

**Virsraksts:** Par fiziskās personas pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli un par Valsts ieņēmumu dienesta tiesībām iekasēt papildus aprēķinātos nodokļus (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 2. panta 3. punkts, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmā daļa)

**Tēze:** Iedzīvotāju ienākuma nodokli ir pienākums maksāt tām fiziskajām personām, kuras ir individuālo uzņēmumu īpašnieki, kas taksācijas periodā ir guvuši tādus ienākumus, kuri nav aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

**Tēze:** Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. pants (redakcijā, kas spēkā no 2000. gada 1. janvāra), kas paredz nodokļu administrācijas tiesības triju gadu laikā aprēķināt papildus maksājamus nodokļus, ir procesuālā tiesību norma. Tādējādi nodokļu administrācijai, pārbaudot nodokļu maksāšanas pareizību, bija tiesības piemērot šo normu redakcijā, kas bija spēkā procesuālās darbības veikšanas brīdī.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas  
Senāta Administratīvo lietu departamenta  
2005. gada 5. aprīļa  
SPRIEDUMS  
Lietā Nr. SKA-109**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja

senatore I. Skultāne,  
senatore E. Vernuša,  
senatore G. Višņakova,

rakstveida procesā izskatīja lietu, kas ierosināta pēc A.G. sūdzības par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmumu, sakarā ar A.G. kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2004. gada 6. decembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] A.G. Valsts ieņēmumu dienestam (turpmāk – VID) iesniegusi gada ienākumu deklarāciju par 1997. taksācijas gadu.

VID 1998. gada 30. septembrī individuālā uzņēmuma „A. Gedertas privātdarzniecība” īpašniecei A.G. iesniedzis paziņojumu Nr. 5.2-2/3346 par iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – paziņojums Nr. 5.2-2/3346). Paziņojumā noteikts, ka pēc 1997. gada ienākuma deklarācijas kamerālās pārbaudes par 1997. gadu jānomaksā

iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk – IIN) Ls 874,75 apmērā paziņojumā norādītajos termiņos. Paziņojumā arī minēts, ka individuālajam uzņēmumam netiek piemērots likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 1. punktā noteiktais neapliekamais minimums Ls 3000 apmērā.

[2] VID Vidzemes reģionālās iestādes Valmieras nodaļas vadītāja 2001. gada 10. decembrī pieņēma lēmumu Nr. 493 (turpmāk – Valmieras nodaļas vadītājas lēmums). Tajā konstatēts, ka A.G. nav nomaksājusi IIN parādu Ls 1646,38 apmērā. Tā kā lietā netika konstatēti apstākļi, kas ierobežotu nodokļu bezstrīdus piedziņu, ar minēto lēmumu tika nolemts piedzīt no A.G. IIN parādu Ls 1646,38 apmērā, vēršot piedziņu uz mantu, to apķīlājot un aprakstot.

[3] Par minēto lēmumu A.G. iesniedza sūdzību VID Vidzemes reģionālajai iestādei. Ar šīs iestādes direktores 2002. gada 31. janvāra lēmumu Nr. 32 (turpmāk – VID reģionālās iestādes lēmums) A.G. sūdzību atteikts apmierināt un atstāts spēkā Valmieras nodaļas vadītājas lēmums.

[4] Izskatījis A.G. sūdzību par VID reģionālās iestādes lēmumu, VID ģenerāldirektors ar 2002. gada 14. marta lēmumu Nr. 3.1/582 (turpmāk – VID ģenerāldirektora lēmums) A.G. sūdzību noraidīja, bet VID reģionālās iestādes lēmumu atstāja spēkā. VID ģenerāldirektors norādījis, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmā daļa piemērota pareizi. Šīs normas redakcija, uz kuru atsaucas A.G. bija spēkā līdz 1999. gada 31. decembrim. Ar 2000. gada 1. janvāri šī norma tika grozīta, triju gadu termiņu attiecinot tikai uz papildu nodokļu aprēķinu.

[5] Par VID ģenerāldirektora lēmumu A.G. iesniedza sūdzību Rīgas pilsētas Centra rajona tiesai.

Sūdzībā norādīts, ka pusgadu pēc tam, kad VID tika iesniegta ienākumu deklarācija, tajā izdarīti labojumi – pārlaboti paša VID ierakstītie dati, ko tas bija izmantojis nodokļu aprēķināšanai 1998. gada 31. martā. A.G. IIN un tā atvieglojumus (ieņēmumus Ls 3000 apmērā no lauksaimnieciskās darbības) bija rēķinājusi tāpat kā iepriekšējos gados. Tā kā normatīvie akti šajā laikā nebija mainījušies, papildus aprēķinātā IIN summa A.G. nav saprotama.

Attiecībā uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. pantā minēto nodokļu iekasēšanas termiņu trīs gadu laikā pēc tam, kad iestājies likumā noteiktais maksāšanas

termiņš, A.G. norādījusi, ka saskaņā ar šo tiesību normu VID 2001. gadā vairs nebija tiesību viņai aprēķināto IIN iekasēt. A.G. arī norāda, ka VID bija jāpiemēro tā likuma redakcija, kas bija spēkā VID noteiktā IIN parāda aprēķināšanas brīdī.

[6] Ar Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2002. gada 22. augusta spriedumu A.G. sūdzība par VID ģenerāldirektora lēmuma atcelšanu noraidīta.

[7] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2004. gada 6. decembra spriedumu noraidīja A.G. sūdzību par VID ģenerāldirektora 2002. gada 14. marta lēmumu Nr. 3.1/5821.

[7.1] Spriedumā norādīts, ka pēc A.G. 1997. gada ienākumu deklarācijas pārbaudes viņai nosūtīts VID paziņojums Nr. 5.2-2/3346 par nomaksājamo IIN Ls 874,75 apmērā. Administratīvā apgabaltiesa atzinusi, ka šis dokuments ir administratīvais akts, jo ar to nepārprotami personai uzlikts pienākums nomaksāt nodokli, kā arī paredzēts termiņš šā nodokļa nomaksai.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 36. panta pirmo daļu (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2003. gada 1. jūlijam) A.G. bija tiesības 30 dienu laikā pārsūdzēt VID paziņojumu par nepilnīgi nomaksāto nodokli. Tā kā A.G. to nav apstrīdējusi, nav arī nomaksājusi paziņojumā norādīto IIN, VID paziņojums Nr. 5.2-2/3346 ir stājies spēkā, un Administratīvā apgabaltiesa pieteicējas argumentus par šo paziņojumu tādējādi nav vērtējusi.

[7.2] Apgabaltiesa konstatējusi lietā neapstrīdētos faktus – A.G. deklarācijā norādītais IIN par 1997. gadu bija jāsamaksā līdz 1998. gada 15. aprīlim, savukārt VID Valmieras nodaļas vadītājas lēmums par IIN parāda bezstrīdus piedziņu pieņemts 2001. gada 10. decembrī.

Apgabaltiesa konstatējusi, ka lietā ir strīds par to, kura likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmās daļas redakcija bija jāpiemēro VID attiecībā uz paziņojumā Nr. 5.2-2/3346 norādīto IIN parāda piedziņu.

[7.3] Izanalizējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmo daļu redakcijā, kas bija spēkā līdz 2000. gada 1. janvārim un redakcijā no 2000. gada 1. janvāra, apgabaltiesa secinājusi, ka kopš 2000. gada 1. janvāra triju gadu termiņš tika attiecināts tikai uz VID tiesībām veikt papildu nodokļu aprēķinu. Likumā nav paredzēti pārejas noteikumi 23. panta pirmās daļas piemērošanai attiecībā uz iesāktajām VID lietām.

[7.4] Spriedumā arī norādīts, ka attiecībā uz materiālajām tiesību normām darbojas vispārējs tiesību princips, ka katra tiesiska attiecība apspriežama pēc tām tiesību normām, kas bija spēkā tiesiskās attiecības rašanās, grozīšanas un izbeigšanas brīdī. Savukārt, attiecībā uz procesuālajām tiesību normām darbojas vispārējs tiesību princips, ka piemērojamām procesuālajām tiesību normām nav atpakaļejoša spēka. Līdz ar to procesuālās tiesību normas piemērojamas no to spēkā stāšanās dienas turpmākajām darbībām.

[7.5] Administratīvā apgabaltiesa norādījusi, ka Ministru kabineta 1995. gada 13. jūnija noteikumi Nr. 154 „Administratīvo aktu procesa noteikumi” (turpmāk – Administratīvo aktu procesa noteikumi) regulēja publisko tiesību subjektu administratīvo aktu procesu visos pārvaldes procesa gadījumos, ja likums nenoteica citādi. Savukārt, nodokļu noteikšanas, iekasēšanas un piedziņas kārtību, nodokļu atmaksāšanas kārtību u.c. regulē speciālās tiesību normas – likums „Par nodokļiem un nodevām”. Līdz ar to VID amatpersonām, administrējot nodokļu maksājumus, minētais likums jāievēro.

[7.6] Tā kā līdz 2000. gada 1. janvārim, kad spēkā stājās grozījumi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmajā daļā, attiecībā uz A.G. nodokļu parāda piedziņu nebija notecējis trīs gadu termiņš, apgabaltiesa atzinusi, ka VID amatpersonas pamatoti vadījušās no tām tiesību normām, kas bija spēkā lēmuma pieņemšanas brīdī. Līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa atzinusi, ka VID ģenerāldirektora lēmums ir tiesisks.

[8] A.G. par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniegusi kasācijas sūdzību ar tālākminētajiem argumentiem.

[8.1] Atsaucoties uz Administratīvo aktu procesa noteikumu 5. punktu, apgabaltiesa VID paziņojumu Nr. 5.2-2/3346 nosaukusi par administratīvo aktu. Taču apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka minētajam paziņojumam trūkst vairākas nepieciešamās sastāvdaļas, ko nosaka Administratīvo aktu procesa noteikumu 63. punkts. Līdz ar to paziņojums Nr. 5.2-2/3346 nav uzskatāms par administratīvo aktu, kas pārsūdzams likumā noteiktajā kārtībā.

[8.2] Apgabaltiesa nav piemērojusi likuma “Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. pantu. Panta otrā daļa piešķir tiesības personai uzlikt par pienākumu maksāt nodokli tikai konkrētām VID amatpersonām – VID ģenerāldirektoram, viņa vietniekiem u.c. VID nodaļas struktūrvienības Valmieras nodaļas Maksātāju, maksājumu uzskaites un pārskatu pārvaldes priekšniecei šādas tiesības nav piešķirtas.

[8.3] Apgabaltiesa, saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 103. panta otro daļu nav izvērtējusi, ka paziņojums Nr. 5.2-2/3346 ir adresēts individuālajam uzņēmumam „A. Gedertas privātdārzniecība” – juridiskajai personai, nevis A.G..

[8.4] Lietā netika piemērota likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmās daļas redakcija, kas bija spēkā paziņojuma Nr. 5.2-2/3346 nosūtīšanas brīdī. Atbilstoši likuma „Par likumu un citu Saeimas, Valsts prezidenta un Ministru kabineta pieņemto aktu izsludināšanas, publicēšanas, spēkā stāšanās kārtību un spēkā esamību” 9. pantam normatīvajiem aktiem nav atpakaļejoša spēka, izņemot īpaši paredzētus gadījumus. Līdz ar to likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmā daļa piemērojama tādā redakcijā, kāda bija spēkā laikā, kad radās tiesiskās attiecības attiecībā uz nodokļu nomaksu par 1997. gadu, proti, redakcijā, kas bija spēkā 1998. gadā.

[8.5] A.G. norāda, ka, tā kā termiņš IIN nomaksai par 1997. gadu bija 1998. gada 15. aprīlis, tad trīs gadu termiņš IIN piedziņai par šo gadu bija 2001. gada 15. aprīlis. Savukārt lēmums par IIN bezstrīdus piedziņu no A.G. pieņemts 2001. gada 10. decembrī. Līdz ar to IIN parāda summām bija iestājies noilgums, un nodoklis vairs nebija iekasējams.

[9] Kasācijas sūdzībā A.G. lūgusi lietu izskatīt rakstveida procesā. Paskaidrojumos pie kasācijas sūdzības VID izteicis piekrišanu lietas izskatīšanai rakstveida procesā.

### **Motīvu daļa**

[10] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 347. panta pirmo daļu tiesa, izskatot lietu kasācijas kārtībā, pārbauda lietā esošā sprieduma tiesiskumu pārsūdzētajā daļā attiecībā uz administratīvā procesa dalībnieku, kas spriedumu pārsūdzējis vai kasācijas sūdzībai pievienojies, un argumentus, kuri minēti kasācijas sūdzībā.

[11] No kasācijas sūdzības izriet, ka A.G. lūgusi pārbaudīt apgabaltiesas spriedumu, pamatojoties uz šādiem argumentiem: 1) VID paziņojums Nr. 5.2-2/3346 nepamatoti atzīts par administratīvo aktu, 2) tiesības uzlikt personai pienākumu maksāt nodokli ir tikai likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. pantā paredzētajām VID amatpersonām, 3) paziņojums Nr. 5.2-2/3346 adresēts individuālajam uzņēmumam

„A. Gedertas privātdarzniecība”, nevis A.G., 4) lietā piemērota nepareizā likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmās daļas redakcija.

[12] Administratīvo lietu departamenta ieskatā apgabaltiesa pamatoti atzinusi, ka paziņojums Nr. 5.2.-2/3346 ir administratīvais akts, jo ar to personai nepārprotami uzlikts pienākums nomaksāt nodokli, kā arī noteikts nodokļa nomaksas termiņš (sk. apgabaltiesas sprieduma 10. punktu). Kādas sastāvdaļas neesamība administratīvajā aktā dod pamatu tā apstrīdēšanai. Taču, tā kā A.G. minēto paziņojumu nav apstrīdējusi, Administratīvā apgabaltiesa pamatoti atzinusi, ka administratīvais akts (paziņojums Nr. 5.2.-2/3346) ir stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams. Līdz ar to apgabaltiesa pieteicējas argumentus par minētā paziņojuma tiesiskumu šās lietas ietvaros nav vērtējusi.

Administratīvo lietu departaments atzīst, ka tādējādi arī Senātā nav jāvērtē kasācijas sūdzībā minētie argumenti, kas saistīti ar paziņojumu Nr. 5.2.-2/3346, kā arī argumenti par likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta otro daļu.

[13] Administratīvo lietu departaments atzīst, ka nepamatots ir A.G. arguments par apgabaltiesas pieļauto Administratīvā procesa likuma 103. panta otrās daļas pārkāpumu.

[13.1] Lietas materiāli liecina, ka VID paziņojums Nr. 5.2.-2/3346 par papildu nodokļu nomaksu adresēts individuālajam uzņēmumam „A. Gedertas privātdarzniecība” (lietas 16. lpp.). Savukārt VID lēmumi par nenomaksāto nodokļu bezstrīdus piedziņu adresēti A.G. kā fiziskai personai (lietas 6., 9., 14. lpp).

[13.2] Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2. panta ceturto daļu „uzņēmumu ienākuma nodokli nemaksā fiziskās personas un individuālie (ģimenes) uzņēmumi .., kuriem nav jāiesniedz gada pārskats atbilstoši likumam „Par uzņēmumu gada pārskatiem”. Šo uzņēmumu īpašnieki maksā iedzīvotāju ienākuma nodokli arī par uzņēmuma ienākumiem”. Likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem” 1. panta otrā daļa, savukārt, noteic, ka „šis likums neattiecas uz .. individuālajiem uzņēmumiem, kuru gada ieņēmumi no saimnieciskajiem darījumiem nepārsniedz 45 000 latu pārskata gada sākumā”. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 2. panta 3. punktam nodokli maksā „fiziskās personas – individuālo uzņēmumu .. īpašnieki, kas taksācijas periodā (kalendārajā gadā) ir guvuši ienākumus, kuri nav aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli”.

No šīm tiesību normām izriet, ka, ja individuālā uzņēmuma gada ienākumi nepārsniedz 45 000 latus, šāda individuālā uzņēmuma īpašnieks, tas ir, fiziska persona, par sava uzņēmuma ienākumiem maksā IIN. Tādējādi A.G. kā fiziskai personai ir pienākums maksāt IIN par sava individuālā uzņēmuma ienākumiem.

[14] Kasācijas sūdzībā pausts viedoklis, ka VID, pieņemot lēmumu par bezstrīdus nodokļu piedziņu, bija jāvadās no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmās daļas redakcijas, kas bija spēkā līdz 2000. gada 1. janvārim. Šī norma noteica: „Nodokļu administrācijai ir tiesības **iekasēt** papildus aprēķinātos nodokļus un uzlikt sodu gadījumos, kad ir pārkāpti nodokļu likumi .. triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa”.

Savukārt šīs normas redakcija, kas ir spēkā no 2000. gada 1. janvāra noteic: „Nodokļu administrācijai ir tiesības **papildus aprēķināt** nodokļus un uzlikt soda naudu, ja pārkāpti nodokļu likumi .. triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa”.

[14.1] Administratīvo lietu departaments piekrīt apgabaltiesas secinājumam, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” VI nodaļa (arī likuma 23. panta pirmā daļa) ietver administratīvo aktu procesu regulējošās speciālās tiesību normas, kuras līdz ar to piemērojamas no to spēkā stāšanās dienas turpmākajām darbībām, kaut arī lieta iesākta pirms šo normu pieņemšanas.

[14.2] Administratīvo lietu departaments arī atzīst, ka papildu nodokļu aprēķināšana un nodokļu bezstrīdus piedziņa ir divas dažādos laika periodos veicamas darbības, ko VID īsteno, iekasējot budžetā nodokļus. Tādējādi katrai no šīm darbībām piemērojama tā procesuālo tiesību normas redakcija, kura ir spēkā darbības veikšanas laikā.

[14.3] Līdz 2000. gada 1. janvārim VID bija pieņēmis tikai lēmumu par A.G. papildus aprēķināto nodokli (VID 1998. gada 30. septembra paziņojums Nr. 5.2-2/3346), tādējādi VID bija jāvadās no lēmuma pieņemšanas brīdī spēkā esošajām normām, kuras attiecas uz papildu nodokļu aprēķinu. Attiecībā uz Valmieras nodaļas vadītājas lēmumu nodokļu bezstrīdus piedziņai, Administratīvo lietu departaments atzīst par pamatotu apgabaltiesas viedokli, ka šāda lēmuma pieņemšanai bija jāpiemēro tā likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmās daļas redakcija, kura bija spēkā no 2000. gada 1. janvāra.

[14.4] Apgabaltiesa konstatējusi, ka līdz 2000. gada 1. janvārim, kad spēkā stājās likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta jaunā redakcija, nebija notecējis trīs gadu termiņš VID tiesībām no A.G. iekasēt IIN. Tādējādi VID arī pēc šī datuma bija

tiesīgs piedzīt no *A.G.* nenomaksātos nodokļus bezstrīdus kārtībā. Tā kā nodokļu bezstrīdus piedziņa ir atsevišķa procesuālā darbība (sk. sprieduma [14.2] punktu), tās veikšanai VID bija jāvadās no tobrīd spēkā esošajām tiesību normām. Turklāt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23. panta pirmās daļas jaunā redakcija trīs gadu termiņu attiecina tikai uz VID tiesībām aprēķināt papildu nodokļus, bet nevis uz nenomaksāto nodokļu bezstrīdus piedziņu, tādējādi VID Valmieras nodaļas vadītājas lēmuma par bezstrīdus nodokļu piedziņu pieņemšanas brīdī ierobežojums – trīs gadu termiņš – vairs nepastāvēja.

[15] Ņemot vērā iepriekš minēto, Administratīvo lietu departaments atzīst, ka apgabaltiesa izvērtējusi visus lietas apstākļus, piemērojusi pareizās tiesību normas, un tādējādi apgabaltiesas spriedums ir tiesisks.

### **Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348. panta 1. punktu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

### **n o s p r i e d a**

Administratīvās apgabaltiesas 2004. gada 6. decembra spriedumu atstāt negrozītu, bet *A.G.* sūdzību noraidīt.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	senatore	I. Skultāne
	senatore	E. Vernuša
	senatore	G. Višņakova