Lieta Nr.A42564308
A-00257-11/35

SPRIEDUMS

Latvijas tautas vārdā

Liepājā 2011.gada 14.jūlijā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese S.Blūma,

piedaloties pieteicēja *I.R.* pilnvarotajam pārstāvim *V.P.* un
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvjiem *E.H.* un *H.S.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *I.R.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2008.gada 8.aprīļa lēmuma Nr.19/10088 atcelšanu, kā arī mantisko zaudējumu Ls 5760,34, personiskā kaitējuma Ls 5000 apmērā un morālā kaitējuma Ls 3000 apmērā atlīdzināšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa laika periodā no 2007.gada 3.oktobra līdz 2007.gada 28.novembrim veica pieteicēja iedzīvotāju ienākumu nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2004.-2006.gadu, kā rezultātā sastādīts Audita pārskats Nr.207 *(lietas 1.sējuma 83. - 112.lapa).*

[1.1] 2007.gada 28.novembrī, pamatojoties uz audita rezultātiem, Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Audita daļas priekšniece 2007.gada 28.novembrī pieņēma lēmumu Nr.5.1.1-8/207 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru *I.R.* papildus aprēķināti un iemaksai budžetā noteikti nodokļu maksājumi Ls 43 370,73 apmērā, no tiem: IIN Ls 18 753,58, nokavējuma nauda Ls 5 863,57 un soda nauda Ls 18 753,58, kā arī nolemts samazināt *I.R.* 2004.gada skaidras naudas uzkrājumus par Ls 77 082,86, 2005.gada skaidras naudas uzkrājumus par Ls 34 875,20 un 2006.gada skaidras naudas uzkrājumus par Ls 26 092,10 *(lietas 1.sējuma 113. - 114.lapa).*

[1.2] Ar Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes (turpmāk – VID) reģionālās iestādes Audita daļas priekšnieces 2008.gada 28.janvāra lēmumu Nr.5.1.1-8/207.1 nolemts izdarīt labojumus sākotnējā lēmuma 3.punkta 2.apakšpunktā norādīto summu Ls 34 180,08 un izteikt sekojošā redakcijā „2005.gada skaidras naudas uzkrājumus par 34 180,08" *(1.sējums lietas 81.lapa).*

[1.3] Izskatot pieteicēja sūdzību par sākotnējo lēmumu *(lietas 1.sējuma 79. - 80.lapa),* VID Kurzemes reģionālās iestādes direktors 2008.gada 1.februārī pieņēma lēmumu Nr.1-5/18, ar kuru nolēma atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu (ar 2008.gada 28.janvāra lēmuma Nr.5.1.1 - 8/207.1 labojumiem), kā arī samazināt atlikušo aprēķināto IIN soda naudu par Ls 15 940,54 *(lietas 1.sējuma 68. – 78.lapa).*

[1.4] 2008.gada 8.aprīlī VID ģenerāldirektors, izskatot pieteicēja sūdzību par VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2008.gada 1.februāra lēmumu Nr.1-5/18 daļā ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums *(lietas 1.sējuma 65. - 67.lapa)*, pieņēma lēmumu Nr.19/10088, ar kuru minēto lēmumu atstāja negrozītu *(lietas 1.sējuma 53. – 63.lapa).*

[2] 2008.gada 9.maijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicēja *I.R.* pieteikums par VID ģenerāldirektora 2008.gada 8.aprīļa lēmuma (turpmāk – Lēmums) atcelšanu.

Pieteicējs Lēmumu uzskata par nepamatotu un atceļamo šādu iemeslu dēļ.

[2.1] VID nepamatoti ir apšaubījis no *K.R.* un *M.D.* saskaņā ar 2003.gada 12.janvāra Dāvinājuma līgumu un 1999.gada 12.janvāra Uztura līgumu saņemtos skaidrās naudas līdzekļus. Pieteicēja ieskatā, pamatojoties uz minētajiem līgumiem, bija jāņem vērā un jāatzīst viņa skaidrās naudas uzkrājumi no 2004.gada, kas savukārt izslēdz jebkādu IIN aprēķinu. Minētos līgumus iesaistītās persona parakstījušas, kas saskaņā ar Civillikuma 1431.pantu apliecina personu piekrišanu šiem darījumiem. Turklāt noslēdzot minētos darījumus, tika pieaicināti liecinieki.

[2.2] VID, izvērtējot personu ienākumus, kas nodeva pieteicējam skaidrās naudas līdzekļus, vērtēja laika posmu tikai no 1996.gada, taču no tā brīža *M.D.* un *K.R.* bija pensijā un aktīvus naudas uzkrājumus neveica. Proti, uzkrājumus minētās persona bija veikušas ilgākā laika posmā sākot no 1970.gada. Līdz ar to VID secinājumi ir nepamatoti.

[2.3] Lēmumā nepamatoti secināts, ka pieteicējs iesniedza sūdzību tikai par skaidrās naudas samazinājumu, jo pieteicējs sūdzībā norādīja, ka nepastāv strīds par atsevišķiem ienākumu un izdevumu posteņiem, taču kopumā VID nepamatoti nav ņēmis vērā uz 2004.gada 1.janvāra viņa deklarētos skaidrās naudas uzkrājumus. Līdz ar to kopumā ir nepamatots veiktais IIN aprēķins, nokavējuma nauda un soda nauda. Tāpēc pieteicējs

sūdzībā VID ģenerāldirektoram lūdza atcelt pilnībā iepriekš pieņemtos zemākās iestādes lēmumus.

[3] Atbildētājs rakstveida paskaidrojumā tiesai pieteikumā ietverto prasījumu neatzīst un uzskata to par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem. Papildus paskaidro, ka VID rīcībā esošā informācija (iegādātās kapitāldaļas un izsniegtie aizdevumi) liecināja par pieteicēja izdevumu neatbilstību viņa deklarētajiem ienākumiem. Līdz ar to saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.pantu veikts audits un saskaņā ar Ministru kabineta 2006.gada 19.septembra noteikumu Nr.780 „Noteikumi par papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu veidlapu un kārtību, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu" 16.3.apakšpunktu piemērota izdevumu metode.

Tādējādi VID noteica pieteicēja ar IIN apliekamo ienākumu, budžetā maksājamais IIN noteikts saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.panta pirmo daļu, 3.panta pirmo daļu, 4.panta pirmās daļas 3.punktu, 7.pantu, 8.panta trešās daļas 11.punktu, 15.panta otro daļu, 19.panta pirmo, otro, trešo un piekto daļu, 22.panta pirmo, otro, trešo, trīs prim un ceturto daļu. Savukārt atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ panta pirmās daļas un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrās daļas nosacījumiem noteikta soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī samazināti skaidrās naudas uzkrājumi uz 2004.gada 1.janvāri, 2005.gada 1.janvāri un 2006.gada 1.janvāri. VID arī uzskata, ka pieteicēja minētie argumenti ir pretrunā ar lietā nodibinātajiem faktiem.

[4] 2011.gada 14.jūnijā tiesā saņemti pieteicēja pieteikuma grozījumi, kurā papildus izteikti šādi prasījumi:

1) uzlikt par pienākumu VID atmaksāt pieteicējam samaksāto IIN, nokavējuma naudu un soda naudu kopsummā Ls 27 430,19, ieskaitot pieteicēja bankas kontā;

2) noteikt pieteicējam tiesības saņemt no VID likumiskos 6 % gadā līdz sprieduma izpildei no atmaksājamās naudas summas Ls 27 430,19 *(2.sējums lietas 56.-62.lapa)*.

[5] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis uzturēja iepriekš izteiktos prasījumus, pamatojoties uz pieteikumā minēto, papildus rakstveidā iesniedza pieteikuma grozījumus, kuros lūdz: 1) mantiskā zaudējuma atlīdzinājumu Ls 5760,34; 2) personiskā kaitējuma atlīdzinājumu Ls 5000 apmērā un morālā kaitējuma atlīdzinājumu Ls 3000 apmērā *(2.sējums lietas 66.-72.lapa)*.

[6] VID pārstāvis pieteikumu neatzina, balsoties uz Lēmumā un paskaidrojumos tiesai norādītajiem argumentiem. Attiecībā uz pieteicēja iesniegtajiem pieteikuma grozījumiem, VID pārstāvis norādīja, ka šādi prasījumi nav izteikti iestādē, apstrīdot sākotnējo lēmumu, līdz ar to nav ievērota ārpustiesa šai lietas kategorijai.

[7] 2011.gada 12.maija tiesas sēdē tika nopratināts liecinieks *A.O.*, bet 2011.gada 27.jūnija tiesas sēdē tika nopratināta lieciniece *D.L.*

Motīvu daļa

[8] Tiesa lietā konstatē šādus faktiskos apstākļus.

[8.1] 1999.gada 12.janvārī noslēgts uztura līgums, saskaņā ar kuru *M.D.* pieteicējam nodevis Ls 38 890. Saskaņā ar šo līgumu pieteicējs līdz uztura ņēmēja un viņa civilsievas *D.L.* mūža beigām apņēmies viņus aprūpēt un palīdzēt *(lietas 1.sējuma 120.lapa).*

[8.2] 2003.gada 12.janvārī noslēgts dāvinājuma līgums, saskaņā ar kuru *K.R.* (savstarpēji vienojoties ar tēvu *M.R.*) pieteicējam uzdāvinājusi savus mūža ietaupījumus (no saviem vecākiem mantoto zemi, par māju Rucavas pagastā Liepājas rajonā, saņemto naudas kompensāciju par sertifikātiem) Ls 35 950 apmērā *(lietas 1.sējuma 121.lapa).*

[8.3] *D.L.* 2007.gada 8.oktobrī VID KRI Audita daļai sniedza paskaidrojumu, kurā viņa norādījusi, ka pēc 1999.gada 12.janvāra uztura līguma noslēgšanas *I.R.* viņu vienmēr ir atbalstījis – galvenokārt morāli un fiziski, jo materiāla palīdzība šobrīd nav nepieciešama, jo *M.D.* lielāko mūža daļu strādājis uz kuģa un uzkrāti pietiekoši naudas līdzekļi. Naudas izteiksmē *I.R.* palīdzība, iespējams, novērtējama 300 līdz 400 latu apmērā, jo nākot ciemos, viņš ir nesis pārtiku un vitamīnus *(lietas 1.sējuma 122. - 123.lapa).*

[8.4] 2007.gada 31.oktobra paskaidrojuma papildinājumā pie 2007.gada 8.oktobra paskaidrojuma *D.L.* norādījusi, ka viņas un civilvīra *M.D.* skaidrās naudas uzkrājumi veidojušies no preču pārdošanas, proti, tirgojuši no ārzemēm vestas mantas, kā arī audzējuši dārzeņus, ko pārdevuši tirgū. Peļņa glabāta mājās USD valūtā *(lietas 1.sējuma 124. - 125.lapa).*

[8.5] Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras Liepājas nodaļas 2007.gada 8.oktobra izziņā Nr.72534 norādīts, ka *M.D.Z.* ienākumi no vecuma pensijas laikā no 1996.gada 1.janvāra līdz 1999.gada 30.septembrim kopā sastāda Ls 2086,01 *(lietas 1. sējuma 132. - 133.lapa).*

[8.6] Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras Liepājas nodaļas 2007.gada 8.oktobra izziņā Nr.72512 norādīts, ka *K.R.* ienākumi no vecuma pensijas laikā no 1996.gada 1.janvāra līdz 2003.gada 30.aprīlim kopā sastāda Ls 5887,15 *(lietas 1. sējuma 137. - 139.lapa).*

[9] No lietas materiāliem tiesa konstatē, ka lietā ir strīds par to, vai atbildētājs pamatoti nav atzinis pieteicēja skaidras naudas uzkrājumus uz 2004.gada 1.janvāri Ls 77 082,86 (precizētajā papildu deklarācijā pieteicējs deklarējis Ls 117 700,99, no kuriem VID ir atzinis Ls 40 618,13), uz 2005.gada 1.janvāri Ls 34 180,80 un uz 2006.gada 1.janvāri Ls 26 092,10.

Līdz ar to tiesai ir jānoskaidro, vai pieteicējam varēja būt šādi skaidrās naudas uzkrājumi.

[10] No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otrās daļas un 21.panta izriet, ka VID ir tiesības pārbaudīt iesniegto deklarāciju pamatotību, savukārt nodokļu maksātājam ir jāpamato neatbilstība starp ieņēmumiem un izdevumiem. Ar pamatošanu jāizprot ne tikai nodokļa maksātāja paskaidrojumi par skaidras naudas uzkrājumu esamību norādītajā apmērā, bet arī ticami pamatojumi, ka šie paskaidrojumi ir patiesi. Šāds pamatošanas pienākums ir izpildāms, arī izskatot lietu tiesā.

Apliekamā ienākuma noteikšanā personai jāspēj pierādīt ienākumu avotu (izcelsmi). Pretējā gadījumā personai jārēķinās, ka tie tiks ieskaitīti ar nodokli apliekamos ienākumos.

Līdz ar to pieteicējam ir pienākums pierādīt arī pirmsauditējamā periodā saņemtos ienākumus, ja tie veido līdzekļu uzkrājumu uz auditējamā perioda sākumu.

[11] Pieteicējs norāda, ka atbildētāja neatzītie skaidrās naudas uzkrājumi veidojās no: 1) vecāsmātes *K.R.* dāvinātās naudas Ls 35 950 apmērā, un 2) *M.D.* nodotās naudas Ls 38 890 apmērā.

[12] Tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus, secina, ka pieteicēja apgalvojums par dāvinājuma saņemšanu no vecāsmātes *K.R.* Ls 35 950 apmērā vērtējams kritiski turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

[12.1] Auditā konstatēts, ka 2003.gada 12.janvārī ir noslēgts dāvinājuma līgums starp *K.R.*, kurā noteikts, ka *K.R.* savus mūža ietaupījumus no saviem vecākiem par mantoto zemi, māju Rucavas pagastā, saņemto naudas kompensāciju par sertifikātiem,

noslēdzot savstarpēju vienošanos ar *M.R.* un mazdēlu *I.R.*, nodod skaidrā naudā Ls 35 950 pieteicējam *I.R.* Nobeiguma sarunas laikā pieteicējs ir norādījis: „Auditam iesniegtie līgumi apstiprina manu uzkrājumu avotu (rašanos), un uzskatu, ka tie ir pietiekami, lai man nebūtu jāmeklē papildus pierādījumi" *(lietas 1.sējums, 145.-147.lapa).*

[12.2] Tiesa uzskata par nepamatotiem pieteicēja iebildumus par to, ka pieteicēja pienākums ir sniegt ziņas tikai un vienīgi par saviem darījumiem, ieņēmumiem, izdevumiem, naudas uzkrājumiem, īpašumiem, to vērtības maiņu, bet viņam nav pienākums pierādīt VID citu personu (konkrētajā gadījumā – mirušas personas *K.R.*) darījumus, ieņēmumus, ienākumus un izdevumus.

Jau iepriekš [10] punktā tiesa norādīja, ka VID ir tiesības pārbaudīt iesniegto deklarāciju pamatotību, savukārt nodokļu maksātājam ir jāpamato neatbilstība starp ieņēmumiem un izdevumiem. Ar pamatošanu jāizprot ne tikai nodokļa maksātāja paskaidrojumi par skaidras naudas uzkrājumu esamību norādītajā apmērā, bet arī ticami pamatojumi, ka šie paskaidrojumi ir patiesi.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants noteic, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

No minētās tiesību normas izriet pieteicēja pienākums iesniegt pierādījumus, kas atspēko VID savāktos pierādījumus un norādītos argumentus.

[12.3] VID, pamatojoties uz to, ka netika iesniegti dokumentāri pierādījumi, kas apstiprinātu, ka *K.R.* saņēmusi naudas līdzekļus par zemi vai māju Rucavas pagastā, ko mantojusi no saviem vecākiem, kā arī nav iesniegti dokumenti, kas pierādītu, ka uzkrātie naudas līdzekļi varēja veidoties no saņemtās naudas kompensācijas par sertifikātiem, kā arī ņemot vērā Zemesgrāmatu nodaļas sniegto informāciju par to, ka uz *K.R.* vārda nav reģistrēti nekustamie īpašumi, un no VSAA sniegtajām ziņām, ka *K.R.* ienākumi no saņemtās vecuma pensijas laika periodā no 1996.gada janvāra līdz 2003.gada aprīlim ir bijuši nepietiekami, lai veidotu naudas uzkrājumus, secināja, ka pieteicējs no *K.R.* saņemtā dāvinājuma faktu nav pietiekoši dokumentāri pierādījis.

[12.4] 2007.gada 28.decembra sūdzībā VID KRI direktoram un 2008.gada 3.martā VID saņemtajā apstrīdēšanas iesniegumā VID ģenerāldirektoram pieteicējs norāda, ka auditam ir iesniedzis 2003.gada 12.janvāra *K.R.* dāvinājuma līgumu, saskaņā ar kuru ir saņēmis naudas līdzekļus skaidrā naudā Ls 35 950 apmērā. Šo darījuma faktu var apliecināt liecinieki, kas piedalījās darījumā un parakstīja dokumentus, *A.O.* un *A.B.*, kā arī darījuma dalībnieks pieteicēja tēvs *M.R. (lietas 1.sējuma 79.-80., 65.-67.lapa).*

[12.5] Liecinieks *A.O.* tiesas sēdē liecināja, ka pieteicējs *I.R.* uzaicinājis viņu aizbraukt pie vecmammas *K.R.*, jo viņa gatavojas iedot naudu. Pie *K.R.* bijis liecinieks, onkulis, krustmāte *A.B.* un pieteicējs. Pieteicējs nolasījis līgumu par to, ka viņam tiek dāvināta nauda. Precīzu naudas summu neatceras, bet summa bijusi tūkstošos. *K.R.* izņēmusi naudu no skapja un iedevusi pieteicējam, liecinieks redzējis naudas nodošanas faktu. Nauda liecinieka klātbūtnē netika pārskaitīta un lieciniekam nav zināms, no kurienes *K.R.* varēja būt tāda nauda. *K.R.* kādreiz esot darbojusies ar bitēm, braukusi uz tirgu tirgot arī salātus un dārzeņus, lieciniekam nav zināms, vai *K.R.* Rucavā varēja būt kāds īpašums. Ar šo dāvinājuma līgumu pieteicējs uzņēmās saistības nodrošināt un aprūpēt tēvu, šos pienākumus viņš pildījis.

[12.6] Izvērtējot atbildētāja argumentus, pieteicēja iebildumus un liecinieka *A.O.* sniegtās liecības, tiesas ieskatā atbildētājs pamatoti nav atzinis pieteicēja skaidrās naudas uzkrājumus Ls 35 950 apmērā, jo *K.R.* dāvinājums Ls 35 950 apmērā nav pierādīts. Lietā nav iegūti pierādījumi tam, ka *K.R.* bija tādā situācijā, lai varētu sniegt naudas līdzekļu dāvinājumu pieteicējam pieteicēja norādītajā apjomā. No liecinieka *A.O.* sniegtās liecības izriet, ka lieciniekam nav zināms *K.R.* nodoto naudas līdzekļu apjoms, jo nauda liecinieka *A.O.* klātbūtnē netika pārskaitīta. Līdz ar to tiesa atzīst, ka nav iespējams konstatēt, vai *K.R.* ir dāvinājusi pieteicējam naudas līdzekļus Ls 35 950 apmērā, jo nav iespējams konstatēt šo dāvināto un saņemto naudas līdzekļu apjomu.

[12.7] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu pieteicēja tiesības un pienākums ir iesniegt pierādījumus, kas atspēko VID savāktos pierādījumus un norādītos argumentus. Tiesas ieskatā, pieteicējs nav iesniedzis ticamus pierādījumus, ka *K.R.* būtu varējusi apdāvināt un ir dāvinājusi pieteicējam Ls 35 950, līdz ar to tiesa dod priekšroku VID pamatojumam.

[13] Attiecībā uz naudas līdzekļu Ls 38 890 apmērā saņemšanu no *M.D.* VID konstatējis, ka *M.D.* civilsieva *D.L.* pārbaudes laikā sniegusi paskaidrojumus, kuros norādījusi, ka *M.D.* visus savus darba gadus strādājis uz kuģa tālajos reisos, saņemot labu atalgojumu, un tirgojies ar atvestajām precēm no ārzemēm, *M.D.* naudu uzkrājis USD un glabājis mājās, savus apgalvojumus *D.L.* nav dokumentāri pamatojusi. No Zemesgrāmatu nodaļas sniegtās informācijas VID secinājis, ka uz *M.D.* vārda nav reģistrēti nekustamie īpašumi, no kuru pārdošanas *M.D.* varētu būt guvis ienākumus, kā arī no VSAA sniegtajām ziņām, ka *M.D.* laika periodā no 1996.gada janvāra līdz 1999.gada septembrim saņēmis vecuma pensiju Ls 2086,01 un ņemot vērā Centrālās statistikas pārvaldes noteikto viena iedzīvotāja pilnā iztikas minimuma preču un pakalpojumu groza vērtību, VID secināja, ka

M.D. ienākumi no saņemtās vecuma pensijas ir bijuši nepietiekami, lai varētu veidoties uzkrājumi dāvināšanai.

[13.1] Pieteicējs jau audita laikā ir iesniedzis 1999.gada 12.janvārī noslēgto uztura līgumu, saskaņā ar kuru *M.D.* pieteicējam nodevis Ls 38 890, un pieteicējs līdz uztura ņēmēja un viņa civilsievas *D.L.* mūža beigām apņēmies viņus aprūpēt un palīdzēt [8.1], tāpat 2007.gada 28.decembra sūdzībā VID KRI direktoram un 2008.gada 3.martā VID saņemtajā apstrīdēšanas iesniegumā VID ģenerāldirektoram pieteicējs ir norādījis, ka auditam ir iesniedzis minēto 1999.gada 12.janvārī noslēgto uztura līgumu un norādījis, ka šo darījuma faktu var apliecināt liecinieki, kas piedalījās darījumā un parakstīja dokumentus, *D.L., G.R.* un *H.T. (lietas 1.sējuma 79.-80., 65.-67.lapa).*

[13.2] Lieciniece *D.L.* tiesas sēdē liecināja, ka 1999.gada 12.janvāra vienošanās iemesls bija par to, ka *M.D.* nebija laba veselība, viņam nebija bērnu, vecāki jau bija veci un ar pieteicēju *I.R.* sarunāja, ka viņš *M.D.* vecumdienās palīdzēs. Pieteicējs palīdzēja *M.D.* un vēl tagad palīdz lieciniecei. Naudas nodošana notika 1999.gada janvārī, *M.D.* nauda bija mājās Ls 39 000, lieciniece pati redzējusi, ka nauda tiek nodota. Nauda pirms tam mājās tika pārskaitīta kopā ar *M.D. M.D.* ilgus gadus gāja jūrā, viņš veda mājās dažādas mantas, kuras pēc tam tika pārdotas, lieciniece arī pati mājās šuvusi. *M.D.* savu naudu turējis pie sevis, lieciniece strādājusi „*/Nosaukums/*" un ar savu nopelnīto naudu varējusi rīkoties, bet *M.D.* savu naudu krājis. *M.D.* bija privātmāja, nevajadzēja maksāt par komunālajiem maksājumiem, bijis liels dārzs, kurā audzēti tomāti, gurķi, gājuši sestdienās uz tirgu. Ar *M.D.* iepazinusies ar 1970.gadu un kopā nodzīvojuši 30 gadus, kad iepazinusies ar *M.D.*, viņam jau bija nauda un personīgā māja.

[13.3] Tiesai nav pamata neticēt lieciniecei, ka *M.D.* varēja būt naudas uzkrājumi ap 39 000 tūkstošiem latu, un, izvērtējot iepriekš minēto, tiesa secina, ka lietā iegūtie pierādījumi nav pretrunā, kopumā apstiprinot faktu, ka pieteicējam uz 2004.gada sākumu varēja būt skaidras naudas uzkrājumi no *M.D.* dāvinātās naudas Ls 38 890 apmērā. VID ir vērtējis *M.D.* ienākumus no 1996.gada, taču lieciniece *D.L.* norādīja, ka uzkrājumus *M.D.* ir veicis ilgākā laika posmā un naudu *M.D.* krājis gan pirms, gan pēc 1970.gada, ko tiesai nav pamata apšaubīt. Tādējādi tiesa piešķir ticamību pieteicēja apgalvojumam, ka skaidras naudas uzkrājumi veidojušies no *M.D.* nodotās naudas Ls 38 890 apmērā.

[14] VID, veicot pārbaudi, konstatējis un atzinis, ka pieteicēja līdzekļu avoti 2004.gadā bija Ls 84 083,69, bet līdzekļu izlietojums 2004.gadā bija Ls 127 063,35. Ņemot vērā tiesas iepriekš atzītos pieteicēja papildu skaidrās naudas uzkrājumu esamību uz 2004.gada 1.janvāri Ls 38 890 apmērā (*M.D.* nodotā nauda), atzīstams, ka pieteicēja

līdzekļu avoti 2004.gadā bija Ls 122 973,69 (Ls 84 083,69 + Ls 38 890), bet līdzekļu izlietojums 2005.gadā bija Ls 127 063,35, līdz ar to veidojas slēptais ar IIN apliekamais ienākums Ls 4089,66 (Ls 127 063,35 - 122 973,69). Līdz ar to pieteicējam aprēķināms IIN par 2004.gadu 25% apmērā no aprēķinātā slēptā ienākuma Ls 1022,42 (25% no Ls 4089,66). VID ir aprēķinājis pieteicējam IIN par 2004.gadu Ls 10 744,91, līdz ar to Lēmums daļā, ar kuru pieteicējam par 2004.gadu papildus aprēķināts IIN Ls 9722,49 (Ls 10 744,91 – Ls 1022,42) ir prettiesisks un atceļams.

Tiesas iepriekš atzītā pieteicēja papildu skaidrās naudas uzkrājumu esamība uz 2004.gada 1.janvāri Ls 38 890 apmērā neietekmē atbildētāja pieteicējam aprēķināto IIN par 2005. un 2006.gadu, jo no šiem skaidrās naudas uzkrājumiem neveidojas skaidras naudas uzkrājumi uz 2005. un 2006.gadu. Pieteicējs ne lietas izskatīšanas laikā iestādē, ne pieteikumā tiesai nav norādījis, ka auditā nepareizi būtu atspoguļoti pieteicēja 2004., 2005. un 2006.gada ieņēmumi un izdevumi, kas varētu ietekmēt nākamā gada skaidrās naudas uzkrājumu. Līdz ar to tiesai nav pamata apšaubīt auditā konstatētos faktus un tā rezultātā izdarītos aprēķinus tiktāl, ciktāl tie atzīti par prettiesiskiem iepriekš minēto iemeslu dēļ.

[15] Ņemot vērā minēto, secināms, ka Lēmums daļā, ar kuru pieteicējam nomaksai budžetā aprēķināts IIN Ls 9031,09 (Ls 1022,42 (par 2004.gadu) + Ls 1885,67 (par 2005.gadu) + Ls 6123 (par 2006.gadu)) ir pamatots.

Vērtējot pieteicējam aprēķināto soda naudu, tiesa nonāk pie šādiem secinājumiem.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*redakcijā, kas bija spēkā uz Lēmuma pieņemšanas brīdi*) 31.^{3}panta pirmā daļa noteic, ja maksātājs, pārkāpdams šā likuma prasības, nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, kas atbilstoši šim likumam ir apliekams ar nodokli, izņemot tos ienākumus, no kuriem nodoklis bija jāietur izmaksas vietā darba devējam vai citai personai, viņam ir jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa, nokavējuma nauda un soda nauda atbilstoši likumā "Par nodokļiem un nodevām" noteiktajam apmēram.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" (*redakcijā, kas bija spēkā uz Lēmuma pieņemšanas brīdi*) 32.panta pirmā daļa noteic, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Panta otrā daļa noteic, ja summa, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā budžetā par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta ne vairāk kā par 15 procentiem no deklarējamās summas, soda nauda tiek noteikta 30 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas. Savukārt panta trešā daļa paredz, ja summa, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā budžetā par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta vairāk nekā par 15 procentiem no deklarējamās summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

Panta ceturtā daļa noteic, ja nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) laikā konstatē, ka nodokļu maksātājs ir samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu summu par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits), tādējādi izdarot atkārtotu nodokļu pārkāpumu, soda nauda tiek noteikta 70 procentu apmērā no attiecīgās nedeklarētās nodokļu summas.

Panta piektā daļa reglamentē pazīmes, pēc kurām identificējams atkārtots pārkāpums.

Atbilstoši panta septītajai daļai, ja nodokļu maksātājs, kurš jau izdarījis atkārtotu nodokļu pārkāpumu, triju gadu laikā izdara vēl vienu vai vairākus tādus pašus nodokļu pārkāpumus, par katru no šiem turpmākajiem nodokļu pārkāpumiem tiek uzlikta soda nauda 100 procentu apmērā no nodokļu summas, kas nav deklarēta, izdarot attiecīgo pārkāpumu.

No minētajām normām izriet, ka atbildētājam, lemjot par soda naudas piemērošanu, bija jāizdod obligātais administratīvais akts, proti, iestājoties normā norādītajiem apstākļiem, bija jānoteic konkrēts soda naudas apmērs.

Tiesa konstatē, ka pieteicējam ir piemērota soda nauda 100 procentu apmērā, tomēr tiesa no lietas materiāliem, nekonstatē, ka atbildētājs pieteicēja rīcībā būtu konstatējis atkārtotu nodokļu pārkāpumu.

Tādējādi par 2004. un 2005.gadu pieteicējs budžetā iemaksājamo summu samazinājis ne vairāk kā par 15 procentiem no budžetā maksājamās summas un saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta otro daļu IIN soda nauda par 2004.gadu nosakāma Ls 306,60 apmērā, bet par 2005.gadu – Ls 565,80, savukārt par 2006.gadu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta trešo daļu - Ls 3061,50, kopā Ls 3933,90.

Taču no VID KRI direktora 2008.gada 1.februāra lēmuma Nr.1-5/18 redzams, ka pieteicējam samazināta IIN soda naudu par Ls 15 940,54, kas ar Lēmumu atstāts spēkā. Minētajā lēmumā *(lietas 1.sējuma 68. – 78.lapa)* redzams, ka pieteicējs ir samaksājis

pilnībā auditā papildus aprēķināto IIN Ls 18 753,58, nokavējuma naudu Ls 5863,57 un IIN soda naudu Ls 2813,04 (Ls 18 753,58 x 15%= Ls 2813,04) 15 procentu apmērā no nodokļa pamatparāda un, konstatējot, ka ir izpildīti likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3} pantā paredzētie samaksas nosacījumi, ir samazināta atlikusī aprēķinātā IIN soda nauda par Ls 15 940,54. Tiesa ir aprēķinājusi pieteicējam maksājamo IIN soda naudu Ls 3933,90 apmērā, līdz ar to Lēmums atzīstams par pamatotu daļā, ar kuru pieteicējam nomaksai budžetā aprēķināta IIN soda nauda Ls 590,09 apmērā (15% no Ls 3933,90), bet Lēmums daļā par aprēķināto IIN soda naudu Ls 2222,95 (Ls 2813,04 – Ls 590,09) nav atzīstams par pamatotu un ir atceļams.

[16] Pieteicējam nomaksai budžetā aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05% par katru nokavēto dienu (nokavējuma nauda aprēķināta par 2004.gadu no 2005.gada 15.aprīļa, par 2005.gadu no 2006.gada 18.aprīļa, par 2006.gadu no 2007.gada 16.aprīļa).

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (redakcijā, kas bija spēkā, kad pieteicējam radās pienākums samaksāt budžetā nodokli par 2004.-2006.gadu) vairākas normas regulēja nokavējuma naudas maksāšanu par nodokļu parāda samaksas kavējumu.

Likuma 31.pants noteica darba devēja (ienākuma izmaksātāja) atbildību par termiņā nesamaksāto nodokli, kas ieturēts no darbinieka darba samaksas – paredzot aprēķināt nokavējuma naudu pēc termiņa kavējuma.

Likuma 31.^{1}pants noteica nodokļa maksātāja atbildība par termiņā nesamaksāto nodokli – paredzot aprēķināt nokavējuma naudu, ja maksātājs likumā noteiktajos termiņos neveic nodokļa avansa maksājumus un ja maksātājs noteiktajā termiņā neiemaksā budžetā rezumējošā kārtībā aprēķināto nodokli.

Likuma 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).

[17] Tiesa, izvērtējot nokavējuma naudas aprēķina pamatotību, ņem vērā Senāta izteiktos apsvērumus 2011.gada 1.jūnija spriedumā lietā Nr.SKA-107/2011.

Proti, Senāts minētajā lietā secināja, 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), šāda pārkāpuma konstatēšanas gadījumā dienests 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 Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma izpildi par dienesta konstatētā nodokļa pārkāpuma sekām.

Skatot sistēmiski likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ietvertās normas, Senāts secināja, ka tās pilnībā noregulē nokavējuma naudas aprēķinu gan gadījumā, ja tiek kavēts nodokļa maksājums, gan gadījumā, ja tiek samazināta budžetā maksājamā nodokļa summa. Līdz ar to nav pamata piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" normas kā vispārīgās normas.

Minēto apliecina arī apsvērumi par 31.^{3}panta otrās daļas pastāvēšanas jēgu. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa paredzēja, ka par nodokļu un nodevu maksājuma (arī soda naudas) samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda. Ja šo normu piemērotu attiecībā uz gadījumu, kad nodokļu maksātājs ir samazinājis apliekamo ienākumu (līdz ar to budžetā maksājamo nodokļa summu), tad viņam nokavējuma nauda būtu jāmaksā par kavējumu no brīža, kad, kā vēlāk konstatē dienests, viņam šī nodokļa summa bija jāmaksā budžetā. Taču šādā gadījumā vispār zūd jēga 31.^{3}panta otrās daļas esībai likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli". Proti, jau likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa būtu pietiekama, lai aprēķinātu nokavējuma naudu gan par laikā nesamaksāto nodokli, gan par soda naudu gadījumā, ja netiek laikus izpildīts dienesta vēlāk pieņemtais lēmums par aprēķināto nodokli un soda naudu. Līdz ar to vienīgais pamatojums 31.^{3}panta otrās daļas ietveršanai likumā ir atšķirīgs

negatīvo seku regulējums iedzīvotāju ienākuma nodokļa gadījumā. Šāda interpretācija harmoniski iegulst tajā negatīvo seku regulējumā, ko viens pats aptver likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli".

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.

Tas 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 prakses maiņas nolūkā, likuma skaidrības dēļ 31.^{3}pantu izteikt tādā redakcijā, kas pietiekami skaidri paredz nokavējuma naudas aprēķināšanu ikvienā gadījumā no nodokļa samaksas termiņa kavējuma brīža, neatkarīgi, vai nodokļu maksātājs maksājamo nodokli pirms tam ir pareizi aprēķinājis vai samazinājis (nav vispār uzrādījis).

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas, skatot tās kopumā, ņemot vērā arī Valsts ieņēmumu dienesta 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 pieļaujama 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 sprieduma 12.-16.punktu).

[18] Ņemot vērā minētos apsvērumus, tiesa atzīst, ka atbildētājs nepamatoti aprēķināja nokavējuma naudu Ls 5863,57 par 2004.-2006.gadu.

[19] Līdz ar to tiesa atzīst, ka Lēmums ir atceļams daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 9722,49, soda naudu Ls 2222,95 un nokavējuma naudu 5863,57, bet Lēmums daļā par IIN Ls 9031,09 un soda naudu Ls 590,09 ir atstājams negrozīts.

[20] Pieteicējs pieteikuma grozījumos *([4] – [5])* lūdz:

1) uzlikt par pienākumu VID atmaksāt pieteicējam samaksāto IIN, nokavējuma naudu un soda naudu kopsummā Ls 27 430,19, ieskaitot pieteicēja bankas kontā;

2) noteikt pieteicējam tiesības saņemt no VID likumiskos 6 % gadā līdz sprieduma izpildei no atmaksājamās naudas summas Ls 27 430,19 *(lietas 2.sējums, 56.-62.lapa).*

3) mantiskā zaudējuma atlīdzinājumu Ls 5760,34;

4) personiskā kaitējuma atlīdzinājumu Ls 5000 apmērā un morālā kaitējuma atlīdzinājumu Ls 3000 apmērā *(lietas 2.sējums, 66.-72.lapa).*

Attiecībā uz pieteicēja 1.punktā izteikto prasījumu, tiesa norāda, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu administrācijas nepareizi piedzīto maksājumu summas jāatmaksā atpakaļ nodokļu maksātājam 15 dienu laikā no tās dienas, kad nodokļu administrācija vai tiesa pieņēmusi lēmumu, ka maksājums piedzīts nepareizi (..) .

No minētās normas izriet, ka atbildētājam patstāvīgi bez īpaša tiesas nolēmuma jāveic nepamatoti budžetā iemaksātās summas atmaksa. Līdz ar to tiesai nav pamata lemt arī par pienākuma uzlikšanu atbildētājam atmaksāt pieteicēja pārmaksātos nodokļu maksājumus.

APL 93.panta trešā daļa paredz, ja atlīdzinājums nav prasīts vienlaicīgi ar administratīvā akta apstrīdēšanu vai pārsūdzēšanu, iesniegums par atlīdzinājumu vispirms ir iesniedzams iestādē, kas nodarījusi zaudējumus vai kaitējumu.

Izskatāmajā gadījumā pieteicējs iestādē nav prasījis atlīdzināt mantiskos zaudējumus, personisko un morālo kaitējumu. Līdz ar to, tiesas ieskatā, prasījums par mantiskā zaudējuma atlīdzinājumu Ls 5760,34, personiskā kaitējuma atlīdzinājumu Ls 5000 apmērā un morālā kaitējuma atlīdzinājumu Ls 3000 apmērā, kas tiek prasīts pieteikuma grozījumos, ir atstājams bez izskatīšanas, pamatojoties uz APL 278.panta 1.punktu, jo pieteicējs nav ievērojusi likumā noteikto lietas iepriekšējas ārpustiesas izskatīšanas kārtību.

[21] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu desmit latu apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 278.panta 1.punktu, 246.-251.pantu, 253.panta pirmo daļu Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

apmierināt daļēji *I.R.* pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2008.gada 8.aprīļa lēmumu Nr.19/10088 daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 9722,49, soda naudu Ls 2222,95 un nokavējuma naudu 5863,57.

Atstāt negrozītu Valsts ieņēmumu dienesta 2008.gada 8.aprīļa lēmumu Nr.19/10088 daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 9031,09 un soda naudu Ls 590,09.

Atstāt bez izskatīšanas I.R. pieteikumu daļā par mantisko zaudējumu Ls 5760,34, personiskā kaitējuma Ls 5000 apmērā un morālā kaitējuma Ls 3000 apmērā atlīdzināšanu.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu *I.R.* valsts nodevu Ls 10 (desmit latu) apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā 20 dienu laikā no tā sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Liepājas tiesu namā.

Tiesnese S.Blūma