Lieta Nr.A420427713

A00136-15/12

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA

RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U

LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2015.gada 23.oktobrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:

tiesnese K. Jandava,

piedaloties pieteicējam /pers. D/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvim /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. D/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 14.novembra lēmuma Nr.23.12/1185 atzīšanu par spēkā neesošu.

Aprakstošā daļa

[1] /pers. F/ no 2011.gada 16.augusta līdz 2011.gada 14.novembrim tika veikts kompleksais nodokļu audits, auditējamais periods par iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) un valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām (turpmāk – VSAOI) – 2008.-2010.gads, par pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) 2007.gada 1.decembris līdz 2009.gada 31.decembris. Audita rezultātā ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID) Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 14.novembra lēmumu Nr.23.12/1185 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) pieteicējam tika papildus aprēķināti nodokļu maksājumi (valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un pievienotās vērtības nodoklis) un samazināti saimnieciskās darbības zaudējumi.

Uzskatot Sākotnējo lēmumu par spēkā neesošu, pieteicējs 2012.gada 5.janvārī iesniedza sūdzību VID ģenerāldirektorei.

[2] Ar VID ģenerāldirektores 2012.gada 31.janvāra lēmumu Nr.22.4.7/8492 (turpmāk arī – Lēmums) secināts, ka iebildumi par administratīvā akta spēkā esamību nav pamatoti. Lēmums pamatots ar sekojošiem argumentiem.

[2.1] Sākotnējais lēmums ir stājies spēkā attiecībā pret pieteicēju ar tā paziņošanas brīdi viņam.

[2.2] Sākotnējais lēmums pamatots ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu", likuma „Par nodokļiem un nodevām", likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" un likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" normām un 2011.gada 14.novembrī sastādīto audita pārskatu Nr.23.12/1267. Tādējādi minētajā lēmumā ir norādīts tiesību normu uzskaitījums un sākotnējā lēmumā nav konstatējami apstākļi, kas būtu par pamatu administratīvā akta atzīšanai par spēkā neesošu. Līdz ar to tas ir spēkā esošs un apstrīdams.

[2.3] Sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas termiņā nav ieskaitāms laika periods, kurā VID izskatīja pieteicēja 2012.gada 5.janvāra iesniegumu par Sākotnējā lēmuma spēkā esamību. Līdz ar to pieteicējam ir tiesības apstrīdēt Sākotnējo lēmumu VID ģenerāldirektoram.

[3] Nepiekrītot Lēmumam, 2013.gada 23.janvārī pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atzīšanu par spēkā neesošu.

Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2013.gada 22.marta lēmumu sākotnēji ticis atteikts pieņemt pieteicēja pieteikumu par Sākotnējā lēmuma atcelšanu un šā lēmuma pieņemšanas procesā pieļautu būtisku procesuālu pārkāpumu konstatēšanu.

Ar Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 30.maija lēmumu Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2013.gada 22.marta lēmums atstāts negrozīts.

Ar Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 5.jūlija lēmumu atcelts Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2013.gada 22.marta lēmums daļā par atteikšanos pieņemt pieteicēja pieteikumu par Sākotnējā lēmuma pieņemšanas procesā pieļautu būtisku procesuālu pārkāpumu konstatēšanu, norādot, ka bija jāpieņem pieteikums par administratīvā akta spēkā esamību. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir norādījis, ja gadījumā pieteikums par Sākotnējā lēmuma atzīšanu par spēkā neesošu tiks noraidīts, tiesai tās pašas lietas ietvaros būs jāizskata pieteicēja prasījums par inspektores lēmuma atcelšanu.

[4] 2015. gada 17. martā tiesā saņemti pieteicēja pieteikuma papildinājumi *(lietas 3.sējuma 200.lapa)*, kuros pieteicējs norāda sekojošo.

[4.1] Pieteicējs savā 2012. gada 5. janvāra sūdzībā VID bija iebildis pret audita pārskatu, bet atbilde par šiem iebildumiem nav sniegta. Līdz ar to pieteicējs vēlas, lai tiktu sniegta atbilde uz 2012.gada 5.janvāra sūdzībā izteiktajiem iebildumiem, kā arī grozīt pieteikumu un izteic iebildumus par viņam aprēķināto nodokļu parādu, nokavējuma naudu un soda naudu.

[4.2] Pieteicēja kontā ienākošā naudas summa ir par telpu iznomāšanu kopā ar PVN, nevis kā VID norāda, ka naudas summa ir par telpu iznomāšanu un tai klāt nepamatoti pieskaitīts papildu PVN 18 % apmērā. Ienākumi 2008. gada janvārī nesasniedza minimālo gada apmēru 1800 Ls. Šādi aprēķini bija jāveic līdz 2010.gada 4.ceturksnim.

[4.3] VID rīcībā bija visi dokumenti par nekustamā īpašuma /adrese A/ (turpmāk – Nekustamais īpašums) nolietojumu, taču VID tos nepamatoti neiekļāva minētos izdevumus kā saimnieciskās darbības izdevumus.

[4.4] Nomnieki bez telpām arī izmanto visu Nekustamā īpašuma teritoriju. Kredīts tika ņemts ne tikai telpu iegādei, bet visam ½ domājamās daļas īpašumam ar ēkām un zemi.

[4.5] Rīgas apgabaltiesa lietā Nr. C04323709 2010.gada 7.jūlija bankas dokumentus kredīta maksājumam sakarā ar uzrādītajām soda naudām atzinusi par neatbilstošiem Dokumentu juridiskā spēka likumam. Nav zināms, vai VID ir pārliecinājies par bankas iesniegto dokumentu atbilstību minētajam likumam.

[4.6] VID nepamatoti nav atzinis izdevumus, kas saistīti ar tiesvedību, sabiedriskā transporta izmantošanu, kopēšanas pakalpojumu izmantošanu, iegādātajām kancelejas precēm, celtniecības materiālu iegādi, insolācijas aprēķinus, mēbeles, santehnikas, dārza un higiēnas piederumu iegādi. Degviela patērēta gan automašīnai, gan dārza tehnikai, gan autotehnikai.

[4.7] Saņemtā nauda no ir /pers. J/ kļūdaini saistīta ar pieteicēja saimniecisko darbību Nekustamajā īpašumā.

[4.8] Pieteicējam bija jākļūst par PVN maksātāju 2007. novembrī, bet VID nepieņēma lēmumu. Līdz ar to pieteicējam nodarīti zaudējumi.

[4.9] Audita pārskats un Sākotnējais lēmums neatbilst 2010. gada 28. septembra Ministru kabineta (turpmāk – MK) noteikumu Nr. 916 „Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas kārtība" 8. punkta pirmajai daļai – nav minēta VID struktūrvienība un tās adrese, dokumenta sākumā nav norādīts tā autors, nav zīmoga un citas dokumentu noformēšanas neprecizitātes.

[5] 2015.gada 11.maijā tiesā saņemts VID rakstveida paskaidrojums. VID uzskata pieteicēja argumentus par nepamatotiem un atbildot tiem, norāda turpmāk minēto.

[5.1] Pieteicējs audita laikā nav bijis reģistrēts VID ar PVN apliekamo personu reģistrā. Pieteicēja 2008. gada 18. aprīlī ar PVN apliekamo darījumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā bija pārsniegusi 10 000 Ls, līdz ar to pieteicējam bija pienākums reģistrēties VID ar PVN apliekamo personu reģistrā, kas nav izdarīts.

Pamatojoties uz pieteicēja 2007. gada 16. oktobra iesniegumu, pieteicējam tika sagatavota ar PVN apliekamās personas reģistrācijas apliecība, kuru viņš nav izņēmis. Tiesas sēdē pieteicējs norādīja, ka nav zinājis, ka jānāk pakaļ PVN reģistrācijas apliecībai un tālāk par šo jautājumu nav interesējies.

[5.2] Pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus savam apgalvojumam, ka saņemtais ienākums par Nekustamā īpašuma iznomāšanu sevī jau ietvēra PVN summu. No noslēgtajiem nomas līgumiem, to precizējumiem un citiem rakstveida pierādījumiem neizriet, ka summas par nomu saturētu arī PVN.

[5.3] Pieteicēja iesniegtais pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķinājis neatbilda vairākiem likumā noteiktajiem kritērijiem, līdz ar to tas netika ņemts vērā.

Par Nekustamā īpašuma vērtību pieteicējs izmantojis tirgus, nevis iegādes vai kadastrālo vērtību, nav nodalījis atsevišķi zemes un ēkas vērtību, nav veicis aprēķinu atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13. pantā paredzētajai kartībai un Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumiem Nr. 556 "Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi " (turpmāk – Noteikumi Nr.556).

[5.4] VID ir norādījis attiecīgu pamatojumu konkrētu izdevumu neatzīšanai gan audita pārskata pielikumos Nr. 1, 2 un 3, gan sākot ar 15.lappusi Lēmumā.

Tas, ka atbilžu lapās nav noteikts skaits rindiņu atbildes sniegšanai, un citi argumenti nevar būt par iemeslu konkrētu izdevumu attiecināšanai uz saimnieciskās darbības izdevumiem.

[5.5] Tā kā pieteicējs 2009. gadā saņemto naudas summu no /pers. J/ uzrādījis ieņēmumos Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā, nav pamata uzskatīt, ka minētie ieņēmumi nav saistīti ar pieteicēja saimniecisko darbību.

[6] Pieteicējs 2015. gada 4. jūnija paskaidrojumā norāda, ka, iepazīstoties ar VID rīcībā esošo pieteicēja audita pārskatu, konstatējis, ka uz tā caurauklotā materiāla pēdējās lapas nav papīra uzlīmes, kurai jānosedz daļa auklas ar mezglu un uz kuras jābūt apliecinājumam. Līdz ar to pieteicējs uzskata, ka VID rīcībā esošais pieteicēja audita pārskats ticis pielabots. Turklāt VID un pieteicēja audita pārskata eksemplārs ir izgatavots uz dažādu marku papīriem.

[7] 2015. gada 16. jūlija papildu paskaidrojumos pieteicējs norāda ziņas par 2008.-2010. gadā iznomāto Nekustamā īpašuma teritoriju. VID nepamatoti nav atzinis kredīta maksājumus saistībā ar saimniecisko darbību 2008.-2010.gadā.

VID nav atzinis nekustamā īpašuma nodokļa maksājumus par nekustamo īpašumu adrese. Liels skaits ģimenes locekļu nevar būt par pamatu, lai šo vietu neizmantotu par kantori.

Attiecībā uz VSAOI pieteicējs norāda, ka viņa darījuma partneri bija kavējuši nomas maksājumus. Kavēto maksājumu VID kļūdaini uztvēris kā pieteicēja ikmēneša peļņu.

[8] 2015. gada 31. augustā tiesā saņemtajos VID paskaidrojumos norādīts, ka pieteicējs nav izmantojis savas tiesības ar saimnieciskās darbības ienākumu gūšanu saistītajās izmaksās nolietojumu. Lai izmantotu tiesības samazināt saimnieciskās darbības ieņēmumus samazināt ar to gūšanu saistītajiem izdevumiem, ir jāizmanto pareizi noformēti dokumenti, kas ļauj konstatēt darījuma būtību un to attiecināmību tā attiecināmību uz saimniecisko darbību. Nodokļu administrācijai nav pienākums iekļaut izmaksas izdevumos, ja to nedara pats nodokļa maksātājs.

Tā kā pieteicējs auditam nebija uzrādījis eksperta vērtējumu, nebija iesniedzis dokumentus, uz kuru pamata veikti aprēķini, auditā netika ņemti vērā pieteicēja veiktie amortizācijas aprēķini. Pieteicējs tiesai iesniegto pamatlīdzekļu nolietojumu aprēķinājos neatbilstoši normatīvo aktu prasībām. Izdevumos drīkst ierakstīt tikai to nekustamā īpašuma daļu, kas tiek izmantota saimnieciskās darbības ieņēmumu gūšanai.

Pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus, kas apliecinātu VID neatzīto izdevumu saistību ar pieteicēja saimniecisko darbību. /adrese/ faktiski ir pieteicēja un viņa ģimenes locekļu dzīvesvieta, kas paredzēta personīgajam patēriņam. Tas, ka pieteicējs šajā vietā ir sagatavojis atsevišķus dokumentus vai apmaksājis rēķinus, nenozīmē, ka šī ir saimnieciskās darbības veikšanas vieta.

Kredīta procenti tikuši dalīti atbilstoši iznomātajai zemes pamatplatībai, nevis par ēkām atsevišķi.

[9] Tiesas sēdē pieteicējs uzturēja prasījumu, bet atbildētājas pārstāve to neatzina.

Motīvu daļa

[10] Noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, tiesa secina, ka pieteikums ir daļēji apmierināms.

[11] Saskaņā ar Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 5.jūlija lēmumu SKA-737/2013 procesuālās ekonomijas nolūkā personas izteiktais prasījums par administratīvā akta atcelšanu ir izskatāms uzreiz tās pašas lietas ietvaros, kurā izskatīts prasījums par administratīvā akta atzīšanu par spēkā neesošu.

Vispirms saskaņā ar pieteicēja sākotnēji iesniegto pieteikumu tiesa vērtē jautājumu par Sākotnējā lēmuma spēkā esamību.

Saskaņā ar APL 74.panta pirmo daļu administratīvais akts nav spēkā, ja:

1) objektīvi nav saprotams, kas to izdevis;

2) to ir izdevusi iestāde, kurai konkrētā administratīvā akta izdošana nav piekritīga (izņemot 52.panta otrajā daļā minēto gadījumu);

3) rakstveidā izdotajā adresātam nelabvēlīgajā administratīvajā aktā nav piemēroto tiesību normu uzskaitījuma;

4) tas pieprasa no adresāta tiesību normu pārkāpumu vai rīcību, kas faktiski vai tiesiski nav iespējama.

[12] Pieteicējs Sākotnējā lēmuma atzīšanai par spēkā neesošu atzinis šādus argumentus:

[12.1] Saskaņā ar 2011.gada 26.jūnija lēmumu Nr.23.12/45040 VID nolēma sākot no 2011.gada 16.augusta 90 dienu laikā pieteicējam veikt nodokļu auditu. No 2011.gada 31.oktobra audita nobeiguma protokola izriet, ka lēmums par audita rezultātiem tiks pieņemts 2011.gada 14. novembrī. Audita materiāli pieteicējam tika nosūtīti 2011.gada 2.decembrī. Līdz ar to pieteicējs secina, ka Sākotnējais lēmums un Audita pārskats patiesībā tika pabeigts un parakstīts nevis 2011.gada 14.novembrī, bet gan 2011.gada 2.decembrī. No iepriekš minētā izriet, ka audits nav pabeigts tam paredzētajā termiņā, lēmums par audita rezultātiem nav pieņemts audita laikā un Sākotnējais lēmums ir prettiesisks.

Audita pārskata 8.lappusē norādīts, ka 2011.gada 11.novembrī (piektdiena) inspektore saņēma atbildes no SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/ valdes locekļiem uz 2011.gada 9.novembrī uzdotajiem jautājumiem saistībā ar nomāto īpašumu /adrese/. No Audita pārskata teksta (17. līdz 20.lpp.) minētā, secināms, ka šīs ziņas ir izmantotas, vērtējot pieteicēja izdevumus saistībā ar īpašuma nomu. Tātad tikai pēc šo ziņu saņemšanas inspektore varēja aizpildīt Saimnieciskās darbības ieņēmumu izdevumu uzskaites žurnālus par trīs gadiem, kuri atrodami pārskata trīs pielikumos un tikai pēc tam varēja pildīt pašu pārskatu uz 47 lapām ar 96 tabulām tajā un sastādīt lēmumu par audita rezultātiem. Secināms, ka gadījumā, ja audita pārskats tika pabeigts 2011.gada 14.novembrī, visas iepriekš minētās darbības tika izdarītas vienas darba dienas laikā, kas nav iespējams.

[12.2] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 74.panta otrajai daļai, ja iestāde uzskata, ka adresāta šaubas nav pamatotas un administratīvais akts ir apstrīdams, to paziņo adresātam septiņu dienu laikā, attiecīgi pagarinot likumā noteikto apstrīdēšanas termiņu. Tā kā septiņu dienu laikā no 2012.gada 5.janvāra pieteicējam nepaziņoja, ka tā šaubas par lēmuma Nr.23.12/1185 spēkā esamību nav pamatotas, tad secināms, ka arī VID uzskata lēmumu Nr.23.12/1185 par spēkā neesošu. Līdz ar to VID norāde uz Lēmuma apstrīdēšanu nav korekta, ņemot vērā, ka nav iespējams apstrīdēt spēkā neesošu lēmumu.

[13] Tiesa izvērtējot pieteicēja argumentus secina turpmāk minēto.

[13.1] Attiecībā uz pieteicēja argumentu, ka Audita pārskats patiesībā tika pabeigts un parakstīts nevis 2011.gada 14.novembrī, bet vēlāk, tiesa konstatē, ka kā audita pārskata sastādīšanas datums ir norādīts 2011.gada 14.novembris *(lietas I sējuma 30.-76.lapa)*. Dokumentu ir parakstījusi VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenā nodokļu inspektore Valsts amatpersona un apstiprinājusi VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas vadītāja vietniece /pers. P/. Papildus tiesa no audita pārskata materiālos iekļautās VID iekšējās sarakstes konstatēja, ka 2011.gada 14.novembrī ir ticis pieņemts lēmums par nodokļu audita rezultātiem pieteicējam *(lietas III sējuma 228., 229.lapa)*. Turklāt, kā izriet no Nobeiguma sarunas protokola, pieteicējs tika informēts, ka lēmums par audita rezultātiem tiks pieņemts 2011.gada 14.novembrī *(lietas I sējuma 160.-163.lapa)*. Pieteicējs nav ieradies Sākotnējo lēmumu un Audita pārskatu saņemt personīgi, līdz ar to Sākotnējais lēmums tika izsūtīts 2.decembrī.

Attiecībā uz pieteicēja argumentu, ka 2011.gada 11.novembrī saņemtās atbildes nevarēja tikt izmantotas Audita pārskatā, jo vienas darba dienas laikā nevarēja sagatavot un pabeigt Audita pārskatu uz šo atbilžu pamata, tiesa norāda, fakts, ka kāda informācija ir saņemta dienu pirms lēmuma pieņemšanas nenozīmē to, ka iestāde lēmumu nevarēja pieņemt. Vērtējot Audita pārskatā atspoguļotās atbildes no SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/ valdes locekļiem, tiesa secina, ka saņemtā informācija nav tik apjomīga un tās analīze nav tik sarežģīta, lai ar to nevarētu papildināt lēmuma projektu.

Tiesai nav iesniegti tādi pierādījumi, kas liktu tiesai apšaubīt, ka Sākotnējais lēmums un Audita pārskats tika pieņemti 2011.gada 14.novembrī un nav konstatēts audita termiņa pārkāpums.

Tajā pašā laikā tiesa norāda, ka minētais arguments par procesuālo termiņa pārkāpumu nav arguments, kas varētu ietekmēt Sākotnējā lēmuma spēkā esamību, jo APL 74.pants nesatur šādus priekšnoteikumus, bet gan tas var būt viens no argumentiem Sākotnējā lēmuma atcelšanai.

[13.2] Attiecībā uz argumentu, ka Audita pārskats un Sākotnējais lēmums neatbilst 2010. gada 28. septembra Ministru kabineta (turpmāk – MK) noteikumu Nr. 916 „Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas kārtība" 8. punkta pirmajai daļai – nav minēta VID struktūrvienība un tās adrese, dokumenta sākumā nav norādīts tā autors, nav zīmoga un citas dokumentu noformēšanas neprecizitātes – tiesa norāda sekojošo.

No Sākotnējā lēmuma ir secināms, ka teksta sākumā ir norāde uz iestādi - Valsts ieņēmumu dienestu ar juridisko adresi /adrese B/, to ir parakstījusi Valsts ieņēmumu dienesta struktūrvienības amatpersona - VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenā nodokļu inspektore Valsts amatpersona, kuras fiziskā atrašanās vieta, ņemot vērā Valsts ieņēmumu dienesta struktūrvienību sadalījumu Rīgā, varēja būt arī citā Rīgas adresē. Tiesas ieskatā pieteicējam bija skaidrs dokumenta izdevējs gan no norādes Sākotnējā lēmuma VID amatpersonas paraksta zonā,

ka to ir izsniegusi VID Nodokļu kontroles pārvalde, gan no fakta, ka pieteicējs pats vairākkārtīgi VID Nodokļu kontroles pārvaldē bija ieradies sniegt paskaidrojumus. Līdz ar to minētie nav uzskatāmi par dokumenta noformēšanas trūkumiem, kas ietekmē tā spēkā esamību, proti, no Sākotnējā lēmuma objektīvi ir saprotams, kas to izdevis, un ka to ir izdevusi iestāde, kurai konkrētā administratīvā akta izdošana ir piekritīga. Arī pieteicējs tiesas sēdē atzina, ka ir sapratis, kura iestāde bija izdevusi Sākotnējo lēmumu *(lietas III sējuma 207.lapas otra puse)*.

[13.3] Pieteicējs ir norādījis uz to, ka VID nereaģēja septiņu dienu laikā uz viņa 2012.gada 5.janvāra iesniegumu *(lietas I sējuma 13.-17.lapa*), atbildot uz iesniegumu ar VID ģenerāldirektores 2012.gada 31.janvāra lēmumu Nr.22.4.7/8492 *(lietas I sējuma 23., 24.lapa)*.

Saskaņā ar APL 74.panta otro daļu adresāts nekavējoties paziņo iestādei savas šaubas par administratīvā akta spēkā esamību. Ja iestāde uzskata, ka adresāta šaubas nav pamatotas (un administratīvais akts ir apstrīdams), to paziņo adresātam septiņu dienu laikā, attiecīgi pagarinot likumā noteikto apstrīdēšanas termiņu.

Tiesa, izvērtējot pieteicēja 2012.gada 5.janvāra iesniegumu VID secina, ka tas pamatā satur argumentus, kas varētu ietekmēt Sākotnējā lēmuma atcelšanu, bet ne spēkā esamību, proti, gan argumenti par termiņa nepabeigtu auditu, gan iesniegumā esošie argumenti par Audita pārskatā izdarītajiem secinājumiem pēc būtības neatbilst APL 74.pantā noteiktajiem spēkā esības priekšnoteikumiem. Līdz ar to, kaut arī pieteicējs formāli 2012.gada 5.janvāra iesniegumā bija norādījis, ka apstrīd Sākotnējā lēmuma spēkā esību, pēc būtības tika apstrīdēts Sākotnējā lēmuma saturs. VID ģenerāldirektores 2012.gada 31.janvāra lēmumā Nr.22.4.7/8492 ir analizēti tikai Sākotnējā lēmuma spēkā esības priekšnoteikumi, līdz ar to tas ir izdots pēc septiņu dienu noteiktā termiņa pēc 2012.gada 5.janvāra iesnieguma saņemšanas. Taču atbildes nesniegšana no VID puses APL 74.panta otrajā daļā noteiktajā termiņā neietekmē administratīvā akta spēkā esību, proti, tas automātiski nenozīmē to, ka administratīvais akts kļūst spēkā neesošs, bet gan tas nozīmē, ka par minēto termiņu pagarinās administratīvā akta apstrīdēšanas termiņš, dodot iespēju pieteicējam apstrīdēt administratīvo aktu. Uz minēto ir norādīts arī VID ģenerāldirektores 2012.gada 31.janvāra lēmumā Nr.22.4.7/8492 *(lietas I sējuma 24.lapa)*.

[13.4] Tiesa nekonstatē arī citus APL 74.panta pirmajā daļa minētos priekšnoteikumus Sākotnējā lēmuma atzīšanai par spēkā neesošu, līdz ar to tiesa atzīst, ka administratīvais akts ir atzīstams par spēkā esošu un apstrīdamu.

[14] Tālāk tiesa vērtē pieteicēja izteikto prasījumu par administratīvā akta atcelšanu.

2015. gada 17. martā tiesā saņemti pieteicēja pieteikuma papildinājumi, kuros pieteicējs lūdz atcelt Sākotnējo lēmumu *(lietas III. sējuma 204.lapas otra puse)*. Izvērtējot pieteicēja iebildumus, tiesa norāda, ka tai nav pienākums atbildēt uz visiem pieteicēja argumentiem, bet gan tikai uz tiem, kuriem var būt nozīme pareizā lietas izspriešanā.

[15] Pieteicējs ir norādījis, ka viņam bija jākļūst par PVN maksātāju 2007. novembrī, bet VID nepieņēma lēmumu. Līdz ar to pieteicējam nodarīti zaudējumi *(lietas III sējuma 201.lapa)*.

No VID paskaidrojumiem ir secināms, ka 2008. gada 18. aprīlī pieteicēja ar PVN apliekamo darījumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā bija pārsniegusi 10 000 Ls, līdz ar to pieteicējam bija pienākums reģistrēties VID ar PVN apliekamo personu reģistrā, kas nav izdarīts. Pamatojoties uz pieteicēja 2007. gada 16. oktobra iesniegumu, pieteicējam tika sagatavota ar PVN apliekamās personas reģistrācijas apliecība, kuru viņš nav izņēmis, līdz ar to pieteicējs nav reģistrējies ar PVN apliekamo personu reģistrā.

Tiesa konstatē, ka Administratīvā apgabaltiesa ar 2015.gada 21.septembra lēmumu lietā Nr. A420434012 ir izbeigusi tiesvedību lietā, kurā pieteicējs ir lūdzis mantisko zaudējumu nodarīšanu saistībā ar to, ka pieteicējs netika reģistrēts ar PVN apliekamo personu reģistrā vēlākais 2007.gada 1.decembrī, sakarā ar to, ka ir pagājuši vairāk kā trīs gadi no iestādes faktiskās rīcības, nereaģējot uz pieteicēja 2007.gadā iesniegto iesniegumu. Līdz ar to tiesa, izskatot lietu, konstatē, ka minētās tiesiskās attiecības ir vērtētas citā administratīvajā lietā un tās nepārvērtē, tikai konstatē, ka pieteicējs uz Sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdi nebija reģistrēts ar PVN apliekamo personu reģistrā, kaut gan viņam bija jābūt reģistrētam. Tajā pašā laikā tiesa konstatē, ka minētais no pieteicēja puses ir izvirzīts kā papildus arguments vērtējot Sākotnējā lēmuma atcelšanu, bet ne kā atsevišķs prasījums.

[16] Pieteicēja kontā ienākošā naudas summa ir par telpu iznomāšanu kopā ar PVN, nevis kā VID norāda, ka naudas summa ir par telpu iznomāšanu, tai klāt nepamatoti pieskaitīts papildu PVN 18 % apmērā.

[16.1] Tiesa konstatē, ka pieteicēja 2006.gada 15.decembrī noslēgtajā nomas līgumā ar nosaukums L ir noteikts, ka tiek iznomāts pieteicējam piederošais zemesgabals, ēkas un to daļas /adrese/, nosakot nomas maksu 1743,30 *euro* mēnesī laika posmā no 2007.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim *(lietas I. sējuma 240.lapa)*, saskaņā ar 2006.gada 20.decembra un 2007.gada 29.decembra papildus vienošanos nomas maksa par visu iznomājamo nekustamo īpašumu no 2007.gada 1.jūnija ir 2000 *euro* mēnesī *(lietas I. sējuma 245., 246.lapa)*. Minētie līgumu nosacījumi attiecībā uz nomas maksas noteikšanu nesatur norādi uz PVN, turklāt 2006.gada 15.decembrī noslēgtā nomas līguma 4.3.apakšpunkts noteic, ka kopējā nomas maksa par visu iznomājamo nekustamo īpašumu no 01.01.2007. līdz 31.12.2007. ir 1743,30 *euro* mēnesī (618 m^2 x 1,50 *euro* + 181,40 m^2 x 4,50 *eiro*). No minētā izriet, ka nomas maksa sākotnēji tika rēķināta, reizinot iznomātos kvadrātmetrus ar iznomātāja noteikto likmi par kvadrātmetru, pēc tam tika mainīta iznomātā nekustamā īpašuma kvadratūra un noteikta viena nomas maksas summa - 2000 *euro*, nenorādot uz PVN.

Turklāt līguma 4.6.apakšpunkts paredz, ka papildus nomas maksai nomnieks maksā izīrētājam PVN, ja to paredz likumdošana. Tātad noteiktā nomas maksa nesaturēja PVN, ja līgums saturēja nosacījumu maksāt papildus PVN, ja to būtu pieprasījis pieteicējs.

[16.2] Līdzīgi nosacījumi ir arī 2006.gada 15.decembrī noslēgtajā nomas līgumā ar SIA Nosaukums V (papildus tika noslēgta vienošanās 2007.gada 29.decembrī), kurā ir noteikts, ka tiek iznomāts pieteicējam piederošais zemesgabals, ēkas un to daļas /adrese/, nosakot nomas maksu 1400 *euro* mēnesī laika posmā no 2007.gada 1.janvāra līdz 2008.gada 31.decembrim, no 2009.gada 1.janvāra – 1860 *euro* mēnesī *(lietas I. sējuma 250.-254.lapa)*, nenorādot PVN, kā arī līguma 4.4.apakšpunkts satur analoģisku nosacījumu, ka papildus nomas maksai nomnieks maksā izīrētājam PVN, ja to paredz likumdošana.

[16.3] Turklāt, kā tiesa konstatē no Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 21.septembra lēmuma lietā Nr. A420434012 14.punkta, tā kā pieteicējs netika reģistrēts apliekamo personu reģistrā, pieteicējam netika dota iespēja palielināt nomas maksu saviem darījumu partneriem par summu, kas atbilst attiecīgā laika posmā ar likumu noteiktajai PVN likmei. No minētā izriet, ka pieteicējs citā lietā ir atzinis, ka viņam netika dota iespēja palielināt nomas maksu saviem darījumu partneriem par PVN apmēru, tādējādi pieteicējs šajā lietā nonāk pretrunā, apgalvodams, ka nomas maksa darījumu partneriem jau saturēja PVN.

Līdz ar to tiesa secina, ka VID pamatoti ir secinājis, ka līgumos paredzētā nomas maksa neietvēra PVN.

[17] VID rīcībā bija visi pieteicēja iesniegtie dokumenti par Nekustamā īpašuma nolietojumu, tajā skaitā pieteicēja sagatavotais pamatlīdzekļu – būvju nolietojuma aprēķins, taču VID auditore to netika ņēmusi vērā nodokļu aprēķinos un atteicās pieņemt 2005.gada 8.novembra SIA Nosaukums L īpašuma vērtējumu Nr.7949/v.

VID paskaidrojumos ir norādījis, ka VID pieteicēja iesniegto pamatlīdzekļu – būvju nolietojuma aprēķinu neņēma vērā auditā, jo tas neatbilda vairākiem likumā noteiktiem kritērijiem, tajā skaitā par Nekustamā īpašuma vērtību pieteicējs izmantojis tirgus, nevis iegādes vai kadastrālo vērtību, nav nodalījis atsevišķi zemes un ēkas vērtību, nav veicis aprēķinu atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13. pantā paredzētajai kartībai un Noteikumiem Nr. 556.

Tiesa konstatē, ka lietas materiālos ir pieteicēja audita lietas ietvaros iesniegts Nekustamā īpašuma pamatlīdzekļu – būvju nolietojuma aprēķins *(lietas III sējuma 180.lapa)*. Lietas izskatīšanas laikā tiesa no VID paskaidrojumiem konstatēja, ka viens no iemesliem pamatlīdzekļu – būvju nolietojuma aprēķina neatzīšanai bija, ka minētais aprēķins pēc formas neatbilst Noteikumu Nr.556 9.pielikumam. Tiesa deva iespēju pieteicējam iesniegt atkārtotu aprēķinu, ņemot vērā VID iebildumus un pieteicējs 2015.gada 16.jūlijā iesniedza atkārtoti pamatlīdzekļu uzskaites kartīti *(lietas IV. sējuma 8.-16.lapa)*.

Tiesa konstatē, ka gan tiesas procesa laikā, gan arī audita procesa laikā iesniegtie pamatlīdzekļu – būvju nolietojuma aprēķini neatbilst normatīvajiem aktiem sekojošu iemeslu dēļ.

Par Nekustamā īpašuma vērtību pieteicējs izmantojis tirgus vērtību – 836 000 latu, nevis Nekustamā īpašuma iegādes vai kadastrālo vērtību, proti, pieteicējs ir izmantojis SIA Nosaukums L 2006.gada 10.februārī veiktu Nekustamā īpašuma novērtējumu, kas tika sagatavots pēc pieteicēja pasūtījuma personīgām vajadzībām visam Nekustamajam īpašumam *(lietas II sējuma 11.lapa)*. Kā redzams no Zemesgrāmatu datiem, pieteicējam uz 1999. gada 14. jūnija dāvinājuma līguma pamata īpašumā nonāca ½ no Nekustamā īpašuma, savukārt ½ no Nekustamā īpašuma pieteicēja īpašumā nonāca saskaņā ar 2006. gada 5. aprīļa pirkuma līgumu, kā iegādes vērtību norādot 418 168,38 lati. Minēto apliecina arī lietā esošais pirkuma līgums *(lietas III sējuma 212.-216.lapa)*.

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešās daļas 15.punktu izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti citi izdevumi, kas saistīti ar saimniecisko darbību un nepieciešami tās nodrošināšanai.

Minētā likuma 11.panta trešās daļas 4.punktā noteikts, ka izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīts pamatlīdzekļu nolietojums, ko aprēķina saskaņā ar šā likuma $11.^5$ pantu un likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13.pantu.

Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka aprēķinot apliekamo ienākumu, saimnieciskajā darbībā izmantojamo pamatlīdzekļu nolietojumu nosaka, pamatlīdzekļus sadalot piecās kategorijās un nosakot taksācijas perioda nolietojuma likmi procentos (ēkas un būves ir 1.kategorijā ar 5% nolietojuma likmi).

Ievērojot to, ka likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" satur norādi, ka pamatlīdzekļu nolietojums tiek aprēķināts saskaņā ar likumu "Par uzņēmumu ienākuma nodokli", proti, fiziskas personas saimnieciskajā darbībā tiek piemērots uzņēmumu pamatlīdzekļu nolietojumu regulējošās normas, tiesa piemēro Gada pārskatu likumu.

Saskaņā ar Gada pārskatu likumā lietoto terminu izskaidrojumu ieguldījuma īpašumi ir zemes gabali, ēkas, būves vai šo objektu daļas, ko sabiedrība tur (kā īpašnieks vai kā nomnieks saskaņā ar finanšu nomu), lai iegūtu nomas (īres) maksu vai sagaidītu cenas celšanos (vērtības pieaugumu) (...). Pieteicēja saimnieciskā darbība ietver Nekustamā īpašuma iznomāšanu. Saskaņā ar Gada pārskatu likuma 26.pantu ilgtermiņa ieguldījumi jānovērtē atbilstoši to sākotnējai vērtībai, tas ir iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai.

Ministru kabineta 2011.gada 11.jūnija noteikumu Nr.488 "Gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi" (turpmāk – Noteikumi Nr.488) 75.punkts noteic, ka ieguldījuma īpašumus pieņem grāmatvedības uzskaitē atbilstoši to sākotnējai vērtībai – iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai. Minēto noteikumu 76.punkts noteic, ka ieguldījuma īpašumu objekta iegādes izmaksās iekļauj pirkšanas cenu (atskaitot saņemtās atlaides) un citas ar šā objekta pirkumu vai sagatavošanu paredzētajiem mērķiem tieši saistītas izmaksas, kas radušās līdz tā nodošanai (pieņemšanai) ekspluatācijā.

No minētā tiesiskā regulējuma izriet, ka pieteicējam Nekustamā īpašuma pamatlīdzekļu – būvju nolietojuma aprēķinā bija jāizmanto Nekustamā īpašuma pirkuma cenu. Turklāt ir vērā ņemams, ka otru ½ no īpašuma pieteicējs ieguva uz dāvinājuma līguma pamata, kur saskaņā ar zemesgrāmatu datiem ir norādīta Nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība (zeme - Ls 88080, ēkas un būves - Ls 15877). Tādēļ pieteicēja iesniegtajos aprēķinos tika norādīta nepareiza Nekustamā īpašuma vērtības bāze.

Turklāt likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13.panta pirmās daļas 8.punkts noteic, ka šā likuma 13.panta pirmā daļa, kas noteic pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķinu, neattiecas uz zemi. Arī Noteikumu Nr.488 72.punkts noteic, ka sabiedrības grāmatvedībā atsevišķi uzskaita katru ieguldījuma īpašumu objektu, proti, zeme un ēkas tiek norādītas atsevišķi.

No minētā izriet, ka par zemi nolietojuma aprēķins netiek veikts un, ja zemi norāda grāmatvedības dokumentos kā pamatlīdzekli, to norāda atsevišķi no ēkas, taču pieteicēja iesniegtajā SIANosaukums L 2006.gada 10.februāra vēstulē ir norādīts Nekustamā īpašuma novērtējums visam Nekustamajam īpašumam.

Tiesa norāda, ka pieteicējs tiesas sēdes laikā pēc tiesas noteiktā termiņa centās papildus iesniegt vēl precizētus pamatlīdzekļu – būvju

nolietojuma aprēķinus, norādot, ka tiem ir tikai ilustratīvs raksturs, kurus tiesa atteica pievienot lietas materiāliem *(lietas IV sējuma 22.lapas otra puse)*.

Līdz ar to VID ir pamatoti norādījis, ka pamatlīdzekļu – būvju nolietojuma aprēķini, neatbilst normatīvajiem aktiem.

[18] Pieteicējs norādījis, ka saņemtā nauda no /pers. J/ 2271,54 latu apmērā ir kļūdaini sasaistīta ar pieteicēja saimniecisko darbību Nekustamajā īpašumā.

No lietas materiāliem ir secināms, ka /pers. J/ 2009.gada 6.oktobrī pieteicēja norēķinu kontā ir ieskaitījusi 2271,54 latus par īpašuma /adrese/ apsaimniekošanu līdz 2001.gadam, kuru savlaicīgi nebija apmaksājusi, lietā ir arī 2000.gada 8.augusta īpašnieku sapulces protokols *(lietas I sējuma 38.lapa, II sējuma 4 lapa)*. Lietā ir pieteicēja paskaidrojumi, ka /pers. J/ savu daļu par īpašuma apsaimniekošanu savlaicīgi nesedza, tādēļ pieteicējs bija spiests to finansēt *(lietas II sējuma 2.lapa)*. Attiecīgi /pers. J/ 2009.gadā minēto naudu atdeva pieteicējam.

Pieteicējs tiesas sēdē norādīja, ka minētie ieņēmumi ir nepamatoti sasaistīti ar pieteicēja saimniecisko darbību, jo tie ir par pieteicēja 2001.gadā veiktiem maksājumiem par apsaimniekošanas darbībām /pers. J/ vietā citā adresē - /adrese/. /pers. J/ bija parādā naudu, jo toreiz bija vienkārši jāiet uz priekšu, pieteicējs to naudu izlika, tikai tad tika pie saprašanas, ka tā nauda jāatmaksā. Turklāt audits ir veikts par 2008.-2010.gadā veiktu saimniecisko darbību, bet maksājumi ir par 2001.gadu *(lietas III sējuma 269., 270.lapa)*.

Tiesa no lietas materiāliem secina, ka pieteicējs Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā par 2009.gada oktobri ir pats uzrādījis minētos ieņēmumus kā saimnieciskās darbības ieņēmumus *(lietas I sējuma 214.lapa)*. Tajā pašā laikā 2015.gada 17.marta pieteikuma papildinājumos *(lietas III sējuma 203.lapa)* pieteicējs norāda, ka ir kļūmīgi norādījis minētos ienākumus kā gūtus saimnieciskās darbības rezultātā.

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.pantu iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas sastāv no nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un nodokļa no citiem ienākuma avotiem. Tātad personai ir jāgūst ienākumus no saimnieciskās darbības, lai tas būtu ar nodokli apliekamais objekts.

Tiesas ieskatā pieteicēja ieņēmumi nebūtu saistāmi ar veiktajiem apsaimniekošanas darbiem 2001.gadā, ja pieteicējs būtu aizdevis naudu /pers. J/, lai viņa varētu ieguldīt naudu apsaimniekošanas izdevumos. Tiesa secina, ja konstatētu, ka /pers. J/ pēc būtības ir atdevusi pieteicējam iepriekš aizdotu naudu, parāda atgriešana nebūtu uzskatāma par saimnieciskās darbības rezultātā gūtiem ienākumiem.

Tajā pašā laikā, lai atzītu naudas aizdevuma faktu /pers. J/ un /pers. J/ samaksāto naudu kā parāda atgriešanu, ka arī to, vai remonta darbu finansēšana nav notikusi saimnieciskās darbības ietvaros, pieteicējs nav minēto faktu pierādījis. Proti, lietā ir 2000.gada 8.augusta nama /adrese/ īpašnieku sapulces protokols, no kura ir secināms, ka kopīpašnieki ir vienojušies veikt fasādes restaurāciju un apmaksāt darbus proporcionāli savai mājas kopīpašuma domājamai daļai, /pers. J/ domājamai daļai atbilst 969,72 lati, pieteicēja domājamai daļai atbilst 1012,80 lati *(lietas II sējuma 4.lapa)*. Fakts, ka pieteicējs ir apmaksājis minēto naudu /pers. J/ vietā, izriet tikai no pieteicēja paskaidrojumiem.

Turklāt /pers. J/ 2009.gada 6.oktobrī pieteicēja norēķinu kontā ir ieskaitījusi kopsummā 2271,54 latus, veicot trīs maksājumus. Maksājuma mērķī ir norādīts "pamatsumma sask.ar 08.08.2000.protokolu Nr.1" – 300 lati, "pamatsumma sask.ar 20.10.2000.protokolu Nr.2" – 385,24 lati, "pamatsumma sask.ar 23.10.2000.protokolu Nr.3" – 1586,30 lati *(lietas II sējuma 36.lapa)*. Līdz ar to atmaksātā summa saskaņā ar 2000.gada 8.augusta īpašnieku sapulces protokolu ir 300 lati, taču lietā nav pierādījumu, ka un uz kā pamata minētā summa tika aizdota. Ievērojot faktu, ka pieteicējs pats bija norādījis minētos ienākumus kā saimnieciskās darbības rezultātā gūtus, bet audita laikā mainīja savu viedokli, pieteicējam ir jāpierāda savu argumentu atbilstība patiesībai.

[19] Pieteicējs ir iebildis pret saimniecisko izdevumu samazināšanu vairākās pozīcijās.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" *(redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā)* 11.panta pirmā daļa noteic, ka fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Minētā panta trešajā daļā ir noteikts, ka izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti:

1) izdevumi par iegādātām izejvielām, materiāliem, pusfabrikātiem, izstrādājumiem, par inventāru, kura vērtība nepārsniedz 300 latu, par precēm, kurināmo un enerģiju;

2) izdevumi, kas saistīti ar algotā darbaspēka izmantošanu likumdošanas aktos atļautajos gadījumos;

3) komandējumu, reklāmas, kancelejas, pasta, telegrāfa, teleksa, telefaksa, mārketinga un mākslas darbu taksācijas izdevumi;

4) pamatlīdzekļu nolietojums, ko aprēķina saskaņā ar šā likuma 11.^{5} pantu un likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13.pantu;

5) izdevumi, kas saistīti ar pamatlīdzekļu kārtējo remontu;

6) nomas un īres maksa;

7) valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par darbiniekiem, kā arī atbilstoši šā likuma 8.panta piektās daļas noteikumiem par darbiniekiem iemaksātās dzīvības apdrošināšanas (ar līdzekļu uzkrāšanu) prēmiju summas un iemaksas privātajos pensiju fondos atbilstoši licencētiem pensiju plāniem un dzīvības, veselības un negadījumu apdrošināšanas (bez līdzekļu uzkrāšanas) prēmiju summas;

7^{1}) obligātās apdrošināšanas prēmiju maksājumi par saimnieciskajā darbībā izmantotiem pamatlīdzekļiem;

8) izdevumi par darbinieku izglītošanu un kvalifikācijas paaugstināšanu;

9) citu personu veikto ražošanas rakstura darbu un no citām personām saņemto pakalpojumu izmaksas, izņemot kapitālieguldījumu izmaksas;

10) procentu maksa par banku kredīta vai līzinga pakalpojumu izmantošanu, izņemot soda naudas maksājumus;

11) maksa par licenci;

12) zaudējumi tiesas noteiktajā apmērā, kuri nodarīti līgumpartneriem, neizpildot vai pienācīgi neizpildot savas saistības;

13) Latvijas Republikā noteikto nodokļu (izņemot iedzīvotāju ienākuma nodokli un pievienotās vērtības nodokli) un nodevu (izņemot valsts nodevu par prasības pieteikumu tiesā) maksājumi valsts vai pašvaldības budžetā;

14) meža atjaunošanas izmaksas 25 procentu apmērā, ja ir noslēgta vienošanās attiecīgi ar meža īpašnieku vai tiesisko valdītāju par meža atjaunošanu un meža atjaunošanas izmaksas netiks iekļautas saimnieciskās darbības izdevumos;

14[1]) ar kokmateriālu sagatavošanu un atsavināšanu saistītās izmaksas 50 procentu apmērā no kokmateriālu atsavināšanas ieņēmumiem, ja šīs izmaksas netiek dokumentāri pamatotas;

15) citi izdevumi, kas saistīti ar saimniecisko darbību un nepieciešami tās nodrošināšanai, saskaņā ar Ministru kabineta noteikumiem.

Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 "Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" *(redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā)* 100.punkts noteic, ka atbilstoši likuma 11.panta trešās daļas 15.punktam fiziskā persona, kas veic saimniecisko darbību, ir tiesīga ietvert šādus ar saimnieciskās darbības ienākuma gūšanu saistītos izdevumus, ja tie pēc ekonomiskā satura un būtības ir saistīti ar minētās personas saimniecisko darbību un ir nepieciešami tās nodrošināšanai:

100. Atbilstoši likuma 11.panta trešās daļas 15.punktam fiziskā persona, kas veic saimniecisko darbību, ir tiesīga ietvert ar saimnieciskās darbības ienākuma gūšanu saistītajās izmaksās šādus izdevumus, ja tie pēc ekonomiskā satura un būtības ir saistīti ar minētās personas saimniecisko darbību un ir nepieciešami tās nodrošināšanai:

100.1. īpašuma apdrošināšanas prēmiju maksājumi;

100.2. civiltiesiskās apdrošināšanas prēmiju maksājumi un izdevumi par saimnieciskajā darbībā izmantotā transportlīdzekļa valsts tehnisko apskati proporcionāli apdrošināšanas periodā vai periodā, uz kuru attiecas tehniskā apskate, saimnieciskās darbības vajadzībām nobraukto kilometru īpatsvaram;

100.3. elektroniskā pasta izdevumi;

100.4. izdevumi par telefona sarunām saimnieciskās darbības vajadzībām atbilstoši telekomunikāciju uzņēmuma izsniegtajā izziņā dotajam atšifrējumam par visām telefona sarunām un telefona abonēšanas maksa proporcionāli saimnieciskās darbības vajadzībām veikto sarunu īpatsvaram;

100.5. kompensācijas īrniekiem, kuras namīpašnieks izmaksā par dzīvojamās telpās veiktajiem remontdarbiem saskaņā ar līgumu, ja remontdarbu izdevumi nav iekļauti īrnieka saimnieciskās darbības izdevumos;

100.6. kompensācijas īrniekiem par dzīvojamo telpu atbrīvošanu un īres līguma laušanu sakarā ar dzīvojamās ēkas kapitālo remontu vai telpu pārbūvi saimnieciskās darbības veikšanai;

100.7. izdevumi, kas saistīti ar saimnieciskās darbības uzsākšanu;

100.8. iestāšanās maksa un ikgadējā biedru nauda profesionālajā biedrībā, kura attiecas uz fiziskās personas profesionālo darbību;

100.9. citi pēc ekonomiskā satura un būtības saimnieciskās darbības nodrošināšanai nepieciešamie izdevumi.

No minētā tiesiskā regulējuma ir secināms, ka ir izdevumi, kas ir tieši norādīti normatīvajos aktos kā saimnieciskās darbības izdevumos iekļaujami un ir izdevumi, kur ir jāvērtē to saistība ar saimniecisko darbību un nepieciešamību tās nodrošināšanai.

Tālāk tiesa vērtē saimniecisko izdevumu samazināšanas pamatotību pa atsevišķām pozīcijām.

[19.1] Pieteicējs ir norādījis, ka VID nepamatoti nav atzinis izdevumus, kas saistīti ar tiesvedību, sabiedriskā transporta izmantošanu, kopēšanas pakalpojumu izmantošanu, iegādātajām kancelejas precēm, celtniecības materiālu iegādi, insolācijas aprēķinus, mēbeles, santehnikas, dārza un higiēnas piederumu iegādi. Degviela patērēta gan automašīnai, gan dārza tehnikai, gan autotehnikai.

Tiesvedības izdevumi.

Tiesa no lietas materiāliem konstatē, ka pieteicējs kā saimnieciskās darbības izdevumus ir norādījis maksājumus Rīgas apgabaltiesas Tiesu administrācijai par dokumentu apliecināšanu, kopēšanu, Valsts kasei un Tiesu administrācijai ar tiesu saistītie izdevumi, kas saistīti ar pieteicēja prasību pret AS "SEB banka" *(lietas I sējuma 217.lapa, 217.lapas otra puse, 218.lapas otra puse, II sējuma 22.lapa, 32.lapas otra puse, 34.lapa, u.c.).* Pieteicējs ir sniedzis paskaidrojumus, ka izdevumi ir saistīti ar minēto tiesvedību, kur AS Nosaukums Stika rupji pārkāpusi kredīta līguma nosacījumus saistībā ar Ģertrūdes ielu 111 (*lietas III sējuma 259.lapa)*. VID ir norādījis, ka minētie maksājumi nav saistāmi ar saimnieciskās darbības nodrošināšanu.

Tiesa konstatē, pieteicējam ir bijusi tiesvedības Rīgas apgabaltiesā saistībā ar pieteicēja prasību pret AS Nosaukums S par zaudējumu piedziņu Ls 60 594,59 apmērā, norādot, ka 2006.gada 5.aprīlī starp prasītāju un Banku (toreiz AS „/pers. T/Latvijas/pers. T/") noslēgts Kredīta līgums

Nr.RI05846, saskaņā ar kuru atbildētāja aizdevusi prasītājam aizdevumu EUR 595 000 apmērā 1/2 domājamās daļas nekustamā īpašuma /adrese C/, iegādei. Strīds bija par to, vai Banka pamatoti ieturējusi no pieteicēja soda naudu par kredītprocentu nenomaksāšanu, prasība ir daļēji apmierināta.

Tiesa no sprieduma 16.5.punktā minēto tiesību normām nekonstatē, ka tiesvedības izdevumi ir norādīti kā saistāmi ar saimnieciskās darbības izdevumiem. Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta trešās daļas 13.punkta redakcijā ir norādīts, ka saimnieciskās darbības izdevumos ir iekļaujami Latvijas Republikā noteikto nodokļu (izņemot iedzīvotāju ienākuma nodokli un pievienotās vērtības nodokli) un nodevu (izņemot valsts nodevu par prasības pieteikumu tiesā) maksājumi valsts vai pašvaldības budžetā, proti, likumdevējs valsts nodevu par prasības pieteikumu tiesā ir paredzējis kā saimnieciskās darbības izdevumos neiekļaujamu pozīciju kamēr citus nodevu maksājumus pieļauj kā saimnieciskās darbības izdevumus. Attiecīgi arī pārējie tiesvedības izdevumi nav iekļaujami saimnieciskās darbības izdevumos.

[19.2.] Izdevumi par sabiedriskā transporta izmantošanu un degvielas izdevumiem.

VID nav atzinis par saimnieciskās darbības izdevumiem Rīgas pilsētas un starppilsētu sabiedriskā transporta izdevumus, jo auditam nav sniegti paskaidrojumi un pierādījumi, kādiem nolūkiem izmantots pilsētas transports, ieskaitot taksometra pakalpojumus, un regulāri starppilsētu autobusu pakalpojumi Valmieras virzienā *(lietas I sējuma 40.lapa)*. Pieteicējs ir skaidrojis, ka šādi tiek ierobežotas pieteicēja iespējas izmantot ekoloģisko sabiedrisko transportu ceļā no pieteicēja dzīvesvietas un kantora līdz Nekustamajam īpašumam Rīgā, kā arī acīmredzami padara problemātisku nokļūšanu VID Nodokļu kontroles pārvaldē Skanstes 50b, Rīgā *(lietas III sējuma 202.lapas otra puse)*.

Tiesa konstatē, ka lietas materiālos ir Rīgas Satiksmes biļetes, Rīgas Taksometru parka biļetes virzienā Rīga – Sloka, Rīgas Starptautiskās autoostas biļetes virzienā Rīga – Gulbene-Balvi līdz Velēnai vai virzienā uz Valmieru, vilciena biļetes uz Jelgavu un citām Latvijas vietām *(lietas II sējuma 127.lapas otra puse, 135.lapa, 134.lapas otra puse, 140.lapa, 144.lapas otra puse, 144.lapas otra puse, u.c.)*. Pieteicējs nav sniedzis skaidrojumu, kāda saimnieciskā darbība tika veikta, piemēram, Slokā, Valmierā vai Jelgavā, līdz ar to acīmredzami nav pamatota visu sabiedriskā transporta izdevumu saistība ar saimnieciskās darbības izdevumiem. Pat ja pieņemot, ka sabiedriskā transporta biļetes braucieniem Rīgas ietvaros varēja tikt izmantotas, lai nokļūtu līdz iznomātajam Nekustamajam īpašumam saimnieciskās darbības ietvaros, tad pieteicējs nav pamatojis minēto proporciju, savukārt tiesai nav objektīva pamata atzīt visu sabiedriskā transporta izdevumu saistību ar saimniecisko darbību.

Attiecībā uz degvielas izdevumiem VID ir atzinis par saimnieciskās darbības izdevumiem 50% par benzīnu un autogāzi, no automašīnas ekspluatācijas izdevumiem automašīnai, kas saskaņā ar pieteicēja paskaidrojumiem tika izmantota saimnieciskai darbībai. Maršruta lapas netika iesniegtas.

Pieteicējs ir iebildis, ka degviela tika tērēta gan auto, gan zāles pļaujamai mašīnai zālāja kopšanai un motorzāģim koku nozāģēšanai, gan koka guļbūves dzīvojamās mājas nojaukšanai un arī auto būvgružu izvešanai nojaucamai mājai Nekustamajā īpašumā *(lietas III sējuma 202.lapas otra puse)*.

Tiesa no lietai pievienotā Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu žurnāla ar VID piezīmēm *(lietas I sējuma 217.lapa)* konstatē, ka VID visos gadījumos, kad ir iegādāts benzīns vai degviela, ir norādījis: "Tā kā maršruta lapas netika iesniegtas, auditā uz izdevumiem norakstīti 50% par benzīnu un autogāzi." Līdz ar to tiesa secina, ka kopējā izdevumu apjomā VID ir iekļāvis visus degvielas izdevumus, tajā skaitā arī par iespējami zāles pļaušanu vai koku zāģēšanu, jo lietā esošajos čekos nav iespējams nodalīt mērķi, kam degviela tika iegādāta, un ir piemērojis visam apjomam 50% proporciju. Pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus, saskaņā ar kuriem trešās personas, pārbaudot pieteicēja izdevumus par degvielu, varētu nošķirt degvielas izdevumus, kas bija paredzēti zāles pļaušanai, koku zāģēšanai vai citām vajadzībām.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{5} panta sestā daļa noteic, ka personīgā vieglā automobiļa (izņemot vieglo automobili ar speciālo aprīkojumu) ekspluatācijas izmaksas (arī izdevumus par degvielu) izdevumos ietver proporcionāli saimnieciskās darbības vajadzībām nobraukto kilometru skaitam, pamatojoties uz detalizēti izstrādātiem maršrutiem, bet ne vairāk kā par 70 procentiem. Ja maksātājam nav atbilstoši noformētu attaisnojuma dokumentu, izdevumos ietver ne vairāk par 50 procentiem no faktiskajām izmaksām.

Minētā tiesību norma atšķirībā no citiem gadījumiem, kad nodokļu maksātājam ir konkrēti jāpamato saimnieciskās darbības izdevumu apjoms, paredz tiesības izdevumos iekļaut 50 procentus no vieglā automobiļa (izņemot vieglo automobili ar speciālo aprīkojumu) ekspluatācijas izmaksām (arī izdevumiem par degvielu), pat ja nodokļu maksātājs nav atbilstoši noformējis attaisnojuma dokumentus.

Attiecīgi VID ir pamatoti atzinis izdevumus par degvielu 50% apjomā, jo pieteicējs nebija iesniedzis atbilstoši noformētus attaisnojuma dokumentus.

[19.3.] Izdevumi par celtniecības materiālu iegādi (arī darba apģērbs), saimniecības precēm, insolācijas aprēķini, mēbeles, santehnikas, dārza un higiēnas piederumu iegādi.

Tiesa norāda, ka saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo un trešo daļu ir jāpamato minēto izdevumu saistība ar saimniecisko darbību un nepieciešamību tās nodrošināšanai, proti, likumdevējs nav norādījis minētos izdevumus atsevišķi uzskaitījumā.

Pieteicējs paskaidrojumos VID ir skaidrojis, ka biroja vajadzībām izmantoja īpašumu /adrese/. Saimniecības preces, remonta materiāli un darba apģērbs ir tieši saistīts, lai iznomātais īpašums būtu pievilcīgs nomniekiem. Daļa uzskaitīto materiālu tiek nodota nomniekiem īpašuma apkopšanai (viņu sargam, sētniekam). Īpašums ir 1937.gada ēka *(lietas II sējuma 57.lapa)*.

Lietā paskaidrojumus ir snieguši arī pieteicēja Nekustamā īpašuma nomnieki SIANosaukums A un SIA Nosaukums V valdes locekļi, no kuriem izriet, ka nomnieki izmanto nomāto īpašumu autoservisa vajadzībām – vieglo automobiļu un automātisko ātrumkārbu remontu. Nomnieki ir paskaidrojuši, ka nomātajā īpašumā ir zālājs, to ikdienā kopj nomnieki, bet par pļaušanu gādāja īpašnieks. Nevar sniegt atbildi, vai īpašnieks personīgi pļāva zāli vai nē.

SIA Nosaukums V nomā telpas tikai daļā no Nekustamā īpašuma, par īpašnieka veikto remonta darba apjomu citās telpās nevar atbildēt. SIA Nosaukums V nomātajās telpās remonts un visi uzlabojumi veikti par uzņēmuma līdzekļiem. SIA Nosaukums A telpu nomas laika periodā nekādi remontdarbi ne par uzņēmuma līdzekļiem, ne par īpašnieka līdzekļiem netika veikti *(lietas I sējuma 35.lapa)*.

Tiesa secina, ka pieteicēja paskaidrojumi par remontdarbiem ir ļoti vispārīgi, neidentificējot neko konkrēti, kādi materiāli tika nodoti nomniekiem vai kādi remontdarbi tika veikti, lai īpašumu padarītu pievilcīgu nomniekiem, kādas preces minētajam mērķim tika iegādātas. Arguments, ka pieteicējam ir pietrūcis vietas, lai paskaidrojumu veidlapās aprakstītu minēto konkrētāk vai ka VID nav pietiekoši konkrēti uzjautājis *(lietas III sējuma 202.lapas otra puse)*, ir kritiski vērtējams, jo pieteicējai kā saprātīgam saimnieciskās darbības veicējam, kurš kārto savas saimnieciskās darbības grāmatvedību, audita

pārskata procesa laikā bija pašam jābūt ieinteresētam pēc iespējas konkrētāk izskaidrot saimniecisko izdevumu avotus un to saistību ar saimniecisko darbību, sniegt pierādījumus par tiem, kas netika izdarīts. Tiesa no minētajiem paskaidrojumiem varētu konstatēt, ka, iespējams, pieteicējs ir veicis zāles pļaušanu, taču tādā gadījumā no pieteicēja iekļautajiem izdevumiem nav konstatējams minētajam mērķim izmantojamais materiālais resurss. Pieteicējs uzskata, ka ir jāatzīst visi minētie izdevumi, neskatoties uz to nepamatotību vairumā gadījumu.

Līdz ar to vērtējot pieteicēja paskaidrojumu vispārīgumu kontekstā ar nomnieku sniegto informāciju, no kuras nevar konstatēt, ka ir veikti vispār kādi remontdarbi Nekustamajā īpašumā viņu nomas perioda laikā, tiesa konstatē, ka VID pamatoti nav atzinis pieteicēja izdevumus par celtniecības materiālu iegādi un darba apģērbu.

Attiecībā uz saimniecības precēm, mēbelēm, santehniku tiesa konstatē, ka pieteicējs paskaidrojumos ir norādījis, ka minētās preces tika izmantotas arī biroja /adrese/, taču lietā nav pierādījumu, kādā daļā dzīvoklis /adrese/ tika izmantots saimnieciskai darbībai, līdz ar to tiesai nav pamats konstatēt, ka minētās preces tika iegādātas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Turklāt, attiecībā uz higiēnas piederumiem nomnieki ir norādījuši, ka viņiem nebija iznomātas tualetes telpas, bet lietošanā tika nodota viena no tualetes telpām. Tur vairums VID norādīto saimniecības preču nav un nav nekad bijušas *(lietas I sējuma 35.lapa)*. Atzīstot, ka, iespējams, kāda no higiēnas precēm varēja tikt izmantota kā saimnieciskās darbības vajadzībām, tiesai nav objektīva pamata atzīt visas pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumos norādītos higiēnas preču iegādes izdevumus.

Attiecībā uz insolācijas aprēķiniem pieteicējs paskaidrojumos VID ir norādījis, ka aprēķini tika veikti, lai varētu legalizēt līdz 1992.gadam patvaļīgi celtās būves un attīstībai /adrese/ *(lietas III sējuma 259.lapa)*. Tiesa no lietas materiāliem un audita pārskata konstatē, ka minētie aprēķini nav iesniegti, lai varētu izvērtēt to saistību ar saimniecisko darbību, kā arī pieteicēja paskaidrojumi ir vispārīgi, lai varētu saistīt minētos izdevumus ar pieteicēja saimniecisko darbību – Nekustamā īpašuma iznomāšanu.

[19.4.] Izdevumi par kopēšanas pakalpojumu izmantošanu un iegādātajām kancelejas precēm.

Tiesa neizprot minētā iebilduma būtību, jo tiesa no Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu žurnāla ar VID piezīmēm *(lietas I sējuma 164.-236.lapa)* konstatē, ka VID ir atzinis kā saimnieciskās darbības izdevumus kopēšanas pakalpojumu (proti, kancelejas pakalpojumus no SIA Nosaukums C), kā arī kancelejas preču izdevumus (piemēram, kancelejas preces no SIA Nosaukums V, izņemot daiļliteratūru, kur pieteicējs nav pamatojis saistību ar saimniecisko darbību). Pieteicējs nav arī norādījis, kādi konkrēti kopēšanas pakalpojumi vai kancelejas izdevumi nav atzīti.

Attiecībā uz VID atteikumu saimnieciskās darbības izdevumos iekļaut kārtridžu iegādi, jo nav informācijas un dokumenti, ka pamatlīdzekļu uzskaitē būtu printeris vai dators, pieteicējs norāda, ka pieteicēja īpašumā esošais printeris un dators ir pietiekami veci, lai atskaitēs tie netiktu minēti, turklāt VID ir attaisnojis interneta pieslēgumu pieteicēja AS Nosaukums L tālrunim. Internets bez datora nav skatāms un, lai būtu ko kopēt, tas vispirms ir jāuzraksta un jāizprintē *(lietas III sējuma 203.lapa)*.

Tiesa konstatē, ka iegādātais kārtridžs tāpat ka dators un printeris neapšaubāmi var tikt izmantots saimnieciskā darbībā, taja pašā laikā ir secināms, ka pieteicējs minētās iekārtas izmantoja arī personīgām vajadzībām, ko vēl jo vairāk apliecina fakts, ka pieteicējs datoru un printeri nav iekļāvis pamatlīdzekļu uzskaitē. Turklāt tiesa no lietas materāliem secina, ka pieteicējam ir bijusi divi patstāvīgi nomnieki, ar kuriem ir 1-2 reizes gadā ir precizēts līgums, kā arī nomnieki ir maksājuši nomas maksu, pārskaitot finansējumu pieteicēja kontā bez pieteicēja izrakstīta rēķina. Līdz ar to tiesai bez papildus pierādījumiem nav pamata atzīt minētos izdevumus 100% par saistītiem ar saimniecisko darbību.

Izdevumiem par internetu saskaņā ar normatīvajiem aktiem var piemērot 70% likmi, savukārt citām iekārtām un precēm ir jāpamato to nepieciešamība un iespējami proporcija saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

[19.5.] Izdevumi par dzīvokļa /adrese D/, kas ir pieteicēja dzīvesvieta, un pieteicējam piederošā nekustamā īpašuma Nosaukums ARankas pagastā, Gulbenes rajonā komunāliem maksājumiem *(lietas II sējuma 55.. 56., 57.lapa, 59.lapas otra puse, 148.-150.lapa u.c.)*, patērēto elektroenerģiju *(lietas II sējuma 47.lapas otra puse, 48.lapa, 237.-238.lapa)* un nekustamā īpašuma nodokļa maksājumiem *(lietas II sējuma 242.lapa)*.

Tiesa konstatē un lietā nav strīda par to, ka pieteicējs saimnieciskās darbības izdevumos ir iekļāvis izdevumus par dzīvokļa /adrese D/, kas ir pieteicēja dzīvesvieta, un par pieteicēja īpašuma Nosaukums A", Rankas pagastā, Gulbenes rajonā komunāliem maksājumiem, nekustamā īpašuma nodokļa maksājumiem, maksājumus par elektroenerģiju, jo arī no minētā īpašuma pieteicējs veica saimniecisko darbību *(lietas I sējuma 164.-236.lapa)*. VID sniegtajos paskaidrojumos pieteicējs ir norādījis, tā kā /adrese/ nav piemērotu telpu birojam, tad dokumentu kārtošana utt. notiek /adrese/. Izdevumi būtiski pieaugtu, ja pieteicējs nomātu atsevišķas biroja telpas. Reizēs, kad uzturas Rankā, no turienes notiek īpašuma pārvaldīšana Nosaukums G*(lietas I sējuma 34.lapa)*.

Pieteicējs tiesas sēdē norādīja, ka nav zinājis, ka bija jāpierāda proporcija, kādā minētie īpašumi tika izmantoti saimnieciskajā darbībās un ka VID bija viņam jānorāda, ka šādi pierādījumi ir nepieciešami *(lietas III sējuma 272.lapa)*.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{5} panta piektā daļa noteic, ja maksātājs saimnieciskās darbības veikšanai izmanto telpas vai mantu, kura tiek izmantota arī tā personīgajam patēriņam, saimnieciskās darbības izmaksās var ieskaitīt tikai to ar šo telpas vai mantas izmantošanu saistīto izdevumu daļu, kas attiecas uz saimniecisko darbību, ja iespējams objektīvi noteikt šādu proporciju un to dokumentāri pamatot. Ja minēto proporciju nevar objektīvi noteikt un dokumentāri pamatot, maksātājs saimnieciskās darbības izdevumos iekļauj 70 procentus no attiecīgajiem saimnieciskās darbības izdevumiem.

Tiesa secina, ka likumdevējs ir norādījis, ka primāri pašam nodokļu maksātājam ir objektīvi jāpamato saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamo proporciju un to dokumentāri jāpamato. Pieteicējs šādus pierādījumus iesniedzis nav.

Pieteicējs saimnieciskās darbības izmaksās bija iekļāvis 100% visus komunālo maksājumu, nekustamā īpašuma nodokļa maksājumu, maksājumu par elektroenerģiju izdevumus no savas dzīvesvietas Rīgā, kā arī no īpašuma Gulbenes novadā. Tiesa uz minēto norāda, ka neviena tiesību norma nepieļauj saimnieciskās darbības izdevumos izmaksas par mantu, kas tiek izmantota gan saimnieciskajā darbībā, gan personīgajām vajadzībām, iekļaut 100 procentu apmērā. Savukārt, ja pieteicējs pieturās pie apgalvojuma, ka pieteicēja dzīvesvieta tika izmantota saimnieciskajā darbībā, tad pieteicējam šādi paskaidrojumi ir jāpierāda, kā to noteic ne vien likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants, kurā nostiprināts nodokļu maksātāju pierādīšanas

pienākums, bet arī Administratīvā procesa likuma 150.panta trešajā daļā, kurā noteikts, ka pieteicējam savu iespēju robežās ir jāpiedalās pierādījumu vākšanā. Šajā sakarā arī norādāms, ka atbilstoši minētā likuma 161.panta pirmajai daļai personas paskaidrojumi par pierādījumiem atzīstami vien tad, ja tos apstiprina citi lietā iegūtie un pārbaudītie pierādījumi. Pieteicēja argumentācija, ka VID audita laikā nenorādīja, kādi pierādījumi ir nepieciešami saimnieciskās darbības izdevumu attaisnošanai, ir nepamatota, jo ir tikai paša nodokļu maksātāja atbildība vest grāmatvedību tādā veidā, lai tā būtu atbilstoša normatīvajiem aktiem un lai trešās personas no tās varētu gūt skaidru priekšstatu.

Nepamatots ir pieteicēja apgalvojums, ka pieteicējam nepamatojot minēto izdevumu 100% saistību ar saimnieciskās darbības izdevumiem, VID bija 70% apmērā jāatzīst saimnieciskās darbības izdevumi. Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{5} panta piektajā daļā ir norādīts, ka saimnieciskās darbības izdevumos ir iekļaujami 70 procenti no attiecīgajiem saimnieciskās darbības izdevumiem, ja nevar objektīvi noteikt saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamo proporciju. Tiesas ieskatā pieteicēja gadījumā bija iespējams objektīvi noteikt saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamo proporciju, taču ir arī acīmredzami skaidrs, ka 100% apmērā iekļaut izdevumus par dzīvošanai paredzētu īpašumu, kurā ir deklarēti un izmanto dzīvošanai pieci cilvēki, nav pamatoti.

Līdz ar to tiesas ieskatā VID pamatoti nav atzinis izdevumus par dzīvokļa /adrese D/, kas ir pieteicēja dzīvesvieta, un pieteicējam piederošā nekustamā īpašuma Nosaukums ARankas pagastā, Gulbenes rajonā komunāliem maksājumiem, patērēto elektroenerģiju un nekustamā īpašuma nodokļa maksājumiem.

[19.6.] Izdevumi par pieteicēja veiktajiem kredīta maksājumiem pilnā apmērā.

Tiesa no lietā esošajām Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā veiktajām auditora piezīmēm *(lietas I sējuma 164.lapa)* konstatē, ka pie kredīta maksājumiem VID ir ņēmis vērā AS Nosaukums S sniegto informāciju, cik pieteicējs ir nomaksājis, un auditā uz izdevumiem norakstīti samaksātie kredīta procenti proporcionāli nomas līgumā norādītajiem iznomātajiem kvadrātmetriem.

Pieteicējs iebilst, ka VID ir nepamatoti atrēķinājis soda naudu pie kredīta procentu maksājumiem, jo tā nav patiesībā bijusi soda nauda, kā arī VID ir nepamatoti aprēķinājis iznomāto Nekustamā īpašuma proporciju.

Tiesa konstatē, ka strīds ir par to, ka VID ir saimnieciskās darbības izdevumos iekļāvis kredīta pamatsummu un procentus, bet ne soda naudu. No Rīgas apgabaltiesas 2013.gada 30.oktobra sprieduma pieteicēja prasībā pret AS /Nosaukums C/ ir konstatējams, ka tiesa atzina par prettiesisku faktu, ka banka ieturēja no pieteicēja bankas konta naudas līdzekļus līgumsoda formā par kredīta procentu nenomaksāšanu pie apstākļiem, kad pieteicēja bankas kontā bija pieejami naudas līdzekļi. Taču minētajā lietā nav strīds par to, ka nepamatoti tika ieturēts līgumsods, bet nevis procentu maksājumi par kredīta izmantošanu. Fakts, ka līgumsods no pieteicēja tika ieturēts nepamatoti, nemaina to apstākli, kas tas bija uzskatāms par līgumsodu, turklāt bankai tika uzdots pieteicējam atmaksāt nepamatoti ieturēto līgumsodu.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" *(redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā)* 11.panta trešās daļas 10.punkts noteic, ka izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīta procentu maksa par banku kredīta vai līzinga pakalpojumu izmantošanu, izņemot soda naudas maksājumus. Likumdevējs ir tieši no saimnieciskās darbības izdevumu definējuma izslēdzis soda naudas maksājumus saistībā ar banku kredīta izmantošanu neskatoties uz to, vai tie ir pamatoti vai nepamatoti ieturēti no bankas puses. Līdz ar to VID pamatoti nav atzinis līgumsoda proporciju no kopējiem maksājumiem bankai.

Savukārt attiecībā uz pieteicēja iebildumu, ka VID rēķinot kredītmaksājumu proporciju atbilstoši iznomātajai Nekustamā īpašuma kvadratūrai nav ņēmis vērā iznomāto zemes platību, tiesa konstatē turpmāk minēto.

VID ir aprēķinājis iznomāto Nekustamā īpašuma proporciju, ņemot vēra nomas līguma nosacījumus un izmantojot iznomātās zemes platības proporciju no kopējās zemes platības. Proti, ja Nekustama īpašuma kopējā zemes platība ir 2658 m^2, tad uz izdevumiem par bankas kredīta procentiem tika aprēķināta summa, kas atbilst 1431m^2 2008.gadā (proprcionāli tie ir 53,89% no kopējās zemes platības) un 935m^2 2009.gadā par iznomāto platību no kopējās īpašuma platības un par kuru tiek gūti ieņēmumi no saimnieciskās darbības. Par ēkam atsevišķi kvadratūra netika rēķināta, jo tās atrodas uz iznomātās zemes, uz kuras šīs ēkas atrodas. Kredīts tika saņemts par nekustamo īpašumu kopumā, tāpēc kredīta procenti tika dalīti atbilstoši iznomātajai zemes pamatplatībai *(lietas IV sējuma 20.lapa)*.Savukārt pieteicējs savos aprēķinos ir izmantojis iznomāto telpu platību, attiecīgi gūstot iznomāto proporciju 2008.gadā 66,1% un 2009.gadā – 49,9%, papildus norādot, ka ir jāpierēķina arī proporcija par iznomāto zemi *(lietas IV sējuma 3.-5.lapa)*.

Tiesa no lietas materiaļiem konstatē, ka pieteicējs 2006.gada 5.aprīlī ir noformējis aizdevumu ½ domājamās daļas no Nekustamā īpašuma iegādei *(lietas III sējuma 217.lapa)*. Saskaņā ar lietā sošajiem nomas līgumiem un to grozījumiem, pieteicējs 2008.gadā ir iznomājis zemi 861 m^2 un ēkas 252,5 m^2 platībā SIA /Nosaukums B/ *(lietas I sējuma 246.lapa)* un zemi 570m^2 un ēkas 167,30 m^2 platībā SIA /Nosaukums A/ *(lietas IV sējuma 252.lapas otra puse)*. No 2009.gada tika iznomāta zeme 935m^2 platībā un uz tās atrodošās ēkas 274,50 m^2 *(lietas I sējuma 250.lapa)*. Tiesa secina, ka aprēķinos iegūtie dati atbilst lietas materiālos esošajai informācijai.

Tiesa konstatē, ka pieteicējs ir noformējis kredītu ½ domājamās daļas iegādei no Nekustamā īpašuma, proti, nav reāli dabā konstatējama konkrēti tā daļa, kuras iegādei konkrēti tika noformēts kredīts, savukārt pieteicējs ir iznomājis konkrētas platības no zemes un no ēkām. Līdz ar to nav iespējams aprēķināt iznomāto proporciju no Nekustamā īpašuma kopumā, bet gan tikai atsevišķi no zemes un no ēkām. Nav pamatoti aprēķināt iznomāto proporciju zemei un telpām atsevišķi un tad to saskaitot, jo tad tiktu mākslīgi palielināta iznomātā Nekustamā īpašuma daļa. Saskaņā ar ierakstiem zemesgrāmatu reģistrā pieteicējam pieder Nekustamais īpašums ar kadastra Nr. numurs - zemes gabals aptver kopā 2658 m2 un uz zemes gabala atrodas: dzīvojamā māja (kadastra apzīmējums /numurs A/) un garāžas (kadastra apzīmējums /numurs B/, -004). 18.01.2007. pievienotas ēkas ar kadastra apzīmējumiem Nr.numurs . Proti, pieteicējam pieder zemesgabals ar uz tām esošajām ēkām.

Lai izšķirtos par to, vai iznomātā Nekustamā īpašuma proporcija ir rēķināma no zemes vai no ēkām, tiesa secina, ka primārais arguments ir tas, ka kredīts tika noformēts ½ domājamai daļai no visa Nekustamā īpašuma, iekļaujot gan zemi, gan ēkas. Arī iznomāta ir gan zeme, gan ēkas attiecīgās platībās, līdz ar to, lai pēc iespējas objektīvi noteiktu kopējo iznomāto proporciju no visa Nekustamā īpašuma, ir jānosaka vidējā proporcija starp iznomātās zemes un iznomāto ēku proporcijām. Tiesas ieskatā nav pamatoti noteikt iznomātā Nekustamā īpašuma proporciju tikai no zemes vai tikai no ēkām, jo ir jāgūst pēc iespējas objektīvāks lielums, kas raksturo iznomātā Nekustamā īpašuma lielumu no visa pieteicējam piederošā Nekustamā īpašuma. VID tiesas lūgtajos papildus paskaidrojumos arī nav pamatojis, kādēļ iznomātā Nekustamā īpašuma proporcija tika rēķināta tikai no zemes, jo fakts, ka uz zemes uzcelta un cieši ar to savienota ēka ir atzīstama par tās daļu, ir Civillikuma 968.pantā noteikts princips, taču kolīziju gadījumā minētais princips nav viennozīmīgi saistāms ar nodokļu maksātāju atbildību nodokļu sfērā. Turklāt vērā ņemams ir apstāklis, ka no nomas līguma mērķa izriet, ka

Nekustamais īpašums tika izmantots autoservisa vajadzībām, proti, ka primāri nomas līguma priekšmeta īstenošanai ir svarīga iznomātu telpu esība.

Ievērojot minēto, VID Sākotnējas lēmums daļā par aprēķinātajiem kredītmaksājumiem ir atceļams un saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 253.panta sesto daļu tiesa uzdod VID atceltā administratīvā akta vietā izdot jaunu administratīvo aktu, ievērojot tiesas spriedumā konstatētos faktus un juridiskos apsvērumus.

[20] Ievērojot minēto, tiesa nav pamata atzīt Sākotnējo lēmumu par spēkā neesošu, taču tiesa atceļ Sākotnējo lēmumu, ievērojot argumentus saistībā ar aprēķinātajiem kredītmaksājumiem.

[21] Kā izriet no lietas materiāliem *(lietas 4. lapa)*, pieteicējs ir samaksājis valsts nodevu 28,46 *euro* (20 latu) apmērā. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu. Tā kā pieteikums daļēji ir apmierināts, tiesa atzīst, ka pieteicējai no atbildētājas ir piespriežama valsts nodeva 28,46 *euro* apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251. pantu, 253.panta sesto daļu un 289.-291. pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

Noraidīt /pers. D/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 14.novembra lēmuma Nr.23.12/1185 atzīšanu par spēkā neesošu.

Daļēji apmierināt /pers. D/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 14.novembra lēmuma Nr.23.12/1185 atcelšanu daļā par VID aprēķinātajiem saimnieciskās darbības izdevumiem saistībā ar pieteicēja kredītmaksājumiem.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 14.novembra lēmumu Nr.23.12/1185 daļā par VID aprēķinātajiem saimnieciskās darbības izdevumiem saistībā ar pieteicēja kredītmaksājumiem.

Uzdot Valsts ieņēmumu dienestam viena mēneša laikā atceltā administratīvā akta vietā izdot jaunu administratīvo aktu un attiecīgi veikt saimnieciskās darbības izdevumu un iespējami nodokļu pārrēķinu, ievērojot tiesas spriedumā konstatētos faktus un juridiskos apsvērumus.

Piespriest no atbildētāja – Valsts ieņēmumu dienesta - valsts nodevu 28,46 *euro* apmērā par labu /pers. D/.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese K.Jandava