NORAKSTS
Lieta Nr.A420548610
A01910-11/22

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2011.gada 9.novembrī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese Lauma Paegļkalna,

piedaloties pieteicējam *J.K.* un atbildētājas – Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *K.K.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *J.K.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2010.gada 14.janvāra lēmuma Nr.22.4/1782 „Par *J.K.* sūdzības izskatīšanas rezultātiem" atcelšanu,

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – atbildētājs) Rīgas reģionālā iestāde no 2009.gada 6.marta līdz 2009.gada 17.jūnijam *J.K.* veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2006.gadu.

Pārbaudes rezultātā ar Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālā iestāde Audita pārvaldes 5.audita daļas priekšnieces, pārvaldes priekšnieka vietnieces 2009.gada 17.jūnija lēmumu Nr.4.2.5/21 (turpmāk – lēmums par audita rezultātiem) *J.K.* papildus aprēķināti un nomaksai budžetā noteikti Ls 175 875,69, no tiem: iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 95 377,27, soda nauda Ls 47 688,64 un nokavējuma nauda Ls 32 809,78.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālā iestādes direktora v.i. 2009.gada 17.augusta lēmumu Nr.1.3/21640 „Par *J.K.* sūdzības izskatīšanu" (turpmāk – reģionālās iestādes lēmums) nolemts atstāt negrozītu lēmumu par audita rezultātiem.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2010.gada 14.janvāra lēmumu Nr.22.4/1782 „Par *J.K.* sūdzības izskatīšanas rezultātiem" (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atstāts negrozīts reģionālās iestādes lēmums.

[2] 2010.gada 15.februārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts *J.K.* (turpmāk arī – pieteicējs) pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

Pieteikumā norādīti šādi apsvērumi.

[2.1] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta un 17.panta nosacījumiem iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir jāaprēķina un jāiemaksā budžetā ienākuma izmaksātājam. Tādējādi par naudas summām, kuras pieteicējs saņēma no fiziskajām un juridiskajām personām, nodoklis bija jāietur nevis pieteicējam, bet gan šīm fiziskajām un juridiskajām personām.

[2.2] Nodoklis izmaksas vietā komercsabiedrībām jāietur neatkarīgi no tā, vai izmaksa ir vai nav saistīta ar darba attiecībām, tāpēc nav nozīmes atbildētāja argumentam, ka lietā nav konstatētas pieteicēja darba attiecības ar naudas līdzekļu izmaksātājiem.

[2.3] Pieteicējs ir fiziskā persona, iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs, tāpēc uz pieteicēju neattiecas atbildētāja konstatētie apstākļi, ka naudas izmaksas darījumi nav reģistrēti juridisko personu grāmatvedības reģistros, un ka šie darījumi nav saistīti ar juridisko personu saimniecisko darbību. Pieteicējs nevar būt atbildīgs par juridisko personu darbību, tām neiesniedzot Valsts ieņēmumu dienesta pieprasītos grāmatvedības uzskaites dokumentus un neatsaucoties uz Valsts ieņēmumu dienesta uzaicinājumiem.

[2.4] Valsts ieņēmumu dienesta iegūtie pierādījumi, tostarp liecinieku nopratināšanas protokoli norāda nevis uz pieteicēja, bet gan uz trešo personu

pieļautajiem pārkāpumiem, tādējādi pieteicējs nevar būt atbildīgs par citu personu rīcību, tām neievērojot normatīvo aktu prasības.

[2.5] Pieteicējs veica inkasācijas pakalpojumus, ko pierāda līgumi par inkasācijas pakalpojumu sniegšanu, izmaksas no kredītiestāžu kontiem un iemaksas attiecīgo komercsabiedrību kasēs. Pieteicēja rīcībā nav palikuši naudas līdzekļi, kurus viņš izņēma no juridisko personu norēķinu kontiem, jo tie tika iemaksāti uzņēmumu kasēs, ko apliecina kases ieņēmumu orderi. Valsts ieņēmumu dienests objektīvi nav izvērtējis kases ieņēmumu orderus un citus lietā iegūtos pierādījumus, kā arī ir nepareizi piemērojis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" tiesību normas, līdz ar to aplicis ar nodokli ienākumus, kurus pieteicējs nav guvis.

[3] Atbildētāju pārstāvošā iestāde rakstveida paskaidrojumā tiesai norāda, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem, kā arī turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

[3.1] Pārbaudes laikā iegūtajos dokumentos, uz kuru pamata pieteicējam izmaksātas naudas summas, kā maksājuma mērķis norādīti dažādi apstākļi, piemēram, avansa norēķiniem, parāda atmaksai, norēķiniem skaidrā naudā, izmaksa, parāda atmaksa, par darbu, iemaksa darbinieka kontā. Ienākumu izmaksātāji Valsts ieņēmumu dienestam nav iesnieguši paziņojumus par attiecīgo naudas summu izmaksu pieteicējam, norādot tos kā neapliekamus ienākumus vai arī ieturot iedzīvotāju ienākuma nodokli no tiem kā no apliekamajiem ienākumiem. Tādējādi pieteicēja saņemtie naudas līdzekļi atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktam atzīstami par citiem pieteicēja ienākumiem, par kuriem jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

[3.2] Nav pamatots pieteicēja apgalvojums, ka nodoklis jāaprēķina un jāiemaksā budžetā ienākuma izmaksātājam, jo saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.pantu pieteicējam ir pienākums ziņot nodokļu administrācijai par visiem gūtajiem ienākumiem. Savukārt atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta pirmajai daļai un 28.panta 2.un 4.punktam nodokļa aprēķināšanu un maksāšanu budžetā veic maksātājs, tātad pietiecējs.

[3.3] Pieteicēja darījumu partneri uz Valsts ieņēmumu dienesta uzaicinājumiem nav atsaukušies un grāmatvedības uzskaites dokumentus pārbaudei nav iesnieguši, līdz ar to nav iespējams pārbaudīt, vai pieteicējs ir veicis inkaso pakalpojumus, un vai uzņēmumu grāmatvedības uzskaites reģistros ir iegrāmatoti pieteicēja pārbaudei iesniegti kases ieņēmumu orderi.

[4] Tiesas sēdē pieteicējs pieteikumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā tiesai norādītajiem argumentiem.

[5] Tiesas sēdē atbildētāja pārstāve pieteikumu neatzina, pamatojoties uz paskaidrojumos tiesai un pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, pārbaudot lietas materiālus un noklausoties administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, atzīst, ka pieteikums ir daļēji pamatots un tamdēļ daļēji apmierināms.

[7] No lietas materiāliem tiesa konstatē, ka ar lēmumu par audita rezultātiem pieteicējam papildus nomaksai budžetā aprēķināti Ls 175 875,69, no tiem: iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 95 377,27, soda nauda Ls 47 688,64 un nokavējuma nauda Ls 32 809,78 *(lietas 137.lapa)*. Lēmums par audita rezultātiem atstāts negrozīts ar reģionālās iestādes lēmumu *(lietas 121.-133.lapa).* Savukārt minētais lēmums atstāts negrozīts ar pārsūdzēto lēmumu (*lietas 8.-32.lapa).*

Auditā konstatēts, ka pieteicējs 2006.gadā no juridiskajām personām SIA „Hiters", SIA „SD Līnija", SIA „Sendora", SIA „Alsato", SIA „Armalar", SIA „AIZ", SIA „Maksvers, SIA Kseon", SIA „Sepler", SIA „Vertims", SIA „MobiCom", SIA Vustres" un fiziskās personas *A.R.* saņēma naudas līdzekļus Ls 381 891,7 apmērā.

Proti, no SIA „SD Līnija", SIA „Alsato", SIA „Sendora" un SIA „Hiters" kredītiestādēs esošajiem norēķinu kontiem pieteicējam izmaksāti attiecīgi Ls 41 928, Ls 11 500, Ls 65 200 un Ls 17 000 *(lietas I sējuma 143.-144.lapa)*. Savukārt no SIA „AIZ", SIA „Armalar", SIA „Vertims", SIA „Maksvers", SIA „Kseon", SIA „MobiCon", SIA „Sepler", SIA „Vusters" pieteicējs norēķinu kontos 2006.gadā saņēmis naudas līdzekļus attiecīgi Ls 76 820, Ls 1770, Ls 140 686, Ls 7800, Ls 15 165, Ls 2000, Ls 750 un Ls 922,70 apmērā *(lietas I sējuma 144.-145.lapa)*. Kontu izrakstos kā maksājumu pamatojumi norādīti dažādi mērķi, piemēram, izmaksa, saimnieciskajām vajadzībām, parāda atmaksa, par darbu, iemaksa darbinieka kontā, darba apmaksa, cesija. Tāpat konstatēts, ka pieteicējs norēķinu kontā saņēmis naudas līdzekļus no *A.R.* par kopējo summu Ls 18 350 apmērā. Audita ietvaros nav gūti pierādījumi par Ls 350 saņemšanu no *A.R. (lietas I sējuma 155.-156.lapa)*.

Tāpat auditā konstatēts *(lietas I sējuma 150.-153.lapa)*, ka pieteicējam darba tiesiskās attiecības 2006.gadā bija ar četrām norādītajām juridiskajām personām, proti, ar SIA „AIZ" (no 2006.gada 19.maija līdz 31.decembrim), SIA „Armalar" (no 2006.gada 26.maija līdz 31.decembrim), SIA „Maksvers" (no 2006.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim) un SIA „Vertims" (no 2006.gada 16.janvāra līdz 1.jūnijam). Šie uzņēmumi, veicot naudas līdzekļu pārskaitījumus pieteicējam, kā maksājuma mērķus norādījušas šādus pamatojumus – avansa norēķiniem, parāda atmaksai, norēķiniem skaidrā naudā, samaksa pēc 2006.gada 13.marta līguma.

Pamatojoties uz auditā konstatētajiem faktiskajiem apstākļiem, par kuriem lietā strīds nepastāv, Valsts ieņēmumu dienests secināja, ka pieteicēja gūtie ienākumi atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktam kvalificējami kā citi ar nodokli apliekamie ienākumi. Šādu secinājumu Valsts ieņēmumu dienests pamatoja ar apstākli, ka starp pieteicēju un uzņēmumiem – naudas līdzekļu izmaksātājiem nepastāv darba tiesiskās attiecības. Tāpat Valsts ieņēmumu dienests secināja, ka lietā iegūtie pierādījumi neliecina, ka saņemtie ienākumi ir ar nodokli neapliekami ienākumi.

[8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 3.pants *(tiesību normas redakcijā, kas bija spēkā ienākumu rašanās laikā)* noteic ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo objektu, un atbilstoši 3.panta otrajai daļai iekšzemes nodokļa maksātāja gada apliekamais ienākums ir viņa gada (mēneša) ienākums, izņemot šā likuma 9.pantā minētos neapliekamos ienākumus, no kura tiek atskaitīti šā likuma 10.pantā noteiktie attaisnotie izdevumi, maksātāja gada (mēneša) neapliekamais minimums un šā likuma 13.pantā noteiktie atvieglojumi.

Tādējādi minētā tiesību norma nosaka vispārēju ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā objekta noteikšanas principu, ka visi maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā gūtie ienākumi ir apliekami ar nodokli, izņemot tos ienākumus, kas likumā ir minēti kā atbrīvojami no aplikšanas, t.i., ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekami ienākumi.

Tādu pašu noteikumu satur arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.pants, kas nosaka gada apliekamā ienākuma avotus. Šajā tiesību normā cita starpā (8.panta trešās daļas 11.punktā) ir noteikts, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti visi citi ienākumi, kas nav minēti šā likuma 9.pantā. Tādējādi visi ienākumi, kas ir minēti likuma 9.pantā, ir neapliekami ienākumi, proti, tie ir atbrīvoti no aplikšanas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Ievērojot minēto, tiesai jāpārbauda, vai lietā iegūtie pierādījumi apliecina, ka pieteicējs ir saņēmis tādus ienākumus, kuri likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē nav atbrīvojami no aplikšanas ar nodokli.

[9] Pieteicējs norādījis, ka juridiskās un fiziskās personas, no kurām pieteicējs saņēmis naudas līdzekļus, pieteicējam ir pārskaitījušas aizdevumus, kurus pieteicējs izņēmis no saviem norēķinu kontiem un vēlāk ieskaitījis tos uzņēmumu kasēs. Tāpat

pieteicējs paskaidroja, ka juridiskajām personām – naudas līdzekļu izmaksātājiem ir sniedzis inkaso pakalpojumus, kuru rezultātā no uzņēmumu norēķinu kontiem izņēmis attiecīgās naudas summas un pēc tam tās iemaksājis šo uzņēmumu kasēs. Arī tos naudas līdzekļus, kas pārskaitīti uz pieteicēja norēķinu kontiem, pieteicējs iemaksāja uzņēmumu kasēs, un tie nav palikuši pieteicēja rīcībā.

Pieteicēja ieskatā minēto apstiprina šādi rakstveida pierādījumi: līgumi par inkasācijas pakalpojumiem *(lietas II sējuma 3.-10.lapa)*, aizdevuma līgumi *(lietas II sējuma 50.-51., 53.-67., 74.-83. un 161.lapa)*, uzņēmumu kases izdevumu un ieņēmumu orderi *(lietas II sējuma 27.-43., 52., 71., 73., 94.-111., 116., 119., 122., 125., 128., 131., 134., 136., 141., 143., 145., 147., 162.-173. un 188.lapa)* un darbu pieņemšanas-nodošanas akti *(lietas II sējuma 44.-49., 70., 72., 115., 118., 121., 124., 127., 130., 133., 135., 140., 142., 144., 146. un 189.lapa)*.

Saskaņā ar līgumiem par inkasācijas pakalpojumiem pieteicējs kā izpildītājs izpilda šādus pakalpojumus: sniedz konsultācijas par inkasācijas jautājumiem, plāno inkasācijas procesu, kā arī sniedz inkasācijas pakalpojumus. Norādīto pakalpojumu ietvaros pieteicējam ir pienākums konsultēt pasūtītājus mutiski pieteicēja atrašanās vietā, kā arī telefonsarunu ceļā un ar elektroniskā pasta starpniecību, rakstveidā sagatavot uzziņas par jautājumiem, ko pasūtītāji iesnieguši rakstveidā, veikt grāmatvedības dokumentu apstrādi, uzskaiti, kontroli u.tml. grāmatvedības uzdevumus atbilstoši Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem par grāmatvedību, pārbaudīt finanšu dokumentu pareizību, gatavot, kārtot un saglabāt finanšu pārskatus, grāmatvedības reģistrus, attaisnojuma dokumentus un grāmatvedības organizācijas dokumentus, neizpaust grāmatvedībā esošo informāciju, kas uzskatāma par pasūtītāju uzņēmumu komercnoslēpumu, kā arī veikt citas nepieciešamās grāmatvedības uzskaites funkcijas. Savukārt saskaņā ar aizdevuma līgumiem pieteicējs no juridiskajām un fiziskajām personām saņem naudas līdzekļus līgumos norādītajos apmēros, ievērojot līgumos paredzētos nosacījumus.

Kases izdevumu orderu un kases ieņēmumu orderu pamatojumā norādīts, ka tie izrakstīti saskaņā ar inkasācijas līgumu, atsevišķos kases ieņēmumu orderos norādīts – aizdevuma atgriešana, procentu maksājumi, kases papildināšana no bankas konta, avansa norēķina atgriešana. Darbu pieņemšanas-nodošanas akti sastādīti par to, ka pieteicējs kā izpildītājs juridiskajām personām kā pasūtītājiem ir sniedzis inkasācijas pakalpojumus saskaņā ar līgumiem par inkasācijas pakalpojumiem.

[10] Atbildētājs pārsūdzētajā lēmumā norādījis, ka norādītie pieteicēja pierādījumi nepierāda aizdevuma izsniegšanas faktu un inkasācijas pakalpojumu sniegšanu, kā arī neapstiprina, ka pieteicējs no norēķinu kontiem izņemtos naudas līdzekļus ir iemaksājis uzņēmumu kasēs. Šāda secinājuma pamatošanai atbildētājs tostarp ir atsaucies uz lietā nopratinātajām liecinieku liecībām un saņemtajiem paskaidrojumiem.

[10.1] *J.A.* (SIA „Hiters" amatpersona) 2007.gada 7.augustā liecināja *(lietas II sējuma 12.-13.lapa)*, ka no 2006.gada 20.marta viņš ir SIA „Hiters" amatpersona un bija vienīgais darbinieks un amatpersona, tādējādi var apgalvot, ka ne viņš, ne arī kāds cits komercdarbību SIA „Hiters" vārdā nav veicis, uzņēmumam darījumu partneru nebija, grāmatvedības dokumentu nav. Vienlaikus liecībā norādīts, ka *J.A.* sākotnējais nodoms bijis kļūt par fiktīvu amatpersonu. Minētos apstākļus *J.A.* apstiprināja arī 2009.gada 13.martā sniegtajā paskaidrojumā *(lietas II sējuma 137.lapa)*, norādot, ka nezina, kur atrodas SIA „Hiters" grāmatvedības dokumenti, deklarācijas un pārskatus nav sastādījis un nav tos iesniedzis Valsts ieņēmumu dienestam. Pieteicēju *J.A.* nepazīst un nekādus darījumus ar viņu nav veicis. Pieteicējs naudas līdzekļus *J.A.* nav nodevis, nekādi dokumenti par naudas līdzekļu nodošanu viņa rīcībā nav, jo tādi darījumi nav notikuši.

[10.2] *E.B.* (SIA „SD Līnija" amatpersona) 2007.gada 14.augustā liecināja *(lietas II sējuma 14.-15.lapa)*, ka viņš personīgi pazīst pieteicēju, bet neatceras, kādas

naudas summas un kādam mērķim viņš izņēma, viņu starpā bija lietišķas attiecības. Uz liecināšanas brīdi nevarēja izskaidrot, kur atrodas uzņēmuma grāmatvedības dokumenti. Savukārt 2009.gada 27.aprīlī Valsts ieņēmumu dienestam iesniegtajā paskaidrojumā *(lietas II sējuma 112.-113.lapa) E.B.* norādījis konkrētas summas, kādas no SIA „SD Līnija" konta ar čeka starpniecību izmaksājis pieteicējam. Pilnvarojis pieteicēju izņemt naudas summas no SIA „SD Līnija" kontiem un piegādāt norādītajā vietā.

[10.3] *V.F.* (SIA „Alsato" amatpersona) 2008.gada 1.jūlijā liecināja *(lietas II sējuma 16.lapa)*, ka par SIA „Alsato" nekad nav dzirdējis, nav bijis šī uzņēmuma direktors un nezina, kur firma atrodas, kā arī nezina, kas un kādēļ ieskaitīja naudu SIA „Alsato" norēķinu kontos. Pieteicēju *V.F.* nepazīst.

[10.4] *A.R.* (SIA „Sendora" amatpersona) 2008.gada 1.jūlijā liecināja *(lietas II sējuma 11.lapa)*, ka uzņēmuma grāmatvedības dokumenti viņam nav pieejami, un viņš nezina, kur tie ir. Pieteicēju *A.R.* pazīst, pieteicējs noņēma no uzņēmuma norēķinu konta Ls 65 200; bet neatceras, vai pieteicējs tos atdeva atpakaļ. Iespējams pieteicējam bija vajadzīga nauda un *A.R.* viņam to iedeva. Savukārt 2009.gada 14.aprīļa paskaidrojumā *(lietas II sējuma 20.-21.lapa) A.R.* norādījis, ka starp SIA „Sendora" un pieteicēju tika noslēgts inkasācijas pakalpojumu līgums. Taču tā kā grāmatvedības dokumenti par 2006.gadu ir neatgriezeniski gājuši bojā, tad *A.R.* Valsts ieņēmumu dienestam nosūtījis tikai to dokumentu daļu, kura nav gājusi bojā – līgumu par inkasācijas pakalpojumiem, kases ieņēmumu un izdevumus orderus, kases grāmatas un darbu pieņemšanas-nodošanas aktus. Lietā ir arī *A.R.* rakstveida apliecinājums par to, ka SIA „Sendora" izmantojusi pieteicēja pakalpojumus saskaņā ar līgumu par inkasācijas pakalpojumu sniegšanu *(lietas II sējuma 22.-23.lapa)* un ka *A.R.* saskaņā ar aizdevuma līgumu aizņēmies no pieteicēja naudu Ls 10 000 un Ls 80000 apmērā *(lietas II sējuma 24.-25.lapa)*, personas paraksta īstumu apliecinājusi zvērināta notāre.

[10.5] *V.Z.* (SIA „Kseon" amatpersona) 2009.gada 25.maijā paskaidroja *(lietas II sējuma 149.lapa)*, ka SIA „Kseon" izmantoja pieteicēja pakalpojumus, par ko tika sastādīti darījumu apliecinošie dokumenti (akti un kases ieņēmumu/izdevumu orderi). Taču tā kā *V.Z.* kopš 2007.gada nav SIA „Kseon" amatpersona, viņa nevar iesniegt attiecīgus uzņēmuma grāmatvedības dokumentus.

[10.6] *E.D.* (SIA „MobiCon" amatpersona) 2009.gada 26.maijā paskaidroja *(lietas II sējuma 187.lapa)*, ka ar pieteicēju noslēdzis līgumu par inkasācijas pakalpojumiem. SIA „MobiCon" objektā „Stūrmaņu iela" veicis remontdarbus un bijis nepieciešams norēķināties ar darbu izpildītāju. SIA „MobiCon" bijis pieņemts izmantot bankas čekus skaidras naudas izmaksai, ja norēķinu summa nepārsniedza Ls 200. Pieteicējam nav bijis iespējams ierasties SIA „MobiCon" birojā, lai saņemtu bankas čeku skaidras naudas izņemšanai, tādēļ nepieciešamā naudas summa pārskaitīta uz pieteicēja personīgo kontu. Pieteicējs naudas summu nogādājis pilnā apmērā, par ko sastādīti darījumu apliecinoši dokumenti.

[11] No liecinieku nopratināšanas protokolos nostiprinātajām liecībām izriet, ka SIA „SD Līnija" amatpersona par izņemto naudu un pieteicēju neko konkrētu pateikt nevar, SIA „Alsato" amatpersona noliedz, ka būtu dibinājusi šo uzņēmumu un veikusi darījumus ar pieteicēju, SIA „Sendora" amatpersona neatceras, kādam mērķim pieteicējam tika izsniegta nauda, savukārt SIA „Hiters" amatpersona darījumus ar pieteicēju un naudas saņemšanas faktu pilnībā noliedz. Savukārt vēlāk sniegtajos paskaidrojumos tās pašas SIA „SD Līnija" un SIA „Sendora" amatpersonas norāda, ka starp pieteicēju un attiecīgajām kapitālsabiedrībām bija noslēgti inkasācijas pakalpojumu līgumi. Paskaidro, ka naudas summas tikušas izsniegtas no bankas konta, tāpat spēj izskaidrot, kādam mērķim tās tikušas noņemtas.

Tādējādi tiesas ieskatā lietā ir pretrunīgi paskaidrojumi, kas atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai daļai vērtējami kopsakarā ar pārējiem lietā iegūtiem pierādījumiem un noskaidrotiem apstākļiem, tostarp paša

pieteicēja paskaidrojumiem.

[11.1] Pieteicējs, apliecinot savas darījumu un aizdevuma attiecības ar fiziskajām un juridiskajām personām, ir iesniedzis privāttiesiskus dokumentus, proti, aizdevuma līgumus, līgumus par inkasācijas pakalpojumiem, darbu pieņemšanas-nodošanas aktus, kā arī kases ieņēmumu un izdevumu orderus. Tiesas ieskatā privāttiesiska rakstura dokumentu esība pati par sevi neliecina par darījuma esamību jeb, citiem vārdiem sakot, ja starp personām tiek noslēgts privāttiesisks darījums, tostarp arī darījums par pakalpojumu sniegšanu, tas automātiski nenozīmē, ka šāds darījums ir noticis. Ir nepieciešams vērtēt visus pierādījumus kopumā. Šādos apstākļos tiesa atzīst par pamatotu atbildētāja norādi, ka ir svarīgi konstatēt, vai un kā šie darījumi ir atspoguļoti juridisko personu grāmatvedības pirmdokumentos un uzskaites reģistros, jo saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2.pantu grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts un notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Tādējādi tas vien, ka pieteicējs ir iesniedzis kases ieņēmumu un izdevumu orderus, nenozīmē, ka tajos norādītās naudas summas ir iemaksātas uzņēmumu kasēs. Lai varētu izdarīt viennozīmīgu un nepārprotamu secinājumu šajā sakarā, ir nepieciešams noskaidrot, vai uzņēmumi ir veikuši attiecīgos grāmatvedības kontējumus, iegrāmatojot kases orderos norādītās summas, un vai saņemtās naudas summas ir atspoguļojuši bilances posteņos.

Tiesa no lietas materiāliem *(lietas I sējuma 47.-67.lapa)* konstatē, ka Valsts ieņēmumu dienests pieteicēja norādītajiem darījumu partneriem ir nosūtījis vēstules par pārbaudes veikšanu darījumos ar pieteicēju, taču neviens no šiem uzņēmumiem neatsaucās un informāciju par savstarpējiem darījumiem ar pieteicēju neiesniedza. Tikai SIA „Armalar" amatpersona *V.B.* atbildētājam 2009.gada 9.jūnijā nosūtītajā vēstulē *(lietas II sējuma 190.lapa)* norādījis, ka tā rīcībā nav uzņēmuma dokumentu par 2006.gadu, jo, kad *V.B.* ieguvis uzņēmumu, dokumentu par 2006.gadu neesot bijis. Kā *V.B.* paskaidrots, tie esot neatgriezeniski sabojāti. Līdz ar to tiesa secina, ka lietā nav gūts apstiprinājums apstāklim, ka juridiskās personas – naudas līdzekļu izmaksātāji no pieteicēja saņemtos naudas līdzekļus ir iegrāmatojušas savos grāmatvedības reģistros, kā to apgalvo pieteicējs.

Turklāt tiesa no audita pārskata secina, ka Valsts ieņēmumu dienestam pieteicēja darījumu partneru grāmatvedības dokumentus nebija iespējams iegūt, arī veicot auditu pieteicēja darījumu partneriem. Tā, piemēram, audita pārskata 16.lappusē norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālā iestāde laika posmā no 2007.gada 26.novembra līdz 2007.gada 28.decembrim veica nodokļu auditu SIA „SD Līnija". Taču uzņēmuma amatpersona *E.B.* saimnieciskās darbības dokumentus un grāmatvedības reģistrus pārbaudei neiesniedza. Tādējādi arī šis apstāklis liecina, ka pieteicēja darījumu partneri ir uzņēmumi, kas neierodas Valsts ieņēmumu dienestā un neiesniedz pārbaudei nepieciešamos grāmatvedības dokumentus, no kuriem būtu izdarāms secinājums par darījumu faktisko esamību starp pieteicēju un attiecīgajiem uzņēmumiem.

Tiesa piekrīt pieteikumā norādītajam iebildumam, ka pieteicējs nevar būt atbildīgs par juridisko personu darbību, tām neiesniedzot normatīvajos aktos paredzētos pārskatus un deklarācijas, kā arī grāmatvedības dokumentus. Taču tiesa šo apstākli vērtē kopsakarā ar visiem lietā noskaidrotajiem apstākļiem un iegūtajiem pierādījumiem, tostarp ar pieteicēja iesniegtajiem kases orderiem un darbu pieņemšanas-nodošanas aktiem. Tiesas ieskatā apstāklis, ka neviens no pieteicēja uzrādītajiem darījumu partneriem neatsaucas tieši uz Valsts ieņēmumu dienesta uzaicinājumiem un neiesniedz atbildētāja pieprasītos dokumentus, ir papildus nianse, kas norāda uz darījumu faktisko neesamību starp pieteicēju un tā norādītajiem uzņēmumiem. Uz to netieši norāda arī apstāklis, ka to uzņēmumu amatpersonas, kuras Valsts ieņēmumu dienestam nosūtījušas rakstveida paskaidrojumus, norādījušas, ka dokumentus tieši par 2006.gadu, kad pēc pieteicēja vārdiem notika inkasācijas darījumi,

iesniegt nevar, jo tie neatgriezeniski ir gājuši bojā.

[11.2] Tāpat tiesa nepiešķir ticamību *E.B.* un *A.R.* atbildētājam vēlāk sniegtajiem paskaidrojumiem.

E.B. 2009.gada 27.aprīļa paskaidrojumā apstiprina darījumus starp SIA „SD Līnija" un pieteicēju, norādot, ka bija pilnvarojis pieteicēju no uzņēmuma norēķinu kontiem izņemt naudas līdzekļus, kurus pieteicējs pēc tam iemaksāja SIA „SD Līnija" kasē. Līdzīga satura paskaidrojumu 2009.gada 14.aprīlī sniedzis *A.R.*, norādot, ka SIA „Sendora" esot izmantojusi pieteicēja sniegtos inkasācijas pakalpojumus, proti, naudas pārvadājumus no bankas uz struktūrvienībām firmas vajadzībām.

Pirmkārt, minētās personas sākotnējās liecības snieguša pēc Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonu pieprasījuma, personas ir brīdinātas par krimināltatbildību par apzināti nepatiesu ziņu sniegšanu. Savukārt paskaidrojumi, kurā darījumu attiecības ar pieteicēju pilnībā tiek atzītas, papildus norādot konkrētas naudas summas, atbildētājam iesniegti gandrīz divus gadus vēlāk. Turklāt, ja *A.R.* liecinieka nopratināšanas protokolā nostiprinātajā liecībā norādījis, ka viņam ir grūti atcerēties visu, jo kopš brīža, kad firma pārstāja strādāt ir pagājuši divi gadi, un iespējams viņš ir daļēji kļūdījies, tad tiesai rodas šaubas par ziņu patiesumu, kas norādītas vēlāk sniegtajā paskaidrojumā.

Otrkārt, sniedzot liecības pēc Valsts ieņēmumu dienesta pieprasījuma, kas fiksētas liecinieka nopratināšanas protokolā, nedz *E.B.*, nedz *A.R.* nespēja atcerēties konkrētas darījuma attiecības ar pieteicēju un to apmērus, kā arī nevarēja paskaidrot, kur atrodas to pārstāvēto sabiedrību grāmatvedības uzskaites dokumenti. Turpretim vēlāk sniegtajā paskaidrojumā gan *E.B.*, gan *A.R.* snieguši precīzu informāciju par darījumiem starp pieteicēju un attiecīgi katra pārstāvēto uzņēmumu, nepaskaidrojot, kādu iemeslu dēļ paskaidrojumā, kas sniegts pēc atbildētāja pieprasījuma, šāda satura informācija netika sniegta.

Treškārt, tiesas ieskatā paskaidrojuma saturu par neapšaubāmu un neapstrīdamu nepadara fakts, ka paskaidrojuma sniedzēja paraksta īstumu ir apstiprinājis notārs. Saskaņā ar Notariāta likuma 116.pantu dokumenti, uz kuriem apliecināts tikai parakstu īstums, atzīstami par privātiem dokumentiem, par kuru saturu zvērināts notārs neatbild, kas atzīmējams apliecinājumā. Tiesa konstatē, ka *E.B.* paskaidrojumā norādīts, ka notārs apliecina tikai parakstu īstumu, dokuments atzīstams par privātu dokumentu, un notārs par tā saturu neatbild.

Tāpat tiesa, vērtējot pieteicēja sadarbības partneru – dažādo komercsabiedrību amatpersonu liecības un paskaidrojumus, ņem vērā pieteicēja tiesas sēdē izklāstītos paskaidrojumus. Kā norādīja pieteicējs, SIA „Hiters" amatpersonu *J.A.* un SIA „Alsato" amatpersonu *V.F.* viņš personīgi nepazīst. Tas atbilst gan *J.A.*, gan *V.F.* liecinātajam. Pieteicējs darījumus ar abām minētajām komercsabiedrībām kārtojis caur *E.D.*, kurš bijis arī SIA „MobiCon" amatpersona. Arī minētais apstāklis, ka gan SIA „Hiters", gan SIA „Alsato" vārdā faktiski darbojās cita persona, bet to komercreģistrā ierakstītās amatpersonas faktiski uzskatāmas par fiktīvām, rada tiesai šaubas par šo darījumu patiesumu. Šāds tiesas ieskats apstiprinās arī ar *J.A.* liecināto, ka viņa sākotnējais nodoms bijis kļūt par fiktīvu amatpersonu.

Arī apstāklis, ka pieteicēja sadarbības partneru amatpersonas neieradās uz tiesas sēdi pēc tiesas izsaukuma, netieši norāda uz faktu, ka minētās amatpersonas ir bijušas fiktīvas un faktiski šo komercsabiedrību vārdā inkasācijas pakalpojumu līgumus ar pieteicēju nav slēgušas un no šiem darījumiem izrietošās saistības nav pildījušas.

Ņemot vērā minēto, tiesa apšauba, ka komercsabiedrībām, ar kurām pieteicējs slēdzis darījumus par inkasācijas pakalpojumu sniegšanu, vispār šādi pakalpojumi bija nepieciešami. Līdz ar to tiesa no lietā esošajiem materiāliem negūst pārliecību, ka inkasācijas pakalpojumi faktiski tika sniegti. Tādējādi tiesa atzīst par pamatotu Valsts ieņēmumu dienesta secināto, ka pieteicēja sadarbības amatpersonu paskaidrojumi par darījumiem ar pieteicēju bez papildu apliecinošiem pierādījuma dokumentiem nepierāda faktu, ka pieteicējs patiesi būtu sniedzis inkasācijas pakalpojumus.

[11.3] Tiesa apšauba arī pieteicēja noslēgto aizdevuma līgumu ar SIA „AIZ", SIA „Vertims", SIA „Sepler" patiesumu. Tiesa nepiešķir ticamību pieteicēja tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem par to, ka pieteicējs vēlējās iegādāties drukāšanas iekārtu. Tiesa neguva pārliecību, kādam mērķim pieteicējam bija nepieciešams ar dienas vai dažu dienu starpību 2006.gada februārī un martā bija nepieciešams aizņemties no SIA „Vertims" dažādas naudas summas – kopsummā Ls 25890 apmērā un no SIA „Sepler" Ls 750. Tā paša gada jūlijā pieteicējs no SIA „AIZ" aizņēmies Ls 9000.

Tā kā Valsts ieņēmumu dienests nav apšaubījis pieteicēja noslēgto aizdevuma līgumu ar fiziskajām personām patiesumu, tiesa minēto darījumu ticamību nevērtē. Vienlaikus tas tiesai neliedz izmantot ziņas par šiem faktiem, vērtējot pieteicēja rīcību ar finanšu līdzekļiem. Proti, tiesa negūst saprātīgu izskaidrojumu, kādēļ pieteicējam, ja viņam pašam ir kredītsaistības finanšu iestādē, par ko lietā nav strīda, kā arī virkne citu aizņēmumu, vienlaikus ir nepieciešams aizdot dažāda apmēra naudas summas fiziskajām personām (*A.B.* – Ls 27090, *A.R.* – Ls 18000). Turklāt pieteicējs par finanšu līdzekļu izmantošanu saskaņā ar SIA „Sepler" un SIA „AIZ" noslēgtajiem aizdevuma līgumiem bija apņēmies maksāt lielākus procentus, nekā bija paredzēts līgumos, saskaņā ar kuriem pieteicējs naudu aizdeva tālāk citām fiziskajām personām. Tāpat, piemēram, saskaņā ar SIA „Sepler" noslēgto aizdevuma līgumu pieteicējs par aizņēmuma Ls 750 apmērā lietošanu kā nodrošinājumu bija ieķīlājis sev piederošo automašīnu. Savukārt no fiziskajām personām saistību nodrošinājums netika pieprasīts.

Tāpat tiesas rīcībā nav pierādījumu, kas apstiprinātu, ka minētie aizdevumi faktiski ir atmaksāti. Šo komercsabiedrību amatpersonu izvairīgā attieksme pret Valsts ieņēmumu dienesta uzaicinājumiem sniegt informāciju par aizdevuma līgumiem un veikt detalizētu grāmatvedības dokumentu pārbaudi saistībā ar minēto, rada šaubas par šo darījumu ticamību. Līdz ar to tiesa atzīst par pamatotu atbildētāja secināto, ka iesniegtie aizdevuma līgumi, kases ieņēmumu un kases izdevuma orderi bez papildus pierādījumiem nekalpo par pietiecēja aizdevuma līgumu esību apliecinošiem pierādījumiem.

Lietā nav arī pierādījumu par Ls 350 apmērā saņemšanu no *A.R.*. Par šo summu no pieteicēja nedz iestādē, nedz tiesā nav saņemti attaisnojuma dokumenti. Arī *A.R.* liecinieka nopratināšanas protokolā nostiprinātajā liecībā un paskaidrojumos iestādei nav skaidrojuma šādas summas samaksas pieteicējam mērķim.

[11.4] Tiesa nav guvusi pārliecību arī par faktu, ka SIA „Maksvers" būtu bijis parādā pieteicējam neizmaksātu algas uzkrājumu Ls 922,70 apmērā, kā rezultātā noslēgts cesijas līgums starp minētajām personām un SIA „Vusters" *(lietas II sējuma 150.lapa).*

Pirmkārt, ar lietā esošajiem materiāliem neapstiprinās fakts, ka pieteicējs nebūtu saņēmis algu SIA „Maksvers" un tā rezultātā būtu izveidojies pieteicējam neizmaksātās algas uzkrājums. No audita pārskata (pārskata 31.lappuse) tiesa konstatē, ka SIA „Maksvers" par darījumiem ar pieteicēju 2006.gadā nav iesniegusi nevienu pārskatu – paziņojumu par personai izmaksātajām ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamajām summām. Minētā sabiedrība nav atsaukusies Valsts ieņēmumu dienesta uzaicinājumam sniegt informāciju vai iesniegt grāmatvedības dokumentus tematiskās pārbaudes veikšanai. Arī pats pieteicējs nav iesniedzis šādu atbildētāja secinājumu noliedzošus pierādījumus.

Otrkārt, pieteicējs tiesas sēdē uz tiesas jautājumu, par ko SIA „Maksvers" bija parādā pieteicējam Ls 922,70, atbildēja, ka par preci (reklāmas produkciju).

Tādējādi minētais kopsakarā rada tiesai šaubas, ka naudas līdzekļi Ls 922,70 apmērā, kurus SIA „Vusters" saskaņā ar noslēgto cesijas līgumu pārskaitīja uz pieteicēja kontu, būtu bijis SIA „Maksvers" parāds par pieteicējam neizmaksāto algu.

Tāpat lietā nav pierādījumu par pieteicēja no SIA „Maksvers" saņemto naudas līdzekļu Ls 7800 apmērā iemaksas pieteicēja kontā mērķi.

[12] Tādējādi tiesa atzīst par pamatotu atbildētāja secināto, ka pieteicējs

2006.gadā ir papildus guvis ienākumus Ls 381 891,70 apmērā.

[13] Pieteikumā norādīts, ka pārsūdzētais lēmums ir atceļams ne tikai tāpēc, ka VID prettiesiski nav atzinis pieteicēja darījuma attiecības ar personām, no kurām saņēmis naudas līdzekļus, bet arī tāpēc, ka ir nepareizi noteicis personu, kurai ir pienākums aprēķināt un iemaksāt valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli no pieteicējam izmaksātajiem naudas līdzekļiem Ls 381 891,70 apmērā. Proti, pieteicējs pauž viedokli, ka atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta desmitajai daļai pienākums ieturēt nodokli no izmaksātajām naudas summām bija tieši juridiskajām un fiziskajām personām kā ienākuma izmaksātājiem, savukārt Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu un iemaksāšanu budžetā ir atbildīgs pieteicējs, jo saņemtie naudas līdzekļi kvalificējami kā ar nodokli apliekami ienākumi atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktam.

[14] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.pantu iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas sastāv no: 1) algas nodokļa, ko par darbinieka gūtajiem ienākumiem aprēķina un maksā darba devējs; 2) patentmaksas, kas ir pašvaldību noteikts avansa maksājums par atsevišķu veidu saimnieciskās darbības veikšanu; 3) nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un nodokļa no citiem ienākuma avotiem.

Atbilstoši šī panta otrajai daļai nodoklis tiek aprēķināts un iemaksāts budžetā divējādā kārtībā: avansā, arī algas nodokļa un patentmaksas veidā, un rezumējošā kārtībā, sastādot gada ienākumu deklarāciju.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.panta „Nodokļa maksātāji" 1.punkts noteic, ka nodokli maksā fiziskās personas, kas atbilstoši likumam „Par nodokļiem un nodevām" ir iekšzemes nodokļu maksātāji un taksācijas periodā (kalendārajā gadā) ir guvuši ienākumus Latvijas Republikā (..).

Saskaņā ar šā likuma 4.panta „Nodokļa aprēķināšanas un ņemšanas veids" pirmās daļas 3.punktu nodokli aprēķina un budžetā iemaksā no šā likuma 1.panta pirmās daļas 3.punktā minētajiem ienākumiem (..) – maksātājs.

Nodokļa ieturēšanas un maksāšanas kārtība noteikta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" IV nodaļā.

[15] Tiesa jau iepriekš konstatēja, ka pieteicēja saņemtie naudas līdzekļi nav saistīti ar darba attiecībām, tādējādi secināms, ka no saņemtajām naudas summām nebija ieturams algas nodoklis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteiktajā kārtībā un apmērā. Secīgi tiesai jānoskaidro kārtība, kādā ieturams nodoklis no izmaksātajiem ienākumiem, kuri nav saistīti ar darba attiecībām.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta „Algas nodokļa ieturēšana un maksāšana un nodokļa ieturēšana no ienākumiem, kuri nav saistīti ar darba attiecībām" desmitā daļā, uz kuru pamatojas pieteicējs, noteic, ka no fiziskās personas ienākumiem, kurus izmaksā komersanti, kooperatīvās sabiedrības, nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības, iestādes, organizācijas, biedrības, nodibinājumi un fiziskās personas, kuras reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas, ja tie nav saistīti ar darba attiecībām un nav atbrīvoti no aplikšanas ar nodokli, ienākuma izmaksātājs ietur nodokli ienākuma izmaksas vietā un iemaksā to budžetā ne vēlāk kā ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša piektajā datumā. Atbilstoši šīs daļas 7.punktam pie šādiem ienākumiem pieder ieņēmumi no saimnieciskās darbības, ko veic fiziskā persona, kurai nav izsniegts Valsts ieņēmumu dienesta apliecinājums par reģistrēšanos saimnieciskās darbības veicēja statusā, izņemot ieņēmumus no lauksaimnieciskās produkcijas ražošanas.

[16] Pieteicējs norādījis, ka lietā nepastāv strīds par to, ka pieteicējs nav reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs. Tādējādi pieteicējs uzskata, ka atbilstoši norādītajām tiesību normām tieši ienākuma izmaksātājiem ir pienākums aprēķināt un

iemaksāt valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Tiesa šādu pieteicēja apgalvojumu uzskata par nepamatotu.

[17] Tiesa jau iepriekš konstatēja, ka lietā iegūtie pierādījumi neapliecina inkaso pakalpojumu sniegšanas faktu ienākumu izmaksātājiem. Citiem vārdiem, atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta desmitās daļas 7.punktam tiesa nav konstatējusi, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, kuras ietvaros izmaksātās summas bija jādeklarē un nodoklis no tām jāietur ienākuma izmaksātājiem sakarā ar to, ka pieteicējs nav reģistrējies Valsts ieņēmumu dienestā kā saimnieciskās darbības veicējs.

No iepriekš spriedumā citētajām likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.panta 1.punkta un 4.panta pirmās daļas 3.punkta tiesību normām izriet, ka nodokļa aprēķināšanu un iemaksāšanu valsts budžetā veic maksātājs jeb fiziskā persona. Izskatāmās lietas ietvaros tas ir pieteicējs. Minētais secinājums izriet arī no citām tiesību normām. Tā kā lietā nepastāv strīds, ka pieteicējs saņemtos naudas līdzekļus ir guvis kā nesaistītus ar darba tiesiskajām attiecībām, tad algas nodoklis par tām nav maksājams. Līdz ar to atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta otrajai daļai nodoklis maksājams rezumējošā kārtībā. Secīgi šī likuma 19.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļa aprēķināšanu un iemaksāšanu valsts budžetā rezumējošā kārtībā veic maksātājs, tātad pieteicējs. Savukārt atbilstoši šā likuma 28.panta 2. un 4.punktam nodokļa maksātājam ir pienākums šajā likumā noteiktajos termiņos un kārtībā iemaksāt budžetā nodokli, kā arī uzglabāt ieņēmumus un attaisnotos izdevumus apliecinošos dokumentus vismaz trīs gadus pēc gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas termiņa un uzrādīt šos dokumentus vai iesniegt to kopijas Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajai iestādei pēc tās pieprasījuma.

Pieteicēja pienākums aprēķināt un iemaksāt valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli tieši izriet arī no vairākām likuma „Par nodokļiem un nodevām" tiesību normām. Tā, piemēram, atbilstoši šā likuma 15.panta pirmās daļas 2., 3., 4. un 5.punktam nodokļu maksātāju pienākumi ir noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas; iesniegt nodokļu administrācijai šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas; nodokļu aprēķinu pareizības pierādīšanai uzglabāt finansiālās un saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus attaisnojuma dokumentus un citus darbību apliecinošus dokumentus vismaz piecus gadus; ziņot par visiem saviem ienākumiem, pamatot nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu summu atbilstību normatīvajiem aktiem par valstij un pašvaldībām pienākošos summu aprēķināšanas un maksāšana kārtību, uzrādot vai iesniedzot nodokļu administrācijas ierēdņiem (darbiniekiem) viņu pieprasītos dokumentus.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta vienpadsmitā daļa noteic, ka komersanti, kooperatīvās sabiedrības, nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības, iestādes, organizācijas, biedrības, nodibinājumi un fiziskās personas, kuras reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas, izsniedz personām — nodokļa maksātājām — paziņojumu par izmaksātajām ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamajām summām, kas nav saistītas ar darba attiecībām, un no šīm summām ieturēto nodokli vai, ja izmaksātais ienākums nav apliekams ar nodokli, izmaksu apliecinošu dokumentu un nosūta paziņojumu Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajai iestādei pēc savas atrašanās vietas.

Arī no šīs tiesību normas izriet, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs ir tā persona, kurai tiek izmaksātas naudas summas, nevis persona, kura izmaksā attiecīgos naudas līdzekļus. Turklāt atbilstoši šai tiesību normai pieteicējam no ienākumu izmaksātājiem bija jāpieprasa paziņojumi par izmaksātājām summām un no tām ieturēto nodokli vai arī paziņojumi, ka izmaksātais ienākums ir ar nodokli neapliekams. Tikai tādā gadījumā, ja pieteicēja rīcībā būtu attiecīgais paziņojums, kuru pieteicējs varētu iesniegt vai uzrādīt Valsts ieņēmumu dienestam, pieteicējam būtu pamats

paļauties, ka par izmaksātajām summām naudas izmaksātājs ir ieturējis nodokli, kura faktiskais maksātājs ir pats pieteicējs. Citiem vārdiem, ienākuma izmaksātājs ir persona, ar kuras starpniecību pieteicējs iemaksā valsts budžetā nodokli par gūtajiem ienākumiem. Līdzīgi, kā maksājot nodokli no saņemtās darba samaksas jeb algas nodokli – darba devējs ietur nodokli no darba algas un iemaksā to valsts budžetā, bet patiesais nodokļa maksātājs ir darbinieks jeb darba samaksas saņēmējs.

[18] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja rīcībā nav likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta vienpadsmitajā daļā paredzēto paziņojumu. Tas nozīmē, ka ienākuma izmaksātājs nodokli nav ieturējis un nav iemaksājis valsts budžetā, līdz ar ko pieteicējam pašam ir pienākums ieskaitīt iedzīvotāju ienākuma nodokli valsts budžetā, jo, kā tiesa vairākkārt norādīja, atbilstoši likumam „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nodokļa maksātājs ir ienākuma saņēmējs. Tādējādi, ievērojot minēto, pieteicējam bija pienākums iesniegt Valsts ieņēmumu dienestam gada ienākumu deklarāciju un iemaksāt valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli rezumējošā kārtībā, jo saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta otro daļu deklarācijā tiek uzrādīti visi maksātāja taksācijas periodā (kalendārajā gadā) gūtie ienākumi, arī ar nodokli neapliekamie ienākumi, ja to kopējā summa pārsniedz gada nepaliekamā minimuma apmēru.

Minētais secinājums izriet arī no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 20.panta pirmās un otrās daļas. Proti, saskaņā ar 20.panta pirmo daļu iekšzemes nodokļa maksātājam (pieteicējam), kas taksācijas gada laikā ir saņēmis Latvijas Republikā ienākumus, no kuriem izmaksas vietā ir ieturēts nodoklis (..), ir tiesības neiesniegt deklarāciju, ja šajā vai citos likumos nav noteikts citādi. Tādējādi pieteicējam bija tiesības neiesniegt iedzīvotāju ienākuma nodokļa gada deklarāciju tikai tādā gadījumā, ja no viņam izmaksātajiem ienākumiem tiktu ieturēts nodoklis, ko var apliecināt tikai pieteicējam izsniegtie ienākumu izmaksātāju paziņojumi par nodokļa ieturēšanu.

Savukārt saskaņā ar šā likuma 20.panta otro daļu, ja iekšzemes nodokļa maksātājs šā likuma 19.panta piektajā daļā noteiktajā termiņā nav iesniedzis deklarāciju, šis fakts ir maksātāja apliecinājums tam, ka no viņa taksācijas gadā saņemtajiem ienākumiem nodoklis ir ieturēts pilnā apmērā. No minētās tiesību normas secināms, ka pieteicējs, neiesniedzot nodokļa deklarāciju, ir apliecinājis, ka nodoklis no viņam izmaksātajiem naudas līdzekļiem ir ieturēts. Taču, tā kā lietas apstākļi liecina par pretējo, tad pieteicējam kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājam jābūt atbildīgam par nodokļa samaksas neveikšanu.

[19] Ievērojot minēto, tiesa noraida kā nepamatotu pieteicēja apgalvojumu, ka pienākums aprēķināt un iemaksāt valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli bija nevis pieteicējam, bet juridiskajām un fiziskajām personām, kuras izmaksāja pieteicējam naudas līdzekļus Ls 381 891,7 apmērā.

Tiesa atzīst par pamatotu auditā konstatēto, ka pieteicējs 2006.gadā guvis papildu ienākumus Ls 381 891,7 apmērā, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punktu ir ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekami ienākumi, par kuriem pieteicējs nav aprēķinājis un samaksājis iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[20] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Atbilstoši šā panta trešajai daļai, ja summa, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā budžetā par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta vairāk

nekā par 15 procentiem no deklarējamās summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

Tā kā pieteicējs nepamatoti samazinājis budžetā iemaksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokļa summu par 2006.gadu, iestāde pamatoti saskaņā ar minētajām tiesību normām papildu nomaksai budžetā noteica iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 95 377,27 apmērā. Un attiecīgi, ievērojot pieteicēja rīcības rezultātā valsts budžetā nenomaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli vairāk kā 15 procentu apmērā no deklarējamās summas, Lēmumā pamatoti ir noteikta arī soda nauda 50 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā maksājamās nodokļa summas (Ls 47688,64). Turklāt tiesa nekonstatē pieteicējam piemērotās soda naudas acīmredzamu nesamērību.

[21] Taču tiesas ieskatā pieteicējam nepamatoti papildus nomaksai budžetā aprēķināta iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma nauda par 2006.gadu Ls 32 809,78 apmērā.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta trešo daļu maksātājs ne vēlāk kā 15 dienu laikā no šajā likumā noteiktās deklarācijas iesniegšanas dienas iemaksā budžetā aprēķināto nodokļa summu. Savukārt atbilstoši šā panta piektajai daļai deklarācija ar tai pievienotajiem dokumentiem iesniedzama Valsts ieņēmumu dienestam ne vēlāk kā taksācijas gadam sekojošā gada 1.aprīlī.

No minētajām tiesību normām izriet, ka pieteicējam pienākums samaksāt budžetā nodokli par 2006.gadu radās 2007.gada 16.aprīlī.

Nokavējuma naudas maksāšanu par apliekamā ienākuma samazināšanu šajā laikā regulēja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmā daļa šādā redakcijā: „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".

Tādējādi atbilstoši citētajai tiesību normai par tajā paredzētajiem pārkāpumiem nodokļa maksātājam jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis un soda nauda tā apmērā. Savukārt ar pārsūdzēto lēmumu atbildētājs pieteicējam aprēķinājis ne vien nodokli un soda naudu, bet arī nokavējuma naudu, šādu aprēķinu pamatojot ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta pirmo daļu šādā redakcijā: „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, nokavējuma nauda un soda nauda atbilstoši likumā „Par nodokļiem un nodevām" noteiktajam apmēram."

Tiesa konstatē, ka norādītā norma šādā redakcijā tika pieņemta 2007.gada 8.novembrī un stājās spēkā 2007.gada 11.decembrī.

Augstākās tiesas Senāts norādījis, ka nokavējuma naudas aprēķins par laiku, sākot no nodokļa samaksas pienākuma iestāšanās, gadījumā, ja nodokļa maksātājs ir samazinājis apliekamo ienākumu, ir pieļaujama tikai līdz ar 2007.gada 8.novembra grozījumu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" spēkā stāšanās brīdi, turklāt grozījumi nav attiecināmi uz laiku pirms to spēkā stāšanās *(sk. Senāta 2011.gada 1.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-107/2011 16.punktu).*

Ievērojot minēto, kā arī ņemot vērā, ka 2007.gada 16.aprīlī, kad pieteicējam radās pienākums samaksāt budžetā nodokli par 2006.gada apliekamā ienākuma samazināšanu, minētie grozījumi vēl nebija spēkā, tiesa atzīst, ka pārsūdzētais lēmums ir prettiesisks daļā, ar kuru pieteicējam papildus nomaksai budžetā noteikta iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma nauda Ls 32 809,78 apmērā.

[22] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu administrācijas nepareizi piedzīto maksājumu summas jāatmaksā atpakaļ nodokļu maksātājam piecpadsmit dienu laikā no tās dienas, kad nodokļu administrācija

vai tiesa pieņēmusi lēmumu, ka maksājums piedzīts nepareizi. Atmaksājamās summas palielina par pusi no šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktās nokavējuma naudas, bet gadījumos, kad nepareizi piedzītās maksājumu summas nav atmaksātas piecpadsmit dienu laikā, atpakaļ atmaksājamās summas palielina par šā likuma 29.panta otrajā daļā noteikto nokavējuma naudu, aprēķinot to no nepareizi piedzītās maksājumu summas par katru nokavēto dienu, un tās tiek izmaksātas no tā budžeta līdzekļiem, kurā ieskaitīta nepareizi piedzītā summa.

Tādējādi izskatāmajā lietā tiesai atbilstoši Administratīvā procesa likuma 253.panta otrajai daļai nav jālemj par kārtību, kādā veicama uzsāktās izpildes seku novēršana, ja tāda ir uzsākta, jo minētā speciālā tiesību norma to jau paredz. Proti, Valsts ieņēmumu dienesta citētajā tiesību normā noteiktais pienākums jāveic piecpadsmit dienu laikā no tās dienas, kad būs stājies spēkā spriedums izskatāmajā lietā.

[23] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Ņemot vērā to, ka tiesa pieteicēja pieteikumu daļā ir apmierinājusi, kā arī to, ka pieteicējs ir samaksājis valsts nodevu 20 latu apmērā *(lietas I sējuma 7.lapa),* tiesa piespriež par labu pieteicējam piedzīt no Latvijas Republikas valsts nodevu 20 latu apmērā.

Rezolutīvā daļa

pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246.-251.pantu, 253.panta pirmo daļu un 289.-291.pantu,

nosprieda

daļēji apmierināt *J.K.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2010.gada 14.janvāra lēmuma Nr.22.4/1782 „Par *J.K.* sūdzības izskatīšanas rezultātiem" atcelšanu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2010.gada 14.janvāra lēmumu Nr.22.4/1782 „Par *J.K.* sūdzības izskatīšanas rezultātiem" daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma naudu Ls 32 809,78 apmērā.

Uzlikt par pienākumu atbildētājai – Latvijas Republikai atlīdzināt *J.K.* samaksāto valsts nodevu Ls 20 apmērā.

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

Tiesnese (paraksts) L.Paegļkalna

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas tiesnese L.Paegļkalna
Rīgā, 2011.gada 9.novembrī