NORAKSTS
Lieta Nr.A42186905
SKA – 37/2009

S P R I E D U M S

Rīgā 2009.gada 26.martā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētājs senators A.Guļāns
tiesnese V.Kakste
senatore V.Krūmiņa

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Raimondam Drabovicam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja *J.K.* iesniegto kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 15.maija spriedumu lietā, kas ierosināta, pamatojoties uz *J.K.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2005.gada 5.janvāra lēmuma atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] No 2004.gada 6.septembra līdz 18.oktobrim Valsts ieņēmumu dienests veica *J.K.* (turpmāk - pieteicējs) kompleksu nodokļu auditu par 2002. un 2003.gadu. Ar Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas 2004.gada 18.oktobra lēmumu pieteicējam papildu nomaksai budžetā tika noteikti Ls 2769,09, no tiem: pievienotās vērtības nodoklis Ls 1247,31, iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 760,89 un soda nauda Ls 760,89, kā arī aprēķināti zaudējumi par 2003.gadu Ls 874,98.

Izskatot pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumu par minēto lēmumu, ar Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālās iestādes lēmumu tas atstāts negrozīts.

Savukārt ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2005.gada 5.janvāra lēmumu atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Vidzemes reģionālās iestādes lēmums. Lēmumā norādīts, ka pieteicējs no 2002.gada 22.janvāra līdz 2003.gada 24.novembrim importēja Latvijas teritorijā un realizēja dažādu marku automašīnas, nereģistrējoties kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekama persona un nedeklarējot gūto ienākumu no automašīnu realizācijas. Ilgstoši un sistemātiski ievedot un realizējot vietējā tirgū automašīnas un nereģistrējoties Valsts ieņēmumu dienestā kā saimnieciskās darbības veicējs, kā arī kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona pēc tam, kad apliekamo piegāžu vērtība bija sasniegusi 10 000 latu, pieteicējs ir pārkāpis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28.panta 1. un 6.punkta, kā arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrās daļas, 3.panta trešās daļas un 5.panta nosacījumus. Pieteicējam pamatoti noteikti ieņēmumi no transportlīdzekļu pārdošanas, kā arī izdevumi, kas saistīti ar ienākuma gūšanu. Pieteicējs nav nodrošinājis pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu.

[2] Pieteicējs minēto lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2006.gada 2.jūnija spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Lietā ir strīds par to, vai pieteicējs, ievedot un pārdodot automašīnas, ir veicis saimniecisko darbību un vai viņam vajadzēja reģistrēties Valsts ieņēmumu dienestā kā saimnieciskās darbības veicējam un pievienotās vērtības nodokļa maksātājam, kā arī, vai pieteicējam bija pienākums veikt attiecīgus nodokļu maksājumus.

[3.2] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normām izriet, ka ikvienas fiziskās personas pienākums, veicot saimniecisko darbību, ir aprēķināt un nomaksāt nodokļus likumā noteiktajā termiņā un apmērā.

[3.3] Ievesto un realizēto automašīnu skaits (16), kā arī pieteicēja darbību ilgstošais un sistemātiskais raksturs liecina par to, ka pieteicējs no 2002.gada 1.janvāra līdz 2003.gada 31.decembrim ir veicis saimniecisko darbību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^{1}$punkta un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 6.punkta izpratnē. Turklāt šīm darbībām ir bijis ekonomisks raksturs, proti, peļņas gūšanas nolūks.

Šādu tiesas apsvērumu apstiprina arī vairāku personu paskaidrojumi, ka minētās automašīnas no pieteicēja tika nopirktas. No šiem paskaidrojumiem redzams, ka norādītā automašīnas cena ir augstāka par cenu, kādu pieteicējs samaksājis tās iegādājoties.

[3.4] Automašīnu tirdzniecība konkrētajā gadījumā nav uzskatāma par sava īpašuma pārdošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē, kas ar nodokli netiek aplikts. „Savs īpašums" ir tāds īpašums, ko persona iegādājusies lietošanai savām personiskajām vajadzībām. Konkrētajā gadījumā pieteicējs nav iegādājies automašīnas savām personiskajām vajadzībām. Tas ir īpašums, kas pārdots saimnieciskās darbības ietvaros.

[3.5] Tā kā pieteicējam no 2002.gada 11.marta līdz 2002.gada 11.oktobrim ieņēmumi no automašīnu pārdošanas bija Ls 10 028,81, nodokļu administrācija pamatoti secināja, ka pieteicējs veicis ar nodokli apliekamo preču piegādi, kuru kopējā vērtība pārsniedz Ls 10 000, tādējādi pieteicējam līdz 2002.gada 12.novembrim bija pienākums reģistrēties Valsts ieņēmumu dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamai personai atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta trešajai daļai.

[3.6] Nav pamatots pieteicēja viedoklis, ka Valsts ieņēmumu dienesta piemērotā automašīnu pārdošanas cenu noteikšanas metode ir nepamatota. No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta otrās daļas, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmās, otrās, sestās un septītās daļas izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests, precizējot iekasējamā nodokļa apmēru, ir tiesīgs izmantot dažādas metodes, tai skaitā arī aprēķina metodi, atbilstoši konkrētam gadījumam.

[3.7] Pieteicējs audita laikā nekādus grāmatvedības dokumentus nodokļu administrācijai nav iesniedzis, kā arī nav iesniedzis citus dokumentus, kuri varētu kalpot par pierādījumu darījuma vērtības noteikšanā. Bez tam pieteicējs par automašīnu pārdošanu iedzīvotāju ienākuma nodokli vispār nebija samaksājis.

[3.8] Valsts ieņēmumu dienesta rīcība, nosakot pieteicēja darījumu vērtību pēc aprēķina metodes, bijusi tiesiska un pamatota, jo nodokļu administrācija izmantoja savā rīcībā esošo un pieejamo informāciju.

Tā kā pieteicējs informējis nodokļu administrāciju, ka viņa rīcībā nav ieņēmumu apliecinošu dokumentu, Valsts ieņēmumu dienests pieteicēja apliekamo darījumu vērtību pamatoti aprēķinājis, izmantojot pretpārbaužu rezultātā iegūto informāciju no personām, kuras iegādājušās automašīnas no pieteicēja, kā arī citus

Valsts ieņēmumu dienestam pieejamus datus, jo darījumu attaisnojuma dokumenti nebija pieejami.

[3.9] Tā kā pieteicējs nav nodrošinājis pierādījumus, ar kuriem var apliecināt, kam un par kādu cenu 2002. un 2003.gadā ir atsavinājis Latvijas Republikā ievestās 16 automašīnas, tad ir atzīstams, ka Valsts ieņēmumu dienesta aprēķinātie pieteicēja automašīnu tirdzniecībā gūtie ieņēmumi 2002. un 2003.gadā sastāda Ls 16 958,31 (tajā skaitā 2002.gadā Ls 12 028,81 un 2003.gadā Ls 4929,50).

[3.10] Ņemot vērā, ka pieteicējs nav likumā noteiktajā termiņā (līdz 2002.gada 12.novembrim) reģistrējies Valsts ieņēmumu dienestā kā ar nodokli apliekamā persona, bet ir veicis ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus (kopējā darījumu vērtība Ls 16 958,31) 2002.un 2003.gadā, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti uz aprēķina pamata saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 3., 4. un 10.punktu noteicis pieteicējam pievienotās vērtības nodokli Ls 1247,31 apmērā par veiktajiem darījumiem.

[4] Izskatot lietu sakarā ar pieteicēja apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu apmierināja daļā, atceļot pārsūdzēto lēmumu daļā par pieteicējam papildus aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 96,29 apmērā un soda naudu tādā pašā apmērā, kā arī noteica pieteicējam papildus zaudējumus par 2003.gadu Ls 255,66 apmērā. Pārējā daļā pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, izņemot tiesas secinājumus par pieteicējam aprēķinātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa un attiecīgās soda naudas apmēru daļā un par zaudējumu apmēru par 2003.gadu.

[4.2] Ņemot vērā, ka pieteicējs tiesā iesniedzis vairāku automašīnu pircēju paskaidrojumus par automašīnu iegādes summām, kuri atšķiras no Valsts ieņēmumu dienestā sniegtajiem paskaidrojumiem, un Administratīvā rajona tiesa pieteicēja iesniegtos paskaidrojumus nav vērtējusi, nepieciešams izvērtēt minētos paskaidrojumus.

[4.3] *Ģ.Ā.* Valsts ieņēmumu dienestam 2004.gada 28.septembrī sniedzis paskaidrojumu par automašīnas *Opel Astra* iegādi, norādot, ka automašīnu iegādājies par Ls 1700 un ka samaksa tika veikta skaidrā naudā.

Savukārt pieteicējs tiesai iesniedzis *Ģ.Ā.* 2003.gada 14.aprīļa rakstiska paskaidrojuma kopiju, kurā norādīts, ka automašīna nopirkta par Ls 520.

Tiesas sēdē *Ģ.Ā.* liecināja, ka Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajā paskaidrojumā ar 1700 latiem domājis ne tikai automašīnas pirkuma izmaksas, bet arī remonta izmaksas, 1700 lati ir visi ar automašīnas iegādi saistītie kopējie izdevumi. Pareizā automašīnas pirkuma summa norādīta pieteicējam sniegtajā paskaidrojumā, proti, automašīna nopirkta par Ls 520.

[4.4] *J.B.* 2004.gada 10.martā Valsts ieņēmumu dienestam sniedzis paskaidrojumu, kurā norādījis, ka 2002.gada 12.jūnijā viņš nopircis automašīnu *Ford Mondeo*, samaksājis apmēram Ls 2600 skaidrā naudā.

Pieteicējs tiesā iesniedzis *J.B.* 2002.gada 18.marta paskaidrojumu, kurā norādīts, ka *J.B.* automašīnu nopircis par USD 2200.

J.B. tiesas sēdē liecināja, ka par automašīnu samaksāja apmēram USD 2200. Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādītā cena Ls 2600 nevar būt automašīnas pirkuma cena, bet tās varēja būt visas kopējās izmaksas, kas bija saistītas ar automašīnas iegādi. *J.B.* pieteicējam ir rakstveidā rakstījis apstiprinājumu drīz pēc automašīnas nopirkšanas par to, ka automašīna pārdota par USD 2200.

[4.5] *J.L.* Valsts ieņēmumu dienestam sniedzis paskaidrojumu, kurā norādījis, ka 2002.gada 11.martā iegādājies automašīnu *Audi 80* no pieteicēja par Ls 1900, samaksa veikta skaidrā naudā.

Pieteicējs tiesā iesniedzis *J.L.* 2002.gada 15.marta paskaidrojumu, kurā norādīts, ka automašīnu *Audi 80 J.L.* nopircis par EUR 2500.

[4.6] *A.K.* Valsts ieņēmumu dienestam sniedzis paskaidrojumu, kurā norādīts, ka 2002.gada 18.jūlijā viņš nopircis automašīnu *Audi 90* par 800 latiem, pārdevēju personiski nepazīst. Samaksa veikta skaidrā naudā, nekādi dokumenti nav noformēti.

Pieteicējs tiesā iesniedzis *A.K.* 2002.gada 18.jūlija apliecinājumu, kurā norādīts, ka *A.K.* automašīnu *Audi 90* nopircis no pieteicēja par EUR 500.

[4.7] Pieteicējs tiesai iesniedzis *S.P.* rakstītu paskaidrojumu, kurā norādīts, ka automašīnu *Audi 100* viņš no pieteicēja nopircis par Ls 850.

S.P. tiesas sēdē liecināja, ka automašīnu *Audi 100* nopircis no pieteicēja par 850 latiem, kā tas norādīts pieteicējam sniegtajā apliecinājumā. Ceļu satiksmes drošības direkcijā (turpmāk – CSDD) automašīna uz viņa vārda netika noformēta, jo pēc tam viņš to tālāk pārdeva *N.G.* un automašīna uzreiz noformēta uz viņas vārda.

N.G. Valsts ieņēmumu dienestam sniegusi paskaidrojumu, kurā norādīts, ka automašīnu *Audi 100* 2002.gada 22.jūlijā nopirka par USD 2000, darījumā piedalījās

J.K. un *S.P.*, kam piederēja mašīna, neatceras. Samaksa veikta skaidrā naudā, nekādi darījumu apliecinoši dokumenti nebija noformēti.

Tiesas sēdē *N.G.* liecināja, ka automašīnu nopirkusi no *S.P.*, pirkuma darījumu sarunājis viņas vīrs. Par automašīnu maksāja vīrs, pirkuma summu viņa precīzi neatceras, varētu būt, ka samaksāja USD 2000.

[4.8] Pieteicējs tiesai iesniedzis *R.T.* 2002.gada 2.decembra paskaidrojumu, kurā norādīts, ka automašīnu *VW Transporter R.T.* no pieteicēja nopircis par 540 eiro.

R.T. 2004.gada 10.martā sniedzis paskaidrojumu Valsts ieņēmumu dienestam, norādot, ka aptuveni 2002.gada 2.decembrī iegādājās *VW Transporter* caur Unibankas kredītu. Tika ņemts aizdevums Ls 2000, ieķīlājot automašīnu un dzīvokli. Nekādi līgumi netika stādīti, jo jau sākotnēji auto tika reģistrēts uz viņa vārda un tikai tad banka solīja izskatīt jautājumu, dot vai nedot aizdevumu.

Tiesas sēdē *R.T.* liecināja, ka automašīnu *VW Transporter* viņš nopircis par 540 eiro. Ls 2000, kas norādīti Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajā paskaidrojumā, bija aizņēmuma summa, ko viņš ņēma bankā automašīnas iegādei, kopumā šāda summa tika iztērēta automašīnas iegādei un remontam.

[4.9] Pieteicējs tiesai iesniedzis *S.I.* 2002.gada 17.maija paskaidrojumu, kurā norādīts, ka *S.I.* automašīnu *Audi 80* no pieteicēja nopircis par 490 eiro. Pieteicējs iesniedzis arī *S.I.* 2004.gada 4.novembra apliecinājumu, kurā norādīts, ka automašīnu *Audi 80* viņš bija aizņēmies no pieteicēja, lai aizbrauktu makšķerēt uz Rēzeknes rajonu. Atpakaļceļā notika sadursme ar citu automašīnu, pieteicēja automašīna tika bojāta. Cilvēcisku apsvērumu dēļ viņš no pieteicēja automašīnu atpirka, kaut domas iegādāties automašīnu viņam nebija. Neatceras, par cik lielu summu nopirka automašīnu, pirkšanas dienā pieteicējam rakstījis apliecinājumu.

Valsts ieņēmumu dienestam *S.I.* sniedzis paskaidrojumu, ka 2002.gada 17.maijā no pieteicēja iegādājās automašīnu *Audi 80* par Ls 850 skaidrā naudā.

Tiesas sēdē *S.I.* liecināja, ka 2002.gadā no pieteicēja iegādājās automašīnu *Audi 80* par 490 vai 500 eiro. Pirms tam viņš šo automašīnu no pieteicēja bija aizņēmies, lai aizbrauktu makšķerēt. Automašīna tika bojāta ceļu satiksmes negadījumā, par to tika ziņots policijai un sastādīti nepieciešamie dokumenti. Lai pieteicējam segtu zaudējumus, *S.I.* automašīnu nopirka. Valsts ieņēmumu dienesta darbinieks *S.I.* prasīja paskaidrot, cik apmēram automašīna maksāja, tāpēc *S.I.* norādījis kopējos pirkuma un remonta izdevumus Ls 850, nevis pirkuma maksu.

[4.10] Izvērtējot pieteicēja iesniegtajos paskaidrojumos norādīto kopsakarā ar Valsts ieņēmumu dienestam paskaidrojumos norādīto un tiesas sēdēs uzklausīto liecinieku liecībām, secināms, ka pieteicēja iesniegtie paskaidrojumi un liecinieku sniegtās liecības neapstiprina to, ka automašīnas būtu iegādātas par pieteicēja iesniegtajos paskaidrojumos norādītajām un liecinieku liecībās minētajām summām.

Vērā ņemams, ka pieteicējs audita sākuma sarunas protokolā ar savu parakstu apliecinājis, ka audita pārbaudei par 2002. un 2003.gadu nevar iesniegt darījumus apliecinošus dokumentus. Arī apstrīdēšanas iesniegumos pieteicējs nav norādījis, ka viņa rīcībā būtu automašīnu pircēju paskaidrojumi par automašīnu iegādes summām.

Ņemot vērā, ka pieteicējs automašīnu pircēju iesniegumus iesniedzis tikai tiesā kopā ar pieteikumu, minētie paskaidrojumi un liecinieku liecības, kurās liecinieki norāda mazākas summas par Valsts ieņēmumu dienestam paskaidrojumos minētajām, ir vērtējami kritiski un nav uzskatāmi par ticamiem. Tiesa nerod loģisku izskaidrojumu tam, kāpēc pieteicējs, ja viņa rīcībā jau audita uzsākšanas brīdī bija automašīnu pircēju paskaidrojumi, tos uzreiz neiesniedza Valsts ieņēmumu dienestam. Tāpēc pieteicēja iesniegtie paskaidrojumi, iespējams, sastādīti nevis šajos paskaidrojumos norādītajos datumos, bet gan pēc pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas. Liecinieku liecības, kurās apstiprinātas pieteicēja iesniegumos norādītās automašīnu iegādes summas, vērtējamas kā liecinieku iespējama vēlēšanās palīdzēt pieteicējam izvairīties no nodokļu nomaksas valstij.

[4.11] Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajos paskaidrojumos automašīnu pircēji norādījuši automašīnu pirkuma summas, turklāt vairākas personas arī papildus paskaidrojušas, ka samaksa veikta skaidrā naudā. Tādējādi, vērtējot liecinieku Valsts ieņēmumu dienestam sniegtos paskaidrojumus par automašīnu iegādes summām, tiesa nekonstatē, ka šajos paskaidrojumos norādītās summas varētu tikt uzskatītas par kopējiem izdevumi par automašīnām, nevis to iegādes summām.

[4.12] *N.G.* liecība, ka automašīnu *Audi 100* viņa iegādājusies no *S.P.*, vērtējama kritiski, jo saskaņā ar izdruku no CSDD informatīvās sistēmas minētā automašīna uz *S.P.* vārda nav bijusi reģistrēta. Līdz ar to tiesai nav pamata uzskatīt, ka minētā automašīna būtu piederējusi *S.P.*

[4.13] Attiecībā uz *S.I.* iegādāto automašīnu pieteicējs tiesai iesniedzis pierādījumus, ka šī automašīna pirms tās iegādes cieta ceļu satiksmes negadījumā. Vērtējot *S.I.* liecību, ka automašīna nopirkta par 490 eiro, nevis 850 latiem, kā

norādīts Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajā paskaidrojumā, papildus iepriekš sniegtajam liecinieku liecību vērtējumam norādāms, ka automašīnas nokļūšana ceļu satiksmes negadījumā neapliecina to, ka *S.I.* patiešām minēto automašīnu būtu iegādājies tikai par 490 eiro. Apstāklis, ka minētā automašīna tika bojāta negadījumā laikā, kad pieteicējs to bija nodevis lietošanā *S.I.*, un *S.I.* vēlējās atlīdzināt pieteicējam zaudējumus, pats par sevi nenozīmē, ka *S.I.* automašīnu būtu pircis par zemāku cenu. Gluži pretēji, ja *S.I.* vēlējās pilnībā atlīdzināt pieteicējam naudas summu, ko pieteicējs saņemtu, pārdodot šādu automašīnu pirms negadījuma, tad *S.I.* būtu jāmaksā pieteicējam automašīnas tirgus vērtība, kāda tā bija pirms negadījuma. Līdz ar to *S.I.* patieso automašīnas pārdošanas cenu norādījis Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajā paskaidrojumā.

[4.14] Ņemot vērā iepriekš secināto, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti aprēķinos ņēma vērā automašīnu pircēju Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajos paskaidrojumos norādītās summas.

[4.15] Pieteicējs norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests nepareizi noteica pārdoto automašīnu vērtību uz aprēķinu pamata, izmantojot pieskaitījuma metodi un ņemot vērā mazumtirdzniecības izmaksu rentabilitāti.

No audita pārskata izriet, ka, pamatojoties uz Centrālās statistikas pārvaldes apkopotajiem uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību 2002.gada pārskatu finanšu analīzes rādītājiem Latvijā, Valsts ieņēmumu dienests pārdoto automašīnu cenu aprēķinājis divos gadījumos, proti, attiecībā uz *S.B.* un *J.B.* pārdotajām automašīnām. Šāda rīcība uzskatāma par pamatotu, jo *J.B.* Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajā paskaidrojumā bija norādījis tikai aptuvenu automašīnas iegādes cenu, bet *S.B.* Valsts ieņēmumu dienestam nebija sniedzis paskaidrojumu par automašīnas iegādes cenu. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests pamatoti automašīnu pārdošanas cenu noteica uz aprēķinu pamata.

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) 17.4.apakšpunktu Valsts ieņēmumu dienests ienākuma aprēķinā izmanto pieskaitījuma metodi, saskaņā ar kuru maksātāja ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts, pamatojoties uz Valsts ieņēmumu dienesta apkopoto informāciju par saimnieciskās darbības rādītājiem individuāliem uzņēmumiem (saimnieciskās darbības veicējiem) nozarē vai līdzīgos

saimniekošanas apstākļos, ņemot vērā saimnieciskās darbības sezonālo raksturu un citu specifiku.

Valsts ieņēmumu dienests, nosakot automašīnu pārdošanas cenu, pamatojoties uz Centrālās statistikas pārvaldes apkopotajiem uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību 2002.gada pārskatu finanšu analīzes rādītājiem Latvijā, ņemot vērā pārdotās produkcijas ražošanas izmaksu rentabilitāti, ir rīkojies saskaņā ar minētajā tiesību normā noteikto. Ja Valsts ieņēmumu dienests neņemtu vērā ražošanas izmaksu rentabilitāti, pārdoto automašīnu cena būtu jānosaka tāda pati, kā šo automašīnu izmaksas. Šādam aprēķinam nav tiesiska pamatojuma, jo, kā noteikts noteikumu Nr.331 17.4.apakšpunktā, pārdoto preču izmaksas ir aprēķināmas, ņemot vērā kopējos saimnieciskās darbības rādītājus konkrētajā nozarē vai līdzīgos saimniekošanas apstākļos.

Valsts ieņēmumu dienests *J.B.* pārdotās automašīnas cenu noteicis Ls 2185,81. Ņemot vērā to, ka tiesa neuzskata par ticamu *J.B.* tiesas sēdē sniegto liecību par automašīnas iegādes cenu un pieteicēja iesniegtajā paskaidrojumā norādīto iegādes cenu, ka minētā automašīna nopirkta par USD 2200, uzskatāms, ka Valsts ieņēmumu dienesta noteiktā automašīnas cena nav nesamērīgi augsta, kā to norāda pieteicējs. Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata noteicis par vairāk nekā Ls 400 zemāku cenu, nekā Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādījis *J.B.*, tāpēc nav pamata apšaubīt Valsts ieņēmumu dienesta noteikto pārdošanas cenu.

Ņemot vērā, ka pieteicēja izdevumi, kas saistīti ar *S.B.* pārdoto automašīnu bija Ls 951,18, kā arī to, ka *S.B.* 2003.gada 30.jūlijā nopirkto automašīnu tālāk pārdeva par 1800 eiro, nav pamata uzskatīt, ka Valsts ieņēmumu dienesta noteiktā minētās automašīnas pārdošanas cena *S.B.* Ls 1080,70 apmērā būtu noteikta nesamērīgi augsta.

[4.16] Pieteicējs iesniedzis tiesā dokumentus, norādot, ka tie apliecina viņa izdevumus – maksājumus CSDD par pārdotajām automašīnām. Savukārt par pieteicēja veiktajiem maksājumiem par pārējām 2002.un 2003.gadā pārdotajām automašīnām, par ko pieteicējs tiesai nav iesniedzis pierādījumus, informāciju CSDD ir sniedzis pēc tiesas pieprasījuma.

Tiesa konstatē, ka lietā esošās CSDD izziņas apliecina, ka pieteicēja izdevumi par 2002.gadā pārdotajām automašīnām ir palielināmi kopumā par Ls 382,15. Līdz ar to pieteicējam noteiktais iedzīvotāju ienākuma nodoklis un attiecīgais soda naudas uzrēķins ir atceļams daļā – Ls 96,29 apmērā.

Lietā esošā CSDD izziņa par 2003.gadā pārdoto automašīnu *Opel Astra* apliecina pieteicēja izdevumus par minēto automašīnu 50,94 latu apmērā, bet cita CSDD izziņa apliecina pieteicēja izdevumus vēl par sešām 2003.gadā pārdotajām automašīnām 204,72 latu apmērā, pavisam kopā Ls 255,66. Līdz ar to pieteicējam kopā par 2003.gadu izdevumi, kas saistīti ar 2003.gadā pārdotajiem transportlīdzekļiem, nosakāmi Ls 6060,14 apmērā, bet Valsts ieņēmumu dienesta noteiktajiem zaudējumiem no saimnieciskās darbības par 2003.gadu Ls 874,98 apmērā papildus nosakāmi zaudējumi vēl Ls 255,66 apmērā, t.i., pavisam kopā Ls 1130,64.

[5] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 27.jūnija lēmumu labota pārrakstīšanās kļūda minētajā Administratīvās apgabaltiesas spriedumā, aizstājot skaitli „96,29" sprieduma motīvu un rezolutīvajā daļā ar skaitli „95,54".

[6] Par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību, lūdzot spriedumu atcelt. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Apgabaltiesa nav norādījusi, kādēļ tā devusi priekšroku Valsts ieņēmumu dienestā sastādītajiem paskaidrojumiem salīdzinājumā ar liecinieku pašrocīgi sastādītajiem paskaidrojumiem un viņu liecībām tiesas sēdē, kur personas tiek brīdinātas par krimināltatbildību par nepatiesu liecību sniegšanu. Nav pamatots tiesas atzinums, ka liecinieki, iespējams, vēlas palīdzēt pieteicējam izvairīties no nodokļu nomaksas valstij.

[6.2] Vērtējot *N.G.* automašīnas pirkšanas darījumu, tiesa nepamatoti norādīja, ka kritiski vērtējams fakts, ka tā iegādāta no *S.P.*, nevis pieteicēja, jo uz *P.* vārda automašīna nebija reģistrēta CSDD. Tādējādi tiesa nav ņēmusi vērā Civillikuma 1473.panta noteikumus, atbilstoši kuriem darījuma formas izvēle ir līdzēju ziņā. Tādējādi nav pamata uzskatīt, ka nebūtu spēkā pieteicēja mutiski noslēgtais automašīnas pirkuma līgums. Līdz ar to nav arī pamata attiecināt uz pieteicēja ienākumiem tālāku automašīnas pārdošanu *N.G.*

[6.3] Tiesa nepamatoti secināja, ka automašīnas pārdošanai *S.I.* bija saimnieciskas darbības raksturs, nevis zaudējumu atlīdzināšanas raksturs. Proti, tiesa nav ņēmusi vērā, ka attiecīgā automašīna tika pārdota *S.I.* tikai tāpēc, ka viņš, aizņemoties šo mašīnu, bija izraisījis ceļu satiksmes negadījumu. Tādējādi tiesa nav

piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktu, kas paredz, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas.

[6.4] Koriģējot minētos darījumus, nav pamata papildus aprēķināt pievienotās vērtības nodokli, jo darījumi 12 mēnešos nesasniedz Ls 10 000 apmēru.

[7] Pieteicējs uz tiesas sēdi neieradās. Ņemot vērā, ka par tiesas sēdes laiku un vietu pieteicējam bija paziņots likumā noteiktajā kārtībā, Senāts atzina, ka lietu iespējams izskatīt bez pieteicēja klātbūtnes.

Tiesas sēdē Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvis kasācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[8] Lietā ir strīds par to, vai pieteicējs, ievedot un pārdodot automašīnas, ir veicis saimniecisko darbību, vai viņam bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienestā kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājam, un vai pieteicējam bija jāveic attiecīgie nodokļu maksājumi.

[9] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 349.panta ceturtajai daļai gadījumā, 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 izvērstāks argumentu izklāsts nav nepieciešams.

Pārbaudot Administratīvās apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu, Senāts, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 349.panta ceturto daļu, pievienojas apgabaltiesas sprieduma motivācijai, jo apgabaltiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams. Kā atzīst Senāts, tiesa cita starpā ir pamatoti secinājusi, ka ievesto un pārdoto automašīnu skaits, kā arī pieteicēja darbību ilgstošais un sistemātiskais raksturs liecina par to, ka pieteicējs bija veicis saimniecisko darbību peļņas gūšanas nolūkā, ka automašīnu tirdzniecība konkrētajā gadījumā nav uzskatāma par sava īpašuma pārdošanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē, jo pieteicējs nebija iegādājies automašīnas savām personiskajām vajadzībām – tas bija īpašums, kas tika pārdots saimnieciskās darbības ietvaros. Tā kā pieteicēja ieņēmumi no automašīnu

pārdošanas 2002.gadā pārsniedza Ls 10 000, tiesa pamatoti secināja, ka pieteicējam bija pienākums reģistrēties Valsts ieņēmumu dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamai personai atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta trešajai daļai.

[10] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa nav pamatojusi, kādēļ tā piešķīrusi lielāku ticamību Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajiem personu paskaidrojumiem par automašīnu iegādes cenām salīdzinājumā ar šo pašu personu pašrocīgi sastādītajiem paskaidrojumiem un liecībām tiesas sēdē.

Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa noteic, ka tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem. No šīs tiesību normas izriet, ka tiesai savi secinājumi jāizdara tikai pēc tam, kad pierādījumi ir vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudīti *(sk., piemēram, Senāta 2005.gada 5.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-73/2005 13.punktu).* Savukārt Administratīvā procesa likuma 154.panta trešā daļa uzliek tiesai pienākumu norādīt, kāpēc tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu. Tiesai jāpamato spriedums ar tiem pierādījumiem, par kuru ticamību tiesa ir pārliecināta. Ja tiesa noraida kādu pierādījumu, jo nepiešķir tam ticamību, tiesai ir jāpamato, kādēļ tiesa tā uzskata.

Senāts atzīst, ka apgabaltiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām ir pārbaudījusi un novērtējusi visus lietā esošos pierādījumus, tostarp arī pieteicēja iesniegtos paskaidrojumus un liecinieku liecības tiesas sēdē. Savā spriedumā apgabaltiesa ir pamatojusi kādēļ pieteicēja iesniegtie paskaidrojumi un liecinieku sniegtās liecības, atbilstoši kuriem automašīnas no pieteicēja iegādātas par zemākām cenām nekā norādīts Valsts ieņēmuma dienestam sniegtajos paskaidrojumus, tiek vērtēti kritiski, bet ticamība piešķirta Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajiem paskaidrojumiem. Apgabaltiesas argumentācija un secinājumi par šo jautājumu ir pamatoti un pārliecinoši *(sk. Administratīvās apgabaltiesas sprieduma 18. un 19.punktu).*

Senāta ieskatā apgabaltiesa pamatoti apšaubījusi pieteicēja iesniegto paskaidrojumu un liecinieku liecību ticamību, jo, kā tas ir redzams no lietas apstākļiem, pieteicējs audita sākumā un arī audita rezultātu apstrīdēšanas stadijā nav

iesniedzis nekādus pierādījumus par automašīnu pārdošanas cenām, bet iesniedzis tos tikai tiesā. Senāts uzskata par pamatotu arī apgabaltiesas secinājumu, ka pieteicēja iesniegtie paskaidrojumi, iespējams, sastādīti nevis šajos paskaidrojumos norādītajos datumos, bet gan pēc pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas, un liecinieku liecības, kurās apstiprinātas pieteicēja iesniegumos norādītās automašīnu iegādes summas, vērtējamas kā liecinieku iespējama vēlēšanās palīdzēt pieteicējam izvairīties no nodokļu nomaksas.

Tāpat tiesa, novērtējot Valsts ieņēmumu dienestam sniegtos paskaidrojumus, ir secinājusi, ka tajos ir norādītas tieši automašīnu pirkuma summas, turklāt vairākas personas ir norādījušas arī to, ka samaksa ir veikta skaidrā naudā. Līdz ar to tiesa nekonstatēja, ka šajos paskaidrojumos minētās summas varētu tikt uzskatītas par kopējiem izdevumiem, kas saistīti ar automašīnu iegādi, kā to norādīja vairāki liecinieki tiesas sēdē.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka nav pamatots kasācijas sūdzībā norādītais arguments par to, ka apgabaltiesa nav norādījusi kādēļ tā vieniem pierādījumiem devusi priekšroku salīdzinājumā ar citiem. Vienlaikus Senāts norāda, ka pierādījumu pārvērtēšana neietilpst Senāta kompetencē.

[11] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka, vērtējot *N.G.* automašīnas pirkšanas darījumu, tiesa nepamatoti kritiski vērtējusi faktu, ka automašīna iegādāta no *S.P.*, nevis no pieteicēja.

Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka *N.G.* liecība, ka automašīnu *Audi 100* viņa iegādājusies no *S.P.*, nevis pieteicēja, ir kritiski vērtējama, jo pēc CSDD datiem attiecīgā automašīna uz *S.P.* vārda netika reģistrēta *(sk. Administratīvās apgabaltiesas sprieduma 19.punktu)*. Turklāt Senāta ieskatā šāda liecība nav ticama, arī ņemot vērā iepriekš minēto, ka apgabaltiesa kritiski vērtēja pieteicēja iesniegtos automašīnu pircēju paskaidrojumus un liecības tiesas sēdē, līdz ar to tiesa nav piedevusi ticamību arī pieteicēja iesniegtajam *S.P.* rakstveida paskaidrojumam par to, ka viņš nopirka automašīnu no pieteicēja, kā arī viņa analoģiska satura liecībai tiesas sēdē *(sk. šā sprieduma 4.7.punktu)*.

Līdz ar to nav nozīmes kasācijas sūdzībā norādītajam uz to, ka tiesa nav ņēmusi vērā Civillikuma 1473.panta noteikumus, atbilstoši kuriem darījuma formas izvēle ir līdzēju ziņā, jo, izvērtējot lietā esošos pierādījumus, tiesa nav atzinusi par ticamiem pierādījumus par to, ka pieteicējs automašīnu pārdeva *S.P.*

[12] Kā nepamatots noraidāms arī kasācijas sūdzības arguments, ka tiesa nepamatoti secinājusi, ka automašīnas pārdošana *S.I.* notika saimnieciskās darbības ietvaros.

Tā kā Senāts ir pilnībā pievienojies apgabaltiesas sprieduma motivācijai, Senāts ir atzinis par pamatotu tiesas secinājumu, ka pieteicējs visas automašīnas ir pārdevis saimnieciskās darbības ietvaros. Senāts atzīst, ka tiesa, izvērtējot visus lietā esošos pierādījumus to kopumā, pamatoti secināja, ka pieteicējs nebija iegādājies automašīnas ar mērķi tās lietot personiskajām vajadzībām. Tā kā pieteicējs visas automašīnas ir pārdevis saimnieciskās darbības ietvaros ar nolūku gūt peļņu, nav pamatota arī kasācijas sūdzības iesniedzēja norāde, ka attiecībā uz automašīnu, kas pārdota *S.I.*, būtu piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkts, kas paredz, ka ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma atsavināšanas.

[13] Ievērojot iepriekš izklāstītos argumentus, Senāts secina, ka apgabaltiesai nebija pamata koriģēt ienākumu summu par pieteicēja pārdotajām automašīnām. Tiesa pamatoti secināja, ka darījumu summa 2002.gadā bija pārsniegusi Ls 10 000 robežu. Līdz ar to nav pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka darījumi 12 mēnešos nebija sasnieguši Ls 10 000 apmēru un ka Valsts ieņēmumu dienestam tādējādi nebija pamata aprēķināt pieteicējam pievienotās vērtības nodokli.

[14] Ievērojot iepriekš minētos argumentus, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedums atstājams negrozīts, bet kasācijas sūdzība noraidāma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 15.maija spriedumu, bet *J.K.* kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Senators	*(paraksts)*	A.Guļāns
Tiesnese	*(paraksts)*	V.Kakste
Senatore	*(paraksts)*	V.Krūmiņa

NORAKSTS PAREIZS

Senators A.Guļāns

Rīgā 2009.gada 26.martā