NORAKSTS
Lieta Nr.A42619307
AA43-2620-09/17

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2010.gada 9.jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja I.Amona,
tiesneši M.Birzgalis un Z.Kupce,

piedaloties pieteicējas *A.P.* pilnvarotajam pārstāvim *A.A.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *R.V.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *A.P.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 16.februāra lēmuma Nr.19/8041 atcelšanu, sakarā ar *A.P.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 6.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk - VID vai atbildētājs) Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa no 2006.gada 6.jūlija līdz 28.septembrim *A.P.* veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk - IIN) auditu par 2004.gadu. Pārbaudes rezultātā ar VID Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2006.gada 28.septembra lēmumu Nr.5.1.1-8/185 *A.P.* papildus aprēķināti un nomaksai budžetā noteikti Ls 19 660,39, no tiem IIN Ls 9830,39 un soda nauda Ls 9830,39.

A.P. šo lēmumu apstrīdēja, un ar VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2006.gada 1.decembra lēmumu Nr.1-5/245 tas atstāts negrozīts. *A.P.* apstrīdēja arī šo lēmumu, un ar VID ģenerāldirektora 2007.gada 16.februāra lēmumu Nr.19/8041 (turpmāk - Lēmums) tas atstāts negrozīts. Lēmums pamatots ar turpmāk minētiem argumentiem.

[1.1] *A.P.* IIN audits veikts saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otro, trešo, ceturto, sesto un astoto daļu, kā arī Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" (turpmāk – noteikumi Nr.331) 1., 2. un 17.3.punktu, Ministru kabineta 2006.gada 19.septembra noteikumu Nr.780 „Noteikumi par papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu veidlapu un kārtību, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja

apliekamo ienākumu" 2., 15. un 16.3.punktu. Apliekamo ienākumu apjoms noteikts uz aprēķinu pamata, piemērojot izdevumu metodi.

[1.2] *A.P.* auditā izmantota un izvērtēta viņas 2004.gada ienākumu deklarācijā un papildu deklarācijā par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas uzkrājumiem un īpašumiem par 2004.gadu norādītā informācija, kā arī kredītiestāžu sniegtā informācija, tematisko pārbaužu materiāli un informācija, kas iegūta no fiziskajām personām.

[1.3] 2006.gada 18.janvārī *A.P.* saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta trešo daļu tika pieprasīts iesniegt papildu deklarāciju par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu par 2004.gadu.

2006.gada 3.februārī *A.P.* iesniedza pieprasīto papildu deklarāciju par 2004.gadu. Tajā viņa ar parakstu apliecināja, ka uzrādītās ziņas ir patiesas un atspoguļo *A.P.* īpašumus, naudas uzkrājumus, saistības pret citām personām un citu personu saistības pret *A.P.* 2006.gada 3.februārī maksātāja aptaujas veidlapā *A.P.* ar parakstu apliecināja, ka papildu deklarācijā par 2004.gadu uzrādīti visi ienākumi un īpašumu izmaiņas, kā arī to, ka viņa VID sniegusi visu viņas rīcībā esošo informāciju un papildus iesniegtajai informācijai nevēlas neko paziņot. Papildu deklarācijā *A.P.* norādījusi, ka viņas īpašumā 2004.gada sākumā bija skaidrās naudas uzkrājumi Ls 150 000.

[1.4] 2006.gada 10.februārī *A.P.* sniedza paskaidrojumu, ka gadu gaitā no vecāku, vecvecāku un *A.P.* ģimenes saimniecības tika uzkrāti naudas līdzekļi, kuri iegūti, papildus nodarbojoties ar dažādiem dārza darbiem, puķu, rožu stādu un zemeņu audzēšanu. Šādus ieņēmumus padomju laikos *A.P.* nav uzskaitījusi un dokumenti nav saglabājušies.

2006.gada 21.septembrī VID Kurzemes reģionālajā iestādē saņemts *A.P.* iesniegums, ka viņa nav īsti sapratusi, ko nozīmē skaidrās naudas uzkrājumi. *A.P.* domāja, ka tā ir nauda, kas pieder tikai viņai, tāpēc agrāk viņa nav iesniegusi 2003.gada 18.maija aizdevuma līgumu par Ls 150 000 aizdevumu. Minētā naudas summa pie *A.P.* atradās arī 2004.gadā, jo viņa domāja ar to palīdzēt dēlam, bet ja nevajadzēs, tad tūlīt arī atdotu aizdevējam.

VID Kurzemes reģionālā iestāde uzskatīja, ka *A.P.* papildu deklarācijā uzrādīto skaidrās naudas uzkrājumu uz 2004.gada 1.janvāri Ls 150 000 izcelsme nav pierādīta un ir apšaubāma. Pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturto daļu papildu deklarācijā uzrādītā uzkrājumu summa netika ņemta vērā *A.P.* apliekamā ienākuma aprēķinā.

[1.5] Vienlaikus auditā konstatēts, ka *A.P.* saņēmusi no SIA „*/Nosaukums/*" dāvinājumu Ls 1602 vērtībā (2004.gada 22 jūlija dāvinājuma līgums), kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešo daļu ir ar IIN apliekams ienākums, bet *A.P.* minēto summu 2004.gada ienākuma deklarācijā nepamatoti uzrādījusi kā ar IIN neapliekamu.

[1.6] Ņemot vērā audita gaitā konstatēto, VID Kurzemes reģionālā iestāde noteica *A.P.* līdzekļu izlietojumu 2004.gadā Ls 68 999,71 (nekustamā īpašuma iegāde Ls 17 000, zemesgrāmatas kancelejas nodeva Ls 9, SIA „*/Nosaukums/*" pajas Ls 725, aizdevums SIA „*/Nosaukums/*" Ls 50 000, valsts nodeva par

nekustamo īpašumu Ls 80,35, iztikas minimums Ls 1185,36) un līdzekļu avotus Ls 31 190,78 (pensija Ls 1711,83, ienākumi no SIA „*/Nosaukums/*" Ls 481,74, ienākumi no */asociācija/* Ls 60,98, IIN atmaksa par 2003.gadu Ls 10,64, SIA „*/Nosaukums/*" aizdevuma atmaksa Ls 2500, % ienākumi no noguldījumiem Ls 494, bankas konta atlikuma samazinājums Ls 25 931,59).

Tādējādi konstatēts *A.P.* izdevumu pārsniegums pār ienākumiem Ls 37 808,93 apmērā jeb slēptais ienākums, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.panta pirmo daļu un 3.panta pirmo daļu apliekams ar IIN.

[1.7] Vienlaikus audita rezultātā konstatēts, ka *A.P.* 2004.gada ienākumu deklarācijā uzrādāmi neapliekamie ienākumi Ls 494, nevis Ls 1602 apmērā, kā to izdarījusi *A.P.*, kā arī attaisnotajos izdevumos uzrādāmas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas Ls 57,49, nevis Ls 57,47.

Pēc attiecīgu korekciju veikšanas *A.P.* 2004.gada ienākumu deklarācijā VID Kurzemes reģionālā iestāde par Ls 39 321,56 palielināja *A.P.* uzrādīto ar IIN apliekamo ienākumu un, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu, no šīs summas papildu nomaksai budžetā aprēķināja IIN Ls 9830,39 un soda naudu Ls 9830,39.

[1.8] VID Kurzemes reģionālā iestāde, ņemot vērā Saldus rajona Zirņu pagasta Tautas deputātu padomes 1992.gada 25.marta lēmumā norādīto zemes platību, kā arī 1993.gadā Latvijā notikušās naudas reformas ietekmi uz fizisko personu uzkrājumiem, pamatoti secināja, ka auditam nav iesniegti pietiekami un ticami pierādījumi, lai apliecinātu, ka skaidrās naudas uzkrājumi *A.P.* papildu deklarācijā norādītajā apmērā veidojušies no dārza darbiem, puķu, rožu stādu un zemeņu audzēšanas. Līdz ar to VID Kurzemes reģionālā iestāde pamatoti neņēma vērā *A.P.* papildu deklarācijā uzrādītos uzkrājumus Ls 150 000 un pamatoti noteica, ka viņas 2004.gada ienākumi neatbilst izdevumiem (līdzekļu izlietojums par Ls 37 808,93 pārsniedz to avotus).

Apstrīdētajā lēmumā pamatoti norādīts, ka gadījumā, ja nodokļu administrācija atzītu papildu deklarācijā par 2004.gadu uzrādītos skaidrās naudas līdzekļus, kas veidojušies no ģimenes saimniecības, par pierādītiem un arī atzītu, ka *A.P.* rīcībā 2004.gadā bija ar 2003.gada 18.maija aizdevuma līgumu aizdotā skaidrā nauda, kā *A.P.* norāda 2006.gada 21.septembrī VID Kurzemes reģionālajā iestādē iesniegtajā iesniegumā, tad papildu deklarācijā par 2004.gadu *A.P.* būtu jānorāda skaidrās naudas uzkrājumi Ls 300 000 apjomā, kas ir pretrunā ar viņas papildu deklarācijā norādīto informāciju.

[1.9] Vienlaikus auditā konstatēts, ka *A.P.* saņēmusi no SIA „*/Nosaukums/*" dāvinājumu Ls 1602 vērtībā (2004.gada 22.jūlija dāvinājuma līgums), kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešo daļu ir ar IIN apliekams ienākums, bet *A.P.* minēto summu 2004.gada ienākuma deklarācijā nepamatoti uzrādījusi kā ar IIN neapliekamu. Sūdzībā minētais secinājums apšaubīts, norādot, ka VID Kurzemes reģionālā iestāde to pamatojusi ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešo daļu redakcijā, kas nebija spēkā pārbaudāmajā 2004.taksācijas gadā.

Saskaņā 2004.gadā spēkā esošās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" redakcijas 8.panta trešās daļas 9.punktu pie pārējiem fiziskās personas

ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti no uzņēmējsabiedrībām, uzņēmumiem (iestādēm, organizācijām) saņemtie dāvinājumi. Tādējādi sūdzības iesniedzējas arguments ir nepamatots, jo *A.P.* saņēma no SIA „*/Nosaukums/*" dāvinājumu Ls 1602 vērtībā un atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešajai daļai pārbaudāmajā periodā spēkā esošajā redakcijā šie ienākumi ir apliekami ar IIN.

[1.10] Vienlaikus konstatēts, ka *A.P.* 2004.gada ienākumu deklarācijā uzrādāmi neapliekamie ienākumi Ls 494, nevis Ls 1602, kā to izdarījusi *A.P.*, kā arī attaisnotajos izdevumos valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas uzrādāmas Ls 57,49, nevis Ls 57,47 apmērā.

Ņemot vērā auditā konstatēto, VID Kurzemes reģionālā iestāde pamatoti pēc attiecīgu korekciju veikšanas *A.P.* 2004.gada ienākumu deklarācijā par Ls 39 321,56 palielināja *A.P.* uzrādīto ar IIN apliekamo ienākumu apjomu un no šīs summas, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu, papildu nomaksai budžetā aprēķināja IIN par 2004.gadu Ls 9830,39 un soda naudu Ls 9830,39.

[2] *A.P.* Lēmumu pārsūdzēja tiesā, pieteikumā norādot turpmāk minēto.

[2.1] Kļūdainais secinājums, ka *A.P.* 2004.gadā ir Ls 37 808,93 slēptais apliekamais ienākums, radies, jo VID darbinieki neņēma vērā un neanalizēja kā attaisnojuma dokumentu audita laikā iesniegto 2003.gada 18.maija aizdevuma līgumu, aizbildinoties ar to, ka aizdevuma līgums netika iesniegts kopā ar papildus deklarāciju par ienākumiem, kā to nosaka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtā daļa.

Saskaņā ar Latvijas Republikas Satversmes 92.pantu, kā arī Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvenciju 6.pantu ikvienam ir tiesības aizstāvēt savas tiesības un likumiskās intereses taisnīgā tiesā. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 15.pantam iestāde administratīvā procesā piemēro ārējos normatīvos aktus, starptautisko tiesību un Eiropas kopienas tiesību normas, kā arī vispārējos tiesību principus.

Ņemot vērā minēto, VID ģenerāldirektoram bija jāizvērtē, vai likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtā daļa, uz kuru ir atsauce audita pārskatā un iepriekšējos lēmumos, ir piemērojama konkrētajā situācijā, liedzot administratīvā akta adresātam iesniegt pierādījumus konkrētajā administratīvajā procesā.

[2.2] VID ģenerāldirektors nav ievērojis APL 14.^{1} pantā noteikto administratīvā procesa principu, saskaņā ar kuru iestādei, pieņemot lēmumu, jāievēro objektivitāte un jādod iespēja procesa dalībniekiem pienācīgu iespēju izteikt savu viedokli un iesniegt pierādījumus.

Faktu, ka 2003.gada 18.maijā pieteicēja saņēma aizdevumu Ls 150 000 apmērā no *P.P.*, pieteicēja pierādīs tiesā ar aizdevēja liecībām.

[3] VID paskaidrojumā pieteikumu neatzīst un papildus Lēmumā norādītajam paskaidro, ka saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturto daļu par nodokļu maksātāja pierādījumiem nodokļa summas

apstrīdēšanai atzīstami tikai tie maksātāja ieņēmumu un izdevumu attaisnojuma dokumenti, kā arī cita veida dokumenti un pierādījumi, kas uzrādīti (iesniegti) reizē ar gada ienākuma deklarāciju, deklarācijas precizējumu un papildu deklarāciju. VID pamatoti neņēma vērā audita laikā iesniegto aizdevuma līgumu.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 6.marta spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedumā norādīts turpmāk minētais.

[4.1] Tiesa konstatēja lietā šādus apstākļus.

[4.1.1] 2006.gada 3.februārī pieteicēja iesniegusi gada ienākumu deklarāciju par 2004.gadu *(lietas 120.-122.lapa)* un papildu deklarāciju par 2004.gadu *(lietas 69.-76.lapa)*, kā arī aizpildījusi maksātāja aptaujas veidlapu *(lietas 68.lapa)*. Papildu deklarācijā pieteicēja uzrādījusi skaidrās naudas uzkrājumu 2004.gadā Ls 150 000 apmērā.

[4.1.2] 2006.gada 10.februārī pieteicēja VID Kurzemes reģionālajai iestādei sniedza paskaidrojumu *(lietas 106.lapa)*, kurā norādīja, ka gadu gaitā no vecāku, vecvecāku un *A.P.* ģimenes saimniecības tika uzkrāti naudas līdzekļi. Vecāki papildus nodarbojās ar dažādiem dārza darbiem, puķu, rožu stādu un zemeņu audzēšanu. Šādus ieņēmumus padomju laikos *A.P.* nav uzskaitījusi un dokumenti nav saglabājušies.

[4.1.3] VID Kurzemes reģionālā iestāde no 2006.gada 6.jūlija līdz 28.septembrim pieteicējai veica IIN auditu par 2004.gadu, par ko tika sastādīts audita pārskats Nr.185 *(lietas 54.-63.lapa)*.

[4.1.4] 2006.gada 20.septembrī pieteicēja VID Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļai iesniegusi iesniegumu *(lietas 64.lapa)*, kurā norādījusi, ka laikam viņa nav īsti sapratusi, ko nozīmē skaidras naudas uzkrājumi, jo bija domājusi, ka tā ir tikai tā nauda, kas pieder viņai pašai, tāpēc arī agrāk, sakarā ar savu nesaprašanu, nebija iestādei iesniegusi aizdevuma līgumu, ar kuru *P.P.* pieteicējai vēl 2003.gadā tika aizdevis naudu Ls 150 000, un kas tādā veidā tika viņai arī iedota no *P.P.* Nauda no šī aizdevuma bija pie pieteicējas arī 2004.gadā un bija domāts ar to palīdzēt savam dēlam, bet ja nevajadzēs, tad tūlīt arī atdotu Pēterim atpakaļ. Ja likums noteic, ka arī aizdota nauda, kuru pieteicējai pēc aizdevuma līguma ir jāatdod atpakaļ, skaitās viņas „skaidrās naudas uzkrājumi", tad viņa iesniedz arī šī 2003.gada 18.maijā noslēgtā aizdevuma līguma kopiju. Visu naudu *P.P.* pieteicējai iedeva jau pirms aizdevuma līguma parakstīšanas.

Iesniegumam pievienots 2003.gada 18.maija aizdevuma līgums *(lietas 67.lapa)*, kurā nolīgts, ka *P.P.* izsniedz *A.P.* naudas līdzekļu aizdevumu Ls 150 000 apmērā.

[4.1.5] Saskaņā ar VID Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2006.gada 28.septembra lēmumu Nr.5.1.1-8/185 *(lietas 52.-53.lapa)* pieteicējai papildu nomaksai aprēķināti Ls 19 660,39, no tiem: IIN Ls 9830,39 un soda nauda Ls 9830,39.

[4.1.6] 2006.gada 1.novembrī pieteicējas pilnvarotā persona iesniedza sūdzību *(lietas 50.-51.lapa)* par VID Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2006.gada 28.septembra lēmumu

Nr.5.1.1-8/185, kurā norādīts, ka, aizpildot papildu deklarāciju par 2004.gadu, *A.P.* nav pareizi sapratusi, ko nozīmē skaidras naudas uzkrājumi, kā arī amatpersona, kas deklarāciju pieņēmusi, to nav paskaidrojusi. Rezultātā paskaidrojumā pie papildu deklarācijas *A.P.* norādījusi tikai to, ka nauda uzkrāta no vecāku, vecvecāku un savas ģimenes saimniecības, t.i., no puķu, rožu stādu un zemeņu audzēšanas. Dokumenti, kas apliecinātu minēto ienākumu gūšanu, ir iznicināti, jo privātpersonai nebija pienākuma tos uzglabāt. Tā kā paskaidrojumā pie papildu deklarācijas konkrētas summas par uzkrājumiem netika uzrādītas, līdz ar to tajā *A.P.* neatspoguļoja Ls 150 000 aizdevumu. Skaidrās naudas uzkrājumi Ls 150 000 tika uzrādīti papildu deklarācijā. Audita gaitā aizdevuma līgums tika iesniegts auditoram, bet nodokļu aprēķinā aizdevuma līgums nepamatoti nav ņemts vērā.

[4.1.7] 2006.gada 1.decembrī VID Kurzemes reģionālās iestādes direktors pieņēma lēmumu Nr.1-5/245 *(lietas 45.-49.lapa)*, ar kuru atstāja negrozītu VID Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2006.gada 28.septembra lēmumu Nr.5.1.1-8/185.

[4.1.8] 2007.gada 2.janvārī pieteicējas pilnvarotā persona iesniedza sūdzību *(lietas 37.-39.lapa)* par VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2006.gada 1.decembra lēmumu Nr.1-5/245.

[4.1.9] 2007.gada 16.februārī VID ģenerāldirektors pieņēma lēmumu Nr.19/8041 *(lietas 28.-36.lapa)*, ar kuru atstāja negrozītu VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2006.gada 1.decembra lēmumu Nr.1-5/245.

[4.2] Pieteicēja neapstrīd auditā konstatētā 2004.gada līdzekļu izlietojuma apmēru Ls 68 999,71. Pieteicēja nepiekrīt noteiktajam 2004.gada līdzekļu avota apmēram Ls 31 190,78, norādot, ka viņas īpašumā 2004.gada sākumā bija skaidrās naudas uzkrājumi Ls 150 000, ko pierāda 2003.gada 18.maijā noslēgtais aizdevuma līgums un, ja atbildētājs būtu ņēmis vērā šo līdzekļu izcelsmes avotu, nekāda veida slēptie ienākumi nebūtu konstatējami.

Atbildētājs uzskata, ka tiesiski un atbilstoši lietas faktiskajiem apstākļiem ir konstatējis slēptos ienākumus, no kuriem maksājami nodokļi, bet *A.P.* papildu deklarācijā uzrādītā skaidrās naudas uzkrājumu uz 2004.gada 1.janvāri Ls 150000 izcelsme nav pierādīta un ir apšaubāma.

[4.3] No pārsūdzētā Lēmuma un audita pārskata izriet, ka, veicot pieteicējas IIN auditu, VID ir konstatējis, ka pieteicējas 2004.gada izdevumi par Ls 68 999,71 pārsniedz ienākumus un aprēķinājis slēpto apliekamo ienākumu Ls 37 808,93 apmērā. Minētie aprēķini veikti saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.pantu un noteikumiem Nr.331.

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

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.pantu VID teritoriālā iestāde pēc maksātāja dzīvesvietas pārbauda deklarācijā uzrādīto datu

ticamību un pareizību, veic IIN maksāšanas kontroli. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otrā daļa nosaka, ja VID rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju ir mazāki par viņa izdevumu apjomu, VID nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata atbilstoši maksātāja īpašuma vērtības pieaugumam un VID rīcībā esošajām ziņām par maksātāja darbību (arī maksātāja darījumiem un ieņēmumiem no saimnieciskās darbības).

Arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pants paredz, ka VID ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu lielumu nodokļu maksātājiem atbilstoši to īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai atbilstoši VID rīcībā esošajām vai pārbaudes laikā iegūtajām ziņām.

No minētajām tiesību normām secināms, ka VID ir tiesības pārbaudīt maksātāja deklarācijā uzrādīto datu ticamību, kā arī uz aprēķinu pamata noteikt ar nodokli apliekamo ienākumu un maksājamo IIN, izmantojot dažādas metodes, proti, ņemot vērā īpašuma vai kapitāla vērtības pieaugumu vai arī izmantojot savā rīcībā esošo informāciju.

[4.5] Atbildētājs audita pārskatā norādījis, ka pieteicējas ienākumu un izdevumu pārbaudē, lai noteiktu ar IIN apliekamo ienākumu, izmantota netiešā aprēķinu metode – izdevumu metode.

Noteikumu Nr.331 17.punkts ar sekojošiem četriem apakšpunktiem paredz, ka VID ienākuma aprēķinā izmanto šādas metodes - kapitāla pieauguma metodi, banku kontu kustības metodi, izdevumu metodi, pieskaitījuma metodi. Noteikumu Nr.331 17.3.punktā noteikts, ka izdevumu metode ir tāda, ar kuru maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts kā kopējo izdevumu īpašumu iegādei, saimnieciskās darbības, kā arī personas dzīvesveida nodrošināšanai un maksātāja deklarēto ienākumu starpība.

Izvērtējot audita pārskatā ietverto informāciju, konstatējams, ka atbildētājs ir izmantojis arī informāciju par naudas līdzekļu kustību maksātāja kontos kredītiestādēs, kas pēc savas būtības atbilst Noteikumu Nr.331 17.2.punktā aprakstītajai banku kontu kustības metodei, ar kuru maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts, pamatojoties uz kredītiestāžu sniegto informāciju par naudas līdzekļu kustību maksātāja kontos kredītiestādēs. Līdz ar to konstatējams, ka atbildētājs audita veikšanai ir izmantojis vismaz divu Noteikumos Nr.331 aprakstīto metožu kopumu, bet nav devis attiecīgas atsauces iestādes pieņemtajos lēmumos. Tiesas ieskatā IIN aprēķināšanas sfēru reglamentējošie normatīvie akti neaizliedz atbildētājam piemērot vairāku metožu kopumu, tomēr atsauces ietveršana audita laikā pieņemtajos lēmumos tikai par vienas metodes piemērošanu apgrūtina privātpersonai izprast šādu lēmumu pamatojumu un pamatoti rada šaubas par tā tiesiskumu. Tomēr gan audita pārskatā, gan pārsūdzētajā Lēmumā ir norādīts, kādas pozīcijas jeb skaitļi ir izmantoti aprēķinu veikšanai. No norādītā ir iespējams izsecināt, no kā vadījies atbildētājs un gan pieteicējai, gan tiesai ir iespējams pārbaudīt atbildētāja veiktos aprēķinus. Tādēļ tiesa atbildētāja pieļauto pārkāpumu atzīst par nebūtisku, jo tas pēc būtības neietekmē lietā pieņemto pārsūdzēto Lēmumu.

[4.6] No pārsūdzētajā Lēmumā un audita pārskatā ietvertās atbildētāja argumentācijas izriet, ka atbildētājs, lai gan ir vācis informāciju un vērtējis jautājumu par *P.P.* iespēju aizdot norādīto naudas summu pieteicējai, tomēr iespējamo aizdevuma veidā saņemto naudas summu nav atzinis par pieteicējas naudas līdzekļu avotiem tieši tā iemesla dēļ, ka labojumus papildus deklarācijās un aizdevuma līguma kopiju pieteicēja nav iesniegusi līdz audita uzsākšanas brīdim. Šādu nostāju atbildētājs pamato ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 6.punkta prasībām.

Izvērtējot jautājumu par atbildētāja pienākumu ņemt vērā un pārbaudīt nodokļu maksātāja audita veikšanas laikā (nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu) iesniegtos pierādījumus, tiesa norāda, ka Satversmes tiesa 2007.gada 11.aprīlī lietā Nr.2006-28-01 atzina likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas otro teikumu par neatbilstošu Latvijas Republikas Satversmes 92.pantam un par spēkā neesošu no 2007.gada 1.oktobra. Izskatāmajā lietā pārsūdzētais Lēmums pieņemts 2007.gada 16.februārī, tātad atbildētājam nebija iespējams atsaukties un ievērot vēlāk Satversmes tiesas spriedumā atzīto. Tomēr tas nemaina iepriekš likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtajā daļā ietvertās normas neatbilstību Latvijas Republikas Satversmei. Ar spriedumu atzīts, ka indivīda tiesību ierobežojums - aizliegums administratīvā akta apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas brīdī iesniegt jaunus pierādījumus - pārmērīgi ierobežo personas tiesības un nav samērīgs. Kā norādīts tiesu praksē, likuma „Par nodokļiem un nodevām" noteikto termiņu, kādos nodokļu maksātājam jāiesniedz VID pierādījumi, leģitīmais mērķis ir nodrošināt IIN savlaicīgu iekasēšanu un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tomēr, minētais nedrīkst būt pretrunā ar Latvijas Republikas Satversmē noteikto tiesiskas valsts principu. Proti, nodokļu maksātājam nedrīkst liegt izvirzīt pretargumentus un iesniegt papildu pierādījumus attiecībā uz tiem iestādes argumentiem, kas tiek vērtēti augstākā iestādē un tiesā (skat. Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa spriedumu lietā Nr.2006-28-01).

Konkrētajā lietā pieteicēja savus argumentus norādīja iestādē, iesniedzot dokumentus un sniedzot paskaidrojumus jau audita veikšanas laikā.

APL 62.panta pirmā daļa noteic, ka, lemjot par tāda administratīvā akta izdošanu, kurš varētu būt nelabvēlīgs adresātam vai trešajai personai, iestāde noskaidro un izvērtē adresāta vai trešās personas viedokli un argumentus šajā lietā. Arī no nodokļus regulējošiem normatīvajiem aktiem izrietēja, ka pirms nodokļu audita pabeigšanas tiek uzklausīts nodokļu maksātāja viedoklis, iebildes un argumenti attiecībā uz nodokļu auditā konstatētajiem pārkāpumiem. Uzklausīšana iestādē nepieciešama faktisko apstākļu noskaidrošanai, lai varētu pieņemt objektīvu lēmumu.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments vairākos spriedumos norādījis, ka administratīvā procesa dalībnieku uzklausīšana ir viens no svarīgākajiem procesuālā taisnīguma nodrošināšanas līdzekļiem un ka loģiskais pamatojums prasībai pēc uzklausīšanas ir apstāklī, ka uzklausīšanas stadijā jau pirms lēmuma pieņemšanas ir iespējams noskaidrot visas

domstarpības un atrast pareizāko risinājumu *(skat., piemēram, Senāta 2004.gada 7.septembra spriedumu lietā Nr. SKA-120 un 2005.gada 7.jūnija spriedumu lietā Nr.171)*.

Vērtējot kopsakarībā Satversmes tiesas spriedumā atzīto ar faktiem, ka atbildētājs nav ņēmis vērā tos pierādījumus, ko pieteicēja ir iesniegusi iestādē nodokļu audita veikšanas laikā, tiesa atzīst, ka atbildētājs ir pieļāvis procesuālu pārkāpumu. Tiesu praksē atzīts, ka procesuālie pārkāpumi ir vērtējami pēc to ietekmes uz lietas iznākumu – vai procesuālais pārkāpums varēja ietekmēt vai nevarēja un neietekmēja lietas iznākumu pēc būtības. Gadījumā, ja procesuālais pārkāpums ietekmēja vai varēja ietekmēt lietas iznākumu, tas atzīstams par būtisku un var būt par pamatu administratīvā akta atzīšanai par prettiesisku un atcelšanai. Līdz ar to tiesai jāvērtē, vai izskatāmajā lietā atbildētāja pieļautais procesuālais pārkāpums ietekmēja vai varēja ietekmēt lietas iznākumu. Tiesai jāizvērtē pieteicējas iesniegtais pierādījums, lai varētu izdarīt secinājumus par tā iespējamo ietekmi uz nodokļa aprēķinu un lietā pieņemtajiem atbildētāja lēmumiem.

[4.7] Saskaņā ar APL 149.pantu pierādījumi administratīvajā lietā ir ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti administratīvā procesa dalībnieku prasījumi un iebildumi, kā arī ziņas par citiem faktiem, kuriem ir nozīme lietas izspriešanā. APL 150.panta trešā daļa noteic, ka pieteicējam atbilstoši savām iespējām jāpiedalās pierādījumu savākšanā. Saskaņā ar APL 154.panta pirmās daļas nosacījumiem, tiesai pierādījumi jānovērtē pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem.

Pieteicēja iestādē iesniedza 2003.gada 18.maija aizdevuma līguma kopiju un sniedza paskaidrojumu, kāpēc agrāk šis dokuments netika iesniegts. Savukārt tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka naudu pieteicējai aizdeva viņas paziņa *P.P.*, kas arī dzīvo Saldū, viņš ir uzņēmējs un viņam ir savs bizness Saldū.

Iepazīstoties ar lietas materiāliem, aizdevuma līgumu un pieteicējas lietā sniegto informāciju, tiesa nav guvusi apstiprinājumu faktam, ka 2003.gada 18.maijā pieteicēja ir aizņēmusies, bet *P.P.* ir aizdevis pieteicējai naudas līdzekļus Ls 150 000 apmērā. Tiesa apšauba minētā aizdevuma atbilstību faktiskajiem apstākļiem, savas šaubas pamatojot ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[4.8] Tiesa konstatē, ka pati pieteicēja laika gaitā ir mainījusi savu paskaidrojumu saturu par naudas līdzekļu izcelsmi.

No lietas materiāliem redzams, ka pieteicēja 2006.gada 3.februārī iesniegusi gada ienākumu deklarāciju par 2004.gadu, papildu deklarāciju par 2004.gadu un aizpildījusi maksātāja aptaujas veidlapu. Papildu deklarācijā pieteicēja norādījusi, ka viņai taksācijas gadā ir skaidrās naudas uzkrājums Ls 150 000. Līdz ar to apšaubāma ir pieteicējas norāde, ka viņa laikam nav īsti sapratusi, ko nozīmē skaidras naudas uzkrājumi, jo bija domājusi, ka tā ir tikai tā nauda, kas pieder viņai pašai. Ja pieteicēja nebūtu sapratusi, ko nozīmē skaidras naudas uzkrājumi, tad vispār nebūtu šādu konkrētu summu ierakstījusi

deklarācijā, domādama, ka tā nepieder viņai, taču pieteicēja šo summu uzrādīja un 2006.gada 10.februārī paskaidroja, ka uzkrātie naudas līdzekļi ir iegūti gadu gaitā no vecāku, vecvecāku un *A.P.* ģimenes saimniecības, nodarbojoties ar dažādiem dārza darbiem, puķu, rožu stādu un zemeņu audzēšanu, bet ieņēmumus padomju laikos *A.P.* nav uzskaitījusi un dokumenti nav saglabājušies. Tātad pierādījumu naudas izcelsmei nav.

2006.gada 22.jūnijā atbildētājs informēja pieteicēju par to, ka viņai tiks veikts IIN audits par 2004.gadu, norādot, ka audita veikšanai ir jāsagatavo dokumenti, kas saistīti ar ieņēmumiem, izdevumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem, to iegādi, aizņēmumiem un aizdevumiem. 2006.gada 6.jūlijā pieteicēja tika uzlūgta uz nodokļu audita sākuma sarunām. Kā izriet no sākuma sarunas protokola *(lietas 115.-116.lapa)* pieteicēja atteicās aizpildīt un parakstīt sākuma sarunas protokolu, tātad atteicās VID amatpersonai sniegt jebkādu informāciju, tai skaitā par saņemtiem aizdevumiem. Savukārt 2006.gada 20.septembrī, t.i., pēc vairāk nekā diviem mēnešiem pieteicēja nosūtīja atbildētājam aizdevuma līgumu, paskaidrojot, ka agrāk sakarā ar savu nesaprašanu nebija iestādei iesniegusi aizdevuma līgumu. Tā kā pieteicēja, jau sākotnēji norādot skaidrās naudas uzkrājumus Ls 150 000 apjomā, vēlāk paskaidro, ka tas ir aizdevums, tad nepārprotami rodas jautājums, kas ir tas skaidrās naudas uzkrājums, kas iegūts gadu gaitā no vecāku, vecvecāku un *A.P.* ģimenes saimniecības. Ņemot vērā iepriekš norādīto, tiesa uzskata, ka laika periodā no 2006.gada 3.februāra līdz 2006.gada 20.septembrim pieteicējas rīcībā nebija aizdevuma līguma, tāpēc tas arī netika uzrādīts audita pārbaudes sākuma periodā, bet tika iesniegts jau tikai neilgi pirms audita beigām.

[4.9] Bez tam pieteicēja paskaidroja, ka naudu viņa aizņēmās ar mērķi, lai palīdzētu dēlam, bet ja nevajadzēs, tad tūlīt arī atdos to atpakaļ. Tā kā aizdevums tika paņemts 2003.gada 13.maijā un palika pie pieteicējas arī 2004.gadā, tad tas nozīmē, ka dēlam nauda nebija vajadzīga, bet nez kāpēc tā netika atgriezta aizdevējam.

[4.10] Tiesa norāda, ka saskaņā ar APL 150.panta trešo daļu pieteicējam pašam atbilstoši savām iespējām jāpiedalās pierādījumu savākšanā. Savukārt APL 161.panta pirmā daļa noteic, ka administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi.

Lai arī pieteicējas ieskatā 2003.gada 13.maijā starp pieteicēju un *P.P.* rakstiski noslēgtais aizdevuma līgums apstiprina 2004.gadā naudas līdzekļu uzkrājumu izcelsmes avotu, tiesa secina, ka, lai arī uz aizdevuma līguma ir norādīts konkrēts datums, nevar izslēgt iespēju, ka līgums var būt sagatavots un parakstīts jebkurā brīdī. Tā kā uz līguma ir tikai pieteicējas un *P.P.* paraksti, tad tiesas ieskatā nevarēja pastāvēt arī nekādi šķēršļi, lai līgumu sagatavotu ar atpakaļejošu datumu. Līgums nav notariāli apstiprināts, līdz ar to nekādu citu pierādījumu līguma sagatavošanas un parakstīšanas datumam nav.

[4.11] Tāpat tiesa norāda, ka konkrētajā gadījumā arī fakts, ka ir sagatavots rakstveida līgums, automātiski vēl neliecina par to, ka ir noticis reāls darījums, jo arī darījumam - naudas nodošanas faktam liecinieku nav.

[4.12] Tiesas šaubas par naudas aizdošanas faktu un aizdevuma līguma sastādīšanu tajā norādītajā datumā pastiprina fakts, ka šis aizdevuma līgums netika uzrādīts papildu deklarācijā par 2003.gadu, ne arī iesniegts atbildētājam līdz audita uzsākšanai.

[4.13] Pieteicējas 2006.gada 20.septembra iesniegumā *(lietas 64.lapa)* norādīts, ka viņa iepriekš, sniedzot paskaidrojumus jautājumā par viņai noteikto IIN auditu par 2004.gadu, bija ļoti uztraukusies un nervozēja, jo viņai nebija saprotams, kāpēc un kāda iemesla dēļ tiek veikta nodokļu pārbaude un par ko viņu tur aizdomās, jo visu dzīvi ir grūti strādājusi savām rokām, pelnot iztiku sev un savai ģimenei, kā arī viņas profesija ir ļoti tālu no jebkādas izpratnes par nodokļu likumiem. Tiesai nav pamata apšaubīt minēto pieteicējas apgalvojumu, taču tajā pat laikā tiesa norāda, ka pieredzes trūkums vai uztraukums nav pamats, lai nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijās neuzrādītu visus ar nodokli apliekamos darījumus. Proti, kā norādījis Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments, nodokļu administrēšana lielā mērā balstās uz informāciju, ko iesniedz nodokļu maksātājs, tai skaitā informāciju, ko nodokļu maksātājs iegūst no citiem avotiem, bet ko viņš apliecina. Tāpēc no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai, iesniedzot nodokļu deklarāciju un sniedzot citu informāciju, viņš būtu ļoti uzmanīgs un skrupulozs. Paviršība vai nolaidība nav pieļaujama. Turklāt nodokļu maksātājs parasti saprot, kāda informācija ir svarīga, lai novērstu nepareizas informācijas iesniegšanu un līdz ar to risku būt sodītam. Citiem vārdiem, no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai viņš pārzinātu nodokļus regulējošās tiesību normas un apzinātos risku, kas saistīts ar to pārkāpšanu. Neprecizitātes un kļūdas rada pamatu nodokļu soda naudas uzlikšanai *(sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-119 12.punktu).*

Tātad pieteicējai bija pienākums apzināties savu paskaidrojumu pamatojumu un spēju tos pierādīt. Tiesas ieskatā pieteicēja nav izpildījusi šo pierādīšanas pienākumu, jo iesniegtie pierādījumi, kurus tiesa ir izvērtējusi, nepierāda to, ka pieteicējas naudas līdzekļu izcelsmes avots bija aizdevums no *P.P.*

Ievērojot tiesas atzīto, ka pieteicēja nav pierādījusi aizdevuma līgumā norādīto naudas līdzekļu izcelsmi un lietā nav gūti pierādījumi, saskaņā ar kuriem apstiprinās pieteicējas apgalvojums, ka uzrādītie naudas līdzekļi ir saņemti kā aizdevums no *P.P.*, tiesa atzīst, ka VID pamatoti secinājis, ka 2004.gadā pieteicējas izlietotie līdzekļi ir izlietoti no gūtajiem ienākumiem, par kuriem nav samaksāts IIN. Līdz ar to VID pamatoti no šiem ienākumiem aprēķināja IIN par 2004.gadu Ls 9830,39. Tāpat atbildētājs, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ panta pirmās daļas nosacījumiem tiesiski un pamatoti aprēķināja un noteica samaksai valsts budžetā soda naudu nenomaksātā IIN apmērā Ls 9830,39.

[5] Par šo spriedumu *A.P.* iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīts turpmāk minētais.

[5.1] Tiesa pareizi atsaucās uz Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa

spriedumu lietā Nr.2006-28-01, taču nepamatoti kritiski vērtējusi *A.P.* iesniegtos pierādījumus skaidras naudas aizņēmumam no *P.P.*

[5.2] Tiesa nepamatoti secināja, ka aizdevuma fakts ir apšaubāms sakarā ar to, ka audita sākuma sarunā pieteicēja atteikusies parakstīt un izpildīt sākuma sarunu protokolu un tikai pēc diviem mēnešiem ir uzrādījusi aizdevuma līgumu. Kā pieteicēja skaidroja jau agrāk, šāda rīcība izskaidrojama ar viņas vecumu un emocionālo stāvokli - uztraukumu, kā arī vājām zināšanām nodokļu sistēmā un nodokļu administrēšanā. Līdz ar to pieteicējas rīcība bija adekvāta un tikai pēc lietas būtības izprašanas *A.P.* VID amatpersonām iesniedza minēto aizdevuma līgumu, realizējot savas Latvijas Republikas Satversmes 92.pantā garantētās tiesības.

[5.3] Tiesa nepamatoti norādīja, ka, tā kā aizdevums tika saņemts 2003.gadā iespējamām dēla vajadzībām, bet tā arī nav izlietots, aizdevums tiesas ieskatā bija atdodams atpakaļ *P.P.* Aizdevums ir civiltiesisks darījums un tajā pušu attiecības regulē savstarpēja vienošanās, kurā iekļauta pušu griba. Tā kā *P.P.* aizdevumu neatprasīja (līguma 3.punkts), atbilstoši noslēgtā darījuma būtībai pieteicējai tas nebija jāatgriež aizdevējam.

[5.4] Kritiski vērtējams tiesas apgalvojums, ka aizdevuma līgums varēja būt noslēgts ar atpakaļejošu datumu. Lietā nav šādu pierādījumu (ekspertīzes, liecinieku liecības), kā arī atbildētājs nav apstrīdējis šī darījuma spēku, līdz ar ko tiesai bija jāņem vērā pieteicējas iesniegtais pierādījums.

[5.5] Neizpratni rada tiesas konstatējums, ka rakstisks līgums nenozīmē naudas saņemšanas faktu. Aizdevuma līgums ir reāllīgums un stājas spēkā ar naudas nodošanu. Līguma 8.punktā pieteicēja ar parakstu apliecina naudas saņemšanas faktu no *P.P.*, līdz ar ko līgums ir spēkā esošs un nav šaubu par aizdevuma saņemšanu.

[5.5] No tiesas sprieduma un iepriekš norādītā izriet, ka pieteicēja nav pierādījusi aizņēmuma saņemšanu no aizdevēja. Atbilstoši APL 150.panta ceturtajai daļai uz tiesas sēdi bija jāaicina aizdevēju *P.P.*, kas netika darīts.

[6] Par *A.P.* apelācijas sūdzību VID iesniedza paskaidrojumu, kurā apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu un norāda turpmāk minēto.

[6.1] Tiesa pamatoti norādījusi, ka pieteicēja laika gaitā ir mainījusi paskaidrojumu saturu par naudas līdzekļu izcelsmi.

Papildu deklarācijā pieteicēja norādījusi, ka viņai taksācijas gadā ir skaidrās naudas uzkrājumi Ls 150 000. Turklāt 2006.gada 10.februārī pieteicēja paskaidroja, ka uzkrātie naudas līdzekļi iegūti gadu gaitā no vecāku, vecvecāku un *A.P.* ģimenes saimniecības, nodarbojoties ar dažādiem dārza darbiem, puķu, rožu stādu un zemeņu audzēšanu, bet ieņēmumus padomju laikos pieteicēja neesot uzskaitījusi un dokumenti neesot saglabājušies. Bez tam pieteicēja atteicās aizpildīt un parakstīt sākuma sarunas protokolu, tātad atteicās VID amatpersonai sniegt jebkādu informāciju, tai skaitā par saņemtiem aizdevumiem. Savukārt 2006.gada 20.septembrī, t.i, pēc vairāk nekā diviem mēnešiem pieteicēja nosūtīja iestādei 2003.gada 18.maija aizdevuma līgumu, paskaidrojot, ka agrāk sakarā ar savu nesaprašanu nebija iestādei iesniegusi aizdevuma līgumu.

Šādos apstākļos nav pamatots un ticams apelācijas sūdzībā norādītais, ka pieteicēja aizdevuma līgumu iesniegusi tikai pēc tam, kad izpratusi lietas būtību. Pieteicēja jau sākotnēji, norādot uz konkrētu naudas uzkrājumu summu, nesniedza ticamu un pārbaudāmu informāciju par naudas līdzekļu izcelsmi.

[6.2] Tiesa objektīvi un pilnīgi izvērtēja pieteicējas paskaidrojumus, kuros viņa norādīja, ka naudu aizņēmās ar mērķi palīdzēt dēlam, bet ja nevajadzēs, tad tūlīt arī atdos naudu atpakaļ. Tā kā aizdevums tika saņemts 2003.gada 18.maijā un palika pie pieteicējas arī 2004.gadā, tas nozīmē, ka dēlam nauda nebija vajadzīga. Tādejādi tiesa ir vispusīgi izvērtējusi *A.P.* paskaidrojumus un pamatoti norādījusi uz pretrunām to saturā.

[6.3] Tiesa pamatoti norādīja, ka, lai arī aizdevuma līgums apstiprina naudas līdzekļu uzkrājumu izcelsmes avotu, tomēr nevar izslēgt iespēju, ka līgums var būt sagatavots un parakstīts jebkurā brīdī. Tā kā uz līguma ir tikai pieteicējas un *P.P.* paraksti, nevarēja pastāvēt arī nekādi šķēršļi, lai līgumu sagatavotu ar atpakaļejošu datumu. Līgums nav notariāli apstiprināts, līdz ar to nav nekādu citu pierādījumu līguma sagatavošanas un parakstīšanas datumam.

Fakts, ka sagatavots rakstveida līgums, automātiski neliecina, ka noticis reāls darījums, jo arī darījumam - naudas nodošanas faktam liecinieku nav. Aizdevuma līgums netika uzrādīts papildu deklarācijā par 2003.gadu un netika iesniegts VID līdz audita uzsākšanai.

[7] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja apelācijas sūdzību un lūdza pieteikumu apmierināt. VID pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina un lūdza pieteikumu noraidīt. Tiesas sēdē tika uzklausīta liecinieka *P.P.* liecība.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un tiesas sēdē noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un liecinieka liecību, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus. Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas sprieduma daļā (sk. [4.1] – [4.4], [4.6] – [4.8], [4.10], [4.12] un [4.13] punktu) ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar APL 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai minētajā daļā un APL 251.panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

[10] Liecinieks *P.P.* tiesas sēdē liecināja, ka pazīst pieteicējas dēlu *E.P.* *E.P.* sameklēja *P.P.* un lūdza aizdot Ls 150 000 viņa mātei nekustamā īpašuma iegādei vai kādiem citiem darījumiem, precīzi neatceras. *P.P.* prasīto summu aizdeva kā bezprocentu aizdevumu. Minētā naudas summa bija viņa rīcībā,

1999.gadā viņam bija deklarēts Ls 300 000 uzkrājums. Aptuveni nedēļas laikā nauda tika savākta no biznesa, kur tā bija ieguldīta. Nauda tika nodota pieteicējai dzīvoklī, tā atradās maisiņā, par aizdevumu tika sastādīts līgums. Nauda atpakaļ nav saņemta, jo *E.P.* paskaidroja, ka viņam ir problēmas ar atdošanu.

Izvērtējot minēto liecību kopsakarā ar pārējiem lietā esošajiem pierādījumiem, apgabaltiesa secina, ka lietā nav pierādīts fakts, ka pieteicēja 2003.gadā no *P.P.* ir saņēmusi Ls 150 000 aizdevumu. Ņemot vērā to, ka *P.P.* 1999.gadā bija deklarējis Ls 300 000 naudas līdzekļu uzkrājumu, tiesa pieļauj, ka šī nauda 2003.gadā nebija iztērēta un viņa rīcībā 2003.gadā varēja būt Ls 150 000. Tomēr šajā lietā svarīgs apstāklis ir arī tas, ka pieteicēja audita laikā sākotnēji paskaidroja, ka Ls 150 000 uzkrājums izveidojies no saimnieciskās darbības pieteicējas ģimenes saimniecībā, bet pēc vairāk kā diviem mēnešiem paskaidrojumus krasi izmanīja, kā uzkrājuma izcelsmi norādot *P.P.* aizdevumu un iesniedzot aizdevuma līgumu. Apgabaltiesas ieskatā šāda būtiska paskaidrojumu maiņa norāda uz to, ka ne sākotnējie, ne vēlāk sniegtie paskaidrojumi par deklarēto naudas līdzekļu izcelsmi nav patiesi.

Tiesas vērtējumā pieteicējas izskaidrojums par paskaidrojuma maiņas iemesliem nav loģiski pamatots. Ja pieteicēja uzskatīja, ka viņai jāinformē VID tikai par viņas pašas naudas līdzekļiem, tad nav saprotams, kāpēc viņa VID deklarēja Ls 150 000 uzkrājumu un sniedza paskaidrojumu, ka šis uzkrājums radies no viņas ģimenes saimnieciskās darbības. Minētās summas deklarēšana apstiprina, ka pieteicēja šo summu uzskatīja par saviem personīgajiem naudas līdzekļiem. Paskaidrojuma par ģimenes saimnieciskās darbības ienākumiem sniegšana apstiprina, ka pieteicējai bija saprotams, ka viņai jāsniedz paskaidrojums par deklarēto naudas līdzekļu izcelsmi.

Tiesa uzskata, ka pieteicēja uzkrājuma izcelsmi nav ticami izskaidrojusi, jo sākotnējie paskaidrojumi kardināli atšķiras no vēlākajiem paskaidrojumiem un liecinieka *P.P.* liecības. Ņemot vērā to, ka *P.P.* ir pieteicējas dēla labs paziņa, tiesas ieskatā viņš liecību par aizdevumu, iespējams, ir sniedzis, lai palīdzētu pieteicējai izvairīties no nodokļu nomaksas un tāda paša iemesla dēļ, iespējams, ir parakstījis arī aizdevuma līgumu. Līdz ar to pirmās instances tiesa pamatoti secināja, ka Ls 150 000 uzkrājuma izcelsme nav pierādīta.

[11] Kā izriet no lietas faktiskajiem apstākļiem, soda nauda pieteicējai noteikta tāpēc, ka viņas izdevumi 2004.gadā pārsniedza ienākumus un pieteicēja nebija valstij pilnībā nomaksājusi IIN. Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pieļautā pārkāpuma raksturs neliecina par to, ka pārkāpums pieļauts neapzināti. Pieteicēja nav ievērojusi tiesību normās noteiktos priekšnoteikumus un kārtību IIN nomaksāšanai, un ir deklarējusi ienākumus, kuru izcelsme nav pierādīta, tāpēc VID bija pamats atzīt pieteicējas vainu nodokļu nenomaksāšanā. Tādējādi VID pamatoti konstatēja likumā noteikto priekšnosacījumu soda naudas noteikšanai pilnā apmērā.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt *A.P.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 16.februāra lēmuma Nr.19/8041 atcelšanu.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	*(paraksts)*	I.Amona
Tiesneši	*(paraksts)*	M.Birzgalis
	(paraksts)	Z.Kupce

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese I.Amona
Rīgā, 2010.gada 9.jūlijā