ECLI:LV:AT:2019:0423.A420285315.2.S
Lieta Nr. A420285315, SKA-180/2019
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2019.gada 23.aprīlī

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 29.jūlija lēmuma Nr. 22.10/L-30523 atcelšanu daļā, sakarā ar /pers. A/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 14.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests audita rezultātā noteica pieteicējam /pers. A/ papildus samaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2012.gadu, nodokļa nokavējuma naudu un soda naudu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2015.gada 29.jūlija lēmumu Nr. 22.10/L-30523. Lēmumā, piemērojot naudas plūsmas metodi, pieteicējam konstatēts slēptais apliekamais ienākums. Dienests citstarp neatzina, ka pieteicējs laika posmā no 2012.gada 1.janvāra līdz 5.martam ir saņēmis aizdevuma atmaksu 1956,43 Ls apmērā no /pers. B/.

[2] Pieteicējs minēto Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu sev nelabvēlīgajā daļā pārsūdzēja administratīvajā tiesā.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2017.gada 14.marta spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] Nodokļu iekasēšana balstās un nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju. Tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistību pārbaudi un sniegt nodokļu administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus, kā arī apstrīdēšanas un pārsūdzības stadijā norādīt konkrētus iebildumus par pieļautajām kļūdām. Jāņem vērā, ka tieši nodokļu maksātājs ir tas, kuram vislabāk jāzina apstākļi, kas saistīti ar tā ieņēmumiem, izdevumiem un īstenotajiem darījumiem.

[3.2] Pieteicējs pirmo reizi par aizdevuma izsniegšanu un saņemšanu atpakaļ skaidrā naudā 14 000 *euro* apmērā no Belizā reģistrētās sabiedrības *Bizzair Ltd* informāciju ir sniedzis pieteikumā tiesai. Ne pirmās instances tiesas sēdē, ne apelācijas sūdzībā pieteicējs neko vairāk par aizdevuma izsniegšanu un saņemšanu atpakaļ nav paskaidrojis. Pirmos izvērstos paskaidrojumus pieteicējs ir sniedzis apelācijas instances tiesas sēdē. Līdz ar to atzīstams, ka pieteicējs nav godprātīgi pildījis savu sadarbības pienākumu ar Valsts ieņēmumu dienestu.

[3.3] Novērtējot pieteicēja sniegto paskaidrojumu saturu par aizdevuma izsniegšanas un saņemšanas apstākļiem, tajos konstatējamas būtiskas pretrunas.

Pieteicējs sākotnēji ir noklusējis faktu, ka aizdevums ir izsniegts viņa meitai, noslēdzot aizdevuma līgumu ar viņa drauga ārvalstu sabiedrību *Bizzair Ltd*, lai gan pieteicējs to nevarēja nezināt. Paskaidrojumos apelācijas instances tiesas sēdē vairākas reizes norādīts atšķirīgs aizdevuma izsniegšanas laiks, proti, sākotnēji norādīts, ka aizdevumu izsniedza Jāņos, bet vēlāk, ka tas ir izsniegts Lieldienās. Aizdevuma līgums ir parakstīts 2011.gada 30.martā, bet Lieldienas 2011.gadā bija no 22. līdz 25.aprīlim. Tālāk pieteicējs ir norādījis atšķirīgu aizdevuma atdošanas laiku – pieteikumā un apelācijas sūdzībā tiesai ir pieminēts 2012.gada 2.janvāris, bet apelācijas instances tiesas sēdē pieteicējs paskaidroja, ka aizdevumu meita viņam ir atdevusi Ziemassvētkos. Līdz ar to pieteicēja paskaidrojumi par aizdevuma līguma slēgšanas un naudas atdošanas apstākļiem nav ticami.

Apstāklis, ka pieteicējs darījumu ar *Bizzair Ltd* pirmo reizi ir pieminējis tikai pieteikumā tiesai, kopsakarībā ar pretrunīgajiem paskaidrojumiem par darījuma slēgšanas apstākļiem un naudas atdošanas faktu, ir pamats secinājumam, ka pieteicēja līdzekļu avotos 2012.gadā nav pamata iekļaut 14 000 *euro*.

[3.4] Valsts ieņēmumu dienests nav apšaubījis faktu, ka /pers. B/ pieteicējam ir atdevis aizdevumu 60 500 Ls, tai skaitā arī 1956,43 Ls. Lietā pastāv strīds par to, kurā laika posmā 1956,43 Ls ir atmaksāti. Pieteicējs uzskata, ka minētā naudas summa ir iekļaujama līdzekļu avotos no 2012.gada 1.janvāra līdz 5.martam. Valsts ieņēmumu dienests minēto summu ir iekļāvis līdzekļu avotos 2013.gada 31.decembrī, jo neguva pierādījumus par faktisko naudas līdzekļu saņemšanas laiku.

/pers. B/ 2016.gada 15.februāra vēstulē tiesai norādīja, ka laika posmā no 2012.gada janvāra līdz jūnijam viņš nav atmaksājis parādu pieteicējam. Pirmās instances tiesas sēdē /pers. B/ nevarēja tiesai paskaidrot, kad tieši, kādos apmēros un kārtībā viņš ir atmaksājis pieteicējam 1956,43 Ls. Liecinieks norādīja, ka neveic atdoto parādu uzskaiti, jo uzticas pieteicējam.

Pierādījumi par naudas līdzekļu avotiem primāri ir jānodrošina nodokļu maksātājam. Tā kā pieteicējs nav nodrošinājis pierādījumus par naudas saņemšanas laiku, nav pamata atdoto summu iekļaut pieteicēja līdzekļu avotos tieši 2012.gada pirmajos mēnešos.

[3.5] Pieteicējs iebilst pret to, ka Valsts ieņēmumu dienests, nosakot pieteicējam nodokļu maksājumus, ir izvēlējies naudas plūsmas metodi. 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 apliekamos ienākumus" (turpmāk – noteikumi Nr. 780) 16.punktā ir uzskaitītas metodes, kuras var piemērot. Valsts ieņēmumu dienests novērtē, kura metode ir piemērojama slēpto ienākumu esības konstatācijai.

Metodes izmantošana ir pamatota, ņemot vērā, ka pieteicējam ir skaidras naudas izlietojums, bet nav uzrādīts līdzekļu avots.

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

[4.1] Tiesa nav pilnībā izvērtējusi pieteicēja sniegtos argumentus. Tas, ka tiesa vieglprātīgi un tendenciozi izspriedusi pieteikumu, apstiprinās ar to, ka pieteicējs paskaidrojumos ir norādījis atsauces uz tiesu judikatūru, bet spriedumā tas nav atspēkots (*Senāta 2014.gada 12.marta sprieduma lietā Nr. SKA-166/14 (A42568208) 6.4. un 6.6.punkts*).

/pers. B/ bija nepieciešamie naudas līdzekļi, lai veiktu naudas samaksu. /pers. B/ 2012.gada 1.janvārī bija tiesīgs izņemt dividendēs 35 818 Ls.

Nav piešķirama nozīme tam, ka liecinieks nevarēja norādīt naudas summas nominālvērtības. Liecinieks pēc tik ilgiem gadiem pilnībā nevar norādīt uz skaidras naudas daudzumu un nominālvērtību, jo ir aizmirsis šos faktus. /pers. B/ auditam ir iesniedzis rakstveida paskaidrojumu, kurā apstiprināja naudas aizņemšanos un daļēju atdošanu.

[4.2] Valsts ieņēmuma dienesta pieņēmums, ka pieteicējam ir jāpierāda skaidras naudas esības fakts, neiztur nekādu kritiku. Ja naudas līdzekļi netiek glabāti kredītiestādē, tad nav iespēju iesniegt pierādījumus. Pierādījumu nastai jābūt reāli īstenojamai – tiesa nedrīkst nonākt līdz tam, ka nekāds pierādījumu apjoms netiek atzīts par pietiekamu.

[4.3] Objektivitāte pierādījumu pārbaudē nozīmē, ka tiesas secinājumiem jāatbilst īstenībai, izvairoties no patvaļīgiem vai aizspriedumainiem apsvērumiem. Pieteicējs gan iestādē, gan tiesā ir paskaidrojis, kāpēc sākotnēji nebija norādījis uz mantiskajām attiecībām ar *Bizzair Ltd*, proti, informācijas savlaicīgas nesniegšanas iemesls ir cilvēciska nezināšana un paļaušanās. Lietā tika iesniegti visi darījumu apstiprinošie pierādījumi, ko tiesa pilnībā savā spriedumā nav analizējusi. Tiesas atziņas ir balstītas tikai uz sākuma sarunu protokola neprecīzu tulkošanu par labu Valsts ieņēmumu dienestam.

[4.4] Noteikumu Nr. 780 16.5.apakšpunkts paredz izmantot naudas plūsmas metodi. Vienlaikus tiesa pat nemēģināja konstatēt, kādēļ Valsts ieņēmumu dienests ir izvēlējies izmantot tieši šo metodi. Tādā veidā nav ievērots minēto noteikumu 15.punkta noteikums, ka metodes vai vairāku metožu kombinācijas izvēle ir jāpamato. Zvērināti revidenti pieteicējam ir pauduši viedokli, ka tikai pēc naudas plūsmas metodes piemērošanas bija iespējams noteikt pieteicējam nodokļu samaksas pienākumu, tāpēc arī tā tika piemērota.

[4.5] Latvijas Republikas Satversmes 92.panta otrais teikums paredz nevainīguma prezumpciju. Līdz ar to nevainīguma prezumpcija ir attiecināma uz personu tik ilgi, kamēr valsts nepierāda pretējo.

Administratīvā procesa likums neparedz, ka personai apstrīdēšanas iesniegumā būtu jānorāda konkrēti apsvērumi vai iebildumi, kuru dēļ persona pārsūdzēto lēmumu uzskata par prettiesisku. Līdz ar to nebija pamata uzskatīt, ka paskaidrojumi nevar tikt sniegti vēlāk.

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

Motīvu daļa

[6] Senāts jau iepriekš ir norādījis, ka tas, cik ticami nodokļu maksātājs spēj pamatot ienākumu izcelsmi ar loģiskiem un saskanīgiem paskaidrojumiem un citiem pierādījumiem, ir atkarīgs tieši no paša nodokļu maksātāja, nevis no iestādes, kas vērtē šo paskaidrojumu un pierādījumu ticamību. Ja Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā nav ziņu par atbilstoša apjoma ienākumiem, tad ir saprotams, ka nodokļu maksātājam ir jābūt tam, kas pierāda, kādi ir ienākumi, kuri šādus izdevumus padara iespējamus. Ja nodokļu maksātājs nepierāda, kādi ir bijuši viņa ienākumi un ka par tiem ienākuma nodoklis auditējamā periodā nav jāmaksā, var pieņemt, ka izdevumi segti no tādiem līdzekļiem, par kuriem bija jāmaksā, bet par kuriem nav samaksāts iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Nodokļu maksātāja pierādījumu nasta attiecas tikai uz to izdevumus pamatojošo ienākumu daļu, par kuru Valsts ieņēmumu dienestam nav ziņu. Citiem vārdiem, ja Valsts ieņēmumu dienests ir pierādījis izdevumus, tad secīgi nodokļu maksātājam ir jāpierāda atbilstoši ienākumi. Nedz nodokļu administrācija, nedz tiesa, neesot ticamiem pierādījumiem par nodokļu maksātāja ienākumiem, nevar pieņemt, ka tie ir bijuši tādi, par kuriem nodokļi nav jāmaksā (*Senāta 2010.gada 8.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-372/2010 (A42447707) 13.punkts, 2011.gada 12.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-15/2011 (A42577006) 13.punkts un 2011.gada 20.maija sprieduma lietā Nr. SKA-76/2011 (A42645807) 13.punkts*).

[7] Apgabaltiesa nav atzinusi par ticamiem pieteicēja paskaidrojumus par naudas līdzekļu izsniegšanu un saņemšanu no *Bizzair Ltd*.

Nav pamata uzskatīt, ka tiesa būtu balstījusi savus secinājumus uz nepilnīgu pierādījumu novērtējumu. Tiesa ir vērtējusi to, ka pieteicējs informāciju par 2011.gada 30.marta aizdevuma līguma ar *Bizzair Ltd* esību sniedza tikai iesniedzot pieteikumu tiesā. Turklāt sākotnējie paskaidrojumi par darījuma apstākļiem bija acīmredzami nepilnīgi. Savukārt apelācijas instances tiesas sēdē pieteicējs sniedza paskaidrojumu, ka faktiski ar šo aizdevuma līgumu viņš naudas līdzekļus izsniedza savai meitai, kurus vēlāk meita tiešā veidā atmaksāja pieteicējam. Tiesa vērtēja pieteicēja paskaidrojumus kopsakarībā arī ar to, ka pieteicēja paskaidrojumus neapliecina citi ticami, attiecināmi un pārbaudāmi pierādījumi.

Kasācijas sūdzībā pieteicējs vispārīgi atsaucas uz to, ka lietā tika iesniegti visi darījumu apstiprinošie pierādījumi, ko tiesa pilnībā savā spriedumā nav analizējusi. Vienlaicīgi pieteicējs nenorāda, kurus tieši pierādījumus tiesa nav izvērtējusi. Vispārīga rakstura iebildumi par to, ka tiesa nav pilnīgi novērtējusi visus pierādījumus, paši par sevi nevar radīt šaubas par tiesas sniegtā vērtējuma objektivitāti un pilnīgumu.

[8] Apgabaltiesa nav atzinusi par ticamiem pieteicēja paskaidrojumus par naudas līdzekļu saņemšanu 1956,43 Ls apmērā no /pers. B/ laika posmā no 2012.gada 1.janvāra līdz 5.martam.

No tiesas sprieduma ir saprotams, kādu iemeslu dēļ tiesa ir nonākusi pie secinājuma, ka pieteicējs nav pierādījis naudas līdzekļu saņemšanu 1956,43 Ls apmērā no /pers. B/ tieši šī perioda ietvaros (tiesas motīvi atspoguļoti arī pirmās instances tiesas spriedumā, kuram apelācijas instances tiesa ir pievienojusies saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu). Tiesa ir vērtējusi /pers. B/ 2016.gada 15.februārī tiesai adresēto vēstuli un pirmās instances tiesā sniegtās liecības, secinot, ka liecinieks nav apstiprinājis to, ka laika posmā no 2012.gada 1.janvāra līdz 5.martam būtu izsniedzis pieteicējam naudas līdzekļus.

[9] Nav pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka tiesai šaubas par skaidras naudas esību pieteicēja rīcībā bija jātulko par labu pieteicējam, ņemot vērā Administratīvā procesa likuma 5.pantā nostiprināto privātpersonas tiesību ievērošanas principu. Jānorāda, ka Valsts ieņēmumu dienests, izmantojot pieteicēja bankas kontu izrakstus, ir konstatējis, ka pieteicēja rīcībā ir skaidra nauda, kuras iemaksu bankas kontā pieteicējs veica auditējamā perioda ietvaros. Tādējādi nav šaubu par to, ka pieteicēja rīcībā bija skaidras naudas līdzekļi, bet par to, vai skaidras naudas izcelsmes avoti ir tādi nodokļa maksātāja ienākumi, par kuriem nodokļi nav jāmaksā.

Šādā situācijā pieteicējam ir pienākums norādīt un ticami pamatot skaidras naudas līdzekļu izcelsmes avotus, proti, personai ne tikai jānorāda, kāds ir skaidras naudas izcelsmes avots, bet arī jāapstiprina sava apgalvojuma patiesums.

Nav pamatots kasācijas sūdzības arguments, ka tiesa nepareizi novērtējusi to, vai /pers. B/ varēja būt naudas līdzekļi 1956,43 Ls. Tiesa nav apšaubījusi faktu, ka /pers. B/ rīcībā varēja būt nepieciešamie naudas līdzekļi laika posmā no 2012.gada 1.janvāra līdz 5.martam, bet nav atzinusi par

pierādītu naudas nodošanas faktu konkrētā laika posmā.

[10] Pieteicējs kasācijas sūdzībā ir norādījis, ka tiesas viegļprātīgo un tendenciozo attieksmi pret pierādījumu vērtēšanu apliecina tas, ka tiesa spriedumā nav atspēkojusi pieteicēja atsaukšanos uz judikatūru, proti, Senāta 2014.gada 12.marta sprieduma lietā Nr. SKA-166/2014 6.4. un 6.6.punktu.

Pieteicējs nav norādījis to, kāda nozīme ir tiesas secinājumiem, kas sniegti citā lietā. Atsevišķu citā lietā izdarītu secinājumu nozīme ir novērtējama kopsakarībā ar faktiskajiem apstākļiem un pierādījumu kopumu, kura ietvaros tie ir doti. Tas, ka pieteicējs tikai vispārīgi atsaucas uz citu spriedumu, bet nenorāda, kādā veidā citā lietā tiesas izdarītie secinājumi ir attiecināmi uz konkrētās lietas faktiskajiem apstākļiem, nav pietiekami, lai radītu šaubas par tiesas veikto pierādījumu izvērtējumu šajā lietā.

Senāts atzīst par nepieciešamu pieminēt, ka pieteicējs kļūdaini norāda, ka Senāta 2014.gada 12.marta sprieduma lietā Nr. SKA-166/2014 6.4. un 6.6.punkts satur tiesas atziņas. Šajos sprieduma punktos ir atreferēti kasācijas sūdzības argumenti. Līdz ar to pieteicējs faktiski nav norādījis, kuras tieši Senāta izteiktās atziņas tiesai bija jāņem vērā. Šādā situācijā arī nav pamata uzskatīt, ka tiesai bija kā īpaši jāatspēko šādi neskaidri argumenti.

[11] Pieteicējs kasācijas sūdzībā vispārīgi atsaucas uz Latvijas Republikas Satversmes 92.panta otro teikumu, Kriminālprocesa likuma 2.panta 1.punktu un Administratīvā procesa likuma 150.pantu, lai pamatotu argumentu, ka tiesa nepamatoti ir pārlikusi pierādījumu nastu uz pieteicēju.

Kopumā no pieteicēja kasācijas sūdzības izriet, ka, pieteicēja ieskatā, viņš ir iesniedzis visus nepieciešamos pierādījumus, bet tiesa tos ir nepareizi novērtējusi. Tādējādi kasācijas sūdzībā norādītie argumenti pauž pieteicēja neapmierinātību ar to, kādus secinājumus apgabaltiesa ir izdarījusi, pamatojoties uz lietā esošajiem pierādījumiem. Pierādījumu pārvērtēšana atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam nav kasācijas instances tiesas kompetencē. Tas vien, ka pieteicējam ir atšķirīgs viedoklis par pierādījumu pietiekamību un vērtējumu, nav pietiekami, lai apšaubītu tiesas sprieduma tiesiskumu.

[12] Pieteicējs kasācijas sūdzībā izsaka iebildumus par noteikumu Nr. 780 16.5.apakšpunkta piemērošanu (naudas plūsmas metodes izmantošana), norādot, ka Valsts ieņēmumu dienests nav sniedzis pamatojumu metodes piemērošanai. Pieteicējs nav norādījis, ka dienests būtu nepareizi piemērojis naudas plūsmas metodi, bet norādījis vienīgi uz to, ka ar citām metodēm nevarētu noteikt papildu nodokļu saistību.

Noteikumu Nr. 780 15.punktā ir norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienests izmanto vienu no šo noteikumu 16.punktā minētajām metodēm vai šo metožu kombināciju, pamatojot konkrētās metodes vai metožu kombinācijas piemērošanu.

Tiesa pamatoti norāda, ka metodes izvēli lielā mērā nosaka Valsts ieņēmumu dienesta konstatēto apstākļu kopums, proti, tas apstākļu kopums, kas norāda, ka pieteicēja uzrādīto ienākumu apjoms ir mazāks par izdevumu apjomu. Konkrētajā gadījumā dienests konstatēja, ka pieteicējs ilgstošā laika posmā daudzkārtīgi veic skaidras naudas iemaksas savā bankas kontā. Tāpat saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju pieteicējs 2012. un 2013.gadā bija guvis salīdzinoši nelielus ienākumus (neto ieņēmumi no darba algas 2012.gadā 1399,74 Ls, 2013.gadā 238,06 Ls). Pieteicējs arī nebija deklarējis cita veida ienākumus. Līdz ar to bankas kontā veikto skaidrās naudas iemaksu izcelsme nebija izskaidrota, proti, nebija izskaidrota naudas plūsma daudzu atsevišķu skaidrā naudā veikto iemaksu ietvaros kopsakarībā ar pieteicēja deklarēto ienākumu apjomu. Līdz ar to tieši šie apstākļi arī noteica to, kādēļ tika piemērota naudas plūsmas metode.

Pieteicēja izdevumu pārsniegumu pār ienākumiem konstatēja ar konkrētiem pierādījumiem (bankas kontu izrakstiem, pieteicēja iesniegtajām deklarācijām un citiem dokumentiem). Naudas plūsmas metode ir veids, kādā nosaka apliekamā ienākuma apmēru. Ja neatbilstības ienākumu un izdevumu attiecībā (slēptie ienākumi) parādās saistībā ar Valsts ieņēmumu dienesta konstatēto pieteicēja naudas plūsmu, tad dienests ir tiesīgs piemērot naudas plūsmas metodi.

[13] Ievērojot minēto, pieteicējas kasācijas sūdzība nav pamatota un ir noraidāma.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 14.marta spriedumu, bet /pers. A/ kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

V. Poķis Dz. Amerika R. Vīduša