NORAKSTS
Lieta Nr.A42503906
AA43 – 0840 – 09/8

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2009.gada 8.oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētājs V.Endzelis,
tiesneses K.Krastiņa un L.Vīnkalna,

piedaloties pieteicējam *J.B.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *J.L.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *J.B.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2006.gada 25.jūlija lēmuma Nr.19/19761 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2008.gada 9.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk - VID) Latgales reģionālās iestādes (turpmāk - LRI) Nodokļu kontroles pārvaldes (turpmāk - NKP) Audita daļa no 2006.gada 7.februāra līdz 2006.gada 17.februārim veica vienkāršo iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk - IIN) auditu *J.B.* par 2002., 2003. un 2004.gadu.

[1.1] Papildu nomaksai aprēķināti un VID LRI NKP Audita daļas priekšnieka 2006.gada 17.februāra lēmumā Nr.1-4/2256 nomaksai budžetā noteikti Ls 1924,36, no tiem: IIN Ls 962,18 un soda nauda Ls 962,18.

Nepiekrītot papildu nomaksai budžetā noteiktajiem nodokļu maksājumiem, *J.B.* minēto lēmumu apstrīdēja VID LRI direktorei.

VID LRI direktore 2006.gada 18.aprīlī pieņēma lēmumu Nr.l-4/5439, ar kuru atstāja negrozītu VID LRI NKP Audita daļas priekšnieka 2006.gada 17.februāra lēmumu Nr.l-4/2256.

[1.2] Pēc *J.B.* sūdzības par iepriekš minēto lēmumu izskatīšanas VID ģenerāldirektora v.i. ar 2006.gada 25.jūlija lēmumu Nr.19/19761 nolēma atstāt negrozītu VID LRI direktores 2006.gada 18.aprīļa lēmumu Nr.1-4/5439 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN Ls 857,63 un soda naudu Ls 857,63, kā arī atcelt minēto lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN Ls 104,55 un soda naudu Ls 104,55.

[2] 2006.gada 25.augustā Administratīvajā rajona tiesā saņemts *J.B.* (turpmāk - pieteicējs) pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – atbildētājs) ģenerāldirektora v.i. 2006.gada 25.jūlija lēmuma Nr.19/19761 (turpmāk - Lēmums) atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts VID LRI 2006.gada 17.februāra lēmums Nr.1-4/2256.

Pieteikumā pieteicējs nav norādījis argumentus Lēmuma atcelšanai, bet VID ģenerāldirektoram adresētajā sūdzībā pieteicējs ir norādījis turpmāk minētos argumentus VID LRI direktores 2006.gada 18.aprīļa lēmuma Nr.1-4/5439 atcelšanai.

[2.1] Līdz 2002.gada 22.maijam ir atradies ieslodzījumā Grīvas cietumā, tādēļ uzskata, ka audita laikā nebija pamata par minēto periodu piemērot Centrālās statistikas pārvaldes (turpmāk - CSP) statistikas datus par pilnu viena iedzīvotāja iztikas minimumu, un tā rezultātā papildu noteiktajiem nodokļu maksājumiem ir jābūt mazākiem.

[2.2] Atbilstoši likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmās daļas nosacījumiem VID nebija tiesīgs veikt auditu un noteikt papildu nodokļu maksājumus par 2002.gadu.

[2.3] Tā kā 2003.gadā bija noslēgts aizdevuma līgums par Ls 5000, tad VID nebija pamata audita laikā Ls 2000, kas tika izlietoti par SIA ,,Irons AV" kapitāla daļu iegādi, iekļaut ailē deklarācijas ailē ,,citi izdevumi" un noteikt nodokļu maksājumus.

Pieteicējs nav ticis informēts par audita veikšanu un dokumentu iesniegšanu.

[3] Atbildētājs tiesai sniegtajā paskaidrojumā par pieteikumu norāda, ka pieteikumu neatzīst, un norāda turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otro daļu, 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).

Atbilstoši minētā likuma 22.panta astotajā daļā noteiktajam kārtību, kādā uz aprēķinu pamata VID nosaka apliekamā ienākuma lielumu, un kārtību un termiņu, kādā VID iesniedzama informācija par maksātāja ieņēmumiem, naudas uzkrājumiem un īpašumiem un to vērtības maiņu, nosaka Ministru kabinets.

Tā kā VID LRI rīcībā bija informācija, ka *J.B.* ienākumu apjoms 2003.gadā ir mazāks par viņa izdevumiem, tad VID LRI bija tiesisks pamats atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otrās un trešās daļas nosacījumiem pieprasīt *J.B.* iesniegt papildu deklarācijas, kā arī izmantot tās rīcībā esošo informāciju un nodokļu maksājumus noteikt uz aprēķina pamata.

[3.2] Atbilstoši Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķina pamata nosaka fizisko personu paliekamo ienākumu" (turpmāk – Noteikumi Nr.331) 17.punkta

nosacījumiem audita laikā VID LRI pamatoti piemērojusi minēto noteikumu 17.3.apakšpunktā norādīto izdevumu metodi, ar kuru maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts kā kopējo izdevumu īpašuma iegādei, saimnieciskās darbības, kā arī personas dzīvesveida nodrošināšanai un maksātāja deklarēto ienākumu starpība. Šo metodi lieto gadījumos, kad VID rīcībā esošā informācija par maksātāja iegādāto īpašumu, maksātāja saimnieciskās darbības izdevumiem, maksātāja personīgā patēriņa izdevumiem liecina par kopējā izdevumu apjoma neatbilstību deklarēto ienākumu apjomam.

[3.3] Tā kā pieteicējs neizpildīja VID prasības un neiesniedza VID LRI papildu deklarācijas, nepievienoja informāciju par saviem izdevumiem, kā arī neiesniedza pierādījumus personiskajām vajadzībām saistīto izdevumu apmēram, tad VID LRI pamatoti ir izmantojusi CSP informāciju par viena iedzīvotāja pilna iztikas minimuma preču un pakalpojumu grozu laika periodā no 2002.gada 23.maija līdz 31.decembrim, 2003.gadu un 2004.gadu.

VID LRI bija tiesīga, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu *J.B.* papildu nomaksai budžetā noteikt IIN un soda naudu.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2008.gada 9.jūnija spriedumu pieteikums apmierināts un atcelts Lēmums daļā, ar kuru atstāts negrozīts VID LRI direktores 2006.gada 18.aprīļa lēmums Nr.1-4/5439 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN Ls 857,63 un soda naudu Ls 857,63.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Lietā ir strīds par to, vai VID pamatoti veicis pieteicējam papildu IIN aprēķinu.

[4.2] 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. Pieteicējs gada deklarācijas nav iesniedzis, uzskatot, ka viņam nav ienākumi, kuri būtu deklarējami.

VID rīcībā esošā informācija liecinājusi, ka pieteicēja ienākumi 2003.gadā neatbilda viņa izdevumiem taksācijas gadā. Minēto VID secinājis no tā, ka pieteicējs 2003.gadā iegādājies SIA „Irons AV" kapitāla daļas, bet viņam attiecīgajā gadā nav bijuši tik lieli ienākumi. Līdz ar to VID LRI pieprasīja *J.B.* iesniegt papildu deklarācijas par 2002., 2003. un 2004.gadu.

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.

[4.3] Lietā nav strīda, ka pieteicējs netika iesniedzis gada ienākumu deklarācijas par VID amatpersonu pieprasītajiem periodiem.

Tomēr jau sākotnēji, apstrīdot audita lēmumu, pieteicējs norādījis vairākus argumentus, kāpēc ienākumi un izdevumi noteikti nepareizi. Pieteicējs arī norādījis, ka summu SIA „Irons AV" kapitāla daļu iegādei aizņēmies.

Neskatoties uz norādīto, VID augstāko iestāžu lēmumos, tai skaitā VID ģenerāldirektora Lēmumā, tikai daļēji vērtēti pieteicēja norādītie argumenti, proti, Lēmumā ņemts vērā laika posms, kad pieteicējs atradies cietumā, un samazināti izdevumi par šo posmu.

[4.4] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtajā daļā (tiesību norma, kas bija spēkā audita veikšanas brīdī) nosaka, kādi dati tiek izmantoti, nosakot maksātāja īpašuma vērtību un tās pieaugumu, kā arī īpašuma palielinājumu pārbaudāmajā periodā, kā arī nosaka, kas ir atzīstami par maksātāja pierādījumiem nodokļa summas apstrīdēšanai.

Ar Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa spriedumu lietā Nr.2006-28-01 likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas otrais teikums atzīts par spēkā neesošu no 2007.gada 1.oktobra. Tādējādi tiesību norma, atbilstoši kurai par nodokļu maksātāja pierādījumiem nodokļa summas apstrīdēšanai ir atzīstami tikai tie maksātāja ieņēmumu un izdevumu attaisnojuma dokumenti, kas uzrādīti (iesniegti) līdz VID noteiktam termiņam, bija spēkā esoša šīs lietas izskatīšanas laikā iestādē, bet, izskatot lietu tiesā, pieteicējs var iesniegt papildu pierādījumus, kurus iestādē nebija iesniedzis.

No minētā izriet, ja nodokļu maksātājs nav iesniedzis papildu pierādījumus VID noteiktajā termiņā, VID, vērtējot lietas materiālus, ņem vērā to informāciju, kas ir tā rīcībā. Pēc noteiktā termiņa iesniegtie pierādījumi netika vērtēti.

Konkrētajā lietā pieteicējs savus argumentus norādīja jau iestādē, bet tie netika vērtēti, bet papildu pierādījumus iesniedza tiesā.

Tiesa, izvērtējot pieteicēja iesniegtos pierādījumus un argumentus, uzskatīja, ka gadījumā, ja VID tos būtu vērtējis, tie varēja ietekmēt Lēmuma saturu.

VID nevērtēja pieteicēja argumentus, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas otro teikumu. Tomēr konkrētajā gadījumā jāņem vērā, ka pieteicējs vispār nebija iesniedzis nekādas

papildu deklarācijas un dokumentus, kā arī nebija izteicis nekādu viedokli audita laikā, tādējādi uz viņu 22.panta ceturtais teikums nebija attiecināms.

Pieteicējs vispār netika uzklausīts administratīvā procesa laikā zemākajā VID iestādē ne sastādot audita pārskatu, ne pirms lēmuma pieņemšanas. Kā izriet no lietas dokumentiem, gan audits, gan audita lēmums pieņemts bez pieteicēja uzklausīšanas.

[4.5] Administratīvā procesa likuma (turpmāk - APL) 62.panta pirmā daļa nosaka, ka lemjot par tāda administratīvā akta izdošanu, kurš varētu būt nelabvēlīgs adresātam vai trešajai personai, iestāde noskaidro un izvērtē adresāta vai trešās personas viedokli un argumentus šajā 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. Lemjot par to, vai iestādes administratīvais akts atbilst procesuālajām tiesību normām, būtiski ir noskaidrot, vai ir ievērotas APL 62.panta pirmās daļas normas prasības par administratīvā procesa dalībnieku uzklausīšanu.

Kaut arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas otro teikumu varētu atzīt par speciālo normu attiecībā pret APL normām, kas nosaka administratīvo procesu iestādē, tomēr jāņem vērā, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļa ir daudz vecāka norma, kas pieņemta pirms APL spēkā stāšanās (šādā redakcijā bija spēkā no 2000.gada 1.janvāra).

Saskaņā ar APL 14.^{1}pantā nostiprināto procesuālā taisnīguma principu iestāde un tiesa, pieņemot lēmumus, ievēro objektivitāti un dod procesa dalībniekiem pienācīgu iespēju izteikt savu viedokli un iesniegt pierādījumus.

APL 15.panta devītā daļa noteic, ja konstatē pretrunu starp vienāda juridiskā spēka jaunāku vispārējo un vecāku speciālo tiesību normu, vecāko speciālo tiesību normu piemēro tiktāl, ciktāl tās mērķis nav pretrunā ar jaunākās vispārējās tiesību normas (normatīvā akta) mērķi.

Bez tam atbilstoši APL 81.panta ceturtajai daļai iestādei, izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, ir pienākums dot argumentus uz personas iebildumiem.

Pie apstākļiem, kad sākotnējais lēmums vispār tika pieņemts bez personas uzklausīšanas, iestādei vismaz apstrīdēšanas stadijā bija jāizvērtē personas argumenti. Tādējādi VID nepamatoti nav vērtējis sūdzībā izteiktos apgalvojumus, tai skaitā par Ls 5000 aizdevuma līguma noslēgšanu.

Tādējādi iestāde ir pieļāvusi būtiskus procesuālus pārkāpumus, kuri varēja ietekmēt administratīvā akta saturu.

[4.6] VID tikai daļēji vērtējis pieteicēja argumentus attiecībā uz izdevumu daļu. Konkrētajā gadījumā VID pieteicēja pienākumu maksāt IIN balstījis uz tā rīcībā esošo informāciju, ka pieteicēja izdevumu apjoms pārsniedz ieņēmumus un tādējādi viņa apliekamais ienākums nosakāms uz aprēķinu pamata.

Apliekamais ienākums audita laikā tika noteikts kā izdevumu un deklarēto ienākumu starpība.

VID LRI ir izmantojusi CSP informāciju par viena iedzīvotāja pilna iztikas minimuma preču un pakalpojumu grozu laika periodā no 2002.gada 23.maija līdz 31.decembrim, 2003.gadu un 2004.gadu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta sestā daļa noteic, ka ar maksātāja un viņa ģimenes personiskajām vajadzībām saistīto izdevumu novērtējumu VID nosaka, izmantojot CSP statistikas datus par attiecīgo periodu, ja vien maksātājs nevar pierādīt citu ar personiskajām vajadzībām saistīto izdevumu apmēru.

Tiesas ieskatā ir nepareizi personas izdevumus aprēķināt tikai kā iztikas minimuma patēriņa groza vērtību attiecīgajā periodā, neņemot vērā personas dzīvesveidu, dzīves vietu un citus apstākļus.

Tiesai ir zināms, ka gan 2002., 2003. un 2004.gadā situācija Latvijā bija tāda, ka liela daļa strādājošo saņēma algu, kas mazāka par valstī noteikto minimālo algu un mazāka par iztikas minimumu, tāpat arī pensijas un pabalsti bija mazāki par CSP noteikto iztikas minimumu. Šāda situācija saglabājusies arī tagad. Tiesa secināja, ka arī šobrīd daudzu Latvijas iedzīvotāju ienākuma līmenis ir zemāks nekā CSP noteiktā iztikas minimuma patēriņa groza vērtība. Līdz ar to, pielietojot VID metodi, būtu iespējams papildus aprēķināt IIN visos gadījumos, ja ienākumi nesedz pēc statistikas datiem noteikto patēriņa groza vērtību. Tiesa šādu situāciju uzskatīja par absurdu un uzskatīja, ka, kaut arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta sestā daļa paredz, ka ar maksātāja un viņa ģimenes personiskajām vajadzībām saistīto izdevumu novērtējumu VID nosaka, izmantojot CSP statistikas datus par attiecīgo periodu, ja vien maksātājs nevar pierādīt citu ar personiskajām vajadzībām saistīto izdevumu apmēru, kā arī Noteikumu Nr.331 7.punkts nosaka, ka ienākumu aprēķināšanai ir izmantojami CSP statistikas dati, tomēr tas nenozīmē, ka, aprēķinot personas izdevumus, vienmēr ņemama vērā CSP noteiktā iztikas minimuma patēriņa groza vērtība.

VID, aprēķinot personas izdevumus, nevar nerēķināties ar reālo ekonomisko situāciju valstī, kad daļa iedzīvotāju saņem mazākus ienākumus nekā oficiāli noteiktais statistikas pārvaldes iztikas minimums.

Bez tam jānorāda, ka ne no likuma, ne Ministru kabineta noteikumiem *expressis verbis* neizriet, ka, aprēķinot personas izdevumus, VID tie būtu jārēķina tikai kā iztikas minimuma patēriņa groza vērtība, neņemot vērā citus apstākļus.

[4.7] Ņemot vērā augstāk minēto, Lēmuma pieņemšanas laikā pieļautie procesuālie pārkāpumi ir ietekmējuši Lēmumu pēc būtības, tāpēc tas atzīstams par prettiesisku. Lēmums pieņemts, neievērojot procesuālos un formālos priekšnoteikumus, un pieteicējam noteiktais pienākums nav pamatots, tādējādi pieteicēja pieteikums ir apmierināms un atbildētāja Lēmums atceļams ar tā pieņemšanas dienu.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2008.gada 9.jūnija spriedumu VID iesniedza apelācijas sūdzību, lūdzot pieteikumu noraidīt un Lēmumu atstāt negrozītu, pamatojoties uz turpmāko.

[5.1] Pieteicējs saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturto daļu (redakcijā, kas bija spēkā Lēmuma pieņemšanas brīdī) neiesniedza audita pārbaudei papildus deklarācijas ar tai pievienotajiem attaisnojuma dokumentiem, līdz ar to VID nebija tiesīgs tai laikā pieprasīt un vērtēt pierādījumus apgalvojumam par Ls 5000 aizdevuma līguma noslēgšanu 2003.gadā. Šī norma izslēdza iestādes rīcības brīvību – iestāde varēja ievākt tikai tās ziņas, kuras nodokļu maksātājs nodokļu administrācijai iesniedza līdz VID noteiktajam galīgajam termiņam – pirms IIN aprēķina veikšanas. Šajā gadījumā audita pārbaudē nebija ko vērtēt, jo pieteicējs VID lūgumu neizpildīja.

Satversmes tiesa, citastarp, ir norādījusi, ka apstrīdētā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" norma neliedz tiesai pieņemt attaisnojuma dokumentus (pierādījumus), kurus nodokļu maksātājs bija iesniedzis pēc VID noteiktā termiņa. Tāpat Satversmes tiesa norādījusi, ka tiesa iestādes vietā nevar vērtēt lietu pēc būtības, jo administratīvo tiesu kompetences robežas nosaka no Satversmes 1.panta izrietošais valsts varas dalīšanas princips (*sk. Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa spriedumu lietā Nr.2006-28-01*).

[5.2] Tiesa neievēroja objektīvās izmeklēšanas principu – neveica vispusīgu savākto pierādījumu pārbaudi un novērtēšanu, argumentējot, kāpēc vienam pierādījumam dota priekšroka pār citu pierādījumu. Satversmes tiesa ar iepriekš minēto spriedumu ir atzinusi, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas otrais teikums neliedz tiesai pieņemt tos pierādījumus, kurus nodokļu maksātājs iesniedzis VID pēc noteiktā termiņa papildu deklarāciju un tām pievienoto dokumentu iesniegšanai.

Tomēr, tā kā tiesa nevar uzņemties nodokļu administrēšanas funkcijas, tā varēja objektīvi izvērtēt pierādījumus, kurus VID nebija vērtējis. Ja tiesa tos uzskatītu par būtiskiem, tā varēja uzlikt VID pienākumu izvērtēt pieteicēja iesniegtos pierādījumus, bet ne atcelt Lēmumu, tos nevērtējot.

[6] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja apelācijas sūdzību uz tajā minētajiem motīviem.

Atbildētāja pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies procesa dalībnieka paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētāja apelācijas sūdzība ir pamatota, bet pieteicēja pieteikums noraidāms.

[8] Lēmums pamatots ar to, ka VID LRI rīcībā bija informācija, ka pieteicēja ienākumu apjoms 2003.gadā ir mazāks par viņa izdevumiem, tādēļ atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otrās un trešās daļas nosacījumiem *J.B.* tika pieprasīts iesniegt papildu deklarācijas. Tā kā *J.B.*

neizpildīja VID prasības un neiesniedza VID LRI papildu deklarācijas, nepievienoja informāciju par saviem izdevumiem, tad VID veica pieteicējam IIN aprēķinu atbilstoši Noteikumu Nr.331 17.3.punkta nosacījumiem.

Pieteicējs norāda, ka papildus nodokļi aprēķināti nepamatoti. VID nepareizi noteicis pieteicēja izdevumus auditējamā periodā. Tāpat norāda, ka bija noslēdzis aizdevuma līgumu par Ls 5000, no kura Ls 2000 tika izlietoti par SIA ,,Irons AV" kapitāla daļu iegādi.

Lietā pastāv strīds par to, vai VID pamatoti veicis pieteicējam papildus IIN.

[9] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.pantu VID teritoriālā iestāde pēc maksātāja dzīvesvietas pārbauda deklarācijā uzrādīto datu ticamību un pareizību, veic iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas kontroli. Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otrā daļa nosaka, ja Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošo informāciju ir mazāki par viņa izdevumu apjomu, Valsts ieņēmumu dienests nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata atbilstoši maksātāja īpašuma vērtības pieaugumam un Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajām ziņām par maksātāja darbību (arī maksātāja darījumiem un ieņēmumiem no saimnieciskās darbības).

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 iedzīvotāju ienākuma nodokli, izmantojot dažādas metodes, proti, ņemot vērā īpašuma vai kapitāla vērtības pieaugumu vai arī izmantojot savā rīcībā esošo informāciju.

Lietā nav strīda, ka *J.B.* neiesniedza VID reģionālajā iestādē grāmatvedības dokumentus, kas pamato ieņēmumus un izdevumus, kā arī papildu deklarācijas, lai arī šādu uzaicinājumu bija saņēmis. Pieteicējs norāda, ka nav vēlējies sevi apgrūtināt ar papildu deklarāciju aizpildīšanu, jo slikti orientējas grāmatvedības lietās.

Līdz ar to VID Latgales reģionālā iestāde atbilstoši likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otrās, ceturtās, sestās daļas nosacījumiem *J.B.* ar nodokli apliekamo ienākumu minētajos taksācijas periodos noteica uz aprēķina pamata, piemērojot Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 ,,Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķina pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" 17.3.punktā noteikto izdevumu metodi. Tādējādi apliekamais ienākums audita laikā noteikts kā izdevumu maksātāja dzīvesveida nodrošināšanai un maksātāja deklarēto ienākumu starpība. VID Latgales reģionālā iestāde pamatoti izmantoja savā rīcībā esošo informāciju par *J.B.* gūtajiem ieņēmumiem, bet izdevumu daļa tika noteikta, pamatoti izmantojot

Centrālās statistikas pārvaldes informāciju par viena iedzīvotāja pilna iztikas minimuma preču un pakalpojumu grozu.

[10] 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.

Pieteicējs gada deklarācijas nav iesniedzis.

VID rīcībā esošās informācija liecinājusi, ka pieteicēja ienākumi 2003.gadā neatbilda viņa izdevumiem taksācijas gadā. Minēto VID secinājis no tā, ka pieteicējs 2003.gadā iegādājies SIA „Irons AV" kapitāla daļas, bet viņam attiecīgajā gadā nav bijuši tik lieli ienākumi. Līdz ar to VID Latgales reģionālā iestāde pieprasīja *J.B.* iesniegt papildu deklarācijas par 2002., 2003. un 2004.gadu.

Faktu, ka pieteicējs 2002.gadā aizņēmies no fiziskas personas Ls 5000, no kā arī iegādājies SIA „Irons AV" kapitāla daļas, pieteicējs norāda tikai apstrīdēšanas iesniegumā VID ģenerāldirektoram. Pierādījumus par šāda līguma esamību pieteicējs VID nav iesniedzis.

[11] Apgabaltiesa konstatē, ka apstrīdēšanas procesā (Lēmumā) VID ir ņēmis vērā, ka pieteicējs norāda uz papildus pierādījumiem. VID lēmumā ir norādījis, ka, par cik atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta nosacījumiem *J.B.* neiesniedza audita pārbaudei papildu deklarācijas ar tai pievienotajiem attaisnojuma dokumentiem, tad atbilstoši minētā panta ceturtās daļas nosacījumiem (atzīstami tikai tie pierādījumi, kas iesniegti kopā ar papildu deklarāciju) VID nav pamata atbilstoši sūdzībā VID ģenerāldirektoram izteiktajam apgalvojumam par Ls 5000 aizdevuma līguma noslēgšanu 2003.gadā pārskatīt (uzskatīt kā līdzekļu avotus) papildu nomaksai noteiktos maksājumus par 2003. un 2004.gadu.

Izvērtējot VID atteikšanās vērtēt pieteicēja norādītos apsvērumus apstrīdēšanas iesniegumā, apgabaltiesa secina, ka VID lēmuma pieņemšanas laikā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas otrais teikums bija spēkā, līdz ar to šajā normā izteiktais ierobežojums vērtēt pēc papildu deklarāciju iesniegšanas termiņa iesniegtos pierādījumus bija VID saistošs. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas otrais teikums ar Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa spriedumu lietā Nr.2006-28-01 atzīts par spēkā neesošu no 2007.gada 1.oktobra.

Kā norādījusi Satversmes tiesa 2007.gada 11.aprīļa spriedumā lietā Nr.2006-29-01, nodokļu administrācijas iestāde, nepieņemot pēc VID noteiktā termiņa iesniegtos pierādījumus, rīkojas saskaņā ar tiesību normām. Līdz ar to, kā atzinusi Satversmes tiesa, uz tā pamata nav pareizi iestādes lēmumu atcelt (*Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa spriedumā lietā Nr.2006-29-01 11.3.punkts*).

Ņemot vērā minēto, nav pamata apgalvojumam, ka VID nav ņēmis vērā pieteicēja argumentus apstrīdēšanas stadijā. Iepriekš minētā norma paredzēja iestādei obligātu darbību, izslēdzot rīcības brīvību, proti, iestāde varēja vērtēt tikai tās ziņas, kuras nodokļu maksātājs nodokļu administrācijai iesniedzis līdz VID noteiktajam termiņam, tas ir, pirms iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķina veikšanas (*Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa spriedumā lietā Nr.2006-29-01 11.3.punkts*). Kā konstatēts iepriekš, VID nebija ko vērtēt, jo pieteicējs VID lūgumu iesniegt papildu deklarācijas ignorēja.

[12] Kā norādīts tiesu praksē, likuma „Par nodokļiem un nodevām" noteikto termiņu, kādos nodokļu maksātājam jāiesniedz VID pierādījumi, leģitīmais mērķis ir nodrošināt iedzīvotāju ienākuma nodokļa savlaicīgu iekasēšanu un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tomēr, minētais nedrīkst būt pretrunā ar 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 (*sk. Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa spriedumu lietā Nr.2006-28-01*).

Tādējādi atzīstams, ka tiesību norma, atbilstoši kurai par nodokļu maksātāja pierādījumiem nodokļa summas apstrīdēšanai ir atzīstami tikai tie maksātāja ieņēmumu un izdevumu attaisnojuma dokumenti, kas uzrādīti (iesniegti) līdz VID noteiktam termiņam, bija spēkā esoša lietas izskatīšanas laikā iestādē, bet, izskatot lietu tiesā, pieteicējs var iesniegt papildu pierādījumus, kurus iestādē nebija iesniedzis.

Ņemot vērā augstāk minēto, apgabaltiesa uzskata, ka pieteicēja iesniegtie pierādījumi izvērtējami tiesā.

[13] Attiecībā par pieteicēja norādīto naudas aizdevumu Ls 5000 apmērā, kuru saskaņā ar pieteicēja pirmās instances tiesā iesniegto rakstveida pierādījumu viņš saņēmis no *A.J.* 2002.gadā, apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

APL 161.panta pirmā daļa noteic, ka administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi. Savukārt atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam gadījumā, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

No minētajām tiesību normām secināms, ka gadījumos, ja VID apšauba nodokļu maksātāja paskaidrojumus, tad nodokļu maksātājam ir jāiesniedz papildu pierādījumi, proti, pierādījumu nasta tiek uzlikta privātpersonai, nevis VID. Minēto secinājumu apstiprina arī Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta judikatūra (*sk., piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007.gada 4.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-93, 14.2.punktu*).

Pieteicējs apstrīdēšanas iesniegumā VID nenorāda, kas tieši viņam aizdevis Ls 5000, turklāt pieteicējs norāda, ka tas noticis 2003.gadā. No pieteicēja iesniegtā aizdevuma līguma izriet, ka tas noslēgts 2002.gadā (*lietas 91.lapa*). Pieteicējs nedz pieteikumā tiesai, nedz tiesas sēdē nav iesniedzis tiesai papildu pierādījumus attiecībā uz minēto aizdevuma līgumu, nav arī lūdzis personas, kas norādīta līgumā kā aizdevējs, nopratināšanu, un ir piekritis lietas izskatīšanas pēc būtības pabeigšanai. Tāpat arī apgabaltiesas sēdē pieteicēja pārstāvis konkrētas detaļas par minēto aizdevuma līgumu un tā izpildi nevarēja norādīt. Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa kritiski vērtē minētā aizdevuma līguma esamību.

[14] 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*).

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējam bija pienākums apzināties savas sadarbības ar VID ignorēšanas sekas un ir jāspēj pierādīt savu līdzekļu izcelsme. Tā kā naudas līdzekļu esamību šajā lietā apliecina tikai pieteicēja paskaidrojumi un aizdevuma līgums ar *A.J.*, kuriem apgabaltiesa nepiešķir ticamību, tad izskatāmajā gadījumā, par pamatotu ir atzīstams VID viedoklis, aprēķinot slēpto ienākumu, jo citi naudas iegūšanas fakti nav pierādīti.

[15] Lēmumā pieteicējam noteikta soda nauda Ls 857,63 apmērā, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$pantu. Pieteicēja ieskatā tā ir nepamatota, jo pieteicējs neatzīst uzrēķinu kā tādu.

Ar Lēmumu pieteicējam uzliktā soda nauda nav samazināta, pamatojoties uz tiem pašiem motīviem.

Apgabaltiesa uzskata, ka atbildētājs pamatoti aprēķinājis pieteicējam soda naudu. Pieteicējs, apstrīdot sākotnējo lēmumu nav lūdzis to samazināt.

[16] Ņemot vērā minēto, Administratīvā apgabaltiesa uzskata, ka VID 2006.gada 25.jūlija lēmums Nr.19/19761 ir pamatots un nav pamata tā atcelšanai.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa kļūdaini izvērtējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, līdz ar to taisījusi lietā nepamatotu spriedumu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

J.B. pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2006.gada 25.jūlija lēmuma Nr.19/19761 atcelšanu daļā noraidīt.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētājs	*(paraksts)*	V.Endzelis
Tiesneses	*(paraksts)*	K.Krastiņa
	(paraksts)	L.Vīnkalna

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnesis V.Endzelis
Rīgā, 2009.gada 8.oktobrī