ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

S P R I E D U M S

LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Lieta Nr.A42763809
AA43-3486-12/8

Rīgā 2012.gada 10.oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja I.Kaļiņina,
tiesnesis V.Poķis un tiesnesis M.Vīgants,

piedaloties pieteicēja *J.V.* pārstāvim *L.K.*,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *L.R.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *J.V.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 26.marta lēmuma Nr.19/7287 atcelšanu, sakarā ar *J.V.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 1.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) veica pieteicējam *J.V.* iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2005. un 2006.gadu. Audita rezultātā papildu nomaksai budžetā tika noteikti 80 715,80 lati – iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk – IIN), soda nauda un nokavējuma nauda. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 26.marta lēmumu Nr.19.1/7287 (turpmāk – Lēmums). Tajā norādīts, ka pieteicējs ir guvis slēptus ienākumus, par kuriem maksājams IIN.

[2] Pieteicējs iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot atcelt Lēmumu. Pieteikumā norādīts, ka iestāde nepamatoti noteica ar IIN apliekamo ienākumu uz aprēķinu pamata, piemērojot banku kontu kustības metodi.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2010.gada 1.februāra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] Pirms audita uzsākšanas VID, veicot pieteicēja 2004., 2005. un 2006.gada ienākumu un izdevumu analīzi, konstatēja izdevumu pārsniegumu pār ienākumiem, kā arī konstatēja, ka pieteicējs veic nereģistrētu saimniecisko darbību – dīķu rakšanu. Pēc VID pieprasījuma pieteicējs iesniedza papildus deklarācijas, un VID ir ņēmis vērā tajās norādīto informāciju. Normatīvajos aktos nav noteikts, cik lielā apmērā informācija par VID veiktajiem aprēķiniem pirms aprēķina metodes noteikšanas un nodokļa aprēķina veikšanas ir atspoguļojama audita pārskatā. No audita pārskata izriet, ka pieteicēja deklarācijās uzrādīto ieņēmumu un izdevumu izvērtējums salīdzinājumā ar VID rīcībā esošo informāciju ir veikts. Apstāklis, ka izvērtējums nav ietverts audita pārskatā, nevar tikt atzīts par procesuālu pārkāpumu.

Tiesa atzina, ka saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 12.punktu un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otro daļu ar nodokli apliekamo IIN summu VID pamatoti noteica uz aprēķinu pamata.

[3.2] VID ir tiesīgs patstāvīgi izvērtēt, ar kādu no 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" (turpmāk – noteikumi Nr.780) 16.punktā minētajām aprēķinu metodēm nosakāms nodokļu maksātāja gūtā ienākuma apmērs. Tiesību normas īpašus kritērijus neparedz. Pieteicēja 2005.gadā deklarēto ieņēmumu apjoms ir Ls 6 648,56, saņemtie aizņēmumi Ls 189 180,00 un 2006.gada deklarētie ieņēmumi – Ls 129 385,99, saņemtie aizņēmumi – Ls 61450,00. Savukārt pieteicēja kredītiestāžu kontos ienākošo summu kopsumma ir Ls 527 975,03 2005.gadā un Ls 52 0461 – 2006.gadā.

Auditā ir izvērtēts pieteicēja norēķinu konta apgrozījums un konstatēts, ka bankas kontos naudas līdzekļu kustība liecina par iespējamiem slēptiem ienākumu avotiem un nedeklarētiem saimnieciskās darbības ienākumiem. VID rīcībā ir iegūta pietiekama informācija par naudas līdzekļu kustību pieteicēja kontos. Līdz ar to ar IIN apliekamais ienākums noteikts uz aprēķinu pamata, piemērojot bankas kontu kustības metodi.

Tiesa atzina, ka gan audita pārskatā, gan arī Lēmumā ir ietverts pietiekams pamatojums, kāpēc pieteicēja ienākumu aprēķinam izmantota

tieši bankas kontu kustības metode. Tiesa secināja, ka aprēķinu metode ir izvēlēta pamatoti.

[3.3] Tikai izmantojot tiešo aprēķinu metodi, nodokļu administrācijas veiktajiem aprēķiniem būtu jāatbilst nodokļu maksātāja veiktajiem aprēķiniem, jo tad aprēķini tiek veikti, izmantojot vienus un tos pašus datus. Savukārt, izmantojot netiešo aprēķinu metodi, ar IIN apliekamie ienākumi tiek noteikti, izmantojot nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju un aprēķinus veicot saskaņā ar kādu no Noteikumu Nr.780 16.punktā noteiktajām ienākumu aprēķinu metodēm. Tā kā atšķiras aprēķinu pamatā izmantojamais informācijas avots, tad arī aprēķinu rezultāts var būt atšķirīgs. Pretējā gadījumā nebūtu nozīmes paredzēt vairākas metodes apliekamā ienākuma noteikšanai.

Pieteicēja iesniegtais ieņēmumu un izdevumu aprēķins pēc būtības veikts saskaņā ar Noteikumu Nr.780 16.3.punktu, pielietojot izdevumu metodi, taču izmantojot banku konta kustības metodes pielietojuma rezultātā iegūtos datus. Šāds aprēķins pats par sevi ir pretrunā ar Noteikumu Nr.780 17.punktā noteikto. Aprēķinu metodēm ir atšķirīgi informācijas pamatavoti, tādēļ pieteicēja iegūtais atšķirīgais rezultāts neliecina par VID veiktā aprēķina nepareizību.

[3.4] Tiesa atzina, ka, izmantojot bankas kontu kustības metodi, VID ir pamatoti noteicis slēpto apliekamo ienākumu 2005.gadā Ls 108 011,58, bet 2006.gadā – Ls 67 863,95, kā arī pamatoti aprēķinājis nodokļu maksājumus.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 1.februāra spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīti turpmāk minētie apsvērumi.

[4.1] Par pamatotu atzīstama VID prasība attiecībā uz papildus aprēķinātajiem nodokļu maksājumiem no sniegtajiem dīķu rakšanas pakalpojumiem IIN Ls 230,11, soda nauda Ls 115,06 un nokavējuma nauda Ls 49,47, kopā Ls 394,64.

[4.2] Gadījumos, kad no bankas norēķinu konta tiek izņemta skaidra nauda, izdarīti skaidras naudas norēķini, un pēc tam atlikums iemaksāts atpakaļ kontā, slēpto apliekamo ienākumu nevar korekti aprēķināt pēc VID izvēlētās formulas, jo rodas divkāršs ienākumu uzskaitījums. VID nav pamatojis, kāpēc izmantota tieši tā, nevis cita aprēķinu metode.

[4.3] Noteikumi Nr.780 pieņemti 2006.gadā, tomēr to normas attiecinātas arī uz auditējamo periodu 2005.gadā.

Auditā nav konstatēts, ka pieteicēja ienākumu apjoms ir mazāks par izdevumu apjomu, tāpēc VID izvēlētā aprēķinu metode nav piemērojama.

[4.4] Izskatāmajā gadījumā VID vērtējis nevis pieteicēja ienākumus, bet gan vienkāršu naudas kustību (iemaksas un izmaksas no konta), un definējis to kā pieteicēja ienākumus.

[4.5] Nav tiesiski un pamatoti aprēķināt nodokļa maksājumus tikai par to, ka pieteicējs no norēķinu konta izņemto un neizlietoto skaidrās

naudas līdzekļu atlikumu iemaksāja atpakaļ bankas norēķinu kontā, kā rezultātā mākslīgi palielinājās norēķinu konta apgrozījums. Papildus ar IIN apliekamais ienākums izskatāmajā gadījumā neveidojas, ko apliecina pieteicēja iesniegtais ienākumu un izdevumu kopsavilkums par 2005. un 2006.gadu.

[5] Izskatījusi lietu sakarā ar pieteicēja apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2011.gada 19.jūlija spriedumu pieteikumu noraidīja.

Par apgabaltiesas spriedumu pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību.

[6] Izskatījis pieteicēja kasācijas sūdzību, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) atcēla Administratīvās apgabaltiesas 2011.gada 19.jūlija spriedumu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Lēmums daļā par pieteicējam aprēķināto nokavējuma naudu, un nosūtīja lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai. Pārējā daļā spriedums atstāts negrozīts.

[7] Pieteicēja pārstāvis tiesas sēdē lūdza Lēmumu daļā par nokavējuma naudu atcelt pilnībā.

VID pārstāve tiesas sēdē atzina Lēmumā ietverto pamatojumu attiecībā uz pieteicējam aprēķināto nokavējumu naudu par pamatotu un tiesisku.

Motīvu daļa

[8] Uzklausījusi administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un izvērtējusi lietā iesniegtos pierādījumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteikums un apelācijas sūdzība pamatota daļā par pieteicējam aprēķināto nokavējuma naudu par laika posmu līdz 2007.gada 10.decembrim (ieskaitot) un Lēmums šajā daļā ir atceļams.

[9] Administratīvā procesa likuma 350.panta pirmā daļa noteic, ka tiesību normu interpretācija (tulkojums), kas izteikta kasācijas instances tiesas spriedumā, ir obligāta tiesai, kura šo lietu izskata no jauna.

Senāts spriedumā šajā lietā norādīja, ka iestāde pieteicējam aprēķinājusi nokavējama naudu par laiku no 2006.gada 18.aprīļa līdz 2008.gada 19.jūnijam (saistībā ar nodokļa parādu par 2005.gadu), kā arī par laiku no 2007.gada 17.aprīļa līdz 2008.gada 19.jūnijam (saistībā ar nodokļa parādu par 2006.gadu). Pienākums maksāt nokavējuma naudu pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu. Tajā paredzēts, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Līdz 2007.gada 8.novembra grozījumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ panta pirmā daļa paredzēja, ka nenomaksāta nodokļa gadījumā nodokļu maksātājam jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa un soda nauda iztrūkstošās nodokļa summas apmērā. Savukārt grozījumu rezultātā 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 atzinis Senāts, nodokļu maksātāja pienākums maksāt nokavējuma naudu par laikus nesamaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli tika iedibināts līdz ar iepriekš aplūkotajiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ panta pirmās daļas grozījumiem. Tā kā šie grozījumi stājās spēkā 2007.gada 11.decembrī, tad nokavējuma naudu drīkst aprēķināt, tikai sākot ar minēto datumu (*sk. Senāta 2011.gada 1.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-107/2011 12.-17.punktu*).

[10] Ņemot vērā iepriekš minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums daļā, ar kuru pieteicējam ir aprēķināta nokavējuma nauda par laika posmu līdz 2007.gada 10.decembrim (ieskaitot), nav pamatots un ir atceļams no tā pieņemšanas dienas. Tas nozīmē, ka nokavējuma nauda par 2005.gadu pieteicējam bija aprēķināma par laika posmu no 2007.gada 11.decembra līdz 2008.gada 19.jūnijam, bet par 2006.gadu – par laika posmu no 2007.gada 11.decembra līdz 2008.gada 19.jūnijam.

[11] Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmā daļa noteic, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Pieteicējs samaksājis valsts nodevu par pieteikuma iesniegšanu tiesā Ls 20 un par apelācijas sūdzību Ls 10 apmērā.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

apmierināt *J.V.* pieteikumu daļā.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 26.marta lēmumu Nr.19/7287 daļā, ar kuru *J.V.* uzlikts pienākums samaksāt budžetā nokavējuma naudu: par 2005.gadu par laiku no 2006.gada 18.aprīļa līdz 2007.gada 10.decembrim (ieskaitot); par 2006.gadu par laiku no 2007.gada 17.aprīļa līdz 2007.gada 10.decembrim (ieskaitot).

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *J.V.* samaksāto valsts nodevu Ls 30 (trīsdesmit latu) apmērā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja I.Kaļiņina

Tiesnesis V.Poķis

Tiesnesis M.Vīgants