**Nodokļu maksātāja līdzdarbības pienākums**

Līdzdarbības princips ir saistāms ar nodokļu maksātāja pienākumiem, kas vispārīgi ir atspoguļoti likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.pantā. Šo pienākumu saturu precizē vēl citas tiesību normas. Nodokļu maksātāja pienākumi ir dažādi, tāpat šo pienākumu izpilde vai neizpilde var izpausties dažādos veidos un intensitātes pakāpēs. Tas nozīmē, ka atsevišķu darbību neveikšanai ir atšķirīgas tiesiskās sekas, ņemot vērā konkrētās darbības nozīmi procesā kopumā.

Tiesību normas katram ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu veidiem noteic atšķirīgas prasības dokumentu uzskaitē, nodokļu aprēķinā un deklarēšanā. Tādējādi arī līdzdarbības pienākums katrā situācijā ir atšķirīgi regulēts, un novērtējums ir jāveic par katru tiesisko situāciju atsevišķi.

Gadījumā, ja notiek novēlota dokumentu iesniegšana un iestādē neminētu argumentu izteikšana tiesvedības procesa laikā, pirms piemērot līdzdarbības principu, tiesai ir precīzi jānoskaidro, kādi tieši dokumenti tika iesniegti novēloti un kāda ir šo dokumentu nozīme saistībā ar personas argumentiem.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 20.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420319214, SKA-244/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:1220.A420319214.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A1220.A420319214.2.S)

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 27.maija lēmuma Nr. 22.10/L-14110 atcelšanu daļā, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 27.aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai [pers. A] nodokļu auditu par 2011. un 2012.gada taksācijas periodu, kā arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par ienākumu no kapitāla pieauguma par laiku no 2013.gada janvāra – martam. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 27.maija lēmumu Nr. 22.10/L-14110, ar kuru pieteicējai papildus noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 15 054,14 *euro*, nokavējuma nauda 896,19 *euro* un soda nauda 4516,24 *euro*. Dienests palielināja pieteicējas deklarētos saimnieciskās darbības ienākumus, tostarp no telpu [adrese A] , [adrese B], izīrēšanas un [adrese B], atsavināšanas, noteica apliekamo ienākumu no kapitāla pieauguma, kas gūts, atsavinot nekustamos īpašumus [adrese C], un [adrese D], kā arī noteica citus apliekamos ienākumus.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu, kā arī iesniedza pieteikuma papildinājumus un pierādījumus. Pirmās instances tiesa iesniegtos pierādījumus pievienoja lietas materiāliem un uzlika pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam tos izvērtēt.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.oktobra lēmumu Nr. 22.10/L-44076 pārsūdzētais lēmums atcelts daļā par pieteicējai papildus noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli 4941,73 *euro*, nokavējuma naudu 207,56 *euro* un soda naudu 1482,52 *euro*. Dienests pieteicējas saimnieciskās darbības ienākumu aprēķinā veica korekcijas, ņemot vērā pieteicējas tiesā iesniegtos papildu pierādījumus par pamatlīdzekļa [adrese B], nolietojumu un izdevumus apliecinošus dokumentus.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2016.gada 19.februāra spriedumu izbeidza tiesvedību lietas daļā, ņemot vērā Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.oktobra lēmumu, ar kuru tika atcelts pārsūdzētais lēmums daļā, un noraidīja pieteicējas pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu pārējā daļā. Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 27.aprīļa spriedumu pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu spēkā esošajā daļā noraidīja. Spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pieteicēja tiesvedības ietvaros ir iesniegusi dokumentus, kas ir pamatdokumenti saimnieciskās darbības izdevumu apliecināšanai, kā arī pamatdokumenti, kas pierāda izdevumu un ieguldījumu apmēru atsavinātajos nekustamajos īpašumos, tātad – pierādījumus, kuru iesniegšana ārpus audita nav pieļaujama.

Izvērtējot visus apstākļus kopsakarā, nav konstatējami objektīvi šķēršļi, kādēļ pieteicēja nevarēja iesniegt dienestam jau audita ietvaros visu saimnieciskās darbības uzskaites dokumentāciju un izdevumus apliecinošus dokumentus. Pieteicēja nav rīkojusies godprātīgi, apjomīgu dokumentu daudzumu, kuriem bija jābūt audita rīcībā, iesniedzot tikai tiesvedības ietvaros. Turklāt apstrīdēšanas iesniegumam nebija pievienots neviens papildu dokuments, pieteikumam bija pievienots tikai viens attaisnojuma dokuments, savukārt lielākā daļa pierādījumu tika iesniegti tikai īsi pirms noteiktās tiesas sēdes 2015.gada februārī un vēl vēlāk. Tādējādi pieteicēja nav ievērojusi līdzdarbības pienākuma principu.

Nav pamatots pieteicējas iebildums, ka viņai nav bijis saprotams, kādus dokumentus dienests vēlējās saņemt. Tieši pats nodokļu maksātājs vislabāk zina, kādus darījumus ir veicis un kādi pierādījumi to apstiprina.

[3.2] Papildus par pieteicējas negodprātīgu savu tiesību izmantošanu liecina tas, ka pieteicējas iebildumu un argumentu apjoms, kas izteikts tiesvedības ietvaros, būtiski atšķiras no tā, ko pieteicēja izteikusi audita lēmuma apstrīdēšanas iesniegumā.

Pieteikumā un papildinājumos izteikti pilnīgi jauni argumenti un iebildumi, kas nav bijuši apstrīdēšanas iesniegumā un ko dienests nav vērtējis, kas ir pretrunā Administratīvā procesa likumā noteiktajai lietas ārpustiesas izskatīšanas kārībai. Pieteicēja, faktiski vēloties tiesvedības ietvaros veikt jaunu auditu, savas tiesības izmantojusi negodprātīgi. Līdz ar to atzīstams, ka pieteicēja nav pienācīgi izpildījusi savu līdzdarbības pienākumu, tāpēc tiesvedības laikā iesniegtie dokumenti nav vērtējami.

[3.3] Saistībā ar nekustamo īpašumu [adrese D], dienests pamatoti atzinis, ka pieteicējas veiktie kredīta procentu maksājumi atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piektajai daļai nav atzīstami par tādiem, kuri būtu iekļaujami kapitāla aktīva iegādes vērtībā, jo nekustamais īpašums ir iegūts saskaņā ar 2004.gada 5.aprīļa dāvinājuma līgumu, un līgumā pieteicēja uzņēmās atbildību par dāvinātāja parādsaistību dzēšanu. Pieteicēja nepareizi tulko nodokļu tiesību normas.

[3.4] Dienests pamatoti atzinis, ka pieteicēja nav ar darījumu apliecinošajiem dokumentiem pierādījusi atlikušās īpašuma [adrese A], domājamo daļu pirkuma maksas samaksu, līdz ar to lietā nav objektīvu pierādījumu, kas ļautu atzīt, ka procentu maksājumi ir saistāmi ar saimniecisko darbību.

[3.5] Apgabaltiesa kļūdaini izlēma lietā nopratināt liecinieces [pers. B] un [pers. C], jo lietas pārbaudes apjoms ir tikai par tiem apstākļiem, kas tika norādīti audita lēmuma apstrīdēšanas iesniegumā.

[4] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, pamatojot to ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa nepamatoti nav vērtējusi pieteicējas argumentus un pierādījumus, kas izteikti un iesniegti pēc pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas, tādējādi tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.pantu, kas noteic tiesas pienākumu vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudīt un novērtēt pierādījumus lietā.

Nevērtējot pieteicējas argumentus un iesniegtos pierādījumus, tiesa ne tikai ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.panta normas, bet arī nav ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu, kas nostiprināts Administratīvā procesa likuma 103.panta otrajā daļā, 107.panta ceturtajā daļā un 150.panta ceturtajā daļā.

Tādējādi tiesa pieļāvusi procesuālo tiesību normu pārkāpumus, kas varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas.

[4.2] Tiesa pēc būtības nav vērtējusi pieteicējas argumentus un pierādījumus par ienākumu no nekustamā īpašuma [adrese D], atsavināšanas.

Pieteicēja jau administratīvajā procesā iestādē norādīja, ka minētā īpašuma atsavināšanas rezultātā nav guvusi apliekamu ienākumu. Tādējādi tiesa nepamatoti nav pārbaudījusi iestādes secinājumu pamatotību, kas izdarīti uz jau administratīvajā procesā iestādē pieejamajiem pierādījumiem. Proti, iestādes rīcībā bija pierādījumi, ka pieteicēja minēto nekustamo īpašumu ieguva, pamatojoties uz dāvinājuma līgumu, kas noteica arī dāvinātāja saistību pārņemšanu pret kredītiestādi. Saistības bija nodrošinātas ar ķīlas tiesību par labu kredītiestādei. Ziņas par minētajiem faktiem bija iestādes rīcībā – pieteicēja audita laikā iesniedza dāvinājuma līgumu, kā arī iestādes rīcībā bija zemesgrāmatu dati. Tādējādi pieteicējas norādītais par to, ka konkrētajā gadījumā kapitāla aktīva iegādes vērtībā ir jāiekļauj arī dāvinātāja segtās parādsaistības, nevarēja tikt atzīts par argumentu, kas norādīts tikai administratīvajā procesā tiesā. Tāpat arī administratīvajā procesā iestādē pieteicēja norādīja, ka faktiski nav saņēmusi ieņēmumus, jo nekustamo īpašumu atsavināja zvērināts tiesu izpildītājs, ieturot amata atlīdzību, kā arī saņemtā summa tika novirzīta kredītsaistību dzēšanai.

Tiesa nav vērtējusi, vai dienests ir pareizi noteicis apliekamo ienākumu no kapitāla pieauguma, neskatoties uz pieteicējas iebildumiem un iesniegtajiem pierādījumiem administratīvajā procesā iestādē.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos pieteicējas kasācijas sūdzību neatzīst.

**Motīvu daļa**

[6] Izskatāmajā lietā pieteicējai ir veikts iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu audits, tostarp auditā tika pārbaudīta ienākuma nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības, no kapitāla pieauguma un no citiem ienākumiem aprēķina pareizība.

Apgabaltiesa spriedumā atzinusi, ka pieteicēja nav godprātīgi izmantojusi savas tiesības un nav izpildījusi līdzdarbības pienākumu, jo jau audita laikā nav iesniegusi saimnieciskās darbības izdevumus un ieguldījumus kapitāla aktīvā pamatojošus dokumentus. Tāpēc tiesa atteikusies vērtēt tiesas procesā iesniegtos pierādījumus, atzīstot tos par nepieļaujamiem.

[7] Nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju (*Senāta 2015.gada 25.jūnija spriedums lietā Nr. SKA‑801/2015 (A420633411)*). Tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi un iesniegt nodokļu administrācijai atbilstošus pierādījumus un paskaidrojumus, kā arī apstrīdēšanas un pārsūdzības stadijā norādīt konkrētus iebildumus par to, kur Valsts ieņēmumu dienests, konstatējot lietas izlemšanai būtiskos apstākļus, ir kļūdījies.

Vienlaicīgi tiesai ir arī jāpatur prātā, ka līdzdarbības pienākuma princips ir piemērojams kopsakarā ar citiem tiesību principiem, tostarp tiesībām uz taisnīgu tiesu. Vairāku principu vienlaicīga piemērošana prasa novērtēt katra atsevišķā principa nozīmi (faktisko iedarbību) saistībā ar konkrētās lietas apstākļiem.

[8] Līdzdarbības princips ir saistāms ar nodokļu maksātāja pienākumiem, kas vispārīgi ir atspoguļoti likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.pantā. Nodokļu maksātāja pienākumi ir dažādi, tāpat šo pienākumu izpilde vai neizpilde var izpausties dažādos veidos un intensitātes pakāpēs. Tas nozīmē, ka atsevišķu darbību neveikšanai ir atšķirīgas tiesiskās sekas, ņemot vērā konkrētās darbības nozīmi procesā kopumā. Konkrētajā gadījumā pamatā tiesa norādījusi uz novēlotu dokumentu iesniegšanu un iestādē neminētu argumentu izteikšanu tiesvedības procesa laikā.

Nodokļu maksātāja pienākumos ietilpst pienākums nodokļu aprēķinu pareizības pierādīšanai uzglabāt finanšu un saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus dokumentus, kā arī pamatot nodokļu maksājumu atbilstību normatīvajiem aktiem, uzrādot vai iesniedzot nodokļu administrācijas amatpersonām viņu pieprasītos dokumentus (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 4. un 5.punkts). Šo pienākumu saturu precizē vēl citas tiesību normas, kas apraksta to, kādi tieši dokumenti ir jāiesniedz.

Tādējādi apgabaltiesai, pirms tā piemēro līdzdarbības principu, ir precīzi jānoskaidro, kādi tieši dokumenti tika iesniegti novēloti, kāda ir šo dokumentu nozīme saistībā ar pieteicējas argumentiem.

[9] Konkrētajā gadījumā pieteicējai ir veikts audits trijos atšķirīgos iedzīvotāju ienākuma veidos: 1) ienākumi no saimnieciskās darbības; 2) ienākumi no kapitāla; 3) citi ienākumi. Tiesību normas katram no šiem ienākumu veidiem noteic atšķirīgas prasības dokumentu uzskaitē, nodokļu aprēķinā un deklarēšanā. Tādējādi arī līdzdarbības pienākums katrā situācijā ir atšķirīgi regulēts, un novērtējums ir jāveic par katru tiesisko situāciju atsevišķi.

Tiesai papildus arī jāņem vērā tas, ka līdz ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.oktobra lēmuma Nr. 22.10/L-44076 pieņemšanu pieteicējai neveidojas papildu iedzīvotāju ienākuma nodokļa saistības par ieņēmumiem, kas gūti saimnieciskās darbības ietvaros. Līdz ar to spēkā bija vienīgi tā pārsūdzētā lēmuma daļa, kas paredzēja pieteicējas pienākumu maksāt nodokli par ienākumiem, kas saņemti no fiziskajām personām [pers. C], [pers. B] un [pers. D], un ienākumiem no kapitāla atsavināšanas 2013.gadā.

Ienākumi no [pers. C], [pers. B] un [pers. D] audita rezultātā tika aplikti ar nodokli saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokļa” 8.panta trešās daļas 21.punktu, savukārt ienākums no kapitāla saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta regulējumu. Savukārt saimnieciskās darbības ienākumus regulē likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.pants. Tiesiskais regulējums katram ienākuma veidam ir regulēts atšķirīgi, tostarp arī personas pienākumu un tiesību apjoms ir regulēts atšķirīgi.

Līdz ar to nepieciešams sniegt izvērtējumu par to, vai atziņas, kas ir saistāmas ar saimnieciskās darbības grāmatvedības uzskaites dokumentu neiesniegšanu audita laikā, pilnā apmērā ir attiecināmas arī uz situācijām, kas saistāmas ar citiem ienākumu veidiem (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 21.punktā minētie ienākumi un ienākums no kapitāla).

[10] Saimnieciskās darbības ietvaros personai ir pienākums kārtot grāmatvedības uzskaiti. Līdz ar to personai pēc pirmā nodokļu administrācijas pieprasījuma ir arī pienākums iesniegt grāmatvedības uzskaites dokumentus.

Apgabaltiesa, pievienojoties Administratīvās rajona tiesas spriedumam, ir atsaukusies uz Senāta 2015.gada 25.jūnija spriedumā lietā Nr. SKA-801/2015 (A420633411) norādītajiem secinājumiem par nodokļu maksātāja līdzdarbības pienākuma principu. Tomēr lietā Nr. SKA-801/2015 pieteicējs bija komersants, kurš, lai arī bija informēts par audita uzsākšanu, trīs mēnešu laikā (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta trešā daļa paredz, ka audits veicams 90 dienu laikā) neieradās Valsts ieņēmumu dienestā un neiesniedza grāmatvedības uzskaites dokumentus. Saimnieciskās darbības ietvaros tieši grāmatvedības dokumenti ir pamatdokumenti, kuru pārbaude ir jāveic audita ietvaros. Ja audita veicēju rīcībā iztrūkst pamatdokumenti, tad nav iespējams veikt auditu ar tiešo metodi, kas balstās uz grāmatvedības dokumentu pārbaudi.

Ņemot vērā, ka lietā Nr. SKA-801/2015 komersants neiesniedza dokumentus, tad nodokļu administrācija nodokļu aprēķinu veica, izmantojot nevis tiešo nodokļu aprēķina metodi, bet netiešās aprēķina metodes (aprēķins tiek balstīts uz dienesta rīcībā esošo informāciju). Līdz ar to dokumentu neiesniegšana noveda pie tā, ka tika piemērota cita aprēķina metode. Ja tiesa šādā situācijā sāktu pārbaudīt personas vēlāk iesniegtos grāmatvedības uzskaites dokumentus, tad tas faktiski novestu pie pilna apjoma audita veikšanas, kas turklāt balstītos uz citas metodes piemērošanu. Audita veikšana nav tiesas funkcija. Līdz ar to veidojas situācija, kad komersanta acīmredzamas neiesaistīšanās dēļ tiek piemērots metodiski cits risinājums. Šādos gadījumos ir pamats apsvērt, vai komersants ļaunprātīgi nav pildījis līdzdarbības pienākumu, proti, vai būtu pamats vēlākā laika posmā atsākt pilna apmēra komersanta grāmatvedības dokumentu auditēšanu, izmantojot tiešo metodi, kas balstās uz grāmatvedības dokumentu pārbaudi.

Konkrētajā gadījumā lietā nav strīda, ka pieteicēja ir iesniegusi dienestam saimnieciskās darbības grāmatvedības uzskaites dokumentus. Tāpat ir iesniegti arī dokumenti, kas pamato grāmatvedības ierakstu izdarīšanu. Strīds lietā sākotnēji bija par to, vai šie dokumenti ir pietiekami grāmatvedības ierakstu apstiprināšanai, kā arī strīds par atsevišķu pozīciju iekļaušanas pareizību. Šādos apstākļos papildu pierādījumu iesniegšana ir pieļaujama, ciktāl papildus sniegtie dokumenti pamato pieteicējas grāmatvedības uzskaites ierakstus. Vēl jo vairāk ir pieļaujama jaunu argumentu izteikšana par dažādiem dienesta lēmuma aspektiem. Jānorāda, ka dienests arī ņēma vērā pieteicējas papildu argumentus un atcēla pārsūdzēto lēmumu daļā. Līdz ar to apgabaltiesa nepamatoti situāciju atzina par tādu, kas ir līdzīga lietā Nr. SKA-801/2015 apskatītajai.

[11] Pieteicējas saimnieciskās darbība ir saistīta ar nekustamo īpašumu [adrese A], un [adrese B], izīrēšanu.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.oktobra lēmumu Nr. 22.10/L-44076 dienests pārskatīja pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumu pozīcijas, kā rezultātā tika atzīta pieteicējas uzrādītā saimnieciskās darbības izdevumu daļa par 2011. un 2012.gadu, kā rezultātā pieteicējai auditējamā periodā neveidojās apliekamais ienākums no saimnieciskās darbības.

Pieteicējai par 2011. un 2012.gadu nodokļu aprēķins ir saistāms vienīgi ar naudas saņemšanu no [pers. C], [pers. B] un [pers. D], kas auditā nav atzīts par ienākumu, kas gūts saimnieciskās darbības ietvaros. Līdz ar to lietas iznākumu neietekmē tādi pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti, kas ir saistāmi ar saimnieciskās darbības izdevumiem.

[12] Ar pārsūdzēto lēmumu pieteicējai noteiktais pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2013.gada martu ir saistīts ar ienākumu gūšanu no nekustamo īpašumu [adrese D], un [adrese C], atsavināšanas.

Ienākuma no kapitāla aprēķināšana tiek veikta saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9pantu, kas neparedz grāmatvedības uzskaites reģistru vešanu. Jānorāda, ka dienests pēc savas iniciatīvas ieguva pamatdokumentus par īpašuma iegādi. Pieteicēja pēc būtības iebilst pret to, kā tiek novērtēti dienesta rīcībā esošie dokumenti. Turklāt pieteicēja jau apstrīdēšanas iesniegumā ir iebildusi pret dienesta veiktajiem aprēķiniem, kā arī pret to, ka izdevumos nav iekļauti samaksātie kredīta procenti un remonta izdevumi.

Līdzdarbības pienākums situācijā, kad tiek veikts nodokļu audits par ienākumu no kapitāla, nebalstās uz tiesību normām, kas regulē grāmatvedības uzskaiti. Apliekamā ienākuma no kapitāla aprēķinā ir samazinātas prasības par darījumu dokumentēšanu, salīdzinot ar grāmatvedības uzskaites prasību standartiem, kas noteic, ka ieraksti grāmatvedības reģistros izdarāmi savlaicīgi, nodrošinot, ka tie ir pilnīgi, precīzi un sistemātiski sakārtoti (likuma „Par grāmatvedību” 7.panta ceturtā daļa). Iztrūkstot šādām stingrām grāmatvedības uzskaites prasībām, kā arī ņemot vērā, ka ar īpašuma iegādi un ieguldījumu veikšanu saistītā dokumentācija var nebūt pilnā apjomā uz audita uzsākšanas brīdi dažādu apstākļu dēļ, dokumentu vēlāku iesniegšanu nevar novērtēt pēc tādiem principiem, kādi tiek piemēroti par saimnieciskās darbības uzskaites grāmatvedības dokumentu nesniegšanu audita ietvaros.

Jāņem vērā arī tas, ka dokumenti par īpašuma iegādi un pārdošanu, kas tiek izmantoti nodokļa aprēķinā, ir reģistrēti publiskajos reģistros. Tāpat dienesta rīcībā ir pieejama informācija par valsts nodevām un nodokļiem, kas maksāti saistībā ar īpašumu. Līdz ar to dienests aprēķinu veic, balstoties nevis uz nodokļu maksātāja grāmatvedības dokumentu pārbaudi, bet izmantojot tā rīcībā esošo un pieteicējas sniegto papildu informāciju (pamatā tā attiecas uz veiktajiem ieguldījumiem).

Šādos apstākļos nav pamata atzīt par pareizu apgabaltiesas norādīto, ka tiesa var nevērtēt pieteicējas iebildumus, kuri ir izteikti pēc lēmuma pieņemšanas, un ar tiem saistītos pierādījumus.

[13] Apgabaltiesa sašaurināti un nepietiekami ir apskatījusi atsevišķus faktiskos apstākļus un to nozīmi lietā, kas varēja ietekmēt lietas iznākumu pēc būtības.

Pieteicēja savas īpašuma tiesības zemesgrāmatā ir nostiprinājusi, pamatojoties uz 2004.gada 5.aprīļa dāvinājuma līgumu atlīdzības nozīmē (Civillikuma 1933.pants). Dāvinājuma līguma 3.punkta tekstā ir norāde, ka apdāvinātais uzņemas visas saistības ar AS „Parekss banka”. Tāpat pieteicējas citi iesniegtie dokumenti (piemēram, līgumi ar kredītiestādi, kredītiestādes kontu izdrukas) ir papildu pierādījumi, ar kuriem pieteicēja vēlas apliecināt dāvinājuma līguma 3.punktā minēto apstākļu faktisku esību un faktisku izpildi.

Apgabaltiesa ir atzinusi, ka noslēgtais līgums ir dāvinājuma līgums, atsaucoties tikai uz līguma nosaukumu, tomēr līguma satura analīzi spriedumā neatspoguļo. Tādējādi tiesa faktiski uzskata, ka tikai līguma forma liecina par līguma slēdzēju pušu gribu noslēgt tieši dāvinājuma līgumu.

Senāts atzīst, ka gan iestādei, gan tiesai administratīvajā procesā ir jārespektē līguma slēdzēju pušu līgumu slēgšanas brīvība un pēc iespējas darījums ir jātulko tā, kā to ir gribējušas puses, ja vien skata pēc noslēgtais līgums nekaitē trešo personu (piemēram, valsts) interesēm. Ja puses ir noslēgušas līgumu, zem kura slēpjas kāds cits līgums, tad pusēm nodokļu samaksas aspektā ir jāpacieš tās sekas, kuras izraisījis skata pēc noslēgtais līgums. Tomēr, novērtējot pušu gribu un darījuma būtību, nevar ņemt vērā tikai līguma nosaukumu, ir jāvērtē viss šī darījuma (līguma) saturs, kurš var atklāt arī citus elementus, par kuriem puses ir skaidri vienojušās un kuriem var būt cita nozīme, kas neatbilst līguma nosaukumam.

Pamatots ir arī kasācijas sūdzībā norādītais, ka apgabaltiesa nav vērtējusi arī dokumentus, kas saistāmi ar dāvinājuma līgumu, proti, aizdevuma līgumu, pieteicējas kredītiestādes konta pārskatu, kas uzrāda, ka pieteicējai tiek izsniegts kredīts 56 000 ASV dolāru apmērā. Savukārt kredītlīdzekļi tika tieši pārskaitīti nekustamā īpašuma atsavinātājam [pers. E] saskaņā ar dāvinājuma līgumu un aizdevuma līgumu. Ņemot vērā, ka apgabaltiesa spriedumā principā neizsakās par to, vai tiesa atzīst par pierādītu pieteicējas norādīto, ka saskaņā ar noslēgto dāvinājuma līgumu pieteicēja apņēmās segt [pers. E] kredītsaistības 56 000 ASV dolāru apmērā, kā arī to, kāda šim faktam varētu būt nozīme lietā, secināms, ka apgabaltiesa nav pārbaudījusi tos apstākļus, kuriem varēja būt nozīme lietas iznākumā.

[14] Līdzīga satura kļūdas pierādījumu vērtēšanā ir saskatāmas arī saistībā ar kredīta procentu maksājumu par nekustamo īpašumu [adrese D], iekļaušanu kapitāla aktīva iegādes vērtībā.

Apgabaltiesa ir atteikusies iekļaut pieteicējas izdevumos arī kredīta procentu maksājumus, pamatojoties uz to, ka īpašuma iegāde ir notikusi ar dāvinājumu. Tādējādi arī šajā gadījumā apgabaltiesa ir aprobežojusies ar līguma virsraksta novērtējumu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.9panta piektā daļa noteic, ka kapitāla aktīva iegādes vērtībā tiek iekļauti arī samaksātie procentu maksājumi par kredītu šā kapitāla aktīva iegādei, ja dokumentāri apliecināta informācija *ļauj identificēt kredīta un kapitāla aktīva iegādes saistību*.

No tiesību normas izriet, ka savstarpējās saistības esība ir jāatrod starp diviem darījumiem: 1) īpašuma iegāde; 2) aizdevuma saņemšana.

Saistībā ar aizdevuma līguma satura pārbaudi nevar atzīt par pamatotu viedokli, ka nozīme ir piešķirama vienīgi īpašuma atsavināšanas līguma nosaukumam. Īpašums var būt apgrūtināts ar saistībām, kas prasa noteikta veida tiesisku darījumu slēgšanu, tai skaitā arī iepriekš saņemta aizdevuma pārkreditēšanu. Līdz ar to aizdevuma darījuma saistība ar īpašuma iegādi ir jāvērtē, novērtējot aizdevuma līguma saturu, pierādījumus par aizdevuma izmantošanu, darījumu dokumentus par īpašuma iegādi vai ieguldījumu veikšanu īpašumā.

Apgabaltiesa nav vērtējusi lietā esošo 2004.gada 13.aprīlī starp pieteicēju un AS „Parekss banka” noslēgto aizdevuma līgumu Nr. PB-5.4.-2004/8927-K un nepilnīgi vērtējusi 2004.gada 5.aprīļa dāvinājuma līgumu. Tāpat apgabaltiesa nav vērtējusi kredītiestādes konta izrakstus, kas apliecina naudas kustību. Ņemot vērā, ka šo pierādījumu pilnvērtīga pārbaude tiešā veidā nosaka faktu konstatāciju un tiesību normu piemērošanu (kredīta un kapitāla aktīva iegādes saistību), tad šāda veida kļūdas varēja ietekmēt lietas iznākumu.

Apgabaltiesa nav vērtējusi arī pieteicējas iesniegtos dokumentus par īpašumos [adrese D], un [adrese C], veiktajiem ieguldījumiem kapitāla aktīva turēšanas laikā. Senāts jau norādīja, ka pierādījumu vērtēšana bija jāveic, neraugoties uz to, ka pieteicēja novēloti iesniedza dokumentus.

[15] Pieteicējai ir noteiktas nodokļu saistības par saņemtajiem naudas līdzekļiem no [pers. C], [pers. B] un [pers. D] (citi ienākumi). Šie ienākumi ir aplikti ar nodokli tādēļ, ka pieteicēja audita laikā nav iesniegusi pierādījumus, ka šie ienākumi nav apliekami ar nodokli.

Tas, ka pieteicēja audita laikā nav iesniegusi rakstveida pierādījumus, nenozīmē, ka tiesvedības procesa laikā iegūto liecinieku liecību izvērtēšana nebija pieļaujama. Sadzīviski neliela rakstura darījumi nereti tiek slēgti bez rakstveida formas ievērošanas. Līdz ar to darījuma satura apliecināšana nereti var tikt veikta ar darījuma dalībnieku paskaidrojumiem un liecībām. Tādējādi šādos gadījumos persona viena vai otra fakta esību var apliecināt arī ar liecinieku liecībām.

Apgabaltiesa uzklausīja [pers. C] un [pers. B] liecības, bet atteicās tās vērtēt. Tas kopumā noveda pie tā, ka lietā esošo pierādījumu satura analīze nav veikta pietiekamā apjomā sadaļā „par citiem ienākumiem”.

Šādos apstākļos tiesas secinājumus nevar atzīt par pamatotiem, kā arī ir konstatējams, ka tiesa nav novērtējusi lietā esošos pierādījumus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.pantā noteiktajam, kas varēja ietekmēt lietas rezultātu. Līdz ar to apgabaltiesas spriedums šajā daļā ir atceļams un lieta šajā daļā nosūtāma jaunai izskatīšanai.

**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 2017.gada 27.aprīļa spriedumu daļā, ar kuru atstāts spēkā Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 27.maija lēmums Nr. 22.10/L-14110. Šajā daļā nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt [pers. A] drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.