ECLI:LV:AT:2019:0418.A42869809.8.S
Lieta Nr. A42869809, SKA-529/2019
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2019.gada 18.aprīlī

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Valters Poķis, Rudīte Vīduša

piedaloties pieteicējas /pers. A/ pārstāvim zvērinātam advokātam Jevgeņijam Salimam, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvēm /pers. B/ un /pers. C/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 18.jūnija lēmuma Nr. 19.1/13180 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 21.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas /pers. A/ iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2005., 2006. un 2007.gadu un pievienotās vērtības nodokļa auditu par laiku no 2006.gada 1.jūnija līdz 2007.gada 31.decembrim. Pārbaudes rezultātā tika konstatēts, ka pieteicēja ir veikusi saimniecisko darbību – nekustamo īpašumu tirdzniecību –, kā arī veikusi ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus, par ko nav maksājusi nodokļus. Pieteicējai tika aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis un saistībā ar to – nokavējuma un soda nauda, kā arī pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to – nokavējuma un soda nauda. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2009.gada 18.jūnija lēmumu Nr. 19.1/13180.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2011.gada 2.maija spriedumu pieteikumu apmierināja daļā par aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli un ar to saistīto nokavējuma un soda naudu. Pārējā daļā tiesa pieteikumu noraidīja.

Administratīvā apgabaltiesa ar 2014.gada 9.jūnija spriedumu pieteikumu apmierināja daļā par iedzīvotāju ienākuma nodokļa nokavējuma naudu un soda naudu par 2005. un 2006.gadu, kā arī daļā, kurā nav ņemti vērā šādi ar ienākumu gūšanu saistītie izdevumi: pieteicējas maksājumi par valstij nodarītajiem zaudējumiem meža zemes transformācijas dēļ daļā, kas attiecas uz 2007.gadā atsavinātajiem īpašumiem; nekustamā īpašuma nodokļa maksājumu daļa proporcionāli 2006. un 2007.gadā atsavināto nekustamo īpašumu skaitam un platībai. Pārējā daļā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja.

Ar Senāta 2016.gada 28.decembra spriedumu apgabaltiesas spriedums pieteikuma noraidītajā daļā par aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli un ar to saistīto nokavējuma un soda naudu atcelts, jo lietā nav pietiekami izvērtēti pierādījumi par pieteicējas izdevumiem sakarā ar nekustamo īpašumu pārdošanu. Pārējā daļā apgabaltiesas spriedums atstāts negrozīts.

[4] Izskatot lietu atkārtoti apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 21.decembra spriedumu pieteikumu daļā par aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli, ar to saistīto nokavējuma un soda naudu par 2007.gadu, ciktāl tas nav atcelts ar Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 9.jūnija spriedumu, noraidīja. Apgabaltiesas spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Pieteicējas lūgums lietu izskatīt mutvārdu procesā nav pietiekami motivēts. No lietas materiāliem redzams, ka lieta pirmās instances tiesā ir izskatīta mutvārdu procesā, arī pirmoreiz apelācijas instances tiesā lieta ir izskatīta mutvārdu procesā, pieteicējas pārstāvis ir sniedzis paskaidrojumus, iesniedzis papildu pierādījumus, kuri pievienoti lietai, un par tiem arī ir vairākkārt sniedzis gan rakstveida, gan mutvārdu paskaidrojumus. Pieteicēja nav motivējusi, ka tiesai iepriekš sniegtie paskaidrojumi par tiem pierādījumiem, kuri ir lietā, ir bijuši nepareizi vai nepietiekami. Papildu pierādījumi lietā nav iesniegti. Pieteicēja tika aicināta sniegt papildu ziņas un skaidrojumu rakstveidā, un, ja pieteicēja pierādīšanas pienākumu būtu izpildījusi norādītajā veidā, tad, iespējams, pēc lietas dalībnieku savstarpējas viedokļu apmaiņas būtu lietderīgi noteikt lietā vēlreiz mutvārdu procesu, lai pieteicēja varētu papildus izskaidrot lietā esošos pierādījumus. Vēl viena mutvārdu procesa noteikšana lietā, pārbaudot tos pašus pierādījumus, par kuriem pieteicēja papildu skaidrojumu pēc tiesas uzaicinājuma nav iesniegusi, nav lietderīga.

[4.2] Pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis sakarā ar to, ka, pārdodot nekustamos īpašumus (2005.gadā – 1 zemesgabalu, 2006.gadā – 153 zemesgabalus un ceļu domājamās daļas, 2007.gadā – 35 zemesgabalus un ceļu domājamās daļas), viņa nodarbojusies ar saimniecisko darbību, taču nav samaksājusi nodokli.

Senāts šajā lietā ir atzinis par pamatotu apgabaltiesas izdarīto secinājumu, ka pieteicēja guvusi ienākumus saimnieciskās darbības ietvaros. Tādējādi lietā ir izšķirts strīds par to, ka pieteicējas darījumi ar nekustamajiem īpašumiem – to atsavināšana 2005.–2007.gadā – kvalificējami kā saimnieciskā darbība.

[4.3] Apgabaltiesa šajā lietā 2014.gada 9.jūnija spriedumā ir vērtējusi pieteicējas iesniegtos izdevumus apliecinošos dokumentus kopsakarā ar pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem. Lai arī minētais spriedums daļā ir atcelts, pārskatot lietu no jauna, ievērojot, ka papildu paskaidrojumi un pierādījumi lietā nav iesniegti, izdarāmi tādi paši secinājumi, kurus pieteicēja nav atspēkojusi.

Pieteicējas izdevumos nav iekļaujamas summas, kurām nav konstatējama maksājumu saistība ar izdevumiem par atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem (*atbilstoši dokumenti, kas atrodas lietas 2.sējuma 23., 24., 32., 40., 33., 41., 42.–43., 44., 54., 58., 36., 25.–30., 60.–61.lapā*). Turklāt pieteicēja nav detalizēti un saprotami izskaidrojusi izdevumu saistību ar atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem.

[4.4] Attiecībā uz pieteicējas argumentu, ka, sedzot ar zemesgabalu labiekārtošanu saistītos izdevumus ar ZS „Cederī" starpniecību, viņa ir

vadījusies no likuma „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu un zemnieka vai zvejnieka saimniecību un individuālo darbu" normām, no kurām izriet, ka individuālā uzņēmuma īpašnieks atbild par sava uzņēmuma saistībām ar visu savu mantu, izņemot to mantu, uz kuru saskaņā ar likumu nevar vērst piedziņu, norādāms, ka atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 11.panta pirmajai un trešajai daļai, ja zemnieka saimniecības mantu veido tās īpašniekam piederoša manta, zemnieka saimniecības grāmatvedības uzskaitē tā ir jānodala un jāuzskaita kā saimnieciskajā darbībā izmantotā manta. Līdz ar to attiecīgi ir jānodala izdevumi, kas radušies zemnieka saimniecības saimnieciskās darbības rezultātā.

Minētie apsvērumi attiecas citstarp arī uz zvērināta revidenta ziņojumu par konstatētajiem faktiem un sertificēta nekustamā īpašuma vērtētāja, būvinženiera ieguldījumu novērtējumu nekustamajos īpašumos „Ceļmalas" un „Ciedraiņi". Kā norādīts zvērināta revidenta ziņojumā, tajā aprakstītajai informācijai ir indikatīvs raksturs un tā rezultāti izmantojami tikai kā papildu informācija secinājumu un lēmumu pieņemšanai kopā ar pārējo lēmuma pieņēmēja informāciju un konkrētiem apstākļiem. Savukārt nekustamā īpašuma vērtētājs norādījis, ka vērtējumā nav analizēta informācija ar nolūku noteikt, kas veicis konkrētos darbus un kas tos apmaksājis, nav arī analizētas grāmatvedības dokumentos uzrādītās faktiskās izmaksas un to atbilstība reālajai situācijai.

[4.5] Lai arī Senāts šajā lietā ir konstatējis, ka apgabaltiesa nav spriedumā atspoguļojusi būtisku daļu pieteicējas tiesvedības laikā iesniegto pierādījumu, tomēr, pārbaudot pierādījumus no jauna, secināms, ka šādam detalizētam katra pierādījuma aprakstam spriedumā nav nozīmes.

Neviens no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem, izņemot pieteikuma apmierinātajā daļā minētos, bez papildu pamatojuma precīzi neatspoguļo izdevumu attiecināmību uz pārbaudāmajā periodā atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem un to, ka izdevumi radušies tieši pieteicējai, tostarp, piemēram, izdevumi par degvielu, transportlīdzekļu rezerves daļām un remontu, tehnisko apkopi u.c. Tas, ka pieteicēja nespēj pamatot, kāda ir pirkto preču un saņemto pakalpojumu saistība ar strīdus nekustamo īpašumu pārdošanu, nenozīmē, ka viņai tiek uzlikts pārāk liels pierādīšanas pienākums, jo vēl jo vairāk bez pieteicējas pamatojuma nav tiesiska pamata šādus izdevumus atzīt par tādiem, kas ir saistīti ar pārdotajiem nekustamajiem īpašumiem.

Virkne pieteicējas tiesā iesniegto attaisnojuma dokumentu, kurus arī nav nozīmes uzskaitīt spriedumā, attiecas uz laiku pēc auditējamā perioda, tātad tie acīmredzami nav attiecināmi uz izskatāmo lietu.

Kā izriet no pieteicējas 2008.gada 13.novembra paskaidrojuma Valsts ieņēmumu dienestam, tikai daļa no sadalītajiem zemesgabaliem tika atsavināta strīdus periodā, jo pieteicējas pamatmērķis bijis saglabāt zemi savā un ģimenes īpašumā. Līdz ar to izbūves izdevumi nevar (*acīmredzami domāts „var"*) tikt attiecināti tikai uz daļu no zemesgabaliem. Pieteicēja šajā sakarā detalizētus, pārskatāmus aprēķinus nav veikusi un nav pierādījusi tiesai konkrētus izdevumus. Turklāt minētajā paskaidrojumā pieteicēja pati ir atzinusi, ka, pārdodot zemesgabalus, jaunie īpašnieki komunikāciju projektēšanai iemaksāja avansu. Tas nozīmē, ka komunikāciju izbūves darbu izdevumi radās jaunajiem zemes īpašniekiem, nevis pieteicējai, kas pārsūdzētajā lēmumā arī pamatoti ņemts vērā. Līdz ar to faktam, ka maksājumus faktiski veica zemnieka saimniecība, nav nozīmes.

Citstarp saistībā ar lietā esošo 2001.gada 1.februāra līgumu par ceļu kapitālo remontu un jaunu ceļu izveidošanu starp SIA (nevis zemnieka saimniecību) „Cēderi" un SIA „Lera" kopiju publiskajā reģistrā konstatējams, ka 2009.gada 15.aprīlī ir reģistrēta SIA „Cēderi", šobrīd likvidācijas procesā, un tās valdes loceklis bija /pers. D/. Pieļautā kļūda ar lielu iespējamību norāda uz to, ka iesniegtais līgums, kas datēts ar 2001.gada 1.februāri, patiesībā ir sastādīts 2009.gadā.

[4.6] Pienākums pierādīt konkrētu izdevumu apmēru un to saistību ar saimnieciskās darbības ietvaros veiktajiem nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumiem gulstas uz pieteicēju.

Senāts šajā lietā norādīja, ka izskatāmajā lietā ņemams vērā apstāklis, ka līdz 2007.gada otrajai pusei fizisko personu veiktā tirdzniecība ar nekustamajiem īpašumiem faktiski netika uzskatīta par ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamu saimniecisko darbību un ka no šāda aspekta nav taisnīgi pieprasīt, lai par vienīgo pieteicējas izdevumu atzīšanas pamatu kalpotu pilnvērtīgi vesta grāmatvedība. Līdz ar to izskatāmajā lietā papildu pierādījumu iesniegšana tikai apelācijas instances tiesā nevar būt pamats tiesai atteikties šādus pierādījumu izvērtēt.

Tomēr tas nenozīmē, ka pieteicējai nav jāievēro pierādīšanas un līdzdarbības pienākums tiesas procesā. Pirmreizējās lietas izskatīšanas laikā apelācijas instances tiesā 2014.gadā bija nostiprināta vienota tiesību normu interpretācija par fizisko personu veiktu tirdzniecību ar nekustamajiem īpašumiem saimnieciskās darbības ietvaros. Līdz ar to pieteicēja nevarēja nezināt, ka viņai, arī strīdus darījumu laikā kā fiziskai personai neveicot grāmatvedības uzskaiti, tiesas procesā ir jāspēj pietiekami detalizēti izskaidrot lietas faktiskos apstākļus par izdevumiem un to nošķiršanu no zemnieka saimniecības un pašas pieteicējas saimnieciskās darbības, kā arī šo izdevumu nošķiršanu no pasākumiem savām un ģimenes personiskajām vajadzībām.

Senāts šajā lietā ir norādījis, ka pieteicējai ir jādod iespēja citādā veidā pierādīt tai patiesi radušos izdevumus un tos atskaitīt no apliekamā ienākuma. Tādēļ gan iestādei, gan tiesai ir jāņem vērā un jāvērtē pierādījumi, kurus iesniedz pieteicēja. Vienlaikus ir būtiski, lai arī pieteicēja pienācīgi pildītu pierādīšanas pienākumu par apstākļiem, uz kuriem tā atsaucas.

Tā kā pieteicēja ar iesniegtajiem attaisnojuma dokumentiem, kuri pēc to satura ataino ZS „Cederi" darījumus, grib pamatot izdevumu apmēru savas saimnieciskās darbības ietvaros, ir nepieciešams detalizēts skaidrojums par pierādījumu attiecināmību un pieteicējas un zemnieka saimniecības saimnieciskās darbības nošķiršanu.

Pieteicējas norādītajam apstāklim, ka viņa varēja nezināt par grāmatvedības uzskaiti fiziskajai personai saistībā ar saimniecisko darbību – nekustamo īpašumu pārdošanu –, nav izšķirošas nozīmes, jo, kā jau norādīts, grāmatvedības kārtošanas pienākums, tostarp zemnieka saimniecības un fiziskās personas darījumu nošķiršana, bija viņas zemnieka saimniecībai.

Apgabaltiesa, izskatot lietu pārskatāmajā daļā no jauna, secināja, ka pieteicējas iesniegto dokumentu saiknes pierādīšanai tieši ar pieteicējas saimniecisko darbību viņas norādītajā apjomā ir nepieciešams pieteicējas sagatavots rakstveida pārskats ar pamatojumu, ko tālāk varēs pārbaudīt Valsts ieņēmumu dienests, jeb uzskatīja, ka lietā pirms tiesas vērtējuma ir nepieciešams pieteicējas pamatojuma precīzs formulējums un procesa dalībnieku savstarpēja viedokļu apmaiņa, kas no pieteicējas gribas atkarīgu iemeslu dēļ nav pilnvērtīgi noticis jau audita laikā iestādē.

Pieteicēja papildu dokumentus vai skaidrojumu lietā, tostarp paskaidrojumus par pieteicējas jau iesniegto pierādījumu attiecināmību uz strīdus darījumiem, tiesneša noteiktajā termiņā neiesniedza. Līdz ar to secināms, ka pieteicējai par lietā esošo materiālu kopumu ir bijusi iespēja izteikt argumentus, bet pieteicēja no savas gribas atkarīgu iemeslu dēļ šīs tiesības nav izmantojusi. Tā kā pieteicēja nav motivējusi, ka lietā iepriekš sniegtie paskaidrojumi nav pareizi, tie ir nepilnīgi vai citu iemeslu dēļ nav ņemami vērā, tad nav pamata uzskatīt, ka paskaidrojumi nav sniegti vai ka tie sniegti nepilnīgi.

Šādos apstākļos uzskatāms, ka pieteicējai ir bijusi iespēja lietā iesniegt pierādījumus, kā arī paskaidrot to attiecināmību uz izskatāmo lietu, tomēr pieteicēja nav ievērojusi līdzdarbības pienākumu. Apgabaltiesas tiesneša 2017.gada 23.janvāra paziņojumā arī atbilstoši Senāta šajā lietā paustajām atziņām tika norādīts, ka pēc pieteicējas detalizēta paskaidrojuma procesa dalībniekiem tiesa dos papildu laiku veikt pārbaudi par pieteicējas sniegtajām ziņām un savstarpēji saskaņot viedokļus. Pieteicēja divu mēnešu laikā ne papildu pierādījumus, ne skaidrojumu un pārbaudāmas ziņas apgabaltiesai neiesniedza, līdz ar to lietā arī netika noteiktas secīgās darbības – viedokļa ar atbildētāju saskaņošana līdz lietas izskatīšanas uzsākšanai pēc būtības.

Senāts arī šajā lietā tiešā tekstā norādīja, ka, ja pieteicēja šādā veidā savas darbības un naudas plūsmas atspoguļojumu nespēj sastādīt un iesniegt tiesai, tad nevar prasīt, ka to darīs iestāde vai tiesa. Tādējādi pieteicējas pārstāvis nepamatoti uzskata, ka mutvārdu process var kalpot kā alternatīvs līdzeklis tiesas norādītajam veidam pierādījumu atspoguļojumam un skaidrojuma rakstveida pamatojumam, jo, kā norādīts iepriekš, lietā esošo dokumentu apjomā tiesas sēdē paskaidrojumi jau ir sniegti, bet tie nav ietvēruši detalizētu pamatojumu.

[4.7] Spriedumā atspoguļotajos faktiskajos un tiesiskajos apstākļos pieteikuma apmierināšanai lietas pārskatāmajā daļā par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinu nav pamata. Pieteicēja nav pierādījusi savu izdevumu esību un to saistību tieši ar strīdus nekustamo īpašumu pārdošanu auditā pārbaudītajā periodā. Lietā esošie pierādījumi bez pieteicējas detalizēta skaidrojuma par to attiecināmību uz lietu nav pietiekami ticami un ir saturiski neizmantojami, jo tie neapliecina nekustamajos īpašumos veikto ieguldījumu apmēru.

[5] Pieteicēja par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniegusi kasācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Apgabaltiesa, taisot spriedumu, nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta noteikumus par pierādījumu novērtēšanu, kā rezultātā nonākusi pie nepareiziem secinājumiem.

Apgabaltiesa pretēji Senāta norādītajam šajā lietā pieteicējas izdevumus sakarā ar nekustamo īpašumu pārdošanu nav vērtējusi. Tā vietā apgabaltiesa faktiski pārrakstīja iepriekšējo apelācijas instances tiesas sprieduma motivāciju, bet pārējo sprieduma motīvu daļu veltīja pārmetumiem pieteicējai par detalizēta pamatojuma nesniegšanu iesniegto dokumentu sasaitei ar izdevumiem, kā arī attaisnojumiem savai rīcībai, atsakoties vērtēt iesniegtos pierādījumus. Nav saprotams, kādā veidā papildu pierādījumu neiesniegšana varēja ietekmēt apgabaltiesas pienākumu vērtēt lietā jau esošos pierādījumus.

[5.2] Apgabaltiesa nepareizi noteikusi izdevumu apmēru, kas saistīti ar atsavinātajiem zemesgabaliem. Norādot, ka nav konstatējama maksājumu saistība ar izdevumiem par atsavinātajiem īpašumiem, apgabaltiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā pieteicējas izdevumus, kurus pieteicēja bija norādījusi un kuru saistība ar īpašumiem ir loģiski secināma (*atbilstoši dokumentiem, kas atrodas lietas 2.sējuma 23., 32., 44., 54., 36., 25.–30.lapā*).

[5.3] Apgabaltiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā Rīgas reģionālās virsmežniecības izziņā (*lietas 2.sējuma 34.–35.lapa*) norādītos maksājumus 2007.gadā (*acīmredzami domāts 2006.gads, jo tieši šajā laikā pieteicējas norādītajā apjomā – 4960,35 Ls – maksājumus ir veicis /pers. D/*) par kopējo summu 4960,35 Ls par valstij nodarītajiem zaudējumiem sakarā ar meža zemes transformāciju. Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka maksājumus ir veicis pieteicējas laulātais /pers. D/, un pieteicējai ar /pers. D/ nav noteikta mantas šķirtība. Atbilstoši Civillikuma 1815.panta noteikumiem maksājuma saistība nav atzīstama par personisku saistību, tāpēc to pieteicējas vietā varēja izpildīt viņas laulātais. Līdz ar to apgabaltiesa nepamatoti nav atzinusi minētos izdevumus.

Turklāt apgabaltiesa vispār nav vērtējusi pieteicējas iesniegtos pierādījumus – saskaņā ar 2004.gada 10.jūnija līgumu Nr. 2004-1/b starp pieteicēju un SIA „BAU BAHNE" izrakstītās kases ieņēmumu ordera kvītis par zemesgabalu topogrāfiskiem un ģeoloģiskiem darbiem un projekta izstrādi zemesgabalu sadalīšanai. Tāpat – pārskaitījuma rīkojumus SIA „A Vide" par ceļa tehnisko projektu, sadzīves kanalizācijas tehnisko projektu un ūdens apgādes un hidrantu tehnisko projektu izstrādi saskaņā ar noslēgtiem līgumiem.

Apgabaltiesa arī nav ņēmusi vērā pieteicējas norādīto, ka daļu izdevumu sedza pati pieteicēja, bet daļu – ZS „Cederi", izmantojot pieteicējas līdzekļus. No pieteicējas iesniegtajiem pierādījumiem par viņas aizdevumiem zemnieka saimniecībai ir skaidri redzams aizdevumu mērķis – ciemata, kas izveidots uz attiecīgajiem zemesgabaliem, būvniecībai (materiāliem) un komunikāciju projektēšanai. ZS „Cederi" sedza pieteicējas izdevumus atbilstoši trīspusējiem līgumiem, kurus pieteicēja un zemnieka saimniecība slēdza ar dažādu pakalpojumu sniedzējiem, kas ietvēra purva nosusināšanu, kūdras izvešanu, smilts atvešanu, uzbēršanu, ceļu un ielu izbūvi u.tml. Saistībā ar šiem darbiem radās izdevumi par dīzeļdegvielu, tehnikas nomu, remontu, rezerves daļu, instrumentu iegādi u.tml. Pieteicēja un ZS „Cederi" katru gadu parakstīja aktus, kuros tika fiksēti zemnieka saimniecības izdevumi sakarā ar pieteicējas zemesgabalu labiekārtošanu, tādējādi dzēšot aizdevumu saistības.

[5.4] Papildu pierādījumu un paskaidrojumu neiesniegšana nevarēja atbrīvot apgabaltiesu no pienākuma vērtēt lietā jau esošos pierādījumus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta noteikumiem.

Apgabaltiesa, uzliekot visu pierādīšanas nastu pieteicējai un izvirzot nepamatoti striktus kritērijus pieteicējas iesniegto pierādījumu vērtēšanā, vispār nav pieprasījusi Valsts ieņēmumu dienestam izvērtēt izdevumus apliecinošos dokumentus. Apgabaltiesa, pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.pantu, nepamatoti nav ņēmusi vērā pieteicējas iesniegtos pierādījumus, un tas ir ietekmējis lietas rezultātu.

[6] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumos pieteicējas kasācijas sūdzību neatzīst.

[7] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja kasācijas sūdzību, pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem. Pieteicējas pārstāvis norādīja, ka pieteicēja ir iesniegusi visus dokumentus, kā arī paskaidrojumus, ko tā varēja iesniegt, tostarp par izdevumiem, kurus segusi pieteicēja un kurus – zemnieka saimniecība, un tiesai tos vajadzēja vērtēt. Pieteicējas pārstāvis arī norādīja, ka, cik zināms, izdevumi nav iegrāmatoti zemnieka saimniecības grāmatvedībā, tomēr šobrīd nav iespējams paskaidrot, kā zemnieka saimniecība darījumu dokumentus iegrāmatoja grāmatvedībā. Tāpat nav zināms, vai zemnieka saimniecība nodarbojās vēl ar kādu saimniecisko darbību. Pieteicēja nekad nav teikusi, ka viss, ko tērē zemnieka saimniecība, ir atzīstami par pieteicējas izdevumiem.

Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvji kasācijas sūdzību neatzina, pamatojoties uz iepriekš sniegtajiem paskaidrojumiem. Dienesta pārstāvji norādīja, ka zemnieka saimniecība 2005. un 2006.gada izdevumos ir norādījusi tikai darba algas, bet 2007.gadā izdevumus nav norādījusi. Tajā pašā laikā, ievērojot „kases principu", ir nepieciešams noteikt, kuri izdevumi ir attiecināmi uz kuriem ieņēmumiem. Dienests ir lūdzis zemnieka saimniecībai skaidrot darījumus, tomēr atbildi nav saņēmis. Tas, ka uz zemnieka saimniecības dokumentiem ir grāmatojumi, liecina, ka grāmatvedība vesta divkāršā ieraksta sistēmā, taču dienesta rīcībā nav informācijas, ka zemnieka saimniecība ir izvēlējusies šādu grāmatvedības kārtošanas veidu.

Motīvu daļa

[8] Lietā pastāv strīds par izdevumiem, kas ir attiecināmi uz pieteicējas saimniecisko darbību, pārdodot nekustamos īpašumus.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmajai daļai fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Panta trešā daļa nosaka, kādus izdevumus, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, var ieskaitīt saimnieciskās darbības izdevumos.

Tātad, lai izdevumus varētu ieskaitīt saimnieciskās darbības izdevumos, tādējādi samazinot ar nodokli apliekamo ienākumu, ir nepieciešams, lai šie izdevumi būtu saistīti ar saimniecisko darbību, tāpat tiem ir jābūt konkrētās fiziskās personas, kas nodarbojas ar saimniecisko darbību, izdevumiem.

Šo saikni var nodibināt, novērtējot pierādījumus par izdevumiem.

[9] Pieteicēja tiesā ir iesniegusi virkni izdevumus apliecinošus dokumentus. Kasācijas sūdzībā pieteicēja norāda, ka apgabaltiesa nav vērtējusi pierādījumus lietā, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.pantu, un faktiski pārrakstījusi iepriekšējā apelācijas instances tiesas sprieduma motivāciju.

Senāts konstatē, ka Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējot konkrētus izdevumus apliecinošus dokumentus, kopumā atzinusi (taču norādot arī argumentus pie katra novērtētā dokumenta), ka izdevumi nav attiecināmi uz pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumiem, jo nav konstatējama un

pieteicēja nav detalizēti un saprotami izskaidrojusi maksājumu saistību ar izdevumiem par atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem. Tāpat apgabaltiesa norādījusi, ka zvērināta revidenta ziņojums un sertificēta nekustamā īpašuma vērtētāja, būvinženiera ieguldījumu novērtējums nav ņemams vērā tā iemesla dēļ, ka tie ir attiecināmi uz ZS „Cederi" izdevumiem, taču zemnieka saimniecības izdevumi ir nodalāmi no tās īpašnieka izdevumiem. Turklāt apgabaltiesa norādījusi uz šo minēto dokumentu raksturojumu, kas neļauj tos izmantot kā izdevumus apliecinošus dokumentus. Kopumā apgabaltiesa spriedumā atzinusi, ka neviens no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem bez papildu pamatojuma precīzi neatspoguļo izdevumu attiecināmību uz pārbaudāmajā periodā atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem un to, ka izdevumi ir radušies tieši pieteicējai, bet virkne dokumentu attiecas uz periodu pēc auditējamā perioda, kas tādējādi neattiecas uz izskatāmo lietu. Tāpat apgabaltiesa argumentējusi, ka pieteicēja strīdus periodā ir atsavinājusi tikai daļu no sadalītajiem zemes gabaliem, līdz ar to uz saimniecisko darbību var tikt attiecināta tikai daļa no izdevumiem, taču pieteicēja nav iesniegusi detalizētus un pārskatāmus aprēķinus. Apgabaltiesa arī vērsusi uzmanību uz apstākli, ka komunikāciju projektēšanai avansus iemaksājuši zemesgabalu jaunie īpašnieki, tādēļ faktam, ka maksājumus faktiski veica zemnieka saimniecība, nav nozīmes. Apgabaltiesa citstarp ir norādījusi uz iespējamību, ka viens no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem, kas datēts ar 2001.gada 1.februāri, patiesībā ir sastādīts 2009.gadā.

No minētā Senāts secina, ka apgabaltiesa ir caurlūkojusi lietā esošos dokumentus, novērtējusi tos, norādījusi savus apsvērumus, kāpēc tā uzskata, ka nav pierādīta izdevumu attiecināmība uz saimniecisko darbību. Tādējādi pretēji pieteicējas norādītajam apgabaltiesa ir vērtējusi pierādījumus, taču saskatījusi šķēršļus tam, lai izdevumus attiecinātu uz pieteicējas saimniecisko darbību.

Tajā pašā laikā Senāts piekrīt pieteicējai, ka apgabaltiesa pierādījumu novērtējuma rezultātā pamatā ir nonākusi pie līdzīgiem secinājumiem, kādi izdarīti Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 9.jūnija spriedumā. Minētais apgabaltiesas spriedums tika atcelts sakarā ar to, ka apgabaltiesa nebija pietiekami izvērtējusi jautājumu par pieteicējas izdevumiem, spriedumā nebija atrodams būtiskas pierādījumu daļas vērtējums, vien vispārīga norāde par to, ka nav gūstama pārliecība par to, ka visi izdevumi ir attiecināmi uz strīdus īpašumu attīstīšanu, un tiesai nav pienākuma meklēt saikni starp veiktajiem maksājumiem un pieteicējas saimniecisko darbību, ja pieteicēja tādu nav pierādījusi. Senāts arī norādīja, ka no sprieduma nav skaidrs, kādā veidā pieteicējai šāda saikne būtu pierādāma (*Senāta 2016.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-24/2016 (A42869809) 8.punkts*).

Ievērojot to, ka apgabaltiesa izskatāmajā gadījumā ir nonākusi pie secinājumiem, kas pēc būtības ir līdzīgi iepriekšējā apgabaltiesas spriedumā izdarītajiem, ir pārbaudāms, vai tas ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

[10] Kā tas izriet no iepriekš minētā, lai izdevumus varētu attiecināt uz saimniecisko darbību, ir jānodibina saikne starp izdevumus apliecinošiem dokumentiem un pieteicējas saimniecisko darbību.

Senāts šajā lietā jau ir norādījis, ka parastā gadījumā šādu saikni formāli nodrošina grāmatvedības uzskaite, lai gan tas nenozīmē, ka izdevumu attiecināmība uz saimniecisko darbību vairs nav apšaubāma, ņemot vērā izdevumu raksturu, saimnieciskās darbības būtību un apjomu. Tajā pašā laikā grāmatvedības uzskaite, ja tā tiktu veikta atbilstoši prasībām, garantētu saimnieciskās darbības ietvaros veikto darījumu, naudas plūsmas un mantas stāvokļa izsekojamību, kā arī nošķirtību no tādiem pieteicējas darījumiem, naudas plūsmas un citiem finansiāliem un mantiskiem aspektiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību.

Pieteicēja konkrētajā gadījumā nav kārtojusi grāmatvedību, kas izskatāmās lietas apstākļos ir attaisnojami Senāta šajā lietā jau norādīto iemeslu dēļ (saimnieciskā darbība veikta laikā, kad tirdzniecība ar nekustamajiem īpašumiem netika uzskatīta par saimniecisko darbību). Tomēr tas nevar novest arī pie tā, ka pieteicēja iegūtu tiesības samazināt apliekamā ienākuma apjomu, neapstiprinot izdevumu esību un to saistību ar saimniecisko darbību. Līdz ar to process prasa līdzsvarotu pieeju, kas ļauj samazināt prasības, kādas parasti izvirza saimnieciskās darbības veicējam par grāmatvedības vešanu, bet nepārkāpjot tiesiskuma principu pēc būtības.

Parasti šādas saiknes nodibināšanai būtu pietiekami, ja tiktu novērtēta saimnieciskās darbības būtība un apjoms, tās ietvaros veicamie uzdevumi un to apjoms, kas arī ļautu novērtēt šādai saimnieciskajai darbībai nepieciešamo izdevumu raksturu, apjomu un līdz ar to – arī attiecināmību.

[11] Konkrētajā gadījumā izdevumu attiecināmības uz pieteicējas saimniecisko darbību noteikšanu apgrūtinājusi virkne apstākļu.

Pieteicēja uzrāda ZS „Cederi" izdevumus kā savus saimnieciskās darbības izdevumus.

Tā pieteicēja apgalvo, ka izdevumi segti ar ZS „Cederi" starpniecību, proti, pieteicēja nav maksājusi zemnieka saimniecībai kā pakalpojuma sniedzējai, kas būtu parasta komercprakse un kas radītu skaidrību par pieteicējas izdevumiem savai saimnieciskajai darbībai un secīgi – par zemnieka saimniecības ieņēmumiem, bet pieteicējas izdevumus ir segusi zemnieka saimniecība. Šādā situācijā, lai uz pieteicēju attiecinātu izdevumus, kuri radušies zemnieka saimniecībai, ir nepieciešams nošķirt pašas zemnieka saimniecības saimnieciskajai darbībai taisītos izdevumus no pieteicējas saimnieciskajai darbībai taisītajiem izdevumiem.

Turklāt jārēķinās ar to, ka zemnieka saimniecībai, vedot pašai savu grāmatvedību, ir iespēja (tam tā vispārīgi būtu jābūt) iekļaut izdevumus (arī tos, kas kalpojuši pieteicējas nekustamo īpašumu labiekārtošanai) tās saimnieciskajā darbībā, tādējādi samazinot ienākumus, kas gūti attiecīgajos taksācijas gados, sākot jau no 2001.gada, kad uzsākta pieteicējas zemesgabalu labiekārtošana. Tādā gadījumā, atzīstot zemnieka saimniecības izdevumus par pieteicējas izdevumiem, var izveidoties situācija, ka ar vieniem un tiem pašiem izdevumiem apliekamie ienākumi un budžetā maksājamie nodokļi ir samazināti divas reizes.

Šeit arī jānorāda uz pieteicējas argumenta, ka atbilstoši likuma „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību un individuālo darbu" 10.panta pirmajai daļai (noteic, ka citstarp zemnieka saimniecības mantu veido zemnieka saimniecības īpašnieka manta vai attiecīgi ģimenes kopīpašums) un 3.panta pirmajai daļai (noteic, ka citstarp zemnieka saimniecības īpašnieks atbild par sava uzņēmuma saistībām ar visu savu mantu, izņemot to mantu, uz kuru saskaņā ar likumu nevar vērst piedziņu) zemnieka saimniecības izdevumi vienlaikus ir uzskatāmi par pieteicējas izdevumiem, nepamatotību.

Zemnieka saimniecība atbilstoši minētā likuma 8.panta trešajai daļai kļūst par juridisko personu līdz ar brīdi, kad tā tiek reģistrēta Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā. Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 1.pantam un 2.panta pirmajai daļai juridiskajai personai (tātad – arī zemnieka saimniecībai) ir pienākums kārtot grāmatvedību. Tādu pašu pienākumu paredz arī likuma „Par individuālo (ģimenes) uzņēmumu, zemnieka vai zvejnieka saimniecību un individuālo darbu" (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007.gada 31.decembrim*) 18.pants.

Likuma „Par grāmatvedību" 11.panta pirmā daļa noteic, ka uzņēmums, kas uzsāk darbību, veic inventarizāciju, kurā nosaka visas uzņēmuma mantas un lietojumā esošās mantas apjomu dabā, kā arī salīdzina uzņēmuma un debitoru un kreditoru prasījumu un saistību summas. Inventarizācijas rezultātus atspoguļo inventarizācijas sarakstos, bet panta trešā daļa paredz, ka citstarp zemnieka saimniecība, kā arī individuālais komersants un cita fiziskā persona, kas veic saimniecisko darbību, šā panta pirmās daļas noteikumus piemēro attiecībā uz mantu, kas paredzēta vai ko izmanto saimnieciskās darbības veikšanai.

No minētajām normām to kopsakarā var secināt, ka apgabaltiesa pilnīgi pamatoti ir atzinusi, ka, lai arī zemnieka saimniecības mantu veido tās īpašniekam piederoša manta, tomēr zemnieka saimniecības grāmatvedības uzskaitē tā ir jānodala un jāuzskaita kā saimnieciskajā darbībā izmantotā manta. Līdz ar to attiecīgi ir jānodala izdevumi, kas radušies zemnieka saimniecības saimnieciskās darbības rezultātā.

Tādējādi nevar uzskatīt, ka zemnieka saimniecības izdevumi vienlaikus ir uzskatāmi par pieteicējas izdevumiem.

Tāpat uzdevumu attiecināt izdevumus uz pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumiem apgrūtina arī citi apgabaltiesas nosauktie iemesli, tostarp apstāklis, ka daļu izdevumu ir seguši arī jaunie zemesgabalu īpašnieki.

Tātad visi iepriekš minētie apstākļi liecina, ka izdevumu attiecināmība uz pieteicējas saimniecisko darbību izskatāmās lietas apstākļos nav atkarīga tikai no katra konkrētā izdevumus apliecinošā dokumenta satura un būtības kontekstā ar saimnieciskās darbības raksturu, kas parasti būtu vērtējams, bet arī no iepriekš minētajiem apstākļiem, kas faktiski ir šķērslis tam, lai tiesa pievērstos dziļākai pierādījumu vērtēšanai. Citiem vārdiem, pat ja pēc būtības varētu atzīt, ka, piemēram, degvielas izdevumi, automašīnu tehniskā apkope u.c. izdevumi faktiski atbilstu pieteicējas saimnieciskās darbības būtībai un nepieciešamībai, tad tomēr apstāklis, piemēram, ka šos izdevumus ir sedzis kāds cits, ir šķērslis, lai šos izdevumus atzītu par pieteicējas izdevumiem.

Ievērojot minēto, pieteicējas kasācijas sūdzības arguments, ka apstāklis, ka pieteicēja nav iesniegusi papildu dokumentus, nevarēja būt šķērslis, lai tiesa veiktu dziļāku pierādījumu novērtējumu, nav pamatots.

[12] Apgabaltiesa pamatoti ir norādījusi, ka pierādīšanas pienākums attiecībā uz izdevumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu un to pārdošanu, ir pieteicējai. Tas izriet gan no tā, ka informācija par to, vai un kādi izdevumi ir radušies, var būt zināma tikai un vienīgi pašam nodokļu maksātājam, gan arī no tā, ka tikai pašam nodokļu maksātājam ir interese, lai izdevumi tiktu attiecināti uz viņa saimniecisko darbību.

Arī Senāts šajā lietā ir atzinis, ka primāri pilnīgu pierādījumu par saviem izdevumiem un to attiecināmību uz saimniecisko darbību iesniegšanas pienākums saglabājas tieši pieteicējai.

Šajā sakarā nav pietiekami iesniegt vienīgi nepilnīgus maksājumu dokumentus vai vispārīgu informāciju saturošus ziņojumus, vai atzinumus par iespējamiem izdevumiem kā tādiem. Pieteicējai ar pilnu nopietnību pašai, pieliekot nepieciešamās pūles, uzskatāmi ir jāuzrāda atbilstoši maksāšanas un citi dokumenti un jāizskaidro, kāda ir to saikne ar nekustamo īpašumu attīstīšanu un pārdošanu, uzskatāmi jāuzrāda, kādā veidā ir nodalāma pieteicējas un zemnieka saimniecības darbība, jāsniedz pārbaudāmas ziņas par citu savu vai savas zemnieka saimniecības darbību un tās iespējamu saistību ar izdevumiem. Senāts arī norādīja, ka pieteicēja, cik tas objektīvi ir iespējams, principiāli var vadīties no tiesību normām, kas attiecīgajā laikā regulēja grāmatvedības kārtošanu un ieņēmumu un izdevumu uzskaites vešanu nodokļa aprēķināšanas vajadzībām. Ja pieteicēja šādā veidā savas darbības un naudas plūsmas atspoguļojumu nespēj sastādīt un iesniegt tiesai, tad nevar arī prasīt, ka to darīs iestāde vai tiesa (*Senāta 2016.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-24/2016 (A42869809) 8.punkts*).

Tātad, lai atšķetinātu iepriekš minēto situāciju un nošķirtu tādus izdevumus, kas ir attiecināmi uz pieteicējas saimniecisko darbību, no izdevumiem, kas nav attiecināmi, pieteicējai bija jāsniedz attiecīgi papildu paskaidrojumi, aprēķini un pierādījumi par šo nošķirumu, un tos, bez šaubām, var sniegt tikai pati pieteicēja. Savukārt, neesot šādiem pierādījumiem, paskaidrojumiem un aprēķiniem, tiesa riskētu izdarīt patvaļīgus secinājumus.

Līdz ar to, ja pieteicēja nav izpildījusi savu pierādīšanas pienākumu, kas tai izriet no Administratīvā procesa likuma 150.panta trešās daļas un lietas apstākļu būtības, tas ir pamats pieteikuma noraidīšanai.

[13] Tajā pašā laikā ir būtiski ņemt vērā, vai pieteicējai ir dota pienācīga iespēja pierādīt šos apstākļus un vai tiesa ir ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu, dodot norādes un ieteikumus, lai pēc iespējas noskaidrotu patiesos lietas apstākļus un radītu priekšstatu pieteicējai par pierādāmajiem apstākļiem (Administratīvā procesa likuma 107.panta ceturtā daļa).

Ievērojot turpmāk minētos apstākļus, Senāts atzīst, ka pieteicējai ir dota pienācīga iespēja pierādīt sava prasījuma pamatotību, nav konstatējams arī objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpums.

[14] Vispirms Senāts vērš uzmanību, ka jau no Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 9.jūnija sprieduma varēja izsecināt, kādi apstākļi kalpojuši par šķērsli, lai izdevumus attiecinātu uz pieteicējas saimniecisko darbību. Savukārt Senāta spriedumā šajā lietā pietiekami skaidri tika norādīts uz šajā lietā pierādāmajiem apstākļiem, kas tieši rada bažas par izdevumu attiecināmību, un kā šī saikne starp izdevumiem un pieteicējas saimniecisko darbību būtu pierādāma. Tāpat Senāts norādīja uz pieteicējas pienākumu pierādīt šos apstākļus. Ievērojot to, ka tikai pašai pieteicējai ir zināms, kādi pierādījumi ir tās rīcībā, tad tiešākas norādes par konkrētiem pierādījumiem vairs nebija iespējamas; pieteicējai pašai, it īpaši ņemot vērā, ka pieteicēju pārstāv zvērināts advokāts, bija jāizsecina, ar kādiem pierādījumiem, paskaidrojumiem un aprēķiniem var pierādīt tos apstākļus, uz ko norādījusi gan Administratīvā apgabaltiesa 2014.gada 9.jūnija spriedumā, gan Senāts 2016.gada 28.decembra spriedumā.

Senāts arī konstatē, ka, sagatavojot lietu atkārtotai iztiesāšanai apelācijas instances tiesā, apgabaltiesa 2017.gada 23.janvāra paziņojumā par apelācijas tiesvedību ir lūgusi pieteicējai līdz 2017.gada 23.martam iesniegt papildu pierādījumus un skaidrojumu, kāda ir lietā esošo un no jauna iesniedzamo dokumentu, ja tādi vēl ir, saikne ar nekustamo īpašumu attīstīšanu un pārdošanu, uzskatāmi uzrādot, kādā veidā ir nodalāma pieteicējas un ZS „Cederī" darbība, iesniegt pārbaudāmas ziņas par citu savu vai ZS „Cederī" darbību un tās iespējamu saistību ar izdevumiem. Apgabaltiesa arī norādījusi, ka pēc šādu paskaidrojumu un pierādījumu saņemšanas tiks dots laiks pārbaudes veikšanai un viedokļu savstarpējai saskaņošanai.

Lai arī pieteicējai tika dots trīs mēnešu termiņš, pieteicēja papildu paskaidrojumus un pierādījumus rakstveidā neiesniedza. Tā vietā pieteicēja 2017.gada 21.martā, tātad divas dienas līdz tiesas noteiktā termiņa beigām, iesniedza tiesā lūgumu izskatīt lietu mutvārdu procesā, to pamatojot tādējādi, ka lietas sarežģītības dēļ paskaidrojumi un atbildes uz būtiskiem jautājumiem sniedzamas tiesas sēdē.

Neskatoties uz to, ka pieteicējai lietas gaitā jau tika dotas norādes par pierādāmajiem apstākļiem un veidu, kādā tie varētu tikt pierādīti, kā arī to, ka pieteicējai tika dota iespēja un pienācīgs termiņš, lai sagatavotu pierādījumus un paskaidrojumus, pieteicēja šo iespēju neizmantoja, bet pēdējā brīdī lūdza tiesu noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā.

Tādējādi Senāts secina, ka pieteicējai ir tikusi dota pilnvērtīga iespēja pierādīt sava prasījuma pamatotību. Arī tas, ka lieta, neskatoties uz pieteicējas lūgumu, netika izskatīta mutvārdu procesā, nevar būt pamats atzinumam, ka tādējādi pieteicējai liegta pienācīga iespēja izpildīt savu pierādīšanas pienākumu.

Senāts piekrīt apgabaltiesas motīviem, kāpēc lietas izskatīšana netika noteikta mutvārdu procesā, proti, apgabaltiesa norādījusi, ka gan pirmās instances tiesā, gan arī lietu pirmo reizi izskatot apelācijas instances tiesā, lieta izskatīta mutvārdu procesā, tādēļ vēl viena mutvārdu procesa noteikšana lietā, pārbaudot tos pašus pierādījumus, par kuriem pieteicēja papildu skaidrojumus pēc tiesas uzaicinājuma nav iesniegusi, nav lietderīga.

Pieteicējas lūguma par lietas izskatīšanu tiesas sēdē pamatojums liek domāt, ka pieteicēja no tiesas vēlējās sagaidīt precizējošu informāciju un jautājumus par pierādāmajiem apstākļiem. Taču, kā iepriekš norādīts šajā spriedumā, pieteicējai jau tika dotas norādes par pierādāmajiem apstākļiem un veidu, kādā tie pierādāmi, un tiešākas norādes par konkrētiem pierādījumiem vairs nebija iespējamas. Līdz ar to pieteicēja, pirmajai nesperot vajadzīgos soļus (neiesniedzot papildu paskaidrojumus, aprēķinus un pierādījumus), kas ļautu augšīgā un uz rezultātu vērstā veidā virzīties uz priekšu pierādījumu pārbaudē un novērtēšanā, nevarēja rēķināties ar to, ka tiesa bez pienācīga pamatojuma noliks lietu izskatīšanai un veiks tās pašas procesuālās darbības, kas jau ir veiktas iepriekš.

[15] Rezumējot iepriekš minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa pamatoti ir apstājusies pie secinājuma, ka pieteicēja nav izpildījusi savu līdzdarbības pienākumu pierādīšanā, un tiktāl, ciktāl tas bija iespējams, apgabaltiesas veiktais pierādījumu novērtējums ir pietiekams un pamatots.

[16] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norādījusi uz atsevišķiem konkrētiem izdevumus apliecinošiem dokumentiem, kurus Administratīvā apgabaltiesa nav ņēmusi vērā vai nav novērtējusi (šā sprieduma 5.2. un 5.3.punkts).

Senāts vērš uzmanību, ka pieteicēja kasācijas sūdzībā ir norādījusi uz apgabaltiesas kļūdām tādu pierādījumu novērtējumā (šā sprieduma 5.2.punkts), kas vienreiz jau ir novērtēti Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 9.jūnija spriedumā. Senāts šajā lietā iepriekš taisītajā spriedumā jau ir atzinis, ka daļu no pieteicējas uzrādītajiem izdevumiem tiesa ir izvērtējusi pēc būtības un kā neattiecināmiem devusi savu pamatojumu. Nav saskatāms, ka tiesas vērtējums būtu patvaļīgs (*Senāta 2016.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-24/2016 (A42869809) 9.punkts*). Ievērojot to, ka daļai pierādījumu novērtējums ir identisks ar Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 9.jūnija spriedumā norādīto, nav pamata neņemt vērā jau iepriekš Senāta atzīto. Tādējādi pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti minētajā daļā (šā sprieduma 5.2.punkts) atkārtoti nav vērtējami.

Pieteicēja apgalvo, ka apgabaltiesa nav ņēmusi vērā Rīgas reģionālās virsmežniecības izziņā norādītos maksājumus 2007.gadā par kopējo summu 4960,35 Ls par valstij nodarītajiem zaudējumiem sakarā ar meža zemes transformāciju.

Senāts tam nevar piekrist. Kā jau minēts, apgabaltiesa, novērtējot lietā esošos dokumentus kopumā, atzinusi, ka neviens no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem bez papildu pamatojuma precīzi neatspoguļo izdevumu attiecināmību uz pārbaudāmajā periodā atsavinātajiem nekustamajiem īpašumiem un to, ka izdevumi ir radušies tieši pieteicējai. Minētais secinājums ir attiecināms arī uz Rīgas reģionālās virsmežniecības izziņu, jo maksājumus atbilstoši izziņā norādītajam ir veicis /pers. D/. Tas nozīmē, ka pieteicējai bija jāsniedz papildu pamatojums tam, kāpēc šie /pers. D/ veiktie maksājumi būtu uzskatāmi par pieteicējas izdevumiem. Turklāt šāds pamatojums bija jāsniedz tiesai, kura lietu izskata pēc būtības, nevis kasācijas instances tiesai, kura neveic pierādījumu novērtējumu.

Pieteicēja apgalvo, ka tiesa nav vērtējusi 2004.gada 10.jūnija līgumu Nr. 2004-1/b starp pieteicēju un SIA „BAU BAHNE" un attiecīgi izrakstītās kases ieņēmumu ordera kvītis par zemesgabalu topogrāfiskiem un ģeoloģiskiem darbiem un projekta izstrādi zemesgabalu sadalīšanai. Tāpat, pieteicējas ieskatā, nav novērtēti pārskaitījuma rīkojumi SIA „A Vide" par ceļa tehnisko projektu, sadzīves kanalizācijas tehnisko projektu un ūdens apgādes un hidrantu tehnisko projektu izstrādi saskaņā ar noslēgtiem līgumiem.

Arī minētajam apgalvojumam Senāts nepiekrīt, jo apgabaltiesa šos pierādījumus ir novērtējusi, kopumā norādot uz tiem šķēršļiem, kas nav ļāvuši saskatīt saikni starp pārdotajiem nekustamajiem īpašumiem un pieteicējas izdevumiem, lai arī maksājumus ir veikusi pati pieteicēja. Proti, tiesa ir norādījusi, ka pieteicēja strīdus periodā ir atsavinājusi tikai daļu no sadalītajiem zemes gabaliem, līdz ar to uz saimniecisko darbību var tikt attiecināta tikai daļa no izdevumiem, taču pieteicēja nav iesniegusi detalizētus un pārskatāmus aprēķinus.

Līdzīgi secinājumi ir izdarāmi arī attiecībā uz pieteicējas argumentu, ka tiesa nav ņēmusi vērā izdevumus, kurus pieteicēja segusi ar ZS „Cederi" starpniecību, jo apgabaltiesa šos pierādījumus ir pārbaudījusi un izdarījusi savus secinājumus.

[17] Pieteicēja norāda, ka apgabaltiesa, uzliekot visu pierādīšanas nastu pieteicējai un izvirzot nepamatoti striktus kritērijus pieteicējas iesniegto pierādījumu vērtēšanā, vispār nav pieprasījusi Valsts ieņēmumu dienestam izvērtēt izdevumus apliecinošos dokumentus.

Senāts norāda, ka dienests faktiski ir tādā pašā situācijā kā tiesa. Proti, ja pieteicēja neiesniedz vajadzīgos dokumentus un pierādījumus pārskatāmā un saprotamā veidā, kas ļautu novērtēt izdevumu attiecināmību uz pieteicējas saimniecisko darbību, tad arī dienests nevar nonākt pie kādiem citiem secinājumiem, kā vien pie tiem, kādus šajā lietā ir izdarījusi tiesa.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 21.decembra spriedumu, bet /pers. A/ kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Dz. Amerika V. Poķis R. Vīduša