Lietas arhīva Nr. A42-00070-20/36
ECLI:LV:ADRJJTN:2020:0423.A420182418.4.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Jelgavā 2020.gada 23.aprīlī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese S. Ozola,

piedaloties pieteicējam /pers. A/, pieteicēja pārstāvim zvērinātam advokātam Ričardam Bārbalim un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvjiem /pers. B/, /pers. C/ un /pers. D/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc pieteicēja /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2018.gada 6.marta lēmuma Nr.31.1-22.10/1052 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – Dienests) 2018.gada 9.janvārī pieņēma sākotnējo lēmumu (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru pieteicēja deklarētie skaidrās naudas uzkrājumi uz 2014.gada 1.janvāri samazināti par 10 000 *euro*, kā arī papildu nomaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk – nodoklis) 35 709,76 *euro*, soda nauda 5356,47 *euro* un nokavējuma nauda 14 283,90 *euro*.

Pieteicējs sākotnējo lēmumu apstrīdēja Dienesta ģenerāldirektoram.

Ar Dienesta ģenerāldirektora 2018.gada 6.marta lēmumu (turpmāk – Dienesta lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmumā konstatēts turpmāk minētais.

[1.1] Dienests, izmantojot izdevumu metodi, konstatēja, ka pieteicēja izdevumi 2014.gadā pārsniedz naudas līdzekļu avotu par 148 490,66 *euro*, kas kvalificējams kā slēptais apliekamais ienākums un apliekams ar nodokli.

[1.2] Dienests pieteicēja saņemtos naudas līdzekļus no /pers. E/ 300 *euro* noteica kā ar nodokli apliekamu ienākumu.

[1.3] Dienests neatzina pieteicēja saņemtos aizņēmumus no /pers. F/ 6297 *euro* un /pers. G/ (*/pers. G/*) 121 300 *euro*, jo minētās personas neapstiprināja 2014.gadā izsniegtos aizdevumus, tā rezultātā netika gūta informācija par to, ka aizdevumu izsniegšana 2014.gadā faktiski ir notikusi.

[1.4] Dienests neatzina pieteicēja deklarētos skaidrās naudas uzkrājumus uz 2014.gada 1.janvāri 10 000 *euro*, jo, izvērtējot pieteicēja sniegtos paskaidrojumus un dokumentus, kā arī Dienesta rīcībā esošo informāciju par skaidrās naudas plūsmu no 2005.gada 24.maija līdz 2013.gada 31.decembrim, tika secināts, ka pieteicēja rīcībā nevarēja būt skaidrās naudas uzkrājumi deklarētajā apmērā.

[1.5] Izvērtējot pieteicēja sūdzībā norādīto, Dienests konstatēja, ka no pieteicēja ienākumiem nebija iespējams veidot uzkrājumus tādā apmērā, kā to apgalvo pieteicējs. Tāpat pēc Dienesta rīcībā esošās informācijas pieteicējs nekad nav bijis reģistrēts kā saimnieciskās darbības veicējs. Līdz ar to secināts, ka pieteicējam nebija līdzekļu, lai varētu tos izmantot uzkrājumu veidošanai. Turklāt ņemts vērā fakts, ka no brīža, kad pieteicējs sāka strādāt, līdz 2014.gadam ir pagājis pietiekami ilgs laiks, un astoņus gadus pieteicējs vispār nav guvis algotā darba vai citus ienākumus. Tādējādi ir maz ticams, ka tik ilgā laika periodā pieteicējs spētu saglabāt skaidrās naudas uzkrājumus, pat tad, ja pieteicējam tādi būtu bijuši.

[1.6] Attiecībā uz pieteicēja norādītajiem citiem ienākumiem, kas nav ņemti vērā, nosakot skaidrās naudas uzkrājuma apmēru uz 2014.gada 1.janvāri, piemēram, dāvinājumi no vecākiem un vecvecākiem dažādos svētkos un pieteicējam nozīmīgos gadījumos, Dienests norāda, ka tā rīcībā nav un nevar būt šāda veida informācija, ja vien to deklarēšana (ņemot vērā darījuma raksturu vai vērtību) nodokļu normatīvajos aktos nav noteikta kā obligāta.

Ienākumu rašanās avota (no ģimenes locekļiem saņemtie dāvinājumi, kas pieteicēja ieskatā veido skaidrās naudas uzkrājumu apjomu, bet nodokļu administrācijai nav zināmi) pierādīšanas pienākums ir pieteicējam, ja viņš šādu ienākumu esību apgalvo. Pieteicējs sūdzībā nav sniedzis sīkāku informāciju par saņemto dāvinājumu laiku, apjomu un veidu, kā arī nav pievienojis dokumentāri pamatotu informāciju, kas apliecinātu sūdzībā norādītos apgalvojumus par dāvinājumu saņemšanu.

Tādējādi secināts, ka pieteicēja iebildumi attiecībā uz saņemtajiem dāvinājumiem no ģimenes locekļiem, kas nav ņemti vērā auditā, nosakot iespējamo skaidrās naudas uzkrājuma apjomu uz 2014.gada 1.janvāri, ir nepamatoti un tika noraidīti.

[1.7] Par ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas laika periodā no 1995.gada līdz 2014.gadam konstatēts, ka pieteicējam ir bijušas reģistrētas īpašuma tiesības uz diviem nekustamiem īpašumiem: zemesgabals Bebru ceļš 96, Jelgava, un dzīvoklis /adrese/.

Saskaņā ar zemesgrāmatas datiem pieteicējs nekustamo īpašumu /adrese /, iegādājās 2011.gada 17.novembrī, un tas ir pieteicēja īpašumā vēl šobrīd. Nekustamais īpašums Bebru ceļš 96, Jelgava, iegādāts 2011.gada 1.decembrī par 42 000 latiem, bet 2012.gada 18.janvārī atsavināts par 42 000 latiem. Ņemot vērā, ka nekustamā īpašuma Bebru ceļš 96, Jelgava, iegādes un atsavināšanas vērtība sakrīt un šā īpašuma pirkšanai pieteicējs iztērēja savā rīcībā esošu skaidru naudu, kas pirms iegādes darījuma iemaksāta kredītiestādes kontā, kā arī atsavināšanas darījuma rezultātā segtas aizdevuma saistības, negūstot papildu ienākumu, secināts, ka konkrētajā gadījumā nekustamā īpašuma atsavināšanas darījums neietekmēja pieteicēja iespējamo skaidrās naudas uzkrājuma apjomu uz 2014.gada 1.janvāri.

[1.8] Pieteicēja sūdzībā paustais iebildums par ienākumiem no kustamas mantas pārdošanas nav argumentēts ar objektīvu un pamatotu skaidrojumu, piemēram, kad (datums, mēnesis, gads), kādā apmērā un veidā (skaidrā naudā vai bezskaidras naudas norēķinu formā) naudas līdzekļi saņemti, kāda kustamā manta pārdota un kam. Šāda informācija nodokļu administrācijai nav zināma un tāpēc audita laikā nav ņemta vērā, izvērtējot pieteicēja skaidrās naudas uzkrājumu veidošanās apjomu. Tāpēc apgalvojums par gūtajiem ienākumiem no kustamas mantas pārdošanas laika posmā no 1995.–2014.gadam, kas, pieteicēja ieskatā, arī veidojuši skaidrās naudas uzkrājumus 20 gadu laikā, izriet vienīgi no paša pieteicēja sūdzībā norādītā un nav apstiprināts ar citiem pārbaudītiem un novērtētiem pierādījumiem.

[1.9] Par pieteicēja papildu deklarācijā norādīto aizņēmumu no /pers. F/ 6297 *euro* apmērā, kas netika iekļauti pieteicēja naudas līdzekļu avotos, pieteicējs sūdzībai pievienoja 2015.gada papildu deklarāciju un AS "Swedbank" konta pārskatus.

No papildu deklarācijā par 2014.gadu norādītās informācijas izriet, ka uz 2014.gada 1.janvāri pieteicējs bija parādā /pers. F/ 14 000 *euro*, 2014.gadā saņēma vēl 6297 *euro* un tādējādi 2014.gada beigās kopējā parāda summa bija 20 297 *euro*.

Savukārt no sūdzībai pievienotajiem AS "Swedbank" konta pārskatiem par periodu no 2014.gada 1.janvāra līdz 2016.gada 31.decembrim, kurā atspoguļoti pieteicēja veiktie norēķini ar /pers. F/ 2015.gadā – 15 810 *euro* un 2016.gadā – 4487 *euro*, izriet, ka pieteicējs 2015. un 2016.gadā /pers. F/ kopā pārskaitīja 20 297 *euro*.

No minētā secināts, ka pieteicējs 2015. un 2016.gadā pārskaitīja visu papildu deklarācijā deklarēto aizņēmumu summu, bet šī informācija neapliecina pieteicēja papildu deklarācijā deklarēto aizņēmumu 2014.gadā 6297 *euro* apmērā.

Izvērtējot /pers. F/ vārdā sniegto informāciju, Dienests secināja, ka vēstulē formāli apstiprināts aizdevuma fakts, bet tā nesniedz objektīvi pamatotu un pārbaudāmu skaidrojumu par aizdevuma izsniegšanas un saņemšanas apstākļiem (vietu, laiku, norēķinu veidu). Tādējādi /pers. F/ sniegtais paskaidrojums jau pēc pieteicējam veiktā audita tika vērtēts kritiski, proti, paskaidrojumā ir norādīta vispārīga informācija par pieteicējam izsniegtā aizdevuma summām un tās atmaksu, bet nav sniegts sīkāks skaidrojums par darījuma apstākļiem, nosacījumiem, naudas izmaksu apjomiem, kā arī nav pievienots neviens dokumentārs apliecinājums, kas apliecinātu paskaidrojumā norādītās informācijas patiesumu un ticamību. Tāpat /pers. F/ nav norādījis savus naudas līdzekļu izcelsmes avotus un to atrašanos uz aizdevuma izsniegšanas brīdi. /pers. F/ nav atbildējis uz citiem nodokļu administrācijas informācijas pieprasījumā uzdotajiem jautājumiem.

Pamatojoties uz Dienesta rīcībā esošo informāciju par /pers. F/ finansiālajām iespējām izsniegt aizdevumus pieteicēja norādītajā apjomā, konstatēts, ka /pers. F/ ienākumu apmērs neliecina par viņa spēju veikt uzkrājumus vai izsniegt aizdevumu.

Par pieteicēja norādīto, ka /pers. F/ aizdevumu skaidrā naudā izsniedza no nekustamā īpašuma pārdošanas gūtā ienākuma, konstatēts, ka /pers. F/ 2013.gada 25.novembrī pārdeva 1/2 domājamo daļu no nekustamā īpašuma /adrese B/, par 7333 latiem (10 433,92 *euro*), t.i., 1/2 no kopējās nekustamā īpašuma pārdošanas cenas – 14 666 lati.

Tā kā Dienesta rīcībā nav informācija par citiem /pers. F/ ienākumiem un, izvērtējot /pers. F/ gūtos ienākumus līdz 2014.gadam, kā arī 2014.gadā gūtos ienākumus, konstatēts, ka tie nav pietiekami, lai izsniegtu pieteicējam aizdevumus 2013.gadā 14 000 *euro* un 2014.gadā vēl 6297 *euro* apmērā.

[1.10] Izvērtējot audita laikā konstatētos faktus attiecībā uz pieteicēja apgalvoto aizņēmuma saņemšanu no /pers. G/ 2014.gadā 121 300 *euro* apmērā, kā arī sūdzībā sniegto informāciju, konstatēts, ka lietā nav konstatējamas personas, kas pēc pieteicēja teiktā /pers. G/ uzdevumā pieteicējam 2014.gadā nodeva skaidru naudu. Savukārt identificējamā persona, kuru pieteicējs ir norādījis kā starpnieku naudas saņemšanā – /pers. I/ (*/pers. I*), 2014.gadā Latvijas Republikas robežu nav šķērsojis un 2014.gadā nevarēja pieteicējam nodot naudu no /pers. G/.

Pieteicējs sūdzībai nav pievienojis nevienu citu dokumentāri apliecinātu informāciju, kas nepārprotami pierādītu aizdevuma darījumu 2014.gadā un naudas saņemšanas veidu. Tāpat no 2012. un 2013.gada naudas pārskaitījumos norādītā maksājuma mērķa (bez darījuma apliecinošiem dokumentiem) nav saprotama pieteicēja un /pers. G/ savstarpējo darījumu ekonomiskā būtība, proti, pieteicējs 2012. un 2013.gadā no /pers. G/ saņemto maksājumu mērķī norādītā informācija – finansiālā palīdzība (tulkojums no angļu valodas – *Financial aid*) nav pietiekoša, lai izdarītu objektīvu secinājumu par veikto darījumu faktiskajiem apstākļiem.

Dienests neapšauba pieteicēja tiesības 2014.gadā saņemt aizņēmumu skaidrā naudā, bet konkrētajā gadījumā, apgalvojot, ka 2014.gadā turpināja saņemt aizņēmumu no /pers. G/, pieteicējs nav sniedzis pamatotu skaidrojumu par iespējamā aizdevuma izsniegšanas veida maiņas iemesliem no bezskaidras uz skaidras naudas norēķiniem. Turklāt, nezinot aizdevuma mērķi un citus iespējamā darījuma nosacījumus, nav izprotams lietderīgums tik ievērojamas summas (121 300 *euro*) izmaksai pa daļām salīdzinoši nelielās summās – pēc pieteicēja teiktā apmēram 42 reizes pa 2400 *euro*.

Konkrētajā gadījumā fakts, ka pieteicējs aizņēmuma darījuma rezultātā 2014.gadā saņēma skaidrās naudas līdzekļus no /pers. G/ norādītajā apmērā, izriet tikai no paša pieteicēja sniegtās informācijas un nav apstiprināts ar citiem pārbaudāmiem un novērtējamiem pierādījumiem.

[1.11] Pieteicējs audita laikā sniegtajā paskaidrojumā noradīja, ka /pers. E/ pieteicējam ir parādā 300 *euro*. /pers. E/ norādīja, ka ar pieteicēju bija tikai viens darījums – viņš no pieteicēja nopirka automobiļa detaļas savām vajadzībām par 300 *euro*.

Izvērtējot lietas materiālus kopsakarā ar pieteicēja argumentiem, secināts, ka pieteicējs attiecībā par kredītiestādes kontā saņemtajiem naudas līdzekļiem ir sniedzis pretrunīgu informāciju, proti, audita laikā paskaidrojot, ka tā ir parāda atmaksa, bet sūdzībā – ka tā bija samaksa par automobiļa rezerves daļām. Turklāt sniegtā informācija nav apliecināta ne ar kādiem citiem objektīviem un pārbaudāmiem pierādījumiem.

Tā kā pieteicējs nav iesniedzis dokumentārus pierādījumus, ka pieteicēja no minētās fiziskās personas saņemtie naudas līdzekļi būtu kvalificējami atbilstoši kādam no likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pantā paredzētajiem ienākumu veidiem, kā arī, ņemot vērā audita laikā un sūdzībā norādīto pretrunīgo informāciju, kas liedz konstatēt darījuma ekonomisko būtību, secināts, ka no /pers. E/ saņemtie 300 *euro* pamatoti kvalificēti kā citi ienākumi, kas saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 21.punktu ir ar nodokli apliekami ienākumi.

[1.12] Pieteicējam pamatoti noteikts 2014.gadā ar nodokli apliekamais ienākums: 153 866,54 *euro* (algotā darbā gūtie ienākumi 5075,88 *euro* + slēptais apliekamais ienākums 148 490,66 *euro* + no /pers. E/ saņemtie 300 *euro*) un, ņemot vērā attaisnotos izdevumus 1120,74 *euro* (valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ārstnieciskie pakalpojumi un iemaksas privātajos pensiju fondos), kā arī gada neapliekamo minimumu 900 *euro* un atvieglojumus par apgādājamiem 2640 *euro*, aprēķināts nodoklis 35 809,39 *euro*, t.i., (153 866,54 *euro* – 1120,74 *euro* – 900,00 *euro* – 2640 *euro*) x 24%.

Ņemot vērā 2014.gadā avansā samaksāto (ieturēto) nodokli 873,04 *euro*, kā arī pārmaksu 773,41 *euro*, budžetā noteikts papildu maksājamais nodoklis 35 709,76 *euro* (35 809,39 *euro* – 873,04 *euro* + 773,41 *euro*).

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ panta pirmo daļu un likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, piekto un septīto daļu pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināts nodoklis 35 709,76 *euro*, nokavējuma nauda 14 283,90 *euro* un soda nauda 5356,47 *euro* (piemērojot likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumus).

[2] Pieteicējs Administratīvajā rajona tiesā iesniedza pieteikumu par Dienesta lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Par naudas aizdevumu no /pers. F/ paskaidrots, ka pieteicējs papildu deklarācijā par 2014.gadu norādīja, ka 2014.gadā no /pers. F/ saņēma aizdevumu 6297 *euro*, kā arī Dienestā tika iesniegti pierādījumi par aizdevuma atmaksu – izdruka no bankas konta par 2015. un 2016.gadu kopā par 20 297 *euro* samaksu /pers. F/. Arī Dienesta lēmumā atzīts, ka /pers. F/ Dienestam sniedza paskaidrojumu un apliecināja, ka 2014.gadā aizdeva pieteicējam 6297 *euro* skaidrā naudā, ko viņš ieguva no nekustamā īpašuma atsavināšanas, un apliecināja, ka šo aizdevumu pieteicējs viņam atmaksāja 2015. un 2016.gadā, iemaksājot naudu /pers. F/ kontā.

Ņemot vērā, ka informācija no zemesgrāmatas sakrīt ar pieteicēja un /pers. F/ paskaidrojumiem par to, ka /pers. F/ ieguva naudas līdzekļus no nekustamā īpašuma atsavināšanas un no šīs naudas aizdeva pieteicējam 6297 *euro*, pieteicējs uzskata, ka Dienesta apgalvojums, ka 2014.gadā /pers. F/ rīcībā nebija naudas līdzekļi, līdz ar to viņš nevarēja aizdot naudu, ir pretrunā ar pierādījumiem.

Starp pieteicēju un /pers. F/ tika noslēgts mutvārdu aizdevuma līgums, un pieteicējs un /pers. F/ apliecināja, ka viņu starpā tika noslēgts aizdevuma

līgums par 6297 *euro*. Tātad aizdevuma līgums tiek uzskatīts par noslēgtu.

Dienesta lēmums ir pretrunīgs, jo tiek balstīts uz atziņu, ka vispār nebija aizdevuma līguma (tātad vispār nevajadzēja būt nekādai naudas plūsmai uz /pers. F/ kontu), tomēr vienlaikus netiek noliegts ar izdruku no bankas konta pierādītais naudas pārskaitījums no pieteicēja konta uz /pers. F/ kontu.

[2.2] Pieteicējs uzskata, ka viņa un /pers. E/ paskaidrojumi nav pretrunā viens otram, bet tikai papildina viens otru. Pārdodot savu personīgo mantu, nav jāmaksā nodoklis, neatkarīgi no tā, kā šis darījums tiek nosaukts. Ņemot vērā rezerves daļu cenas, pieteicēja īpašumā esošās rezerves daļas 300 *euro* vērtībā neliecina par to, ka pieteicējs veido rezerves daļu krājumus. Rezerves daļu vērtībai vispār nav nekāda saistība ar darījuma būtību, jo arī viens automašīnas lukturis var maksāt 1000 *euro* un pat vairāk.

[2.3] Pieteicējs uzskata, ka Dienests nepamatoti lēmumu par naudas uzkrājumiem pamato tikai ar datiem par ienākumiem, ko pieteicējs guva Latvijā un ka pēc Dienesta datiem pieteicējam no 2002.gada līdz 2010.gadam Latvijā nebija algota darba un nebija Latvijā gūtie ienākumi, un uz šo datu pamata secināts, ka pieteicējam nevarēja izveidoties naudas uzkrājums.

Šis apgalvojums ir pretrunā ar paskaidrojumiem un dokumentiem, ka pieteicējam bija ienākumi un varēja būt uzkrājumi 10 000 *euro* apmērā, tai skaitā arī dāvinājumi no radiniekiem, ko viņi uzdāvināja pieteicējam uz pilngadību 1995.gadā, kā arī viņu dāvinājumi naudā dzimšanas dienās, vārda dienās, Ziemassvētkos, Lieldienās, Jaunajā gadā, kāzās, sakarā ar bērna piedzimšanu un citiem svētkiem.

Pieteikumā ietvertajā tabulā (arī audita 3.pielikums) pieteicējs norāda, ka 2005.gadā iemaksāja savā kontā 3059,57 latus (4353,37 *euro*), 2006.gadā kontā iemaksāja vēl 4041 latus (5749 *euro*), kas kopā divos gados veido pieteicēja naudas uzkrājumu 10 103,19 *euro* apmērā, kas liecina par to, ka pieteicējam bija naudas uzkrājumi 10 000 *euro*.

Pieteicējs nepiekrīt apgalvojumam, ka sakarā ar to, ka pieteicējs nav sniedzis Dienestam sīkāku informāciju par no radiniekiem saņemto dāvinājuma laiku, apjomu un veidu, kā arī nav sniedzis dokumentāri pamatotu informāciju par dāvinājumiem, Dienestam nav pamata atzīt, ka šie dāvinājumi ir viens no uzkrājumu avotiem. Pieteicējs ir sīki aprakstījis visus notikumus un svētkus, kad tika dāvināta nauda, kas gadu garumā izveidoja naudas uzkrājumu.

Pieteicējs ir dzimis 1977.gadā, 2014.gadā jau bija 37 gadi, un visus šos gadus saņēma dāvanas no radiniekiem, un neuzskata, ka šādi dāvinājumi būtu jādeklarē, bez tam agrāk arī nebija tāda prasība, kas pieprasīja deklarēt dāvanas. Līdz ar to Dienesta prasība iesniegt pierādījumus par saņemtām dāvanām, ir nepamatota.

Pieteicējs paskaidro, ka ienākumu avots ir arī ienākumi no kustamas mantas atsavināšanas laika posmā no 1995.gada līdz 2014.gada 1.janvārim, tātad pieteicēja ienākumi 20 gadu garumā. Ņemot vērā, ka agrāk šādi darījumi nebija jādeklarē, darījumi tika slēgti mutiski un nekādi dokumenti un pierādījumi nav saglabājušies.

Pieteicējs nepiekrīt apgalvojumam, ka 20 gadu garumā viņš nevarēja iekrāt skaidrā naudā 10 000 *euro*, ņemot vērā, ka katru mēnesi bija jāatliek tikai 29,28 lati (41,36 *euro*).

[2.4] Par naudas aizdevumu 121 300 *euro* no /pers. G/ pieteicējs paskaidro, ka 2014.gadā starp pieteicēju un /pers. G/ tika panākta vienošanās, ka /pers. G/ kā aizdevuma devējs izsniegs aizdevumu skaidrā naudā ar nelielām summām, ņemot vērā, ka /pers. G/ bija vēlme neizmantot šajā darījumā bankas pakalpojumus, jo viņš neuzticas bankām, jo no bankām notiek informācijas noplūde, it sevišķi par lieliem darījumiem. Savukārt 2012. un 2013.gadā aizdevuma summas bija relatīvi nelielas un tāpēc /pers. G/ izmantoja bankas pakalpojumus. Pieņemot lēmumu izsniegt pieteicējam aizdevumu skaidrā naudā, /pers. G/ aprēķināja arī riskus, kas ir saistīti ar norēķiniem skaidrā naudā, un nāca pie secinājuma, ka, nododot naudu ar šoferu starpniecību, ir jārēķinās ar to, ka, jo lielāka naudas summa tiek iedota šoferiem, jo ir lielāks risks, ka šoferis gribēs šo naudu sev piesavināties, attiecīgi būs lielāki zaudējumi. Šo apsvērumu dēļ aizdevums tika izsniegts ar nelielām summām. /pers. G/ nodeva pieteicējam naudu ar šoferu starpniecību, un līdz ar to šoferiem tika izsniegtas naudas summas, apmēram 2400 *euro*.

Pats par sevi fakts, ka aizdevums tika izsniegts skaidrā naudā vairākos maksājumos, nevar būt par pamatu neatzīt aizdevuma līgumu. Par naudas saņemšanu pieteicējs parakstījās speciālā veidlapā. Šo dokumentu šoferi bildēja un nosūtīja /pers. G/. Līdz ar to Dienesta apgalvojums, ka naudas izsniegšanas fakts netika fiksēts, ir nepamatots. Naudas saņemšanas fiksācijas dokumenti ir aizdevuma līguma neatņemama sastāvdaļa, kam ir konfidenciāls raksturs; šie dokumenti glabājas pie aizdevuma devēja /pers. G/. Pieteicējs uzskata, ka Dienestam, respektējot aizdevuma līguma konfidencialitāti, jābūt konsekventam un jāatzīst, ka arī dokumentus par naudas izsniegšanu nav iespējams iesniegt bez aizdevuma līguma dalībnieku piekrišanas.

Neatbilst pierādījumiem arī apgalvojums, ka nav saprotams aizdevuma mērķis. Aizdevums tika izsniegts pieteicējam kā privātpersonai biznesa attīstībai. Audita laikā tika konstatēts, ka visu saņemto naudu no /pers. G/ pieteicējs iemaksāja sev piederošā SIA "gruzovik.lv" kontā (šī nauda tika iegrāmatota kā aizdevums), kopā 121 300 *euro*, kas arī apliecina aizdevuma mērķi.

Par /pers. I/ pieteicējs paskaidro, ka pazīst viņu personīgi un uztur sakarus. Varētu būt, ka 2014.gadā tikšanās bija ārpus Latvijas, kaut kur robežu šķērsošanas zonā vai netālu no Latvijas robežas. Pats par sevi fakts, ka /pers. I/ nav šķērsojis Latvijas robežu 2014.gadā un ka pieteicējs neiesniedza datus par citiem šoferiem, nevar būt par pamatu neticēt paskaidrojumiem par to, kādā veidā pieteicējs saņēma aizdevumu.

Dienests nepamatoti ir atstājis bez ievērības apstākli, ka /pers. G/ 2012. un 2013.gadā pieteicējam jau pārskaitīja 31 300 *euro*. Šis fakts pats par sevi liecina, ka starp pieteicēju un /pers. G/ pastāv ar naudas plūsmu saistītas attiecības, kas pats par sevi līdztekus pieteicēja sniegtiem paskaidrojumiem apliecina darījuma attiecības, ko Dienests nav novērtējis.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumā par pieteikumu norāda, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms, pamatojoties uz Dienesta lēmumos ietverto pamatojumu.

[4] Tiesas sēdē pieteicējs un pieteicēja pārstāvis prasījumu uzturēja, paskaidrojumos norādot uz pieteikumā ietvertajiem argumentiem.
Dienesta pārstāvji prasījumu neatzina, paskaidrojumos balstoties uz Dienesta lēmumos ietverto pamatojumu.
Tiesas sēdēs tika nopratināti liecinieki /pers. F/, /pers. N/, /pers. O/, /pers. P/, /pers. R/, /pers. S/ (*/pers. S/*).

Motīvu daļa

[5] Lietā ir strīds par to, vai Dienests pamatoti un pareizi noteicis pieteicēja ar nodokli apliekamo ienākumu un papildu maksājamo nodokļa summu.

[6] Likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteic personas pienākumu maksāt nodokli un Dienesta tiesības kontrolēt nodokļa samaksas pareizību.

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21.panta 1.punktu Dienests pārbauda deklarācijā uzrādīto datu ticamību un pareizību.

Likuma 22.panta pirmā daļa noteic, ka Dienests pārbauda maksātāja (fiziskās personas) taksācijas gadā gūtos ienākumus, pamatojoties uz iesniegtajā gada ienākumu deklarācijā uzrādītajiem datiem, darba devēju (ienākuma izmaksātāju) paziņojumiem par izmaksātajām summām, ārvalstu

nodokļu administrāciju sniegtajām ziņām, apsekošanas un pārbaužu rezultātiem, kā arī citu Dienesta rīcībā esošo informāciju par nodokļa maksātāja ienākumiem, īpašuma stāvokļa izmaiņām un izdevumiem. Atbilstoši likuma 22.panta otrajai daļai, ja Dienesta rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi vai maksātāja iesniegtajā deklarācijā uzrādītais ienākumu apjoms saskaņā ar Dienesta rīcībā esošo informāciju ir mazāks par viņa izdevumu apjomu, Dienests nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata atbilstoši maksātāja īpašuma vērtības pieaugumam un Dienesta rīcībā esošajām ziņām par maksātāja darbību (arī maksātāja darījumiem un ieņēmumiem no saimnieciskās darbības). Atbilstoši likuma 22.panta trešajai daļai, ja maksātāja deklarētie ienākumi vai Dienesta rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi neatbilst viņa izdevumiem taksācijas gadā, Dienests pieprasa šā panta 3.[1] daļā noteiktajā termiņā iesniegt papildu deklarāciju (atbilstoši Ministru kabineta apstiprinātajai veidlapai) par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu.

Normatīvajos aktos nav ietverti detalizēti noteikumi, kā nodokļu maksātājs var pierādīt skaidrās naudas uzkrājumu veidošanos, tas atkarīgs no katra konkrēta gadījuma apstākļiem. Lai par konstatēto slēpto ienākumu netiktu aprēķināts nodoklis, pierādīšanas līdzekļiem un pierādījumu daudzumam ir jābūt tādam, lai nodokļu administrācija gūtu pārliecību, ka nodokļu maksātājam ir bijuši tādi ienākumi, par kuriem nodoklis nav aprēķināms. Līdz ar to pieteicējam ir pienākums pierādīt no citām personām saņemtās naudas atbilstību tādiem ienākumiem, par kuriem nav aprēķināms nodoklis.

No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicējs, pamatojoties uz Dienesta pieprasījumu, iesniedza papildu deklarāciju par 2014.gadu. Savukārt Dienests, izvērtējot papildu deklarācijā sniegto informāciju un Dienesta rīcībā esošo informāciju, konstatēja, ka pieteicēja izdevumi pārsniedz naudas līdzekļu avotu apmēru, jo Dienests neatzina pieteicēja skaidrās naudas uzkrājumu 10 000 *euro* uz 2014.gada 1.janvāri, kā arī neatzina, ka pieteicējs būtu saņēmis aizdevumus no /pers. F/, /pers. G/ un ka saņemtā nauda no /pers. E/ būtu ar nodokli neapliekams ienākums.

[7] No lietas materiāliem redzams, ka pieteicējs, iesniedzot papildu deklarāciju par 2014.gadu, norādīja skaidrās naudas uzkrājumu 10 000 *euro*, bet neiesniedza attiecīgi pārbaudāmu informāciju par naudas uzkrājuma veidošanās avotiem.

Pieteicējs audita laikā, atbildot uz Dienesta jautājumiem par skaidrās naudas uzkrājuma veidošanās avotiem, norādīja, ka daļa uzkrājumu veidojās no 2011.gadā ārvalstīs gūtajiem ienākumiem, kā arī no SIA "gruzovik.lv" 2013.gada novembrī veiktā aizdevuma atdošanas un /pers. G/ 2013.gada 13.aprīlī atsūtītās naudas daļas (*lietas 1.sējuma 152.lapa*).

Dienests, veicot skaidrās naudas aprēķinu pēc Dienesta rīcībā esošās informācijas par skaidrās naudas plūsmu no 2005.gada līdz 2013.gada 31.decembrim (skaidrās naudas izņemšana no bankas konta), nekonstatēja, ka pieteicējam varēja būt skaidrās naudas uzkrājums.

Sūdzībā Dienesta ģenerāldirektoram pieteicējs attiecībā uz skaidrās naudas uzkrājumu veidošanās apstākļiem jau norāda, ka tie veidojušies 20 gadu garumā no brīža, kad pieteicējs 1994.gadā sācis strādāt un gūt ienākumus, ko apliecina pieteicēja 2005. un 2006.gadā veiktās iemaksas savā bankas kontā un izmaksas no tā. Pieteicējs norāda, ka bankas konts neatspoguļo reālos ienākumus, jo darba devējs varēja darba algu izmaksāt arī skaidrā naudā. Tāpat pieteicējs norāda, ka ienākumu avots iepriekšējos gados bija arī viņa vecāku un vecvecāku dāvinājumi naudā, ienākumi no nekustamā īpašuma un kustamās mantas atsavināšanas laika periodā no 1995.gada līdz 2014.gada 1.janvārim (*lietas 1.sējuma 31.-36.lapa*).

[8] Tiesa atzīst, ka Dienesta lēmumā, veicot pieteicēja norādītās informācijas izvērtējumu, pamatoti secināts, ka no pieteicēja ienākumiem (*lietas 2.sējuma 31.-42.lapa*), strādājot algotu darbu no 1996.gada līdz 2002.gadam ar pārtraukumiem vairākās darba vietās un no 2010.gada novembra līdz 2014.gadam (*lietas 2.sējuma 43.-47.lapa*), nebija iespējams veidot uzkrājumu tādā apmērā, uz kādu norāda pieteicējs. Turklāt no 2002.gada oktobra līdz 2010.gada novembrim, astoņu gadus, pieteicējs vispār nav bijis nodarbināts un līdz ar to nav guvis algotā darba ienākumus; pieteicējs nav bijis reģistrēts arī kā saimnieciskās darbības veicējs (*lēmuma 6.lapa*). Tiesa konstatē, ka pieteicējs iepriekš norādītajos periodos ir guvis nelielus deklarētos ar nodokli apliekamos gada ienākumus, piemēram, 1998.gadā pieteicēja apliekamais ienākuma avots – gada darba algas apmērs bija 266,17 lati, 1999.gadā – 834,02 lati, 2000.gadā – 1315,42 lati, 2001.gadā – 893,13 lati, 2002.gadā – 1761,85 lati, 2010.gadā – 210,49 lati, 2011.gadā – 766,12 lati, 2012.gadā – 1621,29 lati, 2013.gadā – 1602,44 lati, 2014.gadā – 2750,28 *euro*. Savukārt, salīdzinot pieteicēja gada ienākumu apmēru ar atsevišķos gados noteikto iztikas minimuma apmēru, konstatējams, ka pieteicējam iztrūkst naudas līdzekļu pat minimālā iztikas līmenī.

Līdz ar to secināms, ka pieteicēja paskaidrojumi par ienākumiem no algotā darba nav pietiekami, lai atzītu, ka pieteicēja skaidrās naudas uzkrājums būtu varējis veidoties no šā ienākuma avota. Proti, uzkrājuma esību pašu par sevi nevar apliecināt tikai ar noteikta ienākuma gūšanu. Pieteicējam kā nodokļu maksātājam ir arī ticami jāpamato, ka iegūtā nauda (darba alga no 1996.-2002.gadam un no 2010.-2014.gadam) ir saglabājusies kā uzkrājums deklarācijā norādītajā laikā un apmērā, turklāt, ņemot vērā, ka starp ienākumu gūšanu un uzkrājuma veidošanos ir pagājis ilgs laiks un tie nav bijuši pietiekami lieli, lai vispār varētu veidot uzkrājumu.

Arī pieteikumā norādītais, ka 2005. un 2006.gadā, tātad laikā, kad pieteicējs nebija nodarbināts algotā darbā un neveica saimniecisko darbību, savā bankas kontā iemaksājis attiecīgi 3059,57 latus (4353,37 *euro*) un 4041 latus (5749 *euro*), nepierāda, kādi bija pieteicēja ienākuma avoti un attiecīgi ienākumi, par kuriem nodoklis jau ir samaksāts, līdz ar to var izdarīt secinājumu, ka iemaksas kontā veiktas no līdzekļiem, par kuriem bija jāmaksā, bet par kuriem nav nomaksāts nodoklis. Minētais attiecināms arī uz pieteicēja norādīto par skaidrā naudā veiktu darba algas izmaksu.

[9] Attiecībā uz dāvinājumiem no radiniekiem Dienests norādīja, ka pieteicējs ne audita laikā, ne iesniedzot sūdzību, atbilstoši likuma "Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam nav iesniedzis attiecīgus pierādījumus, kas var būt zināmi tikai pieteicējam un kas apstiprinātu pieteicēja apgalvojumus par saņemto dāvanu veidu un apmēru. Arī pieteikumā tiesai pieteicējs tikai vispārīgi norāda uz radinieku dāvinājumiem naudā, nekonkretizējot ne personas, kas pieteicēju apdāvināja, ne dāvanu veidu un apmēru.

Tiesa piekrīt Dienesta lēmumā norādītajam un atzīst, ka vispārēja rakstura norādi par saņemtām dāvanām no radiniekiem nevar uzskatīt par nodokļu aprēķinu pamatojošām ziņām. Gan iestādei, gan tiesai ir jāvērtē, vai pieteicējs ir sniedzis pierādījumus par saviem ienākumiem un šo ienākumu apmēru.

Tikai lietas izskatīšanas laikā, tiesai norādot, kādi pierādījumi pieteicējam jāiesniedz, lai pierādītu attiecīgus ienākumus, kas pamatotu maksājamā nodokļa summas pareizību, pieteicējs lūdza uzklausīt lieciniekus par tādiem uzkrājumu veidojošiem avotiem, kas radās no radinieku dāvinājumiem, un iesniedza papildu pierādījumus.

Izvērtējot pieteicēja sniegtos paskaidrojumus, lieciniekus tiesas sēdēs sniegtās liecības, pierādījumus par lieciniekiem ienākumiem, kā arī Dienesta rīcībā esošo informāciju, tiesa nepiekrīt pieteicēja apgalvojumam, ka pieteicēja deklarēto skaidrās naudas uzkrājumu varēja veidot vairāku gadu garumā no radiniekiem saņemtās dāvanas naudas veidā.

[10] /pers. N/ (pieteicēja sieva) tiesas sēdē liecināja, ka ģimenē vienmēr ir bijuši skaidrās naudas uzkrājumi konkrētam mērķim, lai nopirktu kaut ko lielāku. Viņa labi pelna, un ģimene var iztikt arī no viņas algas. Ikdienas izdevumiem tērē 400 līdz 450 *euro* mēnesī. Aizejot bērna kopšanas atvaļinājumā, tika izmaksāta kompensācija. Kāzās (1994.gada 7.oktobrī) uzdāvināja naudu, kopā 50 000 dolārus. Vecāki un vecvecāki dzimšanas dienās dāvināja citreiz 1000 *euro*, citreiz 500 *euro*. 10 000 *euro* tika uzkrāti kopš apprecējās. Nauda visu laiku bija apgrozībā, kaut kādu daļu tērēja, tad papildināja. Aizņēmumus pieteicējs ieguldīja uzņēmumā.

No bankas konta izdrukām par laika periodu no 2003.gada līdz 2014.gadam redzams, ka /pers. N/ pamata ienākumu avots ir darba alga, atsevišķos gadījumos veiktas skaidrās naudas iemaksas. Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras 2013.gadā izmaksātie pabalsti (maternitātes, bērna piedzimšanas pabalsts) kopā sastāda 2523,37 lati, bet ikmēneša vecāku pabalsts ir robežās no 382 līdz 494 latiem mēnesī. 2014.gadā attiecīgi aģentūras izmaksātais vecāku, ģimenes un bērna kopšanas pabalstu apmērs kopā ir 4052,12 *euro*. Citus 2014.gadā ienākumus veido /pers. N/ kontā veiktās skaidrās naudas iemaksas 250, 500 vai 1000 *euro* vai aizdevumu atmaksa.

Pēc konta atlikuma gada sākumā vai beigās nav konstatējams, ka /pers. N/ algā vai pabalstos izmaksātās summas būtu pietiekošas, lai varētu veidot skaidrās naudas uzkrājumus, izņemot lielākas naudas summas no konta, vai lielākas naudas summas būtu pārskaitījusi pieteicējam. Naudas plūsmas apgrozījums /pers. N/ kontā liecina, ka /pers. N/ saņemtos naudas līdzekļus izmantojusi ikdienas tēriņiem, lai samaksātu studiju maksu, veiktu samaksu par pakalpojumiem, precēm, samaksātu par aviobiļetēm, viesnīcu rezervācijām, un veiktu līzinga maksājumus no 2007.gada augusta līdz 2014.gada aprīlim. No bankas konta izdrukām redzams, ka /pers. N/ 2007.gadā noslēgusi līzinga līgumu (*lietas 3.sējuma 58.lapa*) un pēc tam gandrīz septiņus gadus veikusi līzinga maksājumus. Līdz ar to nav izskaidrojams gan liecinieces, gan pieteicēja teiktais, ka ģimenē bijuši skaidrās naudas uzkrājumi no iepriekšējos gados saņemtajām dāvanām naudā, un liecinieces (un arī pieteicēja) rīcība, noslēdzot līzinga līgumu un maksājot procentus.

Šādai rīcībai nav ekonomiska pamata, tas ir neizdevīgs personai, pēc kuras vārdiem, tai ir it kā pietiekami skaidrās naudas uzkrājumi konkrētam mērķim, bet tajā pašā laikā naudas līdzekļi vai tiem ekvivalenta prece tiek iegūta aizdevuma rezultātā.

Tāpat ņemams vērā, ka laikā, kad pieteicējs ilgstoši nebija oficiāli nodarbināts no 2002.gada līdz 2010.gadam, ģimenes vienīgais ienākuma avots bija /pers. N/ darba alga, kas atbilstoši /pers. N/ bankas konta izdrukām un Dienesta rīcībā esošai informācijai 2002.gadā bija 1622,51 *euro* gadā, 2003.gadā – 1731,52 *euro* gadā, 2004.gadā – 1987,31 *euro* gadā, 2005.gadā – 3072,56 *euro* gadā, 2006.gadā – 4321,43 *euro* gadā, 2007.gadā – 7957,81 *euro* gadā, 2008.gadā – 8811,66 *euro* gadā, 2009.gadā – 11 889,94 *euro* gadā, 2010.gadā – 12 725,57 *euro* gadā (*lietas 3.sējuma 2.-11.lapa*).

Vērtējot /pers. N/ liecības kopsakarā ar viņas ienākumiem, tostarp arī ar Dienesta rīcībā esošo informāciju un /pers. N/ paskaidrojumu Dienestam, kuros norādīts, ka, piemēram, automašīnu iegādes naudas līdzekļu avots bija darba alga, secināms, ka /pers. N/ nav bijuši tādi ienākumi, lai veidotos skaidrās naudas uzkrājums pieteicēja norādītajā veidā un apmērā.

[11] Pieteicēja un /pers. N/ teikto par skaidrās naudas uzkrājuma veidošanos neapstiprina arī viņu vecāku teiktais.

/pers. O/ (pieteicēja tēvs) tiesas sēdē liecināja, ka visas naudas lietas, arī skaidrās naudas dāvanas regulēja sieva (mirusi 2018.gada 26.decembrī). Svētkos un dzimšanas dienās tika dāvināti 50, 100, arī 1000 vai 2000; kāzām deva kopā ar otru ģimeni, bet faktu par 50 000 dolāriem nezina. Sieva strādāja cukurfabrikā un, kad to likvidēja, izmaksāja kompensāciju, bet kādā apmērā, nezina. Naudu dēla ģimenei devuši, kad viņiem bijušas grūtības.

Atbilstoši Dienesta rīcībā esošajai informācijai pieteicēja tēva /pers. O/ pamatienākumi no 1998.gada līdz 2008.gadam bija darba alga, no 2009.gada – vecuma pensija ap 300 *euro* mēnesī (*lietas 3.sējuma 2.-11.lapa*). Pieteicēja tēva naudas plūsmas stāvoklis bankas kontā līdz 2013.gada 31.decembrim neliecina par skaidras naudas izņemšanu uzkrājuma veidošanai; atbilstoši kontā iemaksātajam pensijas apmēram ap 200 latiem, šāda summa tiek arī izņemta no konta, izņemot 2013.gada jūliju – kad no konta tiek izņemti 3450 lati, vienlaikus 5000 *euro* iemaksājot *euro* kontā (*lietas 2.sējuma 179.-181.lapa*).

Pieteicēja mātes /pers. Z/ ienākumi no 1998.gada līdz 2008.gadam bija darba alga un citi ienākumi, kurus uzrādījuši ienākumu izmaksātāji, tostarp AS "RIVERSIDE PROPERTIES" (iepriekš akciju sabiedrība "JELGAVAS CUKURFABRIKA") 2007.gadā izmaksātais ar nodokli neapliekamais ienākums 26 365,81 *euro* (18 530 latu), ienākumi no privātajiem pensiju fondiem un Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras izmaksātie pabalsti, no 2008.gada – vecuma pensija (*lietas 3.sējuma 2.-11.lapa*). No pieteicēja mātes bankas konta izdrukām redzams, ka lielākā daļa no 2008.gada sākumā kontā esošajiem līdzekļiem šajā gadā arī tiek izņemti no konta (*lietas 2.sējuma 184.-208.lapa*). Līdz ar to maz ticams, ka saņemtās kompensācijas naudas līdzekļi vēl pēc daudziem gadiem varēja veidot uzkrājumu, lai apdāvinātu pieteicēju ar lielām naudas summām.

No pieteicēja sievas mātes /pers. P/ liecībām izriet, ka pieteicēja ģimenei svētkos tika dāvināta nauda. Pieteicējam 2013.-2014.gadā nauda tika aizdota biznesa vajadzībām, summas bija tūkstošos; aizdevums ir atdots. Arī tad, kad ir grūtības, pieteicēja ģimene vērsās pie vecākiem pēc palīdzības. Par kāzās uzdāvinātajiem 50 000 dolāriem zina tikai no meitas teiktā, ka kopā no visiem viesiem sanāca tāda summa, arī no vecākiem. Kāzās dāvināja lielu summu. No Dienesta rīcībā esošās informācijas redzams, ka /pers. P/ ienākumus no 1998.gada līdz 2014.gadam veido darba alga, taču no tās neizriet, ka ienākumi būtu bijuši ievērojami (*lietas 3.sējuma 2.-11.lapa*).

Pieteicēja sievas tēvs /pers. R/ tiesas sēdē liecināja, ka ģimenē ir pieņemts svētkos dāvināt naudu; summas bija dažādas, konkrēti neatceras. Uz kāzām bija lielāka summa dolāros. Norādīja uz savu nodarbinātību 1983.–1985.gadā ārzemēs, kur guvis lielus ienākumus. No Dienesta sniegtās informācijas par /pers. R/ ienākumiem no 1998.gada līdz 2014.gadam redzams, ka ienākumu avoti ir darba alga un citi ienākumi, kurus uzrādījuši ienākumu izmaksātāji (*lietas 3.sējuma 2.-11.lapa*).

[12] Tiesa, novērtējot iepriekš minētos pierādījumus, atzīst, ka gan pieteicēja vecākiem, gan pieteicēja sievas vecākiem varēja būt pietiekoši naudas līdzekļi, lai attiecīgos svētkos pasniegtu dāvanas naudas veidā un norādītajā apmērā no 50 līdz 1000 attiecīgās naudas vienībās. Tomēr šaubas rada apstākļi, ka vairāku gadu garumā, naudas līdzekļi, kas, piemēram, dāvināti 1994.gadā kā kāzu dāvana vai katra atsevišķa dāvana, varēja būt pieteicēja ģimenes rīcībā līdz 2014.gadam, lai veidotu uzkrājumu 10 000 *euro*. Tiesa ņem vērā iepriekš veikto pieteicēja ienākumu izvērtējumu, strādājot algotu darbu no 1996.-2002.gadam un no 2010.-2014.gadam, un pieteicēja sievas ienākumus, un to, ka algotā darba ienākumi nav bijuši pietiekami lieli, lai vispār varētu veidot uzkrājumu, bet, iespējams, bija pietiekami ģimenes personisko vajadzību (ikdienas) izdevumu segšanai. Pamatojoties uz minēto, pieteicējam arī nevarēja veidoties skaidrās naudas uzkrājums norādītajā apmērā, ņemot vērā, ka pieteicēja ģimene (pieteicēja sieva) ir ņēmusi aizdevumu līzinga iestādē. Minēto secinājumu apstiprina gan pieteicēja tēva, gan pieteicēja sievas vecāku teiktais, ka tad, kad pieteicēja ģimenei bija nepieciešama palīdzība, viņi palīdzēja, dāvinot naudu vai aizdodot naudu biznesa vajadzībām.

Tādējādi nav gūts apstiprinājums tam, ka naudas līdzekļi, ko pieteicējs, iespējams, saņēmis kā dāvanu no radiniekiem, varēja veidot pieteicēja skaidrās naudas uzkrājumu līdz 2014.gadam norādītajā apmērā.

[13] Tiesa konstatē, ka pieteicējs nav iesniedzis objektīvi pārbaudāmus pierādījumus, kas apliecinātu, ka pieteicēja rīcībā līdz 2014.gadam ir bijusi skaidra nauda no kustamas mantas pārdošanas. Paskaidrojumos nav norādīts, kādas mantas, priekšmeti tika pārdoti, nav norādīts pat aptuvens pārdoto mantu apjoms, skaits, summas un darījumu partneri.

[14] Par pieteicēja paskaidrojumiem par skaidrās naudas izcelsmes avotu no nekustamā īpašuma pārdošanas Dienests secināja, ka konkrētā darījuma rezultāts neietekmēja pieteicēja iespējamo skaidrās naudas uzkrājuma apmēru uz 2014.gada 1.janvāri, konstatējot, ka ar atsavināšanas darījumā iegūtajiem naudas līdzekļiem tika segts iepriekš saņemtais aizņēmums.

Ne pieteikumā, ne tiesas sēdē netika izteikti argumenti saistībā ar šo, lai tiesa varētu vērtēt lēmuma tiesiskumu šajā daļā.

[15] Dienests konstatēja, ka pieteicēja kontā 2014.gada 12.septembrī /pers. E/ ieskaitījis 300 *euro* ar mērķi: aizdevuma atmaksa (*lietas 1.sējuma 163.lapa*).

Dienestam pieteicējs paskaidroja, ka /pers. E/ viņam bija parādā (*lietas 1.sējuma 152.lapa*). Savukārt /pers. E/ Dienestam paskaidroja, ka no pieteicēja nopircis kaut kādas auto detaļas par 300 *euro* (*lietas 2.sējuma 8.lapa*).

Dienests sākotnējā lēmumā, konstatējot pretrunas pieteicēja un /pers. E/ paskaidrojumos un to, ka pieteicējs neiesniedza pierādījumus, ka saņemtie naudas līdzekļi nav ar nodokli apliekami ienākumi vai samaksa par precēm saimnieciskās darbības ietvaros, noteica, ka no /pers. E/ saņemtā summa 300 *euro* atzīstama par pārējiem fiziskās personas gūtajiem ienākumiem (citiem ienākumiem), par kuriem jāmaksā nodoklis.

Sūdzībā Dienestam pieteicējs jau norāda, ka /pers. E/ nopirka no pieteicēja auto rezerves daļas, ko pieteicējs bija iegādājies savām vajadzībām, un ka no ienākumiem no savas mantas pārdošanas nodoklis nav jāmaksā (*lietas 1.sējuma 32.lapa*).

Dienesta lēmumā konstatēts, ka pieteicēja paskaidrojumus neapstiprina neviens cits dokumentārs, pārbaudāms un novērtējams pierādījums, lai saņemtos ieņēmumus kvalificētu kā ar nodokli neapliekamus ienākumus.

Tiesa, izvērtējot pierādījumus kopsakarā ar tiesas sēdē papildu iegūtajiem pierādījumiem, atzīst, ka Dienesta lēmuma pamatojums šajā daļā ir pietiekams un tiesisks.

Arī no tiesas sēdē pieteicēja sniegtajiem paskaidrojumiem konstatējams, ka pieteicējs neatceras, kādas auto rezerves daļas pārdevis /pers. E/ vai kādam mērķim /pers. E/ viņam aizdeva naudu, neatcerējās arī to, vai viņam bijušas auto rezerves detaļas, ko pārdot 2014.gadā (*lietas 2.sējuma 107.-108.lapa*). /pers. E/ liecināja, ka nauda tika samaksāta par auto (piekabes) rezerves detaļām (*lietas 2.sējuma 107.-108.lapa*).

Līdz ar to tiesa secina, ka pieteicēja viedoklis par to, ka viņš kaut kādu mantu pārdevis kā personiskai lietošanai paredzētu lietu, nav pamatots, jo ne no pieteicēja paskaidrojumiem Dienestam, ne no pieteikuma tiesai un tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem, kā arī liecinieka liecībām, nav iespējams izsecināt konkrētu kustamu mantu un ka to pieteicējs būtu izmantojis personiskām vajadzībām.

Tādējādi tiesa atzīst, ka Dienesta secinājums par to, ka uz šiem ienākumiem nav iespējams attiecināt kādu no likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pantā paredzētajiem ar nodokli nepaliekamo ienākumu veidiem, ir pareizs, un šādi ienākumi ir uzskatāmi kā ar nodokli apliekami ienākumi.

[16] Pieteicējs papildu deklarācijā par 2014.gadu norādīja, ka 2014.gadā saņēmis aizdevumu 121 300 *euro* no /pers. G/ (*lietas 1.sējuma 136.lapa*).

Dienests audita rezultātā neatzina norādīto summu kā ar nodokli neapliekamu ienākumu, norādot uz likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $8.^1$ panta ceturtajā daļā noteikto un to, ka pieteicējs neiesniedza attiecīgus attaisnojošus dokumentus (aizdevuma līgumam jābūt noslēgtam notariālā akta formā) šādam darījumam ar nerezidentu (/pers. G/).

[17] Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (redakcijā, kas ir spēkā no 2014.gada 1.janvāra) 3.panta pirmajā daļā un 8.pantā ir noteikts, kas ietilpst ar nodokli apliekamo ienākumu apjomā, tostarp pie fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumam pielīdzināmi aizdevumi (*8.panta trešās daļas $20.^2$ punkts*).

Likuma $8.^1$ pants noteic, ka ienākumam pielīdzināmi arī aizdevumi, ko fiziskā persona neņem saimnieciskās darbības ietvaros, un kuru tā nav atmaksājusi sešu mēnešu laikā pēc aizdevuma līgumā noteiktā aizdevuma atmaksas termiņa, bet ne ilgāk kā 66 mēnešu laikā no aizdevuma izsniegšanas dienas. Savukārt šā likuma $8.^1$ panta ceturtā daļa (stājās spēkā no 2014.gada 1.janvāra) paredz, ja fiziskās personas, kas aizdevumu neņem saimnieciskās darbības ietvaros, noslēgtais aizdevuma līgums ir noslēgts ar nerezidentu, aizdevuma līgumam jābūt noslēgtam notariālā akta formā.

Iepriekš norādītais tiesiskais regulējums attiecībā uz aizdevumu pielīdzināšanu ienākumam, kas apliekams ar nodokli, ieviests ar mērķi, lai novērstu situāciju, ka personas izmanto aizdevumu izsniegšanas juridisko formu, taču pēc ekonomiskās būtības šādā veidā izmaksā fiziskajām personām ienākumus, kuri netiek aplikti ar nodokli, vai izmanto aizdevumus, kurus izsniedz fiziskās personas, kas nav reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas, vai nerezidenti. Līdz ar to šādā veidā faktiski tiek izmantotas nodokļu optimizācijas shēmas, lai izvairītos no iedzīvotāju ienākuma nodokļa (*skat. 2013.gada 6.novembra likuma "Grozījumi likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"" anotāciju*).

[18] Dienests konstatēja, ka /pers. G/ nav Latvijas rezidents (iekšzemes nodokļu maksātājs), līdz ar to Dienesta rīcībā nav informācijas, vai minētās personas rīcībā varēja būt naudas līdzekļi, ko aizdot pieteicējam.

Ne Dienestā, ne tiesā pieteicējs neiesniedza starp pieteicēju un /pers. G/ kā nerezidentu noslēgtu aizdevuma līgumu notariālā akta formā.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka ar citiem pierādīšanas līdzekļiem nevar nodibināt tādu faktu, kuru saskaņā ar likumu var pierādīt tikai ar noteiktiem pierādīšanas līdzekļiem (*Administratīvā procesa likuma 152.panta otrā daļa*). Tādējādi ne pieteicēja paskaidrojumi, ne citu personu rakstveida paskaidrojumi vai liecības par naudas nodošanas faktu, parāda cedēšanu /pers. S/ (Krievijas Federācijas pilsonis, Latvijas nerezidents) un atlikušo parāda apmēru kā pierādījumi nav pieļaujami. Proti, šajā gadījumā nerezidenta izsniegtā aizdevuma faktu var pierādīt tikai ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $8.^1$ panta ceturtajā daļā noteikto pierādīšanas līdzekli – rakstveida aizdevuma līgumu, kas noslēgts notariālā akta formā.

Savukārt pieteicēja pieteikumā norādītais, ka likumos nav noteiktas prasības attiecībā uz aizdevuma līguma noslēgšanas veidu, formu un aizdevuma izsniegšanas kārtību, ir pretējs iepriekš norādītajām likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normām attiecībā uz ienākumiem pielīdzināmiem aizdevumiem un šādu aizdevumu noformēšanas prasībām.

Tā kā pieteicējs neiesniedza attiecīgu pierādījumu par nerezidenta /pers. G/ izsniegto aizdevumu, lai apliecinātu pieteicēja paskaidrojumus par aizdevuma saņemšanas un izlietošanas mērķiem, tad secināms, ka nav iesniegti pierādījumi, lai 2014.gadā saņemto aizdevumu 121 300 *euro* atzītu par neapliekamu ienākumu (ienākumam nepielīdzināmu aizdevumu) un neaprēķinātu papildu maksājumus budžetā. Minētais izriet arī no likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $8.^1$ panta vienpadsmitajā daļā noteiktā – ja aizdevuma līgums neatbilst šā panta ceturtajā daļā minētajam nosacījumam, aizdevumu pielīdzina ienākumam, kas gūts tā taksācijas perioda pēdējā dienā, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits).

Turklāt iespējami saņemtais aizdevums arī pēc būtības nevar tikt pielīdzināts ar nodokli neapliekamam ienākumam, jo neizpildās citi likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $8.^1$ panta otrajā daļā noteiktie nosacījumi: aizdevums pārsniedz 1500 *euro*; aizdevums nav izsniegts bezskaidras naudas norēķinu veidā, lai segtu izglītības vai ārstniecības izdevumus; aizdevumu nav izsniegusi persona, ar kuru pieteicēju saista laulība vai radniecība līdz trešajai pakāpei.

Tāpat šajā sakarā nav nozīmes lietā esošo pierādījumu vērtējumam par naudas līdzekļu ieguldīšanu (aizdošanu) un to apgrozījumu SIA "gruzovik.lv", jo šāds fakts nepierāda to, ka nauda ir cēlusies no konkrētā aizdevuma pieteicējam.

[19] Pieteicējs papildu deklarācijā par 2014.gadu norādīja, ka 2014.gadā no /pers. F/ saņēmis aizdevumu 6297 *euro*, kā arī uz 2014.gada 1.janvāri norādījis iepriekš saņemtā aizdevuma atlikumu 14 000 *euro* (*lietas 1.sējuma 136.lapa*).

Dienests audita rezultātā 2014.gadā saņemto aizdevumu neietvēra pieteicēja ienākumu avotos, bet iepriekš izsniegtā aizdevuma atlikumu neatzina,

jo ne pieteicējs, ne /pers. F/ audita laikā neiesniedza dokumentārus pierādījumus par aizdevumu. Dienesta lēmumā, izvērtējot /pers. F/ finansiālās iespējas izsniegt aizdevumus pieteicējam, tika konstatēts, ka /pers. F/ ienākumi neliecina par iespējām veidot uzkrājumus un izsniegt aizdevumus pieteicējam deklarācijā norādītajā apmērā, kā arī netika konstatēta pieteicēja un /pers. F/ savstarpējo darījumu ekonomiskā būtība.

Iesniedzot sūdzību par audita lēmumu, pieteicējs pievienoja bankas konta izdruku par norēķiniem ar /pers. F/ 2015. un 2016.gadā, kopā pārskaitot viņam 20 297 *euro* (*lietas 1.sējuma 41.-42.lapa*).

[20] Tiesa konstatē, ka pieteicēja un /pers. F/ sākotnējie paskaidrojumi aprobežojas ar vispārīgu informāciju par to, ka /pers. F/ aizdevumu izsniedzis skaidrā naudā, bet aizdevums atmaksāts uz norēķinu kontu. /pers. F/ nav zinājis kādiem mērķiem pieteicējam naudu aizdevis, 2013.gadā aizdevis 14 000 *euro* divās daļās, 2014.gadā – 6300 *euro*; dokumenti nav noformēti. Par aizdevuma naudas izcelsmi līdz 2013.gadam /pers. F/ tiesas sēdē norādīja, ka bija uzkrājumi no darba algas un no mātes atstāto zeltlietu pārdošanas (nav dokumentu), 2014.gadā augustā – no dzīvokļa pārdošanas.

Tiesa no Dienesta iegūtās informācijas par /pers. F/ ienākumiem laika periodā no 2010.gada līdz 2014.gadam (*lietas 2.sējuma 50.-57.lapa*) konstatē, ka tie nav pietiekami uzkrājumu veidošanai, bet sedz tikai ar ikdienas patēriņu, personiskajām vajadzībām saistītos izdevumus. Savukārt 2013. un 2014.gadā, kad /pers. F/ aizdevis pieteicējam attiecīgi 14 000 *euro* un 6300 *euro*, /pers. F/ deklarētie ieņēmumi gadā attiecīgi ir tikai 689,91 lati (pabalsts) un 416,55 *euro* (kā ienākumi no metāllūžņu un savas mantas pārdošanas). Citi objektīvi pārbaudāmi pierādījumi par /pers. F/ gūtajiem ienākumiem lietas materiālos nav.

Attiecībā uz ienākumiem no nekustamā īpašuma pārdošanas konstatējams, ka /pers. F/ bankas kontā 2013.gada 25.novembrī ieskaitīta maksa par nekustamā īpašuma un kustamās mantas (*sk .pirkuma līgums – lietas 2.sējuma 173.-176.lapa*) pārdošanu kopā 21 378 lati (*lietas 2.sējuma 154.lapa*). Savukārt no /pers. F/ bankas konta izdrukām par 2014.gadu redzams, ka /pers. F/ ar šiem naudas līdzekļiem rīkojies kā ar sev piederošiem līdzekļiem, proti, tie samērā regulāri un aktīvi izmantoti, arī izņemot skaidrā naudā, ikdienas patēriņam, arī dažādu pirkumu veikšanai ārvalstīs. Tiesas vērtējumā, ņemot vērā, ka /pers. F/ nav oficiāli reģistrētu ienākumu darba algas veidā, šāda veida izdevumi liecina par preču un pakalpojumu iegādi personiskajām vajadzībām, arī norēķiniem skaidrā naudā ārvalstīs. Pretstatā /pers. F/ tiesas sēdē teiktajam, ka naudas līdzekļus 6300 *euro* viņš aizdevis pieteicējam 2014.gada augustā vienā maksājumā, no /pers. F/ bankas konta redzams, ka uz 2014.gada 1.augustu bankas konta atlikums bija 2966 *euro*.

Līdz ar to tiesa nepiešķir ticamību /pers. F/ liecībai, ka viņam 2014.gada augustā bija saglabājusies nauda no nekustamā īpašuma pārdošanas, lai aizdotu to pieteicējam norādītajā apmērā.

[21] Par pieteicēja norādīto, ka darījums ir aizdevums un to apliecina fakts par parādsaistību pret /pers. F/ dzēšanu, konstatējams turpmākais.

No /pers. F/ bankas konta izdrukas redzams, ka pieteicējs 2015. un 2016.gadā veicis naudas pārskaitījumus daudzos atsevišķos pārskaitījumos no 50 līdz 4700 *euro*, visos gadījumos kā maksājuma mērķi norādot "*ot Dimi*" (no Dimas). Šāds maksājuma mērķis nenorāda, ka naudas pārskaitīšana notikusi aizdevuma līguma ietvaros. Līdz ar to Dienests pamatoti izdarīja secinājumu par to, ka šādi pieteicēja un /pers. F/ savstarpējie darījumi pēc to ekonomiskās būtības nav aizdevums.

Līdz ar to pieteicēja paskaidrojumi neapstiprina to, ka naudas pārskaitījumi tiešām ir bijuši aizdevuma atmaksa.

Iepriekš konstatētais, ka ne pieteicējs, ne /pers. F/ nevar sniegt nepārprotamus paskaidrojumus par aizdevuma saņemšanas un izmantošanas mērķiem, ļauj secināt, ka pieteicējs nespēj norādīt pamatojumu aizdevuma saņemšanai un to pierādīt ar ticamiem pierādījumiem. Nespēja uzrādīt to, kādēļ pieteicējam bija nepieciešams ņemt no /pers. F/ aizņēmumu 2013. un 2014.gadā, rada šaubas par to, ka naudas saņemšana (un atdošana) bija aizdevums.

[22] Tāpat tiesa norāda uz iepriekš minēto apstākli, ka kopš 2014.gada 1.janvāra, lai aizdevumu nepielīdzinātu ienākumam, kas apliekams ar nodokli, jāizpildās likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $8.^1$ panta otrajā daļā noteiktajiem nosacījumiem.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $8.^1$ panta otrā daļa paredz, ka aizdevums netiek pielīdzināts ienākumam neatkarīgi no aizdevumu atmaksas fakta, ja 1) viena aizdevēja izsniegtais aizdevums (arī vairāku aizdevumu summa) nepārsniedz 1500 *euro*; 2) aizdevums izsniegts ārstniecības vai izglītības izdevumu segšanai un tā izlietojumu pamato ar attaisnojuma dokumentiem; 3) aizdevums, kurus fiziskai personai izsnieguši laulātais vai šīs fiziskās personas ģimenes locekļi (radniecībā līdz trešajai pakāpei).

Attiecībā uz pārējiem aizdevumiem likuma $8.^1$ panta pirmajā daļā paredzēts, ka fiziskai personai izsniegto aizdevumu, ja fiziskā persona šo aizdevumu neņem savas saimnieciskās darbības ietvaros, pielīdzina ienākumam, ja to neatdod pēc aizdevuma atmaksas termiņa beigām (bet ne ilgāk kā pēc 60 mēnešiem). Turklāt, lai noteiktu apliekamo ienākumu, cita starp aizdevuma līgumam jābūt noslēgtam rakstveidā, izsniegtam un atmaksātam bezskaidras naudas norēķinu veidā.

Minēto kritēriju mērķis ir nodrošināt, ka aizdevuma līgums jau sākotnēji tiek noslēgts ar nosacījumiem, kuri zināmā mērā garantē abu pušu mērķi izsniegt aizdevumu pēc to ekonomiskās būtības. Ja starp fizisko personu, kas aizdevumu neņem savas saimnieciskās darbības ietvaros, un aizdevēju, kas ir fiziska persona, kas nesniedz aizdevumu savas saimnieciskās darbības ietvaros, noslēgtais aizdevuma līgums neatbilst minētajiem kritērijiem, tad ir pamats uzskatīt, ka aizdevuma nosacījumi ir fiktīvi.

[23] Pastāvot iepriekš konstatētajiem apstākļiem, tiesa atzīst, ka Dienesta lēmumā ietvertais pamatojums ir pietiekams un tiesisks, lai samazinātu pieteicēja norādīto skaidrās naudas uzkrājumu apmēru uz 2014.gada 1.janvāri un neatzītu pieteicēja 2014.gada papildu deklarācijā norādītos aizdevumus no /pers. G/ un /pers. F/ kā pieteicēja saņemtos naudas līdzekļus, kā arī noteiktu saņemtos naudas līdzekļus no /pers. E/ kā ar nodokli apliekamu ienākumu. Līdz ar to Dienests pamatoti konstatēja, ka, salīdzinot pieteicēja saņemtos līdzekļus un to izlietojumu, veidojas slēptais ienākums, jo 2014.gadā līdzekļu izlietojums pārsniedz līdzekļu avotus.

Tā kā pieteicējs nav izteicis iebildumus par Dienesta aprēķinātā naudas līdzekļu izlietojuma apmēru, tiesa secina, ka Dienesta noteiktais pieteicēja ar nodokli apliekamais slēptais ienākums 148 490,66 *euro* un papildus noteiktais ar nodokli apliekamais ienākums 300 *euro* ir aprēķināts pareizi. Secīgi, ņemot vērā likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas, kas noteic gada apliekamā ienākuma noteikšanas un nodokļa aprēķināšanas nosacījumus, pamatoti aprēķināts nodoklis 35 809,39 *euro* un noteikts budžetā iemaksājamais nodoklis 35 709,76 *euro*.

Tāpat tiesa, ņemot vērā likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" un likuma "Par nodokļiem un nodevām" paredzēto atbildību par nodokļa neaprēķināšanu un budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra samazināšanu, konstatē, ka Dienesta lēmumā ir pamatoti un pareizi aprēķināta nokavējuma nauda 14 283,90 *euro* un uzlikta soda nauda 5356,47 *euro*.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu un 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

Noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2018.gada 6.marta lēmuma Nr.31.1-22.10/1052 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā.

Tiesnese S. Ozola