NORAKSTS

Lieta Nr.A42689307

SKA – 61/2011

S P R I E D U M S

Rīgā 2011.gada 3.martā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētājs senators A.Guļāns

senatore V.Kakste

senatore I.Skultāne

piedaloties pieteicēja *M.D.* pārstāvei *I.D.* un atbildētājas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *I.L.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *M.D.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 3.decembra lēmuma Nr.19/42035 atcelšanu, sakarā ar *M.D.* kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 26.maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvalde no 2007.gada 8.janvāra līdz 6.augustam pieteicējam *M.D.* veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2003. un 2004.gadu.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes struktūrvienības priekšnieces 2007.gada 6.augusta lēmumu (turpmāk – Sākotnējais lēmums) pieteicējam nomaksai budžetā noteikti Ls 12 765,40, no tiem: iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 5511,83, nokavējuma nauda Ls 1741,74 un soda nauda Ls 5511,83, kā arī samazināti pieteicēja papildu deklarācijā uz 2003.gada 1.janvāri uzrādītie skaidrās naudas uzkrājumi par Ls 1 095 000, uz 2004.gada 1.janvāri – par Ls 1 370 000. Pieteicējs Sākotnējo lēmumu apstrīdēja.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes direktora 2007.gada 10.oktobra lēmumu (turpmāk - Otrais lēmums) Sākotnējais lēmums atcelts daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 5511,83, soda naudu Ls 5511,83 un nokavējuma naudu Ls 1741,74, bet atstāts negrozīts daļā par pieteicēja papildu deklarācijā uz 2003.gada 1.janvāri uzrādīto skaidrās naudas uzkrājumu samazināšanu par Ls 1 095 000, uz 2004.gada 1.janvāri – par Ls 1 370 000.

Pieteicējs Otro lēmumu apstrīdēja daļā, kurā Sākotnējais lēmums tika atstāts negrozīts. Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 3.decembra lēmumu (turpmāk - Lēmums) Otrais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Pieteicējs Lēmumu pārsūdzēja tiesā. Ar Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 21.jūlija spriedumu pieteikums apmierināts un pārsūdzētais Lēmums atcelts.

[3] Izskatot lietu sakarā ar atbildētāja apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Lietā ir strīds par to, vai Valsts ieņēmumu dienests pamatoti samazināja pieteicēja papildu deklarācijā uz 2003.gada 1.janvāri uzrādītos skaidrās naudas uzkrājumus par Ls 1 095 000, bet papildu deklarācijā uz 2004.gada 1.janvāri uzrādītos skaidrās naudas uzkrājumus par Ls 1 370 000.

[3.2] Par nepamatotu uzskatāms pieteicēja arguments, ka viņam nebija pienākuma Valsts ieņēmumu dienestam iesniegt pierādījumus un paskaidrojumus par 2003.un 2004.gadā deklarētajiem naudas uzkrājumiem.

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

Arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pants paredz, ka Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu lielumu nodokļu

maksātājiem atbilstoši to īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajām vai pārbaudes laikā iegūtajām ziņām.

No minētajām tiesību normām secināms, ka Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības pārbaudīt maksātāja deklarācijā uzrādīto datu ticamību, kā arī uz aprēķinu pamata noteikt ar nodokli apliekamo ienākumu un maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tā kā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pants dod Valsts ieņēmumu dienestam tiesības precizēt nodokļu apmēru, tam ir tiesības arī neatzīt skaidrās naudas uzkrājumus, jo no uzkrājumu atzīšanas vai neatzīšanas tālāk ir atkarīgs maksājamā nodokļa apmērs. Savukārt nodokļu maksātājam ir jāpamato neatbilstība starp ieņēmumiem un izdevumiem. Pamatošana nozīmē to, ka pieteicējam nevis tikai paskaidrojumos jānorāda, ka viņam bija skaidras naudas uzkrājumi norādītajā apmērā, bet arī jānorāda ticams pamatojums, ka šie paskaidrojumi ir patiesi.

Nodokļu maksātāja pienākums pierādīt savu iebildumu pamatotību izriet arī no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantā noteiktā, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Tādējādi nav pamatots pieteicēja norādītais, ka viņam nebija jāpierāda skaidras naudas uzkrājumu izcelsme.

Pieteicējs uzskata, ka uzkrājumu izcelsmi ir pierādījis, iesniedzot 2003. un 2004.gada ienākumu deklarācijas, kurās uzrādīja skaidras naudas uzkrājumus. Deklarāciju iesniegšana, tajā norādot kādas ziņas, tai skaitā par skaidras naudas uzkrājumiem, automātiski nenozīmē, ka šīs ziņas atbilst patiesībai un nav apšaubāmas no Valsts ieņēmumu dienesta vai tiesas puses. Savukārt personai, norādot papildu deklarācijā skaidras naudas uzkrājumus, ir jāspēj saprātīgi un ticami pamatot un pierādīt to izcelsmi, lai Valsts ieņēmumu dienests varētu izpildīt savas likumā paredzētās tiesības un pienākumus kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību.

Ievērojot minēto, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti vērtēja to, vai pieteicēja 2003. un 2004.gada ienākumu deklarācijās norādītie skaidrās naudas uzkrājumi ir pierādīti. Līdz ar to arī tiesai ir jāizvērtē pieteicēja paskaidrojumi un pierādījumi par šo skaidrās naudas uzkrājumu izcelsmi un esamību.

[3.3] Lēmumā minēts, ka 2007.gada 4.jūnija vēstulē pieteicēja pārstāve norādījusi, ka Valsts ieņēmumu dienesta pieprasītā informācija aptver laika periodu pirms 2003.gada, daudzi dokumenti vairs nav saglabājušies, no tiem daļa gāja bojā ugunsgrēkā */adrese/*, ir pieprasīta informācija no AS „Rietumu banka" arhīva.

Pieteicēja iesniegtajā AS „Rietumu banka" 2007.gada 7.jūnija izziņā norādīts, ka

kompānijai „*/Nosaukums/*” šajā bankā bija atvērts norēķinu konts. Banka apstiprina, ka minētā konta pilnvarotā persona bija pieteicējs un laika posmā no 1996.gada 22.aprīļa līdz 1998.gada 23.oktobrim no šā konta viņš saņēma skaidras naudas līdzekļus 2 275 522 USD apmērā.

Lēmumā minēts arī, ka 2007.gada 21.jūnijā Valsts ieņēmumu dienests saņēma pieteicēja pārstāves 2007.gada 18.jūnija vēstuli, kurā norādīts, ka pilnvarojuma laikā no kompānijas „*/Nosaukums/*” saņemtie līdzekļi 2 275 522 USD tika lietoti un izmantoti kā uzticēti naudas līdzekļi dažādiem mērķiem, bet vēlāk kā tiesiskā valdījumā esoši, personīgi līdzekļi.

Administratīvās apgabaltiesas sēdē pieteicēja pārstāve papildus paskaidroja, ka Kiprā reģistrētā kompānija „*/Nosaukums/*” bija pieteicēja un firmas „*/Nosaukums/*” kopīpašums, tāpēc pieteicējs varēja no kompānijas „*/Nosaukums/*” bankas konta izņemt naudu un rīkoties ar to, ieguldot citur. Šāds paskaidrojums mutiski tika sniegts arī audita laikā, bet netika ņemts vērā.

[3.4] Pieteicēja iesniegtā bankas izziņa pierāda, ka pieteicējs ir izņēmis naudu no kompānijas „*/Nosaukums/*” konta, bet šī izziņa nepierāda to, ka izņemtie naudas līdzekļi pieder pieteicējam un viņš ar tiem varēja brīvi rīkoties pēc saviem ieskatiem kā ar saviem personīgajiem līdzekļiem.

Izvērtējot visus iepriekš minētos pieteicēja paskaidrojumus, apgabaltiesa tos nevērtē kā ticamus un pietiekamus, lai atzītu pieteicēja 2003. un 2004.gadā deklarēto naudas uzkrājumu izcelsmi un esamību.

Pieteicējs līdz audita uzsākšanai vairākkārt Valsts ieņēmumu dienestam vēstulēs norādījis, ka viņam nav pienākuma sniegt dokumentus un skaidrojumu par ienākumu deklarācijās norādītajām ziņām, jo informācijas pieprasījums nav veikts atbilstoši normatīvajos aktos paredzētajiem nosacījumiem. Arī audita pārskatā nav norādīts, ka pieteicējs audita laikā mutiski būtu sniedzis paskaidrojumus par bankā izņemtajiem naudas līdzekļiem. Audita sākuma sarunā pieteicējs norādīja, ka mēneša laikā precizēs un iesniegs informāciju par naudas uzkrājumiem, bet to neizdarīja. Līdz ar to no lietas materiāliem neizriet, ka pieteicējs administratīvā procesa gaitā iestādē būtu sniedzis pilnīgus un patiesus paskaidrojumus par darījumiem, uz kuru pamata viņš kompānijas „*/Nosaukums/*” bankas kontā izņēma naudas līdzekļus. Tā kā pieteicēja iesniegtā izziņa pierādīja tikai to, ka pieteicējs bankā ir izņēmis juridiskai personai piederošu naudu, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti secināja, ka šāda informācija nepierāda to, ka no juridiskās personas bankas konta izņemtie līdzekļi ir atzīstami par pieteicēja naudas līdzekļiem, ko viņš varēja uzkrāt līdz 2003. un 2004.gadam.

Arī pieteicēja pārstāves tiesas sēdē sniegtais paskaidrojums, ka kompānija „*/Nosaukums/*" bija pieteicēja un firmas „*/Nosaukums/*" kopīpašums, tāpēc pieteicējs varēja no šīs kompānijas bankas konta izņemt naudu un rīkoties ar to, nepierāda pieteicēja deklarēto naudas uzkrājumu izcelsmi un esamību. Tas, ka pieteicējs bija viens no kompānijas „*/Nosaukums/*" īpašniekiem, nenozīmē, ka kompānijas bankas kontos esošie naudas līdzekļi bija pieteicēja naudas līdzekļi. Ja pieteicējs bija šīs kompānijas kopīpašnieks, un viņš kādu darījumu rezultātā no šīs kompānijas saņēma naudu, viņa rīcībā būtu jābūt dokumentiem, kas to apliecina, vai arī pieteicējam vismaz bija jāspēj Valsts ieņēmumu dienestam un tiesai paskaidrot, kādu darījumu rezultātā naudas līdzekļi tika iegūti. Pieteicējs par darījumiem ar kompāniju „*/Nosaukums/*" nav sniedzis nekādus paskaidrojumus un līdz ar to nav pamata ticēt pieteicēja paskaidrojumiem, ka viņam ne audita laikā, ne lietas izskatīšanas laikā tiesā nav bijis iespējams iesniegt dokumentus, kas apliecina viņa darījumus ar minēto kompāniju. Tiesa nevar izvērtēt pieteicēja argumentus par pierādījumu iesniegšanas neiespējamību, ja pats pieteicējs vispār nav vēlējies paskaidrot, ka jebkādi konkrēti pierādījumi vispār pastāv.

[3.5] Pieteicēja pārstāve tiesā iesniegusi vairākas interneta rakstu izdrukas, kurās norādīts, ka pieteicējs ir miljonārs. Pieteicēja pārstāve tiesas sēdē paskaidroja, ka minētā informācija liecina par pieteicēja statusu un to, ka auditējamā periodā pieteicēja rīcībā bija lieli naudas līdzekļi, tāpēc Valsts ieņēmumu dienestam nebija pamata apšaubīt pieteicēja deklarētos skaidrās naudas uzkrājumus.

Pieteicēja pārstāves iesniegtā informācija uzskatāma par vispārēja rakstura informāciju, kas nav tieši identificējama ar izskatāmās lietas strīdus priekšmetu. Minētajās izdrukās nav nekādu ziņu par pieteicēja 2003. un 2004.gadā deklarēto uzkrājumu izcelsmi, tāpēc šo informāciju tiesa nevērtē kā pierādījumu par deklarēto uzkrājumu avotiem un šo uzkrājumu esamību.

[3.6] No audita pārskata izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests 2005.gada 17.jūnijā nosūtīja pieteicējam vēstuli par deklarāciju un papildus deklarāciju iesniegšanu un pieteicējs 2005.gada 14.oktobrī šīs deklarācijas arī iesniedza. Pēc tam pieteicējam vairākkārt tika pieprasīta papildu informācija, uz ko pieteicējs sniedza atbildes. Rīgas reģionālā iestāde 2006.gada 29.decembra vēstulē pieteicējam paziņoja, ka tiks veikts ienākumu nodokļa audits par 2003. un 2004.gadu. 2007.gada 17.janvārī tika sastādīts audita sākuma sarunas protokols, kurā pieteicējs norādīja, ka informācija par papildu deklarācijās uzrādītajiem skaidrās naudas uzkrājumiem tiks precizēta un iesniegta audita veikšanai viena mēneša laikā, bet tā netika iesniegta.

Līdz ar to apgabaltiesa uzskata par nepamatotiem pieteicēja pārstāves tiesas sēdē

izteiktos argumentus, ka Valsts ieņēmumu dienests nav ievērojis procesuālos priekšnoteikumus audita veikšanai.

[3.7] Atbildot uz pieteicēja argumentu, ka Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonām nebija tiesību pieprasīt pierādījumus par finanšu līdzekļu izcelsmi, kuri veidojušies vairāk kā trīs gadus pirms auditējamā perioda, apgabaltiesa nepiekrīt šādam argumentam.

Tas, ka pieteicējs 2002.gada deklarācijā norādīja skaidrās naudas uzkrājumu un Valsts ieņēmu dienests neveica pieteicējam nodokļu auditu par 2002.gadu, nenozīmē, ka Valsts ieņēmumu dienestam nebūtu tiesību vērtēt pieteicēja paskaidrojumus par 2002.gadā un agrāk veidotiem uzkrājumiem. Tas, ka skaidras naudas uzkrājumi veidojušies pirms auditējamā perioda, ir tikai pieteicēja apgalvojums, kura pierādīšanai pieteicējs nav iesniedzis ticamus pierādījumus. Ja seko pieteicēja loģikai, tad Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonas vispār nedrīkstētu pieprasīt pierādījumus par līdzekļu izcelsmi, jo personai vienmēr pastāvētu iespējas apgalvot, ka līdzekļu uzkrājumi veidojušies vairāk kā trīs gadus iepriekš.

Apstāklis, ka Latvijā nav pieņemts ienākumu deklarēšanas likums, rada nosacījumus, ka pieteicējs var atsaukties uz agrāk gūtiem ienākumiem. Tomēr tiesības atsaukties uz ieņēmumu esamību neatbrīvo pieteicēju no pienākuma pierādīt, ka pieteicēja apgalvojumi ir patiesi. Apliekamā ienākuma noteikšanā personai jāspēj pierādīt ienākumu avotu (izcelsmi). Pretējā gadījumā personai jārēķinās, ka tie netiks atzīti un tiks ieskaitīti ar nodokli apliekamos ienākumos.

[4] Par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību, kurā norādīts turpmāk minētais.

[4.1] Tiesa nav pareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 23.panta otro daļu, kas nosaka iestādes tiesību veikt uzrēķinu, bet konkrētajā lietā ir strīds par naudas samazinājumu, kas pēc statusa ir pavisam cita darbība. Likuma darbības jēga attiecībā uz samazinājumu nemaz nav attiecināma.

[4.2] Tiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 149. – 154.pantu un nav ņēmusi vērā to, ka iestāde administratīvo aktu nav pamatojusi ar faktiem, objektīviem un racionāliem juridiskiem apsvērumiem.

[4.3] Tiesa noteikusi pārlieku plašas un bez pamata nesamērīgi augstas prasības faktu pierādīšanai.

Motīvu daļa

[5] Lietā ir izšķirams jautājums, vai, veicot pārbaudi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu, Valsts ieņēmumu dienests, pieprasot personai pierādīt skaidrā naudā deklarētos uzkrājumus, nav izvirzījis pārlieku plašas un nesamērīgi augstas prasības faktu pierādīšanai, kā arī, vai atbildētājs, nenosakot pieteicējam pienākumu samaksāt papildu iedzīvotāju ienākuma nodokli, ir rīkojies tiesiski, samazinot pieteicēja papildu deklarācijā uzrādīto skaidras naudas uzkrājumu.

[6] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.pants noteic fiziskās personas pienākumu no tās gūtajiem ienākumiem maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta pirmās daļas 2.punkts noteic nodokļu administrācijas pienākumu kontrolēt nodokļu (nodevu) aprēķināšanas un maksāšanas pareizību. Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.pants noteic Valsts ieņēmumu dienesta tiesības pārbaudīt iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu.

[7] Nodokļu maksātāja pienākums ir norādīt vai iesniegt Valsts ieņēmumu dienestā tā pieprasītos dokumentus (*likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 5.punkts*). Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" 5.punkts noteic, ka nodokļu maksātājs papildu deklarācijai var pievienot jebkuru citu informāciju par saviem ienākumiem, izdevumiem, to struktūru un īpatnībām, kuru tas uzskata par nepieciešamu sniegt Valsts ieņēmumu dienestam pirms ienākuma aprēķina veikšanas. No minētajām tiesību normām izriet, ka nodokļu maksātājs deklarācijā norādīto datu patiesuma pierādīšanai var izmantot jebkuru pierādīšanas līdzekli.

[8] Valsts ieņēmumu dienesta tiesības pārbaudīt deklarācijā norādīto datu ticamību un pareizību ir noteiktas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.panta 1.punktā.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmajai daļai pēc nodokļu revīzijas (audita) Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības precizēt nodokļu un deklarāciju sastāvdaļās norādāmās summas, apliekamos ienākumus (zaudējumus), nodokļu (nodevu) aprēķinus atbilstoši nodokļu jomu reglamentējošiem normatīvajiem aktiem (*sk., piemēram, Senāta 2010.gada 19.jūlijā sprieduma lietā Nr. SKA-226/2010 11. punktu).*

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta pirmajai daļai Valsts ieņēmumu dienests pārbauda maksātāja (fiziskās personas) taksācijas gadā gūtos ienākumus, pamatojoties uz iesniegtajā gada ienākumu deklarācijā uzrādītajiem datiem, darba devēju

(ienākuma izmaksātāju) paziņojumiem par izmaksātajām summām, ārvalstu nodokļu administrāciju sniegtajām ziņām, apsekošanas un pārbaužu rezultātiem, kā arī citu Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošo informāciju par nodokļa maksātāja ienākumiem, īpašuma stāvokļa izmaiņām un izdevumiem. Šā panta otrā daļa noteic: ja Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi vai maksātāja iesniegtajā deklarācijā uzrādītais ienākumu apjoms saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošo informāciju ir mazāks par viņa izdevumu apjomu, Valsts ieņēmumu dienests nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata atbilstoši maksātāja īpašuma vērtības pieaugumam un Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajām ziņām par maksātāja darbību (arī maksātāja darījumiem un ieņēmumiem no saimnieciskās darbības).

Līdz ar to, Senāta ieskatā, pieteicēja kasācijas sūdzības arguments, apšaubot atbildētāja tiesības samazināt pieteicēja deklarācijā norādīto skaidras naudas uzkrājumu, ir nepamatots, jo atbildētājam kā kompetentai iestādei nodokļu audita jomā, ir tiesības pārbaudīt un neatbilstības gadījumā samazināt deklarācijā norādīto skaidras naudas uzkrājumu. Senāts piekrīt apgabaltiesas spriedumā paustajai argumentācijai, ka deklarācijā norādītās skaidras naudas uzkrājuma atzīšana vai neatzīšana var liecināt par pieteicēja patieso ienākumu apjomu, no kura ir atkarīgs ieturamo nodokļu lielums. Līdz ar to, veicot ienākumu nodokļa auditu, svarīgi konstatēt ienākumu patieso lielumu.

[9] Ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs (*likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants*). No minētās tiesību normas izriet nodokļu maksātāja pienākums iesniegt pierādījumus par skaidras naudas uzkrājumu veidošanos vai vismaz norādīt ticamu pamatojumu un apstākļus, kādos tas veidojies, kurus savukārt Valsts ieņēmumu dienests varētu pārbaudīt. Šāda nostāja ir apstiprināta arī Senāta judikatūrā (*sk., piemēram, Senāta 2006.gada 13.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-231/2006 11.3.punktu*).

Pieteicējs, pamatojot skaidras naudas uzkrājumu, iesniedza izziņu, no kuras redzams, ka no AS "Rietumu banka" konta, viņš, kā pilnvarotā persona, saņēma skaidru naudu, kuru tur ieskaitīja kompānija, kuras līdzīpašnieks viņš ir. Šos apstākļus pieteicējs uzskata kā pierādījumu tam, ka minētā nauda ir viņa īpašums.

Novērtējot pieteicēja paskaidrojumus, Valsts ieņēmumu dienestam ir jāizvērtē to ticamība kopsakarā ar citiem tiešiem vai netiešiem pierādījumiem. Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības tos atzīt vai neatzīt, pamatojot un argumentējot savu lēmumu. Savukārt tiesa

pārbauda Valsts ieņēmumu dienesta novērtējuma pareizību.

Nodokļu administrācijai ir jāspēj pamatot tās izdoto administratīvo aktu. Tomēr nodokļu lietās tieši privātpersonai pašai vislabāk ir zināmi fakti par tās ienākumiem, izdevumiem un citiem nozīmīgiem apstākļiem. Tādēļ nodokļu maksātājam ir svarīgi līdzdarboties pierādījumu savākšanā. Tas izriet gan no Administratīvā procesa likuma 150.panta trešās daļas, gan no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta. Izskatāmajā lietā pieteicēja iesniegtos pierādījumus atbildētājs nav atzinis par ticamiem. Citus pierādījumus, kas apliecinātu deklarētās skaidras naudas uzkrājuma avotus, pieteicējs nav iesniedzis. Senāta ieskatā, apgabaltiesa, vērtējot lietas apstākļus, pamatoti secināja, ka minētā bankas izziņa liecina tikai par to, ka pieteicējs saņēmis noteiktu naudas summu, tomēr nav pierādījumu, ka tā pieder pieteicējam un viņš ar to varēja rīkoties kā ar savu. Tas, ka tiesa nav piešķīrusi ticamību pierādījumiem, kas, pieteicēja ieskatā, ir ticami, nenozīmē, ka tiesa būtu pārkāpusi kādu materiālo vai procesuālo tiesību normu, kas būtu pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

Senāts noraida kasācijas sūdzības argumentu par to, ka pieteicējam uzliktas pārlieku plašas un nesamērīgi augstas prasības faktu pierādīšanai. Valsts ieņēmumu dienests apšaubīja pieteicēja deklarācijā norādītos skaidras naudas uzkrājumus un aicināja pieteicēju iesniegt citus pierādījumus, kas apliecinātu viņa paskaidrojumus par skaidras naudas uzkrājumu izcelsmes avotiem, vai vismaz pietiekami skaidri norādīt uz apstākļiem, kas objektīvi traucē to iesniegšanu. Šādu iespēju pieteicējs nav izmantojis.

Senāts arī norāda, ka pierādījumu novērtēšana ir pirmo divu instanču tiesu kompetencē. Kasācijas instances tiesa var pārbaudīt, vai tiesa nav pārkāpusi procesuālo tiesību normas pierādījumu pārbaudē. Senāts nekonstatē procesuālo tiesību normu pārkāpumus pierādījumu pārbaudē apgabaltiesas spriedumā.

[10] Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, apgabaltiesas spriedums atzīstams par tiesisku un tā atcelšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu,

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 26.maija spriedumu, bet *M.D.* kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs senators	*(paraksts)*	A.Guļāns
Senatore	*(paraksts)*	V.Kakste
Senatore	*(paraksts)*	I.Skultāne

NORAKSTS PAREIZS

Senators A.Guļāns
2011.gada 3.martā