līgumiem, atbilst pieteicēja aprēķiniem un tās nepamatoti iekļautas slēptajā apliekamajā ienākumā.

[5.8] Tiesa atzinusi, ka VID nepamatoti konstatēja pieteicējam slēpto ienākumu un no tā aprēķināja soda naudu un nokavējuma naudu. Tādējādi Lēmums pārsūdzētajā daļā nav tiesisks un ir atceļams.

[6] Uzskatot tiesas spriedumu par nepamatotu un atceļamu, VID par to iesniegtajā apelācijas sūdzībā norāda uz turpmākajiem apsvērumiem.

[6.1] Piemērojot Senāta spriedumā lietā Nr.SKA-526/2010 ietverto likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta tulkojumu, tiesa izdarījusi nepareizus secinājumus attiecībā uz pieteicēja veikto nekustamo īpašumu pārdošanu 2004.-2006.gadā. Turklāt minētās lietas apstākļi attiecas uz 2005. un 2006.gadā tirgotiem nekustamajiem īpašumiem, kurus nodokļu maksātājs ieguva īpašumā dāvinājuma ceļā, taču izskatāmajā gadījumā pieteicējs īpašumus pirka par atlīdzību un pārdeva tālāk ar peļņu.

VID no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta, 11.panta un šī panta 1.[1]daļas, kā arī dažādiem jēdziena „saimnieciskā darbība" definējumiem secinājis, ka par saimniecisko darbību uzskatāma sistemātiska darbība par atlīdzību labuma gūšanai un likumdevējs nav paredzējis, ka jebkāds noteikts saimnieciskās darbības veids būtu uzskatāms par izņēmumu no saimnieciskās darbības minētā likuma izpratnē. VID uzskata, ka veikto darījumu laiks nevar būt noteicošais kritērijs darījuma sistemātiskuma izvērtēšanai.

Tiesa atstājusi bez uzmanības sprieduma lietā Nr.SKA-526/2010 16.punktā atzīto un no tā kopumā izrietošos secinājumus. Proti, lai noteiktu, vai ienākums ir apliekams ar nodokli, jāpārbauda, kur atbilstoši tiesību normām savas mantas pārdošana ir neapliekams darījums, bet kur – saimnieciskā darbība. Tāpat no šī punkta motīviem izriet, ka saimnieciskās darbības regulējums, ja iestājas neapliekamā ienākuma regulējuma piemērošanas priekšnoteikums (12 mēneši), vispār nav piemērojams.

[6.2] Senāta atziņu, ja ienākums nav apliekams ar nodokli, tad nav nozīmes saimnieciskās darbības pazīmēm (sistemātiskumam un atlīdzībai), VID uzskata par neatbilstošu likumdevēja gribai. Atbildētājs no Finanšu ministrijas sniegtā skaidrojuma secinājis, ka saimnieciskās darbības regulējums ir patstāvīgi jāpiemēro nekustamo īpašumu pārdošanai, ja ir konstatējamas saimnieciskās darbības pazīmes, tajā skaitā sistemātiskums.

[6.3] Tiesa nav vērtējusi lietas apstākļus kopsakarā ar pārējām likuma normām, ar kurām pamatots Lēmums, tostarp likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļā noteikto, kā arī nav devusi vērtējumu pieteicēja

tirdzniecības ar nekustamajiem īpašumiem faktam, kā rezultātā gūta ievērojama peļņa.

[6.4] Tiesa, sprieduma 10.punktā secinot, ka 2002.gadā *D.T.* varēja pieteicējam aizdot Ls 61 895,87, nav pārbaudījusi lietas materiālus kopumā un nav noskaidrojusi, vai pieteicējam uz 2004.gada 1.janvāri varēja būt skaidrās naudas uzkrājumi Ls 105 747 apmērā.

[6.5] Tiesa sprieduma 11.punktā vērtējusi pieteicēja 2003.gadā noslēgtos cerību pirkuma līgumus, taču pieteicējs šādus līgumus VID nebija ne pieminējis, ne iesniedzis, norādot uz minēto līgumu noslēgšanas rezultātā iegūtajiem naudas līdzekļiem kā uz skaidrās naudas uzkrājumu avotu uz 2004.gada 1.janvāri. Turklāt tiesa nav pārbaudījusi, vai minēto cerību pirkumu līgumu noslēgšanas rezultātā tiešām apstiprinās skaidrās naudas samaksas fakts pieteicējam.

[6.6] Attiecībā uz pieteicēja slēptajiem apliekamajiem ienākumiem par 2004.gadu tiesa ir vērtējusi tikai informāciju par *V.K.* pārskaitītajām naudas summām un pieteicēja ienākumiem pēc 2004.gadā noslēgtajiem cerību pirkumu līgumiem, pārējo VID pārbaudīto informāciju spriedumā nemaz neanalizējot.

VID uzskata, ka sprieduma 11. un 12.punktā ietvertais ir savstarpējā pretrunā. Proti, 11.punktā tiesa konstatējusi, ka pēc 2004.gadā noslēgtajiem cerību pirkumu līgumiem pienācās puse no kopējās saņemtās naudas summas (Ls 73 504,46) un pārskaitījumi Ls 103 712,63 apmērā *V.K.* veikti, lai atdotu summas, kas *V.K.* pienācās kā otra puse.

Tiesa pārkāpusi APL 154.panta pirmajā daļā noteikto.

[7] Pieteicējs sniedzis rakstveida paskaidrojumus par apelācijas sūdzību, lūdzot to noraidīt un norādot uz šādiem apsvērumiem.

Pieteicējs uzskata, ka VID rīcība, atsaucoties uz Finanšu ministra 2011.gada 1.marta vēstuli Nr.5-1-03/1376, faktiski robežojas ar spiediena izdarīšanu uz tiesu, pārkāpjot tiesu varas neatkarības pamatprincipus. Šajā vēstulē Finanšu ministrs 2011.gadā skaidrojis 2007.gada likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotāciju, lai gan šādu skaidrojuma sniegšanu normatīvie akti neparedz. Turklāt šādu likumprojektu ir akceptējis Ministru kabinets un likumdevējs, izdarot attiecīgus grozījumus likumā.

[8] Apgabaltiesas tiesas sēdē atbildētāja pārstāve pieteikumu lūdza noraidīt un apelācijas sūdzību apmierināt, balstoties uz Lēmuma un apelācijas sūdzības argumentiem.

Pieteicēja pārstāvis pieteikumu uzturēja, savukārt VID apelācijas sūdzību neatzina, pamatojoties uz pieteikuma argumentiem.

Motīvu daļa

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies administratīvā procesa

dalībnieku paskaidrojumus, apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota, bet pieteikums ir apmierināms daļā.

[10] Papildus IIN aprēķins citstarp veidojies sakarā ar to, ka pieteicējs, pārdodot nekustamos īpašumus, nodarbojies ar saimniecisko darbību, taču nav nomaksājis nodokli. Šai sakarā aprēķināts IIN par 2004., 2005. un 2006.gadu **Ls 157 929,26.**

Lietā ir strīds par to, vai pieteicējam bija jāmaksā IIN par tāda nekustamā īpašuma pārdošanu, kurš ir bijis pieteicēja īpašumā vairāk kā gadu. Proti, faktiski lietā ir noskaidrojams, vai uz pieteicēja darījumiem ar nekustamo īpašumu ir attiecināma likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļa, kas noteic, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, vai tomēr pieteicējs var pretendēt uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta, kas noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, piemērošanu.

Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts noteic izņēmumu, ka IIN tomēr ir jāmaksā no ienākuma, kas saņemts no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.

Minētās normas šādā redakcijā bija spēkā gan 2004., gan 2005., gan arī 2006.gadā. Tas, kura no normām piemērojama konkrētajā gadījumā, ir atkarīgs no lietas faktiskajiem apstākļiem.

Turklāt lietā pastāv strīds arī par Lēmuma tiesiskumu daļā, ar kuru pieteicējam aprēķināts papildu IIN par trijiem nekustamajiem īpašumiem, kuri gan ir bijuši pieteicēja īpašumā mazāk kā gadu, tomēr pieteicējs šos īpašumus Gada ienākumu deklarācijās ir deklarējis kā apliekamus un nomaksājis arī IIN, taču, neskatoties uz to, VID atkārtoti ir aprēķinājis IIN, kā arī soda naudu un nokavējuma naudu.

[11] Lietā nav strīda, ka pieteicējs 2004.gadā pārdevis sešus nekustamos īpašumus, tostarp, divus nekustamos īpašumus, kuri bijuši pieteicēja īpašumā vairāk kā gadu. 2005.gadā pieteicējs pārdevis 77 nekustamos īpašumus, tostarp 76 nekustamos īpašumus, kuri bija atdalīti no viena nekustamā īpašuma „*/Nosaukums/*" un kuri bijuši pieteicēja īpašumā vairāk kā gadu. 2006.gadā pieteicējs pārdevis 33 nekustamos īpašumus, no kuriem visi bijuši pieteicēja īpašumā vairāk kā gadu. 26 no minētajiem īpašumiem bija atdalīti no nekustamā īpašuma „*/Nosaukums/*" un nekustamā īpašuma „*/Nosaukums/*".

Nav arī strīda par to, ka pieteicējs šo nekustamo īpašumu pārdošanas rezultātā guvis ienākumu.

Lai piemērotu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļu, ir jānoskaidro jēdziena „saimnieciskā darbība" saturs, kas var tikt noskaidrots, ņemot vērā gan pašu normu, kur ir norāde uz saimnieciskās darbības veidu, gan arī uz to, ka šī darbība tiek veikta par atlīdzību. Savukārt

Komerclikuma 1.panta trešā daļa skaidri definē saimnieciskās darbības kritērijus – sistemātiskumu, patstāvīgumu, un peļņas gūšanas nolūku.

Tātad komercdarbības nošķiršanai no personas ikdienas darbībām var izmantot trīs komercdarbību raksturojošus kritērijus, kas izriet no iepriekš minētajām normām: 1) veikto darbību sistemātiskums; 2) darbību veikšana savā vārdā; 3) darbību veikšana nolūkā gūt peļņu.

Novērtējot faktiskos apstākļus šajā lietā, apgabaltiesai nav šaubu, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, nevis pārdevis sev piederošu īpašumu. Par minēto liecina tas, ka pieteicējs ir pārdevis lielu skaitu nekustamos īpašumus noteiktā trīs gadu periodā. Tā kā visi šie darījumi veikti gan 2004., gan 2005., gan arī 2006.gadā, to sistemātiskums nav apšaubāms. Savukārt par to, ka nekustamos īpašumus pieteicējs pārdevis patstāvīgi, t.i., savā vārdā, turklāt guvis ienākumu (ieņēmumu pārsniegumu pār izdevumiem), lietā strīda nav.

Pieteicēja pārstāvis vērsa uzmanību, ka par 2004.gadu pastāv strīds tikai par diviem nekustamajiem īpašumiem, kuri pieteicēja īpašumā bijuši ilgāk kā gadu, bet par četriem īpašumiem strīds nepastāv, ka tie pārdoti saimnieciskās darbības ietvaros. Tāpēc pieteicēja pārstāvja ieskatā sistemātiskuma kritērija pastāvēšana šajā laika posmā ir apšaubāma. Attiecībā uz šo argumentu apgabaltiesa norāda, ka tas ir pretrunīgs un neloģisks. Tiesai ir jānovērtē, vai šie divi nekustamie īpašumi ir pārdoti saimnieciskās darbības ietvaros. Tā kā pieteicējs šajā laika posmā saimnieciskās darbības ietvaros ir pārdevis jau četrus īpašumus, par ko pieteicējs nestrīdas, tad sistemātiskums faktiski vairs nav jāpierāda attiecībā vēl uz diviem nekustamajiem īpašumiem. Ir tikai jāpārliecinās, vai pastāv pārējie saimnieciskās darbības kritēriji un vai šie īpašumi nav bijuši iegādāti savām personiskajām vajadzībām un tādām tie arī izmantoti. Ja šie kritēriji apstiprinās, tad sistemātiskums vērtējams kopumā uz visu saimniecisko darbību – gan uz četriem īpašumiem, par kuriem strīda nav, gan uz diviem īpašumiem, par kuriem strīds pastāv.

Apgabaltiesa papildus norāda, ka pieteicējs nav sniedzis nevienu argumentu par to, ka pieteicējs kādu no īpašumiem būtu iegādājies ar mērķi izmantot to savām personīgajām vajadzībām un ka pieteicējs būtu rīkojies tādā veidā, kas apstiprinātu šāda mērķa īstenošanu.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa secina, ka attiecībā uz pieteicēju bija piemērojama likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļa un pieteicējam bija jāmaksā IIN no ienākuma, kas gūts, realizējot arī tādus nekustamos īpašumus, kuri bijuši pieteicēja īpašumā ilgāk kā vienu gadu.

[12] No pieteikuma izriet, ka pieteicējs attiecībā uz ienākumu no nekustamo īpašumu, kas pieteicēja īpašumā bijuši vairāk kā gadu, pārdošanas iebilst tikai pret to, kā tiek interpretētas tiesību normas. Citus argumentus pieteicējs šai sakarā nav paudis. Apgabaltiesa norāda, ka pieteicēja argumenti ir nepamatoti.

Kā jau iepriekš norādīts, darījumu veikšanas laikā pastāvēja gan likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkts, gan arī 11.panta 1.[1]daļa. Pieteicējam bija rūpīgi jānovērtē savu darījumu raksturs un

jārīkojas atbilstoši spēkā esošajām tiesību normām.

Jāakcentē, ka atbrīvojums no pienākuma maksāt IIN ir izņēmums no vispārējā principa – nodokļa maksāšanas pienākuma. Tāpēc pieteicējam primāri ir jāpieņem, ka nodoklis ir jāmaksā, un tikai tad, ja pieteicējs atbilst kritērijiem, kuri izvirzīti izņēmuma gadījumā, viņš ir tiesīgs pretendēt uz izņēmuma normas piemērošanu.

Kā kritērijs izņēmuma normas piemērošanai kalpo jēdziens „savs īpašums". Satversmes tiesa, noskaidrojot šī jēdziena saturu, konstatējusi, ka ir jāņem vērā likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ietvertais saimnieciskās darbības tiesiskais regulējums, no kura secināms, ka „savs īpašums" ir tāds īpašums, kas nav atzīstams par „preci" likuma 11.panta otrās daļas 1.punkta izpratnē, proti, kas nav tirgošanās objekts un attiecībā uz ko ir konstatējams personas nolūks lietu ilgstoši saglabāt savā īpašumā (*Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma lietā Nr.2011-15-01 9.3.punkts*).

Konkrētajā lietā šādi apstākļi nav konstatējami. Kaut gan pieteicējs pārdeva savā īpašumā esošu nekustamo īpašumu, kurš turklāt pieteicēja īpašumā bijis vairāk kā vienu gadu, tomēr pieteicēja reālās darbības liecina par pieteicēja patieso nolūku – gūt peļņu, kas arī faktiski apstiprinās ar lietas materiāliem.

Jāatzīmē, ka Senāts 2012.gada 4.jūnija spriedumā lietā Nr.SKA-28/2012 atkāpās no iepriekš iedibinātās prakses, balstoties uz Satversmes tiesas sniegto tiesību normu interpretāciju, kura likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu tulkojusi tā, ka IIN nav jāmaksā tikai no ienākumiem par tāda nekustamā īpašuma pārdošanu, kas personas īpašumā bijis ilgāk par 12 mēnešiem, ja persona nekustamos īpašumus nav pārdevusi sistemātiski nolūkā gūt peļņu. Ja fiziskas personas darbības attiecībā uz nekustamo īpašumu atsavināšanu atbilst saimnieciskās darbības pazīmēm, tad likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts neatbrīvo personu no pienākuma maksāt IIN.

[13] Vērtējot to, vai atbildētājs ir pamatoti aprēķinājis nokavējuma naudu un soda naudu attiecībā uz to ienākumu, kas gūts no tādu nekustamo īpašumu realizēšanas, kuri bijuši pieteicēja īpašumā vairāk kā vienu gadu, apgabaltiesa norāda, ka Senāts, vērtējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta piemērošanas praksi un valsts attieksmi pret to, atzinis, ka personām varēja rasties maldīgs priekšstats, ka vienīgais kritērijs, kad ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas apliekams ar nodokli, ir tā atsavināšana ātrāk kā 12 mēnešu laikā pēc tā iegūšanas īpašumā. Senāts norādīja, ka tādā gadījumā nebūtu pamatoti piemērot privātpersonai nodokļu sankcijas par nodokļa nemaksāšanu (*sk. Senāta 2012.gada 4.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-28/2012 un Senāta 2012.gada 12.jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-467/2012 9.punktu, kā arī Senāta 2012.gada 2.augusta spriedumu lietā Nr.SKA-62/2012*).

Izskatāmajā lietā apgabaltiesas ieskatā ir līdzīgi faktiskie un tiesiskie apstākļi, kā Senāta apskatītajās lietās. Līdz ar to apgabaltiesai nav pamata izdarīt citus secinājumus, kas būtu pretēji Senāta secinājumiem. Apgabaltiesa atzīst, ka

arī šajā lietā pieteicējam varēja rasties maldīgs priekšstats par to, ka viņa gadījumā nodoklis nav jāmaksā, jo viņš nekustamos īpašumus pārdevis pēc tam, kad tie bijuši viņa īpašumā ilgāk kā vienu gadu.

Ievērojot minēto, atzīstams, ka nav pamatoti sodīt pieteicēju par IIN nemaksāšanu un tādēļ nokavējuma naudas un soda naudas piemērošana šajā gadījumā ir nesamērīga.

Līdz ar to Lēmums daļā par papildu aprēķināto soda naudu **Ls 234 401,36** (2004.gads Ls 14 437,68 + 2005.gads Ls 95 361,84 + 2006.gads Ls 124 601,84) un nokavējuma naudu **Ls 25 668,52** (2004.gads Ls 4158,05 + 2005.gads Ls 15 861,85 + 2006.gads Ls 5648,62), kas aprēķināta par IIN Ls 156 267,57 (2004.gads Ls 9625,12 + 2005.gads Ls 63 574,56 + 2006.gads Ls 83 067,89), kas savukārt aprēķināts par ienākumu, kas gūts no tādu nekustamo īpašumu pārdošanas, kuri pieteicēja īpašumā bijuši vairāk kā gadu (2004.gadā – Ls 38 515,53 (*sk. audita pārskata 11.tabulas 1. un 3. rindu*), 2005.gadā – Ls 254 298,23 (*sk. audita pārskata 31.tabulu, izņemot 1.rindu – nekustamo īpašumu „/Nosaukums/”*), 2006.gadā Ls 332 271,57 (*sk. audita pārskata 38.tabulu*)), atzīstams par prettiesisku un ir atceļams.

Jānorāda, ka spriedumā IIN aprēķins par 2004.gadu attiecībā uz nekustamo īpašumu pārdošanu, kas bijuši pieteicēja īpašumā vairāk kā gadu, veikts, ņemot vērā auditā izmantoto proporcijas metodi (*sk. audita 81.lapu*). Piemēram, Ls 38 515,53 : Ls 237 951,09 = 16,18% = IIN Ls 9625,12. Tā spriedumā izmantota, lai nerastos novirzes ar auditā veiktajiem aprēķiniem. Šāda aprēķinu metode tiks izmantota, pārbaudot arī citus nodokļu aprēķinu posteņus 2004.gadā.

Savukārt Lēmums daļā par IIN **Ls 156 267,57**, kas papildus aprēķināts par ienākumu, kas gūts no tādu nekustamo īpašumu pārdošanas, kuri pieteicēja īpašumā bijuši vairāk kā gadu, atzīstams par tiesisku.

[14] Pieteicējs pieteikumā norādījis, ka nekustamie īpašumi */adrese/*, */adrese/* (abi īpašumi pārdoti 2004.gadā) un */adrese/* (šis īpašums pārdots 2005.gadā) pieteicēja īpašumā bijuši mazāk kā vienu gadu. Tāpēc pieteicējs ir deklarējis ar šiem īpašumiem veiktos darījumus kā apliekamus un ir samaksājis nodokļus. Taču atbildētājs atkārtoti tos iekļāvis papildu nodokļu aprēķinā.

[14.1] Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējs Gada ienākumu deklarācijas par 2004.gadu, kas kā labota ir iesniegta VID 2006.gada 11.jūlijā, pielikumā D1 ir uzrādījis gūtos ienākumus no nekustamo īpašumu pārdošanas kā apliekamu ienākumu (*lietas I sējuma 26.lapa*). Deklarācijas D1 pielikumā norādītie bruto ieņēmumi Ls 15 000 sakrīt ar audita pārskata 11.tabulas 2. un 4.rindā norādīto īpašumu pārdošanas vērtības summu. Savukārt deklarācijas D1 pielikumā ailē „Neapliekamie ienākumi” norādīti izdevumi šo īpašumu iegādei Ls 13 600, kas sakrīt ar audita pārskata 11.tabulas 2. un 4.rindā norādīto īpašumu iegādes vērtības summu.

Iepriekš minēto konstatējis arī VID audita ietvaros (*sk. audita pārskata 8.tabulu*). Auditā arī konstatēts (*audita pārskata 33.-34.lapa, lietas I sējuma 112.-113.lapa*), ka pieteicējs 2006.gada 27.jūnijā ir samaksājis deklarācijā

norādīto nodokļa summu Ls 350 apmērā. Minētais fakts ir redzams arī no Nodokļu informatīvās sistēmas (*lietas IV sējuma 155.lapa*).

Audita rezultātā VID no minēto divu nekustamo īpašumu („*/Nosaukums/*" un „*/Nosaukums/*") pārdošanas gūtos ienākumus izņēmis no pieteicēja gada ienākumu deklarācijas D1 pielikuma (*sk. audita pārskata 9.tabulu*) un ievietojis D3 pielikumā – pie ienākumiem no saimnieciskās darbības 2004.gadā (*sk. audita pārskata 13.tabulu un 11.tabulu*). Tādējādi IIN no ienākumiem no saimnieciskās darbības ir aprēķināts arī par īpašumiem „*/Nosaukums/*" un „*/Nosaukums/*", kaut gan pieteicējs jau šādu aprēķinu bija veicis un samaksājis nodokli. Apgabaltiesa gan atzīst, ka pieteicējs ienākumus no šo nekustamo īpašumu pārdošanas bija kļūdaini deklarējis D1 pielikumā, nevis D3 pielikumā, taču tas nemaina faktu, ka pieteicējs ir deklarējis šos ienākumus. Šādā gadījumā atbildētājam nebija tiesību atkārtoti aprēķināt IIN. Līdz ar to šajā daļā Lēmums ir atceļams.

Tai pat laikā jāatzīst, ka Lēmumā attiecībā uz minētajiem nekustamajiem īpašumiem ir ņemti vērā tādi izdevumi, kurus pieteicējs, deklarējot šos ienākumus un samaksājot nodokli, nav ņēmis vērā. Tādējādi atbildētājs ir noteicis apliekamo ienākumu Ls 1035,95 (Ls 8500 + Ls 6500 – Ls 8000 – Ls 5600 – Ls 160,00 – Ls 25,38 – Ls 112,00 – Ls 66,67, *sk. audita 11.tabulu*) un, ņemot vērā jau iepriekš pieminēto proporcijas metodi (0,44%), IIN līdz ar to aprēķināts **Ls 261,75** apmērā. Šādā daļā tad arī Lēmums ir atceļams.

Attiecībā par nokavējuma naudu un soda naudu apgabaltiesa norāda, ka atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{2}pantam (*likuma redakcijā, kas bija spēkā, audita veikšanas un Lēmuma pieņemšanas laikā*) nodokļu maksātājam ir tiesības precizēt iesniegtās nodokļu deklarācijas un iemaksāt budžetā samazināto nodokļa summu un ar to saistīto nokavējuma naudu par periodu no minētās nodokļa summas maksāšanas termiņa, kas noteikts konkrētā nodokļa likumā, līdz samaksas dienai. Ja nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijas precizējumu un deklarācijā precizēto nodokļa maksājumu veic: 1) pirms saņemts nodokļu administrācijas paziņojums par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu, nokavējuma naudu piemēro šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā; 2) pēc tam, kad saņemts nodokļu administrācijas paziņojums par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu, un līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, nokavējuma naudu piemēro šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā un soda naudu – 10 procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas.

Tā kā precizētā deklarācija iesniegta pirms VID paziņojuma par audita uzsākšanu nosūtīšanas 2007.gada 8.augustā (*lietas I sējuma 10.-11.lapa*) un pieteicējs ir samaksājis nodokli, tad soda nauda konkrētajā gadījumā vispār nav aprēķināma. Līdz ar to Lēmums šajā daļā ir atceļams, proti, Lēmums atceļams daļā par papildus aprēķināto soda naudu **Ls 392,63** (261,75 x 150%).

Savukārt nokavējuma nauda šajā gadījumā vispārīgi būtu aprēķināma, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{1}pantu (*redakcijā, kāda bija spēkā laikā, kad pieteicējam radās pienākums samaksāt nodokli par 2004.gadu*), kas regulē maksātāja atbildību par termiņā nesamaksāto

nodokli, tā kā pieteicējs ir nokavējis deklarācijas iesniegšanas termiņu un nodokli nav samaksājis termiņā (nevis samazinājis budžetā maksājamo nodokli). Taču atbildētājs nokavējuma naudu aprēķinājis uz tā pamata, ka pieteicējs ir samazinājis budžetā maksājamo nodokli (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa), līdz ar to nokavējuma nauda ir atceļama pilnā apjomā. Līdz ar to Lēmums atceļams daļā par papildus aprēķināto nokavējuma naudu **Ls 113,08** (Ls 261,75 x 864 x 0,05 : 100).

[14.2] Attiecībā par nekustamo īpašumu „*/Nosaukums/*", kas pārdots 2005.gadā, apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējs Gada ienākumu deklarācijas par 2005.gadu, kas kā labota ir iesniegta VID 2006.gada 11.jūlijā, pielikumā D1 ir uzrādījis gūtos ienākumus no nekustamo īpašumu pārdošanas kā apliekamu ienākumu (*lietas I sējuma 38.lapa*). Deklarācijas D1 pielikumā norādītie bruto ieņēmumi Ls 28 000 sakrīt ar audita pārskata 31.tabulā 1.rindā norādīto īpašuma pārdošanas vērtību. Savukārt deklarācijas D1 pielikumā ailē „Neapliekamie ienākumi" norādīti izdevumi šā īpašuma iegādei Ls 27 000, kas sakrīt ar audita pārskata 31.tabulas 1.rindā norādīto īpašuma iegādes vērtību.

Taču VID audita ietvaros faktu, ka pieteicējs būtu iesniedzis tieši šādu deklarāciju, nav konstatējis (*sk. audita pārskata 33.tabulu*). Auditā nav arī konstatēts, vai pieteicējs ir samaksājis deklarācijā norādīto nodokļa summu Ls 250 apmērā.

Tādējādi auditā IIN no saimnieciskās darbības no nekustamo īpašumu pārdošanas ir aprēķināts no visiem ieņēmumiem, tostarp, no nekustamā īpašuma „*/Nosaukums/*" pārdošanas (*sk. audita pārskata 31.tabulas pārdošanas summu kopsummu Ls 324 785,42, kura atspoguļota arī 35.tabulā un rezultātā – arī 36.tabulā, kur aprēķināts IIN*).

Apgabaltiesā 2012.gada 5.novembrī saņemts VID paskaidrojums ar tam pievienotajiem pierādījumiem, no kuriem redzams, ka pieteicējs VID ir iesniedzis laboto deklarāciju par 2005.gadu (*lietas IV sējuma 147.-148.lapa*), kura atbilst jau lietas materiālos esošajai labotajai deklarācijai. Tāpat pieteicējs 2006.gada 22.jūnijā ir samaksājis saskaņā ar šo deklarāciju aprēķināto IIN Ls 250, kas atspoguļots arī Nodokļu informatīvajā sistēmā (*lietas IV sējuma 149. un 155.lapa*).

VID papildus paskaidrojumos, ņemot vērā datus, uz kuriem vērsusi uzmanību apgabaltiesa, un tādējādi analizējot Gada ienākumu deklarāciju par 2005.gadu, norāda, ka jebkurā gadījumā deklarācijas 21.rindiņā, kur atspoguļojas pārrēķina rezultāts, papildus aprēķinātā nodokļa summa paliek nemainīga, jo pieteicējs Ls 250 nav samaksājis avansā, bet gan tikai 2006.gada 22.jūnijā.

Uz šo apgabaltiesa norāda, ka valsts no personas var prasīt nodokļa samaksu tikai tad, ja viņš šo nodokli nav samaksājis vispār. Savukārt par to, vai nodoklis iegrāmatots pareizi, vai tas samaksāts termiņā, ir paredzētas citas sankcijas, uz kurām norādīts sprieduma [14.1] punktā.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka IIN par šo nekustamo īpašumu aprēķināts atkārtoti, līdz ar to nepamatoti un Lēmums šajā daļā ir atceļams.

Tai pat laikā jāatzīst, ka Lēmumā attiecībā uz minēto nekustamo īpašumu

ir ņemti vērā tādi izdevumi, kurus pieteicējs, deklarējot šo ienākumu un samaksājot nodokli, nav ņēmis vērā. Tādējādi atbildētājs ir noteicis apliekamo ienākumu Ls 460 (Ls 28 000 – Ls 27 000 – Ls 540, *sk. audita 31.tabulu*) un IIN līdz ar to aprēķināts **Ls 115** apmērā. Šādā daļā tad arī Lēmums ir atceļams.

Attiecībā uz soda naudu piemērojami tie paši apsvērumi, kas norādīti [14.1] punktā. Līdz ar to Lēmums daļā par soda naudu ir atceļams, proti, Lēmums atceļams daļā par papildus aprēķināto soda naudu **Ls 172,50** (115 x 150%).

Attiecībā uz nokavējuma naudu attiecināmi tie paši apsvērumi, kas norādīti sprieduma [14.1] punktā.

Līdz ar to Lēmums ir atceļams daļā par papildus aprēķināto nokavējuma naudu **Ls 28,69** (Ls 115 x 499 x 0,05 : 100).

[15] Skaidrības labad apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējs nepārsūdz Lēmumu daļā par papildus aprēķināto IIN par no divu saimnieciskās darbības ietvaros 2004.gadā pārdoto nekustamo īpašumu gūto ienākumu (*sk. audita pārskata 11.tabulas 5. un 6.rindu*), jo tie bijuši pieteicēja īpašumā mazāk kā gadu. Pieteicējs pieteikumā gan norāda uz cipariem, kas attiecās uz šo daļu, taču apgabaltiesa norāda, ka pieteicēja atsauces nav precīzas. Šajā daļā VID papildus ir aprēķinājis IIN Ls 1284,94 (ņemot vērā proporcijas aprēķina metodi, šajā gadījumā proporcija ir 2,16% no kopējā 2004.gadā konstatētā apliekamā ienākuma), soda naudu Ls 1927,41 (t.i., 150% nevis 50%, kā norāda pieteicējs) un nokavējuma naudu Ls 555,09. Ievērojot minēto, uzskatāms, ka pieteicējs nepārsūdz Lēmumu daļā, kas atbilst iepriekš minētajiem cipariem.

[16] Papildus IIN aprēķins veidojies arī sakarā ar to, ka pieteicējam 2004.gadā ir konstatēts slēptais apliekamais ienākums Ls 193 256,46. Tā rezultātā papildus aprēķināts IIN **Ls 48 315,97.**

Pieteicējs šai sakarā izvirzījis trīs iebildumus, proti, ka nepamatoti netiek ņemti vērā skaidrās naudas uzkrājumi uz 2004.gada sākumu, ka skaidrās naudas uzkrājumi uz 2004.gada sākumu nepamatoti tiek saistīti tikai ar tēva aizdevumu, un ka nepamatoti netiek ņemtas vērā visas naudas summas, kas saņemtas 2004.gadā saskaņā ar noslēgtajiem cerību pirkuma līgumiem.

[16.1] Pieteicējs papildu deklarācijā par 2004.gadu (*lietas I sējuma 27.-36.lapa*) norādījis, ka viņam uz gada sākumu bijuši skaidrās naudas uzkrājumi Ls 105 747.

2007.gada 6.septembra paskaidrojumā sākuma sarunas protokolā (*lietas I sējuma 64.-68.lapa*) pieteicējs attiecībā uz skaidrās naudas uzkrājumiem atsaucas uz iesniegto papildu deklarāciju par 2004.gadu un papildu paskaidrojumus nesniedz. 2007.gada 14.septembra paskaidrojumā (*lietas I sējuma 57.lapa*) pieteicējs norāda, ka pirmos īpašumus viņš iegādājies jau 2001. un 2002.gadā par no radiniekiem aizņemtajiem naudas līdzekļiem. 2007.gada 5.oktobra paskaidrojumā (*lietas I sējuma 58.-63.lapa*) pieteicējs cita starpā piebildis, ka iesniegtajā papildus deklarācijā par 2003.gadu skaidrās naudas uzkrājumos uz 2003.gada 1.janvāri ir piemirsis uzrādīt Ls 55 000, ko bija

saņēmis 2002.gada 20.decembrī no sava tēva kā aizdevumu. Savukārt 2007.gada 19.oktobra paskaidrojumā, kuram pievienoti arī trīs aizdevuma līgumi (*lietas I sējuma 218.-224.lapa*), pieteicēja tēvs *D.T.* paskaidro, ka aizdevis dēlam šādas naudas summas: 2011.gada 1.jūlijā Ls 60 000; 2002.gada 15.martā Ls 124 000; 2002.gada 20.decembrī Ls 55 000. 2008.gada 13.maija paskaidrojumā (*lietas I sējuma 217.lapa*), kas sniegts jau pēc audita pārskata izsniegšanas, *D.T.* norāda, ka šos naudas līdzekļus viņš ir nopelnījis 1992.-1995.gados, kad bijis aktīvs uzņēmējs. Pirmās instances tiesā *D.T.* liecināja, ka ir aizdevis dēlam naudu trīs etapos, kad pieteicējam bija 18 gadi. Par to, kur šos līdzekļus ieguvis, liecinieks liecināja, ka no 18 gadu vecuma ir strādājis un vairāk kā 20 gadus nodarbojies ar nekustamajiem īpašumiem.

No minētajiem paskaidrojumiem, *D.T.* liecības un pieteikuma tiesā izriet, ka skaidrās naudas uzkrājumi Ls 105 747 veidojušies no pieteicēja tēva aizdevuma 2001.-2002.gadā par kopējo summu Ls 239 000.

Auditā skaidrās naudas uzkrājumi uz 2004.gada sākumu netika ņemti vērā, jo *D.T.* līdz aizdevumu izsniegšanai nav guvis ienākumus no nodarbinātības, darba devēji nav snieguši pārskatus un *D.T.* līdz aizdevumu izsniegšanai nav iesniedzis Gada ienākumu deklarācijas. Turklāt saskaņā ar Zemesgrāmatu datu bāzi *D.T.* nav arī pārdevis nekustamos īpašumus. Līdz ar to VID nav guvis apstiprinājumu tam, ka *D.T.* bija šādi naudas līdzekļi, kurus aizdot pieteicējam.

Pieteicējs tiesā iesniedzis dažādus pierādījumus, kas liecina par to, ka *D.T.* ir aktīvi nodarbojies ar saimniecisko darbību un tādējādi guvis arī ienākumus. Apgabaltiesa, pārbaudot šos pierādījumus (*lietas III sējuma 4.-446.lapa*), konstatē, ka tie ir dažādi dokumenti, kas sastādīti starp tirdzniecības firmu „*/Nosaukums/*" un citām juridiskām personām par dažādu preču piegādi, kā rezultātā firma „*/Nosaukums/*" saņem samaksu par šīm precēm. Tāpat arī ir dokuments par *D.T.* piederošas automašīnas apdrošināšanu, dāvinājuma līgumi, saskaņā ar kuriem *D.T.* tiek uzdāvināti 10 000 rubļu, divstāvu dzīvojamā māja */adrese/*, automašīna, dokumenti par *D.T.* vai viņa firmai piederošajām automašīnām, u.c. dokumenti. Pārsvarā šie dokumenti datēti ar 1988.gadu, bet ir arī vēl vecāki un arī jaunāki dokumenti (piemēram, 1987.gads, 1992.gads).

Apgabaltiesa norāda, ka šie dokumenti, lai arī var apliecināt, ka *D.T.* ir nodarbojies ar saimniecisko darbību, taču tie nevar kalpot par pierādījumu tam, ka 2001.-2002.gadā *D.T.* bija tādi naudas līdzekļi, kurus viņš ir aizdevis pieteicējam. Lai objektīvi spriestu par *D.T.* materiālo stāvokli konkrētā brīdī, nepieciešams visaptveroši novērtēt gan viņa ieņēmumus, gan izdevumus. Ja tiek uzrādīti tikai dokumenti, kas liecina par saņemtajiem ieņēmumiem, tad tie nevar objektīvi atspoguļot *D.T.* materiālo stāvokli konkrētā brīdī. Līdz ar to minētajiem dokumentiem, kuri turklāt ir saistīti ar pietiekoši seniem notikumiem, lai līdz 2001.gadam šie apstākļi būtu mainījušies, lietā nav pierādījuma vērtības, jo tie ne apstiprina, ne arī apgāž lietā esošo strīdus jautājumu.

Tai pat laikā par šādu pierādījumu varētu kalpot *D.T.* veiktais nodokļu audits, kas pēc tiesas rīcībā esošās informācijas nav apstrīdēts un tādējādi kļuvis neapstrīdams.

D.T. IIN audits tika veikts par laika periodu no 2002.gada 1.janvāra līdz 2005.gada 31.decembrim (*lietas IV sējuma 46.-102.lapa*). Audits uzsākts 2006.gada 25.maijā, bet pabeigts 2007.gada 30.martā. Auditā konstatēts, ka *D.T.* nav iesniedzis dokumentus, kas apliecinātu viņa ienākumu apjomu, nav arī izmantojis iespēju iesniegt papildu deklarācijas. Līdz ar to audits veikts uz aprēķinu pamata. Auditā konstatēts, ka *D.T.* ieņēmumi 2002.gadā bijuši Ls 61 895,87 (nevis ienākumi, kā norāda pieteicējs pieteikumā), tai pat laikā aprēķināti arī izdevumi un kā apliekamais ienākums noteikts Ls 15 435,35.

Tātad arī *D.T.* veiktais nodokļu audits neapstiprina, ka viņa rīcībā varēja būt tādi naudas līdzekļi, kurus varētu aizdot pieteicējam. Apgabaltiesa nevar arī atzīt, ka *D.T.* ir aizdevis naudas līdzekļus pieteicējam vismaz tādā apjomā, kā tas ir apstiprinājies auditā, proti, Ls 15 435,35, jo pieteicējs uzstāj, ka ir saņēmis aizdevumu krietni lielākā apjomā, bet pierādījumu trūkuma dēļ šī aizdevuma fakts pats par sevi kopumā nav ticams.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājs pamatoti nav ņēmis vērā skaidrās naudas uzkrājumu uz 2004.gada sākumu.

[16.2] Pieteicējs pieteikumā norāda, ka lielāko daļu tēva aizdevumu 2003.gadā ieguldījis, iegādājoties nekustamos īpašumus, par kuru pārdošanu jau 2003.gadā pieteicējs ir saņēmis sekundārus maksājumus no aizdevuma, kas vairs nevar tikt uzskatīti kā 2004.gadā gūti slēptie ienākumi. Pieteicējs pievienojis 2003.gadā noslēgto cerību pirkumu līgumu kopijas, kas apliecina, ka nekustamo īpašumu pircēji pieteicējam 2003.gadā samaksājuši Ls 53 733,25.

Kontekstā ar visu pieteikumu apgabaltiesa no šī argumenta saprot, ka pieteicējs uzskata, ka VID nebija tiesīgs neatzīt visu skaidrās naudas uzkrājumu uz 2003.gada beigām tikai uz tā pamata, ka nav pierādīts aizdevumu aizdošanas fakts, jo skaidrās naudas uzkrājumi sastāv arī no 2003.gadā gūtajiem ieņēmumiem.

Šīs lietas kontekstā ir svarīgi noskaidrot, kādi ir bijuši pieteicēja skaidrās naudas un bezskaidrās naudas uzkrājumi tieši uz 2004.gada sākumu. Lai to noskaidrotu, ir jāzina, kādi ir bijuši pieteicēja skaidrās un bezskaidrās naudas uzkrājumi 2003.gada sākumā un kādi ir bijuši ieņēmumi un izdevumi taksācijas gada laikā. Šādus datus var iesniegt tikai pats pieteicējs, jo tikai pieteicējam šāda informācija var būt zināma.

Pieteicējs VID ir iesniedzis papildu deklarāciju par 2003.gadu (*lietas I sējuma 15.-24.lapa*). Tajā ir norādīts skaidrās naudas uzkrājums uz 2003.gada sākumu Ls 184 000 un atlikušais skaidrās naudas uzkrājums uz 2003.gada beigām Ls 105 747, kā arī 2003.gadā notikušo darījumu rezultātā gūtie ieņēmumi un izdevumi.

Ir skaidrs, ka 2003.gadā apgrozot naudas līdzekļus, tie galu galā var kļūt par ieņēmumiem, kas gūti šī naudas apgrozījuma rezultātā. Protams, varētu arī uzskatīt, ka Ls 105 747 sastāv ne tikai no tēva aizdevuma, bet arī no nekustamo īpašumu pārdošanas ieņēmumiem.

Taču šajā konkrētajā gadījumā šis pieteicēja arguments nav pamatots, jo no papildu deklarācijas par 2003.gadu izriet, ka pieteicēja ieņēmumi no nekustamo īpašumu pārdošanas ir bijuši mazāki, nekā izdevumi. Līdz ar to

ienākums (no ieņēmumiem atņemti izdevumi) no nekustamo īpašumu pārdošanas šajā gadā nemaz nav izveidojies. Tieši tāpēc arī ir samazinājies skaidrās naudas uzkrājums (jo pretējā gadījumā tas būtu palielinājies un VID būtu pienākums pārbaudīt šā palielinājuma pamatotību, proti, vai 2003.gadā ir notikuši darījumi un vai to rezultātā ir gūti ienākumi, kuri savukārt būtu atzīstami uz gada beigām) un nevar uzskatīt, ka tā ietvaros ir arī ienākumi, kas gūti no nekustamo īpašumu pārdošanas.

Līdz ar to VID pamatoti neatzina *visu* skaidrās naudas uzkrājumu uz 2003.gada beigām un 2004.gada sākumu Ls 105 747 apmērā, jo tas pilnībā ir sasaistāms ar pieteicēja paskaidrojumiem par to, ka šī nauda ir aizdevuma rezultāts.

Turklāt arī jāatzīmē, ka pieteicēja tiesai iesniegtie cerību pirkuma līgumi pārsvarā ir iekļauti papildu deklarācijā par 2003.gadu, kur kā pieteicēja ieņēmumi norādīti puse no cerību pirkumu līgumos minētajām summām (nevis tikai skaidrā naudā saņemtās summas, kā norādīts pieteikuma 19.pielikumā, *lietas I sējuma 241.lapa*). Papildu deklarācijā par 2003.gadu nav uzrādīti ieņēmumi tikai no trīs nekustamo īpašumu pārdošanas, uz kuriem ir atsaucies pieteicējs jau minētajā 19.pielikumā. Proti, nav uzrādīti „*/Nosaukums/*" Nr.9, „*/Nosaukums/*" Nr.122 un „*/Nosaukums/*" Nr.3 (plāns „A"). Pat ja pieņemtu, ka pieteicējs ir guvis ieņēmumus no šo nekustamo īpašumu pārdošanas un tie būtu iekļauti papildu deklarācijā par 2003.gadu, tas nemainītu situāciju attiecībā uz skaidrās naudas uzkrājuma atzīšanas faktu, jo vislielākais iespējamais ieņēmums no šo īpašumu pārdošanas (puse no cerību pirkuma līgumu summas, tā kā pieteicējs ir bijis kopīpašnieks) ir Ls 13 163, kurus pieskaitot jau uzrādītajiem ieņēmumiem (Ls 99 834), kopējais 2003.gada ieņēmumu apjoms būtu tikai Ls 112 997, taču pieteicēja izdevumi šajā gadā ir bijuši Ls 170 570.

[16.3] Pieteicējs norāda, ka audita pārskata 15.tabulā nav ņemtas vērā visas summas, kas saņemtas saskaņā ar 2004.gadā noslēgtajiem cerību pirkuma līgumiem. Pieteicējs iesniedzis 29 cerību pirkumu līgumus, kuros ir norāde, ka pircējs daļu vai visu pirkuma maksu maksā skaidrā naudā uzreiz, un ka paraksti zem šī līguma apliecina, ka šī nauda ir saņemta. Līdz ar to pieteicējs uzstāj, ka daļa naudas no šiem darījumiem ir saņemta jau 2004.gadā, tādējādi neveidojas slēptais ienākums.

Savukārt atbildētājs ieņēmumus no šo nekustamo īpašumu pārdošanas attiecinājis uz 2005.gadu, tā kā pirkuma līgumi ir noslēgti šajā gadā.

Apgabaltiesa šādu atbildētāja pieeju atzīst par pareizu, ievērojot turpmāk minētos apsvērumus.

Primāri jāakcentē, ka to, kādi ir bijuši pieteicēja ieņēmumi un izdevumi, var norādīt tieši pats pieteicējs. Ja ieņēmumi iegūti bezskaidras naudas veidā, tad VID ir iespējams pārliecināties par tādu gūšanu, taču, ja ieņēmumi bijuši skaidrā naudā, tad pašam pieteicējam ir par to jāinformē iestāde, turklāt ar ticamiem pierādījumiem ir jāpierāda šādu ieņēmumu gūšana.

Taču apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja sniegtā informācija ir pretrunīga, līdz ar to nesniedz skaidru priekšstatu, kad tad pieteicējs ir guvis šos ieņēmumus.

Pieteicējs ir iesniedzis papildu deklarācijas par 2004.gadu un 2005.gadu (*lietas I sējuma 27.-51.lapa*). Salīdzinot tiesai iesniegtos cerību pirkuma līgumus un pieteicēja paskaidrojumus par to, kādas summas būtu jāattiecina uz 2004.gadu, ar datiem, kas norādīti papildu deklarācijās, apgabaltiesa konstatē, ka papildu deklarācijā par 2004.gadu pieteicējs jau ir uzrādījis, ka viņš ir guvis ieņēmumus no */adrese/* pārdošanas Ls 3666 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 1983 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 8300 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 3656 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 3470 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 10 380 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 2935 apmērā, no */adrese/* un */adrese/* pārdošanas Ls 6106 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 3111 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 6394 apmērā. Visas minētās summas ir tieši puse no cerību pirkuma līgumos norādītajām nekustamo īpašumu summām, tā kā pieteicējam ieņēmumi bija jādala ar kopīpašnieku. Līdz ar to šīs deklarācijā norādītās summas pārsniedz summas, kuras pieteicējs tagad uzrāda tiesai kā saņemtas 2004.gadā.

Citi ieņēmumi no pieteicēja norādītajiem cerību pirkuma līgumiem 2004.gadā nav norādīti. Vēl vairāk – daudzi no šiem ieņēmumiem ir uzrādīti papildu deklarācijā par 2005.gadu. Tā, minētajā deklarācijā ir uzrādīts, ka pieteicējs guvis ieņēmumus no */adrese/* pārdošanas Ls 3514 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 473 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 8874 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 4642 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 2957 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 4654 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 3805 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 4861 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 3584 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 4123 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 10 746 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 3883 apmērā, no */adrese/* pārdošanas Ls 5060 apmērā.

Papildu deklarācijā par 2005.gadu visas saņemtās summas pārsniedz pusi no cerību pirkuma līgumos norādītajām summām. Turklāt, salīdzinot papildu deklarācijas par 2004. un 2005.gadu, atsevišķi īpašumi atkārtojas, un tādējādi pēc pieteicēja norādītā pieteicējs ieņēmumos ir saņēmis vai nu pilnu līguma summu vai pat vairāk.

Minētajos faktos izpaužas pretrunas ar pieteikumā sniegto informāciju, piemēram, ka pieteicējs ieņēmumus ir saņēmis 2004.gadā, taču no paša pieteicēja iesniegtās papildu deklarācijas par 2005.gadu viņš norāda, ka šos pašus ieņēmumus pieteicējs ir guvis 2005.gadā.

Papildus apgabaltiesa norāda, ka pieteicējs ir sniedzis VID vairākus paskaidrojumus, tai skaitā attiecībā uz ieņēmumiem no cerību pirkuma līgumiem. 2007.gada 6.septembra sākuma sarunas protokolā (*lietas I sējuma 64.-68.lapa*) jautājumā par ienākumu gūšanas avotiem pieteicējs neko nepaskaidro, vien atsaucas uz iesniegtajām papildu deklarācijām. 2007.gada 5.oktobra paskaidrojumā (*lietas I sējuma 58.-63.lapa*) pieteicējs norāda, ka kopumā 2004.gadā ieņēmumi gūti no nekustamo īpašumu pārdošanas, galvenokārt no cerību pirkuma līgumiem. Savukārt 2007.gada 25.oktobra paskaidrojumā (*lietas I sējuma 69.-71.lapa*) uz jautājumu, vai pieteicējam ir saglabājušies citi auditam neiesniegti cerību pirkuma līgumi [..] par 2004.gadu, pieteicējs atbildējis, ka visi pieteicēja rīcībā esošie cerību pirkuma līgumi ir

iesniegti.

Pēdējais minētais paskaidrojums kontekstā ar faktu, ka papildu deklarācijās par 2004. un 2005.gadu pieteicējs nav norādījis vairākus (desmit) nekustamos īpašumus, no kuru pārdošanas pieteicējs esot guvis ieņēmumus 2004.gadā un par ko tikai tiesā ir iesniegti cerību pirkuma līgumi, liek secināt, ka pieteicēja sniegtajām ziņām par viņa gūtajiem ieņēmumiem konkrētā laika periodā ir visai pretrunīgs raksturs, un līdz ar to šādas ziņas ne atbildētājs, ne arī tiesa nevar ņemt vērā, lai konkrētus ieņēmumus attiecinātu uz konkrētu periodu.

Turklāt arī jāatzīst, ka pieteicējam bija pietiekoši daudz iespēju sniegt paskaidrojumus tieši par šo strīdus jautājumu, ko viņš arī ir izmantojis, taču tādas ziņas, kādas tiek norādītas pieteikumā, iepriekš pieteicējs nav sniedzis.

Ievērojot minēto, pieteicēja norādītais, ka daļa no noslēgtajos cerību pirkuma līgumos minētajām summām ir attiecināma uz 2004.gadu, nav apstiprinājies ar lietas materiāliem, tieši pretēji – ir konstatējamas vairākas būtiskas pretrunas šajās ziņās, kas neļauj tās ņemt vērā.

Savukārt tas, ka pieteicējs *V.K.* 2004.gadā ir pārskaitījis naudas līdzekļus par nekustamajiem īpašumiem, par kuriem 2004.gadā noslēgti cerību pirkuma līgumi (taču arī ne par visiem 29 īpašumiem, kuri minēti pieteikumā), vēl neliecina par to, ka pieteicējs šos naudas līdzekļus ir saņēmis no nekustamo īpašumu pircējiem, pamatojoties uz cerību pirkuma līgumiem. Par šo faktu, pirmkārt, rada šaubas jau iepriekš minētie apsvērumi, bet, otrkārt, pieteicēja pārskaitītās summas *V.K.* nevienā no gadījumiem nesakrīt ne ar pusi no kopējās nekustamā īpašuma pārdošanas cenas, ne arī ar pusi no cerību pirkuma līgumos norādītajām summām, kuras pircēji it kā maksājuši 2004.gadā skaidrā naudā vēl pirms pilnas īpašuma cenas samaksas. Pieteicējs ar *V.K.* ir norēķinājies pēc viņiem vien zināmas norunas un sistēmas, taču likumsakarīgu saistību ar to, ka pieteicējs ir pārskaitījis *V.K.* pusi no tādām summām, kuras saņemtas saskaņā ar cerību pirkuma līgumiem, apgabaltiesa nesaskata.

[17] Ievērojot sprieduma [16] punktā minēto, Lēmums daļā par papildu IIN aprēķinu Ls 48 315,97 apmērā ir pamatots un pieteikums šajā daļā ir noraidāms.

Attiecībā uz šo summu ir aprēķināta soda nauda 50% apmērā, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu redakcijā, kas bija spēkā Lēmuma pieņemšanas laikā. Tā kā šajā laikā tiesību normas bija labvēlīgākas pieteicējam, nekā laikā, kad pieteicējs pieļāva pārkāpumu, tad atbildētājs pareizi piemērojis tiesību normas un pareizi noteicis soda naudas apmēru Ls 24 157,98. Līdz ar to Lēmums šajā daļā atzīstams par pamatotu un pieteikums šajā daļā ir noraidāms.

Attiecībā uz šo summu ir aprēķināta arī nokavējuma nauda Ls 20 872,50 apmērā par laiku, sākot no brīža, kad pieteicējam bija iestājies nodokļa samaksas pienākums (no 2005.gada 19.aprīļa).

Attiecībā uz nokavējuma naudu ir attīstījusies konsekventa Senāta prakse, kur atzīts, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.pantā, 31.^{1}pantā un

31.[3]pantā ir ietvertas normas, kuras nosaka nodokļu maksātāja atbildību par nodokļa samaksas kavējumu. Aplūkojot šīs normas sistēmiski, secināms, ka tās pilnībā noregulē nokavējuma naudas aprēķinu. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[3]panta otrajā daļā nokavējuma naudas aprēķins ir paredzēts tikai no brīža, kad nodokļa maksātājs kavē VID lēmuma izpildi. Šīs normas esībai zustu jēga, ja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu piemērotu arī gadījumā, kad nodokļu maksātājs ir samazinājis apliekamo ienākumu.

Ar 2007.gada 8.novembra likumu izdarītie grozījumi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[3]pantā apstiprina, ka, pat ja likuma jēga arī agrāk ir bijusi aprēķināt nokavējuma naudu, jau sākot no nodokļa samaksas termiņa iestāšanās brīža, likumdevējs tomēr uzskatīja par nepieciešamu likuma 31.[3]pantu izteikt tādā redakcijā, kas pietiekami skaidri paredz nokavējuma naudas aprēķināšanu no nodokļa samaksas termiņa kavējuma brīža. Nodokļu jomā un jo īpaši, paredzot atbildību par nodokļu samaksas pārkāpumiem, likumam ir jābūt pietiekami skaidram. Tādēļ gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir samazinājis apliekamo ienākumu, nokavējuma naudas aprēķins par laiku, sākot no nodokļa samaksas pienākuma iestāšanās, ir pieļaujams tikai līdz ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2007.gada 8.novembra grozījumu spēkā stāšanās brīdi (*sk. Senāta 2011.gada 1.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-107/2011, 2011.gada 17.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-19/2011; 2011.gada 9.decembra spriedumu lietā Nr.SKA-582/2011; 2012.gada 8.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-86/2012; 2012.gada 24.augusta spriedumu lietā Nr.SKA-260/2012*).

Ievērojot minēto, nokavējuma nauda **Ls 20 872,50**, kas aprēķināta par laika periodu no 2005.gada 19.aprīļa līdz 2007.gada 31.augustam, ir pilnībā atceļama.

[18] Pirmās instances tiesa ir nepareizi novērtējusi lietas tiesiskos un faktiskos apstākļus, kā arī nepilnīgi novērtējusi lietā esošos pierādījumus, tāpēc nonākusi pie nepareiza sprieduma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

Daļēji apmierināt *D.T.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 9.septembra lēmuma Nr.19/25305 atcelšanu daļā.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 9.septembra lēmumu Nr.19/25305 daļā par papildus aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 376,75 apmērā, soda naudu Ls 234 966,49 apmērā un nokavējuma naudu Ls 46 682,79 apmērā.

Pārējā daļā *D.T.* pieteikumu noraidīt.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *D.T.* viņa samaksāto valsts nodevu Ls 10 (desmit latu) apmērā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	*(personiskais paraksts)*	Dz.Amerika
Tiesneses	*(personiskais paraksts)*	Z.Kupce
	(personiskais paraksts)	I.Meldere

NORAKSTS PAREIZS:
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese Dz.Amerika
Rīgā 2012.gada 7.decembrī