ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr. A420452513
Lietas arhīva Nr. AA43-0368-17/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017. gada 2. februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesnese referente V. Zommere,

tiesneses I. Amona un K. Kalvāne

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2013. gada 23. jūlija lēmuma Nr. 22.10/L-18234 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 18. marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Audita rezultātā ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2013. gada 19. aprīļa lēmumu Nr. 23.11/L-400 pieteicējam /pers. A/ papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) Ls 665,58, nokavējuma nauda Ls 252,68, soda nauda Ls 665,58, iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk – IIN) Ls 4553,89, nokavējuma nauda Ls 979,83, soda nauda Ls 1366,17, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (turpmāk – VSAOI) Ls 1212,87, nokavējuma nauda Ls 381,56 un soda nauda Ls 1212,87.

Pieteicējs apstrīdēja minēto lēmumu daļā par IIN un VSAOI aprēķina pamatotību un ar to saistīto nokavējuma naudu un soda naudu.

Ar dienesta ģenerāldirektora p.i. 2013. gada 23. jūlija lēmumu Nr. 22.10/L-18234 „Par /pers. A/sūdzības izskatīšanu" (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu, norādot, ka dienests pretlikumīgi palielināja ar nodokli apliekamo ienākumu, nepamatoti izslēdzot no izdevumu daļas likumā paredzētos izdevumus un citas summas, kas ņemamas vērā, nosakot kopējo izdevumu summu.

Veicot ar IIN apliekamā ienākuma aprēķinu, dienests nav ņēmis vērā: neapliekamo gada minimumu; darba braucienu izdevumu kompensāciju Ministru kabineta noteiktajā apmērā; ienākumu, kas gūts laika posmā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2014. gada 31. decembrim aizdevuma (kredīta) saistību samazināšanas vai dzēšanas rezultātā; izdevumus par maksātāja un viņa ģimenes locekļu kvalifikācijas paaugstināšanu, specialitātes un izglītības iegūšanu, medicīnas un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu; ar saimniecisko darbību saistītus izdevumus, t.sk. izdevumus par iegādātajām izejvielām, materiāliem, pusfabrikātiem, izstrādājumiem, par inventāru, par precēm, kurināmo un enerģiju, komandējumu, reklāmas, kancelejas, pasta, mārketinga pakalpojumiem; izdevumus, kas saistīti ar pamatlīdzekļu kārtējo remontu; nomas un īres maksas, kā arī citus izdevumus, kas saitīti ar saimniecisko darbību un nepieciešami tās nodrošināšanai.

Aprēķinot minēto pakalpojumu izdevumus, dienests nav ņēmis vērā, ka visi iesniegtie aprēķini pilnībā attiecināmi uz saimniecisko darbību, jo pieteicēja īpašumā esošais transportlīdzeklis un mobilo sakaru līdzekļi tiek izmantoti tikai saimnieciskām vajadzībām.

Tāpat, veicot ar nodokli apliekamā ienākuma aprēķinu, netika ņemts vērā, ka par nepilngadīgu bērnu ir piešķirams papildu atvieglojums.

Pieteicējs nepiekrīt, ka audita laikā nebija iesniegti grāmatvedības dokumenti, kas apliecinātu attiecīgos izdevumus, jo saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību" par attaisnojošiem dokumentiem var kalpot gan iekšējie, gan ārējie grāmatvedības

dokumenti, un, veicot bezskaidras naudas norēķinus, par attaisnojuma dokumentiem kalpo arī pieteicēja kontu izdrukas, kur ir norādīti visi nepieciešamie rekvizīti, kas ļauj identificēt darījumu un noskaidrot to attiecināmību uz attiecīgo darījumu loku.

Pieteicējs nepiekrīt, ka viņam bija jāveic VSAOI, jo 2010. un 2011. gadā pieteicēja apliekamie ienākumi nepārsniedza valstī noteikto obligāto gada minimālo iemaksu apmēru.

[3] Dienests tiesai iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā pieteicēja pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz Lēmumā un audita pārskatā norādītajiem argumentiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 18. marta spriedumu pieteicēja pieteikums noraidīts, pamatojoties uz turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Lietā nav strīda par pieteicēja iesniegtajiem datiem un norādīto ienākuma apmēru, ko konstatējis arī dienests – 2010. gadā Ls 13 169,22 un 2011. gadā Ls 11 780,10.

Lietā ir strīds par to, vai dienests pamatoti nav atzinis pieteicēja izdevumus, kas norādīti pieteicēja iesniegtajos dokumentos, tostarp, ieņēmumu un izdevumu uzskaitē par 2010. un 2011. gadu (*lietas 1. sējums, 135.-147. lapa*), jo pieteicējs uzskata, ka dienests nepamatoti nav ietvēris aprēķinos tajos norādītos izdevumus, kā arī izdevumi par telekomunikācijām un transportlīdzekļa degvielas izdevumiem nav ietverti pilnā apjomā.

Pieteicējs arī uzskata, ka ar IIN apliekamā ienākuma aprēķinā bija jāņem vērā atvieglojums par viņa apgādībā esošā nepilngadīgā bērna uzturēšanu, kā arī izdevumi par maksātāja un viņa ģimenes locekļu kvalifikācijas paaugstināšanu, specialitātes iegūšanu, izglītības iegūšanu un par medicīnas un ārstniecības pakalpojumu izmantošanu.

[4.2] Ar IIN apliekamos fiziskās personas gūtos ienākumus noteic likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", kas regulē arī šā nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtību, kā arī noteic nodokļa likmes.

Saskaņā ar šā likuma 1. panta pirmās daļas 3. punktu IIN ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus no saimnieciskās darbības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un nodokļa no citiem ienākuma avotiem.

Izvērtējot pieteicēja iebildi par viņa ieņēmumu un izdevumu ikmēneša atskaitēs norādīto izdevumu neatskaitīšanu no gūtā ienākuma, tiesa norādīja, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 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. Tātad būtiskākais priekšnoteikums tam, lai kādus izdevumus ņemtu vērā ar IIN apliekamās bāzes noteikšanai, ir tas, vai šie izdevumi ir vai nav saistīti ar saimniecisko darbību, kuras rezultātā gūts ienākums.

Pieteicējs dienestam ir iesniedzis ieņēmumu un izdevumu ikmēneša atskaites, kā arī dienesta rīcībā ir kredītiestāžu kontu izdrukas.

Dienests norādījis, ka pieteicējs nav iesniedzis cita veida darījumus attaisnojošus dokumentus, kas ļautu izdarīt secinājumus un sasaistīt pieteicēja saimniecisko darbību ar šādiem izdevumiem. Savukārt pieteicējs uzskata, ka ar bankas kontu izdrukām ir pietiekami, lai konstatētu pieteicēja izdevumu esību un attiecināmību uz saimniecisko darbību, un citi pierādījumi nav nepieciešami.

Izvērtējot iesniegtos pierādījumus un uzklausot procesa dalībnieku argumentus, tiesa atzina, ka dienests pamatoti ir norādījis uz pierādījumu (attaisnojuma dokumentu) neesību, lai konstatētu izdevumu attiecināmību uz pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumiem.

Nav pamatots pieteicēja arguments, ka ir pietiekami ar bankas kontu izdrukām, lai izdevumi būtu izsekojami un to iekļaušana saimnieciskās darbības izdevumos būtu pamatota.

Likuma „Par grāmatvedību" 7. panta pirmā daļa noteic, ka grāmatvedības reģistros izdara ierakstus, kas pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem. Minētais nozīmē, ka katra ieraksta pamatojumā jābūt attaisnojuma dokumentam, uz kura pamata attiecīgais ieraksts ir veikts.

Minētā likuma 7. panta otrā daļa noteic attaisnojuma dokumenta jēdzienu un saturu, proti, attaisnojuma dokuments ir dokuments, kurš apliecina uzņēmuma saimnieciskā darījuma esamību un kurā ietverti vismaz šādi dokumenta rekvizīti un informācija par saimniecisko darījumu: 1) dokumenta autora nosaukums (firma), bet ja dokumenta autors ir fiziskā persona, – vārds un uzvārds; 2) dokumenta autora reģistrācijas numurs (ja dokumenta autors saskaņā ar likumu jāreģistrē), bet ja dokumenta autors ir fiziskā persona, – personas kods (ja personai tāds piešķirts); 3) ārējam attaisnojuma dokumentam – arī juridiskā adrese (ja dokumenta autors saskaņā ar likumu jāreģistrē) vai adrese (ja dokumenta autors saskaņā ar likumu nav jāreģistrē), bet ja dokumenta autors ir fiziskā persona, – arī personas norādītā adrese vai, ja tāda nav norādīta, deklarētās dzīvesvietas adrese; 4) dokumenta veida nosaukums; 5) dokumenta datums; 6) dokumenta reģistrācijas numurs; 7) paraksts (izņemot šā likuma 7.[1] pantā minētos gadījumus); 8) atsevišķiem attaisnojuma dokumentu veidiem – arī citi tiesību aktos noteiktie obligātie dokumenta rekvizīti; 9) saimnieciskā darījuma dalībnieki, norādot katra saimnieciskā darījuma dalībnieka nosaukumu (firmu), reģistrācijas numuru (ja saimnieciskā darījuma dalībnieks saskaņā ar likumu jāreģistrē), juridisko adresi (ja saimnieciskā darījuma dalībnieks saskaņā ar likumu jāreģistrē) vai adresi (ja saimnieciskā darījuma dalībnieks saskaņā ar likumu nav jāreģistrē), bet ja saimnieciskā darījuma dalībnieks ir fiziskā persona, - norādot vārdu un uzvārdu, personas kodu (ja personai tāds piešķirts), personas norādīto adresi vai, ja tāda nav norādīta, deklarētās dzīvesvietas adresi; 10) saimnieciskā darījuma apraksts, pamatojums un mērītāji (daudzumi, summas), bet tiesību aktos noteiktajos gadījumos – arī cita informācija par saimniecisko darījumu.

Kā redzams no bankas kontu izdrukām, tad tās šādu informāciju nesatur vai arī tā ir nepilnīga. Informācijas apjomam, kas ļautu identificēt saistību ar saimniecisko darbību, ir jābūt arī tajos gadījumos, ja maksājums veikts ar bezskaidras

naudas norēķinu. Izdevumu pierādīšanai tādā gadījumā tiek izmantota gan informācija no bankas konta izdrukām ar maksājuma mērķī norādītajām ziņām par darījumu, gan saņemtais rēķins, kuru persona ir apmaksājusi, vai rakstiski noformētais pasūtījums un tamlīdzīgi dokumenti. Ja bankas kontu izraksti šādu informāciju nesatur, nav pamata piešķirt ticamību personas paskaidrojumam par izdevumu attiecināmību uz saimniecisko darbību, jo arī saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 161. panta pirmo daļu procesa dalībnieka paskaidrojumi tikai tad ir atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi tiesas sēdē pārbaudīti pierādījumi.

Izvērtējot pieteicēja iebildi, ka kontu izdrukas satur visu nepieciešamo informāciju, lai identificētu darījumu un noteiktu tā attiecināmību uz veikto saimniecisko darbību, tiesa norādīja, ka Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Augstākā tiesa) ir paudis, ka konta pārskats atbilstoši savai būtībai un saturam pats par sevi ir pietiekams pierādījums, lai varētu konstatēt naudas līdzekļu kustību kontā (*sk. Augstākās tiesas 2012. gada 1. jūnija lēmuma lietā Nr. SKA-494/2012 5. punktu*), tomēr naudas līdzekļu kustība pati par sevi nepierāda to attiecināmību uz saimniecisko darbību.

Tātad pieteicējam bija jānodrošina ne tikai bankas kontu izdrukas ar tajās ietverto informāciju, bet jāiesniedz attaisnojuma dokumenti par pirkumu veikšanu, kuri atspoguļo konkrētu informāciju par preci un pakalpojumu, piemēram, ja pieteicēja bankas kontu izdrukās ir norāde, ka veikts pirkums SIA /Nosaukums B/, tad bez attiecīgā komersanta kases čeka dienestam nav informācijas, vai pieteicējs iegādājies likumu krājumu darba vajadzībām vai daiļliteratūras romānu dzīvesbiedrei. Tāpat arī, piemēram, SIA /Nosaukums C/ var tikt pirkts gan šampanietis reprezentācijas vajadzībām, gan arī piederumi rokdarbiem, no kuriem pēdējie ir mazāk ticami kā attiecināmi uz saimnieciskās darbības izdevumiem personai, kura sniedz juridiskos un drošības pakalpojumus, taču bez kases čeka pirkuma saturs dienesta darbiniekiem vai citām personām nav zināms un pārbaudāms. Bankas kontu izdrukās šāda informācija netiek atspoguļota, tāpēc tā ir jāiesniedz pašam nodokļu maksātājam. Pieteicēja viedoklis par to, ka dienestam būtu patstāvīgi jānoskaidro informācija par katru veikto maksājumu no nodokļu maksātāja, uzdodot jautājumus, vai vēršoties pie darījumu partneriem un pieprasot no tiem attaisnojuma dokumentus par katru darījumu, kas atspoguļots bankas kontu izdrukās, nav pamatots un pretējs nostiprinātai judikatūrai, kas skar pierādīšanas pienākumu nodokļu jomā.

Administratīvo tiesu praksē norādīts, ka nodokļu maksātāja interesēs ir iesniegt nodokļu administrācijai pierādījumus, kas pamato maksājamā nodokļa summas pareizību. Pienākums nodrošināt nepieciešamos pierādījumus palielinās proporcionāli tam, cik ļoti lēmuma pieņemšanas process notiek pašas privātpersonas interesēs (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2014. gada 24. janvāra spriedumu lietā Nr. SKA-14/2014*).

Dienests pamatoti un atbilstoši administratīvo tiesu paustajām atziņām ir norādījis, ka likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteiktās izdevumu atskaitīšanas tiesības ir uzskatāmas par reģistrēta saimnieciskās darbības veicēja priekšrocības tiesībām. Lai šīs priekšrocības izmantotu, iekļaujot izdevumus IIN bāzes noteikšanā, tieši personai ir jāpierāda likumā noteikto priekšnoteikumu pastāvēšana.

Ievērojot norādīto, tiesa par pamatotiem un tiesiskiem atzina dienesta izdarītos secinājumus, ka pieteicēja ieņēmumu un izdevumu ikmēneša atskaitēs norādītie izdevumi nav atzīstami par tādiem, kas saistīti ar pieteicēja saimniecisko darbību, jo nav pierādījumu, kas to apstiprinātu.

[4.3] Pieteicējs uzskata, ka izdevumi par telekomunikāciju pakalpojumiem un degvielas iegādi IIN bāzes aprēķinā bija jāietver pilnā apjomā.

Audita veikšanas laikā pieteicējs dienestam iesniedza SIA „/nosaukums N/" rēķinu – atskaišu kopijas par 2010. un 2011. gadā iegādāto degvielu un informāciju par veiktajiem maksājumiem SIA „/nosaukums M/".

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^5$ panta piektajā daļā noteikts, 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.

Pieteicējs saistībā ar telekomunikāciju pakalpojumu izmantošanu ir sniedzis informāciju tikai par izdevumu apmēru un operatoru, bet nav iesniedzis dokumentāru pamatojumu – telefonsarunu atšifrējumu, interneta pakalpojumu izmantošanas pārskatu, no kura būtu iespējams objektīvi noteikt, ka telekomunikācijas 100 procentu apmērā tiek izmantotas tikai un vienīgi saimnieciskās darbības ietvaros. Pieteicējs nav arī norādījis un iesniedzis pierādījumus, ka saziņai ar saviem ģimenes locekļiem un citām privātās dzīves norisēm izmantotu citu saziņas veidu. Tādēļ tiesa par pamatotu atzina dienesta secinājumu, ka saimnieciskās darbības izdevumos ir iekļaujami 70 procenti no telekomunikāciju pakalpojumu izmaksām, nevis 100 procenti, kā to uzskata pieteicējs.

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.

Lietā nav strīda, ka pieteicējs dienestam nav iesniedzis informāciju par saimnieciskās darbības ietvaros nobraukto kilometru skaitu un detalizēti izstrādātu maršrutu, transporta ceļazīmes un aprēķinus par degvielas patēriņa normām. Līdz ar to dienesta rīcība, saimnieciskās darbības izdevumos iekļaujot 50 procentus no degvielas iegādes izmaksām, atbilst likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^5$ panta sestās daļas prasībām un atzīstama par tiesisku.

[4.4] Vērtējot, vai pieteicēja apliekamā ienākuma aprēķinā bija jāņem vērā atvieglojums par viņa apgādībā esošā nepilngadīgā bērna uzturēšanu, tiesa norādīja, ka saskaņā Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 13. panta pirmās daļas 1. punkta „a" apakšpunktu maksātājam ir paredzēts šāds atvieglojums. Vienlaikus minētā likuma 13. panta $3.^2$ daļā ir noteikts, ka atvieglojumu par nepilngadīga bērna uzturēšanu piemēro tam nodokļa maksātājam, kuram uz vecāku vienošanās vai tiesas nolēmuma pamata ir nodibināta viena vecāka atsevišķa aizgādība. Savukārt Ministru kabineta 2001. gada 5. jūnija noteikumu Nr. 222 „Kārtība, kādā izsniedzama algas nodokļa grāmatiņa" 9.1. apakšpunktā noteikts, ka nodokļa maksātājs, kuram saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 13. pantu piemērojami nodokļa papildu atvieglojumi, Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajā iestādē iesniedz paziņojumu par apgādībā esošajām personām (3. pielikums).

Lietā nav strīda, ka pieteicējs dienestam nav iesniedzis nekāda veida pierādījumus un paziņojumu, kas apliecinātu viņa tiesības uz šāda atvieglojuma piemērošanu. Tiesas sēdē minēto apstiprināja arī dienesta pārstāve.

Vērtējot pieteicēja iebildumus saistībā ar izdevumiem par viņa un viņa ģimenes locekļu kvalifikācijas paaugstināšanu, specialitātes iegūšanu, izglītības iegūšanu un par medicīnas un ārstniecības pakalpojumu izmantošanu iekļaušanu IIN bāzes summas aprēķinā, tiesa norādīja, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 14. panta pirmajā daļā maksātājam ir paredzētas tiesības uz attaisnoto izdevumu un atvieglojumu izslēgšanu no apliekamā ienākuma. Priekšnoteikums šādu izdevumu iekļaušanai aprēķinā ir dokumentāri pierādījumi. Kā jau norādīts iepriekš, pieteicējs dienestam ir iesniedzis kredītiestāžu kontu izdrukas un paša sastādītas ieņēmumu un izdevumu ikmēneša atskaites. Tiesa par pamatotiem atzina dienesta izdarītos secinājumus, ka pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus un attaisnojuma dokumentus, kas apliecinātu izdevumus par kvalifikācijas paaugstināšanu, specialitātes iegūšanu, izglītības iegūšanu, par medicīnas un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu, un apliecinātu viņa tiesības uz attaisnoto izdevumu un atvieglojumu piemērošanu, nosakot ar IIN apliekamo ienākumu.

Vienlaikus tiesa norādīja, ka gadījumā, ja kādu iemeslu dēļ atvieglojums par apgādājamo nav izmantots, pārmaksāto nodokli var saņemt, iesniedzot dienestam gada ienākuma deklarāciju.

[4.5] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otrajā daļā noteikts, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Minētā panta trešā daļa noteic, ka nokavējuma naudu neaprēķina, ja valsts vai pašvaldības budžets tam piekritīgo nodokļa maksājumu ir saņēmis piecu darbdienu laikā pēc maksājuma termiņa iestāšanās. Ja minētais nosacījums netiek ievērots, nokavējuma naudu aprēķina par periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās līdz samaksas dienai (to ieskaitot). Ja maksāšanas termiņš sakrīt ar brīvdienu (svētku dienu), tad par maksāšanas dienu uzskatāma pirmā darbdiena pēc brīvdienas (svētku dienas).

Pārbaudot, vai dienesta veiktajā IIN nokavējuma naudas aprēķinā nav pieļauta kļūda, tiesa konstatēja, ka nokavējumā naudas aprēķins par 2010. gadu veikts par periodu no 2011. gada 19. aprīļa līdz 2013. gada 21. janvārim. Tiesa aprēķinā nekonstatēja ne matemātiskas, ne loģiskas kļūdas, tādēļ to atzina par tiesisku.

[4.6] Vērtējot, vai dienests pamatoti pieteicējam papildus budžetā noteicis iemaksāt VSAOI Ls 1212,87 apmērā un VSAOI nokavējuma naudu Ls 381,56 apmērā, tiesa neatzina par pareizu pieteicēja argumentu, ka šīs iemaksas nebija veicamas, jo 2010. un 2011. gadā pieteicēja apliekamie ienākumi nepārsniedza valstī noteikto obligāto gada minimālo iemaksu apmēru.

Tiesa neguva apstiprinājumu šādam pieteicēja iebildumam. Pieteicējs nav izteicis iebildumus dienestam par aprēķināto pieteicēja gūto ienākuma apmēru, kas 2010. gadā ir Ls 13 169,22, bet 2011. gadā – Ls 11 780,10. Turklāt audita pārskata Nr. 23.11/423 10. tabulā dienests detalizēti ir norādījis uz tiem darījumiem, kuru rezultātā pieteicēja ieņēmumi 2010. gada martā sasniedza Ls 2286,23, bet 16. tabulā detalizēti norādīti tie darījumi, kuru rezultātā pieteicēja ieņēmumi 2011. gada aprīlī sasniedza Ls 3196,77. Ievērojot to, ka tiesa par pamatotiem atzina dienesta secinājumus par ienākumu aprēķinā vērā ņemtajām pozīcijām, par pareiziem ir atzīstami arī aprēķini par noteiktā ienākumu gūšanas sliekšņa sasniegšanu. Secīgi pamatots ir dienesta viedoklis, ka pieteicējs saimnieciskās darbības ietvaros ir guvis ienākumus, kas pārsniedz vienu divpadsmito daļu no normatīvajos aktos noteiktā obligāto iemaksu objekta minimālā apmēra (2010. gadā Ls 2160, attiecīgi mēnesī – Ls 180 un 2011. gadā Ls 2460, attiecīgi mēnesī – Ls 200). Pie šādiem apstākļiem pieteicējs, atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1. panta 3. punkta „h" apakšpunkta un 5. panta pirmās daļas nosacījumiem, ir atzīstams par pašnodarbināto un ir pakļauts sociālajai apdrošināšanai.

Izskatāmajā lietā pieteicējs nav apstrīdējis dienesta norādīto, ka viņš dienestā nav reģistrējies kā pašnodarbināta persona un auditējamajā periodā nav iesniedzis ziņojumus par pašnodarbinātas personas VSAOI un veicis maksājumus budžetā.

[4.7] Pārbaudot audita pārskatā Nr. 23.11/423 ietverto VSAOI aprēķinu, tiesa konstatēja, ka pareizi ir noteikts obligāto iemaksu objekts (Ls 180 2010. gadā un Ls 200 2011. gadā), kā arī attiecīgā iemaksa procentuālā izteiksmē – 28,17 procenti 2010. gadā, 31,52 procenti 2011. gadā. Ievērojot norādīto, tiesa dienesta Lēmumu daļā par pieteicējam papildus budžetā noteikto VSAOI Ls 1212,87 apmērā iemaksu atzina par tiesisku.

Pārbaudot, vai dienesta veiktajā VSAOI nokavējuma naudas aprēķinā nav pieļauta kļūda, tiesa konstatēja, ka nokavējuma naudas aprēķins par 2010. gadu sākts ar 2010. gada 15. jūliju līdz 2013. gada 21. janvārim. Tiesa aprēķinā nekonstatēja ne matemātiskas, ne loģiskas kļūdas, tādēļ to atzina par tiesisku.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 18. marta spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību. Pieteicējs apelācijas sūdzībā norāda, ka pirmās instances tiesa nav pareizi novērtējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, kā arī nav

novērtējusi visus iesniegtos pierādījumus, kuriem ir nozīme lietas izspriešanā.

Pieteicēja ieskatā attaisnotie izdevumi pamatoti ar bankas kontu izrakstiem, savukārt dienests nepamatoti tos nav atzinis. Saskaņā ar dienesta izstrādāto metodisko materiālu ,,Attaisnotie izdevumi" 54.5. apakšpunktu attaisnotos izdevumus var pamatot ar apstiprinātu maksājuma uzdevumu vai konta izrakstu. Līdz ar to ar bankas kontu izdrukām ir pietiekami, lai konstatētu pieteicēja izdevumu esību un attiecināmību uz saimniecisko darbību.

Pieteicējs uzskata, ka viņam nebija jāveic papildu reģistrācija, lai gūtu nodokļu atvieglojumu saistībā ar apgādībā esošu nepilngadīgu bērnu, jo šāds atvieglojums piemērojams ar tiesību rašanās brīdi. Turklāt dienestam bija zināms fakts, ka bērna māte nesaņem šādu nodokļu atvieglojumu.

[6] Dienests paskaidrojumā par pieteicēja apelācijas sūdzību norāda, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, savukārt apelācijas sūdzība noraidāma. Dienests paskaidrojumā norādījis Lēmumā ietvertos argumentus un papildus paskaidrojis, ka pieteicējs tika aicināts iesniegt grāmatvedības reģistrus un attaisnojuma dokumentus par ieņēmumiem un izdevumiem auditējamā periodā, tomēr pieteicējs nav iesniedzis papildu pierādījumus ne dienestam, ne pirmās instances tiesai, ne arī apelācijas instances tiesai.

[7] Apgabaltiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 304. panta pirmajai daļai izskatīja lietu rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā ar procesa dalībnieku argumentiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 18. marta spriedumu pieteikums atzīts par nepamatotu un noraidīts.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251. panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, novērtējot lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem un lietas dalībnieku argumentiem, tostarp ar apelācijas sūdzības argumentiem, atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams.

Pirmās instances tiesas spriedumā pareizi ir norādīts, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 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. Tomēr pirmās instances tiesas spriedumā ir neprecizitātes jēdzienu ,,*ienākumi*" un ,,*ieņēmumi*" lietojumā (*šā sprieduma 4.1., 4.2. un 4.6. punktā*). Ņemot vērā, ka tas nav ietekmējis lietas izspriešanu pēc būtības, apgabaltiesa novērtē šīs neprecizitātes kā nebūtiskas. Turklāt lietā nav strīda par pieteicēja ieņēmumu apmēru 2010. un 2011. gadā. Tāpēc apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai (*sk. šā sprieduma 4. punktu*) un atkārtoti to nenorāda.

[10] Papildus par pieteicēja apelācijas sūdzības argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10.1] Pieteicējs apelācijas sūdzībā ir norādījis, ka dienests nepareizi ir noteicis pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumus. Pieteicēja iesniegtie bankas kontu izraksti ir uzskatāmi par pietiekamiem pierādījumiem, kas apstiprina izdevumu esību un saistību ar saimniecisko darbību. Minēto pieļauj arī dienesta metodiskais materiāls ,,Attaisnotie izdevumi".

Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. pantam pieteicējam grāmatvedībā bija jāatspoguļo visi saimnieciskie darījumi, kā arī jāpamato katru grāmatvedības ierakstu ar attaisnojuma dokumentiem. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Savukārt attaisnojuma dokumentam jāsatur informācija, kas apliecina saistību ar saimniecisko darbību un kurā ir ietverti likuma „Par grāmatvedību" 7. pantā noteiktie dokumenta rekvizīti.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2007. gada 20. marta noteikumu Nr. 188 „Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā" 2. punktu persona kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā saskaņā ar šiem noteikumiem, ņemot vērā Ministru kabineta 2003. gada 21. oktobra noteikumus Nr. 585 ,,Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" un Ministru kabineta 2003. gada 21. oktobra noteikumus Nr. 584 ,,Kases operāciju uzskaites noteikumi".

No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicējs reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs 2007. gada 1. maijā un saņēmis reģistrācijas apliecību AE Nr. 0006058. Nodokļu audita sākuma sarunas protokolā norādīts, ka pieteicējs sniedz juridiskos un drošības pakalpojumus, kā arī tas, ka saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaitei pieteicējs izmanto vienkāršā ieraksta sistēmu (*lietas 1. sējuma 98.–100. lapa*).

Novērtējot pieteicēja iesniegto ieņēmumu un izdevumu uzskaiti, apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti konstatējis, ka pieteicējs nav veicis grāmatvedības uzskaiti normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā.

Apgabaltiesas vērtējumā pieteicēja iesniegtās bankas kontu izdrukas atspoguļo naudas plūsmu, bet neatspoguļo, kādas preces ir iegādātas vai kādi pakalpojumi saņemti. Līdz ar to dienests ir pamatoti secinājis, ka bankas kontu izdrukas nesatur

likuma ,,Par grāmatvedību" 7. pantā noteiktos attaisnojuma dokumentu rekvizītus, kas ļautu identificēt pieteicēja izdevumu saistību ar tā veikto saimniecisko darbību.

Dienests ir atzinis tos izdevumus, par kuriem pieteicējs ir iesniedzis attaisnojuma dokumentus, proti dienests ir vērtējis pieteicēja iesniegtos attaisnojuma dokumentus to kopumā – bankas kontu izdrukas, SIA ,,/nosaukums N/" rēķinus un atskaites, SIA ,,/nosaukums M/" klienta maksājumu vēstures izdrukas un SIA ,,Otto &Leo" paskaidrojumu par sniegtajiem pakalpojumiem pieteicējam.

Pretēji pieteicēja norādītajam, ka dienesta amatpersonas nav pieprasījušas paskaidrojumus par konkrētiem darījumiem, līdz ar to pieteicējam nav bijis pienākums sniegt papildu pierādījumus, apgabaltiesa konstatē, ka audita gaitā pieteicējam vairākkārtīgi tika nosūtīti aicinājumi iesniegt saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu žurnālus un attaisnojuma dokumentus par 2010. un 2011. gadu. No lietas materiāliem redzams, ka dienests ir devis pieteicējam iespēju iesniegt papildu pierādījumus, kā arī nav konstatējams, ka pieteicējam būtu uzlikta neīstenojama pierādīšanas nasta. Ja pieteicējam nebija zināms, kādi dokumenti ir jāiesniedz audita ietvaros, pieteicējs tos varēja iesniegt pēc iepazīšanās ar audita pārskatu, kā arī vēlāk pieteicējs varēja iesniegt dienestam papildu attaisnojuma dokumentus, bet to nav darījis. Arī apelācijas instances tiesai pieteicējs nav iesniedzis papildu pierādījumus.

Nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja *līdzdarbību* ar nodokļu administrāciju. Nodokļu administrācija var noteikt pareizu nodokļa saistību tikai tad, ja tai ir zināmi visi faktiskie apstākļi, kas ir šādas saistības pamatā. Šādi fakti vispilnīgāk ir pieejami un zināmi pašam nodokļu maksātājam, tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi, iesniegt administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus. Tiesiska pienākuma veidā tas uzsvērts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15. panta pirmās daļas 5., 6., 10., 11. punktā un $32.^2$ pantā (*sk. Augstākās tiesas 2015 .gada 25. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-801/2015 12. punktu*).

Apgabaltiesa atzīst, ka nav nesamērīgi prasīt, lai saimnieciski aktīva persona, turklāt juridisko pakalpojumu sniedzējs, kāds ir pieteicējs, pārzinātu nodokļu jomu regulējošās tiesību normas to kopumā, spētu kārtot grāmatvedības uzskaiti un pamatot izdevumu attiecināmību uz saimniecisko darbību ar attaisnojuma dokumentiem, kuri noformēti atbilstoši normatīvo aktu prasībām. Vienlaikus ir būtiski, lai arī pieteicējs pienācīgi pildītu pierādīšanas pienākumu par apstākļiem, uz kuriem atsaucas.

Līdz ar to atzīstams, ka dienests atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta septītās daļas 2. punktam pamatoti un pareizi veicis nodokļa uzrēķinu, izmantojot netiešo aprēķinu metodi, tas ir, aprēķinājis ar nodokļiem apliekamo ienākumu, pamatojoties uz dienesta rīcībā esošo informāciju, t.sk. pieteicēja iesniegtajiem attaisnojuma dokumentiem.

[10.2] Nav pamatots pieteicēja arguments, ka viņam nebija jāiesniedz dienestam paziņojums, lai iegūtu nodokļu atvieglojumu saistībā ar apgādībā esošo nepilngadīgo bērnu, jo šāds atvieglojums piemērojams ar tiesību rašanās brīdi.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 13. pantu maksātājam cita starp ir tiesība uz nodokļa atvieglojumu saistībā ar apgādībā esošu nepilngadīgu bērnu. Šī tiesība ir izmantojama, iesniedzot dienestam paziņojumu par apgādībā esošajām personām, jo tādā veidā persona apliecina sniegto ziņu patiesumu un izmanto nodokļa atvieglojuma tiesību. Minēto vēl jo vairāk apstiprina tas, ka no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 13. panta pirmās daļas 1. punkta „a" apakšpunkta kopsakarā ar šā panta $3.^2$ daļu izriet, ka nodokļa atvieglojums pienākas vienam no vecākiem par apgādībā esoša bērna uzturēšanu. Līdz ar to dienestam nebūtu nodokļu maksātāja vietā jālemj par atvieglojumu tiesības izmantošanu, bet gan, pārbaudot sniegto ziņu patiesumu, jāpiemēro nodokļa atvieglojums.

[11] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteicēja pieteikums ir noraidāms.

R e z o l u t ī v ā d a ļ a

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309. pantu, 329. panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

n o s p r i e d a

Noraidīt /pers. A/pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2013. gada 23. jūlija lēmuma Nr. 22.10/L-18234 atcelšanu.

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

Tiesnese refrente (paraksts) V.Zommere

Tiesnese (paraksts) I.Amona

Tiesnese (paraksts) K.Kalvāne