Lietas Nr. A420647310
Lietas arhīva Nr. AA43-0011-16/18

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016.gada 29.februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja A.Šteinberga,
tiesneši K.Berķis un V.Poķis,
piedaloties pieteicējas /pers. D/ pārstāvjiem /pers. E/ un /pers. F/, atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers.O/,
atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. D/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 8.aprīļa lēmuma Nr.22.4/16705 atcelšanu, sakarā ar /pers. D/ un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 11.aprīļa spriedumu.

A p r a k s t o š ā d a ļ a

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2009.gada 22.oktobra līdz 2010.gada 19.janvārim veica pieteicējas /pers. D/ iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2006., 2007. un 2008.gadu. Pamatojoties uz audita rezultātiem, dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļa 2010.gada 19.janvārī pieņēma lēmumu Nr.23.12/62, ar kuru papildus nomaksai budžetā noteica IIN Ls 87 845,26, nokavējuma naudu Ls 23 451,56 un soda naudu Ls 87 845,26, kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo IIN Ls 72 un saistībā ar to aprēķināja soda naudu Ls 36.

Ar dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 8.aprīļa lēmumu Nr.22.4/16705 (turpmāk – lēmums) sākotnējais lēmums tika atstāts negrozīts.

Lēmumā norādīts, ka pieteicēja auditējamā periodā nodarbojusies ar nekustamo īpašumu atsavināšanu par atlīdzību, 2006.gadā atsavinot 1 nekustamo īpašumu, 2007.gadā – 19 nekustamos īpašumus, 2008.gadā – 6 nekustamos īpašumus. Pieteicēja nav reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja, nav iesniegusi 2007.un 2008.gada ienākumu deklarācijas un 2006.gada ienākumu deklarācijai nav pievienojusi D3 pielikumu „Ienākumi no saimnieciskās darbības".

Dienests, atsaucoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo daļu, norādīja, ka fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Attiecībā uz pieteicējas norādi, ka pārbaudē nav ņemti vērā visi pieteicējas ar nekustamo īpašumu iegādi saistītie izdevumi, proti, izdevumos ieskaitāmi visi attiecīgajos taksācijas periodos kredītiestādēm samaksātie procenti un komisijas maksājumi, dienests norādīja, ka saskaņā ar kredīta līgumiem pieteicējas samaksātie aizdevumu procentu maksājumi no lietā esošajiem pierādījumiem nav identificējami.

Pieteicējas norādītā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta trešās daļas norma piemērojama tikai gadījumos, ja nodokļu maksātājs iesniedz gada ienākumu deklarāciju, ievērojot likumā noteikto termiņu un norādot tajā budžetā maksājamo nodokļu summu. Minētais tiesiskais regulējums neattiecas uz audita rezultātā papildus noteiktajām summām.

[2] 2010.gada 7.maijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par dienesta 2010.gada 8.aprīļa lēmuma Nr.22.4/16705 atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta $3.^{1}$daļas 3.punktu, audits bija jāpārtrauc uz laika periodu, kamēr pieteicēja atradās ārstniecības iestādē Lietuvas Republikā. Pieteicējas vīrs, kurš iesniedza dienestā iesniegumu par pieteicējas darbnespēju, nebija pilnvarots viņu pārstāvēt administratīvajā procesā iestādē.

[2.2] Dienests, aprēķinot IIN, nav ievērojis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo daļu, 11.panta trešās daļas 1., 9., 10., un 15.punktu, 9.panta pirmās daļas 19.punktu, 19.panta trešo daļu un Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumus Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība". Dienests nav ņēmis vērā visus izdevumus, kādi pieteicējai bijuši saistībā ar nekustamo īpašumu iegādi. Tāpat dienests nav ņēmis vērā, ka no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta trešās daļas izriet, ka nodokļa summām, kas ir lielākas par Ls 100, samaksas termiņš iestājas vēlāk nekā 15 dienu laikā, bet dienests nokavējuma naudu aprēķinājis, sākot ar piecpadsmito datumu.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumos norāda, ka pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Pieteicējas vīrs, informējot atbildētāju par pieteicējas darba nespēju, uzrādīja 2008.gada 7.februārī izdotu un zvērināta notāra apstiprinātu universālpilnvaru. Tā kā saskaņā ar Civillikuma 2281.pantu pilnvarniekam ar universālpilnvaru

uzdod pārzināt visas pilnvarotāja lietas un universālpilnvarā bija noteikts, ka pieteicējas vīrs pilnvarots pārstāvēt pieteicēju visās iestādēs, nav pamatots pieteikumā norādītais apgalvojums, ka pieteicējai bija liegtas iespējas pilnvērtīgi piedalīties audita procesā un iesniegt pierādījumus, jo atbilstoši izsniegtajai pilnvarai šādas darbības bija tiesīgs veikt pieteicējas pilnvarotais pārstāvis – pieteicējas vīrs.

[3.2] Attiecībā uz pieteicējas norādi, ka pieteicējas saimnieciskās darbības veikšanas laikā ir radušies visi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešajā daļā uzskaitītie izdevumu veidi, taču dienests tos nav atzinis un ņēmis vērā, dienests paskaidro, ka pieteicēja ne audita veikšanas laikā, ne apstrīdēšanas iesniegumā, ne arī pieteikumā tiesai nav norādījusi ne precīzus izdevumu veidus, ne arī to summas, bet tikai norādījusi, ka šādi izdevumi viņai ir izveidojušies. Pieteicējai ir jāpierāda savu apgalvojumu pamatotība, jāiesniedz dokumenti, kas apliecina ne tikai šādu izdevumu esamību, bet arī to apmērus.

[3.3] Attiecībā uz pieteicējas norādi, ka dienests ir nepareizi aprēķinājis nokavējuma naudu, jo nepareizi noteicis termiņu, sākot ar kuru ir aprēķināma nokavējuma nauda, dienests paskaidro, ka pieteicējas minētā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta trešā daļa attiecas uz gadījumiem, kad nodokļu maksātājs iesniedz dienestā gada ienākumu deklarāciju un norāda tajā budžetā maksājamā nodokļa lielumu, bet nevis uz gadījumiem, kad dienests papildus budžetā maksājamā nodokļa summu nosaka audita rezultātā.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 11.aprīļa spriedumu tika daļēji apmierināts pieteicējas pieteikums, atcelts lēmums daļā par pieteicējai aprēķināto IIN 2007.gadam un noteikts, ka 2007.gadā pieteicējai papildus budžetā maksājams IIN Ls 46 045,17 apmērā, nokavējuma nauda Ls 12 708,47 apmērā un soda nauda Ls 46 045,17 apmērā.

Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Vērtējot 2006.gadā veikto nekustamā īpašuma /adrese A/, pārdošanas darījumu, tiesa nekonstatēja sistemātiskumu, taču atzina, ka ir jāizvērtē arī nākamajos taksācijas periodos pieteicējas veikto darījumu raksturs, jo gadījumā, ja tiks konstatēts, ka turpmākie darījumi ir veikti sistemātiski un tādējādi atzīstami par saimniecisko darbību, tad arī šis konkrētais darījums varētu tikt atzīts par saimnieciskās darbības uzsākšanas laiku.

Tiesa nekonstatēja pierādījumus, kas apliecinātu, ka pieteicēja iegādājās minēto nekustamo īpašumu, lai izmantotu to savām vai savas ģimenes vajadzībām.

Tādējādi tiesa atzina, ka pieteicējas ienākumi, pārdodot nekustamo īpašumu, ir uzskatāmi par ienākumiem no saimnieciskās darbības, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.pantu apliekami ar IIN.

[4.2] Tiesa konstatēja, ka 2007.gadā pieteicēja ir veikusi 19 darījumus ar nekustamajiem īpašumiem, tos atsavinot.

Tiesa atzina, ka pieteicējas mērķis iegādājoties ½ no nekustamā īpašuma /Nosaukums A/, bija veikt šā īpašuma sadali un pārdot atdalītos zemesgabalus, tādējādi gūstot peļņu, līdz ar to konkrētajā gadījumā nevar uzskatīt, ka pieteicēja pārdeva savu īpašumu, bet gan atzīstams, ka, atsavinot nekustamos īpašumus, gūti ienākumi no saimnieciskās darbības, tādējādi tie ir apliekami ar IIN.

Tiesa pārbaudīja pieteicējas iesniegtos dokumentus, kas, pieteicējasprāt, pierāda pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumus, kas saistīti ar zemesgabala /Nosaukums A/ sadalīšanu, elektrības ierīkošanu tajā un ceļu izveidi.

Izvērtējot lietas materiālus un liecinieka /pers. I/ liecības, tiesa atzina, ka, lai arī no līguma un maksājumu kvītīm nav konstatējams, ka maksājumu par elektrības pieslēgumu izveidi nekustamajā īpašumā /Nosaukums A/ būtu veikusi pieteicēja, tomēr, ievērojot to, ka minētais nekustamais īpašums piederēja līdzīgās daļās gan pieteicējai, gan lieciniekam /pers. I/, loģiski, ticami un darījuma ekonomiskajai būtībai atbilstoši ir liecinieka paskaidrojumi, ka pieteicēja viņam iedeva pusi naudas no nepieciešamajām izmaksām. Tādējādi tiesa atzina, ka, aprēķinot ar IIN apliekamos ienākumus no 2007.gadā veiktās saimnieciskās darbības, ir jāņem vērā izdevumi Ls 9685,24 apmērā par elektopieslēguma ierīkošanu minētajā nekustamajā īpašumā.

Izvērtējot pieteicējas iesniegtās maksājumu kvītis, tiesa konstatēja, ka tajās norādītā informācija neļauj identificēt, ka minētie maksājumi ir bijuši saistīti ar pieteicējas saimnieciskās darbības veikšanu.

Tiesa atzina, ka dienests ir pamatoti un pareizi aprēķinājis pieteicējas ienākumus no saimnieciskās darbības Ls 229 181,11 apmērā un izdevumus Ls 34 790,20 apmērā 2007.gadā. Papildus tiesa secināja, ka ir pamats kā izdevumus, kas saistīti ar pieteicējas ienākumu gūšanu, atzīt pusi no izdevumiem par elektropieslēguma ierīkošanu nekustamajā īpašumā /Nosaukums A/, proti, Ls 9685,24 apmērā. Tādējādi tiesa atzina, ka pieteicēja 2007.gadā guva ar IIN apliekamus ienākumus Ls 184 705,67 apmērā. Tiesa konstatē, ka tādējādi pieteicējai par 2007.gadu bija aprēķināms IIN Ls 46 045,17 apmērā.

[4.3] Tiesa konstatēja, ka 2008.gadā pieteicēja ir atsavinājusi 6 nekustamos īpašumus:

Tiesa atzina, ka dienests pamatoti konstatējis, ka pieteicējas iepriekš veiktie darījumi, atsavinot nekustamos īpašumus ir vērtējami kā saimnieciskā darbība, līdz ar to ienākumi ir uzskatāmi par ienākumiem no saimnieciskās darbības, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.pantu ir apliekami ar IIN.

Tiesa nekonstatēja tādus pieteicējas izdevumus, kas būtu saistīti ar 2008.gadā pieteicējas veikto saimniecisko darbību, kurus dienests audita laikā nebūtu ņēmis vērā. Ar lietas materiāliem nav pierādīts, ka pieteicēja ir veikusi ieguldījumus nekustamo īpašumu uzlabošanā, kā arī nav konstatējams šādu izdevumu apmērs. Tiesa secināja, ka dienests pamatoti aprēķinājis pieteicējai papildus maksājamo IIN par 2008.gadu Ls 21 864 apmērā.

[4.4] Attiecībā uz pieteicējas norādīto, ka dienests nav ņēmis vērā pieteicējas izdevumus, kas saistīti ar kredīta procentu maksājumiem, tiesa konstatēja, ka kredīta līgumos ir noteikts kredīta procentu maksājumu apmērs, taču lietas materiālos nav pierādījumu, kas apliecinātu, ka noteiktais procentu maksājums ir veikts un kādā apmērā tas veikts. Tādējādi

nav pamata šādus izdevumus attiecināt uz pieteicējas saimniecisko darbību.

[4.5] Tiesa atzina, ka dienests ir pareizi aprēķinājis pieteicējai papildus valsts budžetā maksājamo IIN nokavējuma naudu un soda naudu.

Ievērojot to, ka tiesa konstatēja, ka pieteicējas ar IIN apliekamie ienākumi 2007.gadā ir samazināmi par izdevumiem, kas pieteicējai radušies sakarā ar elektropieslēgumu ierīkošanu nekustamajā īpašumā /Nosaukums A/, pieteicējai aprēķināms IIN par 2007.gadu Ls 46 045,17 apmērā, attiecīgi pārrēķināma arī IIN nokavējuma nauda un soda nauda. Pieteicējai par 2007.gadu aprēķināma IIN nokavējuma nauda par periodu no 2008.gada 17.aprīļa līdz 2009.gada 21.oktobrim no Ls 46 045,17, kas sastāda Ls 12 708,47, kā arī nosakāma soda nauda 100 procentu apmērā, kas sastāda Ls 46 045,17.

[4.6] Tiesa atzina, ka dienestam nebija pamats pārtraukt auditu uz pieteicējas prombūtnes laiku atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļas 3.punktam, līdz ar to tiesa nekonstatē procesuālus pārkāpumus audita veikšanas procesā.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums tika noraidīts, pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa ir nepamatoti atzinusi, ka lietā nav atrodami pierādījumi, kas apliecinātu, ka pieteicēja iegādājās nekustamo īpašumu /Adrese A/, lai izmantotu to savām vai savas ģimenes vajadzībām. Minēto īpašumu pieteicēja ir izmantojusi savām un savas ģimenes vajadzībām, kā tas tika noradīts arī pieteikumā ar attiecīgiem motīviem un pierādījumiem. Faktiski pieteicēja ir arī norādījusi, ka viņai audita laikā tika liegta iespēja iesniegt arī papildus pierādījumus attiecībā uz šo īpašumu.

[5.2] Pieteicēja nepiekrīt tiesas secinājumam, ka maksājumu kvītīs norādītā informācija neļauj identificēt, ka attiecīgie maksājumi bijuši saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību. Pieteicēja uzskata, ka ir konstatējama minēto maksājumu saistība ar pieteicējai piederošo nekustamo īpašumu attīstīšanu.

[5.3] Pieteicēja jau iepriekš norādīja, ka viņai bija liegta iespēja audita laikā iesniegt pierādījumus par izdevumiem nekustamo īpašumu uzlabošanā, un šādi pierādījumi ir.

[5.4] Tiesa nepamatoti nav atzinusi kredīta līgumos noteikto kredīta procentu maksājumu par izdevumiem, kas saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību. Pieteicēja norāda, ka procentu maksājums ir veikts, un tā apmērs ir redzams no konta izdrukas. Arī minētajā gadījumā pieteicējai tika liegts audita gaitā iesniegt šos pierādījumus, pie tam dienests attiecīgo informāciju varēja iegūt no banku iestādēm.

[5.5] Nav pamatota tiesas atsauce uz pieteicējas pilnvarojumu vīram.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums tika apmierināts, dienests iesniedza apelācijas sūdzību

Dienesta ieskatā, tiesa nav norādījusi, kādi pierādījumi apliecina to, ka naudu par elektropieslēguma ierīkošanu pieteicēja iedeva /pers. I/. Tiesa nav izvērtējusi visus pierādījumus kopsakarā ar citiem lietas apstākļiem, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajā daļā un 103.panta otrajā daļā noteikto.

[7] Paskaidrojumos par pieteicējas apelācijas sūdzību dienests norāda, ka apelācijas sūdzību neatzīst.

[7.1] Pieteicēja pieteikumā nebija norādījusi uz nekustamā īpašuma /Adrese A/izmantošanas mērķi, ar attiecīgiem motīviem un pierādījumiem, nebija norādījusi, kā arī neiesniedza attiecīgus pierādījumus ne dienestā, ne tiesai, lai arī pēc pieteicējas pārstāvja lūguma administratīvās lietas izskatīšana Administratīvajā rajona tiesā tika atlikta, lai pieteicēja pierādījumus iesniegtu pirmās instances tiesai.

[7.2] Pieteicēja apelācijas sūdzībā nenorāda, kādi pierādījumi pamato to, ka veiktie maksājumi ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[7.3] Nav saprotams, kādēļ pieteicēja, ja viņas rīcībā tik tiešām ir attiecīgie pierādījumi, neiesniedza tos pirmās instances tiesai pirms lietas izskatīšanas pēc būtības pabeigšanas, bet piekrita lietas izskatīšanu pēc būtības pabeigt.

[8] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji pieteicējas apelācijas sūdzību uzturēja, atbildētāja apelācijas sūdzību neatzina. Atbildētāja pārstāve atbildētāja apelācijas sūdzību uzturēja, pieteicējas apelācijas sūdzību neatzina.

M o t ī v u d a ļ a

[9] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums tika noraidīts, apelācijas sūdzību ir iesniegusi pieteicēja, savukārt par spriedumu daļā, ar kuru pieteikums tika apmierināts, apelācijas sūdzību ir iesniedzis atbildētājs. Līdz ar to pirmās instances tiesas spriedums ir pārsūdzēts pilnā apjomā.

[10] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies procesa dalībnieku paskaidrojumus, apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzības ir daļēji pamatotas.

[11] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja laika periodā no 2006. līdz 2008.gadam ir atsavinājusi 26 nekustamos īpašumus, proti, 2006.gadā – 1 nekustamo īpašumu (zemi un ēkas 6448 m^2), 2007.gadā – 19 nekustamos īpašumus (zemi apbūvei), bet 2008.gadā – 6 nekustamos īpašumus (zemi un zemi apbūvei), kā arī par to, ka šie nekustamie īpašumi ir bijuši pieteicējas īpašumā vairāk nekā 12 mēnešus.

Lietā ir strīds par to, vai pieteicējas darbība, atsavinot konkrētos nekustamos īpašumus, ir uzskatāma par saimnieciskās darbības veikšanu un vai no ienākumiem, kas gūti, atsavinot nekustamos īpašumus, pieteicējai ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tāpat lietā ir strīds par to, vai, aprēķinot maksājamo IIN, dienests ir ņēmis vērā visus ar nekustamo īpašumu iegādi un uzturēšanu saistītos izdevumus, kā arī, vai pareizi aprēķināta IIN nokavējuma nauda. Tāpat ir strīds par to, vai audita laikā nav pieļauti procesuāli pārkāpumi.

[12] Attiecībā uz pieteicējas norādītajiem procesuālajiem pārkāpumiem audita laikā tiesa konstatē turpmāk minēto.

[12.1] Ar dienesta Rīgas reģionālās iestādes 2009.gada 16.septembra vēstuli Nr.4.2.9/23885 pieteicēja tika informēta par audita pārbaudes uzsākšanu. Tāpat pieteicēja tika aicināta ierasties sniegt paskaidrojumus un iesniegt ar saimniecisko darbību saistītos dokumentus, kā arī tika informēta par to, ka audita procesā viņa var piedalīties ar pilnvarota pārstāvja starpniecību (dienesta Rīgas reģionālās iestādes 2009.gada 28.oktobra vēstule Nr.4.2.9/27043, dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes 2009.gada 16.decembra vēstule Nr.23.12/25944).

2009.gada 5.novembrī dienestā ieradās pieteicējas vīrs /pers. K/ un informēja, ka pieteicēja sakarā ar ārstēšanos atrodas Lietuvas Republikā. Pieteicēja savam vīram /pers. K/ 2008.gada 7.februārī izsniegusi universālo pilnvaru, ar kuru viņš pilnvarots saņemt visu pieteicējai pienākošos korespondenci un pārstāvēt viņas intereses visās iestādēs.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējai bija iespējams piedalīties audita pārbaudē ar pilnvarotās personas starpniecību, kā arī pašai pa pastu nosūtīt paskaidrojumus un dokumentus dienestā.

Tādējādi tiesa atzīst, ka dienestam nebija pamats pārtraukt auditu uz pieteicējas prombūtnes laiku atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļas 3.punktam, līdz ar to tiesa nekonstatē procesuālus pārkāpumus audita veikšanas procesā.

[12.2] Apelācijas instances tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis pauda viedokli, ka lēmumu par audita uzsākšanu pieņēmusi amatpersona, kuras kompetencē tas neietilpa, savukārt atbilstoši dienesta instrukcijai auditu nevarēja veikt viens nodokļu inspektors.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta pirmās daļas 10.punktam nodokļu administrācijas pienākumi ir, citastarp, pieņemt lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) veikšanu un ne vēlāk kā 10 darbdienas pirms tās uzsākšanas rakstveidā informēt nodokļu maksātāju par nodokļu revīzijas (audita) veikšanu, norādot nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienu, revīzijas (audita) termiņu, pārbaudāmos nodokļus, nodokļu deklarācijas posteņus, pārbaudāmās nodevas vai citus valsts noteiktos maksājumus un taksācijas periodus.

Konkrētajā gadījumā lēmumu par nodokļu audita veikšanu ir pieņēmis dienesta Rīgas reģionālās iestādes direktors, bet lēmumu par nodokļu audita veikšanas nosacījumu maiņu – dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes direktore, atsaucoties uz dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 22.septembra rīkojumu Nr.3404-p „Par Valsts ieņēmumu dienesta nodokļu kontroles procesu centralizāciju un Nodokļu kontroles pārvaldes izveidi". Audita veikšanai pilnvarota galvenā nodokļu inspektore A.Ozola *(lietas 1.sējuma 46.-48.lapa)*.

Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10.panta pirmā daļa noteic, ka visiem dienesta ierēdņiem, pildot dienesta pienākumus nodokļu administrēšanā, ir tiesības izdarīt nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīziju (auditu) (2.punkts) un savas kompetences ietvaros un saskaņā ar šā likuma 4.panta otrās daļas 12.punkta nosacījumiem pieņemt lēmumus par nodokļu maksājumu revīzijas (audita) rezultātā budžetā papildus ieskaitāmo maksājumu noteikšanu (10.punkts). Likuma 4.panta otrās daļas 12.punkts noteic, ka dienesta ģenerāldirektors pilnvaro dienesta ierēdņus pieņemt lēmumus par nodokļu (nodevu) maksājumu revīzijas (audita) rezultātā budžetā papildus ieskaitāmo maksājumu noteikšanu. Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.pants noteic, ka dienesta teritoriālā iestāde pēc maksātāja dzīves vietas: 1) pārbauda deklarācijā uzrādīto datu ticamību un pareizību; 2) veic IIN maksāšanas kontroli; 3) veic šā likuma 11.pantā minēto ieņēmumu un izdevumu pilnīguma un pareizības uzskaites kontroli. No minētā secināms, ka piekritīgā iestāde IIN maksāšanas kontrolei ir dienesta teritoriālā iestāde pēc maksātāja dzīvesvietas.

Sākotnējā lēmuma tiesiskumu ir izvērtējusi dienesta ģenerāldirektore, līdz ar to apgabaltiesai nerodas šaubas, ka dienesta teritoriālās iestādes direktoram un Nodokļu kontroles pārvaldes direktorei bija pilnvarojums pieņemt attiecīgos lēmumus. Arī pieteicēja, ne apstrīdot sākotnējo lēmumu, ne pirmās instances tiesā attiecīgas šaubas nav paudusi.

Apgabaltiesa nekonstatē ārējo normatīvo aktu, kas regulētu auditoru skaitu. Apgabaltiesas tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji arī nevarēja norādīt uz konkrētiem apstākļiem, kas norādītu, ka nodokļu inspektore, kura vienpersoniski veica auditu, būtu personiski ieinteresēta lietā.

[13] Pieteicēja uzskata, ka iestāde un tiesa nepareizi interpretējušas piemērojamās tiesību normas, līdz ar to nepamatoti atzinušas, ka sava īpašuma pārdošana ir vērtējama kā saimnieciskā darbība.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmajai daļai fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība.

Atbilstoši panta 1.[1]daļai par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Atbilstoši panta otrās daļas 1.punktam ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti ieņēmumi no preču, darbu un pakalpojumu pārdošanas.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „a" apakšpunkts paredzēja, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no pārdošanai izgatavotu vai iegādātu izstrādājumu (mantas) pārdošanas (atbilstoši normas redakcijai, kas spēkā no 2007.gada 1.janvāra – izņemot ienākumu no pārdošanai izgatavotas vai iegādātas lietas (ķermeniskas vai bezķermeniskas)

pārdošanas).

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkts paredzēja, 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.

A r 2007.gada 17.maija likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"" (stājās spēkā 2007.gada 12.jūnijā) minētā tiesību norma ir izslēgta, nosakot pārejas noteikumus. Pārejas noteikumu 37.punkts noteica, ka attiecībā uz ienākumu no tāda nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas bija maksātāja īpašumā dienā, kad stājās spēkā tie grozījumi šajā likumā, kas paredz 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta izslēgšanu, līdz 2010.gada 1.jūlijam piemērojami likuma noteikumi, kas bija spēkā līdz minēto grozījumu spēkā stāšanās dienai, ja citastarp īpašuma tiesības uz maksātājam piederošo nekustamo īpašumu līdz minēto likuma grozījumu spēkā stāšanās dienai ir nostiprinātas zemesgrāmatā.

Satversmes tiesa 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 9.punktā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunktu tulkojusi tā, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis 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 iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Savukārt tas, vai persona patiešām veic saimniecisko darbību, kā norādījusi Satversmes tiesa minētajā lēmumā, ir vērtējams katras konkrētās lietas ietvaros.

Tātad tiesai jānoskaidro, vai pieteicēja darbības attiecībā uz nekustamo īpašumu atsavināšanu atbilst saimnieciskās darbības pazīmēm.

[14] Kā ir atzinusi Satversmes tiesa, par saimnieciskās darbības konstatēšanas kritērijiem pieņemama veikto darījumu ekonomiskā būtība, regularitāte un apjoms *(sk. Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 secinājumu daļu)*.

Eiropas Savienības tiesa norādījusi, ka vienkārša īpašnieka tiesību izmantošana pati par sevi nav uzskatāma par saimniecisku darbību *(sk. 1996.gada 20.jūnija sprieduma lietā Nr.C-155/94 32.punktu)*. Atbilstoši tiesas judikatūrai, nošķirot saimniecisko darbību no sava īpašuma pārvaldīšanas, veikto pārdošanas darījumu skaits un apjoms šajā gadījumā pats par sevi nav noteicošais faktors, jo uzņēmējs, kas darbojas privātajā jomā, arī var veikt ievērojama apjoma pārdošanas darījumus *(sk. turpat 37.punktu)*. Tas, ka pirms pārdošanas persona veica zemesgabala sadali ar nolūku iegūt labāku kopējo cenu, pats par sevi nav noteicošs faktors, tāpat nav izšķirošs ne laika posms, kurā minētās darbības veiktas, ne arī gūtais ienākums. Visi šie apstākļi varētu būt daļa no ieinteresētās personas personīgā īpašuma pārvaldes (*sk. Eiropas Savienības tiesas 2011.gada 15.septembra sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-180/10 un Nr.C-181/10 38.punktu*). Taču, ja persona sāk aktīvas zemes pārdošanas darbības, izmantojot līdzekļus, kas līdzīgi tiem, kurus iegulda profesionāls nekustamo īpašumu tirgotājs, tad darbība ir uzskatāma par saimniecisko darbību. Šādi līdzekļi varētu būt, piemēram, attīstīšanas darbu veikšana uz pārdodamajiem zemesgabaliem vai mārketinga pasākumu īstenošana *(sk. Senāta 2012.gada 29.augusta lēmuma lietā Nr.SKA-792/12 11.punktu)*.

[15] Pieteicēja 2006.gadā ir veikusi vienu darījumu ar nekustamo īpašumu, proti, pārdevusi nekustamo īpašumu /adrese A/ - zemi 6448 m^2 platībā un uz tās esošas ēkas.

Minēto īpašumu pieteicēja iegādājās 2005.gada 26.maijā (¾) un 2005.gada 27.maijā (¼) no /pers. N/, savukārt pārdeva 2006.gada 20.jūnijā (½) un 2006.gada 22.jūnijā (½). Dienests konstatējis, ka pieteicējai bijuši izdevumi, kas saistīti ar nekustamā īpašuma iegādi, Ls 105 221,87 apmērā, bet ienākumi Ls 175 701 apmērā.

Tādējādi pieteicēja ienākumus guvusi no nekustamā īpašuma pārdošanas, kas turklāt pieteicējai piederēja vairāk nekā 12 mēnešus.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka attiecīga motivācija, kas apliecina, ka viņa nekustamo īpašumu /Adrese A/, iegādājās, lai izmantotu savām vai savas ģimenes vajadzībām, ir norādīta pieteikumā. Apgabaltiesa pieteikumā attiecīgu motivāciju nekonstatē. Gan apstrīdēšanas iesniegumā, gan pieteikumā galvenokārt izvirzīti argumenti par to, ka dienests nav pareizi noteicis saimnieciskās darbības izdevumu apmēru.

Papildus tam apgabaltiesa norāda, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta piemērošanai nav izšķiroši, vai pieteicēja īpašumi iegādāti (vai izmantoti) savai dzīvesvietai (personiskai lietošanai) vai citai darbībai. Nozīmīgi, pirmkārt, ir tas, vai īpašumi ir tirgošanās objekts, proti, jau iegādāti ar mērķi tos pārdot, kas pati par sevi ir atzīstama par saimniecisko darbību. Otrkārt, ja šāds nolūks nav konstatējams, būtiski ir tas, vai, nolemjot savus īpašumus („c" apakšpunkta izpratnē) pārdot, pieteicējs joprojām ir rīkojies sava īpašuma pārvaldīšanas ietvaros, vai arī rīkojies kā saimnieciskās darbības veicējs, tas ir, veicis tieši tai raksturīgas darbības *(sk. Augstākās tiesas Administratīvā departamenta 2014.gada 23.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-25/2014 11.punktu)*.

Apstāklis, ka persona pārdevusi vienu nekustamo īpašumu gada laikā, vēl neliecina par sistemātiskumu, taču konkrētā gadījumā ir jāizvērtē arī nākamajos taksācijas periodos pieteicējas veikto darījumu raksturs, jo gadījumā, ja tiks konstatēts, ka turpmākie darījumi ir veikti sistemātiski un tādējādi atzīstami par saimniecisko darbību, tad arī šis konkrētais darījums var tikt atzīts par veiktu saimnieciskās darbības ietvaros.

[16] Pieteicēja 2007.gadā ir veikusi 19 darījumus ar nekustamajiem īpašumiem, tos atsavinot: 1) 2007.gada 5.jūlijā zemes apbūvei ½ no 0,1504 ha /adrese/ pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 12 204,12 apmērā; 2) 2007.gada 5.jūlijā zemes apbūvei ½ no 0,1623 ha /adrese/ pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 20 029,8 apmērā; 3) 2007.gada 14.septembrī zemes apbūvei ½ no 0,22 ha /adrese/ pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 21 611,22 apmērā; 4) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,161 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 12 010,04 apmērā; 5) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1611 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 10 294,33 apmērā; 6) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1609 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 10 283,79 apmērā; 7) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1614 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 10 310,15 apmērā; 8) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1609 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 10 283,78 apmērā; 9) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1501 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 11 333,59 apmērā; 10) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1501 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 11 333,59 apmērā; 11) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1501 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 11 333,59 apmērā; 12) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1574 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 14 812,31 apmērā; 13) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1501 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 9 066,88 apmērā; 14) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1617 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 15 144,74 apmērā; 15) 2007.gada 31.maijā zemes apbūvei ½ no 0,15 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 7 767,39 apmērā; 16) 2007.gada 1.jūnijā zemes apbūvei ½ no 0,161 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 10 294,32 apmērā; 17) 2007.gada 1.jūnijā zemes apbūvei ½ no 0,1498 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 14 224,76 apmērā; 18) 2007.gada 1.jūnijā zemes apbūvei ½ no 0,1501 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 9066,88 apmērā; 19) 2007.gada 1.jūnijā zemes apbūvei ½ no 0,1502 ha /adrese/, Olaines pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 7775,83 apmērā.

Savukārt 2008.gadā pieteicēja ir atsavinājusi 6 nekustamos īpašumus: 1) 2008.gada 25.un 26.septembrī zemi 21,3 ha /Nosaukums D/ Ādažu novadā, Rīgas rajonā, gūstot ienākumus Ls 98 292,56 apmērā; 2) 2008.gada 9.maijā zemes apbūvei ½ no 0,1575 ha /adrese/ pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 14 968,33 apmērā; 3) 2008.gada 7.aprīlī zemes apbūvei ½ no 0,1504 ha /adrese/ pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 9387,72 apmērā; 4) 2008.gada 15.augustā zemes apbūvei ½ no 0,1657 ha /adrese/ pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 13 704,68 apmērā; 5) 2008.gada 11.jūlijā zemes apbūvei ½ no 0,1503 ha /adrese/ pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 12 197,16 apmērā; 6) 2008.gada 8.augustā zemes apbūvei ½ no 0,18 ha /adrese/ pagasts, Rīgas rajons, gūstot ienākumus Ls 14 056,08 apmērā.

Lielākā daļa īpašumu izveidoti īpašuma /Nosaukums A/, Olaines pagastā, Rīgas rajonā, un /adrese/, Olaines pagastā, sadales rezultātā, un pati pieteicēja nenoliedz, ka šie īpašumi tikuši attīstīti, tādējādi palielinot to vērtību, kas nepārprotami liecina par to, ka to atsavināšana notikusi saimnieciskās darbības ietvaros.

[17] Pieteicēja norāda, ka dienests nepareizi noteicis ar atsevišķu nekustamo īpašumu iegādi saistītos izdevumus.

[18] 2005.gada 26.maijā pieteicēja iegādājās ½ daļu no zemes īpašuma 3,59 ha platībā /Nosaukums A/, Olaines pagastā, Rīgas rajonā.

Pieteicēja uzskata, ka dienests nav ņēmis vērā visus saimnieciskās darbības izdevumus, un iesniedza tiesā dokumentus, kas, pieteicējasprāt, pierāda pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumus, kas saistīti ar zemesgabala /Nosaukums A/ sadalīšanu, elektrības ierīkošanu tajā un ceļu izveidi.

[19] Lietā ir iesniegts starp /pers. I/ un AS „Sadales tīkls" 2007.gada 12.septembrī noslēgts pieslēguma līgums *(lietas 2.sējuma 63.lapa)* un 2008.gada 25.janvārī /pers. I/ izrakstīts rēķins Nr.800013307754 *(lietas 2.sējuma 64.lapa)*, kas apliecina to, ka nekustamajā īpašumā /Nosaukums A/, Olaines pagastā, Rīgas rajonā tika ierīkots pieslēgums elektroietaisēm *(lietas 2.sējuma 75.lapa)* un 2007.gada 12.septembrī /pers. I/ samaksājis Ls 13 554,88 (nevis Ls 19 370,47, kā norādījusi pirmās instances tiesa, jo /pers. I/ atbilstoši līguma nosacījumiem bija jāsedz tikai daļa no kopējām pieslēguma izmaksām).

Tā iemesla dēļ, ka nekustamais īpašums bija pieteicējas un /pers. I/ kopīpašumā, pirmās instances tiesa atzina par ticamu viņa liecināto, ka pieteicēja sedza pusi no izdevumiem, iedodot naudu /pers. I/, līdz ar to atzina, ka, aprēķinot ar IIN apliekamos ienākumus no 2007.gadā veiktās saimnieciskās darbības, ir jāņem vērā izdevumi Ls 9685,24 (½ no Ls 19 370,47) par elektopieslēguma ierīkošanu. Apgabaltiesa minēto viedokli atzīst par nepamatotu.

Kā norādījusi Augstākā tiesa, atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmajai daļai fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Tādējādi nodoklis pamatā ir aprēķināms no ienākumiem, kurus attiecīgā persona ir faktiski guvusi, tas ir, ņemot vērā šīs personas faktiski gūtos ieņēmumus un faktiski veiktās izmaksas. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestā daļa, kas noteic gadījumus, kuros nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, ir piemērojama vienīgi tad, ja nav ziņu par konkrētās personas faktiskajiem ieņēmumiem un izdevumiem. Tātad izdevumi nav aprēķināmi proporcionāli kopīpašuma daļai, ja ir ziņas par konkrētās personas faktiskajiem izdevumiem. Princips, ka kopīpašnieki atbilstoši savai daļai var baudīt kopējās lietas labumus un šādā daļā tiem jācieš zudumus, kā arī kopīpašnieku savstarpējs pienākums novērst lietas zaudējumus samērā ar savu domājamo

daļu, nevar koriģēt personai radušos ieņēmumus vai izdevumus, kas ņemami vērā, nosakot apliekamo ienākumu *(sk. Augstākās tiesas 2015.gada 25.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-0177-15 6.-7.punktu)*.

Līdz ar to apstāklis, ka personas ir kopīpašnieki, pats par sevi nenozīmē, ka abiem kopīpašniekiem bijuši faktiskie izdevumu proporcionāli to kopīpašuma daļai.

Kā izriet no /pers. I/ liecībām, nav rakstveida pierādījumu tam, ka pieteicēja sedza daļu no attiecīgajiem maksājumiem, jo pieteicēja ar /pers. I/ norēķinājās skaidrā naudā.

No tiesai iesniegtā pieslēguma līguma un maksājuma dokumentiem izriet, ka izdevumi radās /pers. I/, nevis pieteicējai.

[20] Attiecībā uz pārējiem pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem tiesa konstatē, ka tie apliecina turpmāk minēto maksājumu veikšanu:

1) 2005.gada 1.augustā /pers. I/ iemaksājis savā kontā 1200 *euro*, kā maksājuma mērķi norādot „iemaksa" (iem. /pers. K/ [..]) *(lietas 2.sējuma 65.lapa)*;

2) 2005.gada 10.augustā /pers. K/ iemaksājis /pers. I/ kontā 12 900 *euro*, kā maksājuma mērķis norādīts „iemaksa" *(lietas 2.sējuma 67.lapa)*;

3) 2005.gada 3.oktobrī pieteicēja veikusi naudas izmaksu no konta 3060 *euro*, kā maksājuma mērķis norādīts „izmaksa no konta (pase /pases numurs/)" *(lietas 2.sējuma 69.lapa)*;

4) 2006.gada 25.augustā pieteicēja iemaksājusi savā kontā 20 000 *euro*, kā maksājuma mērķi norādot „konta papildināšana" *(lietas 2.sējuma 70.lapa)*;

5) 2007.gada 3.janvārī /pers. K/ iemaksājis /pers. I/ 1420 *euro*, kā maksājuma mērķis norādīts „izmaksa" *(lietas 2.sējuma 71.lapa)*;

6) 2007.gada 2.martā /pers. K/ veicis naudas iemaksu /pers. I/ kontā 1400 *euro*, kā maksājuma mērķis norādīts „iemaksa kontā" *(lietas 2.sējuma 72.lapa)*;

7) 2007.gada 8.maijā /pers. K/ iemaksājis /pers. I/ kontā Ls 995,28, kā maksājuma mērķis norādīts „kredīta atmaksai" *(lietas 2.sējuma 73.lapa)*;

8) 2007.gada 4.aprīlī /pers. K/ iemaksājis /pers. I/ kontā 1450 *euro* kā maksājuma mērķi norādot „pārskaitījums" *(lietas 2.sējuma 74.lapa)*.

Izvērtējot minētās maksājumu kvītis, tiesa konstatē, ka tajās norādītā informācija neļauj identificēt, ka minētie maksājumi ir bijuši saistīti ar pieteicējas saimnieciskās darbības veikšanu. Lai arī tiesa vispārīgi atzīst, ka, iespējams, pieteicēja veikusi maksājumus /pers. I/ caur savu vīru /pers. K/, tomēr no minētajiem dokumentiem nav konstatējama minēto maksājumu saistība ar pieteicējai piederošo nekustamo īpašumu attīstīšanu un vēlāk ienākumu gūšanu, tādējādi minētie dokumenti nepierāda pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumus auditējamā periodā.

[21] No lietas materiāliem izriet, ka 2005.gada 16.septembrī noslēgts dāvinājuma līgums (atlīdzības nozīmē), atbilstoši kuram /pers. O/ dāvina viņam piederošo nekustamo īpašumu – zemes gabalu /adrese/, Olaines pagastā pieteicējai (½ daļu) un /pers. I/ (½ daļu). Līgumslēdzējpuses īpašumu novērtē par Ls 5000 *(lietas 3.sējuma 13.-14.lapa)*. Attiecīgā vērtība norādīta arī zemesgrāmatā.

2007. un 2008.gadā pieteicēja realizēja no nekustamā īpašuma /adrese/ Rīgas rajonā atdalītus 8 nekustamos īpašumus (/adrese/, /numuri/) par Ls 118 159,12 *(sk. audita pārskata 2. un 3. pielikumu)*.

Arī /pers. O/ dienestam sniedzis paskaidrojumu *(lietas 3.sējuma 33.lapa),* ka attiecīgo nekustamo īpašumu uzdāvinājis pieteicējai par personīgi sniegto palīdzību un nekādu samaksu pieteicēja nav veikusi.

Par minēto apstākli lietas izskatīšanas gaitā nav bijis strīda. Taču apelācijas instances tiesā pieteicējas pārstāvis sniedza paskaidrojumu, ka starp pieteicēju un /pers. O/ noslēgtais darījums ir bijis nevis dāvinājuma līgums, bet pirkuma līgums, kā rezultātā īpašumu pieteicēja iegādājusies par 84 000 *euro*.

Minētais apstāklis ietekmē, pirmkārt, pieteicējas izdevumu apmēru sakarā ar īpašuma /adrese/ iegādi, otrkārt, pieteicējas izdevumu apmēru saistībā ar kredīta procentu nomaksu (jo dienests ir atzinis, ka, tā kā pieteicēja īpašumu saņēmusi dāvinājumā, tad nav ņēmusi arī kredītu tā iegādei, attiecīgi – kredīta procenti uz to nav attiecināmi).

[22] Lietā ir 2005.gada 14.septembra kredīta līgums Nr.VR05752, ar kuru ar kuru AS „SEB banka" izsniegusi pieteicējai aizdevumu 102 000 USD apmērā nekustamā īpašuma /adrese/pagastā, iegādei *(lietas 1.sējuma 107.-114.lapa)* paredzot sākotnēji izsniegt aizdevuma daļu 84 000 *euro* apmērā, bet vēlāk – 18 000 *euro* apmērā. No līguma teksta izriet, ka starp AS „SEB Latvijas Unibanka", pieteicēju, /pers. I/ un /pers. O/ noslēgts arī darījumu konta apkalpošanas līgums.

Apgabaltiesa ieguva 2005.gada 14.septembra darījuma konta apkalpošanas līgumu Nr.01/2005/VR05752-154 *(lietas 3.sējuma 40.-41.lapa)*, no kura redzams, ka AS „SEB Latvijas Unibanka", /pers. D/ un /pers. O/ noslēguši trīspusēju vienošanos, ar kuru banka apņemas 2 darba dienu laikā ieskaitīt darījuma kontā naudas līdzekļus 84 000 *euro* apmērā. Atbilstoši 2005.gada 30.septembra maksājuma uzdevumam *(lietas 2.sējuma 240.lapa)* /pers. O/ bankas kontā ieskaitīti 84 000 *euro*.

Taču, apgabaltiesas ieskatā, ņemot vērā gan notariāli apliecinātā dāvinājuma esamību, gan /pers. O/ paskaidrojumu saturu, gan faktu, ka pieteicēja audita un tiesvedības laikā nenorādīja citu īpašuma iegādes vērtību, minētie apstākļi paši par sevi var liecināt gan par to, ka pieteicēja /pers. O/ samaksāja 84 000 *euro* par attiecīgo zemes īpašumu, gan par to, ka starp pieteicēju un /pers. O/ pastāvēja cita veida (darījumu vai sadzīviskas) attiecības, kas ļāva pieteicējai saņemt bankas aizdevumu faktiski citiem mērķiem, nekā norādīts kredīta līgumā.

[23] Kā atzinusi Augstākā tiesa *(sk. 2015.gada 25.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-801/2015 11.-14.punktu)*, nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju. Nodokļu administrācija var noteikt pareizu nodokļa saistību tikai tad, ja tai ir zināmi visi faktiskie apstākļi, kas ir šādas saistības pamatā. Šādi fakti vispilnīgāk ir pieejami un zināmi pašam nodokļu maksātājam, tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi, iesniegt administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus. Tiesiska pienākuma veidā tas uzsvērts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 5., 6., 10., 11.punktā un 32. ^{2} pantā.

Līdzdarbības pienākuma izpildei vispiemērotākais brīdis ir audita norises laiks. Nodokļu maksātāja iesniegtie dokumenti un sniegtā informācija nodokļu administrācijai ir pamats tālāko audita darbību veikšanai, noskaidrojamo apstākļu papildu izmeklēšanai. Savlaicīga informācijas sniegšana ir paša nodokļu maksātāja interesēs, lai nodokļu administrācijas lēmums būtu objektīvs un tiesisks.

Nodokļu maksātājs ir tiesīgs apstrīdēt audita rezultātā pieņemto lēmumu par nodokļu saistības noteikšanu augstākā iestādē. Gan apstrīdot audita rezultātā pieņemto lēmumu, gan pārsūdzot to tiesā, nodokļu maksātājs ir tiesīgs iesniegt papildu pierādījumus. Iesniedzot papildu pierādījumus pēc audita noslēguma apstrīdēšanas procesā vai tiesā, nodokļu administrācijai vai tiesai ir jāskaidro iemesls, kādēļ šādi pierādījumi tiek iesniegti ar novēlošanos, tā pamatojums un ticamība *(sk. Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.2006-28-01 20.2. un 20.3.apakšpunktus)*.

Lai arī administratīvā akta apstrīdēšana ir sākotnējās administratīvās lietas turpinājums (Administratīvā procesa likuma 76.panta trešā daļa), tomēr tas nenozīmē audita turpināšanu. Tāpēc audita rezultātu apstrīdēšanas procesā ar papildu pierādījumu iesniegšanu nevar pilnīgi aizstāt audita procedūru. Pretējā gadījumā tiktu radīta situācija, ka nodokļu maksātājs nesadarbotos ar nodokļu administrāciju audita laikā, bet gan, novērtējot vienīgi nodokļu administrācijas pašas iegūto informāciju un izdarītos secinājumus audita rezultātā pieņemtajā lēmumā, izlemtu, kurus faktus tas ir ieinteresēts atklāt.

Audita rezultātā pieņemtā lēmuma apstrīdēšanas procesā nodokļu maksātājs var iesniegt papildu pierādījumus par tiem faktiem vai pierādījumiem, kuri jau tikuši iesniegti vai izskatīti audita ietvaros. Tādi paši secinājumi attiecināmi arī uz tiesvedības procesu par nodokļu administrācijas administratīvo aktu. Arī tiesā nodokļu maksātājs var iesniegt vienīgi papildu pierādījumus. Pretējā gadījumā tiesa uzņemtos nodokļu administrācijas funkcijas un veiktu nodokļu auditu

[24] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta sestajai daļai ienākumu no nekustamā īpašuma atsavināšanas nosaka kā nekustamā īpašuma atsavināšanas cenas un iegādes vērtības starpību. Ja nekustamais īpašums iegūts uz dāvinājuma līguma pamata vai mantojuma ceļā, par tā iegādes vērtību uzskata attiecīgi mantojuma masā ietilpstošā konkrētā īpašuma vērtību vai dāvinājuma līgumā norādītā konkrētā īpašuma vērtību. Nekustamā īpašuma iegādes vērtībā tiek iekļauti arī izdevumi, kas saistīti ar tā iegūšanu, - valsts nodeva par darījuma noformēšanu, valsts nodeva lietā par apstiprināšanu mantojuma tiesībās vai lietā par pēdējās gribas rīkojuma akta vai mantojuma līguma stāšanos likumīgā spēkā, valsts nodeva par īpašumtiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, komisijas nauda un citi līdzīgi izdevumi, kuri nav saistīti ar īpašuma apsaimniekošanu.

Dienests, nosakot pieteicējas izdevumus saistībā ar nekustamā īpašuma /adrese/ iegādi, ir ņēmis vērā dāvinājuma līgumā un attiecīgi – zemesgrāmatā norādīto īpašuma vērtību, kā arī valsts nodevas summas, izdevumus par dāvinājuma līguma apliecināšanu un nekustamā īpašuma nodokļa maksājumus, nosakot tos par 2007.gadā atsavinātajiem īpašumiem – Ls 527,42 un par 2008.gadā atsavinātajiem īpašumiem – Ls 853,37.

Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja nav bijusi kavēta audita laikā vai vismaz apstrīdēšanas laikā sniegt savus paskaidrojumus par nekustamo īpašumu iegādes un atsavināšanas apstākļiem (skat. arī šī sprieduma 12.1.punktu).

Ne audita laikā, ne arī pēc tam apstrīdēšanas procesā *(lietas 1.sējuma 33.-34.lapa)* un pat – ne pārsūdzot iestādes lēmumu tiesā *(lietas 1.sējuma 3.-8.lapa)* un iesniedzot apelācijas sūdzību *(lietas 2.sējuma 84.-94.lapa),* pieteicēja nav norādījusi, ka dienests būtu nepareizi noteicis nekustamā īpašuma /adrese/ iegādes vērtību. Pieteicēja nav bijusi kavēta sniegt savus paskaidrojumus un, atsaucoties uz attiecīgajām tiesību normām, ir uzsvērusi to, ka dienests nepamatoti nav ņēmis vērā šādus izdevumus: procentu maksu par banku kredīta vai līzinga pakalpojumu izmantošanu (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešās daļas 10.punkts), no citām personām saņemto pakalpojumu izmaksas (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešās daļas 9.punkts), izdevumus par iegādātām izejvielām, materiāliem, pusfabrikātiem, izstrādājumiem, par inventāru, kura vērtība nepārsniedz 100 latu, par precēm, kurināmo un enerģiju (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešās daļas 1.punkts); izdevumus, kas saistīti ar nekustamā īpašuma uzlabošanu (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta 19.punkts, ņemot vērā Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 60.punktu), citus izdevumus, kas saistīti ar saimniecisko darbību un nepieciešami tās nodrošināšanai, saskaņā ar Ministru kabineta noteikumiem (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešās daļas 15.punkts).

Attiecīgos pieteicējas argumentus, ciktāl pieteicēja bija iesniegusi attiecīgos attaisnojuma dokumentus, gan dienests, gan pirmās instances tiesa arī vērtēja.

2005.gada 14.septembra kredīta līgumu Nr.VR05752 pieteicēja bija iesniegusi tikai, lai pamatotu izdevumus par procentu maksu par banku kredīta pakalpojumu izmantošanu. Tas vēl jo vairāk liecina par to, ka pieteicējai bija zināmi faktiskā īpašuma /adrese/ iegādes vērtība, bet viņa iestādes veikto faktu konstatējumu neapstrīdēja.

Ievērojot minēto, apgabaltiesai nav pamata, nosakot nekustamā īpašuma /adrese/ iegādes vērtību, ņemt vērā citu summu, nekā norādīta 2005.gada 16.septembra dāvinājuma līgumā.

[25] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešās daļas 3.panta 10.punktu izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīta procentu maksa par banku kredīta vai līzinga pakalpojumu izmantošanu, izņemot soda naudas maksājumus.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka tiesa nepamatoti nav atzinusi kredīta līgumos noteikto bankas kredīta procentu maksājumu, lai arī procentu maksājums ir veikts, un tā apmērs ir redzams no konta izdrukas.

[26] Ņemot vērā, ka īpašumu /adrese/ ieguvusi dāvinājuma ceļā, dienests ir pamatoti atzinis, ka saistībā ar šos īpašumu nav ņemami vērā arī kredīta maksājumi par 2005.gada 14.septembra aizdevumu īpašuma iegādei.

[27] Lietā ir arī 2004.gada 1.aprīļa kredīta līgums Nr.VR04134, ar kuru AS „SEB banka" izsniegusi pieteicējai aizdevumu 150 000 USD apmērā, nekustamā īpašuma /adrese C/ iegādei un nekustamā īpašuma /Nosaukums D/, Ādažu pagastā, Rīgas rajonā labiekārtošanai *(lietas 1.sējuma 117.-122.lapa),* kā arī kredīta izsniegšanas un dzēšanas grafiks kā minētā līguma pielikums *(lietas 1.sējuma 123.lapa)*. Šajos grafikos procentu likme nav iekļauta, norādot, ka aizdevuma procenti maksājumi saskaņā ar līguma noteikumiem. Kredīta līgumos ir paredzēta mainīga procentu likme, ar procentu likmes maiņas periodu 3 mēneši.

Nekustamo īpašumu /Nosaukums D/ pieteicēja atsavināja 2008.gada septembrī, gūstot ienākumus Ls 98 292,56 apmērā.

Dienests bija pārbaudījis AS „SEB banka" kontu izrakstus par periodu no 2006.gada 1.janvāra līdz 2008.gada 31.decembrim, no kuriem redzams, ka regulāri tiek veikti maksājumi ar pamatojumu „kredīta maksājumi", taču konstatēja, ka minētais maksājumu pamatojums nesatur informāciju par samaksāto kredīta procentu apmēru.

Līdz ar to pirmās instances tiesa pamatoti secināja, ka lietas materiāli nesaturēja pierādījumus, kas apliecinātu, ka noteiktais procentu maksājums ir veikts un kādā apmērā tas veikts. Jāņem vērā, ka pieteicēja arī nebija iesniegusi pierādījumus tam, ka viņa vai tās pārstāvis ir centušies attiecīgos pierādījums iegūt, bet tas nav izdevies, kas būtu pamats iestādei vai tiesai pašai tādus pierādījumus izprasīt.

AS „SEB banka" apgabaltiesai papildus sniedza informāciju *(lietas 2.sējuma 211.-214.lapa)* par pamatsummas un kredīta procentu maksājumiem saistībā ar kredīta līgumu Nr.VR04134. Līdz ar to nepastāv šaubas, ka attiecīgie kredīta procentu maksājumi ir veikti, kā arī ir zināms to apmērs. Taču jāņem vērā, ka konkrētajā gadījumā ir ņemami vērā tikai tie maksājumi, kas proporcionāli attiecas uz auditējamā periodā atsavināto īpašumu /Nosaukums D/".

Atbildētāja tiesvedības laikā neveica attiecīgo aprēķinu *(lietas 3.sējuma 32.lapa)*. Līdz ar to pārsūdzētais lēmums ir atceļams daļā, ar kuru pieteicējas papildus budžetā maksājamais IIN noteikts, neņemot vērā bankas kredīta procentu maksājumus saistībā ar īpašumu /nosaukums D/".

[28] Dienests ir atzinis, ka pieteicējas IIN maksāšanas termiņš par 2006.gadu iestājās 2007.gada 17.aprīlī, attiecīgi nokavējuma nauda aprēķināta, sākot no 2007.gada 18.aprīļa līdz 2009.gada 21.oktobrim; IIN maksāšanas termiņš par 2007.gadu iestājās 2008.gada 16.aprīlī, attiecīgi nokavējuma nauda aprēķināta, sākot no 2008.gada 17.aprīļa līdz 2009.gada 21.oktobrim; IIN maksāšanas termiņš par 2008.gadu iestājās 2009.gada 16.aprīlī, attiecīgi nokavējuma nauda aprēķināta, sākot no 2009.gada 17.aprīļa līdz 2009.gada 21.oktobrim.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$panta pirmā daļa noteic, ka gadījumā, ja nodokļu 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.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^3$panta pirmo daļu, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nepamatoti palielinājis no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru (no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums), nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru, kā arī aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja iekasē soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Savukārt minētā likuma 34.panta otrās daļas 3.punktā noteikts, ja fiziskā persona, kura veic saimniecisko darbību, nereģistrējoties kā nodokļu maksātājs, 30 dienu laikā pēc tam, kad saņēmusi nodokļu administrācijas paziņojumu ar atgādinājumu par reģistrēšanos saimnieciskās darbības veicēja statusā nereģistrējas kā nodokļu maksātājs un nav iesniegusi nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas par taksācijas periodu, kurā tika veikta saimnieciskā darbība, nodokļu administrācija, veicot nodokļu revīziju (auditu), aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen nodokli, kas aprēķināts no dienas, kad personai bija jāreģistrējas kā nodokļu maksātājam, ar to saistīto nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā un soda naudu 100 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļa summas.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļu likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

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

[29] Attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas personai piederējuši ilgāk par 12 mēnešiem, Augstākā tiesa ir atzinusi, ka līdz pat 2007.gadam valsts ir izturējusies toleranti pret privātpersonu darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem un atteikusies no iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšanas, balstoties uz samērā konsekventu un skaidru, bet, kā vēlāk izrādījies, kļūdainu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta interpretāciju. Tādēļ personām varēja rasties maldīgs priekšstats, ka vienīgais kritērijs, kad ienākums no nekustamā īpašuma pārdošanas apliekams ar nodokli, ir tā atsavināšana ātrāk par 12 mēnešiem pēc iegūšanas īpašumā. Tajā pašā laikā Senāts ir uzsvēris, ka visas sabiedrības interesēs ir saņemt noteiktos nodokļus, tādēļ pat nepareiza valsts nostāja nodokļa piemērošanas jautājumā vēlāk (bet likumā noteiktajos termiņos) nevar liegt valstij nodokli tomēr iekasēt. Turpretim nokavējuma naudas un soda naudas aprēķināšana attiecīgo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu sarežģītības un iestāžu pasivitātes dēļ šādā situācijā būtu nesamērīga. Tādēļ nebūtu pamatoti sodīt privātpersonu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa nemaksāšanu *(sk. Augstākās tiesas 2012.gada 4.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-28/2012 12.punktu)*. Proti, šādos gadījumos privātpersonas ir atbrīvojamas no nokavējuma naudas un soda naudas *(sk. Augstākās tiesas 2012.gada 5.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-444/2012 11.punktu)*.

Līdz ar to lēmums, ar kuru pieteicējai aprēķināta iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma nauda un soda nauda par 2006.gadu saistībā ar nekustamo īpašumu atsavināšanu, ir atceļams.

2008.gadā, kad pieteicējai radās pienākums maksāt nodokli par 2007.gadā veiktajiem darījumiem, pastāvēja atšķirīga situācija. Vēlākais 2007.gada otrajā pusē dienests jau pietiekami skaidri pauda savu nostāju par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c" apakšpunkta piemērošanu atbilstoši interpretācijai, ko vēlāk par pareizu atzina Satversmes tiesa *(sk. Augstākās tiesas 2013.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-290/2013 9.punktu)*.

Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka sankciju piemērošana pieteicējai saistībā ar 2007. un 2008.gadā veiktajiem darījumiem būtu bijusi nesamērīga.

[30] Tā kā apgabaltiesa pieteikumu daļā apmierina, saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu apgabaltiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu izskatāmajā lietā, proti, valsts nodevu Ls 20 apmērā par pieteikuma iesniegšanu tiesā un valsts nodevu Ls 10 apmērā par apelācijas sūdzības iesniegšanu.

R e z o l u t ī v ā d a ļ a

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

n o s p r i e d a

daļēji apmierināt /pers. D/ pieteikumu.

Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 8.aprīļa lēmumu Nr.22.4/16705 daļā, ar kuru, nosakot /pers. D/ ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā nodokļa apmēru, nav ņemti vērā bankas kredīta procentu maksājumi saistībā ar īpašumu /nosaukums D/, kā arī daļā par /pers. D/ aprēķināto iedzīvotāju ienākumu nodokļa nokavējuma naudu un soda naudu saistībā ar nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumiem 2006.gadā.

Pārējā daļā /pers. D/ pieteikumu noraidīt.

Piespriest no atbildētāja par labu /pers. D/ viņas samaksāto valsts nodevu 42,69 *euro* apmērā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja A.Šteinberga

Tiesneši K.Berķis

V.Poķis