NORAKSTS
Lieta Nr.A420549810
AA43 - 0663 - 12/13

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2012.gada 4.jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja S.Kanenberga,
tiesneses R.Paegle un U.Mihailova,

piedaloties atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *L.R.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *I.E.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora vietas izpildītājas 2010.gada 12.janvāra lēmuma Nr.22.4.4/1377 atcelšanu, sakarā ar *I.E.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 31.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa no 2009.gada 9.jūlija līdz 2009.gada 6.oktobrim veica *I.E.* iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk arī - IIN) auditu par 2006. un 2007.gadu.

Ar VID Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka vietnieces 2009.gada 6.oktobra lēmumu Nr.143 *I.E.* nomaksai budžetā noteikti Ls 19 331,99, no tiem: IIN Ls 10 580,44 apmērā, nokavējuma nauda Ls 3389,91 apmērā un soda nauda Ls 5290,23 apmērā, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais IIN par Ls 142,82 un saistībā ar minēto aprēķināta soda nauda Ls 71,41 apmērā.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, *I.E.* to apstrīdēja.

[2] Ar VID ģenerāldirektora v.i. 2010.gada 12.janvāra lēmumu Nr.22.4.4./1377 (turpmāk – Lēmums) apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts.

[3] 2010.gada 12.februārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts *I.E.* (turpmāk – pieteicējs) pieteikums par Lēmuma atcelšanu.

Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Audita pārskatā konstatēts, ka pieteicēja guvusi ienākumus no juridiskām personām, saņemot pārskaitījumus personīgajā kontā 2006.gadā Ls 27 490,00, 2007.gadā Ls 15 795,00 apmērā. Minētie ienākumi tika kvalificēti, kā citi ar IIN apliekamie ienākumi.

[3.2] Parāda atmaksa nav uzskatāma par apliekamo ienākumu neatkarīgi no tā, vai atmaksa notiek tieši vai ar trešās personas starpniecību.

[3.3] Pieteicēja savām firmām sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*", kurā ir valdes locekle un zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*", kurā ir īpašniece, aizdeva naudas summas saimnieciskām darbībām, kā pamatā bija noslēgtie aizdevuma līgumi.

[3.3.1] SIA „*/Nosaukums/*" 2004.gada 25.jūnijā tika aizdoti Ls 15 000.

[3.3.2] Zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" 2004.gada 25.jūnijā tika aizdoti Ls 15 000, bet 2006.gada 30.jūnijā Ls 30 000.

[3.4] Pieteicēja naudu, ko aizdeva juridiskajām personām, bija aizņēmusies akciju sabiedrības „DnB Nord" bankā mājas celtniecībai, bet, tā kā tajā brīdī firmām pietrūka naudas līdzekļi saimnieciskajām darbībām, naudu aizdeva tām, jo firmām negāja tik labi, kā bija cerēts. Līdz ar to nauda tika atgūta pa daļām, pārskaitot atpakaļ uz pieteicējas privāto kontu, jo tā bija nepieciešama mājas būvniecībai, par kuru bija jāatskaitās bankai.

[3.5] Nauda tika atgriezta atpakaļ, pamatojoties uz rīkojumiem, bet tika pieļautas kļūdas, maksājuma mērķī bija norādīts celtniecības materiālu un degvielas iegādēm un konta papildināšana, nevis aizdevuma atmaksa. Kļūdas radās neuzmanības dēļ, jo maksājuma uzdevuma paraugi tika saglabāti internetbankā un tajos tika labota tikai maksājumu summa, bet maksājuma mērķis netika izlabots.

[3.6] 2006.gada 30.jūlijā SIA „*/Nosaukums/*" tika aizdoti Ls 30 000 no līdzekļiem, kas tika iegūti, pārdodot nekustamo īpašumu */adrese/*.

[3.7] Pieteicējas interesēs bija pastāvīgi ieguldīt un aizdot saviem uzņēmumiem, lai firmas varētu netraucēti darboties, jo ne vienmēr pasūtītāji norēķinājās savlaicīgi, kā arī bija gadījumi, kad nenorēķinājās vispār.

[4] 2010.gada 22.martā Administratīvajā rajona tiesā saņemts VID (turpmāk arī – atbildētājs) rakstveida paskaidrojums, kurā norādīts, ka uzskata, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

Paskaidrojumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Tika konstatēts, ka pieteicējas kontā zemnieku saimniecība „*/Nosaukums/*" 2006.gadā ieskaitīja Ls 4220, savukārt SIA „*/Nosaukums/*" 2006.gadā ieskaitīja Ls 23 270, bet 2007.gadā Ls 15 795. VID šos ienākumus noteica, kā ar IIN apliekamus ienākumus, jo pieteicēja VID neiesniedza dokumentus, uz kuru pamata šie ienākumi būtu kvalificējami kā ar IIN neapliekami ienākumi.

[4.2] Pieteicējas apgalvojums, ka lietā konstatējama parāda atmaksa, nav pamatots ar pietiekamiem pierādījumiem, turklāt ir pretrunā ar citu lietā iegūto informāciju.

[4.3] VID auditā konstatēja, ka zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" un SIA „*/Nosaukums/*" virsgrāmatās aizdevums sakarā ar pieteicēju nav nostiprināts, turklāt no naudas ieskaitījumiem redzams, ka nauda pārskaitīta ar citu mērķi - konta papildināšana, saimnieciskās darbības veikšanai, degvielas un celtniecības materiālu iegādei.

[4.4] Pieteicējas arguments, ka nauda aizdevumam ņemta no AS „DnB Nord" bankas, nav pamatots ar pierādījumiem, un arguments vērtējams kritiski, jo bankas kredīti, it sevišķi būvniecībai, parasti tiek aizdoti tikai konkrētam mērķim.

[4.5] Pieteikumā norādītais, ka VID nekonstatēja izdevumu pārsniegumu pār ienākumiem nav saistīts ar aprēķinu, kas ir norādīts audita pārskata Nr.143 tabulās Nr.2.3.2 un Nr.2.4.2 sakarā ar naudas līdzekļu ienākumiem, kuri veidojās no zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" un SIA „*/Nosaukums/*" pārskaitījumiem. Turklāt šis aprēķins ir nodalīts atsevišķi no pieteikumā norādītajām audita pārskata tabulām Nr.2.3.1. un Nr.2.4.1.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 31.janvāra spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa no lietā esošajiem materiāliem un tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem konstatēja, ka lietā ir strīds par to, vai pamatoti uzņēmumu SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" veiktie pārskaitījumi *(I.E. personīgajā kontā 2006.gadā ienākuši naudas līdzekļi Ls 27 490, bet 2007.gadā Ls 15 795 apmērā)* kvalificējami kā pieteicējas ar IIN apliekamie ienākumi.

Lietā nav strīda par naudas līdzekļu plūsmas esamību, izlietojuma posteņiem un norādītajiem apmēriem.

[5.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 2.panta 1.punkts nosaka, ka nodokli maksā fiziskās personas, kas atbilstoši likumam „Par nodokļiem un nodevām" ir iekšzemes nodokļu maksātāji un taksācijas periodā (kalendārajā gadā) ir guvuši ienākumus Latvijas Republikā un/vai ārvalstīs. Minētā likuma 3.panta 1.punkts paredz, ka ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu apjoms. [...]. Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 7.pantā noteikts, ka maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums.

No lietas materiāliem izriet, kā arī lietā nav strīda, ka pieteicējas AS „SEB banka" norēķinu kontā zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" 2006.gadā ieskaitījusi Ls 4222 ar pamatojumu - konta papildināšana. Savukārt SIA „*/Nosaukums/*" 2006.gadā ieskaitīja Ls 23 270 un 2007.gadā Ls 15 795 ar pamatojumu - saimnieciskās darbības veikšanai, degvielas un celtniecības materiālu iegādei.

Lietā ir strīds, vai minētie naudas pārskaitījumi būtu uzskatāmi par aizdevumu atdošanu (*attiecīgi neapliekami ar IIN*).

[5.3] No 2004.gada 25.jūnija līguma (*lietas I sējuma 7.lapa*) izriet, ka SIA „*/Nosaukums/*" tika aizdoti Ls 15 000, bet no 2004.gada 30.jūnija līguma (*lietas I sējuma 6.lapa*), ka zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" tika aizdoti Ls 15 000. Savukārt no 2006.gada 30.jūlija aizdevuma līguma (*lietas I sējuma 8.lapa*) izriet, ka SIA „*/Nosaukums/*" tika aizdoti Ls 30 000.

[5.4] Tiesas vērtējumā minēto aizdevumu izsniegšana SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" ir vērtējama kritiski, jo aizdevumu

līgumus ir parakstījusi viena un tā pati persona - pieteicēja (*no vienas puses kā fiziska persona, no otras līgumu slēdzēju puses, kā juridisko personu pārstāve*). Attiecīgi nepastāvēja šķēršļi šo līgumu sastādīšanai un parakstīšanai jebkurā laika posmā (*arī audita veikšanas laikā*). Tāpat lietas materiālos nav pierādījumu, ka aizdevuma līgumos minētās summa būt pārskaitītas (*piemēram, pieteicējas parakstīts maksājuma uzdevums, ar atbilstošu pamatojumu, no kura būtu secināms, ka veikts pārskaitījums kādam no uzņēmumiem).* Lietā nav arī dokumentu, kas apliecinātu, ka aizdotās summas ir iemaksātas minēto uzņēmumu kasēs (*piemēram, aizdevumi nostiprināti SIA „/Nosaukums/" un zemnieku saimniecības „/Nosaukums/" virsgrāmatās*). Iepriekšminētie apstākļi norāda, ka lietā nav pietiekami pierādījumi, kas apliecinātu, ka pieteicēja būtu izsniegusi SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" iepriekš norādītos aizdevumus.

[5.5] Pieteicējas AS „SEB banka" norēķinu kontā zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" 2006.gadā ieskaitījusi Ls 4222 (*lietas I sējuma 37.lapa*) ar pamatojumu - konta papildināšana. Savukārt SIA „*/Nosaukums/*" 2006.gadā ieskaitīja Ls 23 270 (*lietas I sējuma 37.lapa*) un 2007.gadā Ls 15 795 (*lietas I sējuma 42.lapa*) ar pamatojumu - saimnieciskās darbības veikšanai, degvielas un celtniecības materiālu iegādei.

Tiesa, iepazīstoties ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pantā paredzētajiem ar nodokli neapliekamiem ienākumu veidiem, secināja, ka iepriekšminētie pieteicējas ienākumi neatbilst ienākumiem, kas netiek aplikti ar nodokli un netiek ietverti gada apliekamajā ienākumā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta izpratnē. Attiecīgi pamatoti atbildētājs secināja, ka pieteicējas ienākumi, kas veidojušies no SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" naudas pārskaitījumiem ir klasificējami kā ar IIN apliekami ienākumi.

[5.6] Pieteicēja norāda, ka nauda tika atgriezta atpakaļ, pamatojoties uz SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" rīkojumiem (*lietas I sējuma 9. - 28. lapa*), bet tika pieļautas būtiskas kļūdas, proti, maksājuma mērķī bija norādīts celtniecības materiālu, degvielas iegādēm un konta papildināšana, nevis aizdevuma atmaksa. Kļūdas radās neuzmanības dēļ, jo maksājuma uzdevuma paraugi tika saglabāti internetbankā un tajos tika labota tikai maksājumu summa, bet maksājuma mērķis netika izlabots.

No lietas materiāliem izriet, ka minētie maksājumi veikti ilgstošākā laika periodā (2006./2007.gads). Tāpat maksājumi veikti dažādos apmēros un daudzkārtīgi. Tiesas vērtējumā nav izslēdzama iespēja kļūdīties, attiecīgi vienā vai dažos maksājumu uzdevumos norādīt nepareizo maksājumu mērķi. Tomēr maz ticama ir iespēja nepārtraukti kļūdīties, veicot daudzkārtīgus dažāda apmēra maksājumus vairāku gadu garumā.

[5.7] Pieteicēja tiesas sēdē paskaidroja, ka minētos maksājumus veikt SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" noteica ar rīkojumiem (turpmāk arī – Rīkojumi) (*lietas II sējuma 250.lapa*) un Rīkojumos ir atspoguļota atmaksājamās summas apmērs, kā ar pamatojums.

Tiesa, iepazīstoties ar Rīkojumiem, secināja, ka Rīkojumos ir atspoguļots uz pieteicējas kontu pārskaitāmās summas apmērs, kā arī atspoguļots pamatojums (*aizdevuma līgums […]*.).

Tiesa konstatēja, ka Rīkojumā norādīto informāciju, proti, maksājuma veikšanas pamatojumu, neapstiprina citi lietā esošie dokumenti. Kā jau tiesa secināja iepriekš, tad maksājuma uzdevumos norādīts cits pamatojums - celtniecības materiālu, degvielas iegādēm un konta papildināšana.

Savukārt no lietā esošajām SIA „*/Nosaukums/*" 2006.gada un 2007.gada virsgrāmatām neizriet, ka tajās būtu iegrāmatoti maksājumi ar pamatojumu: aizdevuma atmaksa. Minētos iegrāmatojumu esamību nevarēja apstiprināt arī pieteicēja, sniedzot paskaidrojumu tiesas sēdē (*lietas II sējuma 250.lapa*). Minētie apstākļi norāda, ka Rīkojumi nav uzskatāmi par pietiekošiem pierādījumiem, kas apliecinātu, ka SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" naudas pārskaitījumi pieteicējai veikti aizdevuma atmaksai.

[5.8] Tiesa, iepazīstoties ar audita pārskatā Nr.143 esošo informāciju (*tabulas Nr.2.4.9 un Nr.2.4.10, lietas I sējuma 44.lapa*) kopsakarā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu un 32.panta pirmo un trešo daļu un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}pantu, arī secināja, ka pieteicējai pamatoti aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda. Līdz ar to Lēmuma atzīšanai par prettiesisku un atcelšanai nav pamata, bet pieteikums ir noraidāms.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 31.janvāra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kurā lūgts atcelt Lēmumu.

Apelācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[6.1] Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 27.punkts nosaka, ka piemērojot likuma 8.panta trešās daļas 11.punktu, ja nodokļu maksātājs – fiziska persona saņem no aizņēmēja parāda atmaksu (tādu pašu naudas summu vai lietu daudzumu, kādu aizņēmējs saņēmis), šī parāda atmaksa nav uzskatāma par apliekamo ienākumu neatkarīgi no tā, vai atmaksa notiek tieši vai ar trešās personas starpniecību.

[6.2] Vadoties no VID pārbaudes, kas notiek saskaņā ar likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otro daļu, var secināt, ka veiktajā pārbaudē VID konstatēja, ka pieteicējas līdzekļu avoti 2006.gadā bija Ls 147 496,30, bet līdzekļu izlietojums Ls 71 385,24 un 2007.gadā līdzekļu avoti bija Ls 56 421,17, bet līdzekļu izlietojums Ls 47 243,33 (audita pārskata 5., 6.lapa). Un kā VID norādījis, tādējādi nodokļa maksātājas līdzekļu avoti nepārsniedz to izlietojumu (audita pārskata tabulas Nr.2.3.1 un Nr.2.4.1).

[6.3] VID Finanšu policijas resoriskās pārbaudes laikā netika konstatēts, ka pieteicējas privātajā kontā 2006.gadā ieskaitītie Ls 27 490 un 2007.gadā ieskaitītie Ls 15 795 ir citi ienākumi, par kuriem pieteicējai jāaprēķina IIN. Minētās pārbaudes laikā pieteicējas darbībās netika saskatītas Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā – izvairīšanās no IIN nomaksas – pazīmes, līdz ar to tika

atteikts uzsākt kriminālprocesu, kas pierāda, ka attiecīgos darījumus nevar klasificēt kā apliekamos ienākumus.

[6.4] Pieteicēja nesaskata pārkāpumu tajā apstāklī, ka aizdevuma līgumus 2004.gada 25.jūnijā un 30.jūnijā ir parakstījusi viena un tā pati persona.

[6.5] Attiecībā uz to, ka lietai nav pievienoti pierādījumi, kuri apliecina naudas pārskaitījumu bankā, pieteicēja norāda, ka naudu drīkst aizdot arī to ieguldot firmas kasē, skaidrā naudā, jo tajā brīdī tā bija nepieciešama algu izmaksāšanai. Turklāt lietā nepastāv strīds par to, vai nauda tika atdota, bet gan par to, kā tā tika atdota atpakaļ.

[6.6] Pieteicējai kā privātpersonai nav saistoši, kā tiek iegrāmatotas naudas summas SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" virsgrāmatās, kā arī lietā nav pierādījumu par aizdevumu nostiprināšanu virsgrāmatās, kas būtu jāiesniedz VID, ja būtu veikts minēto uzņēmumu audits, kas netika veikts. Līdz ar to nav pieņemams apgalvojums, ka šādi darījumi netika iegrāmatoti virsgrāmatās.

[7] 2011.gada 23.martā Administratīvajā apgabaltiesā saņemts VID rakstveida paskaidrojums, kurā, pamatojoties uz pirmās instances spriedumā secināto, lūgts pieteikumu noraidīt.

[8] Uz tiesas sēdi pieteicēja nebija ieradusies. Administratīvā apgabaltiesa konstatēja, ka par tiesas sēdes laiku un vietu pieteicējai paziņots likumā paredzētajā kārtībā, ziņas par neierašanās iemesliem uz tiesas sēdi netika saņemtas.

Atbildētāja pārstāve apelācijas sūdzību neatzina uz Lēmumā norādīto argumentu un sniegto paskaidrojumu pamata. Lūdza apelācijas sūdzību un pieteikumu noraidīt.

Administratīvā apgabaltiesa nekonstatēja Administratīvā procesa likuma 268. un 269.panta noteiktos tiesas sēdes atlikšanas apstākļus un nolēma izskatīt administratīvo lietu bez pieteicējas klātbūtnes.

Motīvu daļa

[9] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un izvērtējusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir noraidāms.

[10] Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar APL 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā konstatētajiem faktiem un motivācijai (izņemot šī sprieduma [5.8] punktu), to neatkārtojot.

Ņemot vērā, ka apelācijas sūdzībā nav ietverti jauni būtiski argumenti, kurus nav vērtējusi pirmās instances tiesa, Administratīvā apgabaltiesa atkārtoti

nenorāda to apelācijas sūdzībā minēto argumentu motivāciju, kuriem pirmās instances tiesas spriedumā ir sniegta motivācija.

[11] Lietā ir strīds par to, vai pamatoti SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" veiktie pārskaitījumi *I.E.* personīgajā kontā *(2006.gadā ieskaitīti naudas līdzekļi Ls 27 490, bet 2007.gadā Ls 15 795 apmērā)* kvalificējami kā pieteicējas ar IIN apliekamie ienākumi.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējas AS „SEB banka" norēķinu kontā zemnieku saimniecība „*/Nosaukums/*" 2006.gadā ieskaitījusi Ls 4222 ar pamatojumu - konta papildināšana. Savukārt SIA „*/Nosaukums/*" 2006.gadā ieskaitīja Ls 23 270 un 2007.gadā Ls 15 795 ar pamatojumu – „saimnieciskās darbības veikšanai", „degvielas iegādei" un „celtniecības materiālu iegādei" (*lietas II sējuma 79.-182.lapa*).

Lietā ir strīds, vai minētie naudas pārskaitījumi būtu uzskatāmi par aizdevumu atdošanu (*attiecīgi neapliekami ar IIN*).

Pieteicēja apgalvo, ka 2004.gada 25.jūnijā ir aizdevusi SIA „*/Nosaukums/*" Ls 15 000, bet 2004.gada 30.jūnijā zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" Ls aizdevusi Ls 15 000, par ko liecina attiecīgi noformēti aizdevuma līgumi (*lietas I sējuma 6.un 7.lapa)*. Savukārt no 2006.gada 30.jūlija aizdevuma līguma (*lietas I sējuma 8.lapa*) izriet, ka SIA „*/Nosaukums/*" tika aizdoti Ls 30 000.

Arī Papildu deklarācijā par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu par 2006.gadu ir norādīts, ka pieteicēja ir izsniegusi aizdevumu SIA „*/Nosaukums/*" Ls 30 000 (*lietas I sējuma 8.lapa*).

[12] Apgabaltiesa turpmāk norādīto apsvērumu dēļ uzskata, ka VID pamatoti norādītos ienākumus (pārskaitījumus) kvalificēja kā citus ar IIN apliekamus ienākumus saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktu (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007.gada 11.jūnijam) un 8.panta trešās daļas 12.punktu (redakcijā, kas bija spēkā no 2007.gada 12.jūnijam), kas noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti citi ienākumi, kas nav minēti šā likuma 9.pantā.

Pieteicēja 2009.gada 14.jūlijā VID ir paskaidrojusi, ka 2006. un 2007.gadā ir izsniegusi naudas aizdevumus SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*". Dokumenti, kas apliecina naudas aizdevumu SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" nav noformēti (*lietas I sējuma 81.lapa).*

2009.gada 29.jūlijā pieteicēja VID paskaidrojusi, ka no zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" kopā 2006. un 2007.gadā ir saņēmusi Ls 4155 personīgajiem tēriņiem. No SIA „*/Nosaukums/*" kopā par šiem gadiem ir saņēmusi Ls 67 000, bet pati ir aizskaitījusi Ls 2250. Naudu no firmas ir saņēmusi celtniecības materiālu un degvielas iegādēm, kā arī par šo naudu

veikusi mājas būvniecību, jo savus kredītlīdzekļus bija ieguldījusi firmā (*lietas I sējuma 87.lapa)*.

Pieteicēja 2009.gada 31.augusta paskaidrojumā VID norādījusi, ka saskaņā ar aizdevuma līgumiem 2004.gada 25.jūnijā ir aizdevusi SIA „*/Nosaukums/*" Ls 15 000 un zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" 2004.gada 30.jūnijā arī aizdevusi Ls 15 000. SIA „*/Nosaukums/*" naudas atdošanas termiņš 2004.gada 31.decembris, bet zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" - 2005.gada 31.decembris. Nauda netika laicīgi atgriezta, jo firmām uz to brīdi nauda nebija, tādēļ nauda tika atgriezta pakāpeniski pēc rīkojumiem skaitīta uz pieteicējas kontu un kā darījuma mērķis tika norādīts celtniecības materiālu iegādēm. Naudas atgriešanas periods bija sākot no 2005.gada līdz 2007.gadam un vēl līdz šim brīdim nav viss atdots (*lietas I sējuma 87.lapa)*.

Izvērtējot pieteicējas paskaidrojumus kopsakarā ar SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" veiktajiem pārskaitījumiem uz *I.E.* personīgo kontu un tajos norādīto pārskaitījuma mērķi, apgabaltiesa konstatē, ka pati pieteicēja savos paskaidrojumos apstiprina, ka naudu no SIA „*/Nosaukums/*" ir saņēmusi celtniecības materiālu un degvielas iegādēm, kas atbilst pārskaitījumos norādītajam pamatojumam – „saimnieciskās darbības veikšanai", „degvielas iegādei" un „celtniecības materiālu iegādei".

Turklāt no pieteicējas sākotnējiem paskaidrojumiem VID izriet, ka dokumenti, kas apliecina pieteicējas naudas aizdevumu SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecībai „*/Nosaukums/*" 2006. un 2007.gadā nav noformēti. Taču lietas materiālos atrodas 2006.gada 30.jūlija aizdevuma līgums, no kura izriet, ka pieteicēja ir aizdevusi SIA „*/Nosaukums/*" Ls 30 000. Minētais fakts rada pamatotas šaubas par attiecīgā aizdevuma līguma sastādīšanas apstākļiem, proti, ka aizdevuma līgums ir sastādīts līgumā norādītajā datumā.

Vērtējot pieteicējas paskaidrojumā norādīto un argumentu, ka aizdevuma atmaksa uz pieteicējas kontu tika pārskaitīta, pamatojoties uz Rīkojumiem un kā darījuma mērķis tika norādīts celtniecības materiālu iegādēm, apgabaltiesa uzskata, ka pieteicēja maldina tiesu, sagrozot lietas faktiskos apstākļus. Tāpat apgabaltiesa uzskata, ja aizdevuma atmaksa uz pieteicējas kontu tika pārskaitīta, pamatojoties uz Rīkojumiem, tad maksājuma mērķis bija jānorāda attiecīgais Rīkojums. Nav saprotama SIA „*/Nosaukums/*" un zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" rīcība, it kā atgriežot pieteicējai aizdevumus, kā apgalvo pieteicēja, taču maksājuma uzdevumā (pārskaitījumā), norādot neatbilstošu maksājuma mērķi (piemēram, degvielas un celtniecības materiālu iegādēm, konta papildināšana).

Vienlaicīgi apgabaltiesa arī konstatē, ka neviens pārskaitījums uz pieteicējas kontu nesatur pamatojumu - aizdevumu atmaksa vai saskaņā ar Rīkojumu.

[13] Kā izriet no lietas materiāliem, zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" tematiskās pārbaudes ietvaros (uzsākta 2008.gada 14.novembrī), kurā ir piedalījusies arī pieteicēja, veikta savstarpējo darījumu salīdzināšana par laika posmu no 01.01.2005.-31.12.2005. Pieteicēja uzrādījusi virsgrāmatas par 2006. un 2007.gadu, bankas izrakstus.

I.E. 2005.gadā uzņēmumam aizdevusi Ls 3360, bet uzņēmums 2005.gadā aizdevumu nav atgriezis. Zemnieku saimniecība „*/Nosaukums/*" aizdevusi 27.07.2005. *I.E.* Ls 15 000. Savstarpējo darījumu salīdzināšanas aktā norādīts, ka par personīgo līdzekļu ieguldīšanu, aizņemšanos nekādi dokumenti nav formēti, tikai ieraksti ieņēmumu – izdevumu žurnālā to apliecina(*lietas I sējuma 237.lapa).*

Arī savstarpējo darījumu salīdzināšanas aktā par laika posmu no 01.01.2006.-31.12.2005. ir konstatēts, ka nevar noteikt, kad zemnieku saimniecībā nauda iemaksāta personīgi, kad no kases - bankā vai no bankas – kasē. Aizdevumu līgumi nav slēgti (*lietas I sējuma 234.lapa).*

I.E. VID 2008.gada 26.novembrī paskaidrojusi, ka 2005.gadā tika slēgti līgumi par personīgajiem ieguldījumiem, bet 2006.gada un 2007.gadā tie netika slēgti (*lietas I sējuma 240.lapa).*

[14] SIA „*/Nosaukums/*" tematiskās pārbaudes ietvaros (uzsākta 2008.gada 14.novembrī), kurā ir piedalījusies arī pieteicēja, veikta savstarpējo darījumu salīdzināšana par laika posmu no 01.01.2005.-31.12.2007. Pieteicēja uzrādījusi 2006. un 2007.gada virsgrāmatas, bankas izdrukas par 2005.gada 1.janvāra līdz 2007.gada 31.decembrim.

Konstatēts, ka 2006. un 2007.gadā aizdevuma līgumi nav formēti. 2006.gadā no bankas izmaksāts Ls 25 400. Grāmatvedības uzskaitē nav informācijas par kapitāla palielināšanu par Ls 4000. Nodokļu administrācija secinājusi, ka „nav saprotams kā izņemtā nauda no bankas tiek iemaksāta kasē un otrādi, jo, iemaksājot naudu kasē, piemēram, neparādās bankā, ka šāda summa būtu izņemta no tās." (*lietas I sējuma 145.lapa).*

I.E. VID 2008.gada 26.novembrī paskaidrojusi, ka līgumi par personīgajiem ieguldījumiem netika slēgti (*lietas I sējuma 146.lapa).*

[15] Izvērtējot [13] un [14] punktā konstatēto, apgabaltiesa arī secina, ka 2006. un 2007.gadā aizdevuma līgumi ar pieteicēju nav noslēgti. Līdz ar to ir pamats apšaubīt 2006.gada 30.jūlija aizdevuma līguma sastādīšanas apstākļus, proti, ka aizdevuma līgums ir sastādīts līgumā norādītajā datumā.

Administratīvā apgabaltiesa no SIA „*/Nosaukums/*" virsgrāmatas par 2006. un 2007.gadu un no SIA „*/Nosaukums/*" virsgrāmatas par 2006.gadu nekonstatē, ka pieteicēja ir saņēmusi aizdevumus (*lietas I sējuma 161.-171., 186.-215.lapa).*

[16] Ņemot vērā visu iepriekš norādīto, apgabaltiesa secina, ka zemnieku saimniecības „*/Nosaukums/*" 2006.gadā pieteicējas kontā ieskaitītos Ls 4220, kā arī SIA „*/Nosaukums/*" 2006.gadā pieteicējas kontā ieskaitītos Ls 23 270 un 2007.gadā Ls 15 795, VID pamatoti klasificēja kā ar IIN apliekamus ienākumus, jo pieteicēja nav iesniegusi pārliecinošus pierādījumus, uz kuru pamata minētos ienākumus būtu pieļaujams kvalificēt kā ar IIN neapliekamus ienākumus.

[17] Pieteicējai saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[3]panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu un trešo daļu papildu nomaksai budžetā noteikta soda nauda 50% apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[3]panta pirmo daļu, ja maksātājs pārkāpdams šā likuma prasības, nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, kas atbilstoši šim likumam ir apliekams ar nodokli, izņemot tos, no kuriem nodoklis bija jāietur izmaksas vietā darba devējam vai citai personai, viņam ir jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa un soda nauda iztrūkstošās nodokļu summas apmērā.

No Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta judikatūras izriet, ka lēmums par soda naudas noteikšanu kā obligātais administratīvais akts ir atceļams tikai tādos gadījumos, ja tiesa konstatē, ka pārkāpuma būtība un raksturs ir tāds, ka maksimālais sods būtu acīmredzami nesamērīgs *(sk. 2006.gada 22.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-245 15.punktu, 2006.gada 30.maija sprieduma lietā Nr.SKA-127 11.punktu, 2005.gada 11.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-292 10.punktu un 2006. gada 7.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-409 14.punktu).*

Lēmumā atsevišķi nav vērtēti soda naudas piemērošanas lietderības apsvērumi, taču Lēmumā ir vērtēta pieteicējas izdarītā pārkāpuma būtība. Kā izriet no lietas faktiskajiem apstākļiem, soda nauda pieteicējai noteikta tāpēc, ka pieteicēja 2006. un 2007.gadā nebija valstij pilnībā nomaksājusi IIN. Administratīvās apgabaltiesas ieskatā, pieteicējas pārkāpuma būtība un raksturs, proti, nodokļa neaprēķināšana no visiem apliekamajiem ienākumiem, neliecina par pieteicējas godprātību attiecībā uz pienākumu aprēķināt un maksāt IIN. Pieteicēja nav ievērojusi tiesību normās noteiktos priekšnoteikumus un kārtību IIN nomaksāšanai, tāpēc ir pamats atzīt pieteicējas vainu nodokļu nenomaksāšanā. Tādējādi VID pamatoti konstatēja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[3]panta pirmajā daļā noteikto priekšnosacījumu soda naudas noteikšanai. Soda nauda ir samērīga ar VID konstatēto pārkāpumu nodokļu jomā.

[18] Pieteicējai, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[3]panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, papildu nomaksai budžetā noteikta IIN nokavējuma nauda Ls 3389,91 par periodu no dienas, kad iestājās nodokļa maksāšanas termiņš, līdz audita uzsākšanas dienai. Apgabaltiesa turpmāk minēto apsvērumu dēļ atzīst, ka IIN nokavējuma nauda pieteicējai daļēji aprēķināta nepamatoti.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteica, 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.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*redakcijā, kas bija spēkā, kad pieteicējai radās pienākums samaksāt IIN par 2006.gadu*) 31.[3]pants noteica

nodokļa maksātāja atbildību par apliekamā ienākuma samazināšanu, tostarp arī nokavējuma naudas aprēķināšanu:

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

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

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

Savukārt, ja nodoklis nav vispār aprēķināts (ir samazināts apliekamais ienākums un līdz ar to budžetā maksājamā nodokļa summa), kā tas ir izskatāmajā gadījumā, šāda pārkāpuma konstatēšanas gadījumā 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 VID lēmuma izpildi par dienesta konstatētā nodokļa pārkāpuma sekām (*sk. Senāta 2011.gada 1.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-107 12.punktu*).

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

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

Senāts ir atzinis, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas, skatot tās kopumā, ņemot vērā arī VID konsekvento praksi šo normu piemērošanā, un tiesiskās drošības apsvērumi ir pamats atzīt, ka nokavējuma naudas aprēķins par laiku, sākot no nodokļu samaksas pienākuma iestāšanās, gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir samazinājis apliekamo ienākumu, ir pieļaujams tikai līdz ar 2007.gada 8.novembra grozījumu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" spēkā stāšanās brīdi (stājās spēkā 2007.gada

11.decembrī) , turklāt grozījumi nav attiecināmi uz laiku pirms to spēkā stāšanās (*sk. Senāta 2011.gada 1.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-107 13.-16.punktu*).

Konkrētajā gadījumā pieteicējai nokavējuma nauda par 2006.gadu aprēķināta par laika posmu no 2007.gada 17.aprīļa līdz 2009.gada 8.jūlijam (814 dienas) Ls 2777,77 apmērā, un par 2007.gadu aprēķināta par laika posmu no 2008.gada 17.aprīļa līdz 2009.gada 8.jūlijam (326 dienas) Ls 612, 14 apmērā.

Apgabaltiesa atzīst, ka VID bija tiesīgs aprēķināt nokavējuma naudu par nesamaksāto IIN par 2006.gadu par laika periodu no 2007.gada 11.decembra (kad stājās spēkā 2007.gada 8.novembra grozījumi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}pantā) līdz 2009.gada 8.jūlijam.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka VID nepamatoti aprēķinājis pieteicējai nokavējuma naudu par 2006.gadu par laika periodu no 2007.gada 17.aprīļa līdz 2007.gada 10.decembrim, tādējādi Lēmums šajā daļā ir atceļams.

[19] Ar VID Finanšu policijas pārvaldes 2010.gada 28.janvāra lēmumu atteikts uzsākt kriminālprocesu pret *I.E.* par izvairīšanos no IIN nomaksas lielos apmēros. Minētajā lēmumā norādīts, ka „resoriskās pārbaudes rezultātā netika konstatēts, ka *I.E.* privātajā kontā ieskaitītie 2006.gadā Ls 27 490 un 2007.gadā ieskaitītie Ls 15 795 ir citi ienākumi, par kuriem *I.E.* būtu jāaprēķina un jāveic IIN. Resoriskās pārbaudes laikā *I.E.* darbībās netika saskatītas Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā – izvairīšanās no IIN nomaksas - pazīmes *(lietas 1.sējuma 30.-31.lapa)*.

Administratīvā apgabaltiesa norāda, ka VID Finanšu policijas pārvaldes 2010.gada 28.janvāra lēmums tai nav saistošs. Turklāt pieteicējas atbrīvošana no kriminālatbildības nav pamats, lai pieteicēju atbrīvotu no nodokļu samaksas.

[20] Vērtējot pieteicējas šā sprieduma [6.5] punktā norādīto argumentu, apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka naudu drīkst aizdot, to iemaksājot uzņēmuma kasē skaidrā naudā, nevis pārskaitot caur banku. Tomēr apgabaltiesa uzskata, ka strīdus gadījumā ērtāk aizdevumu ir pierādīt, ja veikts pārskaitījums ar attiecīgu pamatojumu caur banku.

[21] Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesas spriedums ir tiesisks un pamatots daļā par pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikto IIN, daļā par nokavējuma naudu un soda naudu, bet daļā par pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikto nokavējuma naudu daļā par 2006.gadu par laika periodu no 2007.gada 17.aprīļa līdz 2007.gada 10.decembrim pirmās instances tiesa nepareizi piemēroja tiesību normas, līdz ar to šajā daļā spriedums nav pamatots.

[22] Saskaņā ar APL 126.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējai samaksāto valsts nodevu 30 latu apmērā.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Apmierināt *I.E.* pieteikumu daļā.

Atcelt no pieņemšanas dienas Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora vietas izpildītājas 2010.gada 12.janvāra lēmumu Nr.22.4.4/1377 daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto nokavējuma naudu par laika periodu no 2007.gada 18.aprīļa līdz 2007.gada 10.decembrim.

Pārējā daļā *I.E.* pieteikumu noraidīt.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *I.E.* samaksāto valsts nodevu Ls 30 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	*(paraksts)*	S.Kanenberga
Tiesneses	*(paraksts)*	R.Paegle
	(paraksts)	U.Mihailova

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese S.Kanenberga
Rīga, 2011.gada 4.jūlijā