NORAKSTS
Lieta Nr.A42610308
AA43-0731-10/19

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2010.gada 30.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja V.Zommere,
tiesneses S.Gintere un M.Osmane
ar tulci *O.L.*,

piedaloties pieteicējam *P.N.*, viņa pārstāvei zvērinātai advokātei Ilzei Grolmusai,
atbildētāja – Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim *R.V.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *P.N.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 17.aprīļa lēmuma Nr.19/11092 atcelšanu, sakarā ar *P.N.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 30.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk - VID) Latgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieks 2007.gada 14.novembrī pieņēma lēmumu Nr.1.-4/16422, ar kuru *P.N.* (turpmāk arī pieteicējs) samazināja skaidrās naudas uzkrājumus uz 2004.gada 1.janvāri par Ls 32 000.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja VID Latgales reģionālās iestādes direktorei.

Ar VID Latgales reģionālās iestādes direktores 2008.gada 4.februāra lēmumu Nr.1-4/3295 atstāts negrozīts VID Latgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka 2007.gada 14.novembra lēmums Nr.1.-4/16422 un veikti grozījumi VID Latgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka 2007.gada 14.novembra lēmuma Nr.1.-4/16422 pirmajā rindkopā un aizstāti vārdi „2007.gada 26.oktobrī" ar vārdiem „2007.gada 14.novembrī".

Nepiekrītot minētajām lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram. Ar 2008.gada 17.aprīļa VID ģenerāldirektora lēmumu

Nr.19/11092 atstāts negrozīts VID Latgales reģionālās iestādes direktores 2008.gada 4.februāra lēmums Nr.1-4/3295.

[2] Nepiekrītot VID ģenerāldirektora 2008.gada 17.aprīļa lēmumam Nr.19/11092 (turpmāk - Lēmums), *P.N.* iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikumā norādīti šādi argumenti.

[2.1] Iedzīvotāju ienākuma nodokļa audits tika veikts par periodu no 2004.gada 1.janvāra līdz 2005.gada 31.decembrim, bet lēmums pieņemts par periodu līdz 2003.gada 31.decembrim.

[2.2] Ir nelikumīgi neatzīt finansiālo stāvokli uz audita pārbaudes sākuma periodu un pieņemt lēmumu par periodu, kurš neietilpst dotās audita pārbaudes kompetencē.

[2.3] Nav ņemti vērā fakti, kas ietekmē aprēķinu rezultātu, kas tika norādīti apstrīdēšanas iesniegumā.

[2.4] Audits veikts, patvaļīgi traktējot Latvijas Republikas likumus, pārkāpjot pieteicēja likumīgās tiesības, ignorējot pieteicēja paskaidrojumus, kā rezultātā pasliktinājās pieteicēja un viņa ģimenes materiālais stāvoklis.

[2.5] Ministru kabineta 2006.gada 19.septembra noteikumi Nr.780 ir spēkā no 2006.gada 27.septembra, tāpēc šo noteikumu normu piemērošana laika posmam līdz 2006.gada 27.septembrim ir nelikumīga un līdz ar to tiek pārkāpta viena no cilvēka pamattiesībām.

[2.6] Nodokļu inspektores nepaskaidroja, kādā veidā var pierādīt finanšu operācijas, kurām beidzies attaisnojošo dokumentu uzglabāšanas termiņš 3 gadi (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28.pants 4.punkts.).

[2.7] Audita laikā tika ignorēti pieteicēja paskaidrojumi gan sākuma sarunas laikā, gan vēlāk sniegtie.

[2.8] 2005.gada papildu deklarācijā paskaidrots, ka summa uz 2005.gada sākumu ir summa uz 2004.gada beigām Ls 47 000. 2004.gada papildu deklarācijā paskaidrots, ka summa uz 2004.gada sākumu ir summa uz 2003.gada beigām Ls 44 000. 2003.gada papildu deklarācijā paskaidrots, ka summa uz 2003.gada sākumu ir Ls 42 000 un norādīti uzkrājumu avoti: dividendes – Ls 21 000 saņemtas līdz 2003.gadam no individuāla uzņēmuma (turpmāk –IU) „RSF Radiāns", uzkrājumi no PSRS laikiem Ls 17000, dažādi dāvinājumi Ls 4 000 sakarā ar laulībām. Tika iesniegtas orderu kopijas par dividendu saņemšanu līdz 2001.gadam ieskaitot.

Prasība iesniegt orderus par periodu līdz 2001.gadam ir nepamatota, jo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28.panta 4.punktā noteikts, ka maksātāja pienākums ir uzglabāt ieņēmumus un attaisnotos izdevumus apliecinošos dokumentus vismaz trīs gadus pēc gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas termiņa. No Finanšu ministrijas

saņemtajā vēstulē norādīts, ka nodokļa maksātāja vispārējais pienākums ir uzglabāt finansiālās un saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus attaisnojuma dokumentus piecus gadus.

[2.9] Tika iesniegti pierādījumi par uzkrājumiem uz 2004.gada 1.janvāri - papildus deklarācija par 2003.gadu, kur pamatoti līdzekļu iegūšanas avoti uz 2004.gada 1.janvāri. Nav saprotams, kāpēc tas ir ignorēts. Sākuma uzkrājumu par pirms audita periodu (līdz 2003.gadam ieskaitot), neatzīšana no auditoru puses ir nelikumīga, jo likums par nulles sākuma deklarācijām nav pieņemts, balstoties uz kuru var anulēt faktiskos sākuma uzkrājumus uz brīdi, kad sākts audits, konkrēti no 2004.gada 1.janvāra.

[2.10] Nobeiguma sarunas protokols ir falsificēts, kas bija par pamatu skaidras naudas uzkrājumu samazināšanai.

[2.11] Papildu deklarācijas par 2003., 2004. un 2005.gadu tika iesniegtas VID Finanšu policijas pārvaldes izmeklētājam 2007.gada 23.martā.

[2.12] Auditoriem ir zināms pieteicēja ģimenes stāvoklis, taču neskatoties uz to, tiek neatzītas un pilnīgi ignorētas sievas tiesības piedalīties kopīgo bērnu uzturēšanā un audzināšanā. Fakts, ka pieteicēja algas nodokļu grāmatiņā ir ierakstīti kā apgādājamie bērni, nenozīmē, ka bērni jāuztur tikai pieteicējam.

[2.13] Nav ņemts vērā ģimenes valsts pabalsts, kas tiek maksāts par bērniem.

[3] Atbildētājs rakstveida paskaidrojumā tiesai norāda, ka pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz tālāk minēto:

[3.1] Nepamatoti ir pieteicēja iebildumi, ka audita nobeiguma sarunas protokols ir falsificēts un šis dokuments bija par pamatu skaidras naudas uzkrājumu samazināšanai, jo:

1. uz nobeiguma sarunas protokola nav pieteicēja paraksta,
2. minētais protokols nav pierādījuma dokuments, kas pamato nodokļu administrācijas lēmumā izdarītos secinājumus un nobeiguma sarunas protokols nav administratīvais akts Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 1.panta izpratnē, jo nerada tiesiskas sekas.

[3.2] Apstāklis, ka pieteicējs nebija ieradies uz nobeiguma sarunu un neatzīst audita rezultātā VID izdarītos secinājumus, nevar būt par pamatu audita rezultātu apstrīdēšanai.

[3.3] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 3.punkts nosaka nodokļu maksātāja pienākumu iesniegt nodokļu administrācijai šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās nodokļu un informatīvās deklarācijas rakstveidā vai elektroniskā veidā nodokļu normatīvajos aktos noteiktajos termiņos.

[3.4] Skaidras naudas uzkrājumi ir viens no papildu deklarācijas posteņiem, tāpēc nodokļu administrācijai saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmo daļu un likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10.panta pirmās daļas 5.punktu un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.pantā noteikto ir jāpārbauda deklarācijā norādīto datu ticamība un pareizība, kā arī jānoskaidro visi apstākļi un fakti, kas pamato naudas uzkrājumu esamību.

Savukārt pieteicējam bija jāiesniedz dokumentāri pierādījumi, kas liecina par skaidras naudas izcelsmi, kā arī jāpamato deklarācijās norādītās informācijas patiesumu. Jau sākuma sarunas gaitā pieteicējs tika informēts, ka viņam jāsniedz pierādījumi par papildu deklarācijās uzrādīto skaidras naudas uzkrājumu faktisko esamību un apjomu.

[4] Ar Administratīvā rajona tiesas 2009.gada 30.jūnija spriedumu noraidīts *P.N.* pieteikums par Valsts ieņēmuma dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 17.aprīļa lēmuma Nr.19/11092 atcelšanu.

Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] No lietas materiāliem konstatējami šādi lietas faktiskie apstākļi.

[4.1.1] VID Latgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa no 2007.gada 3.septembra līdz 2007.gada 14.novembrim veica pieteicēja vienkāršo iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2004. un 2005.gadu.

[4.1.2] 2007.gada 14.novembrī pieņemts lēmums par audita rezultātiem, ar kuru samazināts pieteicēja skaidras naudas uzkrājums uz 2004.gada 1.janvāri par Ls 32 000.

[4.1.3] Ar VID Latgales reģionālās iestādes direktores 2008.gada 4.februāra lēmumu Nr.1-4/3295 atstāts negrozīts VID Latgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka 2007.gada 14.novembra lēmums Nr.1.-4/16422 un veikti grozījumi VID Latgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka 2007.gada 14.novembra lēmuma Nr.1.-4/16422 pirmajā rindkopā un aizstāti vārdi „2007.gada 26.oktobrī" ar vārdiem „2007.gada 14.novembrī".

[4.1.4] Ar Lēmumu atstāts negrozīts VID Latgales reģionālās iestādes direktores 2008.gada 4.februāra lēmums Nr.1-4/3295 un samazināts pieteicēja deklarētais skaidras naudas uzkrājumus uz 2005.gada 1.janvāri par Ls 36109,05 un uz 2005.gada 31.decembri par Ls 30 383,69.

[4.2] Lietā ir strīds par to, vai atbildētājs pamatoti ir samazinājis pieteicēja skaidras naudas uzkrājumus uz 2004.gada 1.janvāri par Ls 32 000.

Tiesas ieskatā no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.panta izriet, ka 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 daudzmaz ticami pamatojumi, ka šie paskaidrojumi ir patiesi. Šāda nostāja ir apstiprināta arī līdzšinējā tiesu praksē *(sk., piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006.gada 13.jūnija spriedumu lietā SKA -231 11.3.punkts)*.

[4.3] Ievērojot, ka informācija, kas saņemta no pieteicēja audita sākuma sarunas laikā un audita gaitā nebija pietiekoša, pieteicējam tika nosūtīta vēstule ar lūgumu informēt par nodokļu maksātāja un viņa apgādājamo naudas līdzekļu izlietošanu dzīves pamatvajadzību nodrošināšanai 2004. -2005.gadā, par skaidrās naudas uzkrājumu avotiem, kas uzrādīti 2004.gada papildu deklarācijā, vai pieteicēja rīcībā ir vēl citi skaidrās naudas uzkrājumu apliecinoši dokumenti.

Kā konstatējams no lietas materiāliem, pieteicējs uz iepriekš minētajiem jautājumiem konkrētu informāciju nesniedza, tādējādi pieteicējs neizmantoja doto iespēju labprātīgi uzrādīt pieteicēja un viņa apgādājamo naudas līdzekļu izlietojumu dzīves pamatvajadzību nodrošināšanai un skaidrās naudas uzkrājumu avotus ar apliecinošiem dokumentiem.

[4.4] Tiesa konstatēja, ka VID apšauba pieteicēja deklarēto skaidras naudas līdzekļu uzkrājumu faktisko apmēru.

APL 161.panta pirmā daļa noteic, ka administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi. Savukārt atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam, gadījumā, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Atbilstoši APL 149.pantam pierādījumi administratīvajā lietā ir ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti administratīvā procesa dalībnieku prasījumi un iebildumi, kā arī ziņas par citiem faktiem, kuriem ir nozīme lietas izspriešanā. Atbilstoši APL 167.pantam pieteicēja iesniegtie dokumenti vērtējami kā rakstveida pierādījumi.

APL 154.panta pirmā daļa noteic, ka tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem.

Tiesu praksē atzīts, ka atbilstoši APL 154.panta jēgai, lai, novērtējot pierādījumus, noteiktu to objektivitāti un ticamību, pierādījumus nepieciešams vērtēt to kopumā, nevis atrauti vienu no otra.

Izvērtējot iesniegtos kases izdevumu orderus, pieteicēja paskaidrojumus un lietas materiālus kopumā, tiesa secināja, ka iesniegtie dokumenti nav vērtējami kā ticami. Tiesa konstatēja, ka pieteicējs audita laikā vairākkārt tika aicināts sniegt detalizētu informāciju par skaidras naudas avotu izcelsmi, taču pieteicējs šādu informāciju sniedza tikai daļēji, vienlaicīgi norādot, ka dokumentus ilgstoši nav jāglabā. Tiesa kritiski vērtē apstākli, ka tikai uz tiesas sēdi pieteicējs iesniedza četrus kases izdevumu orderus, norādot, ka orderi par 1999. un 2000.gadā izmaksātajām dividendēm tika atrasti nejauši, kārtojot šķūnīti. Turklāt orderi Nr.58 un Nr.59 ir izrakstīti vienā dienā – 1999.gada 30.decembrī, savukārt orderi Nr.89 un Nr.90 – 2000.gada 28.decembrī. Turklāt kritiski vērtējams apstāklis par iesniegtajiem dokumentiem arī tādā aspektā, ka pieteicējs ir IU „RSF Radiāns" amatpersona un īpašnieks, kuram brīvi pieejami uzņēmuma dokumenti, veidlapas un zīmogi. Turklāt, kā secināms no lietas materiāliem, pieteicējs nelabprāt ir vēlējies sadarboties ar VID, bet pārsvarā pierādīšanas pienākumu uzlicis VID nevis pats centies pierādīt savu apgalvojumu patiesumu. Tiesas ieskatā šāda pieteicēja rīcība nav vērtējama kā godprātīga.

[4.5] Tiesas ieskatā gan pieteicēja, gan liecinieču sniegtie paskaidrojumi par uzkrājumiem no PSRS laikiem un dāvinātajiem naudas līdzekļiem ir vispārīgi un nekonkrēti, proti, tajos sniegtā informācija nepārliecina, ka norādītā uzkrājuma summa no PSRS laikiem bija pieteicēja rīcībā, ka kāzās tika uzdāvināti Ls 4 000, ievērojot, ka kāzas notika 2000.gadā un kā pieteicējs apliecināja, ka kāzās bija 50 viesi, tiesai nerada ticamību apstāklis, ka katrs viesis dāvināja Ls 80, kas 2000.gadā bija pietiekoši liela naudas summa. Bez tam liecinieču paskaidrojumi vērtējami ļoti kritiski, jo būdamas pieteicēja sieva un pieteicēja māte viņas ir lietā ieinteresētas personas.

Ievērojot apstākli, ka sniegtās ziņas ir vispārīgas, pretrunīgas, ir pietiekams pamats, lai tām nepiešķirtu ticamību.

Tiesa atzina, ka pieteicējam bija pienākums apzināties savu paskaidrojumu pamatojumu un spēju tos pierādīt. Tā kā uzkrājumus no PSRS laikiem šajā lietā apliecina tikai pieteicēja un viņa sievas *S.N.* un mātes *L.N.* paskaidrojumi, kuriem tiesa nepiešķir ticamību, bet dividendēs saņemtos līdzekļus Ls 8 949,61 tiesas sēdē iesniegtie orderi, ko tiesa nevērtē kā ticamus, tad izskatāmajā gadījumā, par pamatotu ir atzīstams VID viedoklis, neatzīstot skaidras naudas uzkrājumu Ls 17 000, dāvinājumus Ls 4 000 apmērā un dividendēs izmaksāto summu esamību pieteicējam un samazinot skaidras naudas uzkrājumu uz 2004.gada 1.janvāri par šo summu, jo šie fakti nav pierādīti.

[4.6] Tiesa noraidīja kā nepamatotus pieteicēja pieteikumā izteiktos argumentus, jo tie neapstiprinās ar lietā esošajiem materiāliem.

Tiesa noraidīja kā nepamatotu pieteicēja argumentu, ka audita nobeiguma sarunas protokols ir falsificēts, kas bija par pamatu skaidras naudas uzkrājumu samazinājumam.

Tiesa piekrita atbildētājas viedoklim, ka audita nobeiguma sarunas protokols nav administratīvais akts APL 1.panta izpratnē, jo tas nerada pieteicējam nekādas tiesiskās sekas.

[5] 2009.gada 3.augustā Administratīvajā apgabaltiesā saņemta pieteicēja apelācijas sūdzība par Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 30.jūnija spriedumu.

Apelācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[5.1] Tiesa nav vērtējusi lietas materiāliem pievienoto dokumentu „Lēmumu par kriminālprocesa izbeigšanu". Minēto lēmumu VID likumā noteiktā kārtībā neapstrīdēja. Fakts, ka lēmums par kriminālprocesa izbeigšanu netika apstrīdēts, liecina par nepamatoti izvirzītu apsūdzību pret pieteicēju.

[5.2] Tiesa nav ņēmusi vērā faktu, ka uz „Papildu deklarācijām" par 2003., 2004. un 2005.gadu un uz „Gada ienākumu deklarācijas" par 2003.gadu ir izdarīta atzīme par to saņemšanu VID, kas datēta ar 2007.gada 23.martu.

[5.3] Individuālais uzņēmums ražošanas servisa firma Radiāns un VID par visu periodu nav konstatējuši nevienu likuma pārkāpumu, tai skaitā arī grāmatvedības jautājumos. Līdz ar to nav tiesiska pamata nepieņemt par pierādījumu iesniegtos kases orderus.

[5.4] Tiesa, analizējot iesniegtās Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras izziņas par apdrošinātās personas (pieteicēja sievas) iemaksām 2004. un 2005. gadā, norādīja, ka *S.N.* vidēji mēnesī ir saņēmusi Ls 50. Šis skaitlis pilnībā neatbilst izziņas saturam.

[6] 2009.gada 27.augustā Administratīvajā apgabaltiesā saņemti VID paskaidrojumi, kuros norādīti turpmāk minētie argumenti.

[6.1] No APL 151.panta izriet, ka, lai izpildītu APL 103.panta otrajā daļā un 107.panta ceturtajā daļā noteikto pienākumu objektīvi noskaidrot patiesos lietas apstākļus un panāktu tiesisku un taisnīgu lietas izskatīšanu, tiesa novērtēšanai pieņem tikai tos pierādījumus, kuriem ir nozīme lietā, savukārt izbeigts kriminālprocess un pārkāpumu nekonstatēšana juridiskās personas darbībā neapstiprina pieteicēja rīcībā esošu skaidru naudu.

[6.2] VID uzskata, ka apelācijas sūdzība ir noraidāma, jo tā neatbilst APL 292.panta nosacījumiem, proti, tajā nav minēts kā izpaužas pieņemtā sprieduma nepareizība. Tas vien, ka pieticējs nepiekrīt

spriedumam, nevar būt par pamatu sprieduma atzīšanai par nepareizu un nelikumīgu.

[7] Tiesas sēdē pieteicējs un pārstāve uzturēja apelācijas sūdzību un lūdza pieteikumu apmierināt. VID pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina un lūdza pieteikumu noraidīt.

Tiesas sēdē tika nopratināti liecinieki *S.N.* un *J.C.*

Motīvu daļa

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir pamatota, un pieteicēja pieteikums ir apmierināms.

[10] Lietā ir strīds par to, vai atbildētājs pamatoti ir samazinājis pieteicēja skaidras naudas uzkrājumus uz 2004.gada 1.janvāri par Ls 32 000.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.pantu VID teritoriālajai iestādei pēc maksātāja dzīvesvietas bija tiesības pārbaudīt deklarācijā uzrādīto datu ticamību un pareizību un IIN maksāšanas kontroli.

Konkrētajā gadījumā VID nav konstatējis neatbilstību starp pieteicēja ienākumiem un izdevumiem pārbaudāmajā periodā, bet VID apšauba deklarācijā uzrādīto datu pareizību, proti, pieteicēja uzkrājumus, kas norādīti deklarācijā.

Tiesu praksē atzīts, ka no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.panta izriet, ka 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 daudzmaz ticami pamatojumi, ka šie paskaidrojumi ir patiesi. *(sk., piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006.gada 13.jūnija spriedumu lietā SKA -231 11.3.punkts).*

[11] Pieteicējs apstrīd viņam aprēķinātos izdevumus ikdienas vajadzību segšanai un to, ka ignorētas sievas tiesības piedalīties kopīgo bērnu uzturēšanā un audzināšanā, ka visi bērnu uzturēšanas izdevumi ieskaitīti tikai pieteicējam, nav ņemts vērā, ka pieteicēja ģimeni ar pārtikas produktiem apgādāja viņa un sievas vecāki.

VID noteicis pieteicēja personīgos izdevumus, izmantojot Centrālās statistikas pārvaldes aprēķinātā pilna iztikas minimuma patēriņa preču un pakalpojuma groza vērtību vidēji vienam Latvijas Republikas iedzīvotājam

attiecīgajā laika periodā, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta sesto daļu.

Apgabaltiesas ieskatā ir nepareizi personas izdevumus aprēķināt tikai kā iztikas minimuma patēriņa groza vērtību attiecīgajā periodā, neņemot vērā citus apstākļus, proti, personas dzīvesveidu, dzīves vietu, ģimenes sastāvu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta sestā daļa noteic, ka ar nodokļa maksātāja un viņa ģimenes personiskajām vajadzībām saistīto izdevumu novērtējumu Valsts ieņēmumu dienests nosaka, izmantojot Centrālās statistikas pārvaldes statistikas datus par attiecīgo periodu, ja vien maksātājs nevar pierādīt citu ar personiskajām vajadzībām saistīto izdevumu apmēru.

No minētās normas izriet, ka Centrālās statistikas pārvaldes statistikas datus nodokļa maksātāja personīgo izdevumu noteikšanā izmanto, ja maksātājs nevar pierādīt citu ar personīgām vajadzībām saistīto izdevumu apmēru.

Nav strīda, ka pieteicējs nevar pierādīt konkrētu savu un savu bērnu personīgajām vajadzībām izlietoto līdzekļu apmēru. Līdz ar to, nosakot attiecīgo pieteicēja izdevumu apmēru, atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta sestajai daļai vispārīgi ir izmantojami Centrālās statistikas pārvaldes statistikas dati.

Tomēr apgabaltiesas ieskatā no dzīves pieredzes zināms, ka vairums personu nevarētu nosaukt precīzu summu, kāda tērēta ikdienas vajadzību apmierināšanai trīs un vairāk gadus atpakaļ.

Apgabaltiesa uzskata, ka VID nav ņēmis vērā pieteicēja situācijas īpatnības, tādēļ Centrālās statistikas pārvaldes statistikas datus (kuri lietā vispār ir izmantojami) piemērojusi nepareizi.

[12] Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" 5.punkts paredz, ka maksātājs papildu deklarācijai var pievienot jebkuru informāciju par saviem ienākumiem, izdevumiem, to *struktūru un īpatnībām*, kuru tas uzskata par nepieciešamu sniegt Valsts ieņēmumu dienestam pirms ienākuma aprēķina veikšanas. Minēto noteikumu 7.punkts attiecīgi paredz: ja maksātājs papildu deklarācijai nav pievienojis informāciju par ienākumiem vai izdevumu *īpatnībām*, ienākumu aprēķināšanai ir izmantojama Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošā informācija un Centrālās statistikas pārvaldes statistikas dati.

No minētajām normām izriet, ka, aprēķinot nodokļa maksātāja ienākumu, tostarp izmantojot Centrālās statistikas pārvaldes statistikas datus, ņemama vērā maksātāja norādītā informācija par viņa ienākumu vai izdevumu īpatnībām.

Konkrētajā gadījumā pieteicējs kā īpatnību attiecībā uz personīgā patēriņa produktiem norādījis, ka daļu pārtikas produktu viņa ģimene iegūst no vecāku piemājas saimniecībām. Respektīvi, ne visi ģimenes patērētie pārtikas produkti tiek pirkti par naudu. Šo faktu savā liecībā norādījusi arī lieciniece – pieteicēja sieva *S.N.*, kā arī pieteicēja māte *L.N.*, iesniegumā tiesai to apliecinājusi arī pieteicēja sievas māte *A.S.* un par to būtībā nav strīda. Lietā arī ir iesniegti pierādījumi par to, ka gan pieteicēja tēvam *F.N.*, gan pieteicēja sievas vecākiem pieder lauksaimniecībā izmantojama zeme, par kuru viņi saņem platību maksājumus.

Līdz ar to apgabaltiesas ieskatā, aprēķinot pieteicēja personīgā patēriņa izdevumus, atbilstoši minēto Ministru kabineta noteikumu 5. un 7.punktam ņemama vērā pieteicēja norādītā un liecinieku apstiprinātā informācija par pieteicēja ģimenes personīgā patēriņa īpatnībām, respektīvi, tas, ka ģimenei nav nepieciešams iegādāties visus patērētos pārtikas produktus.

[13] Kā atzinis Senāts līdzīgā lietā pilns iztikas minimuma patēriņa preču un pakalpojumu grozs, kura vērtība lietā izmantota, nosakot pieteicēja un viņa bērnu personīgo izdevumu apmēru, ir preču un pakalpojumu apjoms, kas nodrošina cilvēkam sabiedrībā pieņemto minimālo iztikas līmeni. Pilns iztikas minimuma patēriņa preču un pakalpojumu grozs ietver pārtikas preces (39 veidu pārtikas produkti), nepārtikas preces (109 preces, tai skaitā arī ilgtermiņa lietošanas) un pakalpojumus (26 nosaukumi), kuru apjomam būtu jānodrošina cilvēkam minimālo iztikas līmeni *(sk. Centrālās statistikas pārvaldes mājaslapā http://data.csb.gov.lv sadaļas „galvenie rādītāji" apakšsadaļā „iztikas minimums")*.

Senāta ieskatā šajā sakarā nav nozīmes, ka pieteicējs nevar norādīt precīzu no ģimenes zemnieku saimniecības iegūto produktu apmēru. Nosakot ienākumus un izdevumus pēc aprēķinu metodes, rezultāts nekad nebūs pilnīgi precīzs, un tas vienmēr būs balstīts uz pieņēmumu. Taču jātiecas, lai pieņēmums maksimāli atbilstu reālajai situācijai, jo pieņēmums nodokļu maksātāja ienākumu un izdevumu apmēra noteikšanā tikai tiktāl ir attaisnojams, ciktāl tas uzskatāms par visticamāko iespēju. Pieņēmums, ka pieteicējs ir iegādājies visus minētajā preču un pakalpojumu grozā ietvertos produktus, ja ir zināms, ka daļu pārtikas produktu viņš nav iegādājies, acīmredzami nebūtu pareizs. Tāpēc šis pieņēmums jākoriģē, kaut vai uz aptuvena vērtējuma pamata, samazinot aprēķināto pieteicēja izdevumu apmēru. Šajā sakarā jāņem vērā, ka mehāniska pilna iztikas minimuma patēriņa preču un pakalpojumu groza vērtības piemērošana, neņemot vērā pieteicēja situācijas īpatnības, vēl vairāk neatbilstu reālajai situācijai, nekā groza vērtības aptuvena korekcija.

Šajā sakarā jāņem vērā arī tas, ka normatīvie akti nenosaka, ka Valsts ieņēmumu dienestam mehāniski jāpiemēro Centrālās statistikas pārvaldes statistikas dati. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.pantam un Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" normām Valsts ieņēmumu dienests maksātāja apliekamā ienākuma aprēķinā noteiktos gadījumos var izmantot citastarp statistikas datus. Taču aprēķins nebalstās tikai uz statistikas datu mehānisku piemērošanu, bet tos pieļaujams koriģēt, ņemot vērā vērtējamās situācijas īpatnības. Uz to norāda minēto Ministru kabineta noteikumu punkti, kas paredz, ka aprēķinā ņemamas vērā maksātāja ienākumu un izdevumu īpatnības. *(sk., piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2009.gada 21.oktobra spriedumu lietā SKA -339/2009).*

Turklāt apgabaltiesas ieskatā ir būtiski, ka patēriņa grozs rēķināts vienai personai, bet, ja vairākas personas dzīvo kopā, tad loģiski, ka katrai personai nav atsevišķi jāsedz visi izdevumi, piemēram, izdevumi par īri un komunālajiem pakalpojumiem utmldz. Tādējādi VID, aprēķinot personas izdevumus, nedrīkst neņemt vērā, vai persona dzīvo ģimenē vai viena pati, it īpaši aprēķinot izdevumus par apgādāmajiem ģimenes locekļiem.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa uzskata, ka VID nepareizi noteicis pieteicēja izdevumus par audita periodu.

[14] Apgabaltiesas ieskatā ir pamatots pieteicēja arguments, ka nav pamata visus pieteicēja bērnu uztura izdevumus attiecināt tikai uz pieteicēju.

Civillikuma 177.panta pirmā daļa noteic, ka līdz pilngadības sasniegšanai bērns ir vecāku aizgādībā. Atbilstoši minētā panta otrajai un trešajai daļai aizgādība ietver bērna aprūpi. Savukārt panta ceturtā daļa noteic, ka bērna aprūpe nozīmē viņa uzturēšanu, t.i., citastarp ēdiena, apģērba, mājokļa un veselības aprūpes nodrošināšanu. Civillikuma 178.pants noteic, ka kopā dzīvojoši vecāki aizgādību īsteno kopīgi.

Tātad kopā dzīvojošiem vecākiem pienākums nodrošināt bērnus ar ēdienu, apģērbu un citām precēm un pakalpojumiem ir kopīgs.

Lietā nav strīda, ka pieteicējs un viņa sieva dzīvo kopā un kopīgi īsteno aizgādību pār saviem nepilngadīgajiem bērniem. To, ka arī viņa ar saviem līdzekļiem piedalās bērnu uzturēšanā, tiesas sēdē kā lieciniece apliecinājusi pieteicēja sieva. Līdz ar to visu pieteicēja bērnu uztura izdevumu attiecināšanai tikai uz pieteicēju nav pamata.

Kā pamatoti norādījis pieteicējs, šajā sakarā nav nozīmes, ka bērni kā apgādājamie ierakstīti tieši pieteicēja nodokļu grāmatiņā, tāpēc tieši pieteicējam piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"

13.panta pirmās daļas 1.punkta „a" apakšpunktā noteiktais nodokļa atvieglojums. Minētā norma paredz, ka par katra nepilngadīga bērna uzturēšanu pienākas nodokļa atvieglojums vienam no apgādniekiem. Taču šī norma neizslēdz vecāku kopīgu pienākumu uzturēt bērnu. Gluži pretēji, tā tieši noteic, ka nodokļa atvieglojums pienākas vienam no apgādniekiem, tādējādi prezumējot, ka apgādnieki, kuri piedalās apgādājamo uzturēšanā, var būt vairāki. Tādējādi minētā norma pēc sava satura un regulēšanas priekšmeta nav attiecināma uz konkrēta apgādnieka ienākumu vai izdevumu apmēra noteikšanu. Līdz ar to tajā ietvertajam regulējumam nav nozīmes, aprēķinot pieteicēja ienākumus un izdevumus.

Līdz ar to tas, ka lietā nav noskaidrots konkrēts līdzekļu apjoms, kuru bērnu uzturēšanai izlietojis pieteicējs, un konkrēts līdzekļu apjoms, kuru bērnu uzturēšanai iztērējusi pieteicēja sieva, nevar automātiski novest pie secinājuma, ka visi bērnu uztura izdevumi attiecināmi uz pieteicēju. Ja nav noskaidrots konkrēts katra vecāka izmantoto līdzekļu apjoms bērnu uzturēšanai un nav ticama pamata prezumēt citādu līdzekļu attiecību, tad atbilstoši Civillikuma 178.pantam, kas paredz vecāku kopīgu uzturēšanas pienākumu, prezumējams, ka katrs vecāks ieguldījis pusi bērnu uzturēšanai iztērēto līdzekļu.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa uzskata, ka VID nepareizi noteicis pieteicēja apgādāmajamo ģimenes locekļu patēriņa izdevumus par auditējamo periodu.

[15] VID apšauba arī pieteicēja deklarēto skaidras naudas līdzekļu uzkrājumu faktisko apmēru.

Kā izriet no lietas materiāliem, tad VID tikai daļēji atzinis pieteicēja uzkrājumus, kas veidojušies no IU „RSF Radiāns" dividendēm. Pieteicējs VID nav varējis iesniegt orderus par visu norādīto uzkrājumu summu – Ls 21000. VID atzinis uzkrājumus no dividendēm Ls 12000 apmērā, proti, par kurām tika iesniegti dokumentāri pierādījumi.

Ņemot vērā, ka ienākumi gūti no 1999.-2003.gadam, apgabaltiesai loģiski šķiet, ka pieteicējs nav saglabājis visi dokumentus (kases orderus), šādu pienākumu arī neuzliek likums. Tomēr daļēji iesniegtie pierādījumi apliecina pieteicēja paskaidrojumus par ienākumu gūšanu no dividendēm.

Kā jau apgabaltiesa norādīja, tad personai jānorāda daudzmaz ticami pamatojumi, ka paskaidrojumi par uzkrājumiem ir patiesi.

VID neapšauba šadu ienākumu gūšanas avotu, tomēr pieprasa dokumentārus pierādījumus par visu pieteicēja norādīto summu.

Apgabaltiesas ieskatā gadījumā, ja persona kaut daļēji ir iesniegusi pierādījumus par līdzekļu gūšanas avotu, nav pamata apšaubīt, ka šādi ienākumi personai bijuši arī citā laika posmā, par kuru nav iesniegti dokumentāri pierādījumi.

Tiesas sēdē pirmā instancē pieteicējs iesniedzis vēl četrus kases izdevumu orderus, norādot, ka kases orderus par 1999. un 2000.gadā izmaksātajām dividendēm tika atrasti nejauši, kārtojot šķūnīti.

Tā kā likums neuzliek pienākumu fiziskai personai vest sīku savu izdevumu un ienākumu grāmatvedību, arī atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28.pantam nodokļu maksātāja pienākums ir uzglabāt ieņēmumu un izdevumu apliecinošus dokumentus vismaz trīs gadus, tad nesamērīgi ir uzlikt personai pienākumus dokumentāri pierādīt visus gūtos ienākumus par laika periodu pirms auditējamā perioda.

Atbilstoši APL 154.panta jēgai, lai, novērtējot pierādījumus, noteiktu to objektivitāti un ticamību, pierādījumus nepieciešams vērtēt to kopumā, nevis atrauti vienu no otra. Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa uzskata, ka VID nebija pamata neatzīt pieteicēja uzrādītos ienākumus, kas gūti no IU „RSF Radiāns" dividendēm.

[16] VID arī neatzīst pieteicēja norādītos uzkrājumus, kas veidojušies no uzkrājumiem no PSRS laikiem un dāvinātajiem naudas līdzekļiem.

Pieteicējs norāda, ka viņa vecāki desmit gadus nostrādājuši Tālajos ziemeļos, kur bija iespēja labi nopelnīt. Uzkrājumus no PSRS laikiem šajā lietā apliecina pieteicēja sievas *S.N.* un mātes *L.N.* paskaidrojumi, kā arī liecinieka *J.C.* liecība.

Lieciniece *L.N.* pirmās instances tiesas sēdē liecināja, ka no 1958.gada kopā ar vīru strādāja Tālajos ziemeļos. No 1988.gada augusta liecinieces vīrs nodibināja kooperatīvu, kas vēlāk pārtapa par individuālo uzņēmumu. Vīrs bija veiksmīgs uzņēmējs un regulāri saņēma dividendes, uzņēmums darbojās 20 gadus. Papildus ienākumi tika gūti no augļu dārza, pārdodot ābolus Ļeņingradā. Dēls (pieteicējs) kāzās saņēma dāvanās Ls 4 000. Dēla uzkrājumi Ls 17 000 latu apmērā bija no postpadomju laikiem un šis uzkrājums bija pieteicēja personīgie līdzekļi. Pieteicējam ar naudas līdzekļiem palīdzēja regulāri, konkrētas summas nosaukt nevar. Nauda, kas iegūta realizējot piemājas saimniecības produkciju, tika krāta kopīgi.

Apgabaltiesa, novērtējot liecinieku liecības, ņem vērā, ka *S.N.* un *L.N.* ir ieinteresētas personas, tomēr viņas kā tuvas ģimenes locekles vislabāk var zināt par pieteicēja materiālo stāvokli.

J.C. tiesas sēdē apgabaltiesā liecināja, ka pazīst pieteicēju, jo viņš taisījās pirkt Rīgā māju Kurzemes prospektā. Viņš palīdzēja minēto māju pārdot, viņš dzīvoja kaimiņos. Sākumā mājas cena bija 15-20 tūkstoši latu, tad cena pakāpeniski auga. Māja nebija sākumā privatizēta. Pēc tam cena auga un bija jau ap 50-60 tūkstoši latu. Pieteicējs vēlējās to māju pirkt, bet viņš teicis, ka viņam ir tikai 45 tūkstoši, tā viņš to māju nenopirka. Nezina, kādi bija pieteicēja ienākumi, bet zina, ka viņš labi pelnīja. Māju gribēja pirkt skaidrā naudā, neņemot kredītu.

Kaut arī *J.C.* liecība nepierāda pieteicēja materiālo stāvokli, apgabaltiesai nav pamata neticēt lieciniekam, ka pieteicējam uz 2004.gadu bija naudas uzkrājumi ap 45 tūkstošiem latu, ko viņš vēlējies izmantot mājas pirkšanā.

Apgabaltiesa uzskata par vispārzināmu faktu, ka jebkurš turīgs cilvēks cenšas uzkrāt naudas līdzekļus, īpaši šī tendence bija vērojama deviņdesmitos gados, kad kredīti nebija pieejami, bet cilvēki centās iekrāt no nopelnītās naudas. Apgabaltiesas ieskatā Ls 17000 nav nesamērīgi liela summa, lai turīgs cilvēks, kas labi pelna un kam ir savs bizness, nevarētu tādu sakrāt.

Apgabaltiesa arī piekrīt pieteicējam, ka nav iespējams iesniegt dokumentārus pierādījumus par kāzu dāvanām, minēto apliecinājuši tikai liecinieki. Ņemot vērā, ka pieteicēja norādītā summa 4000 latu nav nesamērīgi liela, apgabaltiesa uzskata, ka turīgu cilvēku kāzās šāda summa jaunlaulātajiem var tikt uzdāvināta.

Apgabaltiesas ieskatā būtu nesamērīgi par visiem uzkrājumiem no postpadomju laikiem iesniegt dokumentārus pierādījumus. Pieteicēja minētie uzkrājumu veidošanās avoti ir samērā ticami, kā arī norādītās summas ir reālas, kuras var tikt uzkrātas.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa uzskata, ka arī šajā daļā VID nebija pamata neatzīt pieteicēja norādītos uzkrājumus.

[17] Nodokļu administrācijas institūcijām ir saistoši normatīvie akti, kas nosaka to kontroles pilnvaru robežas. Turklāt ne tikai pilnvaru pārsniegšana, bet arī to izmantošana formāli likumīgā veidā, tomēr pretēji kontroles nolūkiem un personu tiesību vai sabiedrības interešu aizsardzības mērķiem, nav savienojama ar tiesiskas valsts principiem. Iestādei, tāpat kā tiesai, ne vien jādarbojas normatīvajos aktos noteikto pilnvaru ietvaros, bet arī savas pilnvaras jāizmanto vienīgi atbilstoši pilnvarojuma jēgai un mērķim (*sk. Latvijas Republikas Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa spriedumu lietā nr.2006-28-01 20.2.punktu*).

Ievērojot to, ka VID darbības mērķis ir noteikt pareizu nodokļu maksājumu lielumu, VID rīcībai ir jābūt tādai, kas ir vērsta ne tikai uz sabiedrības interešu aizsardzību (pareizu un savlaicīgu nodokļu iekasēšanu), bet arī uz privātpersonas tiesību un tiesisko interešu aizstāvēšanu (nepieļaut nepamatotu nodokļu aprēķināšanu un iekasēšanu). Sabiedrības interese iekasēt valsts budžetā obligātos maksājamos nodokļus ir attaisnojama tikai tad, ja privātpersonai, no kuras šie nodokļi tiek iekasēti, tiek nodrošināta tiesiska un taisnīga nodokļu aprēķināšanas un iekasēšanas procedūra.

Ņemot vērā augstāk minēto, apgabaltiesa atzīst, ka, pieņemot Lēmumu, atbildētājs nav vispusīgi un objektīvi izvērtējis lietas faktiskos apstākļus, nav pienācīgi pārbaudījis pieteicēja norādīto informāciju par pieteicēja ienākumiem un izdevumiem, kā rezultātā pieņemtais Lēmums

nevar tikt atzīts par pamatotu un pareizu. Tādējādi pieteicēja pieteikums ir apmierināms un Lēmums atceļams.

[18] APL 126.panta pirmā daļa noteic, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu. Pieteicējs, iesniedzot pieteikumu, samaksājis valsts nodevu 10 latus, un, iesniedzot apelācijas sūdzību, arī 10 latus. Līdz ar to atbildētājai Latvijas Republikai ir uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicēja samaksāto valsts nodevu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

P.N. pieteikumu apmierināt.

Atcelt par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 17.aprīļa lēmumu Nr.19/11092 ar tā pieņemšanas dienu.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *P.N.* samaksāto valsts nodevu 20 (divdesmit) latu apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā 30 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	*(paraksts)*	V.Zommere
Tiesneses	*(paraksts)*	S.Gintere
	(paraksts)	M.Osmane

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese V.Zommere
2010.gada 30.aprīlī