Lieta Nr.A42400007
A00303-11/42

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rēzeknē 2011.gada 26.maijā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis M.Šļakota,

piedaloties pieteicējam *I.K.*, atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmuma dienesta pārstāvim *J.L.*,
atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *I.K.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2006.gada 14.decembra lēmuma Nr.19/32959 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk –VID) Latgales reģionālā iestāde no 2006.gada 9.jūnija līdz 2006.gada 2.augustam veica *I.K.* (turpmāk arī – pieteicējs) iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2003., 2004. un 2005.gadu. Pārbaudes rezultātā ar VID Latgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka 2006.gada 2.augusta lēmumu Nr.1-4/10558 pieteicējam papildus iemaksai valsts budžetā aprēķināts IIN Ls 3962,55 un soda nauda Ls 3962,55.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja.

[2] Izskatot pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumu, VID Latgales reģionālās iestādes direktore ar 2006.gada 4.oktobra lēmumu Nr.1-4/13260 atstāja negrozītu 2006.gada 2.augusta lēmumu Nr.1-4/10558. Papildu nomaksai pieteicējam noteica IIN Ls 4385,82 (2003.gadā – Ls 22,15, 2004.gadā – Ls 384,67, 2005.gadā – Ls 3979) un soda naudu Ls 4385,82, kā arī nolēma nesamazināt aprēķināto soda naudu.

Pieteicējs lēmumu apstrīdēja VID ģenerāldirektoram.

[3] Izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, VID ģenerāldirektora v.i. ar 2006.gada 14.decembra lēmumu Nr.19/32959 (turpmāk – Lēmums) atstāja negrozītu VID Latgales reģionālās iestādes direktores 2006.gada 4.oktobra lēmumu Nr.1-4/13260.

Lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] VID Latgales reģionālā iestāde pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otro daļu bija tiesīga uz aprēķinu pamata noteikt pieteicējam maksājumus papildu nomaksai budžetā. Ar IIN apliekamais ienākums noteikts piemērojot izdevumu metodi, saskaņā ar kuru maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts kā kopējo izdevumu īpašuma iegādei, saimnieciskās darbības, kā arī personas dzīvesveida nodrošināšanai un maksātāja deklarēto ienākumu starpība.

[3.2] Pieteicēja slēptais apliekamais ienākums ir:

1) par 2003.gadu Ls 122,28 (2003.gada līdzekļu avoti Ls 1029,32 – līdzekļu izlietojums Ls 1151,6),

2) par 2004.gadu Ls 1538,68 (līdzekļu avoti Ls 7547,06 – līdzekļu izlietojums Ls 9085,74),

3) par 2005.gadu Ls 31 922,31 (līdzekļu avoti Ls 9 288,1 – līdzekļu izlietojums Ls 41 210,41).

Tādējādi VID Latgales reģionālā iestāde pamatoti saskaņā ar Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" 17.3.punktu un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu papildu nomaksai budžetā (ņemot vērā avansā ieturēto nodokli) noteica IIN par 2003.gadu Ls 22,15 un soda naudu Ls 22,15, par 2004.gadu Ls 384,67 un soda naudu Ls 384,67, kā arī par 2005.gadu Ls 7941,55 un soda naudu Ls 7941,55.

[3.3] VID Latgales reģionālā iestāde pamatoti par līdzekļu avotiem nav atzinusi dāvinājumu summas Ls 20 000, Ls 5 000 un Ls 10 000 apmērā.

[4] Pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu, norādot šādus argumentus.

[4.1] Valsts amatpersonas deklarācijā stājoties amatā pieteicējs ir norādījis skaidrās naudas uzkrājumus uz 2005.gada 23.septembri Ls 35 000 un EUR 5 000 apmērā. Skaidrās naudas uzkrājumi galvenokārt ir izveidojušies no 2003.gada līdz 2005.gadam dāvinājumu rezultātā. Dāvinājumi saņemti no radiniekiem, lielākie no tiem saistībā ar pieteicēja kāzu dienu – no *D.B.* Ls 20 000, no *A.P.* Ls 10 000 un no vecākiem Ls 5 000.

[4.1.1] Pieteicējs ir ievērojis Civillikuma normas par dāvinājuma pieņemšanu un gribas izteikumu, lai dāvinājumus no radiniekiem varētu atzīt. Dāvinājumu atzīšanai nav nepieciešams rakstisks apliecinājums.

[4.1.2] VID, vērtējot dāvinājumu summas, ir rīkojies nekonsekventi un nevienlīdzīgi. Sākotnēji tika atzītas divas dāvinājumu summas Ls 20 000 un Ls 5 000 apmērā, bet neatzīts dāvinājums Ls 10 000 apmērā. Kā vienīgo pamatojumu šādai rīcībai VID min naudas līdzekļu apgrozījumu vienā no pieteicēja norēķinu kontiem A/S „Hansabanka" (konta Nr.*/konta numurs/*) par 2003.gadu un 2004.gadu.

Dāvinājumi (pamats skaidras naudas uzkrājumiem) ir veikti tieši skaidrā naudā, un tādējādi attiecīgajos laika periodos tie netika pilnā apmērā ieskaitīti pieteicēja norēķinu kontā.

VID nav ņēmis vērā pieteicēja naudas ieņēmumus minētajā kontā 2005.gadā Ls 3 587,92 apmērā. Turklāt VID nav ņēmis vērā vērtības starpības, kas veidojas starp dāvinājumu summām un naudas līdzekļu apgrozījumu summām norēķinu kontos 2003. un 2004.gados. Līdz ar to nav pieļaujams dāvinājuma summu Ls 10 000 apmērā vērtēt kritiski un neatzīt apliekamā ienākuma aprēķinos.

[4.2] Nosakot pieteicēja naudas līdzekļu avotus par 2005.gadu, VID kļūdaini nav uzrādījis un iekļāvis apliekamā ienākuma aprēķinos pieteicēja ieņēmumus Ls 2 000 apmērā no SIA „*/Nosaukums/*" kapitāla daļu pārdošanas 2005.gadā un ieņēmumus Ls 4 000 no automašīnas Mercedes Benz 200E (reģistrācijas Nr.*/reģistrācijas numurs/*) pārdošanas 2005.gadā.

Atbilstoši likumam „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" fiziskās personas gūtais ienākums tiek atzīts tajā taksācijas gadā, kurā fiziskā personas faktiski ir saņēmusi attiecīgo ienākumu. Ņemot vērā, ka atlīdzību par automašīnas Mercedes Benz 200E pārdošanu pieteicējs saņēmis 2005.gadā beigās, tad, neatkarīgi no fakta, ka minētās automašīnas īpašumtiesības CSDD tika pārreģistrētas tikai 2006.gadā, gūtais ienākums ir atzīstams 2005.taksācijas gadā.

[4.3] Pieteicēja papildus līdzekļu avoti 2005.gadā, ko VID savā audita lēmumā nav uzrādījis un ņēmis vērā, kopsummā sastāda Ls 16 000 un tie pārsniedz papildus aprēķināto apliekamo ienākumu Ls 15 850,20.

[4.4] VID nav ņēmis vērā pieteicēja paskaidrojumus par papildus deklarācijas neiesniegšanas iemesliem konkrētajā situācijā.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas otrais teikums liedza pieteicējam iesniegt VID papildus dokumentus par viņa ienākumiem un

izdevumiem. Minētās normas atbilstība Satversmes 92.pantam tiek vērtēta Satversmes tiesā.

[4.5] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturtajai daļai, likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 5.panta otrās daļas 5. un 7.punktiem VID teritoriālās iestādes direktors, izskatot nodokļu maksātāja iesniegumu par VID amatpersonu nodokļu jautājumos pieņemto lēmumu pārsūdzēšanu ir tiesīgs pieņemt jaunu lēmumu nodokļu maksātāja lietā, tomēr šajā jaunajā lēmumā nav tiesīgs noteikt jaunus budžetā papildus maksājamos nodokļus, kas iepriekš nav minēti attiecīgajā lēmumā par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem.

Arī saskaņa ar Administratīvā procesa likuma 81.panta trešo daļu lēmums par apstrīdēto administratīvo aktu nedrīkst būt iesniedzēja interesēm nelabvēlīgāks nekā apstrīdētais administratīvais akts, izņemot gadījumu, kad augstāka iestāde konstatē, ka ir pārkāptas obligātās materiālo tiesību normas vai pārkāptas tādas procesuālo tiesību normas, kas aizsargā sabiedrības intereses.

VID Latgales reģionālās iestādes direktore, nosakot 2006.gada 4.oktobra lēmumā Nr.1-4/13260 budžetā papildus maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 4385,82 un soda naudu Ls 4385,82 ir pārsniegusi amatpersonai likumā noteiktās pilnvaras.

Šajā lēmumā uzrādīts liels daudzums papildus informācijas par pieteicēja ienākumiem un izdevumiem, tādēļ ir faktiski veikts jauns (atkārtots) nodokļu audits, par kura uzsākšanu pieteicējs nav informēts. Rezultātā pieteicējam tika liegta iespēja sniegt papildus paskaidrojumus vai informāciju par viņa ienākumiem, izdevumiem un samaksātajiem nodokļiem attiecīgajā laika periodā.

[5] Tiesai iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā VID neatzina pieteikumu, papildus norādot, ka nav pamatots pieteicēja apgalvojums, ka VID amatpersonas ir pārsniegušas tām likumā noteiktās pilnvaras.

Vispārējais *reformatio in peius* (pārvērtība uz sliktāku - *latīņu val.)* aizlieguma princips nozīmē, ka apstrīdēšanas rezultātā nedrīkst pasliktināt adresāta (vai citas personas, kas apstrīd attiecīgo aktu) tiesisko stāvokli vairāk, nekā tas ir izdarīts ar sākotnējo administratīvo aktu. Ja likumdevējs devis priekšroku objektīvi tiesiskajai (pārvaldes darbības objektīvas paškontroles) funkcijai, tad *reformatio in peius* ir pieļaujams *(sk. Briede J. Administratīvā akta apstrīdēšana augstākā iestādē, Latvijas Vēstnesis, Jurista Vārds, Rīga, 2005, Nr.11).* Turpat noradīts, ka administratīvais akts tā apstrīdēšanas stadija vēl nav ieguvis savu pastāvīgo spēkā esamību un procesa dalībniekiem šajā stadijā vēl ir jārēķinās ar administratīvā akta atcelšanu. Ja persona apstrīd administratīvo aktu, tai jāapzinās, ka lēmums var tikt grozīts arī tai par sliktu. Kā atzinis arī Augstākās tiesas Senāta Civillietu departaments spriedumā lietā Nr.SKC-88/2003, apstrīdētā administratīvā akta adresāts nevar atsaukties uz tiesiskās paļāvības principu tādā pašā apmērā kā neapstrīdēta administratīvā akta adresāts, jo, apstrīdot administratīvo aktu, tā adresāts rada pamatu administratīvā akta nepastāvīgumam *(sk. turpat).*

Līdz ar to, ja augstāka iestāde konstatē, ka sākotnējais administratīvais akts ir obligātais administratīvais akts, bet zemāka iestāde ir izdevusi citu, tātad tiesību normai neatbilstoša satura administratīvo aktu, tad augstāka iestāde var šādu administratīvo aktu atcelt pilnīgi vai daļā arī apstrīdētajam par sliktu. Gadījumā, ja augstāka iestāde pati ir kompetenta pieņemt administratīvo aktu, tās pienākums ir šo administratīvo aktu formulēt galīgajā variantā tā, ka tas ir tiesisks. Konkrētajā gadījumā sākotnējā administratīvajā aktā privātpersonai ir uzlikts pienākums samaksāt noteiktu nodokļa summu. Pārbaudot aprēķināto nodokli, pamatojoties uz personas iesniegumu par apstrīdēšanu, augstāka iestāde secināja, ka nodokļa summai faktiskajos lietas apstākļos atbilstoši tiesību normai bija jābūt lielākai. Šādā gadījumā augstāka iestāde varēja

iemaksājamo nodokli palielināt, tādā veidā izdodot adresāta interesēm nelabvēlīgāku administratīvo aktu.

[6] Tiesas sēdē pieteicējs uzturēja pieteikumu uz tajā norādīto motīvu pamata. Papildus norādīja, ka bija VID iesniedzis *A.P.* apliecinājumu par dāvinājumu, kurš lietas materiālos neatrodas. Uzskata, ka viņam nav dota pienācīga iespēja iesniegt papildus deklarācijas, jo aicinājums sūtīts uz adresi, kur pieteicējs faktiski nedzīvoja, lai gan deklarācijā pieteicējs bija norādījis papildus adresi.

[7] Tiesas sēdē atbildētāja pārstāvis pieteikumu neatzina uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumā norādīto argumentu pamata. Papildus norādīja, ka pieteicējam bija jābūt sasniedzamam deklarētajā dzīvesvietā. Tas, ka kontā atradās nauda, vēl neliecina, ka tās izcelsmes avoti ir legāli. Analizējot kontu kustību, tika konstatēts, ka naudu iemaksāja gan juridiskas, gan fiziskas personas, kas liek apšaubīt paskaidrojumu patiesumu.

Motīvu daļa

[8] Tiesa, noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, secina, ka pieteikums ir daļēji pamatots un apmierināms daļā.

[9] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta pirmās daļas 2.punkts (ja nav īpašas piebildes, šeit un turpmāk tiesību normas redakcijā, kas bija spēkā audita pabeigšanas dienā) noteic, ka nodokļu administrācijas pienākums ir kontrolēt nodokļu (nodevu) aprēķināšanas un maksāšanas pareizību.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā reglamentēta nodokļu maksājumu apmēra precizēšanas kārtība. Saskaņā ar minētā panta pirmo daļu, nodokļu administrācijai ir tiesības pēc nodokļu revīzijas (audita) precizēt nodokļu apmērus un uzlikt soda 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.

Savukārt, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.pants noteic Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālās iestādes pēc maksātāja dzīvesvietas pienākumu pārbaudīt deklarācijā uzrādīto datu ticamību un pareizību.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otrā daļa paredz, ja maksātājs iesniegtajā deklarācijā ir uzrādījis ienākumu apjomu, kas 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 Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajām ziņām par maksātāja darbību (arī maksātāja darījumiem un ieņēmumiem no saimnieciskās darbības).

Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 "Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" 17.3 punktā noteikts, ka VID ienākumu aprēķinā izmanto izdevumu metodi, ar kuru maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts kā kopējo izdevumu īpašumu iegādei, saimnieciskās darbības, kā arī personas dzīvesveida nodrošināšanai un maksātāja deklarēto ienākumu starpība.

Minēto noteikumu 5.punktā noteikts, 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.

Saskaņā ar šo noteikumu 11.punktu, ja maksātājs bez attaisnota iemesla neiesniedz aizpildītu papildu deklarāciju, ir uzskatāms, ka VID rīcībā esošā informācija atbilst papildu deklarācijā iekļaujamajai informācijai.

No minētā izriet, ka VID teritoriālās iestādes direktora kompetencē ir lemt par nodokļu revīzijas (audita) veikšanu konkrētam nodokļu maksātājam, lai pārbaudītu nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību. Pamats nodokļu audita uzsākšanai ir VID kompetentās amatpersonas lēmums, ja nodokļu maksātāja pārbaudīšanai izmantojama tieši attiecīgā kontroles forma. VID ir tiesības aprēķināt maksātāja ienākumu un uzlikt soda naudu noteiktā termiņā.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturto daļu (aktuālajā redakcijā), nosakot maksātāja īpašuma vērtību un tās pieaugumu, kā arī īpašuma palielinājumu pārbaudāmajā periodā, Valsts ieņēmumu dienests izmanto Uzņēmumu reģistra datubāzu, kurām ir publiska ticamība, Ceļu satiksmes drošības direkcijas, zemesgrāmatu un pārējo citu valsts reģistru un valsts informācijas sistēmu turētāju datus, kā arī maksātāja papildu deklarāciju kopā ar tai pievienotajiem attaisnojuma dokumentiem par maksātāja ienākumiem un izdevumiem.

Līdz ar to tiesa secina, ka VID Latgales reģionālajai iestādei bija tiesības pārbaudīt pieteicēja deklarācijās uzrādīto datu ticamību, kā arī uz aprēķinu pamata noteikt ar nodokli apliekamo ienākumu un maksājamo IIN, izmantojot izdevumu metodi un izmantojot savā rīcībā esošo informāciju.

[10] Lietā ir strīds par pieteicēja līdzekļu avotiem, kurus neatzīstot VID ir noteicis pieteicējam papildu nomaksai budžetā IIN, kas veidojies no slēptā apliekamā ienākuma.

[11] Tiesa no VID Latgales reģionālās iestādes direktores 2006.gada 4.oktobra lēmuma Nr.1-4/13260 konstatē, ka veicot pieteicēja gada ienākuma nodokļa deklarācijas pārrēķinu par 2005.gadu VID 2005.gada naudas līdzekļu avotos iekļāva pieteicēja ieņēmumus Ls 2000 apmērā no SIA „*/Nosaukums/*" kapitāla daļu pārdošanas (*sk. lietas 1.sējuma 36.lapu*). Līdz ar to, ir noraidāms pieteicēja arguments, ka VID kļūdaini nav uzrādījis un iekļāvis apliekamā ienākuma aprēķinos pieteicēja ieņēmumus Ls 2 000 apmērā no minētā uzņēmuma kapitāla daļu pārdošanas

[12] Attiecībā uz VID apstrīdētajām dāvinājuma summām Ls 20 000, Ls 5 000 un Ls 10 000 apmērā tiesa konstatē šādus faktus.

[12.1] Pieteicējs valsts amatpersonas deklarācijā, kuru iesniedz stājoties amatā (iesniegta VID 2005.gada 23.septembrī) norādījis skaidras naudas uzkrājumus uz 2005.gada 23.septembri Ls 35 000 un EUR 5000 (Ls 38 514,02) (*lietas 1.sējuma 63.-63.lapa*).

[12.2] Kā tas norādīts Audita pārskatā Nr.146 (*lietas 1.sējuma 12.-28.lapa*), VID 2006.gada 15.martā un atkārtoti 2006.gada 20.aprīlī nosūtīja pieteicējam uz deklarētās dzīves vietas adresi pa pastu ierakstītas vēstules par papildu deklarāciju un gada ienākumu deklarāciju iesniegšanu par 2002., 2003., 2004. un 2005.gadu. Vēstulēs norādīts, ka gadījumā, ja deklarācijas netiks iesniegtas noteiktajā termiņā, nodokļu summas noteikšana tiks veikta uz aprēķinu pamata. Pieteicējs pieprasītās deklarācijas neiesniedza.

2006.gada 27.jūnija sākuma sarunas protokolā (*lietas 1.sējuma 140.-144.lapas*) pieteicējs paskaidro, ka deklarācijas neiesniedza, jo 2006.gada aprīlī mainīja dzīvesvietu un faktiski nedzīvoja adresē, uz kuru sūtīti VID aicinājumi. Par deklarāciju iesniegšanas nepieciešamību uzzināja tikai 2006.gada jūnijā no VID darbinieka.

[12.3] 2006.gada 27.jūnija sākuma sarunas protokolā norādīts pieteicēja paskaidrojums, ka skaidras naudas uzkrājumi izveidojās par periodu no 2003.gada līdz 2005.gadam dāvinājumu rezultātā, glabājās pieteicējam pieejamā vietā, latos.

Dāvinājumi saņemti no radiniekiem, paši lielākie no tiem – brālēna *D.B.* dāvinājums kāzu dienai Ls 20 000, krusttēva *A.P.* dāvinājums kāzu dienā Ls 10 000, vecāku *P.K.* un *L.K.* dāvinājums kāzu dienā Ls 5000.

No Audita pārskata izriet, ka pieteicējs mutiski paskaidrojis, ka saņemtos dāvinājumus skaidrā naudā viņš iemaksājis savā norēķinu kontā un pēc tam pa daļām izņēma.

[12.4] Liecinieks *A.P.* 2010.gada 10.jūnija tiesas sēdē liecināja, ka ir pieteicēja krusttēvs, taču radinieki viņi nav. 2004.gada jūnijā kāzu dienā pieteicējam uzdāvinājis Ls 10 000. Dāvinājumu nekur nefiksēja, taču bija sniedzis VID rakstveida paskaidrojumu par dāvinājuma faktu. Mantiskais stāvoklis lieciniekam ļāva uzdāvināt tik lielu naudas summu. Lieciniekam agrāk piederēja vairāki uzņēmumi („*/Nosaukums/*”, „*/Nosaukums/*”), tostarp, būvniecības uzņēmums, veikali „*/Nosaukums/*” un „*/Nosaukums/*”.

[12.5] Lieciniece *L.K.* tiesas sēdē liecināja, ka ir pieteicēja māte. 2004.gada 18.jūlijā kopā ar vīru uzdāvinājuši pieteicējam kāzu dienā Ls 5000. Naudu krājuši jaunai automašīnai, taču, kad dēls gatavojās precēties, nolēma sakrāto naudu uzdāvināt dēlam. Naudu uzdāvināja kāzu dienā, aploksnē. Lieciniece strādājusi par audzinātāju bērnudārzā, bet vīrs par taksometra vadītāju. Lieciniece zina arī to, ka krusttēvs un brālēns pieteicējam uzdāvinājuši lielas naudas summas, katrs Ls 10 000. *D.B.* naudu dāvinājis pirms kāzām, lieciniece par to uzzinājusi no dēla jau pēc kāzu dienas. Pieteicēja brālēns *D.B.* dzīvo Krievijā, agrāk viņam bija liels bizness un viņš bija labi nodrošināts, ģimenes viņam agrāk nebija.

[12.6] 2011.gada 10.maija tiesas sēdē pieteicējs iesniedza notariāli apliecinātu (apliecinājums par paraksta īstumu) *D.B.* rakstveida paskaidrojumu (*lietas 2.sējums 7.-8.lapas*). Paskaidrojumā norādīts, ka *D.B.* 2003.gadā uzdāvināja savam brālēnam *I.K.* naudas summu Ls 20 000 kāzu dienai. *D.B.* kļuvis zināms, ka brālēns nolēmis stāties laulībā. Tā kā *D.B.* dzīvojis un strādājis Maskavā, viņš nebija pārliecināts, vai varēs ierasties uz kāzām. Lai brālēnam būtu iespēja pirms stāšanās laulībā uzlabot ar sadzīvi saistītus jautājumus, kā arī segt pārējos ar kāzu dienu saistītus izdevumus, *D.B.* dāvinājumu veicis savlaicīgi. Viņa materiālais stāvoklis bija stabils un atļāva veikt šādu dāvinājumu.

[13] Tiesu praksē atzīts, ka no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 21.panta izriet, ka nodokļu maksātājam ir jāpamato neatbilstība starp ieņēmumiem un izdevumiem. Pamatošana nozīmē to, ka pieteicējam nevis tikai paskaidrojumos jānorāda, ka viņam bija skaidras naudas uzkrājumi norādītajā apmērā, bet arī jānorāda daudzmaz ticami pamatojumi, ka šie paskaidrojumi ir patiesi. *(sk., piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006.gada 13.jūnija spriedumu lietā SKA -231 11.3.punkts).*

Izvērtējot lietā iesniegtos pierādījumus, tiesa uzskata, ka VID nepamatoti nav atzinis pieteicēja deklarētos skaidras naudas uzkrājumus Ls 15 000 apmērā, kuru avoti ir dāvinājums no *A.P.* Ls 10 000 apmērā un no *P.K.* un *L.K.* Ls 5000 apmērā.

Vienlaikus tiesa par pamatotu atzīst Lēmumu daļā, ar kuru netiek atzīti skaidras naudas uzkrājumi Ls 20 000 apmērā, ko veido dāvinājums no *D.B.*

Tiesas vērtējumā pieteicējs ir sniedzis ticamu paskaidrojumu par dāvinājumiem no krusttēva *A.P.* un vecākiem *P.K.* un *L.K.* Lai gan lietā par minētajiem darījumiem nav iesniegti dokumentāri pierādījumi, tomēr, ņemot vērā, ka dāvinātāji ir pieteicēja vecāki un pieteicēja krusttēvs, kā arī dāvinājuma apstākļus – dāvinājums veikts kāzu dienā, nebūtu saprātīgi izslēgt dāvinājuma faktu tikai uz tā pamata, ka par to nav noformēti dokumentāri pierādījumi. Lai gan dāvinājumu summas ir ievērojamas, tomēr, tiesas ieskatā tās nav tik nesamērīgas, lai izslēgtu jebkuras saprātīgas šaubas par to, ka dāvinājums nav noticis. Nopratināti tiesas sēdē, liecinieki spēja pamatot, kādēļ viņiem bijusi iespēja uzdāvināt pieteicējam kāzās šādas summas. Proti, liecinieks *A.P.* norādīja,

ka bijis turīgs un pietiekami detalizēti izskaidroja, ka naudas summas iegūtas no uzņēmējdarbības ienākumiem. Savukārt *L.K.* liecināja, ka uzdāvinājusi iekrājumus, kas veidoti, lai nopirktu jaunu automašīnu. Tiesai nav pamata apšaubīt, ka pieteicēja vecāki varēja izveidot iekrājumus Ls 5000 apmērā un uzzinot par dēla vēlēšanos stāties laulībā, nolemt šo naudas summu uzdāvināt kāzās.

Attiecībā uz *D.B.* dāvinājumu Ls 20 000 apmērā, tiesa konstatē vairākus apstākļus, kas liek apšaubīt minētā dāvinājuma faktu. No pieteicēja paskaidrojumiem un *D.B.* rakstveida apliecinājuma izriet, ka naudas summa tika dāvināta 2003.gadā, bet dāvinājums veikts sakarā ar pieteicēja kāzām. Tā kā pieteicēja kāzu diena bijusi 2004.gada jūlijā, šāds dāvinājuma mērķis ir apšaubāms. Turklāt, kāzu dāvana Ls 20 000 apmērā ir liela pat ļoti turīgam cilvēkam, tādēļ ir nepieciešams iegūt pārliecinošus pierādījumus par personas spēju veikt šādu dāvinājumu. Lietā nav iesniegti pietiekami pierādījumi, kas apliecinātu *D.B.* iespējas veikt šādu dāvinājumu. Liecinieces *L.K.* liecības un *D.B.* paskaidrojums, no kuriem izriet, ka *D.B.* bijis materiāli labi nodrošināts, ir pārāk vispārīgi. Turklāt, *D.B.* paskaidrojums nav pielīdzināms liecinieka liecībai, jo tas nav iegūts tiesas sēdē, kur liecinieks tiek brīdināts par krimināltatbildību par apzināti nepatiesas liecības sniegšanu. Tādējādi minētais paskaidrojums pats par sevi nav pietiekami ticams pierādījums. Savukārt lieciniece *L.K.* tiesas sēdē liecināja, ka viņai ir zināms, ka *D.B.* ir dāvinājis Ls 10 000, tātad, lieciniece neapstiprināja dāvinājumu Ls 20 000 apmērā. Papildus minētajam tiesa atzīmē, ka pieteicējs un *D.B.* ir brālēni, un, tātad, viņu radniecības saites nav tik tuvas, lai lielu naudas summu dāvināšanu uzskatītu par pašsaprotamu.

[14] Attiecībā uz pieteicēja argumentu, ka VID nepamatoti nav atzinis naudas līdzekļu avotus 2005.gadā, kas veidojās no automašīnas Mercedes Benz 200E pārdošanas, tiesa konstatē šādus faktus.

[14.1] Saskaņā ar Audita pārskatu Nr.146, VID iegūtā informācija no CSDD datu bāzes liecina, ka pārbaudāmajā periodā pieteicējam ir reģistrētas divas automašīnas: Mercedes Benz E200 (reģistrācijas datums 19.09.2005) un VW Golf (reģistrācijas datums 28.06.2004.).

[14.2] Kārtējā valsts amatpersonas deklarācijā par 2005.gadu (*lietas 1.sējuma 65.-74.lapa*) pieteicējs norādīja, ka viņam pieder transportlīdzekļi Mercedes Benz 200E, reģistrācijas Nr.*/reģistrācijas numurs/*, un VW Golf, reģistrācijas Nr.*/reģistrācijas numurs/*.

[14.3] 2006.gada 27.jūnija sākuma sarunas protokolā uz jautājumu par 2004.gadā un 2005.gadā iegādātajiem un pārdotajiem transportlīdzekļiem pieteicējs cita starp norādīja, ka ir iegādāts un pārdots transportlīdzeklis Mercedes Benz par Ls 4000. Darījumu apliecinoši dokumenti nav norādīti.

[15] Tiesa konstatē, ka pieteicēja sākuma sarunas protokolā norādītais fakts, ka transportlīdzeklis Mercedes Benz par Ls 4000 ir pārdots 2005.gadā, neapstiprinās ar citiem lietā esošiem pierādījumiem. Minētais fakts neizriet arī no kārtējās valsts amatpersonas deklarācijas par 2005.gadu, kur automašīna Mercedes Benz 200E norādīta kā pieteicējam piederoša, kā arī deklarācijā nav norādīti ieņēmumi no automašīnas pārdošanas.

Turklāt, saskaņā ar Ceļu satiksmes likuma 10.pantu, ja mainās transportlīdzekļa reģistrācijas apliecībā norādītais īpašnieks vai turētājs, vai kaut viens no uzskaites tehniskajiem datiem, piecu dienu laikā jāveic attiecīgā transportlīdzekļa pārreģistrācija.

Tiesa secina, ka VID pamatoti nav atzinis naudas līdzekļu avotus 2005.gadā Ls 4000 apmērā, ko veido ieņēmumi no automašīnas Mercedes Benz 200E pārdošanas.

[16] Tiesa vispārīgi piekrīt VID paskaidrojumam (sk. sprieduma [5] punktu), kurā norādīts, ka nodokļu administrācijas augstākai iestādei ir pienākums obligāto administratīvo aktu formulēt galīgajā variantā tā, ka tas ir tiesisks.

Tomēr, tiesa atzīst par nepamatotu minēto nostāju attiecībā uz IIN soda naudu.

Augstākās tiesas Senāts interpretējot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu, ir atzinis, ka nav pieļaujams nodokļu soda naudas palielināšana gadījumā, ja lēmuma pārskatīšanas process ierosināts uz nodokļu maksātāja iesnieguma pamata (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006.gada 20.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-543 9.punktu*).

Senāts ir norādījis, ka nodokļu administrācijas lēmums daļā par nodokļa uzlikšanu un soda naudas uzlikšanu ir vērtējams atšķirīgi. Eiropas Cilvēktiesību tiesa, interpretējot un piemērojot Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk – Konvencija) 6.pantu, ir noteikusi, ka sods, kas tiek uzlikts par nodokļu normu neievērošanu, Konvencijas 6.panta izpratnē ir uzskatāms par krimināls odu (*sk., piemēram, 2001.gada 3.maija sprieduma „J.B. pret Šveici 44.-51.punktu, iesnieguma Nr.31827/96; 2002.gada 23.jūlija sprieduma „Janosevics (Janosevic) pret Zviedriju" 64.-71.punktu, iesnieguma Nr.34619/97*). Lietā „Janosevics (Janosevic) pret Zviedriju" Eiropas Cilvēktiesību tiesa par krimināls odu uzskatīja tādu sodu, kas bija uzlikts 20 un 40 procentu ietvaros no nesamaksātā nodokļa. Atbilstoši Zviedrijas tiesībām šis sods netika uzskatīts par krimināls odu. Arī Latvijas likumā „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantā paredzētā soda nauda 100 procentu apmērā no nesamaksātā nodokļa netiek uzskatīta par krimināls odu, bet gan par administratīvu piespiedu līdzekli. Tomēr šai soda naudai līdzīgi kā iepriekš minētajās Eiropas Cilvēktiesību tiesas lietās piemīt krimināls oda raksturs soda bardzības dēļ, kā arī tādēļ, ka soda nauda ir paredzēta, lai sodītu pārkāpēju un novērstu citu pārkāpumu izdarīšanu. Tādēļ, izvērtējot soda noteikšanu par nodokļus reglamentējošo tiesību normu pārkāpumu, ir piemērojami tie paši principi, kas noteikti, apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas rezultātā pārskatot administratīvo sodu un krimināls odu sakarā ar sodītās personas sūdzību. Tādējādi Senāts atzina, ka nav pieļaujama lēmuma par soda naudu pasliktināšana apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas gadījumā (*reformatio in peius*), ja par to sūdzas nodokļu maksātājs (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006.gada 20.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-543/2006 9.punktu, 2006.gada 19.septembra lēmuma lietā Nr.SKA-283/2006 15.punktu*).

Ievērojot, ka pienākumu samaksāt soda naudu Ls 4385,82 apmērā pieteicējam uzlika VID Latgales reģionālās iestādes direktore, izskatot pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumu un ar VID ģenerāldirektora v.i. Lēmumu uzliktais pienākums atstāts negrozīts, Lēmums attiecīgajā daļā ir uzskatāms par prettiesisku un atceļams, jo tādējādi ir pārkāpts *reformatio in peius* aizlieguma princips.

Rezolutīvā daļa

Ņemot vērā iepriekš minēto un pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

I.K. pieteikumu apmierināt daļēji.

Atcelt no tā pieņemšanas dienas Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2006.gada 14.decembra lēmumu Nr.19/32959 daļā, ar kuru *I.K.* papildus nomaksai valsts budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis un soda nauda, neatzīstot ieņēmumus Ls 10 000 apmērā kā *A.P.* dāvinājumu un Ls 5 000 apmērā kā *P.K.* un *L.K.* dāvinājumu, kā arī daļā, ar kuru *I.K.* aprēķināta soda nauda papildus Valsts ieņēmumu

dienesta Latgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka 2006.gada 2.augusta lēmumā Nr.1-4/10558 aprēķinātajai.

Pārējā daļā *I.K.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2006.gada 14.decembra lēmuma Nr.19/32959 atcelšanu noraidīt.

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

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā divdesmit dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rēzeknes tiesu namā.

Tiesnesis M.Šļakota