ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr. A420258518
Lietas arhīva Nr. AA43-0673-20/6
ECLI:LV:ADAT:2020:1022.A420258518.12.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 22.oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents Valters Poķis,
tiesneses Santa Liniņa un Lauma Paegļkalna

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 27.jūlija lēmuma Nr.31.2-22.10/3353 atcelšanu daļā, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 26.novembra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) pieteicējai /pers. A/ veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2015.gadu. Pārbaudē dienests konstatēja, ka: 1) pieteicēja guvusi ar nodokli apliekamus ienākumus 7631,50 *euro*; 2) pieteicējai ir konstatēti slēpti ienākumi 9248 *euro*.

Audita rezultātā ar dienesta amatpersonas 2018.gada 26.februāra lēmumu Nr.31.2-23.35.2/8001 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināts IIN 3826,33 *euro*, soda nauda 572,95 *euro* un nokavējuma nauda 1013,98 *euro*, kā arī samazināti pieteicējas deklarētie skaidras naudas uzkrājumi uz 2015.gada 1.janvāri par 785 *euro* un uz 2015.gada 31.decembri par 350 *euro*.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja.

[2] Ar dienesta 2018.gada 27.jūlija lēmumu Nr.31.2-22.10/3353 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) nolemts:

1) atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu daļā par papildu samaksai budžetā noteikto IIN 2252,51 *euro*, soda naudu 337,88 *euro* un nokavējuma naudu 596,92 *euro*;

2) atcelt sākotnējo lēmumu daļā par papildu samaksai budžetā noteikto IIN 1573,82 *euro*, soda naudu 236,07 *euro* un nokavējuma naudu 417,06 *euro*.

Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējas apliekamos ienākumus veido no fiziskām personām saņemtie naudas līdzekļi, kas ir ieskaitīti pieteicējas kontā 7631,50 *euro* apmērā, tostarp, arī no /pers. B/ saņemtie 6230 *euro*.

Pieteicējas kontā 2015.gadā /pers. B/ ieskaitīja 6230 *euro*, no kuriem 5940 *euro* paredzēti datorspēles „*/spēles nosaukums/*” projekta realizēšanai, bet pārējo naudas līdzekļu (290 *euro*) maksājuma mērķis nav zināms. Sākotnējā lēmumā dienests visu no /pers. B/ saņemto nauda summu atzina par citiem ienākumiem, kas ir apliekami ar IIN. Dienesta vērtējumā pieteicējas gūtie ienākumi no /pers. B/ ir samazināmi par pieteicējas veiktajiem maksājumiem 2296,50 *euro* apmērā (1996,50 *euro* maksājumi SIA „/Nosaukums A/” un 300 *euro* maksājums /pers. C/).

[2.2] Dienests arī konstatēja, ka tā rīcībā esošā informācija liecina, ka pieteicējas deklarētie ienākumi neatbilst viņas izdevumu apjomam. Saistībā ar slēpto izdevumu aprēķinu dienests koriģēja sākotnējo lēmumu, atzīstot, ka pieteicējas izdevumos nav iekļaujami naudas līdzekļi 3875 *euro* apmērā, kas 2015.gadā izņemti no pieteicējas AS „Swedbank” norēķinu konta (turpmāk – konts). Šie līdzekļi palikuši pieteicējas rīcībā dēla uzturam. Tā rezultātā samazinājās iepriekš aprēķinātais slēpto ienākumu apjoms.

[2.3] Dienests neatzina par pamatotu pieteicējas apgalvoto, ka visas skaidras naudas iemaksas viņas kontā veica /pers. D/, auditā nav gūts apstiprinājums, ka /pers. D/ rīcībā būtu bijuši naudas līdzekļi, kurus viņš varētu izsniegt pieteicējai. Pieteicēja nav pierādījusi /pers. D/ veiktās iemaksas strīdus kontā, kā arī šādu naudas līdzekļu esību /pers. D/ rīcībā. Secīgi nav gūti pierādījumi /pers. D/ veiktajām iemaksām pieteicējas kontā, nav arī pierādīta no konta skaidrā naudā izņemto naudas līdzekļu atdošana /pers. D/.

[2.4] Lietā nav gūti pierādījumi /pers. B/, pieteicējas un /pers. D/ apgalvojumam, ka visi /pers. B/ pieteicējas kontā ieskaitītie naudas līdzekļi bija paredzēti datorspēles „*/spēles nosaukums/*” projekta realizēšanai un ka šo līdzekļu saņēmējs un izlietotājs bija /pers. D/. Atbilstoši dienesta iegūtajiem pierādījumiem tikai daļa no /pers. B/ pārskaitītajiem naudas līdzekļiem, kas bija paredzēti /pers. D/ datorspēles projekta realizēšanai, faktiski iztērēti paredzētajam mērķim – 1996,50

euro maksājums SIA „/Nosaukums A/" un 300 *euro* maksājums /pers. C/.

Šādos apstākļos pieteicējas slēpto ienākumu aprēķinā ir iekļaujami ienākumi no /pers. B/ saņemtajiem naudas līdzekļiem 3933,50 *euro* (6230 *euro* – 2296,50 *euro*). Savukārt no izdevumiem ir izslēdzami maksājumi SIA „/Nosaukums A/" un /pers. C/ 2296,20 *euro* apmērā (1996,50 *euro* + 300 *euro*), jo tie nav atzīstami par pieteicējas izdevumiem.

[2.5] No AS „Swedbank" apliecinātā pieteicējas konta pārskata par 2015.gadu konstatējams, ka /pers. E/ (/pers. D/ māsa) veikto pārskaitījumu (naudas līdzekļu 1185 *euro*) avots galvenokārt ir /pers. B/ iemaksātā nauda, proti, 1015 *euro* no 1185 *euro*. Savukārt strīdus kontā /pers. E/ iemaksātie 270 *euro* ir iztērēti dažādu pakalpojumu apmaksai un pirkumiem.

Šādos apstākļos no strīdus konta /pers. E/ pārskaitītie naudas līdzekļi 1185 *euro* apmērā, kā arī kontā no /pers. E/ saņemtie 270 *euro* nav vērtējami kā pieteicējas ienākumi un izdevumi – attiecīgi tie nav iekļaujami pieteicējas ar IIN apliekamā ienākuma aprēķinā. Tālab, nosakot pieteicējas slēpto ar IIN apliekamo ienākumu, pieteicējas ienākumi ir samazināmi par 270 *euro*, bet izdevumi par 1185 *euro*.

[2.6] SIA „/Nosaukums B/" dienestam paskaidrojis, ka atbilstoši 2014.gada 2.septembrī ar pieteicēju noformētajam iepirkumu aktam par automobiļa *BMW 120* iegādi un finanšu līzinga līgumam ar SIA „/Nosaukums C/" pieteicēja kontā saņēma pirkuma maksu 6098,44 *euro*, savukārt SIA „/Nosaukums C/" kā līzinga ņēmēja iegādājās automobili *BMW 120*. Finanšu līzinga līguma darbības laikā pieteicēja 2015.gadā ir veikusi maksājumus 1144,22 *euro* SIA „/Nosaukums C/" debitoru parādu dzēšanai.

No minētā dienests secināja, ka pieteicēja 2015.gadā tikai daļēji (t.i., 1144,22 *euro* apmērā) ir segusi SIA „/Nosaukums C/" aizdevumu. Tādējādi pieteicējas 2015.gadā veiktie maksājumi SIA „/Nosaukums B/" 1144,22 *euro* apmērā pamatoti iekļauti viņas izdevumos.

[2.7] Pieteicējas izdevumos pamatoti iekļauti 2015.gadā viņas veiktie maksājumi SIA „/Nosaukums D/" 2200 *euro* apmērā.

Auditā konstatēts, ka /pers. D/ rīcībā nav bijuši naudas līdzekļi, ko iemaksāt pieteicējas kontā. Tādējādi lietā nav gūti pierādījumi pieteicējas un /pers. D/ apgalvojumam, ka maksājumi SIA „/Nosaukums D/" veikti no /pers. D/ līdzekļiem.

[3] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu daļā par papildu samaksai noteikto IIN 2252,51 *euro*, soda naudu 337,88 *euro* un nokavējuma naudu 596,92 *euro*.

Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pieteicējas un /pers. D/ ienākumi un izdevumi abu kopdzīves laikā bija saistīti. Ar sniegtajām liecībām /pers. D/ ir pierādījis iemaksu veikšanu pieteicējas kontā, savukārt pieteicējas rīcībā nav un nevar būt informācija par /pers. D/ ienākumiem strīdus periodā, kā arī par saņemtajām naudas summām un nodokļu maksājumiem.

Tā kā no /pers. D/ pieteicēja saņēma uzturlīdzekļus abu kopīga bērna uzturēšanai, līdz ar to pieteicējai nav jāpierāda naudas līdzekļu atgriešana /pers. D/ – saņemtie naudas līdzekļi norakstīti uz uzturlīdzekļiem, kurus pieteicēja paturējusi sev.

[3.2] Naudas līdzekļus no /pers. F/ un /pers. G/ /pers. D/ aizņēmās ceļojuma vajadzībām – pieteicēja ar /pers. D/ bija Spānijā. /pers. D/ nav personīga norēķinu konta, tādēļ naudas pārvedumu veikšanai viņš izmantoja pieteicējas kontu. Saņemtie naudas līdzekļi izlietoti kopējo (pieteicējas un /pers. D/) uzturēšanās izdevumu segšanai ceļojuma laikā.

Dienesta kļūdaini izdarītos secinājumus radīja /pers. F/ un /pers. G/ detalizētu paskaidrojumu trūkums.

[3.3] Visi /pers. B/ pieteicējas kontā ieskaitītie naudas līdzekļi tika izmantoti datorspēles „/spēles nosaukums/" aplikācijas izvietošanai un reklāmas kampaņas sagatavošanai interneta vietnē */vietnes nosaukums/*. Pārsūdzētajā lēmumā uzskaitītie izdevumi ir attiecināmi uz datorspēles izveidi, jo tās procesā bija nepieciešams iegādāties vairākus mājdzīvniekus, to mājvietas un barību, kas visizdevīgāk nopērkami veikalā „Depo", bet barība pirkta „Maxima" un „Rimi" veikalos. Tas vien, ka audita laikā dienestam tika iesniegts neparakstīts 2015.gada 21.maija reklāmas pakalpojumu līgums Nr.15/ML-217 ar SIA „/Nosaukums A/" par datorspēles aplikācijas izvietošanu un reklāmas kampaņas sagatavošanu, nenozīmē, ka reklāmas pakalpojums netika nodrošināts. No konta pārskata ir identificējama maksājuma veikšana.

[3.4] Maksājumi SIA „/Nosaukums D/" attiecas uz /pers. D/, jo ar viņu tika noslēgts īres līgums. Pieteicējas konta izmantošanu rēķinu apmaksas veikšanai (tostarp norēķinoties ar SIA „/Nosaukums D/") apliecināja pats /pers. D/. Pieteicējas rīcībā nav un nevar būt pierādījumi par /pers. D/ ienākumiem strīdus periodā.

[3.5] Pārsūdzētajā lēmumā nav vērtēts, vai SIA „/Nosaukums E/" izsniegtie avansa norēķini ir veikti. Tā kā audita laikā pieteicējai neradās skaidrība par pierādījumiem, kādus no viņas sagaida dienests, tiesā tiks iesniegti pārsūdzētajā lēmumā norādītie dokumenti.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2019.gada 26.novembra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[4.1] No pieteicējas konta 2015.gadā izņemtos naudas līdzekļus 3875,52 *euro* apmērā dienests sākotnēji iekļāva pieteicējas izdevumu un ienākumu aprēķinā, palielinot pieteicējas izdevumus. Pieteicējas izdevumiem pārsniedzot viņas ienākumus, pieteicējai secīgi tika aprēķināts slēptais apliekamais ienākums, no izdevumiem atņemot ienākumus.

Savukārt sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas rezultātā dienests 3875,52 *euro* vairs nav iekļāvis pieteicējas izdevumos, kas savukārt bija par pamatu pieteicējas apliekamā ienākuma samazināšanai un sākotnējā lēmuma atcelšanai attiecīgajā daļā.

Tā kā pieteikumā ietvertie iebildumi par minēto naudas summu attiecas uz pieteicējai labvēlīgo un tiesā nepārsūdzēto dienesta lēmuma daļu, līdz ar to tiesa nevērtēja pieteikumā paustos iebildumus par no konta izņemto naudas līdzekļu 3875,52 *euro* apmērā neiekļaušanu pieteicējas slēpto ar IIN apliekamo ienākumu aprēķinā.

[4.2] Pieteicējai ir pašai jāspēj izskaidrot viņas kontā ieskaitītās naudas izcelsme, kā arī pašai jābūt atbildīgai par kontā

novērojamām naudas plūsmām. Ja personas kontā tiek ieskaitīta nauda, tad tiek prezumēts, ka šie līdzekļi pieder konta īpašniekam, ja vien konta īpašnieks neiesniedz pierādījumus par pretējo.

Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par viņas kontā ieskaitīto skaidras naudas līdzekļu izcelsmi, kā arī par šo līdzekļu izlietojumu kam tādam, kas nav saistīts ar pieteicējas ģimenes uzturēšanu.

No pieteicējas un /pers. D/ paskaidrotā tiesa neguva apstiprinājumu legālu ienākumu esībai /pers. D/ rīcībā. Secīgi, ja pieteicējas kontā parādās naudas līdzekļi, kuriem nav legālas izcelsmes, tad pieteicējai par tiem kā par saviem ienākumiem, kurus viņa izmanto savas ģimenes vajadzību nodrošināšanai, ir jāmaksā nodoklis.

[4.3] Tiesa nepiešķīra ticamību pieteicējas paskaidrotajam, ka viņas kontā saņemtie naudas līdzekļi no /pers. F/ un /pers. G/ bija aizdevums, – to neapliecina arī pārējie lietā iegūtie pierādījumi (pieteicējas konta izrakstā norādītais pārskaitījuma mērķis – parāda atmaksa, kā arī /pers. F/ paskaidrotais, ka viņš no pieteicējas aizņēmās 940 *euro* ārstniecības vajadzībām).

Ievērojot iesaistīto personu paskaidrojumu savstarpējo nesakritību, kas līdz šim nav novērsta, tiesa par pamatotu uzskatīja dienesta secinājumu, ka pretrunas liedz konstatēt darījumu ekonomisko būtību. Tiesa uzskatīja, ka dienests pamatoti saņemtos naudas līdzekļus kvalificēja kā citus pieteicējas ienākumus, kas apliekami ar IIN.

Pieteicējas pārstāve tiesas sēdē neuzturēja lūgumu par /pers. F/ un /pers. G/ nopratināšanu tiesas sēdē. Arī tiesa minēto personu liecības neuzskatīja par būtiskām, jo konta pārskatā norādītā informācija sakrīt ar /pers. F/ paskaidrojumā dienestam norādīto.

[4.4] Pārsūdzētajā lēmumā dienests piekrita pieteicējai, ka daļa no /pers. B/ pārskaitītajiem naudas līdzekļiem (1996,50 *euro* SIA „/Nosaukums A/" un 300 *euro* /pers. C/) faktiski tika iztērēta paredzētajam mērķim – datorspēles „*/spēles nosaukums/*" projekta realizēšanai. Tiesa nepiešķīra nozīmi pieteikumā aprakstītajam faktam, vai līgumi ar /pers. C/ un SIA „/Nosaukums A/" bija parakstīti – minētie izdevumi pārsūdzētajā lēmumā ir atzīti par tādiem, kas bija paredzēti /pers. D/. Tādējādi dienests naudas summu 2296,50 *euro* apmērā neatzina par pieteicējas izdevumiem un arī neiekļāva tos pieteicējas ienākumos. Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par pārējās no /pers. B/ saņemtās naudas summas izlietojumu, tāpēc attiecīgā summa uzskatīta par pieteicējas naudas līdzekļiem. Nav arī pietiekami teorētiski apgalvot, ka konkrētā naudas summa tika izlietota datorspēles attīstībai.

Lai gan iesniegtos čekus no veikaliem „Depo", „Maxima", „Rimi" un no degvielas uzpildes stacijām „Nestle", „Statoil" u.c. kopsummā par 290 *euro* (50 *euro* + 70 *euro* + 100 *euro* + 70 *euro*) pieteicēja ir attiecinājusi uz datorspēles „*/spēles nosaukums/*" projektu, tiesa konstatēja, ka minētie čeki nav atbilstoši noformēti, savukārt tajos norādītās preces viennozīmīgi nevar tikt uzskatītas par tādām, kas varētu būt saistītas ar projekta izpildi.

Tiesas sēdē /pers. B/ liecinātais apstiprina, ka tikai daļa no sākotnēji pārskaitītās naudas summas tika izlietota /pers. D/ vajadzībām. Vienlaikus tiesa uzskatīja, ka no /pers. B/ liecībām nav iespējams secināt, ka viņa veiktās investīcijas bija plānots ieguldīt to preču iegādei, kas minētas veikalu „Depo", „Maxima", „Rimi", kā arī degvielas uzpildes staciju „Nestle" un „Statoil" čekos.

Aplūkojot pieteicējas pārstāves tiesā iesniegto 2015.gada 24.marta sadarbības līgumu, kurā paredzēts kopīgi vadīt un uzraudzīt datorspēles izstrādi, /pers. B/ neatcerējās, ka šādu līgumu būtu slēdzis – viņš norādīja, ka līgums varētu būt bijis, bet uz vienas lapas, tāpat /pers. B/ apšaubīja sava paraksta īstumu uz minētā līguma. Šajā sakarā tiesa piešķīra ticamību /pers. B/ teiktajam, jo līgumā redzamais paraksts nesakrīt ar liecinieka parakstu, savukārt lieciniekam uzdotie jautājumi par līguma priekšmetu un summu norāda, ka liecinieks nav bijis informēts par pieteicējas pārstāves iesniegto līgumu. Tiesas vērtējumā pieteicējas pārstāvei nebija šķēršļu minēto līgumu iesniegt jau dienestam.

[4.5] SIA „/Nosaukums B/" dienestam apliecināja, ka līzinga līguma darbības laikā pieteicēja 2015.gadā ir veikusi maksājumus 1142,22 *euro* (*acīmredzami domāts 1144,22 euro*) apmērā SIA „/Nosaukums C/" debitoru parādu dzēšanai.

Šādos apstākļos tiesa par pamatotu uzskatīja dienesta secinājumu, ka pieteicēja no personiskajiem naudas līdzekļiem daļēji ir segusi SIA „/Nosaukums C/" aizdevumu 1142,22 *euro* (*acīmredzami domāts 1144,22 euro*). Situācijas līdzību tiesa saskatīja arī darījumos ar SIA „/Nosaukums D/". Proti, /pers. D/ bija noslēdzis līgumu par nekustamā īpašuma īri, kurā, pēc pieteicējas teiktā, viņa ar /pers. D/ arī ir dzīvojusi. Minēto tiesas sēdē apstiprināja arī /pers. D/. Tomēr, tā kā pieteicēja no sava konta ir veikusi strīdus maksājumus, tādēļ tie arī ir uzskatīti par pieteicējas izdevumiem. Pieteicēja nav iesniegusi nevienu pierādījumu, kas liecinātu par citādu darījumu norisi, tāpat pieteicēja nav sniegusi nekādu argumentāciju, kādēļ veikto maksājumu SIA „/Nosaukums B/" (1142,22 *euro* (*acīmredzami domāts 1144,22 euro*)) un SIA „/Nosaukums D/" (2200 *euro*) iekļaušana pieteicējas izdevumu pozīcijā tiek uzskatīta par nepamatotu.

[4.6] No pieteicējas norādītā un SIA „/Nosaukums E/" paskaidrotā izriet, ka pieteicējas izsniegtais aizdevums minētajam uzņēmumam (kopumā 3500 *euro* apmērā) līdz pieteikuma iesniegšanai tiesā vēl nebija atmaksāts. Attiecīgi, ja pieteicēja 2015.gadā (auditējamā periodā) ir izsniegusi aizdevumu 3500 *euro* apmērā, līdz ar to šajā periodā konkrētā summa veido pieteicējas izdevumu pozīciju, un dienestam nav pamata minēto summu neiekļaut pieteicējas izdevumos.

Tiesa par patiesībai neatbilstošu uzskatīja pieteicējas norādi, ka dienests nav vērtējis, vai SIA „/Nosaukums E/" izsniegtie avansa norēķini ir atmaksāti. Pārsūdzētajā lēmumā ir secināts, ka SIA „/Nosaukums E/" 2015.gadā izmaksāja pieteicējai 1506,04 *euro*, bet pieteicēja sabiedrības saimnieciskās darbības nodrošināšanai ir veikusi pirkumus 4912,37 *euro* vērtībā. Ievērojot, ka SIA „/Nosaukums E/" izsniegtais avansa līdzekļu atlikums uz audita perioda sākumu bija 365,03 *euro*, dienests secināja, ka 2015.gadā pieteicēja sabiedrības saimnieciskās darbības nodrošināšanai ir izlietojusi personīgos līdzekļus 3441,30 *euro* apmērā. Vienlaikus dienests no SIA „/Nosaukums E/" 2015.gada pārskatā sniegtās informācijas konstatēja, ka sabiedrībai 2015.gada beigās ir parāds 3442 *euro* pret norēķina personu, kas sakrīt ar minēto naudas summu.

[4.7] Pretēji pieteikumā paustajam pieteicēja līdz lietas izskatīšanas pabeigšanai tiesā nav iesniegusi dokumentus, kas

pierāda pretējo pārsūdzētajā lēmumā konstatētajam.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteikums daļā par darījumu ar /pers. B/, pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, to pamatojot šādi.

[5.1] Visi maksājumi no /pers. B/ (6230 *euro*) bija paredzēti /pers. D/ kā investīcijas datorspēles „*/spēles nosaukums/*" izgatavošanai, reklāmai, dizaineriem u.c. spēles attīstības vajadzībām. Minēto faktu dienests ir daļēji atzinis, piekrītot, ka daļa no /pers. B/ veiktajiem pārskaitījumiem (2296,50 *euro*) tika iztērēti datorspēles projekta realizēšanai. Ar minēto dienests faktiski ir atzinis, ka starp /pers. D/ un /pers. B/ pastāvēja darījuma attiecības, kuru ietvaros /pers. B/ ir veicis /pers. D/ adresētus pārskaitījumus uz pieteicējas kontu. Attiecīgais fakts ir pierādīts: 1) ar /pers. D/ paskaidroto, ka visas investīcijas no /pers. B/ saņemtas, izmantojot pieteicējas kontu un ir izlietotas datorspēles realizēšanai; 2) ar /pers. B/ tiesā sniegtajām liecībām, ka starp viņu un /pers. D/ pastāvēja vienošanās par naudas līdzekļu investēšanu datorspēles mārketingā.

[5.2] Tiesa kļūdaini secināja, ka lietā iesniegtie čeki no veikaliem „Depo", „Maxima", „Rimi" un degvielas uzpildes stacijām „Nestle", „Statoil" u.c. neattiecas uz datorspēles „*/spēles nosaukums/*" projekta realizēšanu.

Kā tika skaidrots tiesā, datorspēles izveides procesā bija nepieciešams iegādāties vairākus mājdzīvniekus (piemēram, trusi, peles, putnus), kā arī to mājvietas un barību, kas visizdevīgāk bija nopērkamas veikalos „Depo" – barība dzīvniekiem tika pirkta arī veikalos „Maxima" un „Rimi".

[5.3] Tiesa ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 154.panta trešās daļas pārkāpumu, jo spriedumā nav devusi vērtējumu apstāklim, kāpēc daļa (2296,50 *euro*) no /pers. B/ pārskaitītajiem naudas līdzekļiem uz pieteicējas kontu tika atzīti par izlietotiem datorspēles projekta realizēšanai, bet pārējie /pers. B/ pārskaitītie naudas līdzekļi – nē.

[6] Dienests iesniegtajos paskaidrojumos pieteicējas apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu šādu apsvērumu dēļ.

[6.1] Tiesa pamatoti konstatēja, ka par pieteicējas izdevumiem netika atzīti un netika iekļauti pieteicējas ienākumos 2296,50 *euro* (1996,50 *euro*, kas tika pārskaitīti SIA „/Nosaukums A/" par datorspēles platformu un 300 *euro*, kas tika pārskaitīti /pers. C/ par datorspēles reklāmu). Tiesa arī pamatoti secināja, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par pārējo naudas līdzekļu izlietojumu, kas tika pārskaitīti no /pers. B/ uz pieteicējas kontu. Līdz ar to spriedumā izdarīti pamatoti secinājumi, ka pārējie no /pers. B/ uz pieteicējas kontu pārskaitītie naudas līdzekļi ir uzskatāmi par pieteicējas naudas līdzekļiem.

[6.2] Tiesa pamatoti norādīja uz pieteicējas atbildību par tām naudas plūsmām, kas ir novērojamas viņas kontos. Ja personas kontā tiek ieskaitīta nauda, tad tiek prezumēts, ka šie līdzekļi pieder konta īpašniekam, ja vien konta īpašnieks neiesniedz pierādījumus par pretējo.

Minētie tiesas secinājumi atbilst arī Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) praksei, saskaņā ar kuru, ja nodokļu administrācija konstatē naudas ienākšanu personas norēķinu kontā, šīs personas pienākums ir pierādīt naudas izlietojumus (*Senāta 2014.gada 24.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-14/2014 7.punkts*).

[6.3] Spriedumā ir sniegts tiesas vērtējums pieteicējas iesniegtajiem čekiem, secinot, ka tie nav atbilstoši noformēti un tajos norādītās preces viennozīmīgi nevar tikt uzskatītas par tādām, kas varētu būt saistītas ar projekta izpildi.

[6.4] Tiesa ir izsmeļoši pamatojusi, kāpēc /pers. B/ pārskaitītie naudas līdzekļi tika vai netika iekļauti pieteicējas ienākumos. Turklāt spriedumā īpaši uzsvērts, ka teorētisks apgalvojums par konkrētās naudas summas izlietošanu datorspēles attīstībai nav pietiekams pamats izdevumu atzīšanai.

Motīvu daļa

[7] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa izskata lietu pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību tādā apjomā, kā lūgts šajā sūdzībā.

Pieteicēja ir iesniegusi apelācijas sūdzību par pirmās instances tiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts daļā par pieteicējas saņemtajiem naudas līdzekļiem no /pers. B/. Līdz ar to apgabaltiesa izskata lietu tādā apjomā, kā lūgts pieteicējas apelācijas sūdzībā.

[8] Novērtējusi lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu daļā par darījumu ar /pers. B/ ir noraidāms.

[9] Pieteicējai nodokļa aprēķins ir veikts, izmantojot divas atšķirīgas metodes. Pārbaudes objekts (apliekamo ienākumu konstatācija) abām metodēm daļēji pārklājas, jo slēpto ienākumu aprēķinā kā ienākumu avoti ietilpst arī identificēti ienākumu avoti. Līdz ar to ir nepieciešams dot vērtējumu par naudas saņemšanas faktu no /pers. B/ un tā ietekmi uz nodokļa aprēķinu katras metodikas ietvaros.

Auditā dienests konstatēja, ka pieteicēja ir saņēmusi pārskaitījumus no fiziskām personām uz savu bankas kontu. Pārbaudot informāciju par šiem naudas pārvedumiem, dienests konstatēja, ka daļa no naudas pārvedumiem ir apliekami ar IIN kā citi ienākumi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 21.punkta izpratnē. Šajā grupā ietilpst arī bezskaidras naudas maksājumi no /pers. B/. Tādējādi no /pers. B/ saņemto naudas līdzekļu atzīšana par pieteicējas ienākumiem palielina aprēķinātā IIN summu.

Tāpat auditā ir piemērota arī slēpto ienākumu aprēķina metodika, izmantojot izdevumu metodi. Šādas metodes tiesiskais pamatojums ir ietverts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.panta astotajā daļā un Ministru kabineta

2006.gada 19.septembra noteikumu Nr.780 „Noteikumi par papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu veidlapu un kārtību, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu" 16.3.apakšpunktā. Atbilstoši tiesību normām metode paredz, ka IIN maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts kā kopējo izdevumu īpašumu iegādei, saimnieciskās darbības, kā arī personas dzīvesveida nodrošināšanai un maksātāja deklarēto ienākumu starpība.

Būtiski ir pievērst uzmanību tam, ka arī šajā aprēķinā tiek izmantoti dati par pieteicējas gūtajiem ienākumiem no /pers. B/, bet tiem ir pretēja ietekme uz aprēķina rezultātu. Šajā aprēķinā ienākumi no /pers. B/ palielina pieteicējas „legālos" ienākumus, līdz ar to samazina „slēpto" ienākumu apmēru (starpību starp ienākumiem un izdevumiem).

Līdz ar to loģiski var secināt, ka gadījumā, ja šajā aprēķinā kā pieteicējas ienākumu avotu izslēgtu no /pers. B/ saņemtos naudas līdzekļus, tas novestu pie pieteicējas slēpto ienākumu apmēra palielināšanās.

Apgabaltiesa norāda šos apsvērumus, lai pievērstu uzmanību tam, ka nepieciešams secīgi novērtēt konstatēto faktu par naudas līdzekļu saņemšanu no /pers. B/ abu metožu izpratnē, lai saprastu, kādā veidā tas kopumā ietekmē pieteicējai uzlikto pienākumu veikt nodokļa nomaksu.

[10] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja kontā saņēma naudas līdzekļus no /pers. B/ 6230 *euro* apmērā. Strīda pareizai izskatīšanai ir jāsniedz novērtējums tam, vai kontā saņemtie naudas līdzekļi ir atzīstami par pieteicējas ienākumiem un vai tie ir ar nodokli apliekamie ienākumi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē.

Naudas līdzekļu ieskaitīšana personas kontā nozīmē to, ka šī persona ir tiesīga rīkoties ar šiem līdzekļiem kā ar tai piederošiem naudas līdzekļiem. Līdz ar to bezskaidras naudas līdzekļu saņemšana personas kontā parasti ļauj pieņemt, ka persona ir guvusi ienākumus, ja netiek pierādīts pretējais.

Pieteicēja norāda, ka /pers. B/ veiktie maksājumi bija paredzēti /pers. D/ (tobrīd pieteicējas civilvīram), kuram nebija pašam sava bankas konta. Līdzekļi bija paredzēti datorspēles „*/spēles nosaukums/*" izstrādei. Līdz ar to pieteicēja norāda, ka ienākumus guva nevis viņa, bet gan /pers. D/.

[11] Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja 2019.gada 19.septembra tiesas sēdē iesniedza 2015.gada 24.marta sadarbības līgumu Nr.2015/24/03-01, kas noslēgts starp pieteicēju un /pers. B/. Līguma priekšmets paredz, ka līdzēji apņemas kopīgi vadīt un uzraudzīt pieteicējas izstrādāto interaktīvo datorspēli „*/spēles nosaukums/*". Līguma noteikumi paredz, ka /pers. B/ veic samaksu 80 000 *euro* apmērā, bet pieteicēja nodod īpašuma daļas 50 procentu apmērā no spēles un kompānijas, uz kuru tiks reģistrēta spēle.

Pirmās instances tiesas sēdē /pers. B/ liecināja, ka viņam bija sadarbība ar /pers. D/ par naudas līdzekļu ieguldīšanu datorspēles „*/spēles nosaukums/*" attīstīšanā. Ar pieteicēju /pers. B/ iepriekš nav ticies. Sākotnējās sarunās starp /pers. B/ un /pers. D/ bija panākta noruna par dažu tūkstošu *euro* ieguldīšanu datorspēles mārketingā un reklāmā, proti, jau izstrādātas programmas popularizēšanā. Tas arī izskaidro to, kādēļ naudas summas tika maksātas pa daļām. Sadarbības turpinājumā tika prasīti vēl papildus naudas līdzekļi, bet atskaites par to izmantošanu netika sniegtas. Tā rezultātā sadarbība tika pārtraukta. /pers. D/ darbību /pers. B/ vērtē kā apzinātu krāpniecību, jo /pers. D/ jau sākotnēji pieņēma naudas līdzekļus, apzinoties, ka tie netiks izmantoti datorspēles attīstībai. Šādā veidā tika izkrāpti naudas līdzekļi arī no citiem cilvēkiem. /pers. B/ sniegtajās liecībās apšaubīja, ka ir parakstījis tiesas uzrādīto 2015.gada 24.marta sadarbības līgumu Nr.2015/24/03?01. Vienlaikus /pers. B/ apstiprināja, ka līgums starp viņu un pieteicēju tika noslēgts par līdzekļu piesaisti, bet tas bija uz vienas lapas.

Pirmās instances tiesas sēdē /pers. D/ liecināja, ka piedalījās datorspēles „*/spēles nosaukums/*" projekta attīstībā. /pers. D/ nav bijis bankas konts, līdz ar to naudas pārvedumi tika veikti uz pieteicējas bankas kontu. Saņemtie naudas līdzekļi tika izmantoti datorspēles „/spēles nosaukums/" attīstībai.

Apgabaltiesa konstatē, ka publiski pieejamos interneta resursos ir atrodami dažādi ar datorspēles „*/spēles nosaukums/*" izveidošanu un līdzekļu piesaistīšanu saistīti raksti. Piemēram, interneta vietnē (/vietnes adrese/) 2015.gada 11.jūnijā publicētajā rakstā „/raksta nosaukums/" tiek sniegta informācija, ka datorspēli izdomāja pieteicēja, bet projektu vada /pers. H/. Rakstā arī tiek norādīts, ka 2015.gada jūnijā projektam „/spēles nosaukums/" ir uzsākta līdzekļu vākšana vietnē */vietnes adrese 2/*, kas ir viens no lielākajiem kolektīvās (*crowdfunding*) finansēšanas platformā. Līdzīgi arī interneta vietnē (/vietnes adrese 3/) publicētajā rakstā „/raksta nosaukums 2/" ir norādīts, ka spēli izdomāja pieteicēja. Pieteicēja arī ir redzama reklāmas klipā, kurā tiek reklamēta spēle un aicināts investēt šajā projektā. Rakstā tiek norādīts, ka: „Lai pabeigtu darbu pie spēles un citiem ar to saistītiem projektiem ir jāsavāc 486 tūkstoši dolāru.".

[12] Apgabaltiesas vērtējumā nodokļu samaksas aspektā ir piešķirama nozīme tam, vai persona darbojas atklāti kā otras personas vietnieks, vai arī persona darbojas otra vietā klusi, tas ir, noslēdz līgumu otras personas vietā, bet ne tās vārdā.

Jāņem vērā, ka gadījumā, ja persona darbojas kā otras personas vietnieks, tad tiklab pienākumu, kā arī tiesību ziņā, tas saista tieši pašu atvietojamo personu (Civillikuma 1515.pants). Savukārt, ja kāds darbojas otra vietā klusi, tad tas tiesību ziņā saista tikai tā noslēdzēju (Civillikuma 1516.pants).

Pieteicējas uzrādītais 2015.gada 24.marta sadarbības līgums Nr.2015/24/03-01 ar /pers. B/ ir noslēgts tādējādi, ka pieteicēja to slēdz savā vārdā. Šo līgumu tiesai iesniedza pieteicēja, tādējādi pati pieteicēja tiesai norāda uz faktiem, kas liecina, ka viņa slēdza darījumu ar /pers. B/, nevis darbojās kā /pers. D/ pārstāve. Liecinieks /pers. B/ arī apstiprināja, ka sadarbības līgums bija noslēgts, tomēr iebilda, ka uzrādītais līgums ir tas, kuru /pers. B/ ir parakstījis. Apgabaltiesa piešķir

ticamību, ka starp pieteicēju un /pers. B/ varēja būt noslēgts cits sadarbības līgums. No bankas konta izdrukām var konstatēt, ka /pers. B/ ir veicis pārskaitījumus pieteicējai, norādot, ka pārskaitījuma mērķis ir saistīts ar sadarbības līgumu Nr.2015/19/03-01. Tādējādi var konstatēt, ka liecinieks norāda uz citu sadarbības līgumu. Vienlaicīgi liecinieka liecības apstiprina, ka līgumā kā otrs līdzējs bija norādīta pieteicēja, lai arī sarunas veda /pers. D/.

Apgabaltiesa arī konstatē, ka lietā esošie pierādījumi pārliecinoši norāda, ka pieteicēja pietiekami ilgstoši slēdza dažādus darījumus ar dažādām personām savā vārdā par projekta „*/spēles nosaukums/*" attīstīšanu. Interneta resursos joprojām pieejamā informācija apliecina, ka pieteicēja publiski sevi prezentēja kā šī projekta autori un attīstītāju. Nozīme ir piešķirama arī tam, ka pieteicēja sevi pasniedza ne vien kā projekta īpašnieci, bet veica arī dažādas darbības, kas nostiprina pieteicējas tiesības rīkoties ar šo projektu kā ar savu īpašumu. Piemēram, lietas materiālos atrodas Latvijas Republikas Patentu valdes ekspertīzes 2014.gada 15.jūlija lēmums par preču zīmes „*/spēles nosaukums/*" reģistrāciju, kas adresēts pieteicējai (*lietas 1.sējuma 114.lapa*). Līdz ar to var konstatēt, ka preču zīmes reģistrāciju jau 2014.gadā ir veikusi pieteicēja. Pieteicēja ir slēgusi darījumus ar /pers. C/ un ar SIA „/Nosaukums A/" par produkta „*/spēles nosaukums/*" mārketingu un reklāmas pakalpojumiem (*lietas 1.sējuma 109.-113.lapa*). Līdz ar to apgabaltiesa secina, ka lietā esošie pierādījumi apstiprina to, ka līdzekļu piesaisti no /pers. B/ pieteicēja veica savā vārdā, nevis kā citas personas pārstāve.

Nodokļu administrācija nenosaka to, kādā veidā pieteicēja un viņas civilvīrs organizē saimniecisko darbību (saimnieciskās darbībai nepieciešamo līdzekļu piesaisti un izmantošanu), kādā veidā piesaista finansējumu un slēdz cita veida darījumus. Vienlaicīgi personai ir jārēķinās, ka katrs no tās izvēlētajiem veidiem rada noteiktas tiesiskas sekas. Taisnīgi ir tas, ka situācijā, ja persona, slēdzot darījumus ar citām personām, slēdz tos savā vārdā, tad arī nodokļu samaksas jomā tā saglabā atbildību par šādu darījumu deklarēšanu un nodokļu samaksu.

[13] Apgabaltiesa, lai arī par ticamu atzīst pieteicējas pausto, ka naudas līdzekļu iegūšanā nozīmīga loma bija tieši /pers. D/, tomēr uzskata, ka šim aspektam nav izšķirošas nozīmes, nosakot atbildību par nodokļu samaksu.

Apstāklis, ka darījumus ar trešajām personām par naudas līdzekļu iegūšanu projektam „/spēles nosaukums/" un to izlietošanu slēdza tikai un vienīgi pieteicēja, visticamāk bija saistīts arī ar dažādām mutiskām norunām starp pieteicēju un /pers. D/. Liecinieks /pers. D/ sniegtajās liecībās pēc būtības arī pieminēja, ka pret viņu jau 2015.gadā bija uzsāktas vairākas tiesvedības, kā rezultātā aktīvi notika vairāki piedziņas procesi. Tādējādi var pieņemt, ka starp /pers. D/ un pieteicēju notika vienošanās, ka attiecībās ar trešajām personām pieteicēja darbosies kā projekta „/spēles nosaukums/" īpašniece un pārvaldītāja. Šāda veida norunu esība pēc būtības nemaina pieteicējas noslēgto darījumu saturu, kā arī nemaina pieteicējas atbildību nodokļu samaksas aspektā. Šīs savstarpējās norunas ir cita veida darījums, kas nemaina tiesas konstatēto, ka ienākumus guva pati pieteicēja. Nevar izslēgt, ka šīs norunas, iespējams, piešķīra arī noteiktas tiesības /pers. D/, tomēr minētais neietekmē secinājumu par to, ka pieteicēja apzināti slēdza darījumus savā vārdā ar trešajām personām.

Apgabaltiesas vērtējumā uz situāciju varētu raudzīties atšķirīgi, ja persona veic vienīgi fiskālā starpnieka lomu, proti, nodrošina bez atlīdzības naudas pieņemšanu un tūlītēju nodošanu citai personai (starpniecība naudas nodošanā). Savukārt, ja persona faktiski darbojas ar saņemtajiem naudas līdzekļiem kā ar saviem naudas līdzekļiem, proti, izmanto tos savam patēriņam vai saimnieciskajai darbībai, tad IIN samaksas aspektā persona pati uzņemas arī atbildību par nodokļa samaksu.

Papildus apgabaltiesa vērš uzmanību uz to, ka pieteicēja paskaidrojumos ir norādījusi, ka 2015.gadā viņai bija kopdzīve ar /pers. D/, kas faktiski nozīmēja arī kopīgu saimniecību. Līdz ar to pieteicējas un /pers. D/ intereses naudas līdzekļu izmantošanas jomā pietiekami daudzos gadījumos bija abpusējas, proti, labumus no naudas līdzekļu izmantošanas varēja vienlaicīgi gūt abas personas. Analogi ir vērtējama arī pieteicējas un /pers. D/ veiktā projekta attīstība (faktiski saimnieciskā darbība) – arī šī projekta ietvaros pieteicēja varēja cerēt uz noteiktu labumu saņemšanu, kas vienlaicīgi dotu arī labumu /pers. D/.

Minētos aspektus apgabaltiesa piemin vien tādēļ, lai papildus norādītu, ka konkrēto situāciju nevar pielīdzināt finanšu starpniecībai, proti, pieteicējas darbības nevar tikt klasificētas kā tādas, kas aprobežojušās vienīgi ar naudas līdzekļu pieņemšanu un to tālāku nodošanu /pers. D/.

[14] Dienests ir atzinis pieteicējas gūtos ienākumus par ar nodokli apliekamiem ienākumiem saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 21.punktu.

Apgabaltiesa konstatē, ka ienākumi gūti, piesaistot investīcijas saimnieciskās darbības veikšanai, kā arī veicot darbības, kas nepieciešamas saimnieciskās darbības uzsākšanai un turpināšanai. Investīciju piesaiste saimnieciskajai darbībai var notikt gan saimnieciskās darbības sākumā, gan arī citos tās darbības posmos. Vērtējot pieteicējas darbību kopumā, norādāms, ka jau 2015.gadā pieteicējas darbībās saistībā ar projekta „/spēles nosaukums/" attīstīšanu ir saskatāmas saimnieciskās darbības iezīmes, tomēr zināmā mērā izskatāmajā gadījumā var runā arī par šādas saimnieciskās darbības uzsākšanas sākuma stadiju.

Dienests nav klasificējis pieteicējas darbības kā tādas, kas atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{3}punktam izpildītu kritērijus, kas nosaka saimnieciskās darbības definīciju. Līdz ar to apgabaltiesa apskata šos aspektus tikai tiktāl, ciktāl tas ir nepieciešams, lai novērtētu, vai pieteicējas gūtie ienākumi ir atzīstami par citiem ienākumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 21.punkta izpratnē. Ņemot vērā, ka pieteicēja pieņēma no /pers. B/ naudas līdzekļus un tos neatmaksāja, kā arī nav paredzējusi atmaksāt, tad šādi ienākumi ir atzīstami par apliekamiem ienākumiem.

Papildus arī norādāms, ka pieteicēja izvēlējās pieņemt no trešajām personām naudas līdzekļus par konkrēta projekta realizēšanu, bet šo naudas plūsmu nenodalīja un nereģistrēja saimniecisko darbību. Šie apstākļi nosaka pieteicējas tiesisko

statusu nodokļu samaksas aspektā, audita veikšanas metodiku un piemērojamās tiesību normas.

Situācijā, ja pieteicēja reģistrētu saimniecisko darbību, viņai būtu pienākums veikt katra atsevišķā darījumu reģistrāciju saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību", iesniegt dažādas nodokļu deklarācijas saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām" un citiem normatīvajiem aktiem. Savukārt, ja pieteicēja izvēlas neveikt saimnieciskās darbības reģistrāciju, tad pieteicējai nav arī tiesības nodokļu aprēķinā izmantot tos grāmatvedības uzskaites principus, kas paredzēti tieši saimnieciskajai darbībai, proti, atskaitīt dažādus izdevumus, kas ir saistīti ar saimniecisko darbību. Līdz ar to pieteicējas gūtie ienākumi no /pers. B/ ir apliekami ar IIN, neatņemot naudas summas, kuras pieteicēja ir tērējusi projekta „*/spēles nosaukums/*" realizācijai. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 21.punkta piemērošana prasa konstatēt vienīgi apliekamu ienākumu esību. Savukārt tas, kādā veidā persona tērē naudu, neietekmē nodokļa aprēķinu.

[15] Sākotnējā lēmumā dienests konstatēja, ka pieteicēja ir guvusi ienākumus no /pers. B/ 6230 *euro* apmērā, kas ir apliekami ar IIN kā citi ienākumi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 21.punkta izpratnē. Ar pārsūdzēto lēmumu šī ienākumu daļa tika samazināta. Apliekamo ienākumu apjoms tika samazināts par pieteicējas veiktajiem maksājumiem 2296,50 *euro* apmērā (1996,50 *euro* maksājumi SIA „/Nosaukums A/" un 300 *euro* maksājums /pers. C/).

Šāda sākotnējā lēmuma izmaiņa tiek pamatota ar to, ka attiecīgajā ienākumu daļā var konstatēt, ka /pers. B/ pārskaitītie naudas līdzekļi bija paredzēti /pers. D/ datorspēles „/spēles nosaukums/" projekta realizēšanai. Apgabaltiesas vērtējumā pārsūdzētais lēmums šajā daļā nav pamatots. Tas, ka daļa līdzekļu tika iztērēti noteiktam mērķim, nenozīmē, ka saņemtie naudas līdzekļi nav atzīstami par pieteicējas ienākumiem. Jānorāda, ka lēmums šajā daļā

noved pie nozīmīgām loģikas kļūdām un pretrunām.

Apgabaltiesas vērtējumā /pers. B/ paskaidrojumi dienestam (arī liecības tiesā), kā arī pašas pieteicējas paskaidrojumi norāda, ka visa saņemtā naudas summa bija paredzēta datorspēles „*/spēles nosaukums/*" projekta realizēšanai. Tāpat nav šaubu, ka /pers. D/ bija iesaistīts šajā projektā. Līdz ar to /pers. B/ neveica maksājumus ar dažādiem mērķiem. Tādējādi, ja atsevišķas pārskaitītās naudas summas daļas tiek klasificētas dažādi, tas noved pie nozīmīgām pretrunām lēmuma pamatojumā.

Vienlaikus var konstatēt, ka dienesta lēmums par to, ka daļa no ienākumiem nav atzīstami par pieteicējas ienākumiem, kopumā pieteicējai ir labvēlīgs. Dienests ne vien izslēdza šo ienākumu daļu no pieteicējas gūtajiem ienākumiem, bet arī slēpto ienākumu aprēķinā no pieteicējas izdevumiem izslēdza pieteicējas veiktos maksājumus 2296,50 *euro* apmērā (1996,50 *euro* maksājumi SIA „/Nosaukums A/" un 300 *euro* maksājums /pers. C/). Līdz ar to tas kopumā noved pie sākotnējā lēmuma atcelšanas noteiktā daļā.

Apgabaltiesa nepārskata dienesta lēmumu daļā, kas pieteicējai ir labvēlīgs, tomēr apgabaltiesai nākas pieskarties šai lēmuma daļai, ņemot vērā, ka darījums ar /pers. B/ lielā mērā ir vienots, kā arī ņemot vērā to, ka apelācijas sūdzībā dienesta lēmuma pretrunīgums tiek izmantots kā arguments tā atcelšanai arī spēkā atstātajā daļā.

Apgabaltiesa norāda, ka attiecībā uz atlikušo no /pers. B/ saņemto ienākumu daļu dienests ir konsekventi norādījis, ka šie ienākumi ir atzīstami par pieteicējas ienākumiem. Tādējādi dienesta kļūda ir konstatējama daļā, kas rada pieteicējai labvēlīgas sekas.

Apgabaltiesas vērtējumā, lai arī var saskatīt nekonsekvenci dienesta lēmuma secinājumos, tas tomēr nevar veidot pamatu dienesta lēmuma atcelšanai daļā, kurā dienests pamatoti norāda, ka pieteicējas bankas kontā no /pers. B/ saņemtie naudas līdzekļi ir pieteicējas ar IIN apliekami ienākumi. Šajā daļā dienesta lēmums atbilst konstatētajiem faktiem un tiesas sniegtajam novērtējumam.

[16] Ar lēmumu papildus aprēķinātajā nodokļu apjomā ietilpst arī ar slēpto ienākumu nodokļa aprēķina metodi aprēķinātā nodokļu daļa. Slēpto ienākumu apjomā no /pers. B/ saņemtie naudas līdzekļi tiek uzrādīti kā ienākumi, līdz ar to šie ienākumi samazina slēpto ienākumu daļu. Tādējādi šajā aprēķinā ienākumiem ir pieteicējas interesēm pozitīvi vērsta iedarbība, proti, pieteicēja ir ieinteresēta, lai šos ienākumus neņemtu vērā slēpto ienākumu aprēķinā. Dienesta lēmumā ir ņemti vērā ienākumi no /pers. B/ tādā apjomā, kādā tie tiek atzīti par pieteicējas ienākumiem (*3933,50 euro*).

Minētais norāda arī uz to, ka pat situācijā, ja apgabaltiesa būtu nonākusi pie secinājumiem, ka no /pers. B/ saņemtie naudas līdzekļi nav pieteicējas ienākumi, tas kopumā nebūtu pietiekami, lai mainītu pārsūdzētajā lēmumā noteikto IIN summu. Šādā veidā pieteicēja varētu panākt vienīgi to, ka mainās skaitļu izvietojums aprēķina sadaļās, bet kopējais rezultāts nemainās, proti, pieteicējai samazinātos identificētie apliekamiem ienākumi, bet pieaugtu „slēpto ienākumu" apjoms.

[17] Apelācijas sūdzībā pieteicēja argumentē, ka nepiekrīt pirmās instances tiesas secinājumiem, ka lietā iesniegtie čeki no veikaliem „Depo", „Maxima", „Rimi", no degvielas uzpildes stacijām „Neste" un „Statoil" u.c. neattiecas uz datorspēles projekta realizēšanu.

Minētā sakarā apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa sprieduma motīvu daļā ir ierakstījusi, ka pieteicēja ir iesniegusi čekus no minētajiem veikaliem un degvielas uzpildes stacijām u.c. nolūkā pierādīt, ka naudas summa 290 *euro* (50 *euro*+70 *euro*+100 *euro*+70 *euro*) ir attiecināma uz projektu „/spēles nosaukums/". Spriedumā tiesa arī norādījusi, ka minētie čeki nav atbilstoši noformēti, tajos norādītās preces viennozīmīgi nevar tikt atzītas par tādām, kas varētu būt saistītas ar projekta izpildi.

Apgabaltiesa konstatē, ka lietas materiālos neatrodas čeki no veikaliem „Depo", „Maxima", „Rimi" un no degvielas uzpildes stacijām „Neste", „Statoil" u.c.. Šādu dokumentu iesniegšanu neuzrāda arī pieteicējas un atbildēja paskaidrojumi,

kā arī iesniegto dokumentu uzskaitījums. Arī aplūkojot pirmās instances tiesas sēžu protokolus un noklausoties tiesas sēžu audioierakstus, nav konstatējams, ka šāda veida dokumenti būtu iesniegti pirmās instances tiesas sēžu laikā un tiesa būtu lēmusi par to pievienošanu lietas materiāliem. Tāpat arī lietā esošie dokumenti par procesa gaitu iestādē un dienesta lēmumu saturs neuzrāda čeku iesniegšanu un to, ka iestāde šādus dokumentus būtu vērtējusi.

Apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesas 2019.gada 11.jūnija tiesas sēdē tiek pieminēts, ka pieteicēja ir izvirzījusi argumentus par izdevumu esību, kas ir saistīti ar dzīvnieku uzturēšanu. Šie izdevumi pieteicējas ieskatā būtu saistāmi ar projekta „*/spēles nosaukums/*" realizēšanu. Ņemot vērā, ka pirmās instances tiesa arī spriedumā ir vērtējusi naudas summu 290 *euro*, tad var konstatēt, ka šī summa ir nevis čeki, bet gan /pers. B/ uz pieteicējas kontu veiktie bezskaidras naudas pārskaitījumi (50 *euro*+70 *euro*+100 *euro*+70 *euro*), kuros /pers. B/ nav norādījis, ka tie tiek veikti sadarbības līguma ietvaros (citos pārskaitījumos ir norādīts maksājuma mērķis „MOP" vai sadarbības līgums Nr.2015/19/03-01).

Jānorāda, ka saistībā ar šo ienākumu daļu dienests pārsūdzētajā lēmumā norādīja, ka šo maksājumu mērķis nav precīzi zināms. Dienests arī analizējis, ka pieteicējas konta izraksts laika posmā, kad no /pers. B/ tiek saņemti naudas līdzekļi 290 *euro* apmērā, uzrāda, ka 220 *euro* ir izlietoti pirkumiem veikalos „Depo", „Maxima", „Rimi" un degvielas uzpildes stacijās „Neste", „Statoil" u.c., kā arī tiek veikta skaidras naudas izņemšana un komisijas maksas par īsziņām un kartes mēneša maksājuma apmaksai.

Pārsūdzētā lēmuma saturs un tiesas materiālu analīze ļauj secināt, ka pirmās instances tiesas spriedumā ir kļūdaini norādīts, ka pieteicēja ir iesniegusi čekus par pirkumiem veikalos „Depo", „Maxima", „Rimi" un degvielas uzpildes stacijās „Neste", „Statoil", tādējādi cenšoties pierādīt naudas summas 290 *euro* apmērā saistību ar projekta attīstību. No lietas materiāliem konstatējams, ka dienests ir analizējis vienīgi pieteicējas konta izdruku saturu, savukārt pieteicēja ir izteikusi argumentus, ka arī pirkumi minētajos veikalos un degvielas uzpildes stacijās var tikt attiecināti uz projekta „/spēles nosaukums/" attīstīšanu. Līdz ar to lietā nav čeki, bet ir vienīgi pieteicējas bankas konta izdrukas kopija, kuras saturu arī ir vērtējusi iestāde un vēlāk arī tiesa.

Analizējot pieteicējas argumentu pēc būtības, apgabaltiesa norāda, ka šim argumentam nav nozīmes lietas iznākumā.

Pieteicējas saņemtie naudas līdzekļi no /pers. B/ ir atzīstami par pieteicējas ienākumiem arī tad, ja pieteicēja būtu visus šos līdzekļus izmantojusi projekta „*/spēles nosaukums/*" realizēšanai.

Apgabaltiesa jau vērsa uzmanību uz to, ka pieteicēja nav reģistrējusi saimniecisko darbību saistībā ar projekta „*/spēles nosaukums/*" attīstību. Līdz ar to pieteicējai nav tiesību, kādas piešķir likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmā daļa, kas paredz, ka fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Jānorāda, ka šādas kārtības izmantošana prasa arī ievērot likuma „Par grāmatvedību" un citu normatīvo aktu prasības. Ja persona neizpilda šāda veida prasības, tad izdevumi netiek ņemti vērā, nosakot personas apliekamos ienākumus.

[18] Rezumējot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pārsūdzētais lēmums daļā par pieteicējas darījumu ar /pers. B/ ir tiesisks un pamatots, bet pieteikums noraidāms.

Apgabaltiesa secina, ka pirmās instances tiesas spriedumā atsevišķi iekļautie izteikumi ir neprecīzi, tomēr tie nav noveduši pie nepareiza rezultāta.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 27.jūlija lēmuma Nr.31.2-22.10/3353 atcelšanu daļā par /pers. A/ darījumu ar /pers. B/.

Spriedumu var pārsūdzēt Senāta Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, kasācijas sūdzību iesniedzot Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnesis referents V.Poķis

Tiesneses L.Paegļkalna

S.Liniņa