NORAKSTS

Lieta Nr.A42656207
AA43-0777-10/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2010.gada 1.jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja Ļ.Kušnire,
tiesneses Dz.Amerika un L.Slica

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *M.M.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *J.L.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2007.gada 22.oktobra lēmuma Nr.19/37671 atcelšanu, sakarā ar *J.L.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 31.jūlija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Kurzemes reģionālās iestādes (turpmāk – KRI) Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa no 2007.gada 22.marta līdz 2007.gada 19.jūnijam veica *J.L.* iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2004. un 2005.gadu. Ar VID KRI Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2007.gada 19.jūnija lēmumu Nr.5.1.1-8/111 papildus aprēķināts un noteikts *J.L.* pienākums iemaksāt valsts budžetā Ls 81 727,57, tai skaitā, IIN Ls 36 120,24, nokavējuma naudu Ls 9 487,09 un soda naudu Ls 36 120,24.

Ar VID KRI direktora 2007.gada 5.septembra lēmumu Nr.1-5/96 2007.gada 19.jūnija lēmums Nr.5.1.1-8/111 atstāts negrozīts.

[1.1] Ar VID ģenerāldirektora 2007.gada 22.oktobra lēmumu Nr.19/37671 (turpmāk – Lēmums) VID KRI direktora 2007.gada 5.septembra lēmums Nr.1-5/96 atstāts negrozīts. Lēmums pamatots ar turpmāk minēto.

VID KRI pamatoti nav atzinusi dāvinājuma faktu Ls 15 000 apmērā no *A.G.*, Ls 10 000 apmērā no *I.N.*, Ls 25 000 apmērā no *S.L.*, Ls 25 000 apmērā no *V.L.*, Ls 15 000 apmērā no *T.Š.*, Ls 9 000 apmērā no *O.B.*, Ls 15 000 apmērā no *I.L.* un pamatoti norādījusi, ka minētās naudas summas nevarēja veidot pieteicēja deklarētos skaidrās naudas uzkrājumus uz 2004.gada 1.janvāri Ls 233 500 apmērā.

Nav pamata apšaubīt Kanādas nodokļu administrācijas sniegto informāciju par savas valsts rezidenta *I.Š.* zemajiem ienākumiem un attiecīgi par nespēju veikt dāvinājumu pieteicējam Ls 117 000 apmērā.

Kritiski vērtējama pieteicēja sniegtā informācija par dienesta laikā gūtajiem ienākumiem Ls 35 000 apmērā, jo minētais pieteicēja apgalvojums nav apstiprināts ne ar kādiem pierādījumiem, tādējādi pamatoti nav atzīts kā skaidrās naudas uzkrājumi uz 2004.gada 1.janvāri un kā līdzekļu avots 2004.gadā.

Ņemot vērā minēto un pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.panta pirmo daļu, 3.panta pirmo un otro daļu, 7.pantu, 8.panta pirmo daļu un trešās daļas 11.punktu, 11.panta, 12.panta pirmo daļu un 15.panta pirmo un otro daļu, $31.^{3}$panta pirmo daļu, pieteicējam pamatoti papildu nomaksai budžetā noteikts IIN par 2004.gadu Ls 18 482,77 un soda naudu Ls 18 482,77, IIN par 2005.gadu Ls 17 637,47 un soda naudu Ls 17 637,47.

[2] 2007.gada 14.novembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts *J.L.* (turpmāk – pieteicējs) pieteikums par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minēto.

[2.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta ceturtās daļas nosacījumi ir izpildīti pilnībā, proti, pie papildus deklarācijas ir pievienoti paskaidrojumi par skaidrās naudas uzkrājumu avotiem, kas izveidojušies no pieteicēja personiskajiem uzkrājumiem un fizisko personu skaidrās naudas dāvinājumiem. Iesniegtie paskaidrojumi ir uzskatāmi par attaisnojošiem dokumentiem, jo tiesību normās nav noteikts, ka fizisko personu skaidrās naudas dāvinājuma faktu jānoformē dokumentāri. VID auditori saņēma paskaidrojumus no skaidrās naudas dāvinātājiem, kuros ir apliecināts dāvināšanas fakts, kā arī sniegti paskaidrojumi par skaidrās naudas uzkrājuma avotiem. Minētie paskaidrojumi pierāda faktu, ka uz 2003.gada sākumu pieteicējam izveidojās skaidrās naudas uzkrājumi Ls 266 000 apmērā, kuri audita laikā netika ņemti vērā.

[2.2] VID KRI Nodokļu kontroles priekšniece, pieņemot 2007.gada 19.jūnija lēmumu Nr.5.1.1-8/111, ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 5.pantā noteikto likuma atrunas principu un izdevusi nelabvēlīgu administratīvo aktu, pamatojoties uz apstākļiem, kas nav paredzēti nevienā no spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem, kā arī nav ievērotas APL 149.panta un Latvijas Administratīvo pārkāpuma kodeksa (turpmāk – LAPK) 243.panta prasības.

[2.3] Pieteicējs uzskata, ka VID apgalvojums, ka pieteicēja dāvinātāju oficiālie ienākumi ir nepietiekami, lai ļautu veikt tādus uzkrājumus, ir VID amatpersonas subjektīvais viedoklis, kas dokumentāli nav pamatots un pierādīts.

[2.4] VID veiktais audits neatbilst Eiropas tiesas precedentiem, jo audita laikā nav ņemti vērā savstarpēji darījumi, faktiski atzīstot tos par nenotikušiem vai spēkā neesošiem, taču Eiropas tiesas precedenti nodokļu administrācijai šādas tiesības nepieļauj.

[2.5] Ir pārkāpts APL 70.panta otrās daļas nosacījums. VID KRI amatpersonas attiecībā uz pieteicēja sūdzības izskatīšanu veikušas procesuālās

darbības pēc termiņa izbeigšanās, ar ko pārkāpušas APL 49.panta otrās daļas nosacījumus.

[2.6] VID amatpersonas balstās uz mistiskiem termiņiem, pārbaudot dāvinātāju ienākumu, no kuriem varēja rasties uzkrājumi. Dāvinātāji dzīvoja un strādāja ne tikai VID amatpersonu izvēlētajos laika posmos. VID iegūtās ziņas par dāvinātāju naudas uzkrājumiem var būt kļūdainas un ierobežotas, lietā nav pierādījumu šo ziņu patiesumam.

[2.7] VID pārbaudes laikā ir saņēmis atbildi no Kanādas nodokļu administrācijas, kura uzskata, bet neapgalvo, ka *I.Š.* nav bijis tādā situācijā, lai varētu sniegt naudas līdzekļu dāvinājumu. Tomēr VID nav nosūtījis pieprasījumu Krievijas Federācijas nodokļu administrācijai, lai noskaidrotu pieteicēja ienākumus, dienot Padomju armijā laika posmā no 1987.gada līdz 1990.gadam.

[2.8] VID KRI Talsu nodaļas vadītājas paziņojumā Nr.5-2.5.4.4-5/14050 norādīts, ka pieteicēja nodokļu parāds uz 2007.gada 10.septembri sastāda Ls 82 596,81, savukārt VID KRI Talsu nodaļas vadītājas p.i. 2007.gada 10.augusta brīdinājumā norādīts, ka nodokļu parāds budžetam sastāda Ls 81960,72. VID KRI Talsu nodaļas vadītājas paziņojums Nr.5-2.5.4.4-5/14050 nav pamatots un ētisks, jo gan pieteicējs, gan arī VID KRI Talsu nodaļa bija saņēmuši VID KRI direktora 2007.gada 5.septembra lēmumu Nr.1-5/96 „Par *J.L.* sūdzības izskatīšanu", kuru pieteicējam bija tiesības pārsūdzēt.

[2.9] VID turpina aprēķināt nokavējuma naudu. Tas pēc savas būtības ir nelikumīgi, jo netiek ievērotas likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrās un trešās daļas, 37.panta pirmās daļas un 40.panta pirmās daļas prasības, kā arī APL 70.panta pirmās daļas, 80.panta pirmās un otrās daļas, 361.panta trešās daļas nosacījumi.

[2.10] VID nav ievērojis APL 81.panta pirmajā daļā noteikto, proti, VID Lēmumā nav izskatījis vēlreiz lietu pēc būtības vai tajā daļā, uz kuru attiecas iesniedzēja iebildumi.

[3] Administratīvajā rajona tiesā iesniegtajā paskaidrojumā VID pieteikumu neatzīst un uzskata to par noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem, papildus norādot, ka pieteicēja pieteikumā minētie argumenti ir nepamatoti un pretrunā ar lietā nodibinātajiem faktiem.

[4] Pieteicēja pārstāvis 2009.gada 16.jūlijā tiesas sēdē iesniedza tiesai pieteikuma papildinājumus, kuros pieteikumu papildina ar turpmāk minēto.

[4.1] Vērtējot pieteicēja skaidrās naudas esamību Ls 266 000, VID faktiski nav pārbaudījis, vai visiem astoņiem dāvinātājiem un pašam pieteicējam tādas naudas summas ir bijušas. Nav vērtēta skaidrās naudas izcelsme likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta kārtībā, kā arī dāvinājuma līgumi, kas ir nepārprotami pierādījumi. Nevar no personas prasīt pierādījumus par to kā trešajai personai radās uzkrājumi, to regulē likums „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants. Pierādījumi tika iesniegti, bet VID nepamatoti norādīja, ka uzkrājumi ir radušies nepamatoti.

[4.2] Nekorekts ir audita aprēķins par nedeklarētiem ienākumiem, jo ir pieskaitīti arī ienākumi no saimnieciskās darbības, kuri nav apliekami ar nodokli. Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.panta pirmās daļas nosaka, kuri ienākumi pirms nodokļa aprēķināšanas ir jāatvelk, līdz ar to nevar pie saimnieciskās darbības pieskaitīt ienākumus no personīgās automašīnas pārdošanas. Auditā nav ņemtas vērā automašīnu iegādes vērtība, kas ir pretrunā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmo daļu un Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumiem Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" (turpmāk – Noteikumi Nr.331) 7., 46.^{2}punktu (bija spēkā 2004., 2005. gadā).

[4.3] Pieteicēja visas norēķinu kontā ieskaitītās un audita pārskatā neidentificētas summas VID nevarēja atzīt par apliekamiem ienākumiem, jo daļa no summām pēc būtības nav ienākumi (konkrēti kredīta atmaksāšana), tāpēc šajā daļā pieteicējs VID uzrēķinu apstrīd.

[4.4] VID nepareizi aprēķināja pieteicēja izdevumus, jo, ja aprēķinā ir ņemts Centrālās Statistikas pārvaldes noteiktais iztikas minimums, tad šajā aprēķinā nevarēja iekļaut arī izdevumus medicīnai, jo tie tiek ņemti vērā aprēķinot iztikas minimumu, proti, iekļauti tajā.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 31.jūlija spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedumā norādīts turpmāk minētais.

[5.1] Lietā ir strīds par pieteicēja deklarēto skaidrās naudas līdzekļu reālu pastāvēšanu un to, vai VID pamatoti nav atzinis šos skaidrās naudas uzkrājumus par līdzekļu izcelsmes avotiem, kā arī vai VID KRI direktora lēmums, izskatot pieteicēja sūdzību, tika pieņemts likumā noteiktajā termiņā.

[5.2] No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta secināts pieteicēja pienākums iesniegt tiesā pierādījumus, kas atspēko VID savāktos pierādījumus un norādītos argumentus.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 5.punkts nosaka, ka nodokļu maksātāju pienākums ir ziņot par visiem saviem ienākumiem, pamatot nodokļu, nodevu un citu obligāto budžeta maksājumu summu atbilstību normatīvajiem aktiem par valstij un pašvaldībām pienākošos summu aprēķināšanas un maksāšanas kārtību, uzrādot vai iesniedzot nodokļu administrācijas ierēdņiem (darbiniekiem) viņu pieprasītos dokumentus.

Arī Noteikumu Nr.331 5.punkts noteic, ka maksātājs papildu deklarācijai var pievienot jebkuru citu informāciju par saviem ienākumiem, izdevumiem, to struktūru un īpatnībām, kuru tas uzskata par nepieciešamu sniegt VID pirms ienākuma aprēķina veikšanas, kas paredz privātpersonai iespēju un tiesības iesniegt informāciju, lai izskaidrotu līdzekļu izcelsmi un izlietojumu, pēc savas jēgas prezumē nepieciešamību tieši nodokļu maksātājam sniegt skaidrojumus par savu ienākumu un izdevumu struktūru.

Pienākuma pārlikšanu uz nodokļu maksātāju nodrošināt pierādījumus par savu ienākumu veidošanos ir pamatota arī no tāda viedokļa, ka tieši pats pieteicējs zina kur un kādā veidā šie ienākumi ir veidojušies. Lai pierādītu ienākumu rašanos, privātpersonai būtu jāiesniedz vai jānorāda uz pierādījumiem

par pozitīvu faktu. Savukārt pieprasot pierādījumus par nodokļu maksātāja ienākumiem nodrošināt tikai nodokļu administrācijai, iespējams veidojās situācija, kad, iespējams, jāpierāda būtu negatīva fakta, proti, tāda, kas nekad nav bijis, pastāvēšana, kas ir pretrunā tiesību principam *negativae non probantus* (negatīvais nav jāpierāda).

Līdz ar to kā nepamatots noraidīts pieteicēja pārstāvja viedoklis, ka pieteicējam nav pienākuma pierādīt viņa ienākumus, tai skaitā, pierādījumus, kas neapšaubāmi apliecina norādīto dāvinājumu esamību un pašu dāvinātāju iespēju apdāvināt pieteicēju tieši tādā apmērā, kādu norāda pats pieteicējs.

[5.3] Izvērtējot iegūtos pierādījumus un VID konstatēto attiecībā uz pieteicēja apgalvojumu par gūtajiem ienākumiem Ls 35000 iepriekšējos taksācijas periodos, secināts, ka tas ir vērtējams kritiski. Pieteicējs paskaidrojumā VID ir norādījis, ka periodā no 1987.gada līdz 1990.gadam, dienējot Padomju armijā kā virsnieks, saņēmis labu algu, nodarbojies ar tirdzniecību un mainījis ārzemju tūristiem rubļus pret dolāriem, kurus, konvertējot pret latiem, nopelnījis Ls 35000. No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs ne audita, ne sūdzību par pieņemtajiem lēmumiem izskatīšanas laikā neiesniedza nekādus pierādījumus, kas apstiprinātu minētās darbības un armijas laikā saņemto algu, līdz ar to atzīts, ka VID pamatoti ir norādījis, ka minēto informāciju nevar pārbaudīt, tādējādi arī nav pamata atzīt, ka no šiem darījumiem varēja veidoties uzkrājumi Ls 35000 apmērā.

Attiecībā uz pieteicēja personīgajiem iekrājumiem Ls 35000 apmērā, kurus viņš, iespējams, ir uzkrājis laika periodā no 1987.gada līdz 1990.gadam, kad dienējis Padomju armijā kā virsnieks, minētais fakts ir apšaubāms, jo tiesas sēdēs nedz pieteicējs, nedz arī viņa pārstāvis par minēto pieteicēja apgalvojumu vispār nav snieguši paskaidrojumus, kā arī tiesā nav iesniegti tādi pierādījumi, kas apstiprinātu to.

Ņemts vērā, ka lielu naudas summu glabāšanā ārzemju valūtā līdz Latvijas Republikas neatkarības atgūšanai bija bīstama un pretrunā ar tai laikā Latvijas teritorijā spēkā esošajiem likumiem, kā arī kādā veidā pieteicējs varēja uzkrātos naudas līdzekļus legāli samainīt naudas reformas laikā. Tā pat arī, ja pieteicējs uzkrāja ievērojamas naudas summas savā dzīves laikā, kritiski ir vērtējama arī šīs naudas summas un vērtības saglabāšana.

[5.4] Izvērtējot liecinieku liecības, sniegtos rakstveida paskaidrojumus, VID iegūtos pierādījumus, pieteicēja un viņa pārstāvja paskaidrojumus kopsakarā, secināts turpmāk minētais.

No lietas materiāliem secināts, ka pieteicējs gada ienākumu deklarācijās nav deklarējis ne *A.G.*, ne *O.B.*, ne *T.S.*, ne *I.N.*, ne *I.L.*, ne *V.L.*, ne arī *I.Š.* dāvinājumu, kurus saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 9.punktu un 19.panta otro daļu pieteicējam bija jādeklarē.

Izvērtējot katra norādītā dāvinātāja iespējas un pieteicēja apgalvojumu par personīgajiem iekrājumiem, atzīts, ka pieteicējs nav iesniedzis tiesā vai VID ticamus pierādījumus, kas atspēko VID savāktos pierādījumus un norādītos argumentus un pierāda tieši pieteicēja norādītos apgalvojumus. Tādējādi, pārbaudot gan lietā esošos pierādījumus, gan tiesas sēdē sniegtās liecības, nav

gūts apstiprinājums par konkrēto personu spēju veikt dāvinājumus attiecīgajos apmēros, kā arī iesniegtie dāvinājuma līgumi nav uzskatāmi par pierādījuma dokumentiem, kas apliecinātu pieteicēja papildu deklarācijā norādītās Ls 231 000 skaidrās naudas izcelsmi. Savukārt Kanādas nodokļu administrācijas sniegto informāciju par savas valsts rezidenta *I.Š.* zemajiem ienākumiem un attiecīgi par nespēju veikt dāvinājumu pieteicējam norādītajā apjomā nav pamata apšaubīt.

Vienlaikus no lietas materiāliem konstatēts, ka pēc VID rīcībā esošās informācijas pieteicējs ir noslēdzis vairākus kredītlīnijas un aizdevuma līgumus, maksājot bankas noteiktos procentu maksājumus. Un konkrēti, 2002.gada 2.augustā kredītlīnijas līgums uz summu Ls 10 800 (dzēsts), 2003.gada 2.septembra kredītlīnijas līgums uz summu Ls 15 120 (dzēsts) un 2004.gada 1.novembra aizdevuma līgums uz summu Ls 102 200 (galīgais termiņš – līdz nodrošināto saistību pilnīgai izpildei).

Ņemot vērā norādīto, atzīts, ka pieteicēja kredīta un aizņēmuma līgumu noslēgšana tikai pastiprina iepriekš secināto un liek apšaubīt pieteicēja skaidrās naudas Ls 266 000 esamību uz 2003.gada 1.janvāri, jo neloģiski un absurdi ir turēt un neizmantot paša skaidrās naudas uzkrājumus, tai pašā laikā ņemt kredīta aizņēmumus, maksājot vēl bankas noteiktos procentu maksājumus.

Turklāt no lietas materiāliem redzams, ka VID, pārbaudot pieteicēja paskaidrojumos norādīto informāciju, konstatējis, ka saimniecisko darbību pieteicējs reģistrējis tikai no 2001.gada 17.maija ar darbības veidu: nekustamā īpašuma pārvaldīšana, SIA „*/Nosaukums/*" pieteicējs reģistrēts kā dalībnieks un valdes loceklis (īpašnieks), pieteicēja apgādībā no 2004.gada 1.aprīļa viņa sieva *I.L.* un meita *N.L.* VID konstatētie oficiāli reģistrētie pieteicēja ienākumi laika periodā no 1998.gada līdz 2002.gadam Ls 13 031,66, aprēķinātie izdevumi Ls 15 907,56, līdz ar to pieteicēja izdevumi pārsniedz ienākumus par Ls 2 875,90. Minētais papildus liek apšaubīt par pieteicējam skaidrās naudas Ls 266 000 esamību uz 2003.gada 1.janvāri.

[5.5] Ne sūdzībā VID KRI direktoram, ne sūdzībā VID ģenerāldirektoram pieteicējs neapstrīdēja auditā veiktos aprēķinus par nedeklarētiem ienākumiem, neidentificēto summu daļā par kredīta atmaksāšanu attiecināšanu ar IIN apliekamiem ienākumiem, kā arī aprēķinātos auditā pieteicēja izdevumus. Līdz ar to konstatēts, ka nedz VID KRI lēmumā, nedz Lēmumā nav detalizēti analizēti pieteikuma papildinājumos norādītie argumenti, taču no Lēmuma kopumā ir secināms, ka VID šajā daļā uzskata par pamatotu auditā konstatēto.

[5.6] Pieteicējs veica darījumus, kas izpaudās kā īpašuma tiesību uz lietu (automašīnu) nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu (īpašumu), līdz ar to notika preču pirkšana un pārdošana. Pieteicējs darbojās kā patstāvīga, neatkarīga persona un veiktās darbības trīs gadu laikā raksturojamas kā atkārtotas un regulāras (sistemātiskas), kas veiktas par atlīdzību. Pārdoto automašīnu skaits un pieteicēja darbību ilgstošais un sistemātiskais raksturs, darbību veikšana par atlīdzību liecina, ka pieteicējs no 2004.gada līdz 2006.gadam veica saimniecisko darbību likuma „Par uzņēmējdarbību" 1.panta, 3.panta otrās daļas, Komerclikuma 1.panta trešās daļas, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[1]daļas un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 6.punkta izpratnē.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punktam pieteicēja no saimnieciskās darbības gūtie ienākumi apliekami ar IIN. Atbilstoši minētā likuma 28.panta 1. un 6.punktam, uzsākot saimniecisko darbību pieteicējam mēneša laikā bija pienākums reģistrēties VID teritoriālajā iestādē pēc savas dzīvesvietas kā saimnieciskās darbības veicējam. Pieteicēja darbības atzīstamas par saimniecisko darbību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē un attiecīgajās taksācijas gada ienākumu deklarācijās pieteicējs nav uzrādījis no savas saimnieciskās darbības gūtos ienākumus.

Secināts, ka pieteicējs 2004.gadā pārdeva 14 transportlīdzekļus par kopējo vērtību Ls 10 652,14, 2005.gadā – 5 transportlīdzekļus par kopējo vērtību Ls 4 333,14. Minēto faktu pēc būtības pieteicējs neapstrīd un lietā nav strīda par to, ka pieteicējs nereģistrējās VID kā saimnieciskās darbības veicējs un nedeklarēja gūtos ienākumus.

Pieteicēja rīcība ir atzīstama par tādu darbību, kurai ir saimniecisks raksturs, jo lietā nodibināts, ka pieteicējs sistemātiski, ilgstošā laika periodā par atlīdzību atsavināja kustamu mantu, tā gūstot ienākumus.

Pēc iesniegumiem transportlīdzekļa reģistrācijai CSDD un papildus deklarācijas par 2003.gadu auditā konstatēti 3 transportlīdzekļu iegādes izdevumi kopsummā par Ls 15 110,89, tai skaitā automašīnas BMW X5 izdevumi Ls 14 066 apmērā. Pēc AS „Parex banka" bankas kontu izdrukām auditā konstatēts, ka 2004.gadā pieteicējs veicis skaidras naudas izņemšanu ar norādi „par auto" vai „par automašīnu" pa kopējo summu Ls 19 959,69, kas auditā tika uzskatītas par transportlīdzekļu iegādes izdevumiem, kā arī par transportlīdzekli Audi A6 konstatētie izdevumi Ls 990,89, līdz ar to auditā transportlīdzekļu izdevumiem 2004.gadā ņemti vērā Ls 20 950,58.

Attiecībā uz norādītajiem pieteicēja iebildumiem par audita pārskatā neidentificēto summu daļā attiecināšanu kā ar IIN apliekamiem ienākumiem, ņemot vērā, ka pieteicējs atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam VID audita laikā neiesniedza konkrētus paskaidrojumus par katru konkrētu darījumu, līdz ar to netika iesniegta informācija par šo darījumu raksturu, atzīts, ka VID pamatoti un atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 11.punkta nosacījumiem iekļāva pieteicēja apliekamajā ienākumā iemaksas no fiziskām personām pieteicēja AS „Parex banka" kontā, kurām norādīti dažādi pamatojumi (konta papildināšana, kredīta atmaksa, pēc līgumiem), par 2004.gadu – Ls 13 490,08 un par 2005.gadu Ls 10 114,86 apmērā.

Tādējādi atzīti par nepamatotiem pieteicēja pārstāvja pieteikuma papildinājumos izteiktie iebildumi, savukārt VID pamatoti auditā ir konstatējis, ka pieteicējs ir veicis nereģistrētu saimniecisko darbību, pamatoti konstatējis gan visus pieteicēja ienākumus, gan arī izdevumus, nosakot slēptā apliekamā ienākuma summas apmērus, kā arī papildus aprēķinot IIN par 2004.gadu Ls 18 482,77, par 2005.gadu 17 637,47.

[5.7] Saskaņā ar Centrālās statistikas pārvaldes doto definīciju *(skat. data.csb.gov.lv)* pilns iztikas minimuma patēriņa preču un pakalpojumu grozs ir

preču un pakalpojumu apjoms, kas nodrošina cilvēkam sabiedrībā pieņemto minimālo iztikas līmeni. Tas ir minimālā patēriņa normatīvs, kura vērtība mainās atbilstoši patēriņa cenu izmaiņām. Pilna iztikas minimuma patēriņa preču un pakalpojumu groza lietiskais saturs un patēriņa normatīvi noteikti ar Ministru Padomes 1991.gada 8.aprīļa lēmumu Nr.95 "Par iedzīvotāju naudas ienākumu indeksācijas nodrošināšanu" un ietver pārtikas preces (39 veidu pārtikas produkti), nepārtikas preces (109 preces, tai skaitā arī ilgtermiņa lietošanas) un pakalpojumus (26 nosaukumi), kuru apjomam būtu jānodrošina cilvēkam minimālo iztikas līmeni. 4 % no kopējās "groza" vērtības netiek identificēti un tiek attiecināti uz pārējiem maksājumiem. Centrālā statistikas pārvalde nav tiesīga veikt kādas normatīvajā aktā noteiktās groza struktūras vai patēriņa normatīvu izmaiņas.

Tādējādi, ņemot vērā minēto, atzīts, ka VID pamatoti un pareizi aprēķinājis pieteicēja izdevumus, ņemot Centrālās Statistikas pārvaldes noteikto iztikas minimumu, neiekļaujot tajos izdevumus par ārstnieciskajiem pakalpojumiem (Ls 228,20), jo noteiktajā iztikas minimumā tie neietilpst.

[5.8] Konstatēts, ka pieteicējs jau sākotnēji pārsūdzot sev nelabvēlīgu administratīvo aktu, sūdzībās norādījis, ka VID pārkāpj likumā noteikto lēmuma pieņemšanas termiņu. Tiesiskais risinājums (personas iespējamā rīcība šādā gadījumā) noteikts APL 49.panta otrajā daļā, saskaņā ar kuru pieteicējam bija tiesības vērsties tiesā ar attiecīgu prasījumu par pienākuma uzlikšanu VID pieņemt lēmumu konkrētā termiņā. Konkrētajos lietas apstākļos minētais procesuālais pārkāpums lēmuma pieņemšanas procesā neietekmē pieņemtā Lēmuma tiesiskumu pēc būtības, proti, tā saturu attiecībā uz pieteicēju, jo sākotnējais lēmums bija jau pieņemts.

[5.9] Izvērtējot Lēmumā minēto pamatojumu, nav saskatīti materiālo un procesuālo normu pārkāpumi vai matemātiskā aprēķina kļūdas, nosakot papildu nomaksai budžetā aprēķināto IIN. Līdz ar to Lēmums daļā par aprēķināto IIN ir tiesisks.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28.panta 1.punkts nosaka, ka maksātāja pienākums ir šajā likumā noteiktajos termiņos un kārtībā sastādīt un iesniegt VID teritoriālajai iestādei pēc savas dzīvesvietas deklarāciju vai paziņojumu.

Pieteicējam nokavējuma nauda par 2004.gadu aprēķināta no 2005.gada 16.aprīļa līdz 2007.gada 23.martam (705 dienas) Ls 6515,18 apmērā un par 2005.gadu aprēķināta no 2006.gada 19.aprīļa līdz 2007.gada 23.martam (337 dienas) Ls 2971,91 apmērā.

Pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^{3}$panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 22.punktu un 29.panta otro daļu, konstatēts, ka apstāklis, ka persona nav nomaksājusi IIN no visiem gūtajiem ienākumiem, ir pamats, lai VID piemērotu tiesību normās norādītās sankcijas. Līdz ar to daļā par aprēķināto nokavējuma naudu Lēmums ir atzīstams par pamatotu.

Saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu *(redakcijā 2004., 2005.gadā)* un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"

31.[3]panta pirmo daļu *(redakcijā 2004., 2005.gadā)* secināts, ka par pieteicēja izdarīto pārkāpumu 2004., 2005.gadā bija paredzēts piemērot soda naudu 100% apmērā, VID soda naudas noteikšanai ir piemērojis regulējumu, kas bija spēkā brīdī, kad pieteicējam bija pienākums iesniegt deklarāciju un nomaksāt nodokli.

[6] Par spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norāda turpmāk minēto.

[6.1] Definējot strīdus priekšmetu, tiesa nav ņēmusi vērā pieteicēja pārstāvja 2009.gada 16.jūlijā iesniegtos pieteikuma papildinājumus. Strīds konkrētajā lietā nav tikai par to, ka VID pārsūdzības procesā ir izdarījis procesuālus (termiņa) pārkāpumus un ka pieteicējam uz 2003.gada sākumu bija skaidras naudas uzkrājumi Ls 226 000 apmērā, bet arī par to, ka VID ir nepareizi aprēķinājis pieteicēja ar IIN neapliekamos ienākumus un neņemot vērā ar ienākumu gūšanu saistītos izdevumus.

[6.2] APL 250.panta otrā daļas ierobežo tikai iestādes iespējas tiesas procesa laikā mainīt lēmuma pamatojumu, izmantojot arī tādus argumentus, kas netika minēti lēmuma pirmstiesas pārsūdzības procesā. Šāda tiesas rīcība ir pretrunā ar APL 103.pantā definēto administratīvā procesa tiesā būtību, saskaņā ar kuru tiesai pašai ir jānoskaidro visi lietas apstākļi un pieņemtā lēmuma tiesiskums.

[6.3] Norāde, ka pieteicējam dokumentāri ir jāpierāda skaidras naudas uzkrājumi, pat tajā gadījumā, ja šie uzkrājumi ir veidojušies 10 un vairāk gadus atpakaļ, ir pretrunā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 15.punktu. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants ir jāskata kontekstā ar likuma 15.panta pirmās daļas 15.punktu.

Noteikumu Nr.331 5.punkts nepieprasa iesniegt pierādījumus par naudas uzkrājumu, kuri izveidojušies vairāk kā piecus gadus atpakaļ. Saskaņā ar Ministru kabineta 2006.gada 19.septembra noteikumu Nr.780 „Noteikumi par papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu veidlapu un kārtību, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļu maksātāja apliekamo ienākumu" 7.punktu pamats nodokļu aprēķiniem ir nodokļu maksātāja papildus deklarācijā norādītās ziņas, kuras viņš apliecina ar savu parakstu. Savukārt saskaņā ar minēto noteikumu 8.punktu, nodokļu maksātājs papildus deklarācijā norādītās ziņas VID var koriģēt, ja VID rīcībā esošā informācija nesakrīt ar nodokļu maksātāja sniegtajām ziņām. Ne audita pārskatā, ne VID amatpersonu lēmumos nav izvērtēti arī pieteicēja 2001.-2003.gadā gūtie ienākumi.

[6.4] Spriedums daļā, ar kuru ir apšaubītas liecinieku liecības, ir neobjektīvas un pamatos ar faktiem, kuriem nav cēloniskas saistības ar liecībās minētajiem faktiem un pamatojumiem.

Pieteicējs piekrīt, ka saņemtās dāvinājuma summas nav norādītas tekošā gada ienākumu deklarācijās, kas var būt par pamatu šo summu apšaubīšanai. Taču nepiekrīt, ka pēc dāvinātāju apstiprinājuma VID aprēķinos varēja pieņemt, ka dāvinājumu pieteicējs nav saņēmis vispār.

Likumdevējs ar nodokli neapliekamu ienākumu neuzrādīšanu ienākumu deklarācijā ir atzinis par nenozīmīgu pārkāpumu, par ko liecina fakts, ka par šo pārkāpumu ir jāmaksā soda nauda Ls 20 apmērā neatkarīgi no nedeklarētās ar nodokli nepaliekamo ienākumu summas lieluma. Pie šādiem apstākļiem pieteicējs saņemtos dāvinājumus un citas neapliekamās nodokļu summas nodokļu deklarācijās neuzrādīja, baidoties no informācijas noplūdes VID un neērtībām, kas var rasties dāvinātājiem saistībā ar VID pārbaudēm.

Tiesa, izmantojot informāciju par pieteicēja aizņēmumiem un piešķirtajām kredītlīnijām, kā pamatu, lai apšaubītu pieteicēja skaidras naudas uzkrājumus, ir bijusi nekonsekventa, jo nav ņemts vērā apstāklis, ka šos aizdevumus VID nav ņēmis vērā, aprēķinot slēpto ienākumu.

[6.5] Summu Ls 19 959,69 pieteicējs samaksāja automašīnas īpašniekam 2004.gadā. Šo summu var saistīt ar audita pārskatā neidentificētiem ieņēmumiem no citiem piederošu automašīnu pārdošanas, bet nevar saistīt ar pieteicējam piederošu automašīnu iegādes izmaksām 2002., 2003. un 2005.gadā.

[6.6] Nodokļu audits ir veikts tendenciozi, neprasot konkrētus paskaidrojumus un šo paskaidrojumu mērķi, bet pieprasot no pieteicēja vispārīgus paskaidrojumus un nenorādot, kam tie vajadzīgi, kas radīja iespaidu, ka jebkurš pieteicēja paskaidrojums tiks izmantots tikai ar mērķi pamatot vēl lielākas papildus maksājamo nodokļu summas. Savukārt fakti, kas liecina par pretējo, nodokļu auditorus vispār neinteresēja.

[6.7] Konkrētajā gadījumā nav piemērojama APL 49.panta otrā daļa, jo šīs daļas noteikumi ir piemērojami gadījumos, kad iestāde termiņā neizskata iesniedzēja prasības vai lūgumus. Savukārt nodokļu audits ir veikts pēc VID iniciatīvas, nevis pēc pieteicēja lūguma.

[7] VID paskaidrojumā par apelācijas sūdzību to neatzīst un paskaidro turpmāk minēto.

[7.1] No Augstākās Padomes likuma „Par nodokļiem un nodevām Latvijas Republikā" 12.panta 1. un 4.punkta, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 4. un 5.punkta, Augstākās Padomes likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 30.panta un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta otrās daļas 2.teikuma izriet princips, ka nodokļu maksātājam laikā no 1991.gada 1.janvāra līdz VID audita uzsākšanai un Lēmuma pieņemšanai bija pienākums uzskaitīt savus ienākumus, glabāt ienākumu apstiprinošus dokumentus, kā arī ziņot nodokļu administrācijai par ienākumu gūšanu.

Šādos apstākļos VID uzskata, ka pieteicēja apelācijas sūdzībā minētais arguments, ka saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu pieteicējam ir jāiesniedz tiesai tādi pierādījumi, kuri nav un nevar būt pieteicēja rīcībā, ir nepamatots un noraidāms.

[7.2] Tiesa, izvērtējot liecinieku tiesas sēdē sniegtās liecības, ir norādījusi konkrētus argumentus un pierādījumus, balstoties uz kuriem tika izdarīti secinājumi par to, ka liecinieku sniegtās liecības ir pretrunīgas, nevis nepatiesas.

[7.3] Spriedumā ir atbilstoši tiesību normām pamatoti un izsmeļoši sniegts vērtējums jautājums par procesuālā termiņa nokavējumu.

[8] Pieteicējs uz tiesas sēdi neieradās, iesniegumā tiesai lūdzot atlikt lietas izskatīšanu, jo pieteicējam sakarā ar to, ka nolīgtais advokāts nevar piedalīties lietas izskatīšanām, ir jāvienojas ar citu advokātu par juridisko palīdzību.

Administratīvā apgabaltiesa, nekonstatējot APL 268. un 269.pantā paredzētos apstākļus, kas ir pamats atlikt lietas izskatīšanu, nolēma lietu tiesas sēdē izskatīt bez pieteicēja.

Atbildētāja pārstāvis tiesas sēdē apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[9] Uzklausījusi procesa dalībnieka paskaidrojumus, kā arī iepazinusies ar lietas materiāliem, Administratīvā apgabaltiesa (turpmāk – apgabaltiesa) atzīst, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota, bet pieteikums ir noraidāms.

[10] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa paredz, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Apgabaltiesa, pārbaudot pirmās instances tiesas sprieduma pamatojumu (šī sprieduma 5.punkts), atzīst, ka tiesa ir pareizi novērtējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus. Apgabaltiesa pirmās instances tiesas pamatojumu, izņemot turpmākajos sprieduma punktos minētās nianses, atzīst par pareizu un pilnībā pietiekamu, tāpēc pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai un to neatkārto.

[11] Par apelācijas sūdzībā ietvertajiem argumentiem apgabaltiesa papildus norāda turpmāk minēto.

[11.1] Apelācijas sūdzībā tāpat kā pieteikumā ar tā papildinājumiem pieteicējs apgalvo, ka maksājamā nodokļa apmērs noteikts nepareizi citstarp tāpēc, ka VID no personiskā īpašuma pārdošanas gūto ienākumu nepamatoti uzskatīja par no saimnieciskās darbības gūto ienākumu.

Ņemot vērā, ka auditā nodoklis papildus aprēķināts par ienākumu, ko pieteicējs attiecīgajos taksācijas periodos guva no automašīnu pārdošanas, secināms, ka pieteicējs ar personisko īpašumu ir domājis attiecīgajos taksācijas gados pārdotās automašīnas.

Apgabaltiesas ieskatā VID pieteicēja darbību pamatoti klasificējis kā saimniecisko darbību – tirdzniecību ar automašīnām. Pieteicējs 2004.gadā pārdeva 14, bet 2005.gadā – 5 automašīnas. Minētās darbības atbilst visām pazīmēm, lai tās atzītu par saimniecisko darbību, automašīnu tirdzniecība auditējamos taksācijas periodos tika īstenota sistemātiski, pastāvīgi un pret atlīdzību, tā rezultātā tika gūta peļņa.

Līdz ar to apgabaltiesas ieskatā ir pareizi un pamatoti pirmās instances tiesas apsvērumi, konstatējot, ka tirdzniecība ar automašīnām atbilst visām tiesību

normās definētajām saimnieciskās darbības pazīmēm, un minētais atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta 3.punktam ir pamats ietvert attiecīgo ienākumu ar nodokli apliekamajā ienākumā.

Savukārt pieteicēja iebildumi ir nenoteikti, no tiem nav iespējams secināt, kādi konkrēti faktiskie un tiesiskie apstākļi kalpo par pamatu apgalvojumam, ka tirdzniecība ar automašīnām nav uzskatāma par saimniecisko darbību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" un citu tiesību normu izpratnē. Ievērojot minēto, ir nepamatots un noraidāms apelācijas sūdzības arguments, ka VID apliekamā ienākumā ir ietvēris saskaņā ar likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" neapliekamu ienākumu no personiskā īpašuma pārdošanas.

[11.2] Var piekrist apelācijas sūdzībā paustajam viedoklim, ka APL 250.pants saistoši neietekmē privātpersonas personas procesuālo tiesību apjomu un privātpersonai ir tiesības administratīvajā procesā tiesā izvirzīt administratīvajā procesā iestādē neminētos iebildumus un argumentus. Tāpēc pirmās instances tiesa, vērtējot pieteikuma papildinājumus, spriedumā uz šo normu atsaukusies nepamatoti.

Tajā pat laikā no pirmās instances sprieduma ir konstatējams, ka pieteikuma papildinājumos izteiktos iebildumus un argumentus tiesa spriedumā izvērtēja rūpīgi un detalizēti, sniedzot tiem attiecīgu juridisku novērtējumu.

[11.3] Tāpat var piekrist pieteicēja argumentam, ka ar taksācijas gada ienākuma gūšanu saistītie izdevumi ir jāņem vērā, nosakot no saimnieciskās darbības gūto apliekamo ienākumu, jo to paredz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmā daļa.

Tajā pat laikā pieteicējs bez ievērības atstājis šā panta piekto daļu un 14.panta pirmo daļu, kas attiecīgi noteic, ka nodokļu maksātājs Ministru kabineta noteiktajā kārtībā veic ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu uzskaiti nodokļa aprēķināšanas vajadzībām. Nodokļu maksātāja tiesības uz ar saimnieciskās darbības veikšanu saistīto izdevumu un atvieglojumu izslēgšanu no apliekamā ienākuma pierādāmas dokumentāri, uzrādot attiecīgus dokumentus, vai iesniedzot to norakstus.

Tas nozīmē, ka VID maksātāja tiesības uz ar saimniecisko darbību veikšanu saistīto uzdevumu izslēgšanu no apliekamā ienākuma var atzīt tikai tādā gadījumā, ja nodokļu maksātājs izdevumus ir pierādījis ar dokumentiem. Ja tas nav noticis, VID nav tiesiska pamata samazināt apliekamo ienākumu.

Izskatāmajā gadījumā pieteicējs likumā paredzētos pierādījumus nav iesniedzis, aprobežojoties ar vispārīgām norādēm, ka viņam šādi izdevumi bija. Apgabaltiesas ieskatā lietā nav izšķirošas nozīmes tam, bija vai nebija nodokļu maksātājam izdevumi, kas ir saistīti ar attiecīgajā taksācijas periodā gūto ienākumu. Tiesiska nozīme ir tam, ar kādiem dokumentiem un cik lielus izdevumus nodokļu maksātājs ir pierādījis un vai šie izdevumi ir saistīti ar ienākuma gūšanu taksācijas periodā.

No lietas materiāliem un arī apelācijas sūdzības nav konstatējams, ka pieteicējs būtu skaidri un nepārprotami norādījis audita pārskatā minēto pārdoto automašīnu iegādes cenu un iesniedzis attiecīgus pierādījumus, vai vismaz norādījis uz šiem pierādījumiem un to atrašanos vietu.

Šādos apstākļos ne iestāde, ne tiesa pieteicēja labā nevar izdarīt vairāk kā izdarīts auditā, iestādei konstatējot pieteicēja izdevumus automašīnu iegādei pēc savas iniciatīvas, pamatojoties uz trūcīgo informāciju pieteicēja kontā kredītiestādē.

[11.4] Pieteicējs norāda, ka Ls 19 959,69 pieteicējs samaksāja automašīnas īpašniekam 2004.gadā. Šo summu var saistīt ar audita pārskatā neidentificētiem ieņēmumiem no citiem piederošu automašīnu pārdošanas, bet nevar saistīt ar pieteicējam piederošu automašīnu iegādes izmaksām 2002., 2003. un 2005.gadā.

Apgabaltiesas ieskatā, ņemot vērā, ka automašīnu iegādes izdevumi auditā konstatēti, iestādei vadoties nevis no pieteicēja iesniegtajiem pierādījumiem, bet pamatā pēc informācijas pieteicēja kontā, iespējams, ka izdevumi attiecināti uz neatbilstošiem ienākumiem. Tajā pat laikā minētais neietekmē pieteicēja tiesības pēc būtības, jo jebkurā gadījumā attiecīgā summa izslēgta no apliekamo ienākumu apjoma, tāpēc nav principiālas nozīmes, vai tā izslēgta saistībā ar ienākumu, kas gūts saistībā ar automašīnu pārdošanu, vai saistībā ar citiem ienākumiem, jo šos izdevumus piesaistot citam ienākumam, vienlaicīgi ir jāpalielina apliekamais ienākums no automašīnu pārdošanas, tādējādi aprēķinātā nodokļa apmērs paliek nemainīgs.

[11.5] Apgabaltiesas ieskatā apelācijas sūdzības arguments, ka iemaksas pieteicēja kontā ir kredīta atmaksa, ir formulēts neskaidri un nesaprotami. Proti, nav saprotams, ko pieteicējs ar to īsti ir domājis. Taču, ja pieteicējs ar to ir domājis, ka attiecīgās summas nebija pamata ietvert apliekamā ienākumā, tāpēc, ka viņam tika atmaksāts aizdevums, tad lietā nav konstatējami pierādījumi, ka pieteicējs būtu aizdevis naudu fiziskām personām un iemaksas viņa kontā ir saistāmas ar aizdevuma atmaksu.

[11.6] Ievērojot [11.1] – [11.4] minēto, ir nepamatots apelācijas sūdzības arguments, ka IIN aprēķins ir nepareizs, jo apliekamais ienākums aprēķināts par ienākumiem no personiskā īpašuma pārdošanas, neņemot vērā ar ienākumu gūšanu saistītos izdevumus, nepareizi attiecinot izslēdzamos izdevumus, ietverot apliekamā ienākumā „kredīta iemaksas".

[11.7] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 16.punkta izpratnē audits ir nodokļu administrācijas pārbaude, kad tiek kontrolēta viena vai vairāku nodokļu, nodokļu deklarācijas posteņu vai nodevu un citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas, maksāšanas un ieskaitīšanas budžetā pareizība un atbilstība normatīvajiem aktiem noteiktā taksācijas periodā.

Atbilstoši likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 8.panta 10.punktam VID saskaņā ar normatīvajiem aktiem saņem no personām deklarācijas un pārbauda tajās sniegto informāciju, ziņu patiesumu un ienākumu avotu likumību.

No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 5.punkta izriet nodokļu maksātāja pienākums ziņot par visiem saviem ienākumiem, pamatot nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu summu atbilstību normatīvajiem aktiem par valstij un pašvaldībām pienākošos summu aprēķināšanas un maksāšanas kārtību, uzrādot vai iesniedzot nodokļu administrācijas ierēdņiem (darbiniekiem) viņu pieprasītos dokumentus.

No minētā regulējuma sistēmas izriet, ka auditā VID ir tiesisks pamats pārbaudīt to ziņu ticamību un ienākuma avotu likumību, ko nodokļu maksātājs ir ietvēris un norādījis auditējamā perioda deklarācijās. Vēl no minētā regulējuma izriet nodokļu maksātāja pienākums pamatot nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu summu atbilstību normatīvajiem aktiem par valstij un pašvaldībām pienākošos summu aprēķināšanas un maksāšanas kārtību, uzrādot vai iesniedzot nodokļu administrācijas ierēdņiem (darbiniekiem) viņu pieprasītos dokumentus.

Līdz ar to ciktāl nodokļu maksātājs deklarācijā (papilddeklarācijā) norāda ienākumus un ienākuma avotus, tiktāl VID ir tiesisks pamats nodokļu auditā par attiecīgo taksācijas periodu pārbaudīt šo ziņu ticamību un pareizību, un avota likumību, izmantojot visas tiesību normās paredzētās metodes, tostarp pieprasot pieteicējam iesniegt pierādījumus un sniegt paskaidrojumus par taksācijas periodā gūtiem izdevumiem, ienākumiem un to izcelsmes avotiem.

Ir pašsaprotams, ka gadījumā, ja ienākumu avots ir privātpersonu dāvinājumi vai aizdevumi, VID nav cita veida kā noskaidrot šādu ienākuma izcelsmi un likumību, kā vien iegūstot papildu informāciju un pierādījumus no paša nodokļu maksātāja, jo tikai viņam ir zināms, kurā laikā, no kāda konkrēta avota un kādā apmērā ir gūts ienākums, un kādi pierādījumi ir nodokļa maksātāja rīcībā par minētā ienākuma izcelsmi.

Iegūstot attiecīgas ziņas no nodokļa maksātāja, iestādei ir jāizvērtē to ticamība un avota likumība kontekstā ar visiem audita materiāliem. Ja nodokļu maksātājs nespēj sniegt apmierinošus paskaidrojumus un pierādījumus par deklarētajiem ienākumiem, VID ir tiesības neatzīt šādu ienākumu.

Ievērojot minēto, ir nepamatoti un noraidāmi pieteicēja iebildumi, ka VID nepamatoti neatzīst, ka pieteicēja ienākumu avots citstarp ir skaidras naudas uzkrājumi, kas vairāku gadu garumā veidojušies no citu fizisko personu dāvinājumiem, kā arī pieteicēja dienesta Padomju armijā nopelnītajiem līdzekļiem.

Apgabaltiesa no lietas materiāliem un apelācijas sūdzības nekonstatē, ka pieteicējs būtu sniedzis apmierinošus paskaidrojumus par šādu līdzekļu avota eksistenci taksācijas periodā.

Pieteicējs uzskata, ka skaidas naudas uzkrājuma esamību pierāda liecinieku liecības un dāvinājuma līgumi un pauž neizpratni par iestādes un pirmās instances tiesas attieksmi, neatzīstot skaidras naudas uzkrājumu uz šādu pierādījumu pamata.

Uz to apgabaltiesa norāda, ka nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskas apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem (APL 154.panta pirmā un otrā daļa).

Tādējādi tiesai nav jāatzīst par ticamiem personas iesniegtie pierādījumi tikai tāpēc, ka tie lietā ir. Tiesai šie pierādījumi ir jāizvērtē kopsakarā ar citiem pierādījumiem, tostarp tādiem, no kuriem izriet negatīvie fakti. Konkrētajā

gadījumā tas nozīmē, ka tiesai pieteicējam izdevīgie fakti, kas izriet no pieteicēja paskaidrojumiem, liecinieku liecībām un līgumiem ir jāizvērtē kopsakarā ar citiem lietas faktiem, tostarp arī pieteicējam neizdevīgiem.

Ievērojot minēto, tiesai izskatāmajā gadījumā bija jāņem vērā arī tas, ka pieteicējs skaidras naudas uzkrājumus, kas saskaņā ar viņa paskaidrojumiem veidojušies vairāku gadu garumā, deklarācijās par iepriekšējiem taksācijas periodiem nebija norādījis, ka dāvinātāju rocība neliecina par viņu reālajām iespējām pasniegt dāvinājumus to ienākumiem nesamērīgajos apmēros, ka nav loģiska un racionāla izskaidrojuma tam, kādēļ vairākas fiziskas personas dāvināja pieteicējam naudu ievērojamā apmērā, tāpat tam, kādēļ pieteicējam būtu jāaizņemas nauda kredītiestādē, ja viņam ir skaidras naudas uzkrājumi, ka pieteicēja paskaidrojumi daļā par dienesta laikā gūtajiem ienākumiem ar pierādījumiem nav apstiprināti.

Apgabaltiesas ieskatā šādos apstākļos pieteicēja paskaidrojumi, liecinieku liecības un līgumi, acīmredzami nav pietiekams pierādījums skaidras naudas uzkrājuma esamības konstatēšanai.

Kā jau norādīts, Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības pārbaudīt personas iesniegto deklarāciju pareizību. Savukārt, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt Valsts ieņēmumu dienesta veiktajam nodokļu aprēķinam, tad viņam ir jāpamato savi iebildumi.

Nodokļu maksātāja pienākums pierādīt savu iebildumu pamatotību izriet arī no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantā noteiktā, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Arī APL 161.panta pirmā daļa noteic, ka administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi atzīstami par pierādījumiem tikai, ja tos apstiprina citi pierādījumi.

No minēto likumu normām izriet nodokļa maksātāja pierādīšanas pienākums gadījumā, ja maksātājs nepiekrīt VID veiktajam aprēķinam.

Konkrētajā gadījumā pieteicējs izsaka kritiku attiecībā uz to, kā pierādījumus novērtēja iestāde un pirmās instances tiesa, tajā pat laikā papildus pierādījumus neiesniedz un uz tiem nenorāda.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka ir nepamatoti un noraidāmi pieteicēja argumenti, ka iestāde un pirmās instances tiesa, konstatējot skaidrās naudas uzkrājuma neesamību, nepareizi noteikusi pierādīšanas pienākumu un neatbilstoši novērtējusi pierādījumus.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt *J.L.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2007.gada 22.oktobra lēmuma Nr.19/37671 atcelšanu.

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

Tiesnese referente *(paraksts)* Ļ.Kušnire

Tiesneses *(paraksts)* Dz.Amerika

(paraksts) L.Slica

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese Ļ.Kušnire
Rīgā, 2010.gada 1.jūlijā