**Pierādīšanas priekšmets, pierādīšanā pieļaujamie pierādījumi un *in dubio pro civis* principa piemērošana lietās, kas saistītas ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinu**

1. Lietās, kas saistītas ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinu par personas gūtajiem ienākumiem, pierādīšanas priekšmetā ietilpst tie apstākļi un fakti, kas atklāj strīdus darījumu, ar kuriem nodokļa maksātājs pamato gūtos ienākumus, būtību un norises apstākļus, kas eventuāli ļauj attiecīgo darījumu rezultātā gūtos ienākumus kvalificēt kā apliekamus vai neapliekamus. Šo apstākļu un faktu pārbaude un pierādīšana primāri ir nodokļu administrācijas kompetencē. Savukārt administratīvās tiesas uzdevums, lietas izskatīšanā pārbaudot pierādījumus un novērtējot lietas faktiskos apstākļus, ir pārliecināties, vai iestāde pareizi konstatējusi un novērtējusi tos apstākļus, ar kuriem pamatotas ar administratīvo aktu radītās tiesiskās sekas un par kuriem lietā ir strīds.
2. Ar nodokļa maksātāja gūtajiem ienākumiem saistīto apstākļu pierādīšanai ir pieļaujams izmantot arī netiešus pierādījumus. Būtiski, ka šie pierādījumi atbilst visām pierādījumu pazīmēm, ir nopietni un atbilstošas pārbaudes un novērtēšanas rezultātā savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par konkrētā fakta pastāvēšanu.
3. *In dubio pro civis* (tiesai, pārbaudot privātpersonai nelabvēlīga lēmuma tiesiskumu, pamatotu šaubu gadījumā tās jātulko par labu indivīdam)princips piemērojams pēc tam, kad veikts pienācīgs pierādījumu novērtējums. Princips *in dubio pro civis* nenozīmē, ka ikvienā gadījumā, ja ir pretrunīgi pierādījumi, priekšroka dodama pierādījumiem, kas ir labvēlīgāki privātpersonai.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2024.gada 17.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420124720, SKA-140/2024**

[ECLI:LV:AT:2024:1217.A420124720.11.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/546281.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Laura Konošonoka, senatores Anita Kovaļevska un Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 11.novembra lēmuma Nr. 31.2-22.10/5020 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 11.oktobra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējam [pers. A] iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2015. un 2016.gadu.

Auditā secināts, ka pieteicējs no SIA „MInvet” (līdz 2016.gada 14.jūlijam – SIA „Mark Invest”, turpmāk – *MInvet*) saņēma bezskaidras naudas līdzekļus, par kuriem audita laikā netika iegūti pietiekami pierādījumi, kas ļautu saņemtos naudas līdzekļus kvalificēt kā ar nodokli neapliekamus ienākumus. Līdz ar to pieteicējam papildu samaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis un ar to saistītā nokavējuma un soda nauda.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 11.novembra lēmumu Nr. 31.2-22.10/5020, ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums par nodokļu audita rezultātiem. Pieteicējs šo lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 11.oktobra spriedumu pieteikums apmierināts. Spriedumu, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motīviem, apgabaltiesa pamatojusi ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Lietā ir strīds par to, vai 37 640 *euro*, kurus pieteicējs 2015. un 2016.gadā saņēma no *MInvet*, ir aizdevuma atmaksa, par ko nodoklis nav jāmaksā.

2015.gada 4.martā starp pieteicēju un *MInvet* tika noslēgts aizdevuma līgums, kurš paredzēja, ka pieteicējs aizņēmējas komercdarbības vajadzībām piešķir aizdevumu 37 640 *euro*, izsniedzot to skaidrā naudā vai ar pārskaitījumu aizdevuma līguma parakstīšanas dienā, kā arī to, ka aizdevuma atmaksa tiek veikta 36 mēnešu laikā skaidrā vai bezskaidrā naudā. Savukārt 2015.gada 4.marta kases ieņēmumu ordera kvīts apliecina, ka 2015.gada 4.martā aizņēmēja no pieteicēja saņēmusi 37 640 *euro* kā aizdevumu saimnieciskajai darbībai.

Līdzīgus pierādījumus pieteicējs iesniedzis par darījumiem ar citām komercsabiedrībām, taču par šiem aizdevumiem pieteicējam nodokļa uzrēķins nav veikts, jo sabiedrības sniegušas paskaidrojumus un darījumus apliecinošus dokumentus. Tātad strīdus aizdevuma neatzīšanas gadījumā izšķirošs ir bijis tas, ka dienestam nav bijuši pieejami *MInvet* grāmatvedības reģistri un ka minētajai sabiedrībai apturēta saimnieciskā darbība. Tomēr uzņēmuma grāmatvedības reģistru nepieejamība un tā pieļauti nodokļu normatīvo aktu pārkāpumi nepierāda, ka strīdus darījums nav noticis. Pieteicējs ir iesniedzis viņa rīcībā esošos pierādījumus. Nav pamata apšaubīt aizdevuma līguma un kvīts ticamību, lai arī minētie dokumenti neatradās ne *MInvet* likvidatora, ne maksātnespējas administratora rīcībā, bet tos iesniedza *MInvet* pēdējā [amata nosaukums] [pers. B.].

[2.2] Lietā ir iegūti papildu pierādījumi (liecinieku liecības, dokumenti, kas apliecina pieteicēja ģimeniskās saites ar aizņēmējas īpašnieku) un pieteicēja paskaidrojumi par strīdus darījuma noslēgšanas apstākļiem, kā arī noskaidrots darījuma mērķis, kas saskan gan ar aizdevuma līgumā un kvītī norādīto, gan arī ar liecinieku liecībām.

Pieteicēja un liecinieku paskaidrojumi par strīdus darījuma apstākļiem ir skaidri un detalizēti, tie loģiski izskaidro darījuma iemeslus un kliedē pārsūdzētajā lēmumā izteiktās šaubas par darījuma apstākļiem. Proti, nauda tika aizdota steidzamības kārtībā, izpalīdzot sievastēvam, pušu starpā bija vienošanās, ka nauda tiks atdota pēc iespējas ātrāk. Tādēļ daļa no aizdevuma tika atmaksāta jau aizdevuma izsniegšanas dienā, jo *MInvet* plānotajam darījumam bija nepieciešama mazāka naudas summa. Arī pārējā naudas summa tika atdota nelielās summās un vairākas reizes mēnesī – kolīdz uzņēmumam parādījās brīvi līdzekļi.

Ir identificējama *MInvet* pārskaitījumu pamatojuma saistība ar aizdevuma līgumu, jo pieteicēja bankas kontu izdrukās kā maksājuma mērķis norādīta „aizdevuma atmaksa”, saņemto aizdevuma atmaksu kopsumma precīzi sakrīt ar aizdevuma līgumā norādīto aizdevuma summu un attiecīgajā periodā nav konstatējama cita aizdevuma atmaksa no *MInvet*.

[2.3] Par strīdus darījumu pieteicējs uzrādījis aizdevuma līgumu un kvīti, kas ir tie strīdus darījumu apliecinošie dokumenti, kādi var būt pieteicēja rīcībā. Tiesvedības laikā pieteicējs sniedzis detalizētus paskaidrojumus par darījuma mērķi, pamatojumu un apstākļiem, kas sakrīt ar lietā esošajiem pierādījumiem un liecinieku liecībās norādīto, līdz ar to nav pamata apšaubīt strīdus darījumu attaisnojošos dokumentus un darījuma būtības atbilstību tajos norādītajam un uzskatīt, ka aizdevums nebūtu noticis. Tādēļ 37 640 *euro*, kurus pieteicējs 2015. un 2016.gadā saņēma no *MInvet*, ir aizdevuma atmaksa, kas nav apliekama ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[2.4] Tikai viens apelācijas sūdzībā norādītais netiešais pierādījums tam, ka strīdus darījums nav patiess, ir attiecināms uz pieteicēja atbildības jomu: pieteicējs dienestā neiesniedza papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu par 2015. un 2016.gadu, nedeklarēja aizdevumu un tā atmaksu, kā arī nesniedza paskaidrojumu par darījuma apstākļiem.

Minētie fakti ir pamats sodoša rakstura Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pieņemšanai, taču no tiem nepārprotami neizriet, ka aizdevums *MInvet* netika izsniegts. Šādas rīcības pamatā var būt personas neinformētība par pienākumu veikt attiecīgās darbības vai citi tamlīdzīgi iemesli. Tā kā *MInvet* 2020.gada 6.oktobrī tika likvidēta, pārkāpumi skaidras naudas darījumu deklarēšanā un aizdevuma izmantošana citiem mērķiem attiecināmi uz minētās sabiedrības atbildības jomu.

[2.5] Vērtējot pierādījumu pietiekamību fakta par aizdevuma izsniegšanu atzīšanai, secināms, ka aizdevuma līgums un kvīts ir noformēti privāttiesiskā kārtībā, līdz ar to šos dokumentus ir iespējams formāli apšaubīt, taču tam ir nepieciešamas nevis jebkādas, bet pamatotas aizdomas par personu prettiesiski īstenotu mērķi. Dienesta secinājumi ir nekonkrēti un nepilnīgi. Pieteicējs ir izpildījis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantā noteikto pienākumu iesniegt viņa rīcībā esošus pierādījumus.

Situācijā, kurā privātpersona privāttiesiskajā kārtībā ir noslēgusi atļautu darījumu, kuru nav pienākuma reģistrēt publiskajos reģistros, taču dienests bez konkrētiem un tiešiem pierādījumiem to vienā no trim līdzīgiem gadījumiem apšauba, ir pamats piemērot *in dubio pro civis* (šaubas par labu cilvēkam) principu, lai panāktu lietas taisnīgu noregulējumu.

[3] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kurā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Nodokļu maksātājam ir līdzdarbības pienākums. Tā kā pieteicējs nesadarbojās ar dienestu un neiesniedza visu pieprasīto informāciju, tajā skaitā deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu par 2015. un 2016.gadu, tiesai nebija pamata piemērot *in dubio pro civis* principu.

[3.2] No spriedumā norādītā nav saprotams, kādus vēl pierādījumus dienestam būtu vajadzējis iegūt, lai tiesa tos uzskatītu par pārliecinošiem.

[3.3] Apgabaltiesa ir pieļāvusi pārkāpumus pierādījumu novērtēšanā, spriedumā izdarītos secinājumus ir pamatojusi ar netiešiem pierādījumiem, bez ievērības atstājot virkni tiešo pierādījumu, kas paši par sevi ir pamats apšaubīt aizdevuma darījumu faktisko esību.

[3.3.1] Strīdus darījums nav reģistrēts *MInvet* grāmatvedībā, jo tas nav uzrādīts *MInvet* bilancē uz 2015.gada 31.decembri un kreditoru un debitoru sarakstos. Ja uzņēmuma rīcībā ir aizdevuma līgums un kvīts, nav loģiska izskaidrojuma nereģistrēt aizdevumu tā grāmatvedībā. Ja aizdevuma līgums nav reģistrēts *MInvet* grāmatvedībā, tad no *MInvet* izmaksāto naudu nevar uzskatīt par aizdevuma atmaksu.

[3.3.2] Pieteicējs apzināti neiesniedza dienesta pieprasītās deklarācijas par 2015. un 2016.gadu, un šīs rīcības rezultātā dienests pārsūdzētā lēmuma pieņemšanā varēja vadīties tikai no tam pieejamās informācijas. Apgabaltiesas norāde par pieteicēja neinformētību par pienākumu iesniegt deklarāciju ir pretrunā lietā konstatētajiem faktiem.

[3.3.3] Nodokļu tiesībās pierādījumus nevar iedalīt atkarībā no atbildības jomas, kā to darījusi apgabaltiesa. Lietā nozīmīgo faktu pārbaudei un pierādīšanai ir izmantojami gan tieši, gan netieši pierādījumi.

[3.4] Apgabaltiesa ir pieļāvusi materiālo tiesību normu pārkāpumu, nepamatoti piemērojot *in dubio pro civis* principu, kā arī pieļāvusi procesuālo tiesību normu pārkāpumu, neizvērtējot pierādījumus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.pantā noteiktajam.

[4] Pieteicējs kasācijas sūdzību uzskata par nepamatotu un uzsver, ka aizdevuma izsniegšanas brīdī viņam nebija pienākuma deklarēt skaidrā naudā veikto darījumu ar *MInvet* un ka viņš nav atbildīgs par *MInvet* pieļautajiem pārkāpumiem.

**Motīvu daļa**

[5] Kasācijas tiesvedībā noskaidrojams, vai apgabaltiesa, atzīstot, ka pieteicēja gūtie ienākumi ir aizdevuma atmaksa un tādējādi nav apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ir pamatoti piemērojusi *in dubio pro civis* (šaubas par labu cilvēkam) principu un vai ir ievērojusi procesuālo tiesību normas, kas paredz tiesas pienākumu pierādījumus pārbaudīt un novērtēt vispusīgi, pilnīgi un objektīvi, atbildot uz lietas dalībnieku argumentiem.

[6] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3.panta pirmajā un otrajā daļā paredzēts, ka ar šo nodokli apliek visus ienākumus, izņemot likuma 9.pantā minētos neapliekamos ienākumus. Apliekamo ienākumu apjomu nosaka dažādi, ņemot vērā konkrētā ienākuma veidu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 7.pants vispārīgi noteic, ka maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums.

Savukārt minētā likuma 8.panta uzskaita gada apliekamā ienākuma avotus. Apliekamo ienākuma avotu uzskaitījums tiesību normā nav izsmeļošs. Likuma 8.panta trešās daļas 21.punkts noteic, ka apliekamie ienākumu avoti var būt arī „citi ienākumi”, kas nav minēti šā likuma 9.pantā. Attiecīgi likuma 9.panta pirmajā daļā ir uzskaitīti tie ienākumu veidi, kuri netiek ietverti apliekamajā ienākumā.

Tātad, lai personas gūtos ienākumus kvalificētu kā neapliekamus jeb tādus, kas nav likuma 8.pantā uzskaitītie ienākuma avoti, ir jāpārbauda attiecīgo ienākumu gūšanas apstākļi un pamats – jānovērtē ienākumu gūšanas pamatā esošo darījumu patiesā un ekonomiskā būtība no nodokļu tiesību aspekta, ienākumu gūšanas veids un atbilstība apliekamo vai neapliekamo ienākumu grupām un citi apstākļi, kam var būt nozīme ienākumu pareizai kvalificēšanai.

[7] Administratīvā apgabaltiesa atzinusi, ka dienests bez pietiekama pamatojuma apšaubījis aizdevuma faktu un aizdevuma atmaksu nepamatoti atzinis par ar nodokli apliekamu ienākumu. Apgabaltiesa uzskatījusi, ka, nepastāvot tiešiem un konkrētiem pierādījumiem, kas ļautu apšaubīt pieteicēja noslēgto privāttiesisko darījumu, ir piemērojams *in dubio pro civis* princips un šaubas tulkojamas par labu pieteicējam. Dienests kasācijas sūdzībā turpretim iebilst, ka tieši pieteicējam bija jāiesniedz pierādījumi par nodokļu maksājumu lielumu un ka situācijā, kad pats pieteicējs nav sadarbojies un iesniedzis visu dienesta pieprasīto informāciju, nav pamata piemērot *in dubio pro civis* principu. Turklāt apgabaltiesa esot pieļāvusi pārkāpumus pierādījumu vērtēšanā, spriedumā izdarītos secinājumus pamatojot ar netiešiem pierādījumiem, bet bez ievērības atstājot virkni tiešo pierādījumu.

Senāts turpmāk minēto iemeslu dēļ atzīst, ka apgabaltiesa nav ievērojusi pierādījumu novērtēšanas noteikumus.

[8] Lietas izspriešanai būtiskie faktiskie apstākļi tiek noskaidroti ar pierādījumu palīdzību.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 149.pantu pierādījumi administratīvajā lietā ir ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti administratīvā procesa dalībnieku prasījumi un iebildumi, kā arī ziņas par citiem faktiem, kuriem ir nozīme lietas izspriešanā.

Ikvienam pierādījumam, kas tiek izmantots faktu pamatošanai, ir jāatbilst visām pierādījumu pazīmēm jeb īpašībām, proti, pierādījumam ir jābūt attiecināmam, pieļaujamam un ticamam.

Pierādījumu novērtēšanas prasības ir ietvertas Administratīvā procesa likuma 154.pantā. 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 (pirmā daļa). Nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu (otrā daļa). Tiesa spriedumā norāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu faktu – par nepierādītu (trešā daļa).

Senāts iepriekš ir skaidrojis Administratīvā procesa likuma normas, kas attiecas uz pierādījumiem un to vērtēšanu un norādījis, ka lietā nozīmīgo faktu pārbaudei un pierādīšanai ir izmantojamas jebkuras ziņas, proti, gan konkrētas ziņas par pierādāmā fakta esību vai neesību (tieši pierādījumi), gan daudznozīmīgas ziņas, kas var attiekties kā uz pierādāmo faktu, tā arī uz citiem blakus apstākļiem (netieši pierādījumi). Nevienām no ziņām nav iepriekš noteikta spēka un augstākas ticamības pakāpes salīdzinājumā ar citām ziņām. Jebkuras ziņas ir pārbaudāmas. Pierādījumu pārbaudei jābūt vispusīgai, pilnīgai un objektīvai. Šādi pārbaudīti pierādījumi, kā arī loģikas likumos, zinātnes atziņās un taisnības principos balstīta tiesiskā apziņa rada tiesas iekšējo pārliecību par pārbaudāmo faktu esību vai neesību. Šādai pārbaudei ir pakļauti gan tieši, gan netieši pierādījumi (*Senāta 2021.gada 12.marta sprieduma lietā Nr. SKA-49/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:0312.A420177016.8.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A0312.A420177016.8.S)*, 17.punkts, 2024.gada 27.marta sprieduma lietā Nr. SKA-61/2024,* [*ECLI:LV:AT:2024:0327.A420222816.18.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2024%3A0327.A420222816.18.S)*, 18.punkts*).

[9] To, kādi fakti jāpierāda, nosaka piemērojamās tiesību normas un konkrētās lietas apstākļi. Lietās, kas saistītas ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinu par personas gūtajiem ienākumiem, pierādīšanas priekšmetā ietilpst tie apstākļi un fakti, kas atklāj strīdus darījumu, ar kuriem nodokļa maksātājs pamato gūtos ienākumus, būtību un norises apstākļus, kas eventuāli ļauj attiecīgo darījumu rezultātā gūtos ienākumus kvalificēt kā apliekamus vai neapliekamus. Šo apstākļu un faktu pārbaude un pierādīšana primāri ir nodokļu administrācijas kompetencē. Savukārt administratīvās tiesas uzdevums, lietas izskatīšanā pārbaudot pierādījumus un novērtējot lietas faktiskos apstākļus, ir citstarp pārliecināties, vai iestāde pareizi konstatējusi un novērtējusi tos apstākļus, ar kuriem pamatotas ar administratīvo aktu radītās tiesiskās sekas un par kuriem lietā ir strīds.

Apgabaltiesas secinājums, ka dienesta iegūtie pierādījumi ir netieši un tālab nevar kalpot par pamatu noteiktu faktu vai apstākļu pierādīšanai, neatbilst iepriekš minētajiem pierādījumu novērtēšanas principiem un Administratīvā procesa likuma 149.panta nosacījumiem. Nav pamata uzskatīt, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas lietās faktu pierādīšanai ir izmantojami tikai tieši pierādījumi. Ar nodokļa maksātāja gūtajiem ienākumiem saistīto apstākļu pierādīšanai ir pieļaujams izmantot arī netiešus pierādījumus. Būtiski, ka šie pierādījumi atbilst visām pierādījumu pazīmēm, ir nopietni un atbilstošas pārbaudes un novērtēšanas rezultātā savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par konkrētā fakta pastāvēšanu (sal. *Senāta 2021.gada 12.marta sprieduma lietā Nr. SKA-49/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:0312.A420177016.8.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A0312.A420177016.8.S)*, 17.punkts*).

[10] Dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa spriedumā bez ievērības atstājusi virkni tiešo pierādījumu, kas apšauba aizdevuma darījuma faktisko esību.

Ievērojot kasācijas instances tiesas kompetenci, kas izriet no Administratīvā procesa likuma 325.panta, Senāts šajā lietā nevērtē ne lietā noskaidrotos faktiskos apstākļus un pierādījumus, ne arī līdzekļu, kurus pieteicējs saņēma no *MInvet*, juridisko raksturu un ekonomisko būtību (aizdevuma atmaksa vai cits tiesisks darījums). Senāts vērtēs tikai to, vai apgabaltiesa, taisot spriedumu, ir pienācīgi novērtējusi lietā būtiskos pierādījumus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.pantā noteiktajām prasībām.

Pārbaudot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas piemērošanas pareizību, kasācijas instances tiesa varētu šo normu atzīt par pārkāptu, ja, piemēram, tiesas izdarītie secinājumi vai nu vispār nebalstās uz pierādījumiem, bet tikai uz pieņēmumiem, vai ja secinājumi loģiski nevar izrietēt no novērtētajiem pierādījumiem, vai ja kāda pierādījuma saturs ir acīmredzami nepareizi noskaidrots (piemēram, tiesa vispār nepareizi izlasījusi rakstveida dokumentu vai izlaidusi no vērtējuma kādu dokumenta vai liecības daļu) (*Senāta 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2017,* [*ECLI:LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1121.A420411412.2.S)*, 7. un 8.punkts, 2017.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-305/2017,* [*ECLI:LV:AT:2017:1206.A420600811.2.*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1206.A420600811.2.S)*S, 5.punkts*), kā arī tad, ja tiesa nebūtu novērtējusi visus lietā esošos pierādījumus, kas aptver gan tiesas viedokli apstiprinošus, gan no tā atšķirīgus pierādījumus (*Senāta 2018.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-222/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:1206.A420424313.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A1206.A420424313.2.S)*, 4.punkts*).

[11] Administratīvā apgabaltiesa spriedumā atzinusi, ka 37 640 *euro*, kurus pieteicējs 2015. un 2016.gadā saņēma no *MInvet*, ir aizdevuma atmaksa. Šo secinājumu apgabaltiesa pamatojusi ar aizdevuma līgumu un kvīti, pieteicēja paskaidrojumiem, dokumentiem, kas apstiprina pieteicēja ģimeniskās saites ar *MInvet* īpašnieku, *MInvet* amatpersonas [pers. C] un grāmatvedes [pers. D] liecībām, pieteicēja norēķinu konta izdrukām.

Tai pašā laikā Senāts konstatē, ka apgabaltiesa nav vērtējusi vairākus pierādījumus, ar kuriem savus iebildumus pamatojis Valsts ieņēmumu dienests. Tā, piemēram, apgabaltiesa bez ievērības atstājusi *MInvet* kreditoru un debitoru sarakstu uz 2015.gada 26.martu (*lietas 2.sējuma 194.–195.lapa*), 1.augustu (*lietas 3.sējuma 71.lapas reverss–73.lapa*) un 1.decembri (*lietas 2.sējuma 167.–171.lapa*), kuros pieteicējs nav uzrādīts kā kreditors, lai gan aizdevuma pilnīga atmaksa tobrīd vēl nebija veikta, un *MInvet* bilanci par 2015.gadu (*lietas 3.sējuma 138.–140., 145.–146.lapa*), kurā atspoguļotas sabiedrības īstermiņa un ilgtermiņa saistības uz 2015.gada 31.decembri. Apgabaltiesa nav vērtējusi arī Valsts ieņēmumu dienesta iesniegtās ziņas par traktortehniku (*lietas 2.sējuma 191.–192.lapa*), no kurām izriet, ka 2015.gadā *MInvet* īpašumā vai turējumā traktortehnikas nebija.

Līdz ar to apgabaltiesas veiktais pierādījumu vērtējums ir selektīvs un tādēļ neatbilst pierādījumu vērtēšanas noteikumiem.

[12] Dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa nav pareizi noskaidrojusi lietā būtiskos apstākļus un ir pieļāvusi pārkāpumus pierādījumu novērtēšanā.

Apgabaltiesa savus secinājumus par to, ka strīdus darījums ir bijis aizdevums un tādējādi tai sekojošā aizdevuma atmaksa ir ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekams ienākums, pamatojusi arī ar pieteicēja paskaidrojumiem, *MInvet* amatpersonas un grāmatvedes liecībām.

Tomēr apgabaltiesa nav pilnībā izvērtējusi minēto pierādījumu saturu.

*MInvet* amatpersona liecināja, ka aizdevuma līgums tika noslēgts (t.i., parakstīts) 2015.gada 4.martā, bet nauda tika saņemta pēc vienas vai divām dienām (*pirmās instances tiesas 2021.gada 17.augusta sēdes audioprotokols, 00:34:30–00:35:15*). Minētais ir pretrunā pieteicēja paskaidrojumiem (*turpat, 00:08:40–00:09:35*) un grāmatvedes liecībai (*pirmās instances tiesas 2021.gada 28.septembra sēdes audioprotokols, 00:17:25–00:17:54*), ka naudas nodošana notika vienlaikus ar līguma parakstīšanu 2015.gada 4.martā.

Grāmatvede liecināja, ka bijusi klāt aizdevuma izsniegšanas brīdī un sagatavojusi kases ieņēmumu orderi, kurā parakstījies pieteicējs un *MInvet* amatpersona (*pirmās instances tiesas 2021.gada 28.septembra sēdes audioprotokols, 00:18:00–00:19:11*), savukārt, aplūkojot lietas materiālos esošo kvīti ar grāmatveža un kasiera parakstiem, vismaz sākotnēji noliedza, ka būtu to parakstījusi (*turpat, 00:22:49–00:23:20*). Tātad šāda liecība ir iekšēji pretrunīga, bet apgabaltiesas spriedums nesatur vērtējumu par šīm pretrunām.

*MInvet* amatpersona kā aizdevuma ņemšanas iemeslu norādīja rezerves daļu nepieciešamību sabiedrības traktortehnikai (*pirmās instances tiesas 2021.gada 17.augusta sēdes audioprotokols, 00:30:45–00:31:07*), tomēr Valsts ieņēmumu dienesta sniegtās ziņas liecina, ka strīdus periodā *MInvet* nepiederēja traktortehnika, tā nebija arī traktortehnikas turētāja.

Attiecībā uz aizdevuma atdošanas apstākļiem pieteicējs paskaidroja, ka daļa aizdevuma atdota uzreiz, jo panākta vienošanās par traktortehnikas iegādes cenas samazināšanu (*pirmās instances tiesas 2021.gada 17.augusta sēdes audioprotokols, 00:10:00–00:10:13*), savukārt *MInvet* amatpersona liecināja, ka nepieciešamā tehnikas vienība tika sameklēta pirms aizdevuma līguma noslēgšanas, arī vienošanās par cenu tika panākta pirms tam (*turpat, 00:38:45–00:39:18*). Tomēr, zinot traktortehnikas cenu pirms aizdevuma saņemšanas, nav loģiska skaidrojuma nepieciešamībai aizņemties lielāku summu, kuru tajā pašā dienā – turklāt ar bankas pārskaitījumu – atdot atpakaļ aizdevējam.

Līdz ar to apgabaltiesas secinājumi par to, ka iesaistīto personu sniegtās ziņas par aizņemšanās iemesliem, aizdevuma noslēgšanas un atdošanas apstākļiem ir skaidras, detalizētas un saskanīgas, neatbilst lietā iegūto pierādījumu saturam.

Turklāt apgabaltiesas vērtējums attiecībā uz lietā iegūtajiem pierādījumiem ir pretrunīgs. No vienas puses, apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas secinātajam, atzinusi, ka nav pamata apšaubīt strīdus darījumu attaisnojošos dokumentus un darījuma būtības atbilstību tajos norādītajam, bet, no otras puses, secinājusi, ka ir pamats piemērot *in dubio pro civis* principu, kas iestādei un tiesai pamatotu šaubu gadījumā liek tās tulkot par labu indivīdam. Šie secinājumi ir savstarpēji izslēdzoši, jo vienlaikus nevar nepastāvēt šaubas un pastāvēt pamatotas šaubas par lietā iegūto pierādījumu kopumu.

[13] Apgabaltiesa spriedumā norādījusi, ka situācijā, kad privātpersona ir noslēgusi atļautu darījumu, kuru nav pienākuma reģistrēt publiskajos reģistros, taču Valsts ieņēmumu dienests bez konkrētiem un tiešiem pierādījumiem to vienā no trim līdzīgiem gadījumiem apšauba, ir pamats piemērot *in dubio pro civis* principu un šaubas tulkot par labu pieteicējam. Savukārt dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka *in dubio pro civis* princips piemērojams tikai tad, ja nodokļu maksātājs ir sadarbojies ar iestādi un iesniedzis visu dienesta pieprasīto informāciju un dokumentus, kas konkrētajā gadījumā nav noticis.

*In dubio pro civis* princips nozīmē, ka tiesai, pārbaudot privātpersonai nelabvēlīga lēmuma tiesiskumu, pamatotu šaubu gadījumā tās jātulko par labu indivīdam. Ar pamatotām šaubām šā principa kontekstā nav saprotamas jebkuras šaubas, bet gan tādas, kas ir vērstas uz lietas izlemšanai izšķirošiem aspektiem un kuras lietas izskatīšanas gaitā, noskaidrojot visus lietā būtiskos tiesiskos un faktiskos apstākļus, nav iespējams novērst (*Senāta 2018.gada 13.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-254/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:0313.A420267414.1.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A0313.A420267414.1.L)*, 8.punkts, 2023.gada 28.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-68/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:0428.A420305218.10.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2023%3A0428.A420305218.10.S)*, 13.punkts*). Citiem vārdiem, princips *in dubio pro civis* nenozīmē, ka ikvienā gadījumā, ja ir pretrunīgi pierādījumi, priekšroka dodama pierādījumiem, kas ir labvēlīgāki privātpersonai.

Konkrētajā gadījumā apgabaltiesas veiktais pierādījumu novērtējums nav bijis pienācīgs, tādēļ secinājums par to, ka pastāv pamatotas šaubas, kas būtu tulkojamas par labu pieteicējam, ir pāragrs.

[14] Ņemot vērā iepriekš norādītos apsvērumus, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa nav vispusīgi un pilnīgi pārbaudījusi un novērtējusi lietā esošos pierādījumus par aizdevuma izsniegšanas un atdošanas apstākļiem, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo daļu, kā arī bez pienācīga pamata piemērojusi *in dubio pro civis* principu. Tā kā šie pārkāpumi varēja ietekmēt lietas iznākumu, tas ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 11.oktobra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.