ECLI:LV:AT:2020:1117.A420319315.4.S
Lieta Nr. A420319315, SKA-201/2020
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2020.gada 17.novembrī

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Veronika Krūmiņa, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 15.septembra lēmuma Nr. 22.10/L-37201 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 6.februāra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējam /pers. A/ veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2012. un 2013.gadu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 15.septembra lēmumu Nr. 22.10/L-37201, ar kuru pieteicējam papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, nokavējuma un soda nauda, kā arī samazināti papildu deklarācijā uzrādītie skaidras naudas uzkrājumi uz 2012.gada 1.janvāri, 31.decembri un 2013.gada 31.decembri. Valsts ieņēmumu dienests atzina, ka pieteicēja līdzekļu izlietojums pārsniedz līdzekļu avotus, līdz ar ko pieteicējam ir konstatējams slēptais apliekamais ienākums un nav atzīstami deklarētie skaidras naudas uzkrājumi.

[2] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 6.februāra spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji, norādot šādus argumentus un apsvērumus.

[3.1] Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti konstatēja, ka pieteicēja līdzekļu izlietojums 2012.gadā pārsniedza līdzekļu avotus. Šāds secinājums neatbilst lietā noskaidrotajiem apstākļiem un iegūtajiem pierādījumiem, no kuriem izriet, ka pieteicējs 2012.gadā pārdeva sev piederošu automašīnu, gūstot ienākumus. Jaunā automašīnas īpašniece pirmās instances tiesas sēdē sniegtajās liecībās apstiprināja, ka samaksāja pieteicējam par nopirkto automašīnu, vienlaikus izskaidrojot, kāpēc Valsts ieņēmumu dienestam telefoniski, iespējams, minēja, ka pieteicējs automašīnu viņai uzdāvināja. Lietā noskaidrotie apstākļi neliecina, ka pieteicējam ar liecinieci bija tādas attiecības, ka pieteicējs sev piederošu automašīnu lieciniecei nodeva bez atlīdzības. Valsts ieņēmumu dienests pretējo nav norādījis.

Ievērojot minēto, kā arī apstākli, ka automašīnas pārdošanas cena pārsniedz Valsts ieņēmumu dienesta konstatēto pieteicēja slēpto ienākumu 2012.gadā, dienesta lēmums ir atceļams daļā par pieteicējam 2012.gadā konstatēto slēpto apliekamo ienākumu un saistībā ar to aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma un soda naudu.

[3.2] Valsts ieņēmumu dienests pieteicēja slēpto ienākumu konstatēja arī 2013.gadā. Šāds dienesta secinājums pamatots ar pieteicēja veiktajām skaidras naudas iemaksām pieteicēja norēķinu kontā, transportlīdzekļa iegādi un citiem pieteicēja veiktajiem maksājumiem, kas kopsummā dienesta ieskatā pārsniedz pieteicēja līdzekļu avotus.

Pieteicējs pirmās instances tiesā iesniedza ar Igaunijas uzņēmumu noslēgtā aizdevuma līguma kopiju un Igaunijas kredītiestādes apstiprinātas pieteicēja norēķinu konta izdrukas. Lai arī pieteicējs nenorādīja ticamus iemeslus, kuru dēļ šie pierādījumi netika iesniegti Valsts ieņēmumu dienestam, tiesvedības laikā iesniegtās kredītiestādes apstiprinātās norēķinu konta izdrukas ir ņemamas vērā, jo tām ir piešķirama augsta ticamība.

No šīm norēķinu konta izdrukām redzams, ka Igaunijas uzņēmums pieteicējam bezskaidrā naudā 2013.gadā pārskaitīja naudas līdzekļus ar pamatojumu: „atbilstoši aizdevumam". Pieteicējs daļu no naudas līdzekļiem izņēma no norēķinu konta skaidrā naudā. Līdz ar to pieteicējs spēja norādīt deklarēto skaidras naudas līdzekļu izcelsmes avotu. Naudas līdzekļus no norēķinu konta pieteicējs izņēma pirms tiem izdevumiem, ko Valsts ieņēmumu dienests ieskaitīja pieteicēja līdzekļu izlietojumā. Tā kā skaidrā naudā izņemto naudas līdzekļu apmērs ievērojami pārsniedz Valsts ieņēmumu dienesta konstatēto pieteicēja slēpto apliekamo ienākumu, tad pieteicēja slēptais apliekamais ienākums nav konstatējams un tālāk nav nepieciešamības vērtēt transportlīdzekļa atsavināšanas, nekustamā īpašuma iegādes un atsavināšanas darījumus, jo tie nevar ietekmēt secinājumu par naudas līdzekļu esību pieteicēja rīcībā.

Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta lēmums ir atceļams arī daļā par pieteicējam 2013.gadā konstatēto slēpto apliekamo ienākumu un saistībā ar to aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma un soda naudu, kā arī daļā par pieteicēja skaidras naudas uzkrājumu samazināšanu uz 2013.gada 31.decembri. Vienlaikus Valsts ieņēmumu dienesta uzmanība vēršama uz to, ka dienests sadarbībā ar Igaunijas Republikas nodokļu administrāciju var veikt nodokļu administrēšanas pasākumus, lai noskaidrotu, vai pieteicējs Igaunijas uzņēmumam ir atdevis iepriekš saņemto aizdevumu. Ja aizdevums nav atdots, tad ir jāpārbauda, vai no Igaunijas uzņēmuma saņemtie naudas līdzekļi nav atzīstami par pieteicēja ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamajiem ienākumiem.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, kurā pieteikums apmierināts. Kasācijas sūdzībā norādīti šādi argumenti un apsvērumi.

[4.1] Apgabaltiesa pareizi norādījusi, ka atbilstoši judikatūras atziņām tiesvedības laikā jauni pierādījumi pieļaujami vien tad, ja nodokļu maksātājam bija objektīvi šķēršļi šos pierādījumus iesniegt jau nodokļu audita laikā. Tāpat apgabaltiesa pamatoti konstatējusi, ka pieteicējs šādus objektīvus šķēršļus nav norādījis. Neskatoties uz to, apgabaltiesa tiesvedības laikā iesniegtos pierādījumus ir izmantojusi savu secinājumu pamatošanai.

Turklāt apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka tiesvedības laikā iesniegtie pierādījumi ir pretrunā ar pieteicēja un Igaunijas uzņēmuma amatpersonas nodokļu audita laikā iesniegtajiem pierādījumiem. Tāpat apgabaltiesa nav vērtējusi pēc būtības tiesvedības laikā iesniegtos pierādījumus, vien formāli norādot, ka no tiem izriet darījums starp Igaunijas uzņēmumu un pieteicēju. Turklāt atbilstoši Igaunijas kredītiestādes apstiprinātajām norēķinu konta izdrukām Igaunijas uzņēmums pieteicējam naudas līdzekļus pārskaitīja ar pamatojumu „atbilstoši līgumam", nevis ar pamatojumu „atbilstoši aizdevumam", kā tas norādīts apgabaltiesas spriedumā.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pārkāpumu, jo bez pamatojuma ir piešķīrusi ticamību norēķinu konta izdrukām un nav vērtējusi pēc būtības tiesvedības laikā iesniegtos pierādījumus kopsakarā ar nodokļu audita laikā iegūtajiem pierādījumiem. Šāds pārkāpums ir novedis arī pie Administratīvā procesa likuma 246.panta trešās daļas un 247.panta otrās daļas pārkāpuma.

[4.2] Arī secinājumu par to, ka pieteicēja līdzekļu izlietojums 2012.gadā varēja tikt segts no automašīnas pārdošanas rezultātā gūtajiem ienākumiem, apgabaltiesa ir pamatojusi ar selektīvi vērtētiem apstākļiem un pierādījumiem, pakārtojot tos atbilstoši savam slēdzienam. Proti, apgabaltiesa, norādot, ka automašīnas jaunās īpašnieces pirmās instances tiesas sēdē sniegtā liecība apstiprina naudas samaksas faktu pieteicējam, nav ņēmusi vērā pretrunas liecinieces liecībās. Tāpat apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka pieteicējs arī pats, iesniedzot papildu deklarāciju, nenorādīja, ka ir guvis ienākumus no automašīnas pārdošanas.

Līdz ar to, ignorējot vairākus apstākļus un pierādījumus, apgabaltiesa ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pārkāpumu.

[5] Pieteicējs paskaidrojumu par kasācijas sūdzību nav iesniedzis.

Motīvu daļa

[6] Apgabaltiesa, atceļot Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, secinājusi, ka pieteicējam 2012. un 2013.gadā nav konstatējams slēptais apliekamais ienākums un ir atzīstami pieteicēja deklarētie skaidras naudas uzkrājumi uz 2013.gada 31.decembri. Šādu secinājumu apgabaltiesa pamatojusi ar to, ka pieteicējs ir saņēmis naudas līdzekļus no Igaunijas uzņēmuma, kā arī ir guvis ienākumus automašīnas atsavināšanas rezultātā. Tādējādi apgabaltiesas ieskatā pieteicēja rīcībā bija pietiekami naudas līdzekļi, lai segtu Valsts ieņēmumu dienesta konstatētos pieteicēja izdevumus un lai uzkrātu skaidru naudu deklarētajā apmērā.

Valsts ieņēmumu dienests iebilst pret šādiem apgabaltiesas secinājumiem, uzskatot, ka apgabaltiesa nav ņēmusi vērā Administratīvā procesa likuma 154.pantā paredzētās pierādījumu novērtēšanas prasības, kas ir novedis pie šā likuma 246.panta trešās daļas un 247.panta otrās daļas pārkāpuma un pie lietas nepareizas izspriešanas.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ šos argumentus atzīst par nepamatotiem.

[7] Iebilstot pret apgabaltiesas secinājumu, ka pieteicējs ir saņēmis naudas līdzekļus no Igaunijas uzņēmuma, Valsts ieņēmumu dienests norāda trīs argumentus. Pirmkārt, apgabaltiesa minēto secinājumu ir pamatojusi ar pierādījumiem, kas iesniegti tikai tiesvedības laikā. Otrkārt, šajos pierādījumos nav fiksētas tādas ziņas, kādas norādītas apgabaltiesas spriedumā. Treškārt, apgabaltiesa tiesvedības laikā iesniegtos pierādījumus nav vērtējusi kopsakarā ar nodokļu audita laikā iegūtajiem pierādījumiem.

[8] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā pareizi norāda, ka atbilstoši judikatūras atziņām, ja jauni pierādījumi tiek iesniegti pēc nodokļu audita, ir jānoskaidro iemesli, kuru dēļ šie pierādījumi netika iesniegti savlaicīgi. Arī Senāts atgādina, ka nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi un iesniegt nodokļu administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus, kā arī apstrīdēšanas un pārsūdzības stadijā norādīt konkrētus iebildumus par to, kur dienests, konstatējot lietas izlemšanai būtiskos apstākļus, kļūdījies. Jāņem vērā, ka tieši nodokļu maksātājs ir tas, kuram vislabāk jāzina apstākļi, kas saistīti ar tā ieņēmumiem, izdevumiem un īstenotajiem darījumiem. Līdz ar to, ja dienests pieļāvis kļūdu šāda veida apstākļu konstatējumā, nodokļu maksātājam jau apstrīdēšanas stadijā tas būtu jādara zināms, vēršot dienesta uzmanību uz to, kuri apstākļi konstatēti nepareizi un kāpēc (*Senāta 2017.gada 28.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-39/2017 (A420368712) 9.punkts*). Personai, ievērojot nodokļu tiesībās atzīto līdzdarbības pienākumu, ir jānodrošina visi būtiskie pierādījumi vai arī jānorāda uz tādu esību jau iestādē, nevis tiesvedības stadijas ietvaros, tādējādi sekmējot šīs personas interesēm pēc iespējas labvēlīgāka lēmuma pieņemšanu jau procesa sākumā (*Senāta 2020.gada 1.aprīļa rīcības sēdes lēmuma Nr. SKA-754/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0401.A420281717.20.L) 6.punkts*). Vienlaikus privātpersonai nav liegts iesniegt informāciju un pierādījumus vēlāk, tomēr tad personai ir ticami jāizskaidro, kāpēc informācija un pierādījumi ir sniegti ar novēlošanos (*Senāta 2020.gada 6.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-388/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0306.A420141317.7.L) 3.punkts*).

Līdz ar to gadījumos, kad nodokļu maksātājs jaunus pierādījumus iesniedz tikai tiesvedības laikā, vispirms nepieciešams novērtēt nodokļu maksātāja norādītos iemeslus, kuru dēļ pierādījumi netika iesniegti jau iestādē. Nekonstatējot objektīvus šķēršļus pierādījumu savlaicīgai iesniegšanai, tiesa var atteikt pieņemt tiesvedības laikā iesniegtos pierādījumus. Taču šāda kārtība nav izprotama tādējādi, kā to raksturo Valsts ieņēmumu dienests.

Proti, dienesta ieskatā, ja tiesa nepiešķir ticamību personas norādītajiem šķēršļiem pierādījumu savlaicīgai iesniegšanai, tiesa nav tiesīga izmantot šos pierādījumus faktu noskaidrošanai un secinājumu pamatošanai. Šāda izpratne neatbilst ne tiesas lomai un pienākumiem tiesisko strīdu izšķiršanā, ne lietu izskatīšanas pamatprincipiem. Proti, atbilstoši likuma „Par tiesu varu" 17.panta pirmajai daļai tiesas pienākums, izskatot jebkuru lietu, ir noskaidrot objektīvo patiesību. Savukārt atbilstoši šā likuma 25.[1]pantam, lai prasījuma robežās noskaidrotu patiesos lietas apstākļus un panāktu taisnīgu administratīvās lietas izskatīšanu, tiesa dod administratīvā procesa dalībniekiem norādījumus un ieteikumus, kā arī pēc savas iniciatīvas vāc pierādījumus. Tātad viens no galvenajiem tiesas pienākumiem ir objektīvās patiesības noskaidrošana, aktīvi iesaistoties pierādījumu vākšanā. Jautājums par to, kādi pierādījumi ir nepieciešami un izmantojami patiesības noskaidrošanai, ir tikai tiesas, kas izskata konkrēto lietu, kompetencē. Ja tiesa atzīst, ka pierādījums atbilst visām pierādījumu īpašībām, proti, ir attiecināms, pieļaujams un ticams, tiesai ir ne tikvien tiesība, bet, jo īpaši, pienākums ņemt vērā konkrēto pierādījumu un novērtēt to atbilstoši visām pierādījumu novērtēšanas prasībām. Minētais, jo īpaši, ir attiecināms uz tiem pierādījumiem, kurus tiesa ir pieņēmusi un pievienojusi lietas materiāliem, jo, kā atzīts juridiskajā literatūrā, tiesa nedrīkst atstāt bez ievērības nevienu pieņemto pierādījumu (*Līcis A. Prasības tiesvedībā un pierādījumi. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2003, 77.lpp.*). Ja pierādījumi ir iesniegti, vērtējums jādod par visiem pierādījumiem (*turpat, 80.lpp*). Minētais nostiprināts arī Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajā daļā, atbilstoši kurai tiesa, novērtējot pierādījumus, tos pārbauda vispusīgi, pilnīgi un objektīvi. Vispusīga un pilnīga pierādījumu pārbaude un novērtēšana nozīmē to, ka tiesa novērtē visus lietā esošos pierādījumus (*sal. Senāta 2018.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-655/2018 (ECLI:LV:AT:2018:1228.A420495111.3.S) 8.punkts*).

Ievērojot minēto, ir kļūdains Valsts ieņēmumu dienesta viedoklis, ka apgabaltiesa faktu noskaidrošanai un secinājumu pamatošanai nebija tiesīga izmantot pieteicēja pirmās instances tiesā iesniegtos pierādījumus tikai tāpēc vien, ka pieteicēja norādītie iemesli šo pierādījumu savlaicīgai neiesniegšanai nav ticami. Gadījumos, ja jauni pierādījumi tiek iesniegti tikai tiesvedības laikā, personas norādītie iemesli pierādījumu savlaicīgai neiesniegšanai vērtējami kopsakarā ar pierādīšanas līdzekļiem, kuros fiksēti attiecīgie pierādījumi jeb ziņas. Jo lielāka ticamības un drošības pakāpe ir piešķirama pierādīšanas

līdzeklim, jo nopietnākam pamatam jābūt attiecīgo pierādījumu izslēgšanai no pierādījumu kopuma.

Papildus Senāts norāda, ka judikatūras atziņas, kas paustas par gadījumiem, kad nodokļu maksātājs jaunus pierādījumus iesniedz tikai tiesvedības laikā, vērstas nevis uz to, lai ierobežotu tiesu izmantot tiesvedības laikā iesniegtos pierādījumus, kā to uztvēris Valsts ieņēmumu dienests šajā lietā iesniegtajā kasācijas sūdzībā, bet gan, lai izskaidrotu nodokļu maksātājiem pienākumu līdzdarboties ar nodokļu administrāciju un jau audita laikā iesniegt visus nepieciešamos pierādījumus, tādējādi nodrošinot pilnvērtīgu, vispusīgu un objektīvu nodokļu audita veikšanu. Nodokļu audita veikšana ir tikai nodokļu administrācijas kompetencē, savukārt administratīvās tiesas kompetencē ir nodokļu audita rezultātā pieņemtā administratīvā akta tiesiskuma pārbaude. Tāpēc, lai nodokļu administrēšanas funkcijas nepārnestu no kompetentās iestādes uz administratīvo tiesu, judikatūras atziņas vērstas uz nodokļu maksātāju disciplinēšanu ienākumus, izdevumus un darījumus pamatojošos dokumentus, objektīviem šķēršļiem neesot, sākotnējai izvērtēšanai iesniegt nodokļu administrācijai, nevis administratīvajai tiesai. Tomēr tas nenozīmē, ka tiesai ir aizliegts pieņemt arī tiesvedības gaitā iesniegtus pierādījumus, ja tiesa konkrēto pierādījumu atzīst par ticamu, neraugoties uz novēlotu iesniegšanu.

[9] Izskatāmajā gadījumā pieteicējs tiesvedības laikā iesniedza ar Igaunijas uzņēmumu noslēgto aizdevuma līgumu, vienošanos un Igaunijas kredītiestādes atbildīgās amatpersonas apstiprinātās pieteicēja norēķinu konta izdrukas. Apgabaltiesa secinājumu, ka pieteicējs no Igaunijas uzņēmuma saņēma naudas līdzekļus un izņēma tos no norēķinu konta skaidrā naudā, pamatojusi ar norēķinu konta izdrukām.

Norēķinu kontā persona ar kredītiestādes starpniecību veic dažāda veida norēķinus. Informāciju par norēķinu kontā veiktajiem norēķiniem kredītiestāde sniedz arī norēķinu konta izdrukas veidā. Ja kredītiestādes apstiprinātajā norēķinu konta izdrukā norādīts, ka persona no citas personas ir saņēmusi bezskaidras naudas līdzekļus un ir izņēmusi naudas līdzekļus no norēķinu konta skaidrā naudā, ir jābūt nopietnam pamatam, lai apšaubītu šādu ziņu patiesumu.

Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā pēc būtības neiebilst pret apgabaltiesas konstatējumu, ka atbilstoši kredītiestādes apstiprinātajām norēķinu konta izdrukām pieteicējs no Igaunijas uzņēmuma ir saņēmis bezskaidras naudas līdzekļus un no norēķinu konta ir izņēmis skaidras naudas līdzekļus. Tāpat Valsts ieņēmumu dienests nenorāda, kādi apstākļi vai pierādījumi liek apšaubīt norēķinu konta izdrukās fiksēto ziņu patiesumu. Apstāklis, ka norēķinu konta izdrukas tika iesniegtas tikai tiesvedības laikā, pats par sevi vēl nenozīmē, ka šis pierādījums automātiski nav ticams. Kā pareizi norādījusi apgabaltiesa, kredītiestādes apstiprinātajai norēķinu konta izdrukai kā rakstveida pierādījumam ir piešķirama augsta ticamība, jo pieteicējs šādā pierādīšanas līdzeklī fiksētās ziņas nevar ietekmēt vai izmainīt. Šādu ziņu savlaicīga neiesniegšana nepadara par nebijušiem notikumus, kurus atspoguļo šīs ziņas. Minēto iemeslu dēļ izskatāmais gadījums nav salīdzināms ar gadījumiem, kad nodokļu maksātājs tikai tiesvedības laikā iesniedz privāttiesiskā kārtā noslēgtos līgumus, jo, kā jau minēts, apgabaltiesas secinājumi ir pamatoti ar norēķinu konta izdrukām.

Ievērojot minēto, Valsts ieņēmumu dienestam, iebilstot pret kredītiestādes apstiprinātu norēķinu konta izdruku izmantošanu naudas līdzekļu esības apstiprināšanai pieteicēja rīcībā, būtu jānorāda vērā ņemami argumenti, taču kasācijas sūdzībā tādu nav.

[10] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa norēķinu konta izdrukās ir salasījusi tādas ziņas, kādas šis pierādīšanas līdzeklis nesatur. Proti, norēķinu konta izdrukās norādīts, ka Igaunijas uzņēmums naudas līdzekļus pieteicējam ir pārskaitījis ar pamatojumu: „atbilstoši līgumam", savukārt apgabaltiesas spriedumā kā naudas līdzekļu pārskaitījuma pamatojums norādīts: „atbilstoši aizdevumam".

Šāda Valsts ieņēmumu dienesta norāde ir pamatota, jo norēķinu konta izdruku tulkojumā valsts valodā kā naudas līdzekļu pārskaitījuma pamatojums patiešām norādīts: „atbilstoši līgumam". Taču šāda apgabaltiesas kļūda nav ietekmējusi apgabaltiesas konstatējumu, ka pieteicējs no Igaunijas uzņēmuma ir saņēmis naudas līdzekļus. Arī kasācijas sūdzībā nav izskaidrots, kā minētā apgabaltiesas kļūda ir ietekmējusi lietas iznākumu, lai gan atbilstoši Administratīvā procesa likuma 327.panta otrajai daļai procesuālo tiesību normu pārkāpums var būt pamats sprieduma pārsūdzēšanai kasācijas kārtībā, ja šis pārkāpums novedis vai varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas.

[11] Kasācijas sūdzībā Valsts ieņēmumu dienests pārmet apgabaltiesai tiesvedības laikā iesniegto pierādījumu nevērtēšanu kopsakarā ar pārējiem lietā esošajiem pierādījumiem. Proti, Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā apgabaltiesa nepamatoti ignorējusi apstākli, ka pieteicējs nodokļu audita laikā iesniedza dienestam pierādījumus par divu aizdevumu saņemšanu no Igaunijas uzņēmuma, taču pieteicējs neinformēja par to aizdevumu, par kuru pierādījumi tika iesniegti tikai pirmās instances tiesā. Arī Igaunijas uzņēmuma amatpersona Valsts ieņēmumu dienestam nenorādīja uz tādu darījumu, kuru par notikušu ir atzinusi apgabaltiesa. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā tiesvedības laikā un nodokļu audita laikā iesniegtie pierādījumi ir savstarpēji izslēdzoši. Tāpat Valsts ieņēmumu dienests pārmet apgabaltiesai, ka tā nav vērtējusi pēc būtības strīdus aizdevuma darījumu, darījuma dokumentu noformēšanu un to, kāpēc pieteicējam vispār bija nepieciešams noslēgt vēl vienu aizdevuma darījumu.

Vērtējot minētos argumentus, Senāts atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests, koncentrējoties uz norādītajiem apstākļiem, novēršas no būtiskā. Izskatāmajā lietā strīds ir par to, vai pieteicējam ir konstatējams slēptais apliekamais ienākums vai tomēr atzīstams, ka pieteicēja rīcībā bija pietiekams naudas līdzekļu apmērs, lai segtu Valsts ieņēmumu dienesta konstatētos pieteicēja izdevumus un lai uzkrātu skaidru naudu. Slēptā apliekamā ienākuma kontekstā ir būtiska tikai starpība starp uzrādītajiem līdzekļu avotiem un šo līdzekļu izlietojumu. Tā kā apgabaltiesa ir konstatējusi, ka pieteicēja rīcībā atbilstoši norēķinu konta izdrukām bija nepieciešamie naudas līdzekļi izdevumu segšanai un uzkrājumu veidošanai, un Valsts ieņēmumu dienests iebildumus pret to nav cēlis, minētajiem kasācijas sūdzībā norādītajiem argumentiem nav nozīmes, jo tie neietekmē šajā lietā risināmā strīda būtību un lietas iznākumu. Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībā norādītajiem apstākļiem būtu nozīme, ja lietā tiktu risināts jautājums par to, vai no Igaunijas uzņēmuma saņemtie naudas līdzekļi ir atzīstami par pieteicēja ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamajiem vai neapliekamajiem ienākumiem, taču šajā lietā, kā jau minēts, ir noskaidrojami citi apstākļi.

[12] Vienlaikus apstāklis, ka slēptā apliekamā ienākuma kontekstā ir būtiska tikai starpība starp līdzekļu avotiem un šo līdzekļu izlietojumu, neizslēdz iespēju, ka tiek konstatēti tādi līdzekļu avoti, kuri vērtējami kā pieteicēja ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamie ienākumi, bet par kuriem ienākums nav maksāts. Šādā gadījumā Valsts ieņēmumu dienestam būtu tiesības, piemērojot tiesību normas, kas reglamentē apliekamos ienākumu veidus, aprēķināt nodokli par šādu ienākumu (*Senāta 2020.gada 23.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-361/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0423.A420241417.16.L) 2.punkts*). Faktiski uz to ir norādījusi arī apgabaltiesa, vēršot Valsts ieņēmumu dienesta uzmanību uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" pārejas noteikumu 103. un 106.punktā ietverto regulējumu un iespējamību noskaidrot, vai pieteicējs Igaunijas uzņēmumam ir atdevis iepriekš saņemto aizdevumu un vai tas atbilstoši ir iegrāmatots uzņēmuma grāmatvedības reģistros. Apgabaltiesa norādījusi, ka, to nekonstatējot, ir apsverams, vai līguma ietvaros saņemtais aizdevums saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta trešās daļas 24.punktu ir pielīdzināms ienākumam, kas apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

No minētā redzams, ka apgabaltiesa, neapšaubot naudas saņemšanas faktu no Igaunijas uzņēmuma, ir apsvērusi, ka aiz aizdevuma līguma faktiski ir paslēptas citas darījuma attiecības, vēršot Valsts ieņēmumu dienesta uzmanību uz nepieciešamību to pārbaudīt. Ievērojot minēto, Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā ir kļūdaini uztvēris apgabaltiesas norādi par nepieciešamību vērsties Igaunijas nodokļu administrācijā. Proti, apgabaltiesa nav pārmetusi Valsts ieņēmumu dienestam, ka tas nav vērsies Igaunijas nodokļu administrācijā, lai noskaidrotu, vai pieteicējs no Igaunijas uzņēmuma ir

saņēmis naudas līdzekļus, jo tas tāpat izriet no norēķinu konta izdrukām, bet ir norādījusi, ka Valsts ieņēmumu dienestam būtu jāvēršas Igaunijas nodokļu administrācijā, lai noskaidrotu patiesās darījuma attiecības starp pieteicēju un Igaunijas uzņēmumu.

[13] Apgabaltiesa, atzīstot, ka pieteicējam arī 2012.gadā nav konstatējams slēptais apliekamais ienākums, norādījusi, ka pieteicējs ir saņēmis ienākumus no automašīnas atsavināšanas un šie ienākumi ir lielāki par konstatēto slēpto apliekamo ienākumu. Secinājumu, ka pieteicējs minētā darījuma rezultātā saņēma naudas līdzekļus, apgabaltiesa pamatojusi ar to, ka strīdus automašīna pieteicēja īpašumā bija kopš 2006.gada, 2012.gadā notika īpašnieku maiņa un jaunā automašīnas īpašniece pirmās instances tiesas sēdē apliecināja, ka strīdus automašīnu no pieteicēja ir nopirkusi, nevis saņēmusi dāvinājumā, kā to atzinis Valsts ieņēmumu dienests.

Kasācijas sūdzībā, iebilstot pret šādiem apgabaltiesas secinājumiem, Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka apgabaltiesa ir ignorējusi vairākas pretrunas liecinieces liecībās. Proti, lieciniece Valsts ieņēmumu dienestam skaidrojusi, ka ar automašīnu, pirms tās nopirkšanas, izbraukusi pie garāžām, savukārt tiesas sēdē liecinājusi, ka ar automašīnu izbraukusi pie Ceļu satiksmes drošības direkcijas. Tāpat apgabaltiesa neesot ņēmusi vērā, ka pretēji liecinieces apgalvotajam viņai bija nosūtīts uzaicinājums ierasties Valsts ieņēmumu dienestā paskaidrojumu sniegšanai. Apgabaltiesa neesot ņēmusi vērā arī to, ka pieteicējs, aizpildot papildu deklarācijas, nenorādīja ienākumus no strīdus automašīnas atsavināšanas, kā arī neiesniedza automašīnas pārdošanu apstiprinošus pierādījumus. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.pantu.

Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas piemērošanas pareizību pārbaudot, kasācijas instances tiesa varētu šo normu atzīt par pārkāptu, ja, piemēram, tiesas izdarītie secinājumi vai nu vispār nebalstās uz pierādījumiem, bet tikai uz pieņēmumiem, vai ja secinājumi loģiski nevar izrietēt no novērtētajiem pierādījumiem, vai ja kāda pierādījuma saturs ir acīmredzami nepareizi noskaidrots (piemēram, tiesa vispār nepareizi izlasījusi rakstveida dokumentu vai izlaidusi no vērtējuma kādu dokumenta vai liecības daļu) (*Senāta 2018.gada 13.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-92/2018 (ECLI:LV:AT:2018:0213.A420433513.2.S) 7.punkts un tajā norādītie nolēmumi*). Šādus pārkāpumus apgabaltiesas rīcībā Senāts nekonstatē. Uz tiem nenorāda arī minētie kasācijas sūdzības argumenti. Atsaucoties uz Administratīvā procesa likuma 154.pantā paredzētajām pierādījumu novērtēšanas prasībām, Valsts ieņēmumu dienests nav izskaidrojis, kā apstāklis par to, kurā vietā persona izbrauca ar automašīnu, lai izšķirtos, vai to iegādāties, ietekmē apgabaltiesas secinājumu par naudas norēķiniem starp automašīnas iepriekšējo un jauno īpašnieku. Tāpat Valsts ieņēmumu dienests nav izskaidrojis, kā lietas iznākumu ietekmē apstāklis, ka lieciniece pretēji lietā esošajiem pierādījumiem noliegusi uzaicinājuma saņemšanu ierasties dienestā paskaidrojumu sniegšanai. Šeit arī jānorāda, ka pretēji kasācijas sūdzībā apgalvotajam lieciniece minēto faktu nav noliegusi, bet gan ir norādījusi, ka neatceras, vai bija saņēmusi Valsts ieņēmumu dienesta uzaicinājumu. Tāpēc apgabaltiesai šāda neesoša pretruna starp liecinieces liecībām un citiem pierādījumiem nebija jāpamana. Tāpat pretēji kasācijas sūdzībā apgalvotajam apgabaltiesa ir ņēmusi vērā, ka pieteicējs papildu deklarācijā nebija norādījis ziņas par naudas līdzekļu saņemšanu automašīnas atsavināšanas rezultātā. Apgabaltiesa, ievērojot, ka šāds ziņas sniegtas audita sākuma sarunas protokolā, ir argumentējusi, kāpēc norādītajam apstāklim nav izšķirošas nozīmes.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā ir norādījis uz nebūtiskiem apstākļiem, kas turklāt izrauti no konteksta, tādējādi novirzoties no būtiskā. Līdz ar to kasācijas sūdzībā nav norādīts neviens vērā ņemams arguments, kas apliecinātu, ka pierādījumu kopumam neatbilst apgabaltiesas secinājums, ka pieteicējs sev piederošu automašīnu ir pārdevis, nevis uzdāvinājis. Līdz ar to negūst apstiprinājumu arī kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa ir taisījusi prettiesisku un nepamatotu spriedumu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 6.februāra spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

D. Makarova V. Krūmiņa I. Višķere