Lieta Nr. A42625107
A 3804-08/21

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2008.gada 8.jūlijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese I.Petrovska,

piedaloties pieteicējas *I.L.* pilnvarotajam pārstāvim *M.S.*, un atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Jānim Zundam,

atklātā tiesas sēdē 2008.gada 19.jūnijā Rīgā, Antonijas ielā 6, izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *I.L.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 14.septembra lēmuma Nr.19/33913 atcelšanu un par pieteicējai nodarītā morālā kaitējuma atlīdzināšanu 5000 latu apmērā.

Aprakstošā daļa.

[1] Administratīvajā rajona tiesā 2007.gada 10.oktobrī ierosināta administratīvā lieta Nr. A42625107 pēc *I.L.* (turpmāk – pieteicēja) pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – atbildētājs) 2007.gada 14.septembra lēmuma Nr.19/33913 (turpmāk – Lēmums) par papildus noteikto nodokļu nomaksu valsts budžetā 20 363,03 latu apmērā un soda naudu 20 363,03 latu apmērā atcelšanu, un par pieteicējai nodarītā morālā kaitējuma atlīdzināšanu 5000 latu apmērā.

[2] No lietas materiāliem secināms, ka:

[2.1] Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālā iestāde no 2007.gada 13.marta līdz 21.maijam pieteicējai veica vienkāršo iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2004. un 2005.gadu.

Pēc pārbaudes papildus aprēķināti un ar Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2007.gada 21.maija lēmumu Nr.5.1.1-8/85 nomaksai budžetā noteikti 40 726,06 lati, no tiem: iedzīvotāju ienākuma nodoklis 20 363,03 lati (par 2004.gadu 16 828,44 lati un par 2005.gadu 3 534,59 lati) un soda nauda 20 363,03 lati.

[2.2] Nepiekrītot Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes nodaļas priekšnieces 2007.gada 21.maija lēmumam Nr.5.1.1-8/85, pieteicēja iesniedza sūdzību Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes direktoram.

[2.3] Pēc sūdzības izskatīšanas Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes direktors 2007.gada 13.jūlijā pieņēma lēmumu Nr.1-5/75, ar kuru atstāja

negrozītu Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2007.gada 2 1.maija lēmumu Nr.5. l .1 -8/85.

[2.4] Nepiekrītot Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2007.gada 13.jūlija lēmumam Nr.1-5/75, pieteicēja iesniedza sūdzību Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram.

[2.5] Ar atbildētāja ar Lēmumu atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2007.gada 13.jūlija lēmums Nr.1-5/75.

[3] Uzskatot atbildētāja Lēmumu par nepamatotu, pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Pieteicēja nepiekrīt Lēmumam šādu motīvu dēļ:

[3.1] Lēmumā ir materiālo un procesuālo tiesību normu pārkāpumi un tādejādi tas neatbilst spēkā esošajām likumdošanas normām.

Pieteicēja paskaidro, ka neilgi pirms sava tēva *F.M.* nāves saņēma skaidrās naudas dāvinājumu no tēva 50 000,00 latu apmērā. Par šo dāvinājumu bija informēti arī pieteicējas māte un brālis, kas pret to neiebilda. Dāvinājums notika mājas kārtībā un tā tiesiskais pamatojums ir Civillikuma 1912.pants, kurš nosaka, ka dāvinājums ir tiesisks darījums, ar kuru kāds aiz devības piešķir otram bez atlīdzības kādu mantisku vērtību.

Atbilstoši Civillikuma 1473.pantam tiesiska darījuma forma atkarājas no lietas dalībnieku ieskata, izņemot likumā tieši norādītos gadījumus.

Dāvinājums notika privātā kārtā**,** jo likums neprasīja konkrētajā gadījumā rakstisku formu un neprasīja notariālu vai Pagasttiesas likumos paredzētu kārtību darījuma noformēšanā.

Atbildētāja minētais fakts, ka dāvinājuma līgums nav noslēgts, satur tikai fakta konstatāciju, bet ne obligāti, likumdošanā noteiktu, darbības uzlikšanu pieteicējai, kura neizpilde būtu par pamatu papildus nodokļu uzrēķinam.

[3.2] Lēmumā norādīts, ka 1993.gadā *F.M.* ienākumi samazinājušies par 200 reizēm, bet nenorāda tam nekādu ticamu pierādījumu, jo naudas uzkrājumiem, kas tika uzglabāti ārvalstu valūtā samazinājums nav noticis. Lēmumā norādīts, ka naudas līdzekļu samazinājums ir bijis, bet tai pašā laikā izsaka šaubas par to esamību.

[3.3] Pieteicēja norāda, ka ne ar vienu likumdošanas normu Latvijas Republikā nav ieviesta legālās prezumpcijas principa piemērošana saistībā ar fizisku personu finanšu līdzekļu kontroli, kas ir būtiska tiesiskas valsts sastāvdaļa.

Valsts nevar pārnest pierādījuma pienākumu uz pieteicēju, kamēr šī norma nav nostiprināta likumdošanā, un pieprasīt izpildīt neizpildāmas lietas –lai iesniedzējs uzrādītu naudas līdzekļus, kurus tas ir likumīgi saņēmis un lietojis savām vajadzībām līdz audita pārbaudes sākumam un turpina lietot šobrīd.

Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Pirmā protokola 1.punkts garantē, ka jebkurai fiziskajai vai juridiskajai personai ir tiesības uz īpašumu. Nevienam nedrīkst atņemt viņa īpašumu, izņemot gadījumus, ja tas notiek sabiedrības interesēs un apstākļos, kas noteikti ar likumu un atbilst vispārējiem starptautisko tiesību principiem. Pieteicēja uzskata, ka apšaubīt mirušā tēvā materiālo stāvokli un likt pierādīt likumdošanā nenoteiktas tiesiskas darbības nav vērtējamas kā darbības, kas būtu vērstas uz visas sabiedrības interesēm.

[3.4] Balstoties uz nevainīguma prezumpcijas principu, ja atbildētājam ir šaubas par darījumu tiesisko faktu – visas šaubas tiek uzskatītas par labu pieteicējai, princips *in dubio pro reo.*

Nereabilitējoša (neattaisnojoša) nolēmuma pamatā jābūt likumā noteiktajā kārtībā konstatētiem pierādījumiem, nevis pieņēmumiem. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta tiesu praksē (2004.gada lieta Nr. SKA-48 un citas) atzīts, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants nav tulkojams tādejādi, ka jebkurā gadījumā, kad nodokļu administrācijai rodas šaubas par darījumu norisi, nodokļu maksātājam būtu jānovērš šī šaubas, iesniedzot likumā neparedzētus pierādījumus.

[3.5] Lai attīstītu saimniecisko darbību sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Citrons J", 2002.gadā pieteicēja aizņēmās naudas līdzekļus no *Ķ.Ž.* 23000,00 latu apmērā un *Z.R.* 17 000,00 latu apmērā un aizdeva tos sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Citrons J".

Par aizņēmuma faktu tika sastādīti un no līgumslēdzēja pusēm parakstīti aizdevuma līgumi. Atbilstoši LR Civillikuma normām līgums ir spēkā, ja puses ir vienojušās par līguma galvenajām sastāvdaļām un nav nepieciešama to notariāla apstiprināšana.

Civillikuma 1473.pants nosaka, ka tiesiska darījuma forma atkarājas no lietas dalībnieku ieskata, izņemot likumā tieši noradītos gadījumus.

Atbildētāja atsauce uz faktu, ka *Ķ.Ž.* par pieteicēju neko nezin un *Z.R.* aizdevums audita laikā netika apstiprināts, neatbilst īstenībai, jo gadījumā ar *Ķ.Ž.* atbildētāja amatpersonas neprecīzi formulēja savus uzdotos jautājumus, bet gadījumā ar *Z.R.* neizprata paskaidrojumu būtību.

[3.6] Pieteicēja norāda, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmā daļa nosaka, ka nodokļu administrācijai ir tiesības pēc nodokļu revīzijas (audita) precizēt nodokļu apmērus un uzlikt sodu naudu triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa, ja pārkāpti nodokļu likumi, Ministru kabineta noteikumi par valsts nodevām un pašvaldības Domes (padomes) izdotie saistošie noteikumi par pašvaldības nodevām. Ja attiecībā uz konkrētu nodokli, nodokļu deklarācijas posteni, nodevu vai valsts obligāto maksājumu par attiecīgo taksācijas periodu ir veikta nodokļu revīzija (audits), tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja atklājas fakti, kas liecina par dokumentu viltošanu, krāpšanu vai citām krimināli sodāmām darbībām.

Tādejādi pārbaude par 2002.gadu nevar tikt veikta pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmo daļu.

Pastāvošās likumdošanas normas likumos „Par nodokļiem un nodevām" un „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" neuzlika par pienākumu pēc dāvinājuma saņemšanas 1998.gadā pieteicējai to deklarēt Valsts ieņēmumu dienestā, vai kā citādi publiskot.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtajai daļai, kura nosaka, ka nosakot maksātāja īpašuma vērtību un tā pieaugumu, kā arī īpašuma palielinājumu pārbaudāmajā periodā Valsts ieņēmumu dienests, cita starpā izmanto arī maksātāja papildus deklarāciju, ko pieteicēja arī iesniedza auditoriem 2006.gada 2.maijā.

[3.7] Atbildētāja norādei, ka atbildētāja rīcībā ir informācija, kas neliecina par to, ka *F.M.* rīcībā bija skaidras naudas līdzekļi, un minētas informācijas patiesumu nav iespējams pārbaudīt – ir informatīvs raksturs.

Pieteicēja norāda, ka nolēmuma (apgalvojuma) pamatā jābūt likumā noteiktajā kārtībā konstatētiem pierādījumiem, nevis pieņēmumiem un pieteicējai kā privātpersonai nav ar likumu noteikta pienākuma pierādīt šo apstākli, kā arī tas nav pierādāms ņemot vērā vispārējos pierādīšanas līdzekļus.

Konsultējoties pieteicējai tika paskaidrots, ka ir jānorāda netieši pierādījumi skaidras naudas uzkrājumam (kas arī tiek norādīts daudzās Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonu publikācijās presē).

Pieteicēja uzskata, ka ar netiešiem pierādījumiem ir paskaidrojusi skaidras naudas izcelsmi un pamatojumu, turklāt visa dāvinājumā atstātā nauda un saņemto aizdevumu nauda ir izlietota, kā aizdevums sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Citrons J", lai paplašinātu ražošanu un nodrošinātu darba vietas 15 darbiniekiem, kā arī ar samaksātajiem nodokļiem piedalīties darba algas izmaksā valsts ierēdņiem (tai skaitā atbildētāja darbiniekiem).

Par dāvinājumā saņemtajiem naudas līdzekļiem un aizņemtajiem naudas līdzekļiem pieteicēja nav iegādājusies ne automašīnas, ne nekustamos īpašumus, tādejādi pieteicējai nav saprotams fakts, ka atbildētājs, patvaļīgi un nepareizi tulkojot likumdošanas normas, neņem vērā skaidras naudas uzkrājumus, kā arī nepilnīgi vēlas uzklausīt paskaidrojumus.

[3.8] Audita pārskatā izteiktas šaubas, apgalvojums par faktu, ka saņemot dāvinājumu no sava mirušā tēva pieteicēja 2001.gada 28.septembrī ņem kredītu no bankas 35 000,00 latu apmērā nekustamā īpašuma iegādei.

Pieteicēja norāda, ka katra cilvēka tiesības ir brīvi rīkoties pēc saviem ieskatiem ar saviem naudas līdzekļiem tik tālu, cik tas nav pretrunā ar noteikto likumdošanu.

[3.9] Pamatojoties uz to, ka audita laikā pieteicējas deklarētie uzkrājumi netika ņemti vērā, veikts ar likumu nepamatots nodokļu uzrēķins 20 363,03 latu apmērā un noteikta soda nauda 20 363,03 latu apmērā, kas pamatots tikai uz atbildētāja šaubām par skaidras naudas esamību.

Savas šaubas atbildētājs nav pamatojis ne ar kādiem pierādījumiem, tādejādi pārkāpjot arī Administratīvā procesa likuma 7.pantu, kurš nosaka, ka iestādes un tiesas rīcībai ir jāatbilst tiesību normām. Iestāde un tiesa darbojas normatīvos aktos noteikto pilnvaru ietvaros un savas pilnvaras var izmantot tikai atbilstoši pilnvarojuma jēgai un mērķim.

[3.10] Pieteicēja norāda, ka 2007.gada 24.augustā nosūtīja atbildētājam vēstuli, kurā lūdza uzaicināt pieteicēju sniegt papildus skaidrojumus un uzklausīt viedokli.

Administratīvā procesa likuma 62.panta pirmā daļa nosaka, ka lemjot par tāda administratīvā akta izdošanu, kurš varētu būt nelabvēlīgs adresātam vai trešajai personai, iestāde noskaidro un izvērtē adresāta vai trešās personas viedokli un argumentus šajā lielā.

Ņemot vērā, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma normām administratīvais akts konkrētajā gadījumā ieguva savu galīgo noformējumu tieši ar Lēmumu, atbildētājam bija jārespektē pieteicējas lūgums uzaicināt viņu papildus skaidrojuma sniegšanai. Tomēr pēc lūguma nosūtīšanas pieteicēja netika uzaicināta

paust savu viedokli un nekādi netika par to informēta, kā rezultātā Lēmuma sastādīšana un pieņemšana ir notikusi ar rupjiem procesuālo normu pārkāpumiem.

[3.11] Administratīvā procesa likuma 92.pants nosaka, ka ikviens ir tiesīgs prasīt atbilstīgu atlīdzinājumu par mantiskajiem zaudējumiem vai personisko kaitējumu, arī morālo kaitējumu, kas viņam nodarīts ar administratīvo aktu vai iestādes faktisko rīcību.

Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likuma 9.pants nosaka, ka morālais kaitējums šā likuma izpratnē ir fiziskas personas ciešanas, kuras tai izraisījis būtisks šīs personas tiesību vai ar likumu aizsargāto interešu prettiesisks aizskārums.

Pieteicēja uzskata, ka Valsts ieņēmumu dienesta darbinieki ar savu rīcību, apšaubot pieteicējas tēva *F.M.* labo vārdu, viņa godaprātu un mantisko stāvokli, un uzliekot par pienākumu pieteicējai sniegt ziņas, kuras nevar tikt prasītas un pārbaudītas, pamatojoties uz likuma normām, ir nodarījuši pieteicējai smagu morālo kaitējumu**.**

Pamatojoties uz pretlikumīgajām darbībām pieteicējai šobrīd jāpaskaidro radiniekiem par viņas tēva ģimeniskajām un mantiskajām attiecībām, kur šādu skaidrojumu sniegšana ir ievērojami apgrūtinoša un morāli pazemojoša. Pieteicēja uzskata, ka ar savām darbībām atbildētājs viņai ir nodarījis smagu morālo kaitējumu, kas vērtējams 5 000,00 latu apmērā.

[4] Administratīvajā rajona tiesā 2007.gada 14.novembrī saņemti atbildētāja rakstveida paskaidrojumi Nr.3.4/39966. Savos paskaidrojumos tiesai atbildētājs pieteikumu neatzīst un pamato to ar Lēmumā minētajiem argumentiem.

[4.1] Atbildētājs norāda, ka pieteicēja nav saņēmusi aizdevumu no *Ķ.Ž.*, jo *Ķ.Ž.* atbildētājam paskaidroja, ka par pieteicēju neko nezinot un naudu šai personai nav aizdevusi. *Ķ.Ž.* norādījusi, ka vairāk kā trīsdesmit gadus iztiekot tikai no pensijas un nekādus īpašumus nav pārdevusi, lai iegūtu lielu naudas līdzekļu summu.

Atbildētājs uzskata, ka pieteicēja nav saņēmusi aizdevumu arī no *Z.R.*. Naudu aizdevumam *Z.R.* it kā ieguvusi, pārdodot lauku saimniecību „Ūdri" un dzīvokli Ūlriha ielā 14–8, Liepājā. Taču pārbaudot šo informāciju, atbildētājs konstatēja, ka *Z.R.* nav piederējuši iepriekšminētie nekustamie īpašumi. Tādējādi neapstiprinājās *Z.R.* sniegtā informācija par iespēju pieteicējai aizdot 17 000 latus.

Atbildētājs arī uzskata, ka pieteicēja nav saņēmusi dāvinājumu no sava mirušā tēva *F.M.*, jo nav informācija par *F.M.* darbavietu, tādējādi nav iespējams pārbaudīt viņa ienākumu gūšanas faktu. Papildus tika iegūta informācija no Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras, kas neapstiprina faktu par to, ka *F.M.* varēja veidoties skaidras naudas uzkrājumi 50 000 latu apmērā.

[4.2] Atbildētājs norāda, ka pieteicēja savus skaidrās naudas uzkrājumus nav varējusi pamatot ar dokumentāriem pierādījumiem, lai gan atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtajai daļai, pieteicējai reizē ar papildu deklarācijām bija jāiesniedz visi pierādījuma dokumenti, kas varētu apliecināt papildu deklarācijās uzrādītos skaidrās naudas uzkrājumus, jo konkrētajā gadījumā skaidrās naudas uzkrājumi ir viens no deklarācijas posteņiem, bet ierakstiem tajā tāpat kā visos citos papildu deklarācijas posteņos jābūt pamatotiem un pierādāmiem.

Deklarācijās norādīto ziņu patiesumu saskaņā ar Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz

aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" 6. un l3.punkta prasībām pieteicēja apliecināja ar savu parakstu.

Minēto noteikumu 5.punkts nosaka, ka maksātājs papildu deklarācijai var pievienot jebkuru citu informāciju par saviem ienākumiem, izdevumiem, to struktūru un īpatnībām, kuru tas uzskata par nepieciešamu sniegt Valsts ieņēmumu dienestam pirms ienākuma aprēķina veikšanas.

[4.3] Atbildētājs nepiekrīt, ka Lēmuma pieņemšana ir notikusi ar rupjiem procesuālo tiesību normu pārkāpumiem, jo uzskata, ka pieteicējai bija iespēja paust savu viedokli un sniegt paskaidrojumus, iesniedzot 2007.gada 7.augusta sūdzību atbildētājam par Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2007.gada 13.jūlija lēmumu Nr.1-5/74.

[4.4] Pieteicēja apstrīd atbildētāja secinājumu attiecībā uz to, ka 2001.gada 28.septembrī tiek ņemts kredīts no bankas 35 000 latu apmērā nekustamā īpašuma iegādei pie apstākļiem, kad 1998.gadā saņemts 50 000 latu dāvinājums no tēva.

Par šo faktu atbildētājs paskaidro, ka izvērtēja pieteicējas veiktos darījumus pēc to ekonomiskās būtības un secināja, ka pie apstākļiem, kad nodokļu maksātāja uzrādīja 94 600 latu skaidras naudas uzkrājumus, nav saprotama tās ekonomiskā nepieciešamība 2001.gada 28.septembrī ņemt kredītu nekustamā īpašuma iegādei 35 000 latu apmērā. Tādējādi atbildētājs uzskata, ka tas ir jāvērtē kā viens no apstākļiem, kādēļ pieteicējas skaidras naudas uzkrājumi ir atzīstami par neesošiem.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pilnvarotais pārstāvis pieteikumu uzturēja pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem.

Tiesas sēdē atbildētāja pilnvarotais pārstāvis pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumos tiesai norādītajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, pārbaudot lietas materiālus, novērtējot pieteicēja un atbildētāja sniegtos paskaidrojumus, atzīst, ka pieteikums daļā par kaitējuma atlīdzināšanu ir atstājams bez izskatīšanas, bet pārējā daļā pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[7] Administratīvā procesa likuma 103.pantā noteikts tiesas pienākums, izskatot administratīvo lietu, pārbaudīt iestādes izdota administratīvā akta tiesiskumu un lietderības apsvērumus iestādes rīcības brīvības ietvaros.

Administratīvā akta tiesiskums tiek vērtēts, pārbaudot, vai iestāde, to izdodot, rīkojusies saskaņā ar materiālajām un procesuālajām normām.

Lietderības apsvērumi tiek vērtēti, pārbaudot, vai administratīvais akts izdots pamatoti un vai tas pārlieku neierobežo personas intereses, samērojot tās ar sabiedrības interešu aizsardzību.

[8] Lietā konstatējami turpmāk norādītie faktiskie apstākļi.

[8.1] 2005.gada 18.janvārī Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Saldus nodaļa, veicot grāmatvedības tematisko pārbaudi sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Citrons J", konstatē, ka pieteicēja minētajam uzņēmumam 2004.gadā ir aizdevusi 62 600 latus (lietas 210.lapa).

[8.2] Pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas pieteicējai tika konstatēts izdevumu pārsniegums pār ienākumiem un 2005.gada 30.maijā Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Saldus nodaļa lūdza pieteicējai iesniegt papildu deklarāciju par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas uzkrājumiem un īpašumiem par 2004.gadu.

[8.3] 2005.gada 27.jūnijā pieteicēja iesniedza papildu deklarāciju par 2004.gadu (lietas 151.–159.lapa).

Papildu deklarācijā, cita starpā, ir uzrādīts:

1) beztermiņa aizdevums sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Citrons J" 72 600,00 latu apmērā;
2) skaidrās naudas uzkrājumi gada sākumā 94 600,00 lati;
3) bezskaidras naudas uzkrājumi gada sākumā 4 178,40 lati.

[8.4] 2006.gada 10.aprīlī Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Analīzes daļa lūdza pieteicējai iesniegt papildu deklarāciju par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas uzkrājumiem un īpašumiem par 2003. un 2005.gadu, kā arī apstiprinātas dokumentu kopijas, kas apliecinātu deklarēto ienākumu izcelsmi.

[8.5] 2006.gada 2.maijā pieteicēja iesniedza papildu deklarāciju par 2005.gadu (lietas 142. –149.lapa), kur, cita starpā, ir uzrādīts:

1) beztermiņa aizdevums sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Citrons J" 17 000,00 latu apmērā;
2) skaidrās naudas uzkrājumi gada sākumā 5 006,00 lati (salīdzinot ar 2004.gadu samazinājušies par 89 594,00 latiem);
3) bezskaidras naudas uzkrājumi gada sākumā 5 098,17 lati.

[8.6] Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Analīzes daļa saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2007.gada 20.februāra lēmumu Nr.1- 4/535 no 2007.gada 13.marta līdz 21.maijam veica pieteicējai iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2004. un 2005.gadu.

[8.7] Paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālajai iestādei pieteicēja norāda, ka 1998.gadā saņēmusi dāvinājumu no tēva – *F.M.* 50 000 latus (lietas 173. un 201.lapa).

F.M. naudas līdzekļus saņēmis no Krievijā dzīvojošiem radiniekiem, kā arī laika posmā no 1988. līdz 1994.gadam nodarbojies ar puķu tirdzniecību Krievijā.

Savukārt 2002.gadā pieteicēja aizņēmās naudas līdzekļus no *Ķ.Ž.* 23 000 latu apmērā un *Z.R.* 17 000 latu apmērā.

Par aizņēmuma faktu tika sastādīti un no līgumslēdzēju pusēm parakstīti aizdevuma līgumi (lietas 183.–194.lapa).

[8.8] 2006.gada 6.jūlijā, Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Liepājas nodaļas tematiskajā pārbaudē, *Z.R.* apliecina, ka 2002.gadā savai vedeklai *I.L.* ir aizdevusi 17 000 latu. Nauda iegūta pārdodot lauku saimniecību un dzīvokli Liepājā (lietas 174. –177.lapa). *Ķ.Ž.*, kas ir 90 gadus veca neredzīga pensionāre, noliedz, ka būtu aizdevusi naudu pieteicējai (lietas 208. – 209.lapa).

[8.9] Audita laikā atbildētājs negūst apstiprinājumu tam, ka *Z.R.* un *Ķ.Ž.* ir aizdevusi pieteicējai naudu, kā arī neņem vērā *F.M.* dāvinājumu pieteicējai, jo pieteicējas tēvam nav bijuši tādi ienākumi, lai izveidotu uzkrājumus 50 000 latu apmērā, ko uzdāvināt meitai (lietas 124.–125.lapa).

[8.10] Ar pārsūdzēto Lēmumu pieteicējai papildu nomaksai budžetā ir noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 20 363,03 latu (par 2004.gadu 16 828,44 latu un par 2005.gadu 3 534,59 latu) un soda nauda 20 363,03 latu, jo tika konstatēts, ka pieteicējas izdevumi 2004.gadā pārsniedza ienākumus par 67 307,25 latiem un 2005.gadā par 13 865,85 latiem, kā rezultātā veidojās slēptie ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamie ienākumi (lietas 87.–93.lapa).

[9] No lietas materiāliem tiesa konstatē, ka lietā ir strīds par to, vai pieteicējas papildu iesniegtajās ienākumu deklarācijās norādīto skaidras naudas uzkrājumu izcelsme ir no *F.M.* saņemtais naudas dāvinājums 50 000 latu apmērā, un naudas aizņēmums 17 000 latu apmērā no *Z.R.* un 23 000 latu apmērā no *Ķ.Ž.*. Proti, strīds ir par to, vai minētie aizdevumi un dāvinājums ir atzīstami par lietā pierādītiem, lai ar tiem pamatotu pieteicējas ienākumus un izdevumus.

[10] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 4. panta otro un trešo daļu jebkura persona, kas gūst ienākumus Latvijas Republikā, ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikts citādi. Jebkurš ienākums, ko gūst personas, kas ir iekšzemes nodokļu maksātājas, ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli vai uzņēmumu ienākuma nodokli, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikts citādi.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.panta pirmā daļa nosaka, ka nodokli maksā fiziskās personas, kas atbilstoši likumam „Par nodokļiem un nodevām" ir iekšzemes nodokļu maksātāji (turpmāk - arī rezidenti) un taksācijas periodā (kalendārajā gadā) ir guvuši ienākumus Latvijas Republikā un/vai ārvalstīs.

Šī likuma 3.panta pirmā daļa nosaka, ka ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu apjoms. Algas nodokļa objekts ir maksātāja mēneša apliekamie ienākumi.

Minētā likuma 7.pants nosaka, ka maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums.

Savukārt 8.panta trešās daļas 11.punkts nosaka, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti arī citi ienākumi, kas nav minēti šā likuma 9.pantā.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta pirmā un otrā daļa nosaka, ka gada apliekamais ienākums, kas noteikts kā starpība starp maksātāja gada ienākuma summu un summu, kura aprēķināta saskaņā ar šā likuma 10., 12. un 13.panta noteikumiem, tiek aplikts ar nodokli atbilstoši šajā likumā noteiktajām likmēm. Nodokļa likme, kas jāmaksā no gada apliekamā ienākuma, ir 25 procenti. Algas nodokļa maksātājam nodokļa likme 25 procentu apmērā jāmaksā no mēneša apliekamā ienākuma.

Savukārt likuma 22.panta otrā daļa nosaka, ja VID rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi vai maksātāja iesniegtajā deklarācijā uzrādītais ienākumu apjoms saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju ir mazāks par viņa izdevumu apjomu, VID nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata atbilstoši maksātāja īpašuma vērtības pieaugumam un VID rīcībā esošajām ziņām par maksātāja darbību (arī maksātāja darījumiem un ieņēmumiem no saimnieciskās darbības).

Vienlaikus minētā panta ceturtā daļa nosaka, ka, nosakot maksātāja īpašuma vērtību un tās pieaugumu, kā arī īpašuma palielinājumu pārbaudāmajā periodā, VID izmanto Uzņēmumu reģistra, Ceļu satiksmes drošības direkcijas, zemesgrāmatu un citu valsts reģistru datus, kā arī maksātāja papildu deklarāciju kopā ar tai pievienotajiem attaisnojuma dokumentiem par maksātāja ienākumiem un izdevumiem. Par maksātāja pierādījumiem nodokļa summas apstrīdēšanai ir atzīstami tikai tie maksātāja ieņēmumi un izdevumu attaisnojuma dokumenti (iesniegtie dokumentu noraksti), kā arī citi dokumenti un pierādījumi, kas uzrādīti (iesniegti) reizē ar gada ienākumu deklarāciju, deklarācijas precizējumu un papildu deklarāciju.

Savukārt minētā likuma 31.^{3}panta pirmā daļa nosaka, ja maksātājs, pārkāpdams šā likuma prasības, nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, kas atbilstoši šim likumam ir apliekams ar nodokli, izņemot tos ienākumus, no kuriem nodoklis bija jāietur izmaksas vietā darba devējam vai citai personai, viņam ir jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa un soda nauda iztrūkstošās nodokļa summas apmērā.

No minētā izriet, ka jebkura persona, kura gūst ienākumus Latvijas Republikā, ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs. Apliekams ir jebkurš ienākums kā naudā, tā materiālās vērtībās vai ar saņemtajiem pakalpojumiem, kas gūts taksācijas periodā. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme ir 25% no apliekamā ienākuma un to aprēķina un iemaksā valsts budžetā pats maksātājs, savukārt gadījumā, ja maksātājs nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, viņam jāmaksā kā iztrūkstošā nodokļa summa, tā soda nauda iztrūkstošās nodokļa summas apmērā.

[11] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta astotā daļa nosaka, ka kārtību, kādā uz aprēķinu pamata VID nosaka apliekamā ienākuma lielumu, un kārtību un termiņu, kādā VID iesniedzama informācija par maksātāja ieņēmumiem, naudas uzkrājumiem un īpašumiem un to vērtības maiņu, nosaka Ministru kabinets.

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja ienākuma netiešo aprēķinu Valsts ieņēmumu dienests veic saskaņā ar Ministru kabineta 2006.gada 19.septembra noteikumu Nr.780 „Noteikumi par papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu veidlapu un kārtību, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu" prasībām.

Atbilstoši minēto noteikumu 2.punktam Valsts ieņēmumu dienests, nosakot apliekamo ienākumu, veic iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja ienākuma netiešo aprēķinu, pārbaudot iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas un samaksas pareizību.

Tā kā atbildētāja rīcībā esošā informācija par pieteicējas izdevumiem neatbilda atbildētāja rīcībā esošajai informācijai par viņas gūtajiem ieņēmumiem, tad saskaņā ar noteikumu 16.3.apakšpunktu, nosakot apliekamo ienākumu, atbildētājs ir piemērojis izdevumu metodi, ar kuru maksātāja apliekamo ienākumu aprēķina kā kopējo izdevumu īpašumu iegādei, saimnieciskās darbības, kā arī personas dzīvesveida nodrošināšanai un maksātāja deklarēto ienākumu starpību.

Tiesa konstatē, ka, izvērtējot pieteicējas kopējos izdevumus un ienākumus pēc izmaksu metodes, atbildētājs ir konstatējis, ka pieteicējas izdevumi pārsniedz viņas ienākumus, kā rezultātā ir aprēķināti slēptie, apliekamie ienākumi 2004.gadā 67 307,25 latu apmērā (lietas 131.lapa) un 2005.gadā 13 865,85 latu apmērā (lietas 136.-137.lapa), un atbildētājs nav ņēmis vērā pieteicējas deklarēto skaidrās naudas

uzkrājumu, kas uz 2004.gada 1.janvāri sastādīja 94 600 latu (8.3.punkts), jo tā izcelsme pilnībā netiek dokumentāri apstiprināta.

Ņemot vērā, ka atbildētāja rīcībā esošā informācija par pieteicējas izdevumiem neatbilda atbildētāja rīcībā esošajai informācijai par viņas gūtajiem ieņēmumiem, tad saskaņā ar noteikumu 16.3.apakšpunktu, nosakot apliekamo ienākumu, tad tiesa atzīst, ka atbildētājs pamatoti ir piemērojis izdevumu metodi, ar kuru maksātāja apliekamo ienākumu aprēķina kā kopējo izdevumu īpašumu iegādei, saimnieciskās darbības, kā arī personas dzīvesveida nodrošināšanai un maksātāja deklarēto ienākumu starpību.

[12] No pieteicējas skaidrojumiem par lietas faktiskajiem apstākļiem (lietas 6.lapa), kā arī pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē teiktā izriet, ka neilgi pirms sava tēva *F.M.* nāves pieteicēja saņēma skaidrās naudas dāvinājumu no tēva 50 000,00 latu apmērā.

Kā pieteicējai paskaidrojis tēvs, tad naudas līdzekļi bija viņa saņemtā nauda no radiniekiem Krievijas Federācijā laika posmā no 1997. līdz 1998.gadam, kad tur iestājās ekonomiskā krīze un viņa paša uzkrātie naudas līdzekļi no puķu tirdzniecības Krievijā laika posmā no 1988. līdz 1993./94.gadam.

No lietas materiāliem tiesa konstatē, ka atbildētājs ir pārbaudījis minētās naudas summas rašanās iespēju un savācis papildus pierādījumus.

Atbildētāja rīcībā, pieņemot Lēmumu, nav informācijas par *F.M.* darbavietu un viņa iespējamajiem peļņas gūšanas avotiem, ir tikai Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras sniegtā informācija, kas neapstiprina faktu par to, ka *F.M.* varēja veidoties skaidrās naudas uzkrājumi.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtā daļa nosaka, ka par maksātāja pierādījumiem nodokļa summas apstrīdēšanai ir atzīstami tikai tie maksātāja ieņēmumi un izdevumu attaisnojuma dokumenti (iesniegtie dokumentu noraksti), kā arī citi dokumenti un pierādījumi, kas uzrādīti (iesniegti) reizē ar gada ienākumu deklarāciju, deklarācijas precizējumu un papildu deklarāciju.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Savukārt, minētā likuma 15.panta pirmās daļas 5.punkts noteic, ka nodokļu maksātāju vispārīgais pienākums cita starpā ir ziņot par visiem saviem ienākumiem, pamatot nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu summu atbilstību normatīvajiem aktiem par valstij un pašvaldībām pienākošos summu aprēķināšanas un maksāšanas kārtību, uzrādot vai iesniedzot nodokļu administrācijas ierēdņiem (darbiniekiem) viņu pieprasītos dokumentus.

Tiesa konstatē, ka pieteicēja ne atbildētājam, ne arī tiesā, nav iesniegusi vai norādījusi uz kādu pierādījumu, kas varētu apliecināt minēto naudas dāvinājumu.

Lietā šo faktu apstiprina tikai vienpusējs pašas pieteicējas apgalvojums. Pie tam, gan pieteikumā, gan tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis min faktu, ka par šo dāvinājumu bija informēti arī pieteicējas māte un brālis, kas pret to neiebilda. Taču no lietas materiāliem redzams, ka savos paskaidrojumos atbildētājam, pieteicēja norāda, ka pārējie ģimenes locekļi par skaidrās naudas dāvinājumu netika informēti (lietas 173. un 201.lapa).

Turklāt no lietas materiāliem tiesa konstatē, ka arī Valsts ieņēmumu dienestam iesniegtajā Papildu deklarācijā par 2004.gadu pieteicēja nav uzrādījusi no tēva saņemto skaidras naudas dāvinājumu.

Izvērtējot minētos apstākļus, tiesa nonāk pie secinājuma, ka tie kopumā rada pamatotas šaubas par minētā dāvinājuma saņemšanas faktu.

[13] Konkrētajā gadījumā tiesa atzīst par pamatotu arī atbildētāja rakstveida paskaidrojumos minēto secinājumu, ka izvērtējot pieteicējas veiktos darījumus pēc to ekonomiskās būtības, pie apstākļiem, kad pieteicēja uzrādījusi 94 600 latu skaidras naudas uzkrājumus, nav saprotama pieteicējas ekonomiskā nepieciešamība 2001.gada 28.septembrī ņemt kredītu 35 000 latu apmērā nekustamā īpašuma iegādei.

No lietas materiāliem redzams, ka kredīta līgums Nr.SA01207 ar „Latvijas Unibanku" noslēgts 2001.gada 28.septembrī (lietas 178. –180.lapa), taču skaidras naudas uzkrājumus 94 600 latu apmērā pieteicēja norādīja papildu deklarācijā par 2004.gadu, ko iesniedza atbildētājam tikai 2005.gada 27.jūnijā (lietas 151.–159.lapa).

Tādejādi kreditēšanas līgums konkrētajā gadījumā vērtējams kā atsevišķs darījums, kā rezultātā pieteicēja aizņemas naudu bankā, kuru apņemas atmaksāt noteiktā kārtībā un termiņā, par šo pakalpojumu bankai maksājot noteiktus aizdevuma procentus.

Tiesa piekrīt pieteicējas viedoklim, ka katra cilvēka tiesības ir brīvi rīkoties pēc saviem ieskatiem ar saviem naudas līdzekļiem tik tālu, cik tas nav pretrunā ar noteikto likumdošanu.

Tomēr, tiesas ieskatā, nav saprotama personas vēlme uzņemties kredītsaistības, ja ir iespējams par nekustamā īpašuma iegādi norēķināties ar uzkrājumā esošajiem naudas līdzekļiem, turklāt nekustamā īpašuma iegādei nepieciešamā summa sastāda tikai 1/3 daļu no visiem pieteicējas uzkrājumiem.

Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka kredīta ņemšanas fakts konkrētajā gadījumā rada pamatotas šaubas par pieteicējas deklarēto skaidras naudas uzkrājumu esamību.

[14] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmajai daļai administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi.

Ņemot vērā to, ka pieteicēja ne atbildētājam, ne arī tiesā nav iesniegusi nekādus pierādījumus, kas apliecinātu naudas saņemšanu no tēva *F.M.*, tiesa atzīst par pamatotu atbildētāja secinājumu neņemt vērā naudas dāvinājuma faktu, izvērtējot pieteicējas skaidrās naudas uzkrājumu izcelsmi.

[15] No lietas materiāliem tiesa konstatē, ka pieteicēja kā skaidras naudas uzkrājumu otru avotu norāda naudas līdzekļu aizņēmumu, kas 2002.gadā ir saņemts no *Ķ.Ž.* 23 000 latu apmērā un *Z.R.* 17 000 latu apmērā.

Savam apstrīdēšanas iesniegumam, kuru pieteicēja iesniedza Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes direktoram, pieteicēja bija pievienojusi arī *Z.R.* un *Ķ.Ž.* apliecinājumus, kuros viņas apliecina, ka ir aizdevušas pieteicējai attiecīgi 17 000 latu un 23 000 latu lielas naudas summas.

Tiesa konstatē, ka *Z.R.* savā paskaidrojumā atbildētājam ir apliecinājusi šo faktu (lietas 177.lapa), norādot, ka aizdotā naudas summa iegūta, pārdodot dzīvokli un lauku saimniecību.

No lietas materiāliem secināms, ka atbildētājs ir pārbaudījis minēto *Z.R.* paskaidrojumu ticamību un konstatējis, ka zemnieku saimniecības „Ūdri", Paplakā, Virgas pagastā, Liepājas rajonā, īpašnieks no 1993.gada 27.augusta ir bijis *Z.R.* vīrs *A.R.*, kurš miris 1998.gada 17.jūlijā, bet no 1999.gada 1.jūlija minētā nekustamā īpašuma īpašniece ir bijusi *A.R.* māte *Ķ.R.* (arī mirusi), savukārt no 2005.gada 15.decembra saimniecība pieder *A.R.* māsai *Dz.M.L.*

Dzīvokļa Ulriha ielā 14-8, Liepājā, adrese līdz 1999.gadam ir bijusi *Z.R.* deklarētā adrese. Pēc zemesgrāmatu nodaļas informācijas un atbildētāja rīcībā esošās informācijas no 2003.gada 12.marta minētais dzīvoklis pieder *I.S.*, pamatojoties uz Liepājas pilsētas dzīvojamo māju privatizācijas komisijas pirkšanas-pārdošanas līgumu (lietas 22.lapa).

Ņemot vērā, ka *Z.R.* nav bijušas īpašumtiesības uz minētajiem nekustamajiem īpašumiem, tiesa piekrīt atbildētāja Lēmumā secinātajam, ka lietā nav gūts apstiprinājums tam, ka *Z.R.*, pārdodot dzīvokli un lauku saimniecību, ir ieguvusi naudas līdzekļus 17 000 latu apmērā, kurus pēc tam aizdevusi pieteicējai.

Savukārt, kā izriet no lietas materiāliem, *Ķ.Ž.*, kas ir 90 gadus veca neredzīga pensionāre, naudas aizdošanas faktu pieteicējai vispār nav apstiprinājusi (lietas 208. – 209.lapa).

Ievērojot minēto, tiesa atzīst par pamatotu atbildētāja secinājumu, ka veiktās pārbaudes gaitā nav gūts apstiprinājums minētajiem pieteicējas deklarētajiem aizdevumiem.

[16] Tiesa piekrīt pieteicējas norādei, ka, pamatojoties uz Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa spriedumu, ar kuru likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas otrais teikums tika atzīts par neatbilstošu Satversmes 92.pantam, nodokļa maksātājam ir tiesības iesniegt papildus pierādījumus arī pēc papildus deklarācijas iesniegšanas.

Tādejādi lietā tiek vērtēti arī pieteicējas iesniegtie *Ķ.Ž.* un *Z.R.* apliecinājumi par naudas līdzekļu aizdošanu, kuri ir noformēti pie zvērināta notāra (lietas 115. un 116.lapa).

Taču tiesa nepiekrīt pieteicējas viedoklim, ka ar šiem apliecinājumiem būtu pierādīts naudas līdzekļu aizdošanas fakts, jo no minētajiem pieteicējas iesniegtajiem apliecinājumiem redzams, ka zvērināta notāre *V.N.* apliecina faktu, ka 2007.gada 11.jūnijā *Z.R.* un 2007.gada 13.jūnijā *Ķ.Ž.* viņas klātbūtnē ir parakstījušas iesniegtos dokumentus.

Kā izriet no Notariāta likuma 116.panta, dokumenti, uz kuriem apliecināts tikai parakstu īstums, atzīstami par privātiem dokumentiem. Zvērināts notārs par dokumenta saturu neatbild, un tas arī ir norādīts minētajos apliecinājumos.

[17] No lietas materiāliem tiesa secina, ka naudas aizdevuma līgumi ir slēgti starp vienas ģimenes locekļiem, proti, *Z.R.* ir pieteicējas vīra māte, savukārt *Ķ.Ž.* – vīra vecāmāte.

Turklāt pieteicēja no vīra mātes un vīra vecāsmātes kā aizdevumu saņemto naudu ir aizdevusi sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Citrons J", kuras vārdā rīkojas vai nu pati pieteicēja, vai viņas vīrs. Tiesa konstatē, ka visi minētie aizdevuma līgumi ir beztermiņa.

Tiesas sēdē uz jautājumu, kāpēc māte un vecāmāte neaizdeva naudu uzreiz savam dēlam un mazdēlam, pieteicējas pārstāvis nemācēja atbildēt.

Minētajos apstākļos tiesa nerod skaidrojumu, kāpēc vienas ģimenes locekļiem savā starpā jāaizdod ievērojamas naudas summas, turklāt par to sastādot aizdevuma līgumu, ja rezultātā minētās naudas summas nonāk ģimenes uzņēmējsabiedrībā, proti, tiesai nav saprotams, kāpēc pieteicējas vīra māte un vīra vecāmāte aizdeva, turklāt uz aizdevuma līguma pamata, pieteicējai ievērojamas naudas summas, ja pieteicēja tās vienalga pārskaitīja vīra uzņēmējsabiedrībā .

Tiesa piekrīt pieteicējas argumentam, ka atbilstoši Civillikuma normām līgums ir spēkā, ja puses ir vienojušās par līguma galvenajām sastāvdaļām un to parakstījušas. Turklāt lietā nav strīda par to, ka dokumentus ir parakstījušas konkrētās personas – *Z.R.* un *Ķ.Ž.*.

Taču konkrētajā lietā nav pierādīts, ka *Ķ.Ž.* un *Z.R.* faktiski ir aizdevušas pieteicējai 23 000 latus un 17 000 latus, jo nav apstiprinājuma, ka viņām šādas naudas summas būtu bijušas.

Tādejādi tiesa piekrīt atbildētāja secinājumiem, ka aizdevuma līgumos minētās summas nevar apliecināt pieteicējas skaidras naudas uzkrājumu izcelsmi.

[18] Tiesa noraida kā nepamatotu pieteicējas argumentu, ka ne ar vienu likumdošanas normu Latvijas Republikā nav ieviesta legālās prezumpcijas principa piemērošana saistībā ar fizisku personu finanšu līdzekļu kontroli, un tādēļ valsts nevar pārnest pierādījuma pienākumu uz pieteicēju, kamēr šī norma nav nostiprināta likumdošanā, un pieprasīt izpildīt neizpildāmas lietas – lai tiktu uzrādīti naudas līdzekļi, kuri ir likumīgi saņemti.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments nodokļu lietās ir norādījis, ka privātpersonu pienākums nodrošināt nepieciešamos pierādījumus palielinās proporcionāli tam, cik ļoti lēmuma pieņemšanas process notiek pašas privātpersonas interesēs.

Šādos gadījumos attiecībā uz faktiem, kas veicina labvēlīga lēmuma pieņemšanu, ir dabiski un atbilstoši pierādījumu nastu uzlikt privātpersonai, nevis pārvaldei (*skat., piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007. gada 4. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-93 14.2.punktu*).

Turklāt citā nolēmumā Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments papildus norādījis, ka nodokļu administrēšana lielā mērā balstās uz informāciju, ko iesniedz nodokļu maksātājs, tai skaitā informāciju, ko nodokļu maksātājs iegūst no citiem avotiem, bet ko viņš pats apliecina.

Tāpēc no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai, iesniedzot nodokļu deklarāciju un sniedzot citu informāciju, viņš būtu ļoti uzmanīgs un skrupulozs. Paviršība vai nolaidība nav pieļaujama. Turklāt nodokļu maksātājs parasti saprot, kāda informācija ir svarīga, lai novērstu nepareizas informācijas iesniegšanu un līdz ar to risku būt sodītam. Citiem vārdiem, no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai viņš pārzinātu nodokļus regulējošās tiesību normas un apzinātos risku, kas saistīts ar to pārkāpšanu. Neprecizitātes un kļūdas rada pamatu nodokļu soda naudas uzlikšanai (*skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-119 12. punktu*).

[19] Attiecībā uz pieteicējas argumentiem, ka pilnībā netika ņemti vērā pieteicējas deklarētie uzkrājumi, turklāt Lēmuma pieņemšana ir notikusi ar rupjiem procesuāliem pārkāpumiem, proti, pieteicēja netika uzaicināta sniegt papildus

paskaidrojumus un tādējādi Lēmuma pieņemšanas gaitā netika uzklausīts pieteicējas viedoklis, kas ir pretrunā ar Administratīvā procesa likuma 62.panta pirmo daļu, turklāt Lēmums balstīts uz atbildētāja pieņēmumiem, nevis uz konkrētām tiesību normām, tiesa konstatē, ka Lēmuma pieņemšanas gaitā, tajā skaitā, audita veikšanas gaitā tika uzklausīts un vērtēts pieteicējas sniegtais viedoklis un paskaidrojumi.

Lietā ir pieteicējas sniegtās papildu deklarācijas un paskaidrojumi. Lēmumā atbildētājs ir ņēmis vērā un vērtējis gan lietā jau esošos, gan pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā, norādītos pieteicējas izteiktos iebildumus un argumentus.

Tiesa konstatē, ka atbildētājs Lēmumu balstījis uz tiesību normās noteiktajām prasībām, kas izvirzāmas personai, kurai tiek veikts audits, turklāt tiesa nekonstatē atbildētāja rīcībā procesuālo tiesību normu pārkāpumus.

Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka atbildētāja Lēmums ir pamatots ar atbilstošām tiesību normām un no tām izrietošiem loģiskiem secinājumiem, kā arī uz audita laikā veikto pārbaužu rezultātiem.

Tādējādi tiesa atzīst, ka atbildētāja Lēmums daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli ir pamatots.

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

Kā atzinis Administratīvo lietu departaments, soda naudas mērķis ir panākt, lai nodokļu maksātāji pildītu savus pienākumus nodokļu jomā, kā arī sodīt pārkāpējus. Tādējādi soda nauda ir paredzēta kā līdzeklis, kas nodrošina, lai valsts atbilstoši attiecīgajiem likumiem saņemtu nodokļus.

Interpretējot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{1}panta pirmo daļu, atzīts, ka, to piemērojot, nodokļu administrācijai ir jāievēro samērīguma princips, proti, ka starp mērķi, ko publiskā vara ar administratīvo aktu vai faktisko rīcību vēlas sasniegt, un indivīda tiesību un leģitīmo interešu aizskārumu ir jābūt saprātīgām attiecībām.

Atbilstoši samērīguma principam nodokļu administrācijai šāds lēmums ir jāpieņem gadījumā, ja pārkāpuma būtība un raksturs ir tāds, ka maksimālais sods būtu acīmredzami nesamērīgs (*skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006.gada 7.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-410 9.2.-9.4.punktu, 2005.gada 14.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-4 10. un 12.punktu*).

Tikai gadījumos, ja tiesa, izvērtējot pārkāpuma būtību, konstatē soda naudas apmēra acīmredzamu nesamērību ar pārkāpumu, tas ir patstāvīgs pamats lēmuma atcelšanai par papildus aprēķināto soda naudu (*skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006.gada 30.maija sprieduma lietā Nr.SKA-127 11.punkts*).

Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka atbildētājs sākotnējā lēmumā pamatoti pieteicējai aprēķinājis papildus nomaksai budžetā soda naudu iztrūkstošā nodokļa apmērā, proti, 20 363,03 latu apmērā.

[21] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{1}panta pirmajā daļā noteikts, ka nodokļu administrācijai, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un

raksturu, to, kuru reizi pārkāpums izdarīts, radīto kaitējumu, nodokļu maksātāja godprātīgumu, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu, ir tiesības samazināt kontroles [nodokļu revīzijas (audits) un pārbaudes] rezultātā uzlikto soda naudu līdz 70 procentiem, bet ne biežāk kā vienu reizi trijos gados.

No iepriekš minētās normas izriet šādi priekšnoteikumi soda naudas samazināšanai:

1) vai pārkāpuma būtība, raksturs, pārkāpuma izdarīšanas biežums, radītais kaitējums, nodokļu maksātāja subjektīvā attieksme ir tādi, ka soda nauda var tikt samazināta;

2) nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu;

3) soda nauda gada laikā nav bijusi samazināta.

Tiesību normā ietvertie priekšnoteikumi neprasa *expressis verbis* (tiešā tekstā) izteiktu nodokļu maksātāja lūgumu samazināt uzlikto soda naudu. Tādējādi nodokļu administrācija šādu lēmumu var pieņemt arī pēc savas iniciatīvas lietas objektīvas izmeklēšanas ietvaros, ja apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas gaitā konstatē, ka pastāv iepriekšminētie priekšnoteikumi soda naudas samazināšanai.

[22] Interpretējot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]panta pirmo daļu, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments atzinis, ka, to piemērojot, nodokļu administrācijai ir jāievēro samērīguma princips, proti, ka starp mērķi, ko publiskā vara ar administratīvo aktu vai faktisko rīcību vēlas sasniegt, un indivīda tiesību un leģitīmo interešu aizskārumu ir jābūt saprātīgām attiecībām. Atbilstoši samērīguma principam nodokļu administrācijai šāds lēmums ir jāpieņem gadījumā, ja pārkāpuma būtība un raksturs ir tāds, ka maksimālais sods būtu acīmredzami nesamērīgs (*skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006.gada 7.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-410 [9.2]-[9.4] punktu, 2005.gada 14.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-4 [10] un [12]punktu*).

Iepriekš minētais nenozīmē, ka jebkurā VID lēmumā par soda naudas uzlikšanu *expressis verbis* ir jābūt atspoguļotiem visiem likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]panta pirmajā daļā minētajiem apsvērumiem. Proti, ne visās lietās, kurās VID lēmumā nav norādījis lietderības apsvērumus, VID lēmumi daļā par papildus aprēķināto soda naudu būtu atceļami. Tikai gadījumos, ja tiesa, izvērtējot pārkāpuma būtību, konstatē soda naudas apmēra acīmredzamu nesamērību ar pārkāpumu, tas ir patstāvīgs pamats lēmuma atcelšanai par papildus aprēķināto soda naudu (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007.gada 17.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-359 [10] punktu*).

[23] Tiesa konstatē, ka pārsūdzētajā Lēmumā nav norādīti visi likumā noteiktie izvērtējamie apstākļi, kādēļ soda nauda konkrētajā gadījumā nav samazināma.

Līdz ar to, lai tiesai būtu iespējams izvērtēt, vai soda nauda pilnā apmērā ir uzlikta pamatoti, tiesai vispirms jāvērtē uzliktās soda naudas samērība ar izdarīto pārkāpumu.

Lietā nav strīda par to, ka pieteicējas pārkāpums, atbildētāja ieskatā, izpaudies kā pieteicējas nedeklarēti ienākumi 2004.gadā 67 307,25 latu apmērā, un 2005.gadā 13 865,85 latu apmērā.

Kā jau tiesa iepriekš spriedumā ir atzinusi, tad pieteicējas papildu iesniegtajās ienākumu deklarācijās norādīto skaidras naudas uzkrājumu izcelsme no *F.M.* saņemtais naudas dāvinājums 50 000 latu apmērā, un naudas aizņēmums 17 000 latu apmērā no *Z.R.* un 23 000 latu apmērā no *Ķ.Ž.*, nav atzīstami par lietā pierādītiem, lai ar tiem pamatotu pieteicējas ienākumus un izdevumus.

Tādējādi tiesai jāvērtē, vai konstatētais pārkāpums atzīstams par pietiekami nopietnu, lai piemērotu soda naudu 100 procentu apmērā.

[24] Lai arī pieteicēja pati nav izteikusi lūgumu par papildus aprēķinātās soda naudas samazināšanu, tomēr, pieteicēja ir apstrīdējusi atbildētāja sākotnējo lēmumu, līdz ar to atbildētājam bija pienākums vērtēt arī soda naudas samērīgumu un samazināšanas iespējamību.

Izvērtējot lietas materiālus to kopsakarā, tiesa uzskata, ka konkrētajā gadījumā pieteicējas pieļautā pārkāpuma būtība un raksturs norāda uz to, ka pieteicēja ilgstošā laika periodā ir guvusi ievērojamus ienākumus, tomēr nav tos deklarējusi un maksājusi iedzīvotāju ienākuma nodokli atbilstoši spēkā esošo tiesību normu prasībām.

Arī minētā pieteicējas pārkāpuma radītais kaitējums valsts budžetam un sabiedrībai kopumā, tiesas ieskatā, ir atzīstams par būtisku, jo tiesas ieskatā, fiziskas personas rīcībā esoši gandrīz 100 000 lati tomēr ir atzīstami par ievērojamu naudas summu, kas attiecīgu nodokļu nenomaksāšanas gadījumā būtiski ietekmē sabiedrības intereses.

Turklāt, izvērtējot lietas materiālus, tiesa konstatē, ka pieteicējas attieksme pret izdarīto pārkāpumu ir vērtējama kā vieglprātīga paļaušanās, ka spēkā esošo tiesību normu nepildīšana var neattiekties uz pieteicēju, proti, no lietas materiāliem izriet pieteicējas nevēlēšanas pildīt viņas no likuma izrietošo nodokļu maksāšanas pienākumu par ienākumu gūšanu. Tādējādi secināms, ka pieteicēja uzskata, ka uz viņu neattiecas pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no saņemtā ienākuma.

Ievērojot minēto, tiesa secina, ka pieteicējai piemērotā soda nauda papildus nomaksai budžetā aprēķinātā nodokļa 100% apmērā ir samērīga ar pieteicējas izdarīto pārkāpumu.

Līdz ar to Lēmums arī daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto soda naudu ir atzīstams par pamatotu.

[25] Tādējādi, ņemot vērā iepriekš [20] – [24] konstatēto, tiesa atzīst, ka, lai arī atbildētājs Lēmumā nebija atspoguļojis visus likumā noteiktos izvērtēšanas kritērijus, proti, nebija izdarījis lietderības apsvērumus attiecībā uz piemērotās soda naudas samazināšanu, tiesai tomēr nav pamata atcelt Lēmumu daļā par pieteicējai uzlikto soda naudu, jo lietderības apsvērumu neizdarīšana konkrētajā gadījumā nav novedusi pie Lēmuma prettiesiskuma un soda nauda konkrētajā gadījumā ir atzīstama par samērīgu un atbilstošu pieteicējas izdarītajam pārkāpumam.

Kā Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments ir atzinis savā praksē, ja lietderības apsvērumu neizdarīšana vai nepareiza izdarīšana ir novedusi pie administratīvā akta prettiesiskuma pēc būtības, administratīvais akts ir atceļams, turklāt atbilstoši iepriekš minētajai tiesību normai pilnībā, nevis uzdodot iestādei šos apsvērumus izdarīt *(skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006.gada 22.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-245/2006 15.punktu)*.

Ņemot vērā, ka tiesa ir atzinusi, ka lietderības apsvērumu neizdarīšana konkrētajā nav novedusi pie administratīvā akta prettiesiskuma, tiesai nav pamata atcelt atbildētāja Lēmumu.

[26] Savā pieteikumā pieteicēja arī lūgusi atlīdzināt viņai nodarīto morālo kaitējumu 5000 latu apmērā.

Atbilstoši Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likuma 6.pantam tiesības uz zaudējuma atlīdzinājumu rodas, ja starp iestādes prettiesisko rīcību un cietušajam nodarīto zaudējumu pastāv tieša cēloņsakarība - objektīva saikne starp iestādes rīcību un tās radītajām laika ziņā sekojošām zaudējumu nodarošām sekām, proti, minētā rīcība rada un nosaka šo seku iestāšanās reālu iespēju un ir galvenais faktors, kas nenovēršami radījis šīs sekas. Cēloņsakarība nepastāv gadījumā, kad tāds pats zaudējums būtu radies arī tad, ja iestāde būtu rīkojusies tiesiski.

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

Izskatāmajā gadījumā, ko tiesas sēdē apliecināja arī pieteicējas pārstāvis, pieteicēja nav vērsusies pie atbildēja ar iesniegumu par atlīdzinājumu. Līdz ar to prasījums daļā par morālā kaitējuma atlīdzinājumu 5000 latu apmērā, kas tiek prasīts pieteikumā, ir atstājams bez izskatīšanas, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 278.panta 1.punktu, jo pieteicēja nav ievērojusi likumā noteikto lietas iepriekšējas ārpustiesas izskatīšanas kārtību.

Vienlaicīgi tiesa norāda, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 281.pantam, ja pieteikums atstāts bez izskatīšanas, pieteicējs var no jauna iesniegt pieteikumu tiesā, ievērojot likumā noteikto kārtību.

[27] Ņemot vērā minēto un izvērtējot lietas materiālus, tiesa atzīst par pamatotu, ka pieteicējas papildu deklarācijās norādītās skaidras naudas uzkrājumu izcelsme nav pierādīta ar no *F.M.* saņemto naudas dāvinājumu 50 000 latu apmērā, un naudas aizņēmumiem 17 000 latiem no *Z.R.* un 23 000 latiem no *Ķ.Ž.*

Līdz ar to atbildētājs pamatoti ir konstatējis slēptos ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamos ienākumus un noteicis papildu nomaksai budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli 20 363,03 latu apmērā un soda naudu papildus aprēķinātā nodokļa apmērā.

Pastāvot iepriekš izklāstītajam normatīvajam regulējumam un konstatētajiem faktiem, kā arī ievērojot iepriekš minētos juridiskos apsvērumus, tiesa secina, ka konkrētajā tiesiskajā situācijā atbildētāja Lēmums ir atzīstams par tiesisku un pamatotu, bet pieteicējas pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Ņemot vērā iepriekš minēto un pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246. – 251.pantu, kā arī 278. – 281.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda:

Inas Lāmas pieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 14.septembra lēmuma Nr.19/33913 atcelšanu noraidīt.

Inas Lāmas pieteikumu daļā par nodarītā morālā kaitējuma atlīdzināšanu 5000 latu apmērā atstāt bez izskatīšanas.

Tiesas spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā divdesmit dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvajā rajona tiesā.

Pilns spriedums sastādīts un parakstīts 2008.gada 8.jūlijā.

Tiesnese /paraksts/ I.Petrovska

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas

tiesnese_____I.Petrovska

Rīgā, 2008.gada 8.jūlijā.