

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pants, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22.panta astotā daļa un Ministru kabineta noteikumu Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu” 5.un 6.punkts

Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta pirmās daļas 2. , 10. panta pirmās daļas 10. punkts, 5.panta otrās daļas 7. punkts un 21. pants

**Virsraksts:** Par nodokļu maksātāja pienākumu un tiesībām iesniegt pierādījumus (papildu ziņas) par maksājamā iedzīvotāju ienākumu nodokļa apmēru pirms nodokļu aprēķina veikšanas un par tiesiskuma principa ievērošanu administratīvajā procesā iestādē

**Tēze:** Iedzīvotāju nekustamā īpašuma nodokļa maksātājs papildu pierādījumus par nodokļa apmēru var iesniegt tikai pirms nodokļu administrācijas veiktā nodokļa aprēķina. Tādējādi tiesai, izskatot lietu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinu, jāvērtē tikai tās nodokļu maksātāja norādītās ziņas, ko viņš nodokļu administrācijai iesniedzis pirms ienākumu nodokļa aprēķina veikšanas.

**Tēze:** Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta pirmās daļas 2. punkts tikai vispārīgi noteic VID amatpersonu tiesības veikt nodokļu maksājumu revīziju un ir interpretējams kopsakarā ar citām tiesību normām, kurās revīzijas veikšanas kārtībā ir atrunāta detalizētāk – proti, tā paša likuma 10. panta pirmās daļas 10. punktu, 5.panta otrās daļas 7. punktu un 21. pantu, kas paredz, kuras Valsts ieņēmumu dienesta struktūrvienības un kādus lēmumus ir kompetentas pieņemt.

**Tēze:** Tiesai, ja administratīvais akts tiek pārsūdzēts, parasti jāvērtē iestādes procesa pēdējā stadijā pieņemtais lēmums. Gadījumā, ja šis lēmums neietver visu tiesisko attiecību analīzi, bet tikai daļu, tiesai jāvērtē arī sākotnējos lēmumos ietvertais pamatojums. Tādējādi tiesai jāvērtē, vai iestādes rīcība kopumā ir atbildusi tiesiskuma principam un vai katra no iestādes amatpersonām ir darbojusies tiesību normās noteikto pilnvaru ietvaros un atbilstoši pilnvarojuma jēgai.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas  
Senāta Administratīvo lietu departamenta**

**2006.gada 7. februāra**

**SPRIEDUMS**

**Lietā Nr. SKA – 38**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore V. Krūmiņa  
senatore I. Skultāne  
senatore G. Višņakova

piedaloties pieteicēja V.V. pārstāvei, zvērinātai advokātei Intai Kodoliņai, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim Jurim Alksnim,

atklātā tiesas sēdē izskatīja lietu, kas ierosināta pēc V.V. pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmuma atcelšanu, sakarā ar V.V. kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2005. gada 12. augusta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Galvenās nodokļu pārvaldes galvenais nodokļu inspektors laikā no 2000. gada 18. oktobra līdz 2001. gada 23. oktobrim veica auditu par V.V. maksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) par 1997., 1998. un 1999. gadu (2001. gada 23. oktobra audita pārskats Nr. 17).

Veicot V.V. ieņēmumu un izdevumu pārbaudi par minētajiem trīs gadiem, konstatēts, ka viņa izdevumi pārsniedza ieņēmumus, jo par 1997. gadu ieņēmumi nav uzrādīti, 1998. gadā ieņēmumi bija 458,64 lati, 1999. gadā – 244 lati. Šajos trīs gados V.V. izsniedzis aizdevumu zemnieku saimniecībai (turpmāk) – z/s „Paupi” kopā 71 110 lati, bet no grāmatvedības dokumentiem nav redzams, ka šis aizdevums būtu atmaksāts.

Veicot V.V. ienākumu un ienākumu deklarācijas pārbaudi par 1998. gadu, citastarp, konstatēts, ka ieņēmumi no saimnieciskās darbības z/s „Paupi” ir 40 682,96 lati, nevis 10 450,96 lati kā norādījis pieteicējs, ienākumi no citiem saimnieciskās

darbības veidiem ir 5 761,97 lati, nevis 0 lati kā norādījis pieteicējs. V.V. izdevumus 1998. gadā veido aizdevums z/s „Paupi” 44 500 lati un ģimenes uzturēšanas izdevumi 1968 lati, kopā 46 468 lati. Savukārt 1998. gadā kopējie aktīvi samazinājušies par 27 000 latiem. Ņemot to vērā un 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) 17.1. apakšpunktu, VID noteicis V.V. apliekamo ienākumu par 1998. gadu 24 771,32 lati un no tā maksājamo IIN 6149,92 lati.

Veicot V.V. ienākumu pārbaudi par 1999. gadu, konstatēts, ka ieņēmumi no saimnieciskās darbības ir 25 421,74 lati, nevis 23 366, kā norādījis pieteicējs, jo saimnieciskās darbības ieņēmumos nav uzrādīta parketa līmes un parketa lakas realizācijas vērtība 2055,74 lati. Ņemot to vērā, V.V. ir aprēķināts apliekamais ienākums 1669,74 lati par 1999. gadu un maksājamais IIN no tā 417,44 lati.

Audita rezultātā V.V. kopā par 1997., 1998. un 1999. gadu aprēķināts IIN 6567,36 lati un soda nauda 6567,36 lati.

[2] Pamatojoties uz audita pārskatu, VID ģenerāldirektora pirmais vietnieks, Galvenās nodokļu pārvaldes direktors ar 2001. gada 23. oktobra lēmumu Nr. 11 noteica par pienākumu V.V. minēto nodokļu maksājumu summu kopā 13 134,72 lati iemaksāt budžetā.

[3] Izskatījis V.V. sūdzību par minēto lēmumu, VID ģenerāldirektors ar 2001. gada 27. decembra lēmumu Nr. 19/24463 atcēla VID Galvenās nodokļu pārvaldes direktora 2001. gada 23. oktobra lēmumu Nr. 11 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto 1998. gada IIN 6149,92 lati un soda naudu 6149,92 lati, atstāja spēkā minēto lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN par 1999. gadu 417,44 lati un soda naudu 417,44 lati. Ar VID ģenerāldirektora lēmumu noteikts V.V. papildu nomaksai budžetā maksājamais IIN par 1998. gadu 6149,92 lati un soda nauda 6149,92 lati.

VID ģenerāldirektors lēmumā, citastarp, norādījis, ka VID Galvenās nodokļu pārvaldes direktors bija tiesīgs uz aprēķinu pamata noteikt V.V. maksājamo IIN par 1998. gadu, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta otro un astoto daļu. Taču šādas metodes izmantošanai bija jāpiemēro noteikumu Nr. 331 17.3. punkts, nevis 17.1. punkts.

[4] Par VID ģenerāldirektora lēmumu V.V. iesniedzis sūdzību Rīgas pilsētas Centra rajona tiesai, norādot, ka nepiekrīt aprēķinātajam nodoklim un soda naudai.

Ar Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2003. gada 12. maija spriedumu atcelts VID ģenerāldirektora 2001. gada 27. decembra lēmums Nr. 19/24463 daļā, ar kuru atstāts spēkā VID Galvenās nodokļu pārvaldes direktora 2001. gada 23. oktobra lēmums Nr. 11 par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN par 1999. gadu 417,44 lati un soda naudu 417,44 lati, kā arī daļā, ar kuru noteikts papildu nomaksai budžetā IIN par 1998. gadu 6149,92 lati un soda nauda 6149,92 lati.

[5] Valsts ieņēmumu dienests par Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2003. gada 12. maija spriedumu iesniedzis apelācijas sūdzību Rīgas apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijai.

Ar Rīgas apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2004. gada 11. novembra lēmumu V.V. sūdzība par VID ģenerāldirektora lēmumu nosūtīta izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

[6] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2005. gada 12. augusta spriedumu V.V. sūdzību (pieteikumu) par VID ģenerāldirektora 2001. gada 27. decembra lēmumu Nr. 19/24463 noraidīja ar tālāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Lietā pastāv strīds par to, vai VID amatpersonas, veicot pieteicēja auditu un uzliekot par pienākumu pieteicējam samaksāt valsts budžetā papildus aprēķināto nodokļu summu, rīkojušās saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” noteikto VID ierēdņu kompetenci, vai VID ģenerāldirektoram ir bijušas pilnvaras pieņemt attiecīgu lēmumu.

[6.2] Tā kā VID Galvenās nodokļu pārvaldes galvenais nodokļu inspektors, veicot V.V. nodokļu auditu, darbojās saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta pirmās daļas 2. punktu, viņam nebija vajadzīgs īpašs pilnvarojums nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīzijas veikšanai. Nepamatota ir pieteicēja pārstāves atsaukšanās uz likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta pirmās daļas 1. punktu, jo šī tiesību norma attiecas uz ierēdņu tiesībām iekļūt juridiskajām vai fiziskajām personām piederošās ražošanas telpās u.c.

[6.3] Ņemot vērā VID Galvenās nodokļu pārvaldes direktora 2001. gada 23. oktobra lēmumu Nr. 11, kas pieņemts, pamatojoties uz likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta pirmās daļas 10. punktu, ņemot vērā VID ģenerāldirektora lēmumu, kas pieņemts saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu

dienestu” 4. panta otrās daļas 7. punktu, Ministru kabineta 1995. gada 13. jūnija noteikumu Nr. 154 „Administratīvo aktu procesa noteikumi” (turpmāk – Administratīvo aktu procesa noteikumi) 79. un 80. punktu, apgabaltiesa secinājusi, ka VID ģenerāldirektors konkrētajā gadījumā ir vēlreiz pēc būtības izskatījis lietu un pieņēmis jaunu lēmumu. Gan VID Galvenās nodokļu pārvaldes direktors, gan VID ģenerāldirektors ir rīkojušies un lēmumus izdevuši savas kompetences ietvaros.

[6.4] Lai arī tiesas sēdē neapstiprinājās, ka atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18. panta 10. punktam ir bijis nodokļu administrācijas tiešās vadības rīkojums, kurā būtu uzrādīts revīzijas termiņš, šāda rīkojuma neesamība nepadara VID ģenerāldirektora lēmumu par prettiesisku.

[6.5.] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta otrā daļa, kas piemērojama kopsakarā ar ceturto daļu, noteic, pirmkārt, nodokļu maksātāja tiesības iesniegt papildu attaisnojuma dokumentus, ja VID gatavojas uz aprēķinu pamata noteikt maksājamo IIN, otrkārt, noteic ierobežojumu laika ziņā šādu attaisnojuma dokumentu iesniegšanai. Turklāt noteikumu Nr. 331 5. punktā ir paredzēts, ka jebkuru informāciju par saviem ienākumiem, izdevumiem, to struktūru un īpatnībām nodokļu maksātājs ir tiesīgs iesniegt VID pirms ienākuma aprēķina veikšanas. Savukārt to, ka iesniegtā informācija ir pilnīga un pareiza, atbilstoši minēto noteikumu 6. punktam, maksātājs apliecina ar savu parakstu. Šādā veidā un termiņā saņemtā informācija ir pamats VID veikt ienākuma aprēķinu.

[6.6] Sākotnējais administratīvais akts – VID Galvenās nodokļu pārvaldes direktora 2001. gada 23. oktobra lēmums Nr. 11 – izdots, pamatojoties uz veiktā audita rezultātiem un audita laikā iegūtajiem dokumentiem, tajā skaitā, pieteicēja papildu deklarācijām. Papildu deklarācijas pieteicējs apliecinājis ar savu parakstu, tātad apstiprinājis, ka sniedzis patiesu un pilnīgu informāciju par savu īpašumu, naudas uzkrājumiem, savām saistībām pret citām personām un citu personu saistībām pret viņu. Tādēļ atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtajai daļai un noteikumu Nr. 331 6. punktam VID pamatoti veicis pieteicēja ienākumu aprēķinu.

[6.7] Audita pārskata 4.-5. lapā norādīts, kādu informāciju pieteicējs papildu deklarācijās ir uzrādījis, tādēļ nav pamata uzskatīt, ka pieteicējam bijusi liegta iespēja VID veiktās revīzijas laikā iesniegt pilnīgu un patiesu informāciju par saviem līdzekļu avotiem.

[7] V.V. par apgabaltiesas spriedumu iesniedzis kasācijas sūdzību, norādot tālāk minētos argumentus.

[7.1] Nepareizi iztulkots likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta pirmās daļas 2. punkts. Proti, nav ņemts vērā šā likuma 5. panta otrās daļas 4. punkts. Lietas materiālos nav apliecinājuma tam, ka VID Limbažu rajona nodaļas direktors ir uzdevis VID Galvenās nodokļu pārvaldes darbiniekam veikt V.V. maksājamo nodokļu auditu. Līdz ar to auditu veikusi persona, kurai nav attiecīgās kompetences, un prettiesiski vākusi auditam nepieciešamos dokumentus. Tādējādi savāktie materiāli nav vērtējami kā tiesiski iegūti pierādījumi. Tāpat lietā nav pierādījumu, ka VID teritoriālās iestādes direktors būtu pilnvarojis VID Galvenās nodokļu pārvaldes direktoru pieņemt lēmumu par nodokļu audita rezultātiem.

[7.2] Nepareizs ir apgabaltiesas secinājums, ka VID ģenerāldirektors ir pieņēmis jaunu lēmumu administratīvajā lietā. Pirmkārt, VID ģenerāldirektors ir atcēlis lēmumu tikai vienā daļā, nav devis nekādu tiesisku novērtējumu audita laikā izdarītajiem procesuālajiem pārkāpumiem un nav atkārtoti savācis informāciju par V.V. faktiski gūtajiem ieņēmumiem un izdevumiem. Audita pārskatā nav atspoguļoti visi fakti, kas bija nepieciešami objektīva lēmuma pieņemšanai. VID ģenerāldirektora lēmuma statuss ir nosakāms atbilstoši Administratīvā procesa likuma 81. panta piektajai daļai.

[7.3] Nepamatots ir apgabaltiesas secinājums, ka, neesot rakstiskam nodokļu administrācijas vadības rīkojumam par veicamo auditu, tas nepadara par prettiesisku VID ģenerāldirektora lēmumu. Jau tas vien, ka nodokļu inspektors bez attiecīga pilnvarojuma veicis V.V. nodokļu auditu, ļauj apšaubīt savākto pierādījumu tiesiskumu. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18. panta 10. punktā noteiktā lēmuma funkcija ir noteikt nodokļu audita procesuālos termiņus. Apgabaltiesa nav pievērsusi uzmanību faktam, ka dotajā gadījumā nodokļu audits veikts ilgāk kā gadu. Izdarot secinājumu, ka VID pieļautie procesuālie pārkāpumi audita veikšanā nav būtiski, apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 103. panta trešo daļu. Šajā lietā no iestādes puses ir pieļauti tādi procesuālie pārkāpumi, kas padara administratīvo aktu par prettiesisku.

[7.4] Lietā nav ņemti vērā vairāki V.V. iesniegtie pierādījumi. Apgabaltiesa ir tikai atsaukusies uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. pantu un noteikumiem Nr. 331. Taču šīs normas vispār nav piemērojamas šajā lietā, jo attiecas tikai uz normatīvajos aktos paredzētajā kārtībā veiktiem nodokļu auditiem. Turklāt minētās normas apgabaltiesa ir iztulkojusi nepareizi. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtajā daļā likumdevējs ir pieņēmis, ka Ministru kabinets izstrādās tādu papildu deklarācijas formu, uz kuras pamata VID varēs objektīvi novērtēt nodokļu maksātāja nedeklarētus ienākumus, pamatojoties uz īpašuma vērtības pieaugumu. Lai

arī deklarācijā nav paredzēti visi jautājumi, kas ļauj objektīvi novērtēt personas īpašuma vērtību perioda sākumā un beigās, piemēram, netiek jautāts par aizdevumiem, likumdevējs šajā normā nav atbrīvojis VID no pienākuma iegūt visu informāciju, kas nepieciešama, lai ar aprēķina metodi konstatētu personas apliekamo ienākumu. Apgabaltiesas dotā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļas interpretācija ir pretrunā ar Administratīvā procesa likuma 8. pantu un 17. pantu.

[7.5] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturtais daļa arī neierobežo nodokļu maksātāju audita procesā un tā pārsūdzības procesā iesniegt ziņas, kas nav fiksētas ienākuma deklarācijā un papildu deklarācijā, bet kurām ir būtiska nozīme, nosakot to, vai persona ir guvusi ar nodokli apliekamus ienākumus. Tā kā deklarācijās nav paredzēts norādīt summas, kas tiek saņemtas sakarā ar aizdevumu atmaksu, attiecīgus ierakstus deklarācijā nemaz nevarēja veikt.

[7.6] Atsauce uz noteikumu Nr. 331 6. punktu ir bez loģiska pamata. Savukārt tas, ka pieteicējs atbilstoši šo noteikumu 5. punktam nav iesniedzis pierādījumus par naudas līdzekļiem ieguldījumu veikšanai savā zemnieku saimniecībā, neatceļ viņa tiesības iesniegt pierādījumus saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pantu.

[7.7] Tiesa spriedumā nav motivējusi, kāpēc ir atstāts spēkā V.V. aprēķinātais IIN un soda nauda par 1999. gadu.

[8] No VID paskaidrojumiem par kasācijas sūdzību izriet, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks.

[9] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāve uzturēja kasācijas sūdzību ar tiem argumentiem, kas norādīti kasācijas sūdzībā. Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvis kasācijas sūdzību neatzina un uzsvēra, ka tiesai jāvērtē VID ģenerāldirektora lēmums.

## Motīvu daļa

[10] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 347. panta pirmo daļu tiesa, izskatot lietu kasācijas kārtībā, pārbauda lietā esošā sprieduma tiesiskumu pārsūdzētajā daļā attiecībā uz administratīvā procesa dalībnieku, kas spriedumu pārsūdzējis, un argumentus, kuri minēti kasācijas sūdzībā.

[11] Pieteicējs V.V. apgabaltiesas spriedumu pārsūdz pilnā apjomā, kā vienu no argumentiem kasācijas sūdzībā norādot, ka apgabaltiesa nav vērtējusi V.V. tiesai iesniegtos pierādījumus, kas apliecina, ka V.V. 1998. gadā nebija slēptu ar IIN apliekamu ienākumu, ka apgabaltiesa nepamatoti piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta ceturto daļu un noteikumu Nr. 331 5. un 6. punktu, un ka pieteicēja tiesības iesniegt pierādījumus nosaka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pants.

Šādu V.V. argumentu Administratīvo lietu departaments atzīst par nepamatotu tālāk minēto apsvērumu dēļ.

[11.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pants noteic, ka, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta otrā daļa noteic, ka, ja maksātājs iesniegtajā ienākumu deklarācijā ir uzrādījis ienākumu apjomu, kas saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju ir mazāks par viņa izdevumu apjomu, VID nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata atbilstoši maksātāja īpašuma vērtības pieaugumam un VID rīcībā esošajām ziņām par maksātāja darbību. Saskaņā ar šā panta astoto daļu kārtību, kādā uz aprēķinu pamata VID nosaka apliekamā ienākuma lielumu, un kārtību un termiņu, kādā VID iesniedzama informācija par maksātāja ieņēmumiem, naudas uzkrājumiem un īpašumiem un to vērtības maiņu, nosaka Ministru kabinets. Minētos jautājumus Ministru kabinets ir noteicis noteikumos Nr. 331.

Saskaņā ar šo noteikumu 5. punktu 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. Saskaņā ar šo noteikumu 6. punktu maksātājam ir pienākums ar savu parakstu apliecināt papildu deklarācijas aizpildīšanas pareizību un pilnību. Ar maksātāja parakstu apliecināta papildu deklarācija par pārbaudāmo taksācijas periodu ir pamats turpmākajam ienākuma aprēķinam.



[11.2] Administratīvo lietu departamenta ieskatā, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pants tikai vispārīgi noteic, ka nodokļu maksātājam ir pienākums nodrošināt pierādījumus par maksājamā nodokļa apmēru. Savukārt pārējās sprieduma 11.1. punktā nocītētās tiesību normas nosaka kārtību un laika periodu, kādā pierādījumi iesniedzami. No tām izriet, ka papildu pierādījumi var tikt iesniegti tikai pirms tam, kad uzsākta IIN maksāšanas pārbaude (audits).

Šādā veidā tiesību normas interpretējusi arī apgabaltiesa, un tas atbilst Administratīvo lietu departamenta praksei (sk., piemēram, spriedumu lietā Nr. SKA-5/2005; SKA-133/2005). Līdz ar to apgabaltiesai nebija jāvērtē tie pierādījumi, ko V.V. varēja iesniegt apgabaltiesai, tātad pēc tam, kad VID uz aprēķinu pamata jau bija noteicis V.V. maksājamo IIN.

[12] Izvērtējot kasācijas sūdzībā norādītos argumentus, ka VID, veicot auditu, nav ievērojis likumā noteikto procesuālo kārtību, kā arī apgabaltiesas spriedumā norādīto, ka VID ģenerāldirektors, pieņemot lēmumu par V.V. maksājamo IIN un soda naudu, ir apstiprinājis audita rezultātu pareizību, Administratīvo lietu departaments atzīst, ka apgabaltiesa nav izvērtējusi šos jautājumus no personas tiesību ievērošanas viedokļa (Administratīvā procesa likuma 5. pants), kā arī no pierādījumu iegūšanas tiesiskuma viedokļa.

[12.1] Pamatots ir pieteicēja pārstāves arguments, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 103. panta trešajai daļai tiesa administratīvajā procesā, citastarp, noskaidro, vai administratīvais akts un iestādes faktiskā rīcība atbilst šā likuma noteikumiem un citām tiesību normām. Tādējādi tiesai jāpārbauda, vai iestāde, izdodot administratīvo aktu, ievērojusi gan materiālo, gan procesuālo tiesību normas.

[12.2] Laikā, kad VID Galvenās nodokļu pārvaldes galvenais nodokļu inspektors veica V.V. IIN pārbaudi, spēkā bija Administratīvo aktu procesa noteikumi, kuru 28. punkts noteica, ka administratīvo aktu izdod pēc lietas piekritības, ja speciālā likumā nav noteikts citādi. Administratīvā lieta ir piekritīga tai iestādei, kuras darbības teritorijā ir tās personas dzīves vieta vai tās juridiskās personas atrašanās vieta, uz kuru attiecas administratīvais akts. Savukārt saskaņā ar šo noteikumu 32. punktu hierarhiski organizētās iestādēs lieta ir piekritīga zemākai iestādei, ja tiesību normas nenosaka citādi.

Saskaņā ar Administratīvo aktu procesa noteikumu 72.2. apakšpunktu administratīvais akts nav spēkā, ja to ir izdevusi iestāde, kurai lieta nav bijusi piekritīga, un tajā nav norādes, ka attiecīgā iestāde ir pilnvarota šo aktu izdot. Savukārt atbilstoši šo noteikumu 73.1. apakšpunktam administratīvais akts stājas spēkā, bet to var apstrīdēt,

ja administratīvo aktu procesā līdz tā izdošanai nav ievēroti šie noteikumi vai citas tiesību normas, kuras nosaka attiecīgā administratīvā akta izdošanas procesa gaitu.

[12.3] Līdzīgu tiesisko regulējumu administratīvā akta izdošanai paredz arī pašreiz spēkā esošais Administratīvā procesa likums, kura 51. pants noteic, ka administratīvo lietu izskata iestāde atbilstoši savai kompetencei, kas tai piešķirta ar normatīvo aktu. Likuma 57. pants paredz, ka iestāde, kurai lieta ir piekritīga, ierosina administratīvo lietu, ja tai kļūst zināmi fakti, uz kuriem pamatojoties saskaņā ar tiesību normām ir jāizdod vai var tikt izdots attiecīgs administratīvais akts, kā arī tad, ja iestādei ir pamats uzskatīt, ka šādi fakti varētu būt. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 58. panta pirmo daļu, ja lieta ir piekritīga nevis iestādei, kurai kļuvuši zināmi attiecīgie fakti, bet zemākai iestādei, augstāka iestāde dod rīkojumu zemākai iestādei ierosināt administratīvo lietu.

Arī Administratīvā procesa likuma 74. panta pirmās daļas 2. punkts paredz, ka administratīvais akts nav spēkā, ja to ir izdevusi iestāde, kurai konkrētā administratīvā akta izdošana nav piekritīga, bet 75. panta pirmās daļas 2. punkts paredz, ka administratīvais akts ir spēkā, bet to var apstrīdēt, ja administratīvajā procesā nav ievērots šis likums vai citas tiesību normas, kas nosaka attiecīgā administratīvā akta izdošanas procesu (procesuālās kļūdas).

[12.4] Ņemot vērā, ka gan Administratīvo aktu procesa noteikumi, gan Administratīvā procesa likums administratīvā akta spēku dara atkarīgu arī no tā, vai aktu ir pieņēmusi īstā iestāde, kā arī to, ka ar šiem tiesību aktiem personai ir dotas tiesības administratīvo aktu apstrīdēt procesuālu pārkāpumu dēļ, Administratīvo lietu departamenta ieskatā, procesuālās kārtības ievērošana administratīvā akta izdošanai atsevišķos gadījumos un atkarībā no lietas apstākļiem var būt būtiska.

[12.5] Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta pirmās daļas 2. punkts, citastarp, noteic, ka visām VID amatpersonām, pildot dienesta pienākumus nodokļu administrēšanā, ir tiesības izdarīt nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīziju (auditu). Administratīvo lietu departamenta ieskatā, šī norma, tulkojot to kopsakarā ar tālāk minētajām tiesību normām, tikai vispārīgi noteic VID amatpersonu tiesības veikt nodokļu maksājumu revīziju. Revīzijas veikšanas kārtību precizē citas tiesību normas. Proti, likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta pirmās daļas 10. punkts noteic, ka VID amatpersonas savas kompetences ietvaros un saskaņā ar šā likuma 5. panta otrās daļas 7. punkta nosacījumiem ir tiesīgas pieņemt lēmumus par nodokļu maksājumu revīzijas (audita) rezultātā budžetā papildus ieskaitāmo maksājumu noteikšanu. Likuma 5. panta otrās daļas 7. punkts noteic, ka VID teritoriālās iestādes direktors pilnvaro VID

teritoriālās iestādes amatpersonas pieņemt lēmumus par nodokļu maksājumu (audita) rezultātā budžetā papildus ieskaitāmo maksājumu noteikšanu. Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 21. pants noteic, ka VID teritoriālā iestāde pēc maksātāja dzīves vietas: 1) pārbauda deklarācijā uzrādīto datu ticamību un pareizību; 2) veic IIN maksāšanas kontroli; 3) veic šā likuma 11. pantā minēto ieņēmumu un izdevumu pilnīguma un pareizības uzskaites kontroli.

[12.6] Apgabaltiesa atzinusi, ka atbilstoši Administratīvo aktu procesa noteikumu 80. punktam VID ģenerāldirektors ar savu lēmumu ir apstiprinājis VID Galvenās nodokļu pārvaldes galvenā nodokļu inspektora lēmumu.

Administratīvo lietu departamenta ieskatā, izskatot apstrīdēšanas iesniegumu pēc būtības, iestādei jāpārbauda, vai administratīvā akta izdošanas procesā ievērotas procesuālo tiesību un materiālo tiesību normas. Savukārt tiesai, ja administratīvais akts tiek pārsūdzēts, parasti jāvērtē iestādes procesa pēdējā stadijā pieņemtais lēmums. Gadījumā, ja šis lēmums neietver visu tiesisko attiecību analīzi, bet tikai daļu, tiesai jāvērtē arī sākotnējos lēmumos ietvertais pamatojums (sk. Administratīvo lietu departamenta spriedumu lietā Nr. SKA-146/2005 un Briede J. Administratīvā akta apstrīdēšana: Administratīvā procesa likuma 75.-81. pants – Administratīvais process: likumi, prakse, komentāri. Rakstu krājums. – Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2005, 200., 207. lpp). No VID ģenerāldirektora lēmuma redzams, ka lieta ir izskatīta pēc būtības saistībā ar to, vai V.V. ir pareizi aprēķināts nodoklis, taču VID ģenerāldirektora lēmumā nav argumentēts, kādēļ V.V. nodokļu auditu veica tieši Galvenās nodokļu pārvaldes galvenais nodokļu inspektors, nevis VID teritoriālās iestādes inspektors (sk. likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 21. pantu). Administratīvo lietu departamenta ieskatā, apgabaltiesai bija jānovērtē, vai iestādes rīcība kopumā it atbildusi tiesiskuma principam, un vai katra no VID amatpersonām ir darbojusies tiesību normās noteikto pilnvaru ietvaros un atbilstoši pilnvarojuma jēgai.

Tādēļ nepamatots ir tiesas sēdē paustais VID pārstāvja viedoklis, ka tiesai bija jāvērtē tikai VID ģenerāldirektora lēmums.

[13] Apgabaltiesa, norādot, ka saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta pirmās daļas 2. punktu, visiem ierēdņiem, pildot dienesta pienākumus nodokļu administrēšanā, ir tiesības izdarīt nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīziju u.c., nav novērtējusi, kādas tiesības likums piešķir pieteicējam, lai VID varētu pieņemt objektīvu lēmumu.

[13.1] Proti, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. panta trešā daļa noteic, ka, ja maksātāja deklarētie ienākumi vai VID rīcībā esošajos pārskatos uzrādītie maksātāja ienākumi neatbilst viņa izdevumiem taksācijas gadā, VID rakstveidā brīdina maksātāju par šā panta otrajā daļā paredzētā nodokļa summas noteikšanu uz aprēķinu pamata un maksātājs VID norādītajā termiņā iesniedz: 1) papildu deklarāciju par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu; 2) taksācijas gada ienākumu deklarāciju, ja tā nav iesniegta šajā likumā noteiktajā kārtībā; 3) taksācijas gada ienākumu deklarācijas precizējumu pēc VID pieprasījuma.

[13.2] Administratīvo lietu departamenta ieskatā, apgabaltiesas pienākums bija pārliecināties par to, vai pieteicējam bija laikus nosūtītas papildu deklarācijas, lai pieteicējs varētu precizēt savus ienākumus, ieņēmumus, konsultēties par papildu deklarāciju aizpildīšanas kārtību, pievienot attaisnojuma dokumentus, jo īpaši tādēļ, ka apgabaltiesa pati spriedumā konstatējusi, ka pieteicēja sūdzībā par VID ģenerāldirektora lēmumu norādīti argumenti, ka, aizpildot papildu deklarācijas par 1997., 1998. un 1999. gadu, pieteicējs nav uzrādījis visus līdzekļu avotus, kā arī nosaucis tikai aptuvenus datus par gūtajiem ienākumiem.

[13.3] Ņemot vērā iepriekš teikto, Administratīvo lietu departamenta ieskatā, apgabaltiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 103. panta otro daļu un 107. panta ceturto daļu.

[14] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka nepareizs ir apgabaltiesas secinājums par to, ka VID ģenerāldirektors ir pieņēmis jaunu lēmumu administratīvajā lietā. Pieteicējs uzskata, ka tas nav jauns lēmums, jo VID ģenerāldirektors lēmumu atcēlis tikai vienā daļā un nav no jauna savācis informāciju jauna lēmuma pieņemšanai. Šāds pieteicēja arguments, Administratīvo lietu departamenta ieskatā, ir nepamatots.

[14.1] Saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 4. panta otrās daļas 7. punktu VID ģenerāldirektors izskata sūdzības par pakļauto struktūrvienību un iestāžu amatpersonu pieņemtajiem lēmumiem un izdotajiem rīkojumiem un atceļ minēto amatpersonu nepamatoti pieņemtus lēmumus un izdotos rīkojumus.

Administratīvo aktu procesa noteikumu, kas bija spēkā VID ģenerāldirektora lēmuma pieņemšanas brīdī, 79. punkts noteica, ka iestāde, kura izskata iesniegumu par apstrīdēto administratīvo aktu vēlreiz pēc būtības izskata lietu vai to lietas daļu, uz kuru attiecas iesniedzēja iebildumi. Šo noteikumu 80. punkts noteic, ka iestāde ar savu

lēmumu var apstrīdēto administratīvo aktu apstiprināt vai atcelt, vai tā vietā izdot cita satura administratīvo aktu.

[14.2] Pamatots ir pieteicēja pārstāves viedoklis, ka VID ģenerāldirektora lēmuma statuss ir nosakāms saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 81. panta piekto daļu. Šādā veidā administratīvais akts ir izpildāms un to var pārsūdzēt tiesā. Taču gadījumā, kad iestāde ir kompetenta lemt zemākas iestādes vietā, tā var izdot arī satura ziņā atšķirīgu administratīvo aktu. Vienlaikus tas nozīmē sākotnējā administratīvā akta atcelšanu, jo ar sākotnējo administratīvo aktu nodibinātās tiesiskās attiecības vairs nav spēkā (sk. Briede J. Administratīvā akta apstrīdēšana: Administratīvā procesa likuma 75.-81. pants – Administratīvais process: likumi, prakse, komentāri. Rakstu krājums. – Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2005, 203. lpp). Tādējādi vispārīgi VID ģenerāldirektoram, izskatot sūdzību par apstrīdēto administratīvo aktu, ir tiesības to gan atstāt spēkā, gan atcelt un tā vietā izdot jaunu administratīvo aktu. Dotajā lietā VID ģenerāldirektors abas šīs tiesības izmantojis attiecībā uz vienu administratīvo aktu.

[15] Ņemot vērā iepriekš minēto, Administratīvo lietu departaments atzīst, ka apgabaltiesas spriedums nav tiesisks.

#### Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348. panta 2. punktu un 346. pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

#### n o s p r i e d a

Administratīvās apgabaltiesas 2005. gada 12. augusta spriedumu atcelt un lietu nosūtīt jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore  
senatore  
senatore

V. Krūmiņa  
I. Skultāne  
G. Višņakova