Lieta Nr.A42854909
Lietvedības Nr.A04999-10/44

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Valmierā, 2010.gada 8.februārī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā:
tiesnese S.Pone,

piedaloties pieteicēja *I.B.* pilnvarotajai pārstāvei *B.G.*,
atbildētājas – Latvijas Republikas, pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *R.D.*,

2010.gada 19.janvārī atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *I.B.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 11.jūnija lēmuma Nr.19.1/12686 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Administratīvajā rajona tiesas Valmieras tiesu namā 2009.gada 9.jūlijā saņemts *I.B.* (turpmāk - arī pieteicējs) pieteikums, un ar Administratīvās rajona tiesas tiesneses 2009.gada 13.jūlija lēmumu nolemts pieņemt pieteicēja pieteikumu un ierosināt administratīvo lietu Nr.A42854909 par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 11.jūnija lēmuma Nr.19/12686 (turpmāk arī - pārsūdzētais lēmums) atcelšanu.

[2] Administratīvās rajona tiesas Valmieras tiesu namā 2009.gada 15.jūlijā saņemts pieteicēja lūgums par administratīvā akta darbības apturēšanu.

Administratīvās rajona tiesas tiesnese 2009.gada 14.augustā rakstveidā izskatot pieteicēja lūgumu par administratīvā akta darbības apturēšanu nolēma noraidīt *I.B.* lūgumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 11.jūnija lēmuma Nr.19.1/12686 darbības apturēšanu.

[3] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicējs iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Pieteicējs uzskata, ka pārsūdzētais lēmums ir atceļams, pamatojoties uz šādiem apsvērumiem:

[3.1] Saskaņā ar administratīvā procesa pamatprincipiem iestādei ir pienākums pašai izvērtēt lietas apstākļus, noskaidrot faktus, iegūt pierādījumus un veikt lielas izskatīšanu pēc būtības no jauna kā to nosaka Administratīvā procesa likums, nevis balstīties uz tiem pašiem secinājumiem, ko izdarījusi Audita daļa savā lēmumā.

Pieteicēja 19.01.2009. iesniegtajā iesniegumā Audita daļai – Iebildumi un argumenti pie sarunas protokola un nobeiguma sarunas protokolā tika izteikts

lūgums pirms audita lēmuma pieņemšanas atkārtoti iepazīstināt ar audita izvērtējumu par iesniegtajiem pierādījumiem, kā arī pēc tam vairākkārtīgi ar elektroniskā pasta starpniecību tika izteikts lūgumus tikties atkārtoti. Tā kā šis lūgums nelika izpildīts un lēmums par audita rezultātiem lika pieņemts nesniedzot informāciju pieteicējam par to, vai nobeiguma sarunas laikā sniegtie argumenti un iesniegtie dokumenti ir izvērtēti, tad 2009.gada 28.janvārī, ierodoties saņemt audita pārskatu un lēmumu par audita rezultātiem, pieteicēja pilnvarotā persona *B.G.* pirms šo dokumentu saņemšanas sastādīja sarunas protokolu, kurā fiksēja sarunu ar auditoru un auditora sniegtās atbildes uz uzdotajiem jautājumiem. Šajā sarunā ir fiksēts, ka auditore pieteicēja iesniegtos pierādījumus noraidījusi bez jebkādiem dokumentāliem pierādījumiem, bet tikai uz savu izvērtējumu pamata un uz telefoniskām sarunām, kuru precīzu tekstu uzrādīt nevar.

Augstākminēto informāciju pieteicējs sniedza savā sūdzībā Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālās iestādes direktoram (turpmāk arī - VID Vidzemes reģionālā iestāde) un Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāka arī - VID vai atbildētāja) ģenerāldirektoram, norādīja, ka lēmums par audita rezultātiem pieņemts par to noteiktā kārtībā neinformējot nodokļu maksātāju un lūdza šādu rīcību izvērtēt.

VID Vidzemes reģionālās iestādes direktors un VID ģenerāldirektors savā lēmumā šos faktus vispār nevērtēja un nesniedza informāciju, vai šāda Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas (turpmāk arī - VID VRI NKP Audita daļa) auditoru rīcība atbilst administratīvo procesu regulējošām normām un ir pieņemamam.

Ar minēto rīcību tika būtiski ierobežotas pieteicēja tiesības uz taisnīga lēmuma pieņemšanu.

[3.2] VID izvērtējot pieteicēja veiktās darbības ar nekustamiem īpašumiem laika periodā no 1999.gada līdz 2007.gadam, secinājis, ka pieteicēja darījumi ar nekustamiem īpašumiem kvalificējami kā minētās personas saimnieciskā darbība un ienākumi no veiktajiem nekustamo īpašumu pārdošanas darījumiem saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normām ir apliekami ar iedzīvoju ienākumu nodokli kā ienākums no saimnieciskās darbības.

Iepazīstoties ar VID lēmumos noteikto pamatojumu, redzams, ka būtībā VID saimniecisko darbību konstatējis vadoties tikai no pieteicējam piederošo un atsavināto īpašumu skaita, citas saimnieciskās darbības pazīmes nav konstatētas.

[3.3] Attiecībā par saimnieciskās darbības konstatēšanu VID nav ņēmis vērā vairākus faktus, proti:

[3.3.1] 2006.gada 26.septembrī pieteicējs iesniedzis Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālās iestādes Alūksnes nodaļā (turpmāk arī - VID VRI Alūksnes nodaļa) iesniegumu par saimnieciskās darbības izbeigšanu un VID Vidzemes reģionālās iestādes izskatot šo iesniegumu, pieņēmusi lēmumu Nr.141-11/10092, kurā norādīts, ka pieteicējs izbeidzis savu saimniecisko darbību un ir likumīgs pamats viņa izslēgšanai no šī un no ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistra. Ar minēto VID Vidzemes

reģionālā iestāde apliecina, ka tās rīcībā ir bijusi pietiekama informācija un to izvērtējot VID Vidzemes reģionālā iestāde nav saskatījusi pieteicēja rīcībā un darījumos saimnieciskās darbības pazīmes un pamatu viņam saglabāt saimnieciskās darbības veicēja statusu.

[3.3.2] Pieteicējs auditējamā periodā ir strādājis algotu darbu un personīgo izdevumu segšanai izmantojis darbā gūtos ienākumus, tātad nevar konstatēt, ka īpašumi pārdoti, lai nodrošinātu savu ikdienas izdevumu segšanu.

[3.3.3] Pieteicēja atsavinātie īpašumi (izņemot dzīvokļus Valkā) viņam piederējuši vairāk kā 12 mēnešus.

[3.3.4] VID ir pieņēmis un atzinis par pareizi un atbilstoši aizpildītām pieteicēja iesniegtās Gada ienākumu deklarācijas un nav informējis nodokļu maksātāju, ka tās nav aizpildītas atbilstoši likumdošanas prasībām – ne 2007.gadā par Gada ienākumu deklarāciju par 2006.gadu, ne 2008.gadā – par Gada ienākumu deklarāciju par 2007.gadu. Tāpat atbildētāja nav ne 2006., ne 2007. gadā informējusi pieteicēju par to, ka viņa rīcībā saskatāmas saimnieciskās darbības pazīmes un ka viņam ir pienākums reģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējam un nodrošināt atbilstošu ieņēmumu un izdevumu uzskaiti.

[3.3.5] Pieteicējs pats ir izvērtējis savus veiktos darījumus un pirms audita uzsākšanas ir precizējis Gada ienākumu deklarāciju par 2007.gadu un papildinājis ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu loku, aprēķinājis un nomaksājis budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma naudu un 10% soda naudu.

[3.4] Sakarā ar to, ka atbildētāja nepaziņoja, ka pieteicēja ienākumu deklarēšana neatbilst likuma prasībām un viņam ir pienākums savu darbību reģistrēt, tad pieteicējs paļāvās, ka ir korekti sapratis likuma normas un, deklarējot savus ienākumus, ir rīkojies atbilstoši likumdošanas prasībām. Iestādei ir pienākums informēt sabiedrību par nodokļu likumdošanas piemērošanas kārtību, konsultēt nodokļu maksātājus par nodokļu deklarāciju aizpildīšanas kārtību. VID minētajā auditējamā periodā nav sniegusi ne plašsaziņas līdzekļos, ne arī konkrēti pieteicējam informāciju par to, ka, ja persona gada laikā atsavina vairāk kā vienu savu personīgo nekustamo īpašumu, tad viņai ir pienākums no šī ienākuma nomaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Pieteicējs pieteikumā atsaucas Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta sprieduma lietā Nr.SKA-238/2007.

[3.5] Pieteicējs atsaucas uz Ministru Kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk arī - MK noteikumi Nr.793) 54.punktu (spēkā no 30.09.2006.-27.07.2007.) un 56. punktu.

Pieteicējs ir nodrošinājis nodokļa nomaksu no to īpašumu pārdošanas par kurieni viņš nevarēja iesniegt pietiekamus pierādījumus, kas apstiprinātu šo īpašumu aktīvu izmantošanu personīgām vajadzībām un sniedzis izsmeļošu informāciju par īpašuma */adrese/* iegādes un pārdošanas iemesliem. Ņemot vērā to, ka šis īpašums ir izmantots personīgām vajadzībām, pieteicējs Gada ienākumu deklarācijā ienākumus no tā pārdošanas deklarējis kā ar nodokli

neapliekamus ienākumus.

Valsts ieņēmumu dienests savos lēmumos pieteicēja sniegtos paskaidrojumus par šī īpašuma iegādes un atsavināšanas apstākļiem nav ņēmis vērā, bez jebkāda tiesiska pamatojuma noraidījis iesniegtos pierādījumus-dokumentus, citu personu paskaidrojumus, un uz subjektīvu apsvērumu pamata pieņēmis lēmumu, ka arī šis īpašums pārdots saimnieciskās darbības ietvaros un ienākums no tā apliekams ar nodokli.

Atbildētāja savus secinājumus pamatojusi ar to, ka pieteicējs nav izņēmis jaunu vai atjaunojis uz sava vārda būvatļauju uz šo īpašumu. Pieteicējs jau audita laikā ir informējis VID, ka sakarā ar to, ka netika saņemts kredīts mājas būvniecībai, tad arī būvvaldē viņš nevērsās un būvatļauju uz sava vārda nepārreģistrēja. VID rīcībā ir informācija par to, ka uz šo zemes gabalu ir saņemta būvatļauja uz iepriekšējā īpašnieka vārda un ka kredīta saņemšanas gadījumā pieteicējs būtu veicis tā pārreģistrāciju un uzsācis būvniecību īpašumā.

[3.6] VID noraida pieteicēja iesniegto sabiedrības ar ierobežotu atbildību „MCD" (turpmāk arī - SIA „MCD") izziņu par to, ka 2006.gada rudenī pieteicējs ir saņēmis konsultācijas par iespējām veikt projekta izmaiņas, ieziemot īpašumā esošos pamatus. VID auditori ir sazinājušies arī ar SIA „MCD" amatpersonu un viņš ir apstiprinājis izziņā sniegto informāciju un paskaidrojis kāpēc nav citu dokumentu, kas apliecina šo konsultāciju sniegšanu. Noraidījums pamatots ar to, ka nav iesniegti dokumentāri pierādījumi. Pieteicējs uzskata, ka šāds noraidījums ir pilnīgi nepamatots, jo VID nav ieguvis nekādus pierādījumus par to, ka šāda konsultācija nav saņemta un to, ka tā nav prasīta sakarā ar personīgām vajadzībām. Noraidījums izteikts uz subjektīviem secinājumiem un auditoru šaubu pamata, VID nav veicis arī īpašuma apsekošanu.

[3.7] Pārsūdzētajā lēmumā uzskaitītas pieteicēja nodibinātās kredītsaistības un norādīts, ka tās saņemtas citu īpašumu iegādei un sakārtošanai un ka šāda konkrēta kredīta pieprasīšana nepierāda, ka īpašums */adrese/* izmantots personīgām vajadzībām.

Pieteicējs VID rīcībā ir nodevis AS „SEB Banka" Alūksnes filiāles izsniegto izziņu, kā arī VID papildus ir saņēmis informāciju no bankas, kurā apstiprināts šāda kredīta pieprasījums mājas būvniecībai */adrese/*. VID nav konstatējis faktus vai pierādījumus, uz kuru pamata bankas sniegtā informācija būtu noraidāma.

[3.8] VID bez jebkāda pamatojuma nevērtē un noraida pieteicēja ģimenes locekļu – sievas un mātes sniegtos paskaidrojumus, kuros minētās personas apliecina pieteicēja ģimenes vēlmi mainīt dzīvesvietu un uzbūvēt */adrese/* ģimenes māju. Tāpat bez pamatojuma noraidīts kaimiņienes *I.S.* paskaidrojums, kurā šī persona apliecina, ka pieteicējs pats veicis aktivitātes šajā īpašumā, nodrošinājis tā sakārtošanu utml. VID nav veicis šo personu aptaujāšanu, lai šaubu gadījumā pārliecinātos par paskaidrojumos sniegtās informācijas patiesumu un formāli aizbildinājies, ka nezina kādā veidā paskaidrojumi iegūti un tāpēc tie nav vērā ņemami.

[3.9] Likumdošanā nav noteikts un Valsts ieņēmumu dienests nav savos

lēmumos definējis, kas tad var kalpot par pierādījumu tam, ka īpašums ir izmantots savām vajadzībām un tā pārdošanas rezultātā gūtais ienākums nav apliekams ar nodokli, tādejādi VID ir pienākums objektīvi un tiesiski vērtēt visus nodokļu maksātāja iesniegtos pierādījumus, kā arī nepieciešamības gadījumā veikt to pārbaudi un VID nav tiesības tos noraidīt subjektīvu un formālu apsvērumu dēļ.

[3.10] VID nav konstatējis, ka pieteicējs ir šo īpašumu izmantojis saimnieciskās darbības vajadzībām un guvis no tā ienākumus. VID rīcībā ir dati par to, ka pieteicējs savus ikdienas izdevumus sedza no algotā darbu gūtiem ienākumiem un viņam nebija nepieciešams atsavināt šo īpašumu peļņas gūšanas nolūkos.

[3.11] Māju nevar uzbūvēt īsā termiņā un pirms būvniecības uzsākšanas nepieciešams veikt virkni aktivitāšu, kuru veikšanu pieteicējs ir pierādījis gan ar saviem un citu personu paskaidrojumiem, gan dokumentiem. VID šos pierādījumus noraidījis bez vērtējuma, formāli aizbildinoties, ka tie ir nepietiekami, nav pārbaudāmi.

[3.12] Sagatavotais Audita pārskats, kā arī VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora lēmums un pārsūdzētais lēmums neatbilst tiesību aktos noteiktajām prasībām, jo tas satur tikai faktu konstatāciju un vispārīgu informāciju, tajā nav izdarīti objektīvi un racionāli juridiskie apsvērumi, kā arī nav vērtēts nodokļu maksātāja viedoklis, norādītie argumenti un iesniegtie pierādījumi.

Lietderības apsvērumi ir juridiski apsvērumi un tie ir jāizdara tādēļ, lai konkrētajam gadījumam atrastu vispiemērotākās tiesiskās sekas. Lietderības apsvērumu pieļaujamība un nepieciešamība izriet no likuma (*citēts pēc: Baltais M. Iestādes rīcības brīvība un lietderības apsvērumi. Jurista vārds, Nr. 18 (373), 17.05.2005.*).

Administratīvā akta pamatojums principā nozīmē, ka personai ir tiesības zināt, kāds ir tai izdotā nelabvēlīgā administratīvā akta pamatojums. Administratīvā akta pamatojums ļauj personai saprast, ka iestāde nav rīkojusies patvaļīgi un ka administratīvais akts ir pareizs, kā arī secināt, vai to apstrīdēt un pārsūdzēt. Pienākums administratīvajā aktā sniegt šādu pamatojumu pienācīgā kārtā, proti, lai tas personai arī bez speciālām zināšanām būtu saprotams, ir iestādei. Pamatojums kalpo arī pārvaldes paškontrolei un kontrolei, ko veic tiesa. (*sk. J.Briede. Administratīvā akta forma un sastāvdaļas: Administratīvā procesa likuma 67. pants.// Administratīvais process: Likums, prakse, komentāri. Rakstu krājums. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2005, 167.-168.lpp.*).

VID savos lēmumos nav nodrošinājis minēto prasību (izpildi un tas ir novedis pie prettiesiska lēmuma pieņemšanas un nepamatotu maksājumu noteikšanas.

Pārsūdzētajā lēmumā ir būtiski grozīti audita rezultātā noteiktie maksājumu noteikšanas likumiskie pamatojumi. Pārsūdzētajā lēmumā ir noteikts, ka pieteicējam nepamatoti aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis par 2007.gadu Ls 30,00 apmērā, bet līdz pat šim brīdim VID nav veicis minētā kļūdaini aprēķinātā nodokļa atmaksu pieteicējam.

[3.13] Pārsūdzētajā lēmumā noteikts, ka auditori pieteicējam nosakot soda naudu, nepamatoti piemērojuši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmo un trešo daļu un ka soda sankcijas bija jānosaka saskaņā ar minētā likuma 34.panta pirmās daļas 1.punktu. Minētais secinājums ir pilnīgi nepamatots, jo pieteicējs nav pārkāpis likumdošanā noteiktos pienākumus, proti, viņš ir iesniedzis likumos paredzētās nodokļu deklarācijas, iesniedzis auditoriem pieprasītos attaisnojuma dokumentus un arī aprēķinājis, un nomaksājis valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli, kā arī ir aizpildījis un iesniedzis VID VRI Alūksnes nodaļā 10% „Soda naudas aprēķināšanas veidlapu". VID audita rezultātā ir tikai precizējis pieteicēja aprēķinātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmēru. Arī auditori audita procesa laika sarunās ir apstiprinājuši (norādot, ka šāda rīcība saskaņota ar VID vadību) un audita pārskatā norādījuši, ka sakarā ar to, ka pieteicējs daļēji jau pats ir veicis iedzīvotāju ienākuma nodokļa un soda naudas 10% apmērā aprēķinu un nomaksu budžetā, tad soda nauda piemērojama saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantu. Līdz ar to pārsūdzētajā lēmumā ir nekorekti noteikts, ka pieteicējam bija pienākums apzināties, ka soda nauda nav noteikta atbilstoši. Tā kā Audita daļa savu lēmumu bija saskaņojusi ar iestādes vadību un arī VID Vidzemes reģionālās iestādes direktors ar savu lēmumu atzina šādu soda naudas piemērošanu par atbilstošu, tad pieteicējam nebija pamata apstrīdēt to. Bez tam pieteicējs norāda, ka pieteicējs audita rezultātiem nepiekrita un tos apstrīdēja pilnība, līdz ar to arī savas sūdzībās nenorādīja uz matemātisko aprēķinu neprecizitātēm vai uz nepareizu soda naudas noteikšanas kārtības.

Pieteicējs uzskata, ka audita rezultātā maksājumi, tai skaitā arī soda nauda, budžetā noteikti nepamatoti un ir atceļami pilnībā.

[3.14] Pārsūdzētajā lēmumā VID atsaucies uz Administratīvā procesa likuma normām, kas regulē adresātam labvēlīga administratīvā akta atcelšanu, proti, likuma 86. panta otrās daļas 1., 3., 5.punktu. Pieteicējs norāda, ka VID ir pieņēmusi pieteicējam nelabvēlīgu administratīvo aktu un uz to nav attiecināmas minētā panta normas.

[3.15] Tāpat VID ģenerāldirektors nepamatoti pamatojas uz Administratīvā procesa likuma 81. panta trešo daļu, kas paredz izņēmumu un nosaka, ka lēmums var būt nelabvēlīgāks iesniedzējam, ja tiek konstatēts, ka ir pārkāptas obligātās materiālo tiesību normas vai ir pārkāptas tādas procesuālo tiesību normas, kas aizsargā sabiedrības intereses un secina, ka kļūdaina soda sankcijas panta piemērošana ir radījusi budžetam materiālās sekas un ar to ir aizskartas valsts budžeta un visas sabiedrības kopīgās intereses. Pieteicējs pirms audita uzsākšanas ir veicis iedzīvotāju ienākuma nodokļa, nokavējuma naudas un soda naudas 10% apmērā aprēķināšanu un nomaksu valsts budžetā. Tāpat pieteicējs pēc audita lēmuma saņemšanas ir veicis audita rezultātā aprēķinātā nodokļa, nokavējuma naudas un soda naudas 15% apmērā no pamatparāda nomaksu valsts budžetā. Valsts budžetu veido nodokļu ieņēmumi un pieteicējs nekādā veidā nav aizskāris ne budžeta, ne sabiedrības intereses, jo šie obligātie maksājumi ir vākti valsts budžetā savlaicīgi. VID ģenerāldirektors nav konstatējis kļūdas nodokļa aprēķinā, bet gan pilnībā grozījis soda naudas

noteikšanas pamatu.

Pieteicējs pieteikumā atsaucas uz Administratīvā procesa likuma 10.pantu, kas nosaka tiesiskās paļāvības principu.

Ievērojot minēto un to, ka soda sankciju un to apmēra noteikšana ir iestādes kompetence, pieteicējs paļāvās uz iestādes rīcību un tās atbilstību likumdošanas prasībām, bez tam pieteicējs nevar būt lietas kursā par to, ka vienas iestādes ietvaros ir dažāda pieeja viena jautājuma risināšanā un ka dažādas amatpersonas soda sankcijas nosaka atšķirīgi.

[3.16] Tāpat jānorāda, ka, ja pārsūdzētajā lēmumā ir noteikts cits soda naudas noteikšanas tiesiskais pamatojumu. Tam papildus bija pienākums veikt atbilstošus lietderības apsvērumus. Lietderības apsvērumos ir iekļaujami un apsverami šādi publisko tiesību principi: samērīguma princips, demokrātiskas iekārtas princips, tiesiskās paļāvības princips, patvaļas aizlieguma princips, procesuālā taisnīguma princips, privātpersonas tiesību ievērošanas princips, vienlīdzības princips, sabiedrības interešu ievērošanas princips un labas pārvaldības princips. Tāpat VID ģenerāldirektors pieņemot pārsūdzēto lēmumu par soda naudas noteikšanu nav saņēmis un izvērtējis pieteicēja viedokli par savu lēmumu, tādejādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 67. pantu par administratīvā akta sastāvdaļām.

Soda naudas mērķis, kā uzskata Administratīvo lietu departaments, ir panākt, lai nodokļu maksātāji pildītu savus pienākumus nodokļu jomā, kā arī sodīt pārkāpējus. Tādējādi soda naudas ir paredzētas kā līdzeklis, kas nodrošina, lai valsts atbilstoši attiecīgajiem likumiem saņemtu nodokļus (*sal.: Eiropas Cilvēktiesību tiesas sprieduma Janosevic v. Sweden (iesniegums Ko. 34619/97*) 107. punktu). Ja nodokļu maksātājs nodokļu likumu nav pārkāpis ar nodomu vai aiz neuzmanības (ja tam nevajadzēja un tas nevarēja paredzēt, ka nodokļu bāze ir uzrādīta nepareizi), soda naudas uzlikšana nesasniedz nevienu no minētajiem mērķiem. Kā vairākkārtīgi savos spriedumos norādījusi gan Satversmes tiesa, gan Eiropas Cilvēktiesību tiesa, jebkuram tiesību ierobežojumam jāsasniedz noteikts mērķis. Ja ar šo ierobežojumu mērķi nevar sasniegt, tas uzskatāms par neproporcionālu. Tāpat Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments praksē ir atzinis, ka patstāvīgs pamats nodokļu administrācijas lēmuma atcelšanai ir soda naudas acīmredzamas nesamērības konstatēšana. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta ieskatā procesuālās darbības – lietderības apsvērumu neizdarīšana pati par sevi nevar pārkāpt samērīguma principu *(sk. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007.guda 17.septembra spriedumu lielā Nr.SKA-359. 2008.gada 11.marta spriedumu lietā Nr. SKA-89).*

[3.17] VID ģenerāldirektors ir noteicis citu soda naudas aprēķināšanas pamatojumu un līdz ar to atcēlis arī VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora lēmumu par audita rezultātā noteiktās soda naudas samazināšanu. Iepazīstoties ar pārsūdzētā lēmumā izdarītajiem aprēķiniem jāsecina, ka tie nav saprotami, proti, VID ģenerāldirektors ir pilnībā atcēlis VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora lēmumu par soda naudas samazināšanu Ls 2137,38 un noteicis, ka

soda naudas samazinājums nosakāms saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta piektās daļas 1.punkts, kas nosaka 65% samazinājumu no atlikušās soda naudas, tātad, ja soda nauda bija noteikta Ls 3050,18 un pieteicējs pēc audita rezultātiem ir veicis soda naudas nomaksu Ls 912,80 apmērā, tad atlikusī soda nauda ir Ls 2137,38 un 65% no tās sastāda Ls 1389,30. VID ģenerāldirektors soda naudu samazinājis par Ls 748,87 un šāds samazinājuma izdarīts bez jebkādiem lietderības apsvērumiem un aprēķini nav skaidri un saprotami. Šāda VID ģenerāldirektora rīcība neatbilst normatīvo aktu prasībām, jo augstākās iestādes lēmumus nedrīkst būt iesniedzēja interesēm nelabvēlīgāks nekā apstrīdētais administratīvais akts. VID pamatuzdevums administratīvajā procesā ir, tai noteiktās kompetences ietvaros nodrošināt tiesību normu tiesisku, efektīvu un precīzu piemērošanu, objektīvi noskaidrot lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, kā arī pieņemt tiem atbilstošāko lēmumu.

Ņemot vērā visu iepriekšminēto, uzskatāms, ka VID, pieņemot lēmumus par pieteicēja auditu, nav ievērojis Administratīvā procesa likumā noteiktos vispārējos tiesību principus, nodokļu likumdošanā noteikto apliekamā ienākuma noteikšanas un iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību, soda naudas noteikšanas kārtību.

VID rīcībā tika nodoti attaisnojuma dokumenti, auditējamās personas paskaidrojumi, trešo personu paskaidrojumi un citi dokumenti, kas pamato īpašumu */adrese/*, iegādi personīgām vajadzībām un tā atsavināšanas objektīvos iemeslus.

[4] 2009.gada 31.jūlijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts VID paskaidrojums, kurā atbildētāja, neatzīstot pieteikumu, norāda šādus argumentus:

[4.1] Atbildētāja savā paskaidrojumā atsaucas uz Administratīvā procesa likuma 81.panta pirmo daļu.

VID ģenerāldirektors izvērtējot pieteicēja sūdzību un pārbaudes lietas materiālus, izskatīja lietu pēc būtības un konstatēja, ka VID Vidzemes reģionālā iestāde pamatoti pieteicēja gūtos ienākumus no personiskajām vajadzībām neizmantoto īpašumu pārdošanas kvalificēja kā saimnieciskās darbības ietvaros gūtos ienākumus, kas ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus, no kuriem būtu konstatējams, ka pieteicējs nekustamos īpašumus iegādājies savām vajadzībām, nevis nolūkā tos pārdot.

[4.2] Izskatot lietu tika konstatēts, ka VID Vidzemes reģionālā iestāde kļūdaini pieteicēja 2007.gada apliekamajā ienākumā ieskaitījusi algotā darbā gūtos neapliekamos ienākumus Ls 120 apmērā, kā arī konstatēts, ka VID Vidzemes reģionālās iestādes direktoram nebija pamata aprēķināt soda naudu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu. Nebija pamata samazināt pieteicējam pārbaudes rezultātā aprēķināto soda naudu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.panta otrajai daļai. Bez tam pārbaudes materiālos kļūdaini ir norādīts, ka pieteicējam samazināts budžetā maksājamais iedzīvotāju ienākumu nodoklis par 2006.gadu, un nepareizi noteikts nokavēto dienu skaits papildus nomaksai aprēķinātajam iedzīvotāju

ienākumu nodoklim par 2007.gadu.

Lietas izskatīšanas laikā, konstatējot šīs neprecizitātes, tika daļēji atcelts VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora lēmums un pieņemts jauns VID ģenerāldirektora lēmums. Līdz ar to administratīvais akts savu galīgo noformējumu ir ieguvis ar VID ģenerāldirektora 2009.gada 11.jūnija lēmumu Nr. 19.l/l2686, un šajā gadījumā nevar piekrist pieteicējam, ka VID ģenerāldirektors nav izskatījis lietu pēc būtības, bet balstījies tikai uz Audita daļas lēmumu,

Nevar piekrist pieteicēja norādītajam, ka VID ģenerāldirektors ar pārsūdzēto lēmumu nevarēja grozīt audita rezultātā noteikto maksājumu noteikšanas likumisko pamatojumu.

[4.3] VID ģenerāldirektors izskatot lietu pēc būtības, konstatēja, ka pieteicējs 2007.gadā ir veicis saimniecisko darbību (nekustamo īpašumu tirdzniecību), bet nav reģistrējies kā nodokļu maksātājs. Atbildētāja pieteikumā atsaucas uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta 1.punktam.

Konstatējot lietā šādus apstākļus un pieņemot pārsūdzēto lēmumu, VID ģenerāldirektors piemēroja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta 1.punktu, nosakot soda naudu 150 procentu apmērā. Ņemot vērā to, ka augstāka iestāde apstrīdēšanas procesā nav tiesīga pārskatīt zemākās iestādes pieņemtajā lēmumā noteiktās nodokļu soda naudas, tādejādi pasliktinot nodokļu maksātāja stāvokli, pieteicējam netika pārskatītas papildus nomaksai budžetā noteiktās iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda sankcijas Ls 3050,18 apmērā.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta piektās daļas 1.punkta nosacījumiem, pārbaudes rezultātā aprēķinātā atlikusī iedzīvotāja ienākuma nodokļa soda nauda, pieteicējam tika samazināta līdz pieļaujamajiem 65 procentiem.

[4.4] Nav pamatots pieteicēja norādītais, ka šāda VID ģenerāldirektora rīcība neatbilst normatīvo aktu prasībām, jo augstākas iestādes lēmums nedrīkst būt iesniedzēja interesēm nelabvēlīgāks nekā apstrīdētais administratīvais akts. Kā jau iepriekš tika minēts, lēmumā netika pārskatītas papildus nomaksai budžetā noteiktās iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda sankcijas, lai neradītu pieteicējam nelabvēlīgākas sekas.

Pamatojoties uz iepriekš minēto un ņemot vērā lietas materiālos esošos pierādījumus, atbildētāja uzskata, ka pieteicēja pieteikums nav pamatots, līdz ar to pieteicēja pieteikums noraidāms, bet pārsūdzētais lēmums atstājams spēkā kā likumīgs un pamatots.

[5] Tiesas sēdē pieteicēja pilnvarotā pārstāve pieteikumu uzturēja, minot pieteikumā ietvertos argumentus.

[6] Tiesas sēdē atbildētājas Latvijas Republikas, pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmuma dienesta pārstāvis pieteicēja pieteikumu neatzina, minot pārsūdzētajā lēmumā ietvertos argumentus.

[7] Tiesas sēdē lieciniece pieteicēja sieva *B.B.* sniedza šādu liecību.

Īpašums */adrese/* iegādāts 2005.gadā. Par kādu summu šis īpašums tika pirkts, lieciniece nezina. Vieta izvēlēta, jo šī vieta patikusi un bijis piedāvājums. Šo vietu atrada vīrs (pieteicējs). Tur bijusi tikai zeme. Plānojuši tur celt ģimenes māju. Zemes gabals tika uzturēts kārtībā. Mājas būvniecībai vēlējušies ņemt kredītu, bet tas netika iedots. Īpašumu pārdevuši 2007.gadā, jo nav varējuši uzturēt, nav varējuši atļauties tādus ieguldījumus. Māja, kurā dzīvo pašreiz, arī ir nopirkta uz kredīta aptuveni 2003.gadā. Tā tika iegādāta labā dzīvojamā stāvoklī un līdz īpašuma */ielas nosaukums/* ielā iegādei nekādi uzlabojumi nav veikti. Vismaz gadu vai divus pēc īpašuma iegādes, samainīti logi, remonts mājā sākts aptuveni pēc 2 gadiem. Ieguldījumi veikti, kad doma par mājas būvniecību bija zudusi. Lieciniece liecina, ka ģimenes budžetā dalību neņem.

Atbildot uz atbildētājas pārstāvja jautājumu par paskaidrojumā sniegto informāciju par finansiālajiem līdzekļiem un īpašuma uzturēšanas dārdzību, lieciniece paskaidro, ka acīmredzot zemes nodoklis, zāles pļaušana un krūmu nopļaušana bija šī dārdzība, pieļaujot, ka varbūt bija arī citi iemesli.

[8] Tiesas sēdē lieciniece pieteicēja māte *M.B.* liecina, ka īpašums */adrese/* iegādāts 2005.gadā dzīvojamās mājas celšanai. Īpašums ticis mazliet sakopts, nogriezti krūmi. Par cik mājas celšanai bankā kredītu nedeva, pieteicējs bija spiests šo zemes gabalu pārdot. Lieciniece liecina, ka pārdošanas iemesls bija apstāklis, ka nedeva kredītu un bija nepieciešami naudas līdzekļi.

[9] Lieciniece *I.S.* liecina, ka ar *I.B.* ir paziņas (pazīstami apmēram piecus gadus). Pieteicējs īpašumu iegādājies 2005.gada pavasarī, pieteicējs kopis iegādāto zemesgabalu. Pieteicējs zemesgabalu nopircis no iepriekšējā īpašnieka ar pamatiem. Iepriekšējais īpašnieks to pārdevis kā mājas celtniecībai.

Pieteicējs nopircis šo zemi, lai uzbūvētu māju. Pieteicējam māja atrodas pie ceļa un viņam ir 2 mazi bērni, tāpēc viņš vēlējās uzbūvēt māju labākā vietā. Par īpašumu teicis, ka to ir ļoti grūti piekurināt un nav ekoloģiski tīrs. Pieteicējs ir sportists, biatlonists. Viņš teica, ka patīk šis rajons un tas ir kluss.

Pieteicējs braucis pie liecinieces un konsultējies par mājas būvniecību. Pieteicējs ir stāstījis par saviem plāniem. Viņš vēlējās uzcelts privātmāju, kas ir ekoloģiski tīra un pēc tam pārdot māju, kurā pašreiz dzīvo. Liecinieces arī ir guļbūves māja.

Pieteicējs nevarēja dabūt sev kredītu un tāpēc pārdeva šo īpašumu. Īpašumu pārdeva *A.U.*. Tagad zemes gabals netiek kopts.

[10] Lieciniece *D.G.* tiesas sēdē liecināja par to, ka 2008.gada 9.oktobrī pieteicējam tika nosūtīts lēmums, ka tiks veikts audits ar 30.oktobri. Pieteicējs 2008.gada 28.oktobrī, saņemot VID reģionālās iestādes lēmumu paziņojumu, iesniedza laboto un precizēto deklarāciju par 2007.gadu. 2008.gada 30.oktobrī iemaksāja valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 5714.84, nokavējuma naudu Ls 563.42 un soda naudu 10% apmērā - Ls 561.68.

Audita laikā izvērtējot visu nekustamo īpašumu kopsakarību, no VID rīcībā esošās informācija, laika periodā no 1999.- 2007.gadam, pieteicējs tika pārdevis

14 nekustamos īpašumus. No tiem 2006.gadā pārdeva 3 nekustamos īpašumus un 2007.gadā pārdeva 5 nekustamos īpašumus. Kā arī šajā periodā viņš iegādājās 22 nekustamos īpašumus, no kuriem 2006.gadā 6 nekustamos īpašumus un 2007.gadā - 3 nekustamos īpašumus. Audita laikā izvērtējot darījumus ar šiem nekustamajiem īpašumiem arī pirms 2007.gada, tika konstatēts, ka pieteicējs arī līdz 2007.gadam aktīvi pirka un pārdeva nekustamos īpašumus. Līdz ar to pieteicēja darbības tika kvalificētas kā saimnieciskās darbības ietvaros veikta darbība.

Auditā tika konstatēts, ka pieteicējs, samaksājot iedzīvotāju ienākuma nodokli par gūtajiem ienākumiem par pārdotajiem nekustamajiem īpašumiem „*/Nosaukums/*", „*/Nosaukums/*", „*/Nosaukums/*" un „*/Nosaukums/*", faktiski nodokļu maksātājs ir atzinis savas darbības ar nekustamajiem īpašumiem, kā saimnieciskās darbības ietvaros veiktas darbības.

Pieteicējs ir norādījis, ka īpašumu iegāde ir atzīstama par labu naudas ieguldīšanas veidu, kā arī, ka īpašumi iegādāti gan savām, gan ģimenes vajadzībām. Pārbaudes procesā izvērtējot nekustamo īpašumu pirkšanu, iegādājoties vairākus īpašumus un pārdodot, vai iegādājoties tik daudz nekustamos īpašumus, tomēr šādu nekustamo īpašumu uzturēšanai ir nepieciešami papildus naudas līdzekļi, kas rada ģimenes budžetam zaudējumus.

Ņemot vērā darījumu apliecinošos dokumentus, audita laikā papildus tika izvērtēts par nekustamo īpašumu */adrese/*.

Pieteicējs 2009.gada 7.janvārī paskaidrojumā apstiprināja, ka 2007.gadā ir nodarbojies ar nekustamo īpašumu pārdošanu, kura rezultātā darījumi ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Pieteicējs pirms audita uzsākšanas ir iemaksājis iedzīvotāju ienākuma nodokli no 2007.gadā realizēto īpašumu starpības, tai skaitā par nekustamo īpašumu */adrese/*. Šo īpašumu viņš iegādājās 2005.gada 8.jūnijā par Ls 4000.00.

Izvērtējot audita procesā sniegtos paskaidrojumus un argumentus par nekustamo īpašumu */adrese/*, papildus tika konstatēts sekojošais. 2009.gada 15.janvārī VID nosūtīja Alūksnes būvvaldei pieprasījumu sniegt informāciju, vai pieteicējam tika izsniegta dzīvojamās mājas būvatļauja, kad tika izsniegta un kam izsniegta, lai veiktu celtniecības darbus. No Alūksnes pilsētas būvvaldes tika saņemta atbilde, ka būvatļauja nav pieprasīta un līdz ar to tā netika izsniegta. 2009.gada 19.janvārī nobeiguma sarunā tika iesniegts paskaidrojums, kur tika norādīts, ka uz šo īpašumu ir bijusi izsniegta būvatļauja iepriekšējam īpašniekam, un pieteicējs savu mājas celtniecības plānu ir balstījis uz iepriekš izsniegto būvatļauju. Saistībā ar iesniedzēja norādīto par vēršanos būvvaldē, auditā tika konstatēts, ka nav gūts pierādījums, ka pieteicējs būtu vērsies būvvaldē un pieprasījis būvatļauju. Fakts, ka iepriekšējam īpašniekam bija izsniegta būvatļauja neliecināja, par pieteicēja nodomu īpašumu izmantot savām personiskajām vajadzībām. Jo kā liecina auditā iegūtā informācija, pieteicējs nav veicis nekādas darbības būvatļaujas saņemšanai vai pārreģistrācijai. Būvatļauja uz iepriekšējo īpašnieku tika saņemta 2001.gadā.

Izvērtējot 2009.gada 19.janvārī nobeiguma sarunā iesniegto AS „SEB Unibankas" Alūksnes filiāles izziņu, ka 2009.gada septembrī bankas klients *I.B.*

griezās ar lūgumu piešķirt kredītu un izanalizējot klienta saistības, kredīts netika piešķirts. *I.B.* ir saņēmis vairākus aizņēmumus AS „SEB Unibankā". 2005.gada 19.maijā viņš saņēma EUR 42 000.00, 2005.gada 29.septembrī viņš saņēma EUR 70 000.00 un 2006.gada 15.maijā saņem aizdevumu uz EUR 185 000.00, ieķīlājot nekustamo īpašumu */adrese/*. Tā kā nekustamais īpašums */adrese/*, bija pieteicēja īpašumā no 2005.gada 8.jūnijā un tika norādīts mērķis – uz tā celt ģimenes māju, tad auditā tika norādīts, ka iepriekš saņemtos aizdevumus viņš varēja izmantot mājas būvniecībai. Pieteicējs saņemtos naudas līdzekļus izmanto īpašumu iegādei un ienākumus no nekustamajiem īpašumiem izlieto kredītu dzēšanai.

2009.gada 19.janvārī tika iesniegti *B.B.*, *M.B.* un *I.S.* paskaidrojumi, kuros tika norādīts, ka *I.B.* nekustamo īpašumu */adrese/* iegādājies ģimenes vajadzībām, jo uz šī zemes gabala vēlējies uzcelt māju. Tā kā audita laikā iegūtie dokumentārie pierādījumi neapliecināja paskaidrojumos norādīto, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 152.panta otro daļu, bez papildus pierādījuma dokumenta netika atzīts par pierādījumiem.

Audita procesa laikā tika iegūta informācija tika konstatēts, ka īpašums netika iegādāts savām vajadzībām – mājas celtniecībai, bet kā saimnieciskās darbības ietvaros veikta saimnieciskā darbība.

Motīvu daļa

[11] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus, noklausoties administratīvā procesa dalībnieku pārstāvju tiesas sēdē sniegtos paskaidrojumus atzīst, ka pieteikums ir daļēji apmierināms, pamatojoties uz šādiem apsvērumiem.

[12] Tiesa konstatē šādus lietas faktiskos apstākļus:

[12.1] No 2008.gada 30.oktobra līdz 2009.gada 26.janvārim VID Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes audita daļa veikusi *I.B.* iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par laika periodu no 2006.gada 1.janvāra līdz 2007.gada 31.decembrim un pievienotās vērtības nodokli par laika periodu no 2006.gada 1.janvāra līdz 2007.gada 31.decembrim *(lietas 17.-139.lapa)*.

[12.2] Par audita rezultātiem 2009.gada 26.janvārī VID Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka vietniece *D.Z.* pieņēmusi lēmumu Nr.13.2.-17/977, ar kuru nolemts samazināt aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2006.gadu par Ls 15,00 un papildus aprēķināt un noteikt pienākumu iemaksāt budžetā Ls 9553,41, tajā skaitā iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 6085,36, soda naudu Ls 3050,18 un nokavējuma naudu Ls 417,87 *(lietas 14.-16.lapa)*.

[12.3] Ar 2009.gada 26.februāra apstrīdēšanas iesniegumu par VID Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka vietnieces *D.Z.* 2009.gada 26.janvāra lēmumu Nr.13.2.-17/977 pieteicējs vērsies pie VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora *(lietas 142.-149.lapa)*.

[12.4] 2009.gada 3.apīlī VID Vidzemes reģionālās iestādes direktors *U.M.*

pieņēmis lēmumu Nr.4.-8./3502, ar kuru nolemts:

1) atstāt spēkā VID Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka vietnieces *D.Z.* 2009.gada 26.janvāra lēmumu Nr.13.2.-17/977;

2) samazināt ar VID Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka vietnieces *D.Z.* 2009.gada 26.janvāra lēmumu Nr.13.2.-17/977 pieteicējam aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu par Ls 2137,38 *(lietas 150.-169.lapa)*.

[12.5] Ar 2009.gada 8.maija iesniegumu pieteicējs apstrīdējis VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora *U.M.* 2009.gada 3.aprīļa lēmumu Nr.4.-8./3502 daļā par spēkā atstāto VID Vidzemes reģionālās iestādes nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka vietnieces *D.Z.* 2009.gada 26.janvāra lēmumu Nr.13.2.-17/977 VID ģenerāldirektoram *(lietas 169.-173.lapa)*.

[12.6] 2009.gada 11.jūnijā VID ģenerāldirektors *Dz.J.* pieņēmis lēmumu Nr.19.1/12686, ar kuru nolemts:

1) atcelt VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora *U.M.* 2009.gada 3.aprīļa lēmumu Nr.4.8./3502daļā par noteikto 2006.gada iedzīvotāju ienākuma nodokļa samazinājumu par Ls 15, kā arī daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 30, iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 3050,18 un soda naudas samazināšanu Ls 2137,38 apmērā;

2) atstāt negrozītu VID Vidzemes reģionālās iestādes direktora *U.M.* 2009.gada 3.aprīļa lēmumu Nr.4.8./3502daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 6070,36 un nokavējuma naudu Ls 417,87;

3) papildu nomaksai budžetā par 2007.gadu pieteicējam noteikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu Ls 3050,18 un nokavējuma naudu Ls 177,03;

4) noteikt no budžeta atmaksājamā 2006.gada iedzīvotāju ienākuma nodokļa palielinājumu par Ls 15 apmērā;

5) samazināt pārbaudes rezultātā pieteicējam aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu par Ls 748,87.

[13] Komerclikuma 1.panta otrajā daļā noteikts, ka komercdarbība ir atklāta saimnieciskā darbība, kuru savā vārdā peļņas gūšanas nolūkā veic komersants. Komercdarbība ir viens no uzņēmējdarbības veidiem. Šī panta trešajā daļā noteikts, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību. No minētajām tiesību normām izriet, ka personas veiktās darbības ir atzīstamas par saimniecisko darbību, ja persona nolūkā gūt peļņu patstāvīgi, tas ir, savā vārdā, sistemātiski veikusi noteiktas darbības *(sk. Augstākās tiesas senāta Administratīvo lietu departamenta 2008.gada 19.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-260/2008 8.punktu)*.

Kvalificējot darbību par sistemātisku, ir jāņem vērā tas, vai ir bijis nolūks veikt sistemātisku darbību, vai arī šai darbībai ir bijis tikai gadījuma raksturs, kura pamatā ir nejaušība vai apstākļu sakritība. Kā darbību sistemātiskuma

kritērijs izvērtējams, cik ilgā laika posmā šīs darbības un kāds ir bijis nolūks (piemēram, vai īpašums iegādāts pašpatēriņam, vai - lai to pārdotu tālāk).

No lietas materiāliem redzams, ka pieteicējs 2006.gadā ir iegādājies 6 nekustamos īpašumus, bet 2007.gadā 6 nekustamos īpašumus. Savukārt 2006.gadā pieteicējs ir pārdevis 3 nekustamos, kuru pārdošanas summa uzrādīta vienāda ar pirkuma summu. 2007.gadā pieteicējs pārdevis 5 nekustamos īpašumus, kuru pārdošanas summa ievērojami pārsniedz iegādes summu, proti, kuru pārdošanas rezultātā pieteicējs ir guvis ienākumus *(lietas 72.-75.lapa).* Auditā konstatēts, ka pirmsauditējamajā periodā laika posmā no 1999.gada līdz 2005.gadam pieteicējs bija iegādājies 13 nekustamos īpašumus, no kuriem īpašums „*/Nosaukums/*", */Nosaukums/, /pagasta nosaukums/* pagasts, Alūksnes rajons, ir pieteicēja dzīves vieta, un sešus no tiem pārdevis *(lietas 75.-76.lapa).* Veikto pirkšanas – pārdošanas darījumu regularitāte un apjoms liecina par šādas darbības sistemātiskumu.

No lietas materiāliem izriet un lietā nav strīda par to, ka pieteicējs darbības ar nekustamajiem īpašumiem veici patstāvīgi, savā vārdā, līdz ar to konstatējama arī otrā saimnieciskās darbības pazīme.

Tādējādi pārbaudāma saimnieciskās darbības trešās pazīmes – noteiktās darbības veiktas nolūkā gūt peļņu – esamība, proti, ka pieteicējam bija nolūks gūt sev mantisku labumu (peļņu).

Tiesa konstatē, ka pieteicējs ir ieguldījis laiku un resursus, lai iegūtu tik ievērojamu skaitu nekustamo īpašumu un nostiprinātu uz tiem savas īpašuma tiesības zemesgrāmatā. Ja tiek ieguldīts savs laiks un resursi, ir pamats secināt, ka ikviena persona vēlas saņemt ne vien atlīdzību, kas būtu ekvivalenta jau ieguldītajiem resursiem un laikam, bet arī vēlas saņemt vēl papildu labumu. Lietā nav strīda par to, ka pieteicējs savas īpašuma tiesības uz nekustamajiem īpašumiem nav nodevis trešajām personām bezatlīdzības ceļā, tas ir, noslēdzot dāvinājuma līgumus. Līdz ar to tiesa atzīst, ka izskatāmajā gadījumā ir konstatējama arī saimnieciskās darbības trešā pazīme – nolūks gūt peļņu.

[14] No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja pārstāve 2009.gada 7.janvāra paskaidrojumā ir atzinusi, ka pieteicējs2007.gadā ir nodarbojies ar nekustamo īpašumu pārdošanu, kuru rezultātā darījumi ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Pirms audita uzsākšanas pieteicējs nomaksājis budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2007.gadā realizēto īpašumu starpības, izņemot ienākumus no 2007.gadā realizēto īpašumu */adrese/*, Alūksnē, kurus pieteicējs uzrādījis kā neapliekamus ienākumus *(sk.lietas 76.-77.lapa).*

Izvērtējot minētos apstākļus, tiesa atzīst, ka atbildētāja pamatoti konstatējusi, ka pieteicējs, samaksājot iedzīvotāju ienākuma nodokli no gūtajiem ienākumiem, pārdodot nekustamos īpašumus „*/Nosaukums/*" Alūksnes rajona */pagasta nosaukums/* pagastā, „*/Nosaukums/*" Alūksnes rajona */pagasta nosaukums/* pagstā, „*/Nosaukums/*" Alūksnes rajona */pagasta nosaukums/* pagastā, „*/Nosaukums/*" Alūksnes rajona */pagasta nosaukums/* pagastā, atzīstot savas darbības ar nekustamajiem īpašumiem kā saimnieciskās darbības ietvaros veiktus darījumus, nosakot ienākumu no saimnieciskās darbības saskaņā ar

likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta pirmo daļu, kurā noteikts, ka fiziskās personas ienākumus no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība.

[15] Lietā ir strīds par to vai atbildētāja pamatoti atzinusi nekustamā īpašuma */adrese/*, Alūksnē pārdošanu par darījumu, kas veikts saimnieciskās darbības ietvaros.

[16] No lietas materiāliem konstatējams, un lietā nav strīda par to, ka īpašumu */adrese/* iegādāts 2005.gada 8.jūnijā par summu Ls 4000.

2005.gada 19.maijā AS „SEB Latvijas Unibanka” noslēgusi ar pieteicēju kredīta līgumu Nr.AL05070 *(sk.lietas 222.lapu),* ar kuru pieteicējam izsniegts aizdevums EUR 42000 jeb Ls 29517,77 (aizdevuma izsniegšanas pēdējā diena 2005.gada 24.maijs) dzīvojamās mājas „*/Nosaukums/*”, */Nosaukums/*, */pagasta nosaukums/* pagastā, Alūksnes rajonā remontam. Līguma saistību nodrošinājuma ieķīlāts nekustamais īpašums */Nosaukums/*, */pagasta nosaukums/* pagasts, Alūksnes rajons *(sk.lietas 221.lapu).* Minētas īpašums ir bijusi pieteicēja deklarētā dzīves vieta auditējamajā periodā.

No minētā izriet, ka nepilnu mēnesi pirms nekustamā īpašuma iegādes pieteicējs saņēmis aizdevumu dzīvojamās mājas „*/Nosaukums/*”, */Nosaukums/*, */pagasta nosaukums/* pagastā, Alūksnes rajonā remontam. Minētais fakts nepārprotami liecina, ka par pieteicēja mērķi uzlabot dzīves apstākļus jau esošajā dzīvesvietā nekustamajā īpašumā */Nosaukums/*, pretēji pieteicēja izteiktajam argumentam, ka dēļ ekoloģiski tīras dzīvesvietas nodrošināšanas apsvērumiem pieteicējs ir vēlējies mainīt dzīvesvietu.

[17] 2005.gada 29.septembrī, tas ir pēc nekustamā īpašuma */adrese/*, Alūksnē iegādes pieteicējs saņēmis kredītu AS „SEB Latvijas Unibanka” Ls 49196,28.

2006.gada 15.maijā AS „SEB Latvijas Unibanka” noslēgusi ar pieteicēju aizdevuma līgumu Nr.AL06085, ar kuru pieteicējam izsniegts aizdevums EUR 185 000 jeb Ls 130 018,74 (aizdevuma izsniegšanas pēdējā diena 2006.gada 15.jūnijs) dzīvokļa iegādei Rīgā (kopējā cena EUR 245 000) *(sk.lietas 221.lapu).*

2007.gada 8.februārī pieteicējs pārdevis nekustamo īpašumu */adrese/*, Alūksnē par Ls 30 000.

No minētā nepārprotami izriet, ka pieteicēja rīcībā līdz nekustamā īpašuma */adrese/* pārdošanai ir bijuši ievērojami naudas līdzekļi, kurus bija iespējams izlietot dzīvojamās mājas būvniecībai, it īpaši ņemot vērā apstākli, ka aizņemtos naudas līdzekļu dzīvojamās mājas „*/Nosaukums/*”, */Nosaukums/*, */pagasta nosaukums/* pagastā, Alūksnes rajonā remontam pieteicējam bija iespējams novirzīt dzīvojamās mājas celtniecībai.

Pieteicējs kā argumentu nekustamā īpašuma */adrese/* pārdošanai min kredīta atteikumu, taču, kā norādīts iepriekš, neilgi pirms minētā kredīta pieprasīšanas 2006.gada 19.septembrī *(sk.lietas 232.-233.lapu)*, pieteicējs ir saņēmis aizdevumu AS „SEB Latvijas Unibanka” dzīvokļa iegādei Rīgā.

Ņemot vērā norādīto, tiesa secina, ka atteikums piešķirt kredītu, kura izmantošanas mērķi kredīta pieprasījumā pieteicējs ir uzrādījis dzīvojamās mājas celtniecībai */adrese/*, Alūksnē, faktiski neliecina par apstākli, kas būtu šķērslis mājas celtniecībai.

[18] Neilgi pēc nekustamā īpašuma */adrese/*, Alūksnē pārdošanas 2007.gada 28.februārī AS „Hansabnaka" noslēgusi ar pieteicēju Aizdevuma līgumu Nr.07-017994, ar kuru pieteicējam izsniegts aizdevums (izsniegšanas pēdējais datums 2007.gada 1.septembris) EUR 271 500 jeb Ls 190811,29 nekustamā īpašuma */adrese/* iegādei un labiekārtošanai. Līgumā kā galvotājs norādīta *B.B. (sk.lietas 220.lapu).*

2007.gada 1.martā pieteicējs iegādājies nekustamo īpašumu – dzīvokli */adrese/* par Ls 172 186,98. Minētais dzīvoklis no 2009.gada 13.marta ir pieteicēja deklarētā dzīvesvieta.

Attiecībā par naudas līdzekļu ieguvi dzīvojamās mājas celtniecībai pieteicējs norāda AS „SEB Latvijas Unibanka" pieprasītā kredīta atteikumu. Taču no lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicējs ar analoģiska satura kredīta pieprasījumu (ar mērķi dzīvojamās mājas celtniecībai) nav vērsies citās kredītiestādēs. Savukārt, iepriekš norādītie pieteicēja aizņēmumi gan pirms nekustamā īpašuma */adrese/*, Alūksnē pārdošanas, gan neilgi pēc tam, liecina par apstākli, ka pieteicējam faktiski nav bijušu šķēršļu saņemt aizdevumu aizdevumus.

[19] Izvērtējot pieteicēja iesniegto pierādījumu - SIA „MCD" 2009.gada 20.janvāra izziņu par to, ka pieteicējs ir vērsies minētajā kapitālsabiedrībā, lai saņemu konsultācijas par nekustamajā īpašumā */adrese/* esošo pamatu iekonservēšanu. Tiesa konstatē, ka izziņa liecina par pieteicēja darbībām 2006.gada rudenī, kas ir vairāk kā gadu pēc minētā īpašuma iegādes. Gadījumā, ja pieteicēja patiesais mērķis būtu dzīvojamā mājas būvniecība uz esošajiem pamatiem, ar saprātīga saimnieka sagaidāmo rūpību šādas darbības, proti, pamatu iekonservēšana līdz dzīvojamās mājas celtniecības uzsākšanai būtu uzsākamas jau pirmajā īpašuma iegādes gadā – 2005.gadā. Tādējādi minētais pierādījums tiesas ieskatā nav atzīstams par ticamu pierādījumu, kas apliecinātu pieteicēja mērķi izmantot nekustamo īpašumu */adrese/*, Alūksnē savām personīgajām vajadzībām –ģimenes mājas būvniecībai.

[20] Izvērtējot lietā esošos *B.B., M.B.* un *I.S.* paskaidrojumus kopsakarā ar minēto personu tiesas sēdē sniegtajām liecībām, tiesa secina, ka liecinieku sniegtās liecības pēc būtības aprobežojās ar paskaidrojumos norādīto. Nevienā no minēto personu sniegtajām liecībām netiek liecināts par konkrētiem apstākļiem, kas norādītu par pieteicēja mērķi nekustamo īpašumu */adrese/*, Alūksnē izmantot savām vajadzībām, proti, liecības netiek minēti ne konkrēti pasākumi, plāni vai jau veiktās darbības īpašumā, kas liecinātu par tā izmantošanu vai mērķi izmantot pieteicēja ģimenes vajadzībām. Pieteicēja sieva *B.B.* liecināja, ka ģimenes budžetā dalību neņem, taču no lietas materiāliem

konstatējams, ka *B.B.* ir pat uzņēmusies galvotāja saistības pieteicēja finanšu darījumos. Līdz ar to tiesa atzīst, ka liecinieces *B.B.* liecībai, tiesas ieskatā nav piešķirama ticamība.

[21] Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 54.punktā noteikts, ka, piemērojot likuma 9.panta pirmās daļas 19.punktu, sava īpašuma pārdošanas ienākumus nodala no saimnieciskās darbības ienākumiem - ienākumiem no pārdošanai izgatavotu vai iegādātu lietu (ķermenisku vai bezķermenisku) pārdošanas, izvērtējot darījumu ekonomisko būtību un veikto darījumu regularitāti un apjomu.

No minētā izriet, ka, izvērtējot, vai ienākumi no nekustamā īpašuma pārdošanas būtu uzskatāmi kā ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta c) apakšpunkta izpratnē, proti, kā ienākumi no sava nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas netiek ietverti gada apliekamajā ienākumā un netiek aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ir izvērtējama cita starpā arī darījuma ekonomiskā būtība, kas nav konstatējama tikai no uzrādītā īpašuma iegādes mērķa, bet ir izvērtējamas faktiskās darbības saistībā ar attiecīgo īpašumu.

[22] Izvērtējot minētos apstākļus, proti, pieteicēja faktiski veiktās darbības kopsakarā ar pieteicēja minētajiem argumentiem un iesniegtajiem pierādījumiem secināms, ka pieteicēja sniegtie pierādījumi neliecina ne tikai par faktisku īpašuma izmantošanu savām vajadzībām, bet arī neliecina par pieteicēja nodomu izmantot īpašumu */adrese/*, Alūksnē savām vajadzībām vai par nodomu būvēt māju.

Līdz ar to tiesa atzīst par pamatotu pārsūdzētajā lēmumā ietverto pieteicēja argumentu un pierādījumu izvērtējumu un tā rezultātā secināto, ka ienākumi no nekustamā īpašuma */adrese/*, Alūksnē pārdošanas atzīstami par ienākumiem, kas gūti no pieteicēja saimnieciskās darbības.

[23] Izvērtējot pieteicēja argumentu par to, ka atbildētāja nav pieprasījusi pieteicējam reģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējam un nav iepriekš norādījusi par pieteicēja rīcībā saskatāmajām saimnieciskās darbības pazīmēm, tiesa minēto argumentu atzīst par nepamatotu, pamatojoties uz šādiem apsvērumiem.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 18.panta otrā daļa uzliek par pienākumu VID mēneša laikā veikt ar deklarāciju reizē iesniegtā aprēķina par nodokļu avansa maksājumu lielumu pārbaudi, precizējot avansa lielumu saskaņā ar VID rīcībā esošajiem datiem un nosūtot attiecīgu paziņojumu nodokļu maksātājam. Taču šāds pienākums VID nav uzlikts attiecībā par gada ienākumu deklarācijas pārbaudi.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta sestajā daļā noteikts deklarācijai pievienojamo dokumentu uzskaitījums, taču starp minētajiem dokumentiem nav ietverti ienākumu vai izdevumu (izņemot attaisnojošo

izdevumu) apliecinoši dokumenti. Līdz ar to VID nebūtu iespējams, saņemot gada deklarāciju, veikt tūlītēju deklarācijā uzrādīto datu pārbaudi.

Deklarācijas kontrolēšanas un koriģēšanas kārtība noteikta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.pantā. Minētā panta pirmajā daļā noteikts, ka VID pārbauda maksātāja (fiziskas personas) taksācijas gadā gūtos ienākumus, pamatojoties uz iesniegtajā gada ienākumu deklarācijā uzrādītajiem datiem darba devēju (ienākumu izmaksātāju) paziņojumiem par izmaksātajām summām, ārvalstu nodokļu administrāciju sniegtajām ziņām, apsekošanas un pārbaužu rezultātiem, kā arī citu VID rīcībā esošo informāciju par nodokļa maksātāja ienākumiem, īpašuma stāvokļa izmaiņām un izdevumiem. Saskaņā ar minētā panta otro daļu, ja VID rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi vai maksātāja iesniegtajā deklarācijā uzrādītais ienākumu apjoms saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju ir mazāks par viņa izdevumu apjomu, VID nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļu summu uz aprēķina pamata.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23.panta pirmo daļu, ja iesniegtajā deklarācijā ir faktoloģiskas vai aprēķina neprecizitātes, VID teritoriālā iestāde izlabo pieļautās kļūdas un izlaboto deklarāciju kopā ar norādi par maksātāja pieļautajām kļūdām nosūta maksātājam. Savukārt saskaņā ar šā panta trešo daļu, ja maksātājs rezumējošā kārtībā kļūdaini iemaksājis budžetā lielāku summu, nekā likumā noteikts, VID atmaksā pārmaksāto nodokļu summu maksātājam 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts maksātāja iesniegums.

Minētās tiesību normas, kas regulē deklarāciju kontrolēšanu, neuzliek par pienākumu VID, veikt nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības ietvaros veikto darījumu vai veikto darījumu ar savu īpašumu pārbaudi. Ņemot vērā apstākli, ka VID rīcībā, saņemot nodokļu maksātāja gada ienākumu deklarāciju, nav visi dokumenti, kas apliecina deklarācijā uzrādīto neapliekamo ienākumu gūšanas avotus, neveicot pārbaudi, VID nebūtu iespējams konstatēt saimnieciskās darbības pazīmes. Tiesa papildus norāda, ka tieši nodokļu maksātājam ir pienākums izvērtēt veiktos darījumus un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteiktajos gadījumos reģistrēties VID kā saimnieciskās darbības veicējam. No lietas materiāliem redzams, ka pieteicējs laika periodā no 2006.gada 14.augusta līdz 2006.gada 26.septembrim bija reģistrējis savu saimniecisko darbību, līdz ar to ir pamats atzīt, ka pieteicējs zināja, kad ir nepieciešams reģistrēt saimniecisko darbību bez VID norādījumiem.

Ņemot vērā iepriekš norādīto, tiesa atzīst par nepamatotu pieteicēja argumentu par to, ka VID ne 2006.gadā, ne 2007.gadā nav informējis pieteicēju par to, ka pieteicēja rīcībā ir saskatāmas saimnieciskās darbības pazīmes.

[24] 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 nodokļu summu, nokavējuma naudu un soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda

naudas apmērs.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.pantā ir noteikta atbildība par saimnieciskās darbības veikšanu, nereģistrējoties kā nodokļu maksātājam, un citiem nodokļu pārkāpumiem. Saskaņā ar minētā panta pirmo punktu, ja fiziskā vai juridiskā persona, kas veic saimniecisko darbību, nereģistrējas kā nodokļu maksātājs vai 30 dienu laikā pēc noteiktā termiņa neiesniedz nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas, kā arī saimnieciskās darbības un grāmatvedības dokumentus, bez kuriem nodokļu administrācijas ierēdņi (darbinieki) nevar noteikt maksājamo nodokļu summu, tad par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen nodokli, kas aprēķināts no dienas, kad personai bija jāreģistrējas kā nodokļu maksātājam un soda naudu 150 procentu apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

Ņemot vērā apstākli, ka likumā „Par nodokļiem un nodevām" 34.pantā ir noteikta atbildība par saimnieciskās darbības veikšanu, nereģistrējoties kā nodokļu maksātājam, atbildība par šādu nodokļu pārkāpumu nosakāma saskaņā ar minēto tiesību normu.

[25] Tiesa konstatē, ka audita rezultātā pieteicējam papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 6100,36, saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta trešo daļu aprēķināta soda nauda Ls 3050,18 un par 137 nokavējuma dienām saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro un trešo daļu un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta trešo daļu aprēķināta nokavējuma nauda Ls 417,87. Ar VID Vidzemes reģionālās iestādes 2009.gada 3.aprīļa lēmumu Nr.4.-8./3502 atzīti par pareiziem pieteicējam papildus aprēķinātie maksājumi budžetā, vienlaicīgi, pamatojoties uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" $33.^3$ panta pirmo un otro daļu ir samazināta pārbaudes rezultātā aprēķinātā atlikusī iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda Ls 2137,38.

Savukārt ar pārsūdzēto lēmumu, konstatējot apstākli, ka izskatāmajā gadījumā attiecībā par soda naudas samazinājumu piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām" $33.^3$ panta piektā daļa, iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda samazināta par 35%, tas ir, par Ls 748,87.

[26] Administratīvā procesa likuma 81.panta trešajā daļā noteikts, ka lēmums par apstrīdēto administratīvo aktu (administratīvais akts) nedrīkst būt iesniedzēja interesēm nelabvēlīgāks nekā apstrīdētais administratīvais akts, izņemot gadījumu, kad augstāka iestāde konstatē, ka ir pārkāptas obligātās materiālo tiesību normas vai pārkāptas tādas procesuālo tiesību normas, kas aizsargā sabiedrības intereses.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments 2006.gada 20.decembra spriedumā lietā Nr.SKA/543/2006, atsaucoties uz iepriekšējo Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta atziņām (*sk. 2006. gada 19. septembra lēmuma lietā SKA – 283/2006 15. punktu, publicēts: http://www.at.gov.lv*), ir norādījis, ka Eiropas Cilvēktiesību tiesa, interpretējot un piemērojot Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 6. pantu, vairākos spriedumos ir

noteikusi, ka sods, kas tiek uzlikts par nodokļu normu neievērošanu, konvencijas 6. panta izpratnē ir uzskatāms par krimināls odu (*sk., piemēram, 2001. gada 3. maija sprieduma „J.B. pret Šveici" 44.-51. punktu, iesnieguma nr. 31827/96; 2002. gada 23. jūlija sprieduma „Janosevics (Janosevic) pret Zviedriju" 64.-71. punktu, iesnieguma nr. 34619/97*). Tā lietā „Janosevics (Janosevic) pret Zviedriju" Eiropas Cilvēktiesību tiesa uzskatīja par krimināls odu sodu, kas bija uzlikts 20% un 40% ietvaros no nesamaksātā nodokļa. Atbilstoši Zviedrijas tiesībām, šis sods netika uzskatīts par krimināls odu.

Arī Latvijas likumā „Par nodokļiem un nodevām" 32. pantā paredzētā soda nauda 100% apmērā (*apmērā, kāds bija noteikts pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas laikā)* no nenomaksātā nodokļa netiek uzskatīta par krimināls odu, bet gan administratīvu piespiedu līdzekli. Tomēr Administratīvo lietu departamenta ieskatā šai soda naudai, līdzīgi kā iepriekš minētājās Eiropas Cilvēktiesību tiesas lietās piemīt krimināls oda raksturs soda bardzības dēļ, kā arī tādēļ, ka soda nauda ir paredzēta, lai sodītu pārkāpēju un novērstu citu pārkāpumu izdarīšanu (*sal. iepriekš minētā sprieduma lietā „Janosevics (Janosevic) pret Zviedriju" 67.-71. punktu).*

Ņemot vērā iepriekš teikto, Administratīvo lietu departaments uzskata, ka, izvērtējot soda noteikšanu par nodokļus reglamentējošo tiesību normu pārkāpumu, ir piemērojami tie paši principi, kas noteikti, apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas rezultātā pārskatot administratīvo sodu un krimināls odu sakarā ar sodītās personas sūdzību. Atbilstoši Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 286. panta pirmās daļas 4. punktam augstāka iestāde vai amatpersona, izskatot sūdzību par lēmumu administratīvā pārkāpuma lietā var grozīt soda mēru, taču tā, lai sods netiktu pastiprināts. Atbilstoši Kriminālprocesa likuma 344. panta piektajai daļai amatpersona vai tiesa, kura izlemj sūdzību, nevar atcelt agrāk pieņemto nolēmumu, ja tas var radīt stāvokļa pasliktināšanos personai, kura iesniegusi sūdzību vai kuras interesēs tā iesniegta. Kā redzams no iepriekš minētajām normām, *reformatio in peius* (lēmuma pasliktināšana apstrīdēšanas rezultātā) gadījumā, ja par to sūdzas sodītā persona, nav pieļaujams. Tādējādi nav pieļaujams *reformatio in peius* arī nodokļu soda naudas pārskatīšanas gadījumā, ja pārskatīšanas process ierosināts uz nodokļu maksātāja iesnieguma pamata *(sk. minētā sprieduma 9.punktu)*.

Tiesa konstatē, ka pieteicējs, vēršoties ar apstrīdēšanas iesniegumu pie VID ģenerāldirektora, ir apstrīdējis VID Vidzemes reģionālās iestādes 2009.gada 3.aprīļa lēmumu Nr.4.-8./3502, tādēļ, VID pieņemot pārsūdzēto lēmumu, bija jāpiemēro Administratīvā procesa likuma 81.panta trešā daļa attiecībā uz apstrīdēto lēmumu jeb VID Vidzemes reģionālās iestādes 2009.gada 3.aprīļa lēmumu Nr.4.-8./3502. Proti, pārsūdzētais lēmums nevar būt pieteicēja interesēm nelabvēlīgāks par apstrīdēto lēmumu jeb VID Vidzemes reģionālās iestādes 2009.gada 3.aprīļa lēmumu Nr.4.-8./3502.

Savukārt, ņemot vērā minēto Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta atzinumu, secināms, ka pieteicēja stāvoklis ar pārsūdzēto lēmumu varēja tikt pasliktināts attiecībā par iestādes pieļauto obligāto materiālo tiesību normu pārkāpumu, proti, papildus nomaksai budžetā aprēķināto iedzīvotāju

ienākuma nodokli un nokavējuma naudu, taču ar pārsūdzēto lēmumu nevarēja tik palielināta pieteicējam noteiktā budžetā iemaksājamā soda nauda.

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

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli 19.panta trešo daļu nodokļa maksātājs ne vēlāk kā 15 dienu laikā no šajā likumā noteiktās deklarācijas iesniegšanas dienas iemaksā budžetā aprēķinātā nodokļa summu, bet, ja aprēķinātā nodokļa summa pārsniedz 450 latus, maksātājs to var iemaksāt budžetā trijās reizēs — līdz 16.aprīlim, 16.maijam un 16.jūnijam, iemaksājot katru reizi trešo daļu no šīs summas. Turklāt šī summa ir samazināma par to nodokļa daļu, kuru taksācijas gada laikā darba devēji samaksājuši kā algas nodokli vai pats maksātājs — kā avansu vai nodokli, kas ieturēts no maksātāja ienākuma, izmaksājot viņam šā likuma 17.panta desmitajā daļā minētos ienākumus.

Ņemot vērā norādīto, atzīstams, ka pieteicējam pamatoti no 2007.gada 17.aprīļa līdz 2007.gada 22.novembrim, tas ir, par 220 dienām aprēķināta nokavējuma nauda Ls 1732,66 (Ls 15751,48 x 5/100 x 220).

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta trešo daļu, ja summa, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā budžetā par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta vairāk par 15 procentiem no deklarējamās summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas. Ņemot vērā apstākli, ka auditā aprēķinātā budžetā iemaksājamā summa par 2006.gadu ir samazināta 100% apmērā no deklarējamās summas, pieteicēja m aprēķināma soda nauda 50 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās summas, proti, 7875,74 (Ls 15751,48 x 50/100).

[28] Ņemot vērā iepriekš norādīto un izvērtējot pārsūdzēto lēmumu kopumā, tiesa secina, ka pārsūdzētais lēmums ir atceļams daļā par papildus nomaksai budžetā par 2007.gadu noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu Ls 3050,18, taču pārējā daļā pārsūdzētais lēmums atzīstams par tiesisku un pamatotu.

[29] 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.

Par pieteicēja iesniegto pieteikumu šajā lietā atbilstoši likuma 124.panta pirmās daļas prasībām ir samaksāta valsts nodeva 20 latu apmērā, kura, ņemot vērā, ka pieteikums tiek apmierināts, ir piespriežama par labu pieteicējam no atbildētājas – Latvijas Republikas.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

daļēji apmierināt *I.B.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 11.jūnija lēmuma Nr.19.1/12686 atcelšanu;

atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 11.jūnija lēmumu Nr.19.1/12686 daļā par papildu nomaksai budžetā par 2007.gadu noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu7 Ls 3050,18;

piespriest no atbildētājas Latvijas Republikas par labu *I.B.* valsts nodevu Ls 20 (divdesmit lati);

noraidīt pārējā daļā *I.B.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 11.jūnija lēmuma Nr.19.1/12686 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā 20 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, apelācijas sūdzību iesniedzot Administratīvās rajona tiesas Valmieras tiesu namā.

Tiesnese S.Pone