NORAKSTS
Lieta Nr.A42419107
AA43-0084-10/5

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2010.gada 27.jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja S.Zakrevska,
tiesneses I.Amona un S.Kanenberga,

piedaloties pieteicēja *R.B.* pilnvarotajam pārstāvim *M.V.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmuma dienesta pilnvarotajam pārstāvim *M.M.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta par *R.B.* pieteikumu par Valsts ieņēmuma dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 8.janvāra lēmuma Nr.19/957 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta un *R.B.* apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2008.gada 7. augusta spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 5.audita daļa laika periodā no 2006.gada 2.janvāra līdz 2006.gada 18.augustam *R.B.* veica vienkāršo nodokļu auditu (iedzīvotāju ienākuma nodoklis) par 2002., 2003. un 2004.gadu un 2006.gada 18.augustā sastādīja audita pārskatu Nr.258.

Pārbaudes rezultātā, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 3.punktu, 7.pantu, 8.panta trešās daļas 11.punktu, 15.panta otro daļu, 22.panta otro, ceturto, septīto, astoto un $31.^3$ panta pirmo daļu, ar Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 5.audita daļas priekšnieces *I.N.* 2006.gada 18.augusta lēmumu Nr.4.2.5/23 papildu nomaksai budžetā *R.B.* aprēķināti Ls 123732,76, no tiem iedzīvotāju ienākumu nodoklis (turpmāk – IIN) par 2004.gadu Ls 61866,38 un soda nauda Ls 61866,38.

Nepiekrītot lēmumam par pārbaudes rezultātiem, pieteicējs to apstrīdēja VID Rīgas reģionālās iestādes direktoram, kurš izskatīja

nodokļu maksātāja sūdzību un ar 2006.gada 26.oktobra lēmumu Nr.1.3/41652 „Par *R.B.* pilnvarotās personas *A.D.* sūdzības izskatīšanu" nolēma apstrīdēto lēmumu atstāt negrozītu.

Nepiekrītot VID Rīgas reģionālās iestādes direktora *A.U.* lēmumam, pieteicējs iesniedza sūdzību VID ģenerāldirektoram, kurš, izskatot pieteicēja sūdzību, 2007.gada 8.janvārī pieņēma lēmumu Nr.19/957 (turpmāk – Lēmums), atstājot apstrīdēto lēmumu negrozītu, kā arī papildus aprēķināja un noteica *R.B.* nomaksai budžetā IIN Ls 14125,72 un soda naudu Ls 14125,72.

[2] 2007.gada 31.janvārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts *R.B.* pieteikums par Lēmuma atcelšanu.

Pieteikumā norādīti šādi apsvērumi.

[2.1] VID inspektores, veicot aprēķinus, nav ņēmušas vērā vairākas naudas kustības, nepamatoti veidojot pieteicējam slēpto apliekamo ienākumu, t.i., nav ņemti vērā maksājumi no *P.K.* (*P.K.*) USD 92080,00 (Ls 49999,44) apmērā; no SIA „*/Nosaukums/*" maksājumiem nepamatoti nav ņemti vērā USD 26014,93 (Ls 14126,11); nav ņemts vērā ieskaitījums no *I.S.* Ls 2500,00 apmērā, un 2003.gada pārpalikums Ls 206029,62 latu apmērā nav ņemts vērā kā naudas līdzekļu atlikums uz 2004.gadu.

[2.2] Pieteicējs ir apšaubījis banku kustības metodes izmantošanu un lietderību pieteicēja auditā, jo tā neatspoguļo reālo naudas plūsmu.

[3] Administratīvajā rajona tiesā saņemti atbildētāja paskaidrojumi, kuros norādīts, ka VID uzskata, ka pieteicēja prasījumi nav pamatoti un tādēļ ir noraidāmi.

[3.1] VID Rīgas reģionāla iestāde, veicot audita pārbaudi un pārbaudot fiziskās personas IIN, konstatēja, ka pieteicēja bankas kontos naudas līdzekļu kustība liecina par iespējamajiem slēptajiem ienākumu avotiem vai nedeklarētiem saimnieciskās darbības ienākumiem. Līdz ar to, VID saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 22.pantu, bija pienākums iegūt maksimāli pilnīgu un virspusēju informāciju, lai izvēlētos atbilstošu aprēķinu metodi vai metožu kombināciju, un maksimāli precīzi aprēķinātu fiziskās personas ar IIN apliekamos ienākumus un noteikto maksājumu IIN. Pieteicējs vairākkārtīgi neievēroja ar procesuālajām darbībām saistītos iestādes noteiktos termiņus, līdz ar ko, saskaņā ar Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" (turpmāk - Noteikumi Nr.331) 11.punktu, atbildētājs izmantoja lietā saņemtos pieteicēja banku norēķinu kontu izrakstus. Pieteicējs nebija izmantojis savas tiesības VID noteiktajā

termiņā iesniegt papildu deklarāciju, kā to paredz Noteikumu Nr.331 5.punkts, tad VID saskaņā ar šo noteikumu 7.punktu pamatoti izmantoja aprēķiniem savā rīcībā esošo informāciju un Centrālās statistikas pārvaldes statistikas datus.

[3.2] Pieteicējs VID noteiktajā termiņā nebija iesniedzis pieprasītās papildus deklarācijas, tāpēc atbildētājs uzskata, ka VID pamatoti nav vērtējis *I.S.* notariāli apstiprināto paskaidrojumu par aizdevuma izsniegšanu *R.B.*, un sūdzībā norādītos argumentus par to, ka *P.K.* un SIA „*/Nosaukums/*" ieskaitītās summas *R.B.* bankas norēķinu kontos būtu uzskatāmas par saņemtajiem aizdevumiem.

[3.3] Attiecībā par pieteicēja skaidrās naudas uzkrājuma 2003.gada beigās ņemšanu vērā pie 2004.gada slēptā aprēķina noteikšanas, atbildētājs paskaidroja, ka saskaņā ar Noteikumu Nr.331 17.2.punktu paredzētā banku kontu kustības metodes formula ir: visu kredītiestāžu kontos ienākušo summu kopsumma + izdevumi skaidrā naudā, izņemot tos, kas iziet caur banku – nodokļu maksātāja deklarētie ienākumi – neapliekamie ienākumi = slēptais apliekamais ienākums. Atbildētājs uzskata, ka VID nebija nekāda tiesiska pamata audita laikā ņemt vērā iesniegtos līgumus par *R.L.* aizdevumiem pieteicējam. No lietas materiāliem izriet, ka norādītais *R.L.* skaidras naudas līdzekļu aizdevums pieteicējam nemaz nebūtu iekļaujams *R.B.* ienākumu kopsummā, jo bija piemērota banku kontu kustības metode. Izmantojot banku kontu kustības metodes formulu, par 2003.gadu aprēķināts slēptais apliekamais ienākums Ls 6502,89, līdz ar to atbildētājs uzskata, ka *R.B.* 2003.gadā neveidojas līdzekļu avotu pārsniegums pār līdzekļu izlietojumiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2008.gada 7.augusta spriedumu pieteikums apmierināts daļēji: Lēmums atcelts daļā par darījuma starp *R.B.* un *P.K.* novērtējumu IIN par 2004.gadu, kā arī daļā par IIN palielinājumu Ls 14 125,72 apmērā un soda naudas palielinājumu Ls 14 125,72 apmērā; VID viena mēneša laikā no sprieduma spēkā stāšanās uzlikts pienākums veikt IIN pārrēķinu 2004.gadam daļā par *R.B.* darījumu ar *P.K.*; noraidīts *R.B.* pieteikums par Lēmuma atcelšanu pārējā daļā.

[5] 2008.gada 25.augustā VID iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2008.gada 7.augusta spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts.

VID apelācijas sūdzība pamatota ar šādiem apsvērumiem.

[5.1] Pirmās instances tiesa pamatoti norāda, ka banku kustības metode pēc būtības nosaka tikai to, ka kredītiestāžu sniegtā informācija par naudas kustību pieteicēja kontos ir pietiekami ticama, un kontu izraksti pat

bez citu papildus dokumentu esamības var tikt izmatoti pieteicēja ienākumu un izdevumu summu aprēķinā. VID piekrīt tiesas secinājumam, ka gadījumā, ja pieteicējs būtu savlaicīgi sniedzis informāciju VID, tad varētu izvērtēt iespējas par citas aprēķinu metodes pielietošanu. Pieteicējs pierādījumus savlaicīgi neiesniedza, un tiesa pamatoti atzina, ka VID nebija pamats piemērot citu pārbaudes metodi.

Tiesa spriedumā atzina, ka VID, pieņemot lēmumu, pamatoti nevērtēja pieteicēja iesniegtos ieņēmumu un izdevumu attaisnojuma dokumentus pēc gada deklarācijas un papildus deklarācijas iesniegšanas termiņa nokavēšanas, bet, vērtējot pieteicēja darījumu ar *P.K.*, tiesa atzīst, ka VID bija pienākums veikt dokumentu pārbaudi un darījumu izvērtēšanu, neskatoties uz to, ka 2004.gada 7.aprīļa vekselis Nr.R-2 iestādē tika iesniegts vienlaikus ar apstrīdēšanas iesniegumu, t.i., jau pēc audita pabeigšanas.

Ievērojot minēto, VID spriedumu uzskata par pretrunīgu un nepamatotu attiecībā uz pienākuma uzlikšanu VID veikt pārrēķinu par darījumu ar *P.K.* Tiesa nav ņēmusi vērā pašas nodibināto, ka banku konta kustības metodē apliekamais ienākums tiek aprēķināts, pamatojoties uz kredītiestāžu sniegto informāciju par naudas līdzekļu kustību maksātāja kontos kredītiestādēs. VID uzskata, ka minētais tiesai bija jāņem vērā, turklāt, kopsakarā ar lietas iztiesāšanas laikā konstatētajiem lietas faktiskajiem apstākļiem par to kā *R.B.* sadarbojās ar nodokļu administrāciju, un kā piedalījās pierādījumu vākšanā.

[5.2] Pirmās instances tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 154.panta prasības, objektīvi nav novērtējusi pierādījumus un nav norādījusi, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un vienu faktu atzinusi par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

No lietas materiāliem redzams, ka gan *P.K.*, gan *I.S.* uz VID uzaicinājumiem darījumu salīdzināšanai audita laikā neatsaucās. Spriedumā tiesa norādījusi, ka šāda neatsaukšanās ir uzskatāma par personu nevēlēšanos sadarboties objektīvās patiesības noskaidrošanā, kā arī norādījusi uz pieteicēja pierādīšanas pienākumu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam.

Ievērojot minēto un to, ka tiesa atcēlusi VID amatpersonas lēmumu daļā par pieteicēja darījumiem tikai ar *P.K.* un *R.L.*, VID uzskata, ka tiesa, konstatējot lietas faktiskos apstākļus, nav ievērojusi konsekvenci pierādījumu vērtēšanā.

[5.3] VID ģenerāldirektors Lēmumu pieņēma 2007.gada 8.janvārī, bet saskaņā ar Satversmes tiesas spriedumu attiecībā uz administratīvajām lietām, kas ierosinātas līdz šā sprieduma publicēšanas dienai, tika nolemts atzīt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas

otro teikumu par neatbilstošu Satversmes 92.pantam un spēkā neesošu no sprieduma spēkā stāšanās dienas, t.i., tā publicēšanas brīža 2007.gada 17.aprīlī. Tas nozīmē, ka VID pamatoti nevērtēja nodokļu maksātāja iesniegtos dokumentus kā pierādījumus laikā, kad audita pārbaude jau tika pabeigta, bet aprobežojās ar to informāciju, kas bija VID rīcībā.

[5.4] Pirmās instances tiesa nepamatoti atcēla Lēmumu daļā par darījumiem ar *R.L.*, norādot, ka lēmums par apstrīdēto administratīvo aktu nedrīkst būt iesniedzēja interesēm nelabvēlīgāks nekā apstrīdētais administratīvais akts. Ja tiesa būtu pārbaudījusi visus pierādījumus lietā un vērtētu to attiecināmību, tad nenonāktu pie tik nepamatota nolēmuma.

[5.5] Kā atzinis Augstākās tiesas Senāta Civillietu departaments spriedumā lietā Nr.SKC-88/2003, apstrīdēta administratīvā akta adresāts nevar atsaukties uz tiesiskās paļāvības principu tādā pašā apmērā kā neapstrīdēta administratīvā akta adresāts, jo, apstrīdot administratīvo aktu, tā adresāts rada pamatu administratīvā akta nepastāvīgumam.

Līdz ar to, ja augstāka iestāde konstatē, ka sākotnējais administratīvais akts ir obligātais administratīvais akts, bet zemāka iestāde ir izdevusi citu, tātad tiesību normai neatbilstoša satura administratīvo aktu, tad augstāka iestāde var šādu administratīvo aktu atcelt pilnīgi vai daļā arī apstrīdētajam par sliktu. Gadījumā, ja augstāka iestāde pati ir kompetenta pieņemt administratīvo aktu, tās pienākums ir šo administratīvo aktu formulēt galīgajā variantā tā, ka tas ir tiesisks.

[6] 2008.gada 26.augustā *R.B.* pilnvarotais pārstāvis iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2008.gada 7.augusta spriedumu daļā, ar kuru noraidīts *R.B.* pieteikums.

Pieteicēja iesniegtā apelācijas sūdzība pamatota ar šādiem apsvērumiem.

[6.1] Noteikumu Nr.331 17.2.punkts nosaka, ka ar banku kontu kustības metodi apliekamais ienākums maksātājam tiek aprēķināts pamatojoties uz kredītiestāžu sniegto informāciju par naudas līdzekļu kustību maksātāja kontos kredītiestādēs. VID piemērotā metode, kuru norāda arī tiesa secinājumos, paredz ņemt vērā izdevumus skaidrā naudā, bet ieņēmumus skaidrā naudā neņem vērā. Šāda VID un tiesas interpretācija nav atbilstoša noteikumu normām. Noteikumu Nr.331 19.punkts, kas nosaka, ka banku kontu kustības metode tiek izmantota, kad naudas līdzekļu kustība maksātāja kontos (arī depozītnoguldījumu kustība) vai maksātāja naudas līdzekļu apgrozījums liecina par iespējamiem slēptiem ienākumu avotiem vai nodeklarētiem saimnieciskās darbības ienākumiem. Tomēr, no VID Lēmuma izriet, ka nodokļa uzrēķins tika veikts, galvenokārt, pamatojoties uz darījumiem skaidrā naudā.

[6.2] Pieteicējs nepiekrīt sprieduma 19.punktā secinātajam, jo VID pieprasītās informācijas iesniegšana noteiktajos termiņos nebija iespējama, jo attaisnojuma dokumenti pieteicējam glabājās dažādās vietās un to apkopošana uzreiz un vienlaicīgi bija apgrūtinoša.

Audita laikā visos aprēķinos VID amatpersonas ir ņēmušas vērā pieteicēja iesniegtos attaisnojuma dokumentus, atzinušas tos par pamatotiem un, ja VID, veicot apliekamā ienākuma aprēķinus, nebūtu piemērojis nepareizu aprēķinu formulu (pieļāvis metodoloģisku kļūdu), tad pašā sākumā nebūtu veikts šis nodokļa uzrēķins pieteicējam. VID bija iesniegti attaisnojuma dokumenti, kas pierāda neapliekamo ienākumu apmēru.

[6.3] Darījumu novērtēšanā pārkāpts APL 6.pants, jo pastāvot vienādiem faktiskajiem lietas apstākļiem, iestāde un tiesa pieņem vienādus lēmumus. Ņemot vērā tiesas secinājumus attiecībā uz darījumu ar *P.K.*, pieteicējs uzskata, ka *I.S.* gadījumā tiesa nepamatoti ir atzinusi VID amatpersonu rīcību par tiesisku un pamatotu, neņemot vērā to kā neapliekamu darījumu. Abas šīs situācijas ir vienādas, jo abas persona neieradās VID sniegt paskaidrojumus, un VID rīcībā bija pierādījumi tam, ka abos gadījumos pieteicēja kontā ienākošās summas ir ar nodokli neapliekami darījumi un to apliecinoši dokumenti tika iesniegti. Pieteicējs norāda, ka ir saņēmis 2004.gada 20.augustā aizdevumu no SIA „*/Nosaukums/*" kā privātpersona, un, saņemot aizdevumu no juridiskas personas, nenes atbildību par to kā šos darījumus savā grāmatvedībā atspoguļo juridiskā persona.

[6.4] Audita laikā auditores un VID direktors lēmumā darījumus ar *R.L.* un *I.S.* atzina, vērtēja un ņēma vērā aprēķinos. Bet VID ģenerāldirektors, pieņemot Lēmumu, tos izslēdza no aprēķiniem tikai tāpēc, ka attaisnojuma dokumenti (aizdevuma līgumi) tika iesniegti VID pēc likumā noteiktā termiņa. Šie iepriekšminētie darījumi starp šīm fiziskajām personām ir notikuši un pieteicējs šos naudas līdzekļus ir saņēmis, tāpēc šie darījumi jāņem vērā.

[7] 2008.gada 11.septembrī saņemti pieteicēja paskaidrojumi par VID apelācijas sūdzību, kuros norādīts, ka pieteicējs VID apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu un noraidāmu, un pamatā atkārto apelācijas sūdzībā un paskaidrojumos norādītos argumentus.

[8] 2008.gada 1.oktobrī saņemti VID paskaidrojumi par pieteicēja apelācijas sūdzību. VID paskaidrojumā norāda, ka pieteicēja apelācijas sūdzība nav pamatota, un lūdz pieteikumu noraidīt. VID pamatā atkārtoto iepriekš apelācijas sūdzībā un paskaidrojumos norādītos argumentus, un papildus norāda, ka nav korekta pieteicēja iebilde par to,

ka fiziska persona nenes atbildību par darījumiem ar SIA „*/Nosaukums/*”, jo pats pieteicējs bija SIA „*/Nosaukums/*” amatpersona.

[9] 2009.gada 28.septembrī *R.B.* pilnvarotais pārstāvis iesniedza apelācijas sūdzības papildinājumus, norādot, ka nodokļu audits pieteicējam tika veikts pēc procesa virzītāja pieprasījuma krimināllietā, tādēļ auditam jeb revīzijai bija atšķirīgi termiņi un tiesiskās sekas.

Pamatojoties uz procesa virzītāja pieprasīto revīziju, VID nebija tiesības izdot nelabvēlīgu administratīvo aktu, aprēķinot papildus nodokļus un soda naudu. Ja personas rīcībā ir saskatāmas noziedzīga nodarījuma pazīmes, tad par šādu nodarījumu nevar vienlaicīgi iestāties administratīvā atbildība. Kā redzams no audita pārskata, VID revīzijas gaitā ir sadarbojies ar prokuratūru un viens audita pārskata eksemplārs ir nosūtīts Organizētās noziedzības un citu nozaru specializētajai prokuratūrai. Prokuratūra revīzijas gaitā izdarītos secinājumus kā pierādījumu jau ir izvērtējusi kriminālprocesa kārtībā.

2010.gada 17.jūnijā *R.B.* pilnvarotais pārstāvis iesniedza apelācijas sūdzības papildinājumus, norādot, ka audita lietā neatrodas neviens VID lēmums, kas liecinātu par to, ka VID auditu būtu uzsācis pēc savas iniciatīvas, vai ka pieteicējam būt veikti vienlaicīgi auditi kriminālprocesā un administratīvā lietā. No audita lietas izriet, ka nodokļu revīzija tika veikta, ievērojot noteikumus, kas attiecas uz procesa virzītāja pieprasītās revīzijas veikšanas kārtību un termiņiem, tajā skaitā iegūstot tādus pierādījumus un informācijas iegūšanas veidus, ko paredz kriminālprocesuālās normas, bet neparedz APL. APL neparedz pierādījumu un informācijas iegūšanai personas nopratināšanu kriminālprocesa ietvaros, lai sniegtu pierādījumus pret sevi.

VID, uzsākot pret pieteicēju auditu, neinformējot, ka šis audits tika izmantots krimināllietas ietvaros, liekot sadarboties audita ietvaros, piemērojot sodu un izsākot piedziņu, ir pārkāpis APL principus, Latvijas Republikas Satversmē un Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā noteiktās tiesības uz taisnīgu tiesu.

[10] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis pieteikumu un pieteicēja apelācijas sūdzību uzturēja, VID apelācijas sūdzību neatzina.

Iestādes pārstāvis pieteikumu un pieteicēja apelācijas sūdzību neatzina, uzturēja VID apelācijas sūdzību.

Procesa dalībnieki sniedza iepriekš minētajam atbilstošus paskaidrojumus.

Motīvu daļa

[11] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un izvērtējusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība ir pamatota un pieteikums ir apmierināms, bet VID apelācijas sūdzība nav pamatota.

[12] Saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 8.pantu VID uzdevumi nodokļu administrēšanā ir noteikti likumā „Par nodokļiem un nodevām (18.pants). Papildus tiem minētā panta 11.punkts noteica, ka VID pēc VID, pirmstiesas izmeklēšanas iestāžu un tiesas pieprasījuma veic komersantu nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīziju (auditu) (*redakcijā uz audita pārskata sastādīšanas dienu*).

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā (*redakcijā uz audita pārskata sastādīšanas dienu*) bija noteikta kārtība, kādā aprēķināmi, iekasējami un atmaksājami nodokļi pēc nodokļu revīzijas (audita) saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem; arī tematiskās pārbaudes veikšanas kārtība. Tobrīd likumdevējs nebija atsevišķi kā pašlaik spēkā esošajā redakcijā izdalījis, ka nodokļu administrācija pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja iesniegtajiem dokumentiem un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, veic nodokļu aprēķinu un sniedz atzinumu kriminālprocesa virzītājam par budžetam nodarīto zaudējumu [budžetā nenomaksāto nodokļu (nodevu) un valsts noteikto maksājumu] summu. Šādā kārtā sagatavots atzinums nav administratīvs akts. Uz atzinumu neattiecas šajā likumā paredzētā lēmumu apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas kārtība (23.panta ceturtā prim daļa).

Tomēr apgabaltiesa konstatē, ka arī tobrīd pastāvēja speciāls regulējums attiecībā uz kārtību, kādā veicama komersantu nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīzija (audits) pēc pirmstiesas izmeklēšanas iestāžu pieprasījuma.

Audita pārskata sastādīšanas laikā detalizētāku kārtību, kādā veicama saimnieciskās darbības un finansiālās darbības revīzija pēc izziņas izdarītāja, prokurora, tiesneša vai tiesas (turpmāk – procesa virzītājs) pieprasījuma un kādā veidā noformējami revīzijas materiāli, noteica Ministru kabineta 1996.gada 19.marta noteikumi Nr.67 „Noteikumi par revīzijas veikšanu pēc procesa virzītāja pieprasījuma" (turpmāk – noteikumi Nr.67).

No minētā secināma likumdevēja griba nodalīt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta 1., 2., 3., 4., 7., 10.punktā minētos vispārīgos nodokļu administrācijas pienākumus, kontrolējot nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību un precizējot maksājamā nodokļa apmēru saskaņā ar minētā likuma 23.pantu, no kontroles (revīzijas), kura tiek veikta pēc virzītāja pieprasījuma.

[13] Lietā nav strīda par to, ka pieteicējam vienkāršais IIN audits par 2002.-2004.gadu veikts saskaņā ar Organizētās noziedzības un citu nozaru specializētās prokuratūras prokurora lēmumu par revīzijas noteikšanu (*107.lietas lapa*), kurā VID pieprasīts veikt *R.B.* fiziskās personas ienākumu revīziju par 202.gadu līdz 2004.gada septembrim, pamatojoties uz Latvijas Kriminālprocesa kodeksa 41., 50.pantu un noteikumiem Nr.67.

Tāpat no lietas materiāliem izriet, ka audits veikts, piemērojot likumā „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtajā daļā iekļautās procesuālās tiesību normas, kas attiecas uz revīzijas kārtību un termiņiem, kas tiek veikta pēc tiesībaizsardzības iestāžu pieprasījuma un revīzijas laikā tika veikta *R.B.* nopratināšana kriminālprocesuālā kārtībā (*lietas 108.-111., 113.-122. lietas lapa*). Audita pārskats un lēmums par audita rezultātiem nosūtīts Organizētās noziedzības un citu nozaru specializētajai prokuratūrai.

[14] Apgabaltiesa atzīst, ka pēc audita izdotais lēmums par audita rezultātiem, kā arī turpmākie VID lēmumi par apstrīdēšanas iesniegumiem, t.i., administratīvais akts galīgajā noformējumā, ir prettiesisks turpmāk norādītu iemeslu dēļ.

[15] Kā minēts iepriekš, likumdevējs ir nošķīris gadījumus, kad revīzija tiek veikta pēc procesa virzītāja pieprasījuma, paredzot speciālu kārtību revīzijas veikšanai noteikumos Nr.67.

Revīzijas mērķis ir iekļauts noteikumu Nr.67 2.punktā, kurā noteikts, ka procesa virzītājam Latvijas Kriminālprocesa kodeksa noteiktajā kārtībā ir tiesības noteikt revīziju, lai iegūtu lietai nepieciešamās ziņas un pierādījumus. Tādējādi šādas revīzijas rezultātā iegūtās ziņas un nostiprinātie pierādījumi ir izmantojami kriminālprocesā iespējamā noziedzīgā nodarījuma kvalifikācijai (objektīvā puse – nenomaksātā IIN apmērs) un pierādīšanai. Šajā stadijā revīzijas akts ir pieprasītais pierādījums krimināllietā un nav uzskatāms par administratīvās lietas ietvaros sastādītu procesuālu dokumentu.

Tāpat noteikumu Nr.67 26.-28.punkts paredz, ka revidējamai personai ir tiesības izteikt iebildes, par kurām revidents sagatavo rakstisku atzinumu, 30 dienu laikā dara zināmu revidējamā objekta vadībai, kā arī informē par to procesa virzītāju. Tādējādi VID apstrīdēšanas iesniegums bija jāvērtē kā minētās iebildes un jārīkojas atbilstoši likumdevēja noteiktajam.

[16] No noteikumiem Nr.67 neizriet tiesības VID revīzijas rezultātā noteikt papildus nodokļu maksājumus un soda naudu. Šādas tiesības paredz

likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pants, ja revīzija veikta parastā kārtībā saskaņā ar panta otro daļu.

Pretējā gadījumā rodas situācija, kurā vienlaicīgi notiek divi procesi – administratīvais process iestādē attiecībā par papildus nodokļu un soda naudas noteikšanu un kriminālprocess, kurā procesa virzītājs kvalificē pārkāpumu un ceļ apsūdzību par iespējamo izvairīšanos no tā paša nodokļa samaksas, par ko paredzēta krimināltbildība. Abiem procesiem ir atšķirīgi principi, kur galvenokārt saduras administratīvajā lietā piemērojamais līdzdarbības princips (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants) un kriminālprocesa pamatprincips – nevainīguma prezumpcija, kas noteic, ka neviena persona netiek uzskatīta par vainīgu, kamēr tās vaina netiek konstatēta kriminālprocesuālā kārtībā; personai, kura ir tiesības uz aizstāvību, nav jāpierāda savs nevainīgums; visas saprātīgas šaubas par vainu, kuras nav iespējams novērst, jāvērtē par labu personai, kurai ir tiesības uz aizstāvību. Kas tādējādi garantē personai tiesības neapsūdzēt sevi pārkāpumā.

Apgabaltiesas ieskatā, ar noteikumu Nr.67 kārtībā iegūto revīzijas pārskatu ir tiesīgs rīkoties tikai procesa virzītājs. Tikai pēc tam, kad procesa virzītājs ir izlēmis atteikties ierosināt kriminālprocesu vai izbeigt jau ierosinātu kriminālprocesu saistībā ar izvairīšanos no konkrētā nodokļa (IIN) nomaksas (šāds lēmums ir stājies spēkā), VID var ierosināt administratīvo lietu, kā rezultātā tiktu papildus aprēķināti nodokļa un soda naudas maksājumi.

Konkrētajā gadījumā šāds procesa virzītāja lēmums kriminālprocesā nav pieņemts. Revīzijas atzinums ir pievienots krimināllietas materiāliem un turpmāka rīcība no procesa virzītāja puses nav sekojusi. Vienlaikus uz krimināllietā iegūtā pierādījuma – audita atzinuma VID ir turpinājis administratīvo lietu iestādē.

[17] Noteikumu 29.punkts paredz, ja revīzijas gaitā tiek konstatēti likumu pārkāpumi, revidentam attiecīgie revīzijas materiāli jāiesniedz nodokļu administrācijai.

Apgabaltiesas ieskatā VID kā revīziju veicošajai institūcijai ir tiesības pašai saņemt atzinumu turpmākai rīcībai tikai tad, ja revīzija ir veikta par citu pārbaudes objektu un konstatējami vēl citu likumu pārkāpumi, par kuriem procesa virzītājs nav prasījis atzinumu. Konkrētajā gadījumā procesa virzītājs pieprasījis revīziju tieši par pieteicēja fiziskas personas ienākumiem un VID arī attiecīgi ir tos revidējis, konstatējot pieteicēja iespējamos faktiskos ienākumus un no tiem nenomaksāto nodokli. Līdz ar to revīzijas atzinums satur ziņas un pierādījumus tieši par to, ko pieprasījis procesa virzītājs, un līdz ar to iestādei nav tiesisku iespēju pierādījumu krimināllietā paralēli izmantot administratīvajā lietā.

[18] To, ka revīzijas atzinums ir pierādījums krimināllietā un uz tā pamata nav papildus aprēķināmi nodokļu maksājumi un soda nauda, likumdevējs ir skaidrāk noteicis pašlaik spēkā esošajā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtajā prim daļā – nodokļu administrācija pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja iesniegtajiem dokumentiem un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, veic nodokļu aprēķinu un sniedz atzinumu kriminālprocesa virzītājam par budžetam nodarīto zaudējumu [budžetā nenomaksāto nodokļu (nodevu) un valsts noteikto maksājumu] summu. Šādā kārtā sagatavots atzinums nav administratīvs akts. Uz atzinumu neattiecas šajā likumā paredzētā lēmumu apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas kārtība.

Šī tiesību norma pēc gramatiskās izteiksmes neparedz aprēķināt soda naudu, kā arī tajā tieši noteikts, ka atzinumu nevar ne apstrīdēt, ne pārsūdzēt.

Audita pārskata sastādīšanas laikā šī tiesību norma vēl nebija iekļauta likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā, tomēr tā bija jau iekļauta un stājās spēkā 2007.gada 1.janvārī, t.i. septiņas dienas pirms VID ģenerāldirektora lēmuma izdošanas dienas. Kaut gan apgabaltiesas ieskatā arī pirms tam bija pietiekams speciālais regulējums, tomēr no 2007.gada 1.janvāra likumdevējs bija nepārprotami noteicis, ka atzinums par pieteicēja iespējamo nenomaksāto IIN nav administratīvais akts. Tā kā tas ir pierādījums kriminālprocesā, uz tā pamata iestāde paralēli kriminālprocesam nevar noteikt papildus nodokļa maksājumus un soda naudu. Šādas tiesības būtu tikai tādā gadījumā, ja procesa virzītājs būtu nolēmis atteikties ierosināt kriminālprocesu vai izbeigt jau ierosinātu kriminālprocesu saistībā ar izvairīšanos no konkrētā nodokļa (IIN) nomaksas, lēmums būtu stājies spēkā un VID pēc tam būtu ierosinājis (pēc iestādes iniciatīvas) administratīvo lietu, kā rezultātā tiktu papildus aprēķināti nodokļa un soda naudas maksājumi.

[19] Ievērojot minēto Lēmums atzīstams par prettiesisku un atceļams no tā izdošanas dienas, nevērtējot pārējos apelācijas sūdzību argumentus.

[20] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka kaut gan pirmās instances tiesas spriedums rezolutīvajā daļā daļēji sakrīt ar apgabaltiesas nospriesto, tomēr tā motivācija nav pareiza.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

apmierināt *R.B.* pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmuma dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 8.janvāra lēmumu Nr.19/957 ar tā pieņemšanas dienu.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *R.B.* samaksāto valsts nodevu Ls 15 (piecpadsmit lati) apmērā par pieteikuma un apelācijas sūdzības iesniegšanu.

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)* S.Zakrevska

Tiesneses *(paraksts)* I.Amona

(paraksts) S.Kanenberga

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese S.Zakrevska
Rīgā, 2010.gada 27.jūlijā