ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr. A420236315
Lietas arhīva Nr. AA43-0461-17/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017. gada 21. jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere,

tiesneses I. Amona un K. Kalvāne

piedaloties pieteicējam /pers. A/ un atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015. gada 27. maija lēmuma Nr. 22.10/L-21609 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 21. aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs /pars. A/Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – dienests) iesniedzis Mantiskā stāvokļa deklarāciju uz 2011. gada 31. decembri.

2013. gada 5. aprīlī dienests pieteicējam nosūtīja vēstuli, lūdzot iesniegt papildu deklarāciju par 2010., 2011. gadu. Pieteicējs uz minēto vēstuli neatsaucās. 2013. gada 27. maijā pieteicējam atkārtoti tika nosūtīta vēstule, tomēr pieteicējs dienesta aicinājumam neatsaucās (*lietas 1. sējuma 83. lapa*).

Dienesta Nodokļu kontroles pārvalde no 2014. gada 4. februāra līdz 10. jūnijam (audita termiņā netika ieskaitīts laika posms no 2014. gada 27. marta līdz 14. aprīlim sakarā ar informācijas pieprasījumu Igaunijas Republikas nodokļu administrācijai) pieteicējam veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2011. gadu.

Audita rezultātā ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2014. gada 10. jūnija lēmumu Nr. 23.12./L-608 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikts IIN 88 824,17 *euro*, soda nauda 26 647,25 *euro* un nokavējuma nauda 26 425,19 *euro*. Pieteicējs sākotnējo lēmumu apstrīdēja.

Ar dienesta ģenerāldirektora 2015. gada 27. maija lēmumu Nr. 22.10/L-21609 (turpmāk – dienesta lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Dienesta lēmumā konstatēts, ka lietā pastāv strīds par IIN ieturēšanu par saņemtajiem naudas līdzekļiem no fiziskām personām – /pers. I/, /pers. J/ (/pers. J/), /pers. L/ un /pers. M/ (/pers. M/), ārvalstu uzņēmumiem – */nosaukums M/., /nosaukums S/, /nosaukums F/., /nosaukums G/ un /nosaukums T/*, kā arī gūto labumu kā fiziskās personas pilnvarotajai personai no darījuma ar nekustamo īpašumu /adrese A/, Rīgā.

Dienesta lēmumā secināts, ka 2011. gadā pieteicēja līdzekļu izlietojums pārsniedz viņa ienākumu avotus, līdz ar to veidojas slēptais ienākums Ls 73 896,94 apmērā, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta trešās daļas 21. punktu ir apliekams ar nodokli.

[2] Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicēja pieteikums par dienesta lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

Visi saņemtie pārskaitījumi no kompānijām */nosaukums M/. , /nosaukums S/, /nosaukums F/. , /nosaukums T/* tika saņemti kā aizdevumi, kas tika atdoti noteiktajā laikā. Savukārt visi saņemtie pārskaitījumi no kompānijas /nosaukums G/ tika saņemti kā aizdevumu atmaksa, kas tika izsniegti pirms 2011. gada.

Tāpat pieteicējs norādījis, ka visi saņemtie pārskaitījumi no fiziskām personām /pers. I/, /pers. J/, /pers. L/ un /pers. M/ tika saņemti kā aizdevumu atmaksa, kas tika izsniegti pirms 2011. gada.

Savukārt nauda, kas tika saņemta no /pers. U/, pilnā apjomā nodota /pers. V/.

Pieteikumā norādīts, ka visu iepriekšminēto apstiprina aizdevuma līgumi un vienošanās, kas arī apliecina, ka pieteicējs no minētajiem darījumiem nav guvis labumu, minētie darījumi nav apliekami ar IIN.

[3] Administratīvajā rajona tiesā saņemtajā paskaidrojumā dienests pieteikumu uzskata par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz dienesta lēmumā ietvertajiem argumentiem. Paskaidrojumā papildus norādīts turpmāk minētais.

Pieteicējs nav iesniedzis dienestam dokumentus un sniedzis paskaidrojumus par apstrīdētajiem darījumiem un saņemto naudas līdzekļu izcelsmi, līdz ar to nav varējis atspēkot audita pārskatā un dienesta lēmumā konstatēto.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 21. aprīļa spriedumu pieteicēja pieteikums noraidīts, pamatojoties uz tālāk minētajiem argumentiem.
[4.1] Pieteicējs 2011. gadā saņēmis pārskaitījumus no fiziskām personām /pers. J/, /pers. M/, /pers. I/, /pers. L/, ārvalstu uzņēmumiem – */nosaukums M/., /nosaukums S/, /nosaukums F/., /nosaukums G/* un */nosaukums T/.*

Pieteicējam no 2014. gada 4. februāra līdz 10. jūnijam veikts IIN audits par 2011. gadu. Auditā konstatēts, ka pieteicēja 2011. gada līdzekļu izlietojums pārsniedz viņa ienākumu avotus, līdz ar to veidojas slēptais ienākums Ls 73 896,94 apmērā. Pieteicēja ienākumi no uzņēmumiem /nosaukums S/, /nosaukums T/, /nosaukums M/., /nosaukums F/., fiziskām personām /pers. I/, /pers. J/, /pers. L/, /pers. M/ atzīti par ienākumiem, no kā maksājams IIN. Dienests secinājis, ka pieteicējs guvis labumu no darījuma starp /pers. U/ un /pers. V/ Ls 4960,68 apmērā, no kura maksājams IIN.

Līdz ar to lietā ir strīds par to, vai pieteicējs auditējamajā periodā ir guvis mantisku labumu no minētajiem uzņēmumiem un fiziskām personām.
[4.2] Tiesa konstatēja, ka pieteicējs par audita veikšanu informēts savlaicīgi, paziņojumi 2013. gada 13. decembrī un 2014. gada 3. janvārī nosūtīti uz deklarēto dzīvesvietu /adrese/ (lietas 1. sējuma 87., 85. lapa). Auditori ir vērtējuši dažādos reģistros pieejamo informāciju par pieteicēju, mantiskā stāvokļa deklarāciju uz 2011. gada 31. decembri, kredītiestāžu sniegto informāciju, fizisku un juridisku personu paskaidrojumus (*lietas 1. sējuma 37. lapa*).

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs nav reaģējis uz dienesta sūtītajām vēstulēm un uzaicinājumiem, audita laikā nav iesniedzis pieprasītos dokumentus vai jebkādus citus dokumentus, kas apliecina viņa mantisko stāvokli. Dokumenti pirmo reizi iesniegti tikai tiesvedības ietvaros. Tādēļ vispirms tiesa izvērtēja, kā lietas izskatīšanu var ietekmēt apstāklis, ka pieteicējs tikai tiesvedības ietvaros iesniedzis dokumentus, kas nebija dienesta rīcībā ne audita ietvaros, ne apstrīdēšana procesā.
[4.3] Kā atzinis Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Augstākā tiesa) 2015. gada 25. jūnija spriedumā lietā Nr. SKA-801/2015, nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju. Nodokļu administrācija var noteikt pareizu nodokļa saistību tikai tad, ja tai ir zināmi visi faktiskie apstākļi, kas ir šādas saistības pamatā. Šādi fakti vispilnīgāk ir pieejami un zināmi pašam nodokļu maksātājam, tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi, iesniegt administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus. Tiesiska pienākuma veidā tas uzsvērts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15. panta pirmās daļas 5., 6., 10., 11. punktā un 32. pantā.

Līdzdarbības pienākuma izpildei vispiemērotākais brīdis ir audita norises laiks. Nodokļu maksātāja iesniegtie dokumenti un sniegtā informācija nodokļu administrācijai ir pamats tālāko audita darbību veikšanai, noskaidrojamo apstākļu papildu izmeklēšanai. Savlaicīga informācijas sniegšana ir paša nodokļu maksātāja interesēs, lai nodokļu administrācijas lēmums būtu objektīvs un tiesisks.

Nodokļu maksātājs ir tiesīgs apstrīdēt audita rezultātā pieņemto lēmumu par nodokļu saistības noteikšanu augstākā iestādē. Gan apstrīdot audita rezultātā pieņemto lēmumu, gan pārsūdzot to tiesā, nodokļu maksātājs ir tiesīgs iesniegt papildu pierādījumus. Iesniedzot papildu pierādījumus pēc audita noslēguma apstrīdēšanas procesā vai tiesā, nodokļu administrācijai vai tiesai ir jāskaidro iemesls, kādēļ šādi pierādījumi tiek iesniegti ar novēlošanos, tā pamatojums un ticamība (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 20.2. un 20.3. apakšpunktu*).

Lai arī administratīvā akta apstrīdēšana ir sākotnējās administratīvās lietas turpinājums (Administratīvā procesa likuma 76. panta trešā daļa), tomēr tas nenozīmē audita turpināšanu. Tāpēc audita rezultātu apstrīdēšanas procesā ar papildu pierādījumu iesniegšanu nevar pilnīgi aizstāt audita procedūru. Pretējā gadījumā tiktu radīta situācija, ka nodokļu maksātājs nesadarbotos ar nodokļu administrāciju audita laikā, bet gan, novērtējot vienīgi nodokļu administrācijas pašas iegūto informāciju un izdarītos secinājumus audita rezultātā pieņemtajā lēmumā, izlemtu, kurus faktus tas ir ieinteresēts atklāt. Audita rezultātā pieņemtā lēmuma apstrīdēšanas procesā nodokļu maksātājs var iesniegt papildu pierādījumus par tiem faktiem vai pierādījumiem, kuri jau tikuši iesniegti vai izskatīti audita ietvaros. Tādi paši secinājumi attiecināmi arī uz tiesvedības procesu par nodokļu administrācijas administratīvo aktu. Arī tiesā nodokļu maksātājs var iesniegt vienīgi papildu pierādījumus. Pretējā gadījumā tiesa uzņemtos nodokļu administrācijas funkcijas un veiktu nodokļu auditu.

[4.4] No minētajām atziņām, vērtējot tās kopsakarā, secināms, ka nodokļu maksātāja pienākums ir līdzdarboties nodokļu audita veikšanas laikā. Nodokļu maksātāja pienākums ir iesniegt visus tā rīcībā esošos dokumentus, kas varētu attiekties uz auditējamiem nodokļiem un auditējamo periodu jau audita ietvaros, pretējā gadījumā zustu audita jēga un nodokļu maksātājs to varētu izmantot negodprātīgi. Augstākā tiesa nepārprotami ir norādījusi, ka ne tiesa un pat ne audita lēmuma apstrīdēšanas stadija nav paredzēta to dokumentu iesniegšanai, kuri bija iesniedzami audita ietvaros, izņemot, ja vien nodokļu maksātājs iesniedz kādu papildu pierādījumu tiem faktiem vai pierādījumiem, kuri jau vērtēti audita ietvaros. Iesniedzot papildu pierādījumus tiesā, tiesai ir jāskaidro iemesls, kādēļ šādi pierādījumi tiek iesniegti ar novēlošanos, tā pamatojums un ticamība.

Ņemot vērā minētajā Augstākās tiesas spriedumā izteiktās atziņas, tiesa noskaidroja tiesvedības laikā iesniegto dokumentu nozīmi, proti, vai tie ir papildu pierādījumi, kā arī iemeslus pierādījumu novēlotai iesniegšanai. Ja tiesa atzīst, ka nav pastāvējuši objektīvi iemesli dokumentu novēlotai iesniegšanai, tiesai nav pamata tos pārvērtēt un atzīt par pierādījumiem, kas apstiprina pieteicēja apgalvojumus, jo, kā jau norādīts iepriekš, nodokļu administrācijas funkcija (audita veikšana) neietilpst tiesas kompetencē.

[4.5] Tiesa no lietas materiāliem konstatēja, ka audita laikā pieteicējs ar dienestu nav sadarbojies, nav sniedzis paskaidrojumus, nav iesniedzis dienestam pieprasītos dokumentus.

Dokumenti un pierādījumi nav iesniegti audita laikā, nav pievienoti arī apstrīdēšanas iesniegumam, kaut gan pieteicējs ir norādījis, ka attaisnojuma dokumenti tiks iesniegti līdz 2014. gada 5. septembrim (*lietas 1. sējuma 19. lapa*). Minētajā datumā dokumenti iesniegti netika, pieteicējs iesniedza dienestam iesniegumu, norādot, ka dokumenti tiks iesniegti līdz 2014. gada 25. decembrim (*1. sējums lietas 20. lapa*). Tomēr līdz norādītajam datumam dokumenti netika iesniegti.

Savukārt tiesā pieteicējs iesniedza virkni dokumentus: aizdevuma līgumus, vienošanās, vienošanās par parāda samaksu, konta pārskatus, /pers. L/ notariālo apliecinājumu (*lietas 2. sējuma 40.–88. lapa, 121.–138. lapa un 145. lapa*). Norādāms, ka dokumenti tika iesniegti pat ne vienlaicīgi ar pieteikumu, kas saņemts 2015. gada 27. jūnijā, bet daudz vēlāk – 2015. gada 25. novembrī. Savukārt /pers. L/ notariālais apliecinājums tika iesniegts 2016. gada 29. janvārī.

No minētā dokumentu uzskaitījuma redzams, ka pieteicējs tiesvedības ietvaros ir iesniedzis dokumentus, kas pierāda no uzņēmumiem un privātpersonām saņemtos maksājumus. Dokumenti datēti ar 2010., 2011. gadu (izņemot /pers. L/ notariālais apliecinājums). Tātad minētajiem dokumentiem, ja tādi vispār bija pieteicēja rīcībā, bija jābūt iesniegtiem un izvērtētiem jau audita ietvaros. Tādējādi nav pamata tos atzīt par papildu pierādījumiem, kuru iesniegšana ārpus audita būtu pieļaujama.

Secīgi tiesa noskaidroja dokumentu iesniegšanas nokavējuma iemeslus.

Pārbaudot audita norisi un pieteicēja sadarbību ar auditoriem, tiesa konstatēja šādus faktiskos apstākļus. Proti, jau 2013. gada 5. aprīlī dienests pieteicējam uz deklarēto un vienlaikus faktisko dzīvesvietu nosūtīja vēstuli, lūdzot iesniegt papildu deklarāciju par 2010., 2011. gadu. 2013. gada 27. maijā pieteicējam atkārtoti tika nosūtīta vēstule (*lietas 1. sējuma 83. lapa*). 2013. gada 13. decembrī un 2014. gada 3. janvārī pieteicējam nosūtīts paziņojums un lēmums par nodokļu audita veikšanu (*lietas 1. sējuma 85., 87. lapa*). 2014. gada 5. februārī pieteicējam nosūtīts uzaicinājums ierasties uz atkārtotu audita sākuma sarunu (*lietas 1. sējuma 88. lapa*). 2014. gada 24. aprīlī pieteicējam uz deklarēto adresi Kijevā nosūtīts lēmums par audita veikšanas nosacījumu maiņu (*lietas 1. sējuma 84. lapa*).

Kā tika konstatēts iepriekš, pieteicējs ne uz vienu no minētajiem uzaicinājumiem nav reaģējis, nav iesniedzis dienesta prasītos dokumentus, nav sniedzis paskaidrojumus par 2011. gadā gūtajiem ienākumiem. Apstrīdēšanas iesniegumā dienestam pieteicējs norādījis, ka attaisnojuma dokumenti tiks iesniegti līdz 2014. gada 5. septembrim (*lietas 1. sējuma 19. lapa*), pēc tam norādījis, ka dokumenti tiks iesniegti līdz 2014. gada 25. decembrim (*lietas 20. lapa*).

Pieteicējs, skaidrojot tiesai nereaģēšanas un dokumentu novēlotas iesniegšanas iemeslus, norādīja vairākus iemeslus. Skaidroja, ka par auditu uzzinājis tikai 2014. gada vasarā, kad bija pieņemts sākotnējais lēmums. Adresē /adrese/ dokumentus nesaņēma tādēļ, ka pasts tos nepiegādāja, gan tādēļ, ka māja atradās sliktā rajonā, ārdurvis nebija aizslēgtas, un pieteicējs pavēstes nesaņēma. No 2014. gada pavasara pieteicējs dzīvojis Kijevā. Tajā laikā visi pieteicēja rīcībā esošie dokumenti, ko pieteicējs pirms tiesas sēdes iesniedza tiesā, tika glabāti Doņeckā pie pieteicēja drauga. Kad tika uzrakstīts apstrīdēšanas iesniegums, pieteicējs jau dzīvojis Rīgā, bet dokumenti palika Doņeckā. Radušās situācijas (karadarbības) dēļ pasta sakari bija traucēti, nebija iespējams savlaicīgi saņemt dokumentus. Nebija iespēju saņemt dokumentus arī no darījumos iesaistītajām juridiskajām personām, jo ar šīm personām kopš 2013. gada pieteicējs vairs neuztur kontaktus

(*2015. gada 30. novembra tiesas sēde audio protokola 24:58 - 33:40*).

[4.7] Novērtējot pieteicēja norādītos nereaģēšanas un dokumentu novēlotas iesniegšanas iemeslus, tiesa tos atzina par nepamatotiem.

[4.7.1] Neapstiprinās pieteicēja arguments, ka viņš nav saņēmis uz deklarēto dzīvesvietu /adrese/ dienesta sūtītās vēstules. Piemēram, lietai ir pievienots dienesta vairumā nodoto reģistrēto sūtījumu saraksts, no kā izriet, ka pieteicējam ir nosūtīta 2013. gada 5. aprīļa vēstule, reģistrācijas Nr. /numurs/ (*lietas 2. sējuma 105. lapas otra puse*). VAS „Latvijas Pasts" apstiprinājis, ka minētais sūtījums pieņemts nosūtīšanai 2013. gada 9. aprīlī, 2013. gada 10. aprīlī nodots pastniekam piegādei. Adresātu piegādes laikā nebija iespējams sastapt, pastkastītē tika atstāts informatīvais paziņojums vēstuli saņemt Rīgas 1. pasta nodaļā. 2013. gada 13. aprīlī tika izdrukāts un piegādāts atkārtots informatīvs paziņojums. Viena mēneša glabāšanas laikam beidzoties, vēstule nosūtīta atpakaļ piegādātājam (*lietas 2. sējuma 115. lapa*). No minētā secināms, ka pieteicējs ir ignorējis VAS „Latvijas Pasts" atstātos aicinājumus, un pats savas vainas dēļ nav devies uz pastu pēc sūtījuma.

Savukārt attiecībā uz vienkāršo vēstuļu korespondenci VAS „Latvijas Pasts" paskaidrojis, ka tā tiek ievietota pastkastītē vai izsniegta atbildīgajai personai.

Tāpat pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus savam apgalvojumam, ka 2013. gada beigās – 2014. gada sākumā mājas /adrese/, iedzīvotājiem būtu bijušas problēmas ar korespondences piegādi. Ņemot vērā pieteicēja Mantiskā stāvokļa deklarācijā uz 2011. gada 31. decembri atspoguļoto informāciju par īpašumiem (zemi un ēkām Ēģiptē, Libērijā, Irānā, Taizemē), mantu un finanšu līdzekļiem (piemēram, izsniegtais aizdevums 9 349 901 USD apmērā) (*lietas 1. sējuma 36. lapas otra puse un 37. lapa*), ir apšaubāms, ka pieteicējs Rīgā ir dzīvojis nelabvēlīgā rajonā un mājā, kurai nav slēdzamas kāpņu telpas durvis.

[4.7.2] Apšaubāms ir arī arguments, ka pieteicējs nav saņēmis 2014. gada 24. aprīlī uz deklarēto adresi Kijevā nosūtīto dienesta lēmumu par audita veikšanas nosacījumu maiņu (*lietas 1. sējuma 84. lapa*). Tiesas rīcībā nav ziņu, ka minētajā laika posmā Kijevā būt notikušas nekārtības vai karadarbība, kā rezultātā traucēti pasta sakari.

[4.7.3] Kā būtisks apstāklis vērtējams, ka pieteicējs vairākkārt dienestam norādījis, ka pierādījumi tiks iesniegti līdz noteiktam datumam, taču tā arī netika iesniegti. Apstrīdēšanas iesniegums dienestam, kad pirmo reizi norādīts uz pieteicēja rīcībā esošiem pierādījumiem, iesniegts 2014. gada 26. augustā. Iesniegumā norādīts, ka daži dokumenti ir svešvalodā, tie nodoti tulkošanai valsts valodā (*lietas 1. sējuma 19. lapa*). Tātad no iesnieguma nepārprotami izriet, ka vismaz virkne dokumentu ir pieteicēja rīcībā un jau ir nodoti tulkošanai. Tomēr pirmo reizi dokumenti ar to tulkojumiem iesniegti tikai tiesvedības laikā – 2015. gada 26. novembrī, t.i., pēc viena gada un trīs mēnešiem. Iesniegto iztulkoto dokumentu apjoms sastāda 27 lapas, no kuriem vienā ir iztulkoti divi teikumi (*lietas 2. sējuma 42.–88. lapa*). Tiesas ieskatā nepastāv pat vismazāko šaubu, lai secinātu, ka profesionālam tulkam 27 lapu iztulkošanai no angļu uz latviešu valodu nav nepieciešami 15 mēneši, šāda darba veikšanai ir vajadzīgs daudz īsāks laiks. No minētā izriet, ka, ja dokumenti apstrīdēšanas iesnieguma iesniegšanas brīdī būtu bijuši pieteicēja rīcībā, tad tie savlaicīgi būtu iztulkoti un iesniegti dienesta ģenerāldirektoram izvērtēšanai un dienesta lēmuma pieņemšanai, kas sagatavots 2015. gada 27. maijā.

[4.7.4] Administratīvo tiesu judikatūrā konsekventi atzīts, ka nodokļu administrēšana lielā mērā balstās uz informāciju, ko iesniedz nodokļu maksātājs. Tāpēc nodokļu maksātājam atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pantam un Administratīvā procesa likuma 150. panta trešajai daļai aktīvi jāpiedalās pierādījumu savākšanā un iesniegšanā nodokļu administrācijai. Tātad, ja pieteicēja rīcībā patiešām bija dokumenti, kas pierāda strīdus ienākumus, viņam bija jādara viss iespējamais, lai tos iegūtu un iesniegtu dienestam. Tātad, ja, piemēram, bija traucēti pasta sakari, viņam pašam bija jādodas uz Doņecku pēc dokumentiem. Tiesas ieskatā laika posms no 2014. gada 26. augusta līdz 2015. gada 27. maijam ir bijis pietiekošs, lai pieteicējs pats personīgi aizbrauktu uz Doņecku pakaļ dokumentiem, ja tie patiešām tur ir atradušies.

[4.8] Kopsakarā izvērtējot visus minētos apstākļus, tiesa uzskatīja, ka nav konstatējami objektīvi šķēršļi, kādēļ pieteicējs nevarēja iesniegt dienestam jau audita ietvaros visus ienākumus apliecinošus dokumentus. Apkopojot tiesas uzskaitītos faktus kopsakarā ar pieteicēja paskaidroto un apstrīdēšanas iesniegumā norādīto, secināms, ka pieteicēja sniegtā informācija par dokumentu savlaicīgas neiesniegšanas iemesliem nav pakļauta loģiskam izskaidrojumam un nav ticama. Ja pieteicēja rīcībā ienākumus apliecinoši dokumenti būtu bijuši, tie būtu iztulkoti un tiktu iesniegti savlaicīgi. Pieteicējs nav rīkojies godprātīgi, attiecīgos dokumentus, kuriem bija jābūt audita rīcībā, iesniedzot tikai tiesvedības ietvaros. Pieteicēja rīcība norāda un negodprātīgu savu tiesību izmantošanu.

[4.9] Ņemot vērā visus spriedumā izvērtētos apstākļus un izdarītos secinājumus, tiesa atzina, ka pieteicējs tiesvedības laikā iesniedzis pamatdokumentus, kuri bija iesniedzami audita ietvaros, un novēlotās iesniegšanas iemesli nav atzīstami par attaisnojošiem, proti, tiesas vērtējumā izskatāmajā lietā nav konstatēti šķēršļi dokumentu iesniegšanai audita ietvaros auditoru noteiktajos termiņos. Nekādus procesuālus pārkāpumus, labas pārvaldības principa pārkāpumus dienesta rīcībā tiesa nesaskatīja. Tiesas sēdē izteikti pilnīgi jauni argumenti un iebildumi (piemēram, par aizdevumu atdošanu gleznu veidā), kas nav bijuši apstrīdēšanas iesniegumā un ko dienests nav vērtējis. Minētais ir pretrunā Administratīvā procesa likumā noteiktajai lietas ārpustiesas izskatīšanas kārībai, proti, strīdus jautājumi pirms vēršanās tiesā jāizvērtē iestādes ietvaros augstākā iestādē, bet tiesai jāveic kontrole pār augstākas iestādes lēmumu.

Tiesa atzina, ka pieteicējs nav pienācīgi izpildījis savu līdzdarbības pienākumu, tāpēc tiesvedības laikā iesniegtie dokumenti, kas apliecina darījumus ar uzņēmumiem */nosaukums S/, /nosaukums T/, /nosaukums M/., /nosaukums F/., /nosaukums G/*, fiziskām personām /pers. J/, /pers. M/, nav pārvērtējami.

[4.10] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1. panta pirmās daļas 3. punktu iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, tostarp, no citiem ienākuma avotiem.

Atbilstoši likuma 3. panta pirmajai daļai ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļu maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu apjoms. Šā panta otrā daļa paredz, ka iekšzemes nodokļu maksātāja gada apliekamais ienākums ir viņa gada ienākums, izņemot šā likuma 9. pantā minētos neapliekamos ienākumus, no kura tiek atskaitīti šā likuma 10. pantā noteiktie attaisnotie izdevumi, maksātāja gada neapliekamais minimums, kā arī šā likuma 13. pantā noteiktie atvieglojumi. Savukārt atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta trešās daļas 21. punktam pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti citi ienākumi, kas nav minētie šā likuma 9. pantā.

Ņemot vērā spriedumā norādīto, kā arī faktu, ka minētās fiziskās personas un uzņēmumu personas ir ārvalstu pilsoņi, kuru viedokli par izmaksāto naudas līdzekļu faktiskajiem apstākļiem iegūt nav bijis iespējams, dienests pamatoti secinājis, ka no ārvalstu uzņēmumiem Serena *Limited, /nosaukums T/, /nosaukums M/., /nosaukums F/., /nosaukums G/*, fiziskām personām /pers. J/, /pers. M/ gūtie ienākumi saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta trešās daļas 21. punktu ir atzīstami par ienākumiem, no kuriem maksājams IIN.

[4.11] Lietā nav strīda, ka pieteicējs 2011. gadā guvis ienākumus no /pers. L/ Ls 20 apmērā un /pers. I/ Ls 100 apmērā. Dienests noteicis, ka šie ienākumi arī ir atzīstami par ienākumiem, no kuriem maksājams IIN. Pārbaudot dienesta izdarīto secinājumu pamatotību, tiesa nodibināja turpmāk minēto.

[4.11.1] Kā tika norādīts iepriekš, audita laikā pieteicējs ar dienestu nav sadarbojies, nav sniedzis paskaidrojumus, nav iesniedzis dienestam pieprasītos dokumentus. Tātad audita laikā pieteicējs nav sniedzis informāciju un dokumentārus pierādījumus par naudas līdzekļu faktiskajiem apstākļiem. Dokumenti un pierādījumi nav iesniegti ne audita laikā, nav pievienoti arī apstrīdēšanas iesniegumam. Tā kā pieteicējs nepildīja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pantā noteikto pienākumu aktīvi piedalīties pierādījumu savākšanā un iesniegšanā nodokļu administrācijai, dienests pamatoti pārbaudes laikā balstījās uz tā rīcībā pieejamo informāciju.

[4.11.2] Lai arī /pers. I/ 2011. gada 1.decembrī un /pers. L/ 2011. gada 14. decembrī veikto maksājumu mērķis ir norādīts „parāda atgriešana", no dzīvē gūtajiem novērojumiem tiesai zināms, ka ne visos gadījumos maksājuma mērķī ir norādāma precīza informācija. Tas ir atkarīgs, kam un par ko tiek maksāts. Darījumā starp divām privātpersonām ikviena persona pati izvēlas, kādu maksājuma mērķi norādīt, maksājuma mērķa saturs var būt maksātāja subjektīva izvēle. Līdz ar to maksājuma mērķī ir iespējams norādīt jebkādu pamatojumu. Tādēļ tas, ka /pers. L/ un /pers. I/ maksājuma mērķī norādījis „parāda atgriešana", automātiski nepierāda, ka tas patiešām tā ir.

Dienests /pers. L/ un /pers. I/ nosūtīja uzaicinājumus ierasties dienestā un sniegt paskaidrojumus par pieteicējam pārskaitītajiem naudas līdzekļiem (*lietas 1. sējuma 89., 90. lapa*). Tomēr minētās personas dienesta uzaicinājumu atstāja bez ievērības. /pers. L/ un /pers. I/ ignorēja tiesas nosūtītās pavēstes un neieradās arī liecību sniegšanai tiesā. Līdz ar to ne audita ietvaros, ne tiesā nav bijis iespējams noskaidrot šo fizisko personu vārdā izmaksāto naudas līdzekļu faktiskos apstākļus.

[4.11.3] Lai arī pieteicējs tiesvedības laikā ir iesniedzis /pers. L/ notariālo apliecinājumu (*lietas 2. sējuma 145. lapa*), pamatojoties uz apsvērumiem, kas izteikti iepriekš, tiesa atzina, ka pieteicējs nav pienācīgi izpildījis savu līdzdarbības pienākumu, tāpēc tiesvedības laikā iesniegtais /pers. L/ notariālais apliecinājums, kas apliecina darījumu ar pieteicēju, nav pārvērtējams.

[4.12] Tā kā pieteicējs audita ietvaros nesniedza paskaidrojumu, kādos apstākļos un kādiem mērķiem nauda /pers. L/ un /pers. I/ aizdota, neiesniedza dokumentārus pierādījumus naudas aizdošanas faktiskajiem apstākļiem, kā arī audita ietvaros nebija iespējams iegūt minēto personu paskaidrojumus, dienests pamatoti noteicis, ka no /pers. L/ un /pers. I/ 2011. gadā saņemtie naudas līdzekļi Ls 20 un Ls 100 apmērā atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta trešās daļas 21. punktam ir atzīstami par pieteicēja ienākumiem, no kuriem maksājams IIN.

[4.13] 2011. gadā pieteicējs saņēmis pārskaitījumu Ls 15 650 no /pers. U/. Lietā noskaidrots, ka pārskaitījums saņemts kā pirkuma maksa par /pers. V/ piederošā nekustama īpašuma /adrese A/, Rīgā, pārdošanu. Saskaņā ar pieteicēja konta pārskatu Ls 13 496,62 2011. gada 5. septembrī pārskaitīti /pers. V/ (*lietas 1. sējuma 123. lapa*). No minētā dienests secinājis, ka pieteicējs /pers. V/ nav nodevis pirkuma maksu pilnā apmērā, līdz ar to guvis ienākumus, kas apliekami ar IIN.

Pieteicējs dienesta secinājumam nepiekrīt un norāda, ka /pers. V/ ir atdota visa par pārdoto dzīvokli saņemtā nauda – daļa ar pārskaitījumu, daļa atdota skaidrā naudā. Tādēļ tiesa noskaidroja, vai lietā ir pierādījumi, ka atlikusī no /pers. U/ saņemtā naudas summa ir nodota /pers. V/.

[4.14] Izvērtējot pieteicēja un dienesta argumentus, kā arī liecinieces /pers. A0/ tiesas sēdē sniegtās liecības, tiesa secināja, ka pieteicējs nav pierādījis, ka /pers. V/ ir atdota visa par nekustamā īpašuma pārdošanu saņemtā naudas summa pilnā apmērā.

[4.14.1] Dienests /pers. V/ nosūtīja uzaicinājumu rakstveidā sniegt paskaidrojumus par darījumu ar pieteicēju (*lietas 1. sējuma 102. lapa*). Tomēr /pers. V/ dienesta uzaicinājumu atstāja bez ievērības. /pers. V/ ignorēja tiesas nosūtītās pavēstes un neieradās arī liecību sniegšanai tiesā. Līdz ar to ne audita ietvaros, ne tiesā nav bijis iespējams iegūt /pers. V/ viedokli. Tātad /pers. V/ nav apstiprinājusi pieteicēja sniegtās informācijas atbilstību faktiskajiem apstākļiem.

[4.14.2] Lai arī pieteicējs tiesvedības laikā ir iesniedzis vienošanos, kas parakstīta no viņa un /pers. V/ puses (*lietas 2. sējuma 41. lapa*), pamatojoties uz apsvērumiem, kas izteikti iepriekš, tiesa atzina, ka pieteicējs nav pienācīgi izpildījis savu līdzdarbības pienākumu, tāpēc tiesvedības laikā iesniegtā vienošanās nav pārvērtējama. Papildus tiesa norādīja, ka vienošanās nav notariāli apliecināta, līdz ar to nav zināms, kādos apstākļos, un, kad dokuments tapis, vai uz tās patiešām ir /pers. V/ paraksts.

[4.14.3] Pēc pieteicēja lūguma tiesas sēdē liecinieces statusā tika uzklausīta pieteicēja bijusi dzīvesbiedre /pers. A0/.

Lai arī lieciniece /pers. A0/ apliecināja, ka pieteicējs ir atdevis /pers. V/ visu naudas summu, kas saņemta no /pers. U/, tiesa liecībām ticamību nepiešķīra. Pirmkārt, par /pers. A0/ kā liecinieci pirmo reizi norādīts tikai tiesas sēdē. Savukārt ne apstrīdēšanas iesniegumā dienestam, ne pieteikumā tiesai pieteicējs nav norādījis ne to, kādos apstākļos /pers. V/ tika nodota atlikusī naudas summa, ne to, ka darījumam bija lieciniece. Tātad pieteicējs tiesas sēdē norādījis uz apstākļiem, kas līdz šim dienestam nav bijuši zināmi un nav vērtēti. Otrkārt, /pers. A0/ ir pieteicēja bijusī dzīvesbiedre, no kontu pārskatiem redzams, pieteicējs ir veicis naudas pārskaitījumus gan viņai, gan ģimenes loceklim /pers. AA/, līdz ar to nav izslēdzams, ka lieciniece ir ieinteresēta sniegt pieteicējam labvēlīgu faktisko apstākļu izklāstu.

Tādējādi lietā nav pierādīts, ka pieteicējs /pers. V/ ir nodevis pirkuma maksu pilnā apmērā. Ņemot vērā, ka atbilstoši konta pārskatam /pers. V/ par darījumu ar nekustamo īpašumu /adrese A/ no saņemtās pirkuma summas Ls 15 650 nodoti Ls 10 689,32, dienests pamatoti secinājis, ka pieteicējs 2011. gadā guvis labumu Ls 4960,68 apmērā. Līdz ar to dienests pamatoti minētos naudas līdzekļus kvalificējis kā ar IIN apliekamos ienākumus likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta trešās daļas 21. punkta izpratnē.

[4.15] Tiesa atsaucās uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31. panta pirmo daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmo, piekto daļu un 29. panta otro daļu.

Ņemot vērā dienesta lēmumā un šajā spriedumā konstatēto, pieteicējam pamatoti aprēķināts papildus IIN, soda nauda un nokavējuma nauda dienesta lēmumā norādītajā apmērā.

Tādējādi dienesta lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteicēja pieteikums noraidāms.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 21. aprīļa spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību. Apelācijas sūdzībā norādīti šādi argumenti.

[5.1] Pieteicējs nebija saņēmis dienesta paziņojumus par audita veikšanu, līdz ar to pieteicējam nebija iespējas sadarboties ar dienestu, audita veikšanas laikā. Dokumentu iesniegšana nebija iespējama, jo tie atradās Ukrainas teritorijā, kur tajā laikā notika kara darbība. Tiklīdz pieteicējs dokumentus saņēma, tie tika iesniegti tiesā.

Saistībā ar korespondences nesaņemšanu tiesa izdarīja secinājumus, pamatojoties uz pieteicēja mantiskā stāvokļa deklarāciju, nevis uz pierādījumiem. Tiesa arī apšaubīja pieteicēja argumentu par pasta sūtījumu nesaņemšanu Kijevā, bet, ja tiesa būtu tajā laikā minētajā reģionā, tās viedoklis mainītos. Turklāt visas ziņas par nekārtībām tajā laika periodā attiecīgajā teritorijā ir publiski fakti, kas ir atspoguļoti arī presē, tādēļ pierādījumu iesniegšana nav nepieciešama.

[5.2] 2014. gada 25. augusta sūdzībā dienestam pieteicējs norādīja, ka dokumenti atrodas ārvalstīs un daļa no tiem svešvalodā. Nav saprotams, kādēļ tiesa uzskatīja, ka dokumenti svešvalodā bija pieteicēja rīcībā un to tulkošanai bija nepieciešami vairāk nekā 15 mēneši.

[5.3] Tiesa uzskatīja, ka pieteicējam bija patstāvīgi jādodas uz Doņecku, lai saņemtu dokumentus. Tomēr tiesa nav ņēmusi vērā, ka saskaņā ar Ukrainas normatīvajiem aktiem iebraukšana Doņeckā no Krievijas Federācijas ir uzskatāma par kriminālpārkāpumu, savukārt no Ukrainas puses – iebraukt ir aizliegts.

[5.4] Uzskatot, ka /pers. L/ un /pers. I/ maksājumu uzdevumos uzrādījuši nepareizu pamatojumu, tiesa apvaino šīs personas nepatiesas informācijas sniegšanā. Turklāt /pers. L/ ir iesniedzis papildu apliecinājumu, kurā atkārtoti apliecināts maksājuma mērķis, bet arī to tiesa nav pieņēmusi.

[5.5] Nepamatots ir tiesas atzinums, ka dokuments, kas parakstīts starp pieteicēju un /pers. V/, nevar tikt uzskatīts par pierādījumu, jo nav notariāli apliecināts. Minētais ierobežo Civillikuma 1474. pantā noteikto par pušu starpā slēgto darījumu formas izvēles brīvību.

Tiesa nav atzinusi par ticamām /pers. A0/ liecības tiesas sēdē, tādā veidā norādot, ka pieteicējs un /pers. A0/ snieguši tiesai nepatiesu informāciju. Ja tiesa patiešām tā uzskatīja, tai bija jāpieņem blakus lēmums un lietas materiāli jānosūta tiesībsargājošām iestādēm, pretējā gadījumā pieteicēja ieskatā tas ir nelikumīgs un nekompetents secinājums, kam nav pamatojuma.

[5.6] Tiesa spriedumā nav sniegusi vērtējumu pierādījumiem, kas apliecina darījumus ar juridiskām personām, kā arī vērtējumu citiem pieteicēja argumentiem. Pieteicēja ieskatā, taisot spriedumu, tiesa vadījās ne pēc lietā juridiski nozīmīgiem faktiem, bet gan pēc sava cilvēcīgi – subjektīvā viedokļa vai ,,dzīvē gūtajiem novērojumiem".

[6] Tiesas sēdē pieteicējs uzturēja pieteikumu un apelācijas sūdzību, bet dienesta pārstāvis neatzina pieteikumu un apelācijas sūdzību.

Tiesas sēdē tika nopratināta lieciniece /pers. AD/.

Motīvu daļa

[7] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus tiesas sēdē, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[8] Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturtā daļa noteic, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251. panta piektajā daļā noteiktos

apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu pēc būtības, pārbaudījusi un novērtējusi lietā iesniegtos pierādījumus, izvērtējusi apelācijas sūdzībā minētos argumentus, secina, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertā argumentācija pamatā ir pareiza, pirmās instances tiesa ir noskaidrojusi būtiskos lietas apstākļus un izvērtējusi piemērojamās tiesību normas, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā izteiktajai motivācijai (*sk. šā sprieduma 4. punktu*), ciktāl šajā spriedumā nav norādīts pretējais.

Papildus un par apelācijas sūdzības argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[9] Pieteicējs apelācijas sūdzībā iebilst pret tiesas secinājumiem un uzskata, ka viņam bija attaisnojoši iemesli dokumentu neiesniegšanai, jo dienesta paziņojumus par audita veikšanu viņš nesaņēma, līdz ar to pieteicējam nebija iespējas sadarboties ar dienestu audita veikšanas laikā. Savukārt dokumentu iesniegšana nebija iespējama, jo tie atradās Ukrainas teritorijā, kur tajā laikā notika kara darbība.

Pirmās instances tiesa, balstoties uz Augstākās tiesas 2015. gada 25. jūnija spriedumā lietā Nr. SKA-801/2015 izteiktajām atziņām par personas līdzdarbības pienākuma izpildi un pierādījumu savlaicīgu iesniegšanu, pamatoti vērtēja, vai pieteicējam bija attaisnojoši iemesli dokumentu neiesniegšanai. Savukārt daļu no pirmās instances tiesas sēdē iesniegtajiem pieteicēja pierādījumiem pirmās instances tiesa nevērtēja vispār.

Administratīvā apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā izteiktajai motivācijai daļā par to, ka novēlotās dokumentu iesniegšanas iemesli nav atzīstami par attaisnojošiem, proti, lietā nav konstatējami šķēršļi dokumentu iesniegšanai audita ietvaros. Tomēr apgabaltiesas ieskatā tiesai bija jāizsaka sava attieksme pret pārējiem pieteicēja iesniegtajiem pierādījumiem. Apgabaltiesa uzskata, ka apstāklis, ka pieteicējs attaisnojuma dokumentus iesniedza tikai pirmās instances tiesas sēdē, ņemams vērā, novērtējot papildus iesniegto pierādījumu ticamību.

[10] Attiecībā uz pieteicēja argumentu par to, ka dokumenti atradās Doņeckā, kur norisinājās kara darbība, tāpēc pieteicējam nebija iespējams tos iesniegt, apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10.1] Pirmkārt, lietā nav pierādījumi, ka pieteicējs būtu atradies Doņeckā. Pieteicējam bijusi deklarēta adrese Kijevā, līdz ar to apgabaltiesa neapšauba, ka pieteicējs ir atradies Kijevā, tomēr versija par atrašanos Doņeckā ir tapusi jau lietas izskatīšanas laikā pirmās instances tiesā. Apstrīdēšanas iesniegumā dienestam, kas iesniegts 2014. gada 26. augustā, norādīts, ka pieteicējs nav saņēmis audita pārskatu, iespējams, ka Ukrainā varētu būt bijuši traucēti pasta sakari, ka viņam nepietiek laika, lai iesniegtu visus dokumentus, ka daži dokumenti ir svešvalodā, tie nodoti tulkošanai valsts valodā. Pieteicējs norādījis, ka apņemas iesniegt visus dokumentus līdz 2014. gada 5. septembrim (*lietas 1. sējuma 19. lapa*).

Pieteikumā tiesai nekas nav minēts par dokumentu atrašanos ārzemēs (Doņeckā), bet norādīts, ka pieteicējs nevar tos iesniegt, jo viņam ir darba nespējas lapa sakarā ar traumu, kā arī norādīts, ka visus dokumentus pieteicējs apņemas iesniegt līdz 2015. gada 15. jūlijam.

Tikai lietas izskatīšana laikā pirmās instances tiesā (*2015. gada 30. novembra tiesas sēdes audio protokols*) pieteicējs norādījis, ka visi pieteicēja rīcībā esošie dokumenti, ko pieteicējs pirms tiesas sēdes iesniedza tiesā, tika glabāti Doņeckā pie pieteicēja drauga.

Tiesas sēdē apgabaltiesā tika iesniegts nomas līgums, ar kuru /pers. AE/ izīrē pieteicējam māju Doņeckā, /adrese B/(*lietas 2. sējums 206.–209. lapa*) un kurš it kā noslēgts 2013. gada 15. martā.

Apgabaltiesas ieskatā minētais nomas līgums nav atzīstams par pierādījumu tam, ka pieteicējs būtu atradies Doņeckā. Šaubas par šā dokumenta īstumu jau rada fakts, ka pieteicējs to iesniedzis tikai lietas izskatīšanas laikā apgabaltiesā, kā arī šā līguma noformējums un saturs. Apšaubāms ir nomas līguma noformējums divās valodās (latviešu un krievu), ja tas slēgts Ukrainā, kur latviešu valodai nav nekādas nozīmes. Īres maksa par telpām ir noteikta 0,00 *euro* mēnesī, bet tai pašā laikā par īres maksas savlaicīgu nemaksāšanu paredzētas soda sankcijas – soda nauda 0,1 % par katru nokavēto dienu no nenomaksātās summas. Turklāt soda sankcijas tiek noteiktas par īres maksas un līguma 4.4. punktā minēto maksājumu savlaicīgu neveikšanu, lai gan līgumā nav 4.4. punkta.

Pretrunīgi ir arī pieteicēja paskaidrojumi par valodu, kādā sastādīts līgums, pieteicējs norādīja, ka līgumu draugs atsūtījis atkārtoti krievu valodā, viņš pats to pārtulkojis. Tai pašā laikā līgumā norādīts, ka tas tiek sastādīts divās valodās – latviešu un krievu (11.1. punkts).

Tāpat pieteicējs nav sniedzis loģisku izskaidrojumu, kādā sakarā pieteicējs atradās Doņeckā, vēl jo vairāk – aizveda tur dokumentus. Pieteicējs norāda uz nekonkrētiem biznesa plāniem Doņeckā, bet lietā nav pierādījumu ne par pieteicēja biznesa plāniem, ne par atrašanos Doņeckā. Kijevā pieteicējs adresi deklarējis tikai no 2014. gada 20. februāra. Pieteicējs tiesas sēdē skaidrojis, ka braukājis no Kijevas uz Doņecku ar autobusu. Doņecka atrodas apmēram 700 km no Kijevas, līdz ar to maz ticams, ka pieteicējs izmantojis šādu pārvietošanās veidu, turklāt, tā kā Doņeckā risinājās karš, pieteicējs pats norādījis, ka iebraukšana no Ukrainas puses bija aizliegta. Turklāt pieteicējs adresi Kijevā deklarējis tikai 2014. gada 20. februārī, bet iesniegtais nomas līgums par mājas izīrēšanu datēts ar 2013. gada 15. martu, līdz ar to nav skaidrs, kurā periodā pieteicējs braukājis no Kijevas uz Doņecku.

Arī lieciniece pieteicēja māsa /pers. AD/ neko nezināja par pieteicēja biznesu Ukrainā un par viņa atrašanos Doņeckā.

Tā kā pieteicējs, apstrīdot audita lēmumu, nav neko minējis par dokumentu atrašanos un viņa dzīvošanu Doņeckā, šādi fakti nav minēti arī, iesniedzot pieteikumu tiesā, tad šiem pieteicēja paskaidrojumiem nav piešķirama ticamība. Secīgi, tā kā lietā nav pierādījumi, ka pieteicējs būtu atradies Doņeckā, vēl jo vairāk, ka tur būtu glabājušies pieteicēja dokumenti, nekorekti ir pārmetumi pirmās instances tiesai, ka tā nav ņēmusi vērā, ka saskaņā ar Ukrainas normatīvajiem aktiem iebraukšana Doņeckā no Krievijas Federācijas ir uzskatāma par kriminālpārkāpumu, savukārt no Ukrainas puses iebraukt ir aizliegts.

[10.2] Otrkārt, ja arī pieteicēja rīcībā nebija dokumenti, tad minētais apgabaltiesas ieskatā neliedza aprakstīt darījumu faktiskos apstākļus, norādot, kādi dokumenti to apliecina, kuri tiks iesniegti vēlāk, bet pieteicējs nav aprakstījis dienesta apstrīdēto darījumu faktiskos apstākļus, ne arī norādījis, konkrēti kādi dokumenti un kāpēc nav viņa rīcībā. Minētais visdrīzāk liecina, ka pieteicējs ir mēģinājis izdomāt savas versijas, lai attaisnotu uz viņa kontu veiktos naudas pārskaitījumus, lai izvairītos no nodokļu nomaksas.

[10.3] Administratīvā procesa likumā (*sk. šā likuma 81. panta piekto daļu un 188. panta pirmo daļu*) noteiktais administratīvā akta kontroles mehānisms vispirms paredz attiecīgā jautājuma pārskatīšanu valsts pārvaldes ietvaros, proti, augstākā iestādē. Tikai tad, ja apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas rezultātā arī augstāka iestāde pieņem privātpersonai nelabvēlīgu lēmumu, privātpersonai ir pamats vērsties ar pieteikumu tiesā. Tādējādi likumdevējs ir izveidojis tādu procesu, kas paredz, ka pirms persona vēršas ar savām sūdzībām par iestādes rīcību vai lēmumu tiesā, personai ir jādod iespēja valsts pārvaldei pašai bez tiesas starpniecības izvērtēt personas iebildumus un, ja tie ir pamatoti, atcelt vai atzīt par prettiesisku personas apstrīdēto administratīvo aktu (vai faktisko rīcību). Turklāt, kā atzīts Augstākās tiesas judikatūrā, ārpustiesas izskatīšanas kārtības ievērošana ir privātpersonas pienākums (*sk. Augstākās tiesas 2007. gada 3. decembra lēmumu lietā Nr. SKA-539/07 (C27230603*)).

Vienlaikus Administratīvā procesa likums neparedz, ka personai apstrīdēšanas iesniegumā būtu jānorāda konkrēti apsvērumi vai iebildumi, kuru dēļ persona pārsūdzēto lēmumu uzskata par prettiesisku. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 78. panta pirmajai un otrajai daļai ir pietiekami, ja apstrīdēšanas iesniegumā tiek izteikts tikai prasījums par lēmuma atcelšanu. Tomēr, ja persona apstrīdēšanas iesniegumā ir izvēlējusies skaidri norādīt, kam tieši tā saistībā ar konkrēto administratīvo aktu nepiekrīt, vienlaikus norādot, pret ko neiebilst, iestādei ir pamats to ņemt vērā, izlemjot, kādos aspektos apstrīdētais administratīvais akts ir pārskatāms (sk. Administratīvā procesa likuma 81. panta pirmo daļu). Jo īpaši tas pieļaujams tāda veida administratīvajos aktos, kuros lēmuma rezultātu veido atsevišķas, patstāvīgi konstatējamas un līdz ar to arī patstāvīgi pārbaudāmas pozīcijas, kā tas ir nodokļu strīdos. Turklāt jāņem vērā, ka nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju (*sk. Augstākās tiesas 2015. gada 25. jūnija spriedumu lietā Nr. SKA-801/2015 (A420633411*)). Tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi un iesniegt administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus, kā arī apstrīdēšanas un pārsūdzības stadijā norādīt konkrētus iebildumus par to, kur dienests, konstatējot lietas izlemšanai būtiskos apstākļus, kļūdījies. Jāņem vērā, ka tieši nodokļu maksātājs ir tas, kuram vislabāk jāzina apstākļi, kas saistīti ar tā ieņēmumiem, izdevumiem un īstenotajiem darījumiem. Līdz ar to, ja dienests pieļāvis kļūdu šāda veida apstākļu konstatējumā, nodokļu maksātājam jau apstrīdēšanas stadijā tas būtu jādara zināms, vēršot dienesta uzmanību uz to, kuri apstākļi konstatēti nepareizi un kāpēc. Citiem vārdiem sakot, jau apstrīdēšanas stadijā nodokļu maksātājam būtu jāiezīmē strīda pamats jeb fakti, balstoties uz kuriem pieteicējs iestādes lēmumam nepiekrīt, un saistībā ar kuriem pieteicējs konkrētajā lietā vēlas strīdēties.

Ja nodokļu maksātājs apstrīdēšanas stadijā neiebilst pret konkrētiem dienesta konstatētiem apstākļiem, bet sāk izvirzīt iebildumus tikai tiesvedības procesa gaitā, uzskatāms, ka nodokļu maksātājs nav godprātīgi pildījis savu līdzdarbības pienākumu, kā arī nav godprātīgi izmantojis administratīvā akta apstrīdēšanas tiesības, tādējādi faktiski liedzot dienestam apstrīdēšanas stadijā bez tiesas starpniecības atrisināt strīdus jautājumu. Līdz ar to apstrīdēšanas stadijā neizvirzītu ar lietas faktiskajiem apstākļiem saistītu iebildumu izteikšana tikai tiesā būtu pieļaujama tikai tad, ja būtu pamats uzskatīt, ka apstrīdēšanas stadijas laikā nodokļu maksātājs varēja objektīvi nezināt (nesaprast), ka ir pamats iebilst arī pret citiem dienesta konstatētajiem apstākļiem (*sk. Augstākās tiesas 2017. gada 28. februāra spriedumu lietā Nr. SKA-39/2017 (A420368712*)).

Izskatāmajā lietā ir konstatējams, ka pieteicējs ir jurists, kurš nodarbojas ar juridisko pakalpojumu biznesu, turklāt pieteicējs ir bijis reģistrēts kā amatpersona ļoti daudzās sabiedrībās, līdz ar to nav ticams, ka viņš varēja objektīvi nezināt (nesaprast), ka ir pamats iebilst pret dienesta konstatētajiem apstākļiem, ja arī viņa rīcībā nebija dokumentu.

Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa, vērtējot pieteicēja iesniegto pierādījumu ticamību, par būtisku apstākli uzskata to, ka pierādījumi iesniegti novēloti, – lietas izskatīšanas gaitā pirmās instances tiesā un apgabaltiesā, turklāt tie ir pretrunīgi.

[11] Pieteicējs pārmet, ka pirmās instances tiesa spriedumā vispār nav vērtējusi pieteicēja iesniegtos pierādījumus par Sergeja Kalmikova gleznu ieķīlāšanu, kaut arī pirmās instances tiesā tiesas sēdēs ļoti daudz ticis iztirzāts šis jautājums.

Apgabaltiesas ieskatā arī pieteicēja jau lietas izskatīšanas gaitā iesniegtajiem pierādījumiem par noslēgtajiem aizdevuma līgumiem, S. Kalmikova gleznu ieķīlāšanu nav piešķirama ticamība iepriekš minēto apstākļu dēļ, jo versija, ka pieteicējs aizdevumus atdevis ar gleznu atdošanu, ir radusies tikai lietas izskatīšanas gaitā.

Neapšaubot, ka S. Kalmikovs ir slavens krievu un kazahu gleznotājs, kura gleznām ir liela vērtība, apgabaltiesa norāda, ka lietā nav pierādījumu, ka pieteicēja īpašumā šīs gleznas ir bijušas, vēl jo mazāk ir pierādīts, ka tās tikušas ieķīlātas. Kaut arī pieteicējs apgalvo, ka gleznas viņam mantojumā atstājis vectēvs /pers. AI/, lietā nav iesniegti radniecību apliecinoši dokumenti, kā arī dokumenti par pieteicēja vectēvu, par to, ka viņa īpašumā bija vērtīga S. Kalmikova gleznu kolekcija. Nav ne testamenta, ne citu pierādījumu, kas apliecinātu iepriekš minētos faktus. Tāpat nav nekādu pierādījumu par vectēva

dzīvesvietu, nodarbošanos u. tml.

[12] Pēc pieteicēja apgalvojumiem viņa vectēvs dzīvoja Kislovodskā un Ufā, bija slavens profesors, strādāja arī Vidusāzijā kā pasniedzējs (pasniedza zinātnisko ateismu).

Apgabaltiesa konstatē, ka Kislovodska atrodas Krievijā Stavropoles novadā, Kaukāza reģionā. Ufa savukārt atrodas Krievijas Eiropas daļas dienvidaustrumos Urālu priekškalnēs un ir Baškortostānas galvaspilsēta. Attālums starp Kislovodsku un Ufu ir vairāk kā 1500 km. Savukārt Kazahstāna ir Centrālāzijas valsts, tās pilsēta Almati (agrākā Alma-Ata) atrodas vairāk kā 3200 km attālumā no Kislovodskas, bet no Ufas – 2500 km attālumā. Līdz ar to nav skaidrs, kādā veidā un kādos laika periodos pieteicēja vectēvs strādāja un dzīvoja tik dažādās vietās, kas atrodas salīdzinoši tālu viena no otras.

Pretrunīgi ir pieteicēja paskaidrojumi par gleznu iegūšanu. Tiek gan minēts, ka gleznas uzdāvināja draugi, kas dzīvoja Kazahstānā, gan norādīts, ka vectēvs pats pazina mākslinieku un mākslinieks viņam uzdāvinājis gleznas, vai arī pats nopircis gleznas no mākslinieka. No /pers. AD/ liecinātā izriet, ka vectēvs S. Kalmikovu pazinis Ufā, kur strādājis par profesoru, pasniedzis musulmaņu reliģiju. Tādējādi nav saprotams, kurā vietā (Ufā vai Kazahstānā) pieteicēja vectēvs pazinis gleznotāju un saņēmis dāvinājumā vai nopircis gleznas.

[12.1] No S. Kalmikova biogrāfijas konstatējams, ka viņš ir dzimis 1891. gada 6. oktobrī, Samarkandā, Uzbekistānā, miris 1967. gada 27. aprīlī, Almati, Kazahstānā.

Neilgi pēc viņa piedzimšanas viņa ģimene pārcēlusies uz Orenburgu, kur S. Kalmikovs mācījies ģimnāzijā, bet no 1909.–1910. gadam studējis mākslas skolā Maskavā, bet no 1919. gada – Sanktpēterburgā. Pēc Oktobra revolūcijas Krievijā S. Kalmikovs pārcēlies uz Orenburgu, kur strādājis kā mākslinieks un dekorators teātrī, kā lektors un mākslas kritiķis.

1935. gadā S. Kalmikovs pārcēlies uz Alma-Atu (tagadējā – Almati), kur viņu uzaicināja strādāt jaundibinātajā Operas un baleta teātrī un šajā periodā viņš ir radījis ļoti daudz mākslas darbu. Viņš kļuva ļoti pazīstams pilsētā, pateicoties saviem mākslas darbiem, kas krasi atšķīrās no sociālā reālisma, kas bija galvenais mākslas stils PSRS. Dažas viņa gleznas bija abstraktas un ekspresionistiskas, citas bija sirreālistiskas, fantasmagoriskas.

S. Kalmikovs kļuva arī par pilsētas leģendu viņa ekstravagantā apģērba dēļ (spilgti sarkanā berete, zilas bikses ar zelta svītrām un mētelis ar pievienotajām skārda kārbām) un uzvedību. Viņš nekad nepārdeva savus darbus, un tikai dažreiz dāvināja tos saviem draugiem un dažreiz pat svešiniekiem.

Tāpat no viņa biogrāfijas zināms, ka pēc aiziešanas pensijā 1962. gadā S. Kalmikovs piedzīvoja arvien lielākas finansiālas grūtības, cieta no garīgām slimībām, neilgi pirms nāves viņš tika ievietots psihiatriskajā klīnikā, kur viņš nomira 1967. gada 27. aprīlī. Viņa kapa vieta nav zināma.

Kopējais S. Kalmikova mākslas darbu apjoms tiek novērtēts aptuveni 1500 dažāda formāta gabalu, lai gan precīzs skaits nav zināms, un aplēses ir ļoti atšķirīgas. Almati mākslas muzejā ir vairāk nekā tūkstotis mākslinieka mākslas darbu, kas ir lielākā kolekcija. Desmitiem darbu pieder Krievijas muzejiem Sanktpēterburgā un Puškina muzejam Maskavā. Nezināms skaits S. Kalmikova darbu tiek turēts arī dažādās privātkolekcijās – Kazahstānā, Krievijā, ASV un Eiropā *(https://en.wikipedia.org/wiki/Sergey_Kalmykov)*.

Divi tūkstošo gadu sākumā gados Kazahstānā sākās S. Kalmikova darbu „medības". Krievu izcelsmes amerikāņu uzņēmējs Aleks Orlovs izveidoja S. Kalmikova fondu un tas sāka uzpirkt mākslinieka darbus. Tie bija Maskavā, Kaļiņingradā, Pavlodarā Kazahstānas prezidenta meitas un Astanas mēra privātajā kolekcijās *(http://www.lgz.ru/article/-32-33-6475-27-08-2014/sergey-kalmykov-posledniy-iz-russkogo-avangarda/; http://www.liveinternet.ru/community/1726655/post70064145/)*.

Tādējādi ir konstatējams, ka S. Kalmikova dzīvi var iedalīt divos periodos – Orenburgas un Almati. Nav konstatējams, ka gleznotājs būtu dzīvojis Ufā, kur viņu varēja personīgi pazīt pieteicēja vectēvs, jo Ufa no Orenburgas atrodas 374 km attālumā. Savukārt Kislovodska no Orenburgas atrodas aptuveni 1800 km attālumā.

Kā redzams no iesniegtajām gleznu fotogrāfijām, tās ir tapušas no 1936.–1950. gadam, tātad Almati periodā, līdz ar to nav saprotams, kā pieteicēja vectēvs varēja iegūt gleznas Ufā.

Citos paskaidrojumos pieteicējs gan apgalvojis, ka vectēvs strādājis arī Kazahstānā, Uzbekistānā, Tadžikistānā. No minētā izriet, ka mākslinieks gleznas varēja uzdāvināt, kad vectēvs strādājis Kazahstānā, kaut arī pieteicējs nevar nosaukt gadus, kuros vectēvs strādājis Kazahstānā, kā arī pilsētas, kurās strādājis. Tiek ļoti vispārīgi nosauktas tikai Vidusāzijas valstis.

[12.2] Pretrunīgi un nekonkrēti ir pieteicēja paskaidrojumi par gleznu kolekcijas atrašanos Krievijā. Pēc pieteicēja apgalvotā apgabaltiesas tiesas sēdē gleznas glabājās Krievijā (Kislovodskā). Vectēvs mira Kislovodskā, Ufa vectēvam bija dzimtā pilsēta, gleznas palika pie tantes Ufā līdz 2006. gadam. 2006. gadā viņš atveda uz Maskavas apgabalu (pie brālēna /pers. AS/). 2006. gadā tante Ufā nomira, radinieki pateica, ka tās gleznas jāpaņem. Daļa bija ierāmētas, daļa ne.

Savukārt no pieteicēja paskaidrojumiem pirmās instances tiesas sēdē izriet, ka tantei Ufā 1991. vai 1992. gadā bija problēmas ar veselību, visi domāja, ka viņa var nomirt. Gleznas paņēma pieteicēja brālēns un aizdeva uz Maskavu. Gleznas 1991. vai 1992. gadā transportēja viņa brālēns ar savu automašīnu. Gleznas palika pie viņa līdz 2010. gadam, kad pieteicējam vajadzēja naudu. Bijis Maskavā, mēģinājis pārdot gleznas, bet neviens neizteica vēlēšanos.

Kā jau apgabaltiesa norādīja, attālums starp Kislovodsku un Ufu ir vairāk kā 1500 km. Nav saprotams, kādā veidā gleznas no Kislovodskas tika transportētas uz Ufu. Savukārt Ufa no Maskavas atrodas apmēram 1300 km attālumā, līdz ar to apšaubāma šāda gleznu transportēšana, turklāt ļoti atšķiras gads, kurā tas noticis – 1991. vai 2006. gadā.

[12.3] Tāpat ļoti pretrunīgi paskaidrojumi ir par iesniegtajām gleznu fotogrāfijām, par numuriem uz tām, par novērtēšanu, kataloga (žurnāla) izdošanu). Pieteicējs tiesas sēdē apgabaltiesā paskaidroja, ka fotografēja pats tieši no gleznu

oriģināla. Pats licis numurus un izmērus. Nevarēja pateikt pēc kādiem principiem gleznas numurētas. Ir sniedzis gan paskaidrojumus, ka pirmais cipars nozīmē numuru viņa kolekcijā, otrais, ka ir vēl otrs gleznas eksemplārs. Kaut arī apgalvoja, ka numurējis pēc kārtas, uz tiesas jautājumu, kāpēc tur ir arī 221. numurs, atbildēt nemācēja. Citos paskaidrojumos pieteicējs minējis, ka vectēvam bija inventarizācijas akts, nezina, ko numuri nozīmē. Tāpat pieteicējs ir sniedzis paskaidrojumus, ka gleznas sakārtot palīdzēja brālēns. Sākotnēji nekas netiek minēts, ka būtu izdots katalogs, bet pēc tam, kad tiesa norādīja, ka izskatās, ka ir fotografēts no grāmatas, rodas versija par privātu katalogu – žurnālu dažos eksemplāros, kas izdots Maskavā. Pieteicējam esot bijuši divi tādi kataloga eksemplāri, bet nekas nav saglabājies. Pirmās instances tiesas sēdē tiek apgalvots, ka gleznas nekad nav tikušas novērtētas, savukārt apgabaltiesas tiesas sēdē jau tiek stāstīts, ka devis tās Maskavā privātā galerijā māksliniekam novērtēšanai. Pirmās instances tiesas sēdēs sniedzis paskaidrojumus, ka tad, kad bija vajadzīga nauda, cilvēks – starpnieks novērtēja, bet citos paskaidrojumos apgalvojis, ka pats mēģināja novērtēt. Zina, ka gleznotājs ir slavens un viņa kolekcija ir dārga. Zina, ka Kazahstānas valdība mēģināja no visiem privātkolekcionāriem izpirkt gleznas, bet tai pat laikā paskaidro, ka gribējis pārdot, bet neviens neesot interesējies.

[12.4] Pretrunīgi ir paskaidrojumi par gleznu skaitu. Iesniegtajos aizdevuma līgumos minētas 12 gleznas. Dažādos paskaidrojumos pieteicējs minējis, ka gleznu bijis ap 20, citos – ap 30 līdz 34. Pārējās esot uzdāvinātas brālēnam.

Pirmās instances tiesas sēdē pieteicēja bijusī sieva /pers. A0/ liecināja, ka gleznas ir redzējusi vienu reizi Maskavā ofisā pie pieteicēja darījuma partneriem, tur bija 10 līdz 12 gleznas. Savukārt lieciniece /pers. AD/ liecināja, ka gleznu bijis vairāk kā 20.

Tiesas sēdē apgabaltiesā 2017. gada 9. martā pieteicējs iesniedza 12 gleznu fotogrāfijas (*lietas 2. sējums 201.–221. lapa*), savukārt 2017. gada 22. maijā apgabaltiesā jau iesniegta 21 gleznu fotogrāfija (*lietas 3. sējuma 2. –84. lapa*), arī tādu, kas nav minētas aizdevuma līgumos.

Ņemot vērā gleznu vērtību, apšaubāms, ka pieteicējs pat nav precīzi zinājis to skaitu.

[12.5] Lieciniece /pers. AD/ tiesas sēdē apgabaltiesā liecināja, ka pieteicējs ir viņas brālis. Gleznas atstāja mantojumā vectēvs no mātes puses, kurš dzīvoja Bašķīrijā, bija zinātnieks un viņam bija daudz draugu, viens no tiem – mākslinieks S. Kalmikovs. Uzdāvināja vectēvam vairāk kā 20 gleznas. To zina pēc vectēva stāstītā. Mākslinieks dzīvoja Ufā, vectēvs strādāja Ufā, pasniedza teoloģiju (musulmaņu reliģiju), bija arī zinātniskais līdzstrādnieks, rakstīja par musulmaņu reliģiju. Māte uz Ufu brauca bieži, bet viņa un brālis ne, jo bija vēl bērni. Māte brauca viena. Vectēvs bieži bija Latvijā – vismaz divas reizes gadā. Nomira 1985. gadā, līdz pēdējam gadam brauca uz Latviju. Vectēvs stāstīja, ka viņam draugs ir mākslinieks, kas dāvinājis viņam daudz gleznas. Pati personiski tās gleznas nav redzējusi. Kad vectēvs nomira, gleznas palika pie tantes Ufā. Mātei nebija laika tās savākt. Vectēvs mantojumā atstāja obligācijas (viņai un mātei), bet brālim – gleznas. Ģimenei ir interese par mākslu, kolekcionē gleznas, kas patīk. Ir latviešu mākslinieku darbi, bet nebija interese atstāt sev S. Kalmikova darbus. Gleznas Ufā glabājušās līdz 2005.–2006. gadam, tad aizvestas uz Maskavu pie brālēna. Jo brālis gribēja Krievijā ņemt kredītu un ieķīlāt gleznas. Par noslēgtajiem aizdevuma līgumiem neko nezina.

Atbildot uz pieteicēja jautājumiem, lieciniece paskaidroja, ka vectēvs tomēr esot miris Kislovodskā. Kad aizgājis pensijā, apmēram 10 gadus pirms viņa nāves, nopircis māju Kislovodskā, kur arī nomira. Kā arī lieciniece precizēja, ka vectēvs strādāja arī citās pilsētās bez Ufas, – Kazaņā, Vidusāzijas Republikās. Pasniedza vairākās universitātēs. Uz vectēva bērēm nebrauca. Vectēvs bija musulmanis, bija jāapglabā līdz saules lēktam.

Lieciniece liecināja, ka dzīvo Latvijā un Spānijā. 2010. un 2011. gadā dzīvoja Latvijā. Par brāļa biznesu zina, ka viņš nodarbojas ar juridisko pakalpojumu biznesu (ir sava firma). Kādā sakarā brālim bija vajadzīga nauda, nezina. Brālis teicis, ka ieķīlājis gleznas. Par katalogu un žurnālu neko nezina, redzēja gleznas Krievijas žurnālā (tur bija ieliktas fotogrāfijas). Ieķīlāja visas gleznas, bija vairāk kā 20.

[13] Novērtējot pieteicēja paskaidrojumus, liecinieces liecības kopsakarā ar apgabaltiesai pieejamiem faktiem par S. Kalmikova dzīvi un darbiem, tiesa secina, ka pieteicēja versijai par gleznu mantošanu, glabāšanu, ieķīlāšanu, lai saņemtu kredītus, nav piešķirama ticamība.

Apgabaltiesa nepiešķir ticamību pieteicēja paskaidrojumiem ne tikai tāpēc, ka tie sniegti tikai lietas izskatīšanas gaitā, bet arī tāpēc, ka tie ir pretrunīgi, nekonkrēti un pretēji loģikai, kā arī dzīvē gūtiem novērojumiem.

Pieteicējs apgalvo, ka vectēvs miris 1985. gadā, tātad secīgi izriet, ka tajā laikā pieteicējs bija nepilngadīgs (viņam bija 14 gadi), vēl jo vairāk apšaubāms, ka vectēvs atstājis vairākus miljonus vērtu gleznu kolekciju nepilngadīgam mazdēlam, nevis viņa mātei. Kā jau apgabaltiesa norādīja, lietā nav pierādījumu ne par pieteicēja vectēvu, ne par to, ka pieteicēja vectēva īpašumā būtu bijušas S. Kalmikova gleznas.

Pretrunīgi ir dati par pieteicēja vectēvu – gan par to, kur dzīvojis, kur strādājis, ko mācījis. Pēc pieteicēja apgalvotā vectēvs pasniedza zinātnisko ateismu, savukārt pieteicēja māsa apgalvoja, ka musulmaņu reliģiju, kas ir pilnīgi pretējas lietas. Vispārzināms, ka Padomju Savienībā reliģijas mācīšana bija aizliegta, baznīca bija atdalīta no valsts.

Tāpat pilnīgi pretrunīgi ir dati par gleznu glabāšanu, pārvadāšanu, novērtēšanu, proti, sākotnēji sniegti paskaidrojumi, ka gleznas uz Maskavu pārvestas 1991. gadā, bet vēlāk, ka 2006. gadā.

Apgabaltiesai bija iespēja iepazīties ar grāmatu krievu valodā ,,Sergejs Kalmikovs. Vienas kolekcijas monogrāfija", kas izdota 2004. gadā. Izdevējs Muzejs – galerija ,,jaunā Ermitāža–viens". Tā ir pārpublicēta no 2003. gada izdevuma no albuma ,,*Sergey Kalmykov. Monograph of One Collection*", kurš izdots Izraēlā izdevniecībā *Shuli Halfi*. Sastādītājs A. Kancedikas, bet autortiesības pieder S. Kalmikova fondam (*S.K. Foundation*)

Kā konstatēja apgabaltiesa, šajā grāmatā citstarp ir arī visas pieteicēja norādīto gleznu, kuras viņš it kā atdevis kā ķīlas, fotogrāfijas, uz kurām ir tieši tādi pat numuri un uzraksti, kurus it kā rakstījis pats pieteicējs vai viņa brālēns.

Pēc pieteicēja apgalvotā 2003. gadā gleznas bija Ufā, gleznas nevienam nav rādītas, nav izstādītas, līdz ar to nav

saprotams, kā 2003. gadā Izraēlā varēja izdot grāmatu ar šo gleznu fotogrāfijām, turklāt norādīts, ka šīs gleznas ir no vienas privātas kolekcijas.

[14] Ņemot vērā to, ka apgabaltiesa nepiešķir ticamību tam, ka pieteicēja īpašumā bija S. Kalmikova gleznas, nav piedodama ticamība arī noslēgtajiem aizdevuma līgumiem, kuros kā ķīla norādītas vairākas S. Kalmikova gleznas. Pirmkārt, ņemams vērā, ka šie aizdevuma līgumi ir iesniegti tikai pirmās instances tiesas sēdē. Otrkārt, pretrunīgi ir paskaidrojumi par pašu līgumu noslēgšanas apstākļiem, treškārt, līgumu saturs neatbilst saprātīgam aizdevuma līguma saturam. Par to liecina turpmāk minētais.

[14.1] Ar */nosaukums M/.* pirmais aizdevuma līgums noslēgts 2011. gada 3. janvārī ar termiņu līdz 2011. gada 31. decembrim, tiek aizdoti 115 000 *euro*, otrs līgums noslēgts 2011. gada 1. aprīlī par 60 000 *euro*, termiņš līdz 2011. gada 31. decembrim, bet trešais aizdevuma līgums noslēgts 2011. gada 1. augustā par 15 000 *euro* arī ar termiņu līdz 2011. gada 31. decembrim.

[14.2] Ar */nosaukums S/* aizdevuma līgums noslēgts 2011. gada 12. septembrī par 15 000 *euro* līdz 2011. gada 31. decembrim, otrs līgums noslēgts 2011. gada 3. oktobrī par 22 100 *euro* līdz 2011. gada 31. decembrim.

[14.3] Ar */nosaukums F/.* aizdevuma līgums noslēgts 2011. gada 6. decembrī (ar noteikumu, ka naudu izsniegs līdz 2011. gada 26. decembrim), bet termiņš, kurā nauda jāatdod – 2011. gada 31. decembris.

[14.4] Ar */nosaukums T/* līgums noslēgts 2011. gada 23. maijā par 2555 *euro* ar termiņu līdz 2011. gada 31. decembrim.

[14.5] Tātad secināms, ka visos līgumos neatkarīgi no noslēgšanas datuma termiņš, līdz kuram nauda jāatdod, ir 2011. gada 31. decembris. Faktiski nauda tiek aizdota uz dažiem mēnešiem, bet vienā gadījumā pat uz dažām dienām. Tā piemēram, 2011. gada 6. decembra līgumā norādīts, ka naudu izsniegs līdz 2011. gada 26. decembrim, bet tā jāatdod jau pēc dažām dienām – 2011. gada 31. decembrī. Apgabaltiesas ieskatā tas ir pretrunā normālai aizdevuma līgumu noslēgšanas praksei un jēgai. Pieteikumā pieteicējs norādījis, ka visi saņemtie pārskaitījumi no kompānijām */nosaukums M/., /nosaukums S/, /nosaukums F/., /nosaukums T/* tika saņemti kā aizdevumi, kas tika atdoti noteiktajā laikā, neko neminot par atdošanu ar gleznām.

Vēl vairāk pretrunā loģikai ir vienošanās par parāda samaksu noslēgšana ar visām ārvalstu kompānijām vienā datumā – 2011. gada 30. decembrī, kas ir viena diena pirms aizdevuma līguma termiņa beigām, turklāt noformējot gandrīz identiskas vienošanās pēc satura, sastādot vienošanos latviešu un angļu valodā.

[14.6] Tāpat no pieteicēja iesniegtajiem pierādījumiem izriet, ka 2011. gada 1. novembrī pieteicējs aizdod /pers. BG/ 10 000 USD ar termiņu līdz 2011. gada 31. decembrim, bet 2011. gada 9. decembrī /pers. BG/ paziņo, ka parādu maksās */nosaukums G/*.

Tātad pieteicējs 2011. gada 1. novembrī aizdod 10 000 USD, bet jau 2011. gada 6. decembrī atkal slēdz kārtējo aizdevumu līgumu ar citu kompāniju, no kuras aizņemas naudu, kas arī neatbilst normālai saprātīgas personas rīcībai. Turklāt pieteikumā pieteicējs norādījis, ka saņemtie pārskaitījumi no kompānijas /nosaukums G/ tika saņemti kā aizdevumu atmaksa, kas tika izsniegti pirms 2011. gada, kas ir pretrunā ar vēlāk iesniegtajiem pieteicēja pierādījumiem, tāpēc apgabaltiesa tiem nepiešķir ticamību.

[14.7] Tāpat pretrunīgi ir paskaidrojumi par saņemtajiem pārskaitījumiem no fiziskajām personām. Pieteikumā tiesai pieteicējs norādījis, ka visi saņemtie pārskaitījumi no fiziskām personām /pers. I/, /pers. J/, /pers. L/ un /pers. M/ tika saņemti kā aizdevumu atmaksa, kas tika izsniegti pirms 2011. gada.

Savukārt vēlāk pieteicējs tiesā iesniedzis /pers. L/ notariāli apliecinātu paskaidrojumu, no kura izriet, ka 2011. gada 14. februārī atdevis naudas summu, ko aizņēmies 2011. gada 12. februārī.

Attiecībā uz saņemtajiem naudas pārskaitījumiem no /pers. I/, /pers. J/ un /pers. M/ vispār nav iesniegti nekādi pierādījumi.

[15] Ņemot vērā visu iepriekš minēto, apgabaltiesas ieskatā pieteicējs nav iesniedzis dokumentus un nav sniedzis paskaidrojumus par apstrīdētajiem darījumiem un saņemto naudas līdzekļu izcelsmi, līdz ar to nav varējis atspēkot dienesta secinājumus, ka no ārvalstu uzņēmumiem */nosaukums S/, /nosaukums T/, /nosaukums M/., /nosaukums F/., /nosaukums G/*, fiziskām personām /pers. J/, /pers. M/ /pers. I/ un /pers. L/ gūtie ienākumi saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta trešās daļas 21. punktu ir atzīstami par ienākumiem, no kuriem maksājams IIN.

[16] Apgabaltiesa arī norāda, ka atbilstoši Augstākās tiesas judikatūrai, kas savukārt izriet no Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūras, tiesai ir jāuzklausa argumenti, bet tai nav pienākums detalizēti atrunāt jebkuru iesniegumu vai skaidri atbildēt uz jebkuru paskaidrojumu. Tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no piemērojamo tiesību viedokļa (*sk., piem., Augstākās tiesas 2005. gada 22. novembra sprieduma lietā Nr. SKA-378 (A42025304) 12. punktu*).

Tāpēc procesuālās ekonomijas nolūkos apgabaltiesa neatrunā visus pieteicēja argumentus, jo tie nevar ietekmēt spriedumu pēc būtības.

[17] Kaut arī pirmās instances tiesa nevērtēja vairākus pieteicēja lietas izskatīšanas gaitā iesniegtos pierādījumus, tās spriedums pēc būtības ir pareizs.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015. gada 27. maija lēmuma Nr. 22.10/L-21609 atcelšanu.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja *(paraksts)* V. Zommere

Tiesnese *(paraksts)* I. Amona

Tiesnese *(paraksts)* K. Kalvāne