Lieta Nr.A42930909
SKA-740/2015

S P R I E D U M S

Rīgā 2015.gada 8.decembrī

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesnese L.Slica
tiesnese J.Briede
tiesnese V.Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 27.aprīļa lēmuma Nr.19.1/9486 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 12.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) pieteicējam /pers. A/ veica komplekso nodokļu auditu, pārbaudot iedzīvotāju ienākuma nodokļa un pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas pareizību. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2009.gada 27.aprīļa lēmumu Nr.19.1/9486, ar kuru pieteicējam noteikts pienākums samaksāt budžetā papildus aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī pievienotās vērtības nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu.

[2] Pieteicējs minēto dienesta lēmumu pārsūdzēja tiesā. Administratīvā rajona tiesa pieteikumu apmierināja daļā.

[3] Izskatījusi lietu sakarā ar dienesta apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2015.gada 12.februāra spriedumu pieteikumu apmierināja daļā. Apgabaltiesa: 1) atcēla dienesta lēmumu daļā par iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2005.gadu un 2006.gadu (par ienākumiem, kurus pieteicējs guva no 17 automašīnu pārdošanas ar līzinga kompāniju starpniecību), kā arī ar to saistīto nokavējuma naudu un soda naudu; 2) uzlika pienākumu dienestam viena mēneša laikā no sprieduma spēkā stāšanās veikt nodokļu maksājumu (iedzīvotāju ienākuma nodokļa, nokavējuma naudas un soda naudas par ienākumiem, kurus pieteicējs guva no 17 automašīnu pārdošanas ar līzinga kompāniju starpniecību) pārrēķinu par 2005.gada un 2006.gada taksācijas periodiem un izdot jaunu administratīvo aktu, ņemot vērā spriedumā konstatētos faktus un juridiskos apsvērumus; 3) atstāja negrozītu dienesta lēmumu daļā par pievienotās vērtības nodokli par 2005.gadu un 2006.gadu, kā arī ar to saistīto nokavējuma naudu un soda naudu. Apgabaltiesas spriedums daļā, ar kuru pieteikums apmierināts, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Lietā ir strīds par tiem pieteicēja ienākumiem, kurus viņš ir guvis no līzinga kompānijām par trešajām personām pārdotajām 17 automašīnām.

[3.2] Lai sasniegtu nodokļu administrēšanas mērķus, ir svarīgi pareizi konstatēt personas ienākumus, bet darījumu formālajiem aspektiem nav izšķirošas nozīmes. Tādējādi šajā gadījumā nav būtiskas nozīmes apstāklim, ka pieteicējs nebija reģistrēts valsts akciju sabiedrībā „Ceļu satiksmes drošības direkcija" (turpmāk – CSDD) kā transportlīdzekļu īpašnieks, bet ir būtiska nozīme tam, ka tieši pieteicējs ir guvis visus ienākumus no automašīnu pārdošanas.

Atzīstot to, ka pieteicējs ir guvis visus ienākumus no automašīnu pārdošanas (un arī pats pieteicējs to nenoliedz), ir jāatzīst arī tas, ka pieteicējam ir bijuši izdevumi, kas saistīti ar automašīnu iegādi. Arī no pieteicēja sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka viņam ir bijuši izdevumi par automašīnu iegādi.

No lietas materiāliem, pieteicēja sniegtajiem paskaidrojumiem un liecinieku liecībām izriet, ka faktiski pieteicējs ir iegādājies automašīnas, meklējis pircējus un pēc tam automašīnas pārdevis, iesaistot darījumos līzinga kompāniju, kura naudas līdzekļus automašīnu vērtībā (cenu, par kādu automašīnas tika atsavinātas) ir pārskaitījusi uz pieteicēja norēķinu kontu. Tādējādi no darījumu ekonomiskās būtības izriet, ka par automašīnu atsavināšanu saņemtās naudas summas ir palikušas pieteicēja rīcībā. Pieteicējs faktiski ir veicis automašīnu pārdošanu (iesaistot darījumos līzinga kompāniju) un ir guvis ienākumus no minētās saimnieciskās darbības, tādēļ tas vien, ka automašīnas nebija reģistrētas CSDD uz pieteicēja vārda, nevar būt par pietiekamu pamatu, lai izdevumus par automašīnu iegādi neattiecinātu uz pieteicēju. Par pieteicēja saimnieciskās darbības ieņēmumiem ir uzskatāmas tās naudas summas, kuras pieteicējs ir ieguvis no automašīnu pārdošanas, bet par pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumiem – tās naudas summas, ko pieteicējs ir samaksājis, iegādājoties automašīnas.

Ņemot vērā minēto, atzīstams, ka dienests nepamatoti uzskatīja, ka pieteicējam nebija nekādu izdevumu par automašīnu iegādi.

[3.3] Dienests, atsaucoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, iebilst, ka iestādei nebija pienākuma noskaidrot, vai pieteicējam ir bijuši ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi.

Minētā tiesību norma ir piemērojama gadījumā, kad dienests jau ir veicis nodokļu maksājumu aprēķinus. Savukārt laika periodā, kad nodokļu administrācija veic pārbaudi, bet administratīvais akts vēl nav izdots, ir piemērojams Administratīvā procesa likuma 59.pants, kā arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" un likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" normas, kas noteic nodokļu administrācijas tiesības iegūt visu lēmuma pieņemšanai nepieciešamo informāciju no iestādēm un personām.

Lai pieņemtu objektīvu un taisnīgu lēmumu, dienestam bija nepieciešams noskaidrot, kādi bija pieteicēja ieņēmumi un izdevumi un kāds bija pieteicēja ienākums no minētās saimnieciskās darbības. Taču dienests nav centies iegūt visu lēmuma pieņemšanai nepieciešamo informāciju par pieteicēja veikto darījumu norisi un ekonomisko būtību, kā arī par pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumu apmēru, tādējādi iestāde nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 59.panta pirmajā un otrajā daļā noteikto un ir pieļāvusi procesuālu pārkāpumu.

[3.4] Lietas izskatīšanas gaitā apgabaltiesa uzdeva dienestam noskaidrot pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumu apmēru. Dienests ieguva ziņas par pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumiem, kas pieteicējam radās, iegādājoties 15 automašīnas. Nenoskaidrojot pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumus par vēl divām iegādātajām un pārdotajām automašīnām, dienests šo automašīnu pārdošanas cenu ir noteicis tādu pašu kā iegādes cenu. Ņemot vērā minēto, dienests ir no jauna aprēķinājis iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Līdz ar to ir nepieciešams koriģēt pieteicēja ienākumu deklarācijas par 2005. un 2006.gadu un veikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārrēķinu par minētajiem taksācijas periodiem.

Tā kā tiesa nav tiesīga nodokļu administrācijas vietā veikt nodokļa pārrēķinu un grozīt pārsūdzēto administratīvo aktu, norādot citu nodokļa apmēru, dienesta lēmums ir atceļams daļā par aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2005. un 2006.gadu, un, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 253.panta sesto daļu, dienestam ir jāuzliek pienākums izdot jaunu administratīvo aktu, ievērojot spriedumā konstatētos faktus un juridiskos apsvērumus.

[3.5] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{3}panta otrā daļa nokavējuma naudas aprēķinu paredzēja tikai no brīža, kad nodokļu maksātājs kavējis dienesta lēmuma izpildi, bet 2007.gada 8.novembra likuma grozījumi 31.^{3}pantā nav piemērojami ar atpakaļvērstu spēku. Ņemot vērā minēto, iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma nauda pieteicējam par laika periodu līdz 2007.gada 10.decembrim ir aprēķināta nepamatoti, tādēļ norādītajā daļā dienesta lēmums nav tiesisks. Savukārt iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma nauda par laika periodu no 2007.gada 11.decembra ir aprēķināta pamatoti.

[4] Dienests ir iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts. Tā pamatota ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[4.1] Tiesa nav veikusi pilnīgu un objektīvu visu lietas apstākļu analīzi. Tiesa nav vērtējusi automašīnu iegādes izmaksu attiecināmību uz pieteicēju, nav pārbaudījusi lietā esošos pierādījumus un dienesta paskaidrojumus, kļūdaini piešķirot nozīmi tikai pieteicēja tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem.

[4.2] Tiesa nepamatoti konstatējusi, ka dienests pieļāvis Administratīvā procesa likuma 59.panta pārkāpumu, jo audita laikā tika iegūta visa nepieciešamā informācija lēmuma pieņemšanai. Tieši pieteicējam atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam bija jāatspēko dienesta argumenti.

[5] Pieteicējs iesniedzis paskaidrojumu par dienesta kasācijas sūdzību, norādot, ka tā ir nepamatota.

Motīvu daļa

[6] Administratīvā procesa likuma 59.pants regulē iestādes rīcību pēc administratīvās lietas ierosināšanas, iegūstot lēmuma pieņemšanai nepieciešamo informāciju. Panta pirmās daļas otrais teikums un panta otrā daļa paredz, ka, lai iegūtu nepieciešamo informāciju un panāktu tiesisku, taisnīgu un efektīvu lietas izskatīšanu, iestāde pēc iespējas dod administratīvā procesa dalībniekiem norādījumus un ieteikumus. Iegūstot informāciju, iestāde var izmantot visas tiesiskās metodes, arī iegūt informāciju no administratīvā procesa dalībniekiem, citām institūcijām, kā arī ar liecinieku, ekspertu, apskates, dokumentu un cita veida pierādījumu palīdzību. Ja iestādei nepieciešamā informācija ir nevis administratīvā procesa dalībnieku, bet gan citas institūcijas rīcībā, iestāde to iegūst pati, nevis pieprasa no administratīvā procesa dalībniekiem.

Tātad iestādē tiek piemērots objektīvās izmeklēšanas princips, proti, lēmuma pieņemšanai nepieciešamās informācijas noskaidrošanas nasta primāri gulstas uz iestādes „pleciem". Iestādei administratīvajā procesā ir gan pašai jāvāc nepieciešamie pierādījumi, gan arī jādod norādījumi un ieteikumi procesa dalībniekiem. Taču minētais objektīvās izmeklēšanas princips nenozīmē, ka privātpersonai administratīvajā procesā nav pienākuma piedalīties lietas apstākļu noskaidrošanā un pierādījumu vākšanā. Šādu pienākumu paredz arī Administratīvā procesa likuma 59.panta ceturtā daļa, proti, procesa dalībniekam ir pienākums iesniegt pierādījumus, kas ir viņa rīcībā, un paziņot iestādei par faktiem, kas viņam ir zināmi un konkrētajā lietā varētu būt būtiski.

Apgabaltiesa spriedumā atzina, ka dienests ir pārkāpis Administratīvā procesa likuma 59.panta pirmo un otro daļu, jo nav centies iegūt informāciju par pieteicēja veikto darījumu norisi un ekonomisko būtību, kā arī pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumu apmēru. Taču, izdarot šādu secinājumi, apgabaltiesa nav vērtējusi pieteicēja līdzdalību lietas apstākļu noskaidrošanā, proti, kādus paskaidrojumus pieteicējs sniedza iestādei par darījumiem ar strīdus automašīnām, kādus pierādījumus iesniedza, vai arī norādīja uz pierādījumiem, kas nav viņa rīcībā un kurus varētu iegūt dienests.

Ievērojot minēto, pamatots ir dienesta kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesas atzinums par Administratīvā procesa likuma 59.panta pirmās

un otrās daļas pārkāpumu nav pamatots.

[7] Administratīvā procesa likuma 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 to apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi.

Apgabaltiesa spriedumā nav norādījusi nevienu citu pierādījumu, kas apstiprinātu pieteicēja paskaidrojumus, ka viņam ir bijuši izdevumi saistībā ar strīdus automašīnu iegādi. Apgabaltiesa bez jebkādiem pierādījumiem, ka pieteicējs ir iegādājies strīdus automašīnas vai kādā citā veidā bijis saistīts ar šo automašīnu iegādi, izdarījusi secinājumu, ka pieteicējam ir bijuši izdevumi saistībā ar automašīnu iegādi.

Apgabaltiesa spriedumā ir norādījusi, ka no lietas materiāliem, pieteicēja sniegtajiem paskaidrojumiem un liecinieku liecībām izriet, ka faktiski pieteicējs ir iegādājies automašīnas, meklējis pircējus un pēc tam automašīnas pārdevis, iesaistot darījumos līzinga kompāniju, kura naudas līdzekļus automašīnu vērtībā ir pārskaitījusi uz pieteicēja norēķinu kontu. Pamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa nav norādījusi, uz kādiem tieši pierādījumiem un liecībām ir balstīti šādi secinājumi, kā arī kādi pierādījumi apstiprina pieteicēja saistību ar CSDD reģistrētajiem citu personu veiktajiem maksājumiem par automašīnu iegādi ārvalstīs. Tiesā nopratinātie liecinieki liecināja par to, ka viņi ir iegādājušies automašīnas par līzinga kompāniju aizdevuma līgumos norādīto cenu, taču neviena no liecībām nesatur ziņas par pieteicēja saistību ar strīdu automašīnu iegādi un izdevumiem.

[8] Ievērojot minēto, atzīstams, ka apgabaltiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 247.panta otro daļu (tiesa spriedumu pamato ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā) un spriedums pārsūdzētajā daļā tādēļ ir atceļams.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 2.punktu, 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 12.februāra spriedumu daļā par iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2005.gadu un 2006.gadu (par ienākumiem, kurus pieteicējs guva no 17 automašīnu pārdošanas ar līzinga kompāniju starpniecību), kā arī ar to saistīto nokavējuma naudu un soda naudu un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam samaksāto drošības naudu – 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnese	*(paraksts)*	L.Slica
Tiesnese	*(paraksts)*	Dz.Amerika
Tiesnese	*(paraksts)*	V.Krūmiņa