ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420593411
AA43-1024-14/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014. gada 3. decembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente V. Zommere,
tiesnesis M. Birzgalis un tiesnese R. Paegle,

piedaloties /pers. B/ pilnvarotajam pārstāvim /pers. C/, atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. D/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. B/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011. gada 22. augusta lēmuma Nr. 22.4.7/57320 atcelšanu, sakarā ar /pers. B/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 19. marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk - VID vai atbildētājs) ģenerāldirektores 2011. gada 22. augusta lēmumu Nr. 22.4.7/57320 „Par /pers. B/ iesniegumu izskatīšanu" (turpmāk – Lēmums) citastarp nolemts atstāt negrozītu VID Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011. gada 13. aprīļa lēmumu Nr. 23/12/358 par /pers. B/ (turpmāk – pieteicējs) papildu nomaksai budžetā aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) Ls 54697,38, soda naudu Ls 27234,69 un nokavējuma naudu Ls 25953,91.

[2] Pieteicējs iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot atcelt Lēmumu daļā par aprēķināto IIN Ls 54697,38, soda naudu Ls 27348,69 un nokavējuma naudu Ls 25953,91 kā neatbilstošu materiālo un procesuālo tiesību normām.

[2.1] Pieteicējs norāda, ka, izvērtējot VID aprēķināto slēpto un citu apliekamo ienākumu 2007. gadā Ls 219029,54, var secināt, ka atbilstoši VID audita konstatētajam slēptais apliekamais ienākums ir Ls 54605,88, ko veido neatzītie skaidras naudas uzkrājumi uz 2007. gada sākumu. Savukārt citu apliekamo ienākumu Ls 164413,16 veido VID neatzītie 2007. gadā saņemtie aizdevumi no „Silverhart Investments Limited" Ls 123533,16 un „LLC Clairville" Ls 40880. Ņemot vērā apstākli, ka ar Lēmumu VID sākotnējais lēmums atcelts daļā par samazinātajiem skaidras naudas uzkrājumiem uz 2007. gada 1. janvāri par Ls 27249,69 un uz 2007. gada 31. decembri par Ls 14355,03, pieteicējs uzskata, ka konstatētais slēptais apliekamais ienākums Ls 54605,88 ir samazināms par bezskaidras naudas uzkrājumiem Ls 27249,69, jo šai summai ir nozīme, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu par 2007. gadu.

[2.2] Pieteicējs norāda, ka atšķiras viņa un VID darbinieku izpratne par pierādījumu ticamību un pieļaujamību, jo 2010. gada 9. jūnijā pieteicējs VID iesniedza papildu deklarāciju un tai pievienoja darījumu apliecinošus dokumentus angļu valodā, ko VID pieņēma, nenorādot, ka tie nav pieņemami, jo nav pievienots atbilstošs tulkojums valsts valodā. Šāda VID rīcība radīja pieteicējam tiesisko paļāvību, ka arī turpmāk, ja nepieciešams, pieteicējs varēs iesniegt dokumentus svešvalodā.

[2.3] Veicot darījumus un noformējot dokumentus 2005. un 2006. gadā, pieteicējs ir vadījies no VID administratīvās prakses un publiskotās informācijas, kā arī sākumdeklarēšanas un legālās prezumpcijas ieviešanas Latvijas Republikā, kas Latvijas nodokļu likumdošanā nav ieviesta. VID ģenerāldirektors Lēmumā atsaucas uz Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2010. gada 19. jūlija spriedumu lietā Nr. SKA-226/2010 un 2010. gada 19. marta rīcības sēdes lēmumu lietā Nr. SKA-113/2010, taču pieteicējs nav ne valsts amatpersona, ne nodokļu maksātājs, kam būtu jāreģistrē saimnieciskā darbība un jāiesniedz nodokļu deklarācijas par 2005. un 2006. gadu. Tāpēc pieteicējs uzskatījis, ka darījumi, kas nav veikti saimnieciskās darbības ietvaros un pieteicēja bankas kontu ietvaros, nav jādokumentē atbilstoši saimnieciskās darbības principiem.

[2.4] Pieteicējs uzskata, ka iesniegtie darījumu dokumenti ir pietiekami, lai atzītu darījumus ar „Silverhart Investments

Limited" un „Clairville LLC".

VID apgalvojums par to, ka aizdevumu un kredītu saņemšana, tostarp 2007. gadā Parex bankā, apliecina uzkrājumu neesību, nav korekts un pamatots, jo personai nav pienākuma izmantot savus uzkrājumus, ja ir pieejami izdevīgi kredīti.

Apstāklis, ka aizdevuma līgumā ir paredzēts konkrēts termiņš aizdevuma atgriešanai, nenozīmē, ka šajā periodā nedrīkst tikt paralēli arī saņemts aizņēmums, ņemot vērā, ka darījums notiek pa daļām, nevis vienā maksājumā. Tādējādi VID audita pārskatā minētais, ka konkrētajā periodā pieteicējam bija pienākums nodarboties ar aizdevuma atgriešanu, nenozīmē, ka šajā pat periodā pieteicējs nevarēja to arī saņemt. Turklāt attiecībā uz darījumu ar „Clairville LLC" sūdzībai VID ģenerāldirektoram pieteicējs pievienoja dokumentu par izmaiņām aizdevuma atgriešanā.

[2.5] Attiecībā uz saņemto dāvinājumu pieteicējs norāda, ka saskaņā ar Civillikuma 1474. pantu par darījuma formu dāvinājums var tikt noslēgts arī mutiski, tāpēc darījums kā mutiska vienošanās ir noslēgts un spēkā esošs privātajās tiesībās. Izvērtējot VID izteiktās šaubas par naudas nodošanas fakta ticamību, kas balstītas uz publiskajās tiesībās noteikto skaidras naudas deklarēšanu, pieteicējs uzskata tās par nepietiekamām.

Attiecībā par dāvinājumu no Krievijas Federācijas pilsoņa /pers. L/ (/pers. L/) pieteicējs atzīmē, ka VID Lēmumā ir ietverta kļūdaina un nepatiesa informācija sakarā ar robežšķērsošanas faktu. Pieteicējs atradās Maskavā 2006. gada jūlijā konkrētā dokumenta datējuma laika posmā no 2006. gada 26. jūlija līdz 28. jūlijam. Kā apliecinājumu šim faktam pieteicējs pievienojis divas kopētas lappuses no pases, kurās redzama konkrētajā periodā derīga Krievijas vīza, kā arī Šeremetjevas robežkontroles punkta zīmogi par vizīti 2006. gada jūlijā.

[2.6] Pieteicēja ieskatā apstāklis, ka VID savlaicīgi nav norādījis uz nepieciešamību pievienot atbilstošu tulkojumu valsts valodā un uzliekot pieteicējam par pienākumu nomaksāt papildus nodokļu maksājumus, kuru summa turpina pieaugt, ir uzskatāms par pārkāpumu, kas rada šaubas par pierādījumu iegūšanas un nostiprināšanas procesu, un atzīstams par tik būtisku, ka galarezultātā pieņemtais VID ģenerāldirektores Lēmums nevar tikt atzīts par tiesisku.

[3] VID rakstveida paskaidrojumā norāda, ka pieteikumu neatzīst.

[3.1] Atbildētājs atsaucas uz judikatūru, norādot, ka nodokļu administrēšana ne tikai Latvijā, bet arī citās valstīs lielā mērā pamatojas uz informāciju, ko iesniedz nodokļu maksātājs, tostarp informāciju, ko nodokļu maksātājs iegūst no citiem avotiem, bet ko viņš apliecina. Tāpēc no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai, iesniedzot nodokļu deklarāciju un sniedzot citu informāciju, viņš būtu ļoti uzmanīgs un skrupulozs. Paviršība un nolaidība nav pieļaujama. Turklāt nodokļu maksātājs parasti saprot, kāda informācija ir svarīga, lai novērstu nepareizas informācijas iesniegšanu un līdz ar to risku būt sodītam. Citiem vārdiem, no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai viņš pārzinātu nodokļus regulējošās tiesību normas un apzinātos risku, kas saistīts ar to pārkāpšanu. Neprecizitātes un kļūdas rada pamatu nodokļu soda naudas uzlikšanai *(skat. Augstākās tiesas 2005. gada 10. maija sprieduma lietā Nr. SKA-119 12. punktu)*.

[3.2] VID norāda, ka pamatoti neatzina papildu deklarācijā uzrādītos naudas uzkrājumus uz 2007. gada 1. janvāri Ls 574 749,69 un 2007. gada 31. decembri Ls 298 855,03, Krievijas pilsoņa /pers. L/ (/pers. L/) dāvinājumu 60000 USD apmērā, kā arī no „Silverhart Investments Limited" saņemtos naudas līdzekļus Ls 123533,16 un no „LLC Clairville" saņemtos naudas līdzekļus Ls 40880. Šīs summas netiek atzītas par aizņēmumiem, bet gan par ienākumiem, kas apliekami ar IIN.

[3.3] Svešvalodā iesniegtie dokumenti – 2006. gada 14. decembra *Credit agreement,* 2005. gada 18. jūnija *Loan Contract* un 2006. gada 29. jūlija dāvinājuma līgums bez tulkojuma valsts valodā nav atzīstami par pierādījumiem lietā, jo pievienotie dokumenti nav apliecināti „Dokumentu juridiskā spēka likuma" 6. pantā un Ministru kabineta 2010. gada 28. septembra noteikumu Nr. 916 „Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas kārtība" 5. sadaļā noteiktajā kārtībā, turklāt nav iesniegts „Valsts valodas likuma" 10. panta otrajā un trešajā daļā noteiktais tulkojums, tiem nav juridiska spēka, un tie nav saistoši nodokļu administrācijai.

[3.4] Pieteicējam, ievedot Latvijā no /pers. L/ (/pers. L/) Krievijā saņemto dāvinājumu 60000 USD apmērā skaidrā naudā, bija pienākums skaidro naudu deklarēt. Tā kā pieteicējs nav dokumentāri apliecinājis vai noliedzis šā likumīgā pienākuma veikšanu, VID ir pamats uzskatīt, ka pieteicējs nav saņēmis šo dāvinājumu.

[3.5] Vienlaikus lietā konstatētie apstākļi, ka pieteicējs 2007. gada sākumā saņēmis kredītu 377000 EUR apmērā nekustamā īpašuma iegādei, liek apšaubīt skaidras naudas uzkrājumu uz 2007. gada 1. janvāri Ls 547500 faktisko esību. Kā arī pieteicējs nav pierādījis, ka norādītos no *Credit agreement* un *Loan Contract* 2005. un 2006. gadā saņemtos aizņēmumus, kā arī /pers. L/ (/pers. L/) 2006. gada dāvinājumu būtu spējis uzkrāt līdz 2007. gada sākumam.

[3.6] Pieteicējs 2011. gada 4. aprīlī VID sniedza paskaidrojumu par „Silverhart Investments Limited" aizdevumu, taču nenorādīja konkrētas summas un aizdevuma saņemšanas un atmaksas laiku. Tādējādi nav iespējams konstatēt darījuma būtību un izvērtēt, vai 2005. gada 18. jūnija līgums *Loan Contract* pamato skaidras naudas uzkrājumus uz 2007. gada 1. janvāri vai norēķinu kontā no „Silverhart Investments Limited" 2007. gada februārī, aprīlī, jūnijā, jūlijā, augustā, oktobrī, novembrī un decembrī saņemtos maksājumus.

[3.7] Pieteicējs nav uzrādījis pamatojošos dokumentus par naudas pārskaitījumu no „LLC Clairville". Tādējādi iesniegtie norēķinu konta izraksti apliecina naudas līdzekļu saņemšanas faktu, bet bez papildu pierādījumiem nevar konstatēt, ka naudas līdzekļi pārskaitīti kā aizdevumi.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 19. marta spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedumā norādīti šādi motīvi.

[4.1] Lietā pastāv strīds, vai atbildētājs pamatoti neatzina pieteicēja papildu deklarācijā deklarētos skaidras naudas uzkrājumus uz 2007. gada sākumu Ls 574749,69 un gada beigām – Ls 298855,03 apmērā.

[4.2] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs 2007. gada papildu deklarācijā kā skaidras naudas uzkrājumu avotu norādīja operācijas ar nekustamajiem īpašumiem – Togo, dividendes no operācijām ar kakao – Togo, ienākumus no dividendēm, operācijām ar finanšu instrumentiem, algām; Krievijas pilsoņa /pers. L/ (/pers. L/) dāvinājumu 60000 USD apmērā. Papildu deklarācijai pievienoti aizdevuma līgumi – 2007. gada 2. maija *Sales Intermediation contract*, 2005. gada 18. jūnija *Loan Contract* un 2006. gada 14. decembra *Credit agreement*.

Atbildētājs, izvērtējot iesniegtajā papildu deklarācijā par 2007. gadu norādīto informāciju, pieteicēja iesniegtos dokumentus un VID rīcībā esošo informāciju, apšaubīja skaidras naudas uzkrājumu veidošanās avotus, jo tie tika pamatoti ar dokumentiem, kurus atbilstoši Valsts valodas likuma 10. panta otrajai un trešajai daļai iestāde nevar pieņemt izskatīšanai, un par uzkrājumu rašanās avotiem sniegta vispārīga informācija.

[4.3] Ministru kabineta 2006. gada 19. septembra noteikumu Nr. 780 „Noteikumi par papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu veidlapu un kārtību, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu" (turpmāk – Noteikumi Nr. 780) 5. punkts noteic, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs papildu deklarācijai pievieno dokumentus, kas apliecina ienākumu izcelsmi, to struktūru un īpatnības, kā arī citu informāciju, kuru tas uzskata par nepieciešamu sniegt VID pirms ienākuma aprēķina. Līdz ar to tiesa secināja, ka tiesību normas nosaka nodokļu maksātājam pienākumu pamatot un pierādīt papildu deklarācijā norādīto ienākumu izcelsmi. Arī Augstākā tiesa ir skaidrojusi, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 150. panta trešajai daļai pieteicējam atbilstoši savām spējām jāpiedalās pierādījumu savākšanā. Privātpersonas pienākums iesniegt atbilstošus pierādījumus tiešā tekstā ir noteikts arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pantā. Nodokļu lietā, kur runa ir par privātpersonas izdevumu atbilstību ienākumiem, tieši privātpersona ir tā, kuras rīcībā būtu jābūt atbilstošām ziņām. Nodokļu administrēšana lielā mērā balstās uz informāciju, ko iesniedz nodokļu maksātājs, tostarp informāciju, ko nodokļu maksātājs iegūst no citiem avotiem, bet ko viņš apliecina *(sk. Augstākās tiesas 2008. gada 23. oktobra sprieduma lietā SKA-451 8. punktu)*.

[4.4] Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka VID pamatoti uzskatīja, ka pieteicējam ir pienākums pierādīt to, ka pieteicējam bija skaidras naudas uzkrājumi uz 2007. gada sākumu Ls 574749,69 un gada beigām – Ls 298855,03 apmērā.

[4.5] Tiesu judikatūrā ir atzīts, ka VID deklarācijā norādīto datu ticamību un pareizību pārbauda, izmantojot visus tiesību normās noteiktos pierādīšanas līdzekļus, tostarp pieprasot nodokļu maksātājam iesniegt dokumentus vai citus pierādījumus un sniegt paskaidrojumus. Novērtējot nodokļu maksātāja paskaidrojumus, VID ir jāizvērtē to ticamība kopsakarā ar citiem tiešiem vai netiešiem pierādījumiem. Nodokļu maksātājam jāspēj sniegt ticami izskaidrojumi par skaidras naudas uzkrājumiem. VID, ņemot vērā tā rīcībā esošo informāciju un situācijas analīzi, uzkrājumus atzīst, ja uzkrājumu iespējamība ir ticama, vai neatzīst, ja uzkrājumu iespējamība nav ticama. Savukārt tiesa šajā gadījumā pārbauda VID novērtējuma pareizību (*sk. Augstākās tiesas 2011. gada 12. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-15/2011 12. punktu, 2011. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. SKA-76/2011 12. punktu, 2011. gada 17. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-19/2011 8. punktu*).

Ņemot vērā minētajās tiesību normās noteikto, tiesa secināja, ka lietā nepieciešams pārbaudīt, vai pieteicējs ir iesniedzis pierādījumus un saprātīgus un ticamus pamatojumus par saviem ienākumiem, skaidras naudas uzkrājumu izcelsmi un vai sniegtās ziņas apliecina citi lietā esošie pierādījumi, proti, tiesai jānovērtē pieteicēja sniegto ziņu ticamība un jāpārliecinās, vai VID ir pamatoti apšaubījis pieteicēja paskaidrojumos norādītās ziņas par gūtajiem ienākumiem un skaidras naudas uzkrājumiem.

[4.6] Pieteicējs kā pierādījumu skaidras naudas uzkrājumu esībai tiesas sēdē iesniedza 2006. gada 18. decembra Aizdevuma līgumu, kas noslēgts starp pieteicēju un /pers. U/ (*lietas 92. lapa*).

Līguma 1. punkts nosaka, ka aizdevējs (/pers. U/) aizdod aizņēmējam (pieteicējam) bezprocenta aizdevumu Ls 92000 apmērā (1.1. apakšpunkts). Aizņēmējs ar savu parakstu uz šī līguma apliecina, ka ir saņēmis aizdevuma summu pilnā apmērā ar pārskaitījumu uz uzņēmuma kontu (1.2. apakšpunkts). Aizņēmējs apņemas pilnā apmērā atmaksāt visu aizdevuma summu Aizdevējam ne vēlāk kā līdz 2008. gada 1. februārim (2.1. apakšpunkts) (*lietas 92. lapa*).

Pieteicējs ir iesniedzis tiesai 2013. gada 4. marta notariālo aktu (*lietas 93. lapa*), ar kuru /pers. U/ apliecina, ka 2006. gada 18. decembrī noslēdza aizdevuma līgumu ar pieteicēju par aizdevuma Ls 92000 izsniegšanu. Aizdevums tika faktiski izsniegts skaidrā naudā, un pieteicējs pilnā apmērā to atgrieza skaidrā naudā 2008. gada 14. janvārī.

[4.7] Tiesa pārbaudīja, vai minētie dokumenti apliecina pieteicēja skaidras naudas līdzekļu uzkrājumu uz 2007. gada 1. janvāri.

Pieteicējs papildu deklarācijā ir norādījis, ka 2007. gadā saņēmis aizdevumu no /pers. U/ Ls 200122,50 apmērā un tajā pašā taksācijas periodā atmaksājis Ls 178000,68 (*lietas 1. pielikuma 103. lapa*). Minēto informāciju iestādei apstiprināja arī /pers. U/, norādot, ka aizdevumus, kas izsniegti saskaņā ar 2007. gada 15. oktobra aizdevuma līgumu Nr. 3B un 2007. gada 28. augusta aizdevuma līgumu Nr. 2B pieteicējs 2007. gadā nav pilnībā atmaksājis, jo nebija iestājies atmaksas termiņš (*lietas 1. pielikuma 46. lapa*). Citus no /pers. U/ saņemtos aizdevumus pieteicējs papildu deklarācijā nav norādījis. Turklāt arī tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis norādīja, ka 2006. gada 18. decembra aizdevuma līgums VID netika iesniegts.

[4.8] Ņemot vērā minēto, tiesa secināja, ka pieteicēja iesniegtais 2006. gada 18. decembra aizdevuma līgums un 2013. gada 4. marta notariālais akts nevar būt par pamatu, lai atzītu, ka 2007. gada sākumā pieteicēja rīcībā bija skaidras naudas līdzekļi Ls 92000 apmērā. Līgumā un notariālajā aktā norādīta pretrunīga informācijas par naudas līdzekļu nodošanas veidu, proti, aizdevuma līguma 1.2. apakšpunktā noteikts, ka līguma noslēgšanas brīdī aizdevuma summa ir saņemta ar pārskaitījumu uz uzņēmuma kontu. Savukārt 2013. gada 4. marta notariālajā aktā norādīts, ka aizdevums faktiski tika izsniegts skaidrā naudā. Kaut arī pieteicējs ir iesniedzis aizdevēja /pers. U/ notariāli apstiprinātu apliecinājumu par

izsniegto aizdevumu, zvērināts notārs neatbild par šāda dokumenta saturu, un tam nav piešķirama lielāka ticamība kā personas paskaidrojumiem bez notariāla apstiprinājuma. Tā kā arī aizdevuma līgums ir iesniegts neapstiprinātas dokumenta kopijas veidā un pastāv būtiskas pretrunas ar tām ziņām, ko pieteicējs ir sniedzis iestādei pārbaudes laikā, tostarp, aizpildot papildus deklarāciju, tiesa nepiešķīra ticamību pieteicēja paskaidrojumiem par to, ka šāda naudas summa būtu tikusi saņemta, jo minēto nekas faktiski neapstiprina, un ka par šādu naudas līdzekļu apjomu būtu palielināmi pieteicēja līdzekļu avoti attiecīgajā periodā. Tāpat pieteicējs nav norādījis uz iemesliem, kuru dēļ šāda informācija netika iesniegta iestādei audita pārbaudes un lēmuma par audita rezultātiem apstrīdēšanas laikā. Tādējādi tiesa deva priekšroku pieteicēja papildu deklarācijā norādītajai informācijai par pieteicēja no /pers. U/ saņemtajiem aizdevumiem. Tiesa atzina, ka pieteicēja rīcība, nenorādot informāciju par aizdevuma saņemšanu, neiesniedzot iestādei darījumu apliecinošos dokumentus, nav vērsta uz patieso lietas apstākļu noskaidrošanu un pieteicēja paskaidrojumi par saņemto aizdevumu Ls 92000 apmērā neapstiprinās ar citiem lietas materiāliem.

Līdz ar to tiesa atzina, ka pieteicējs nav iesniedzis saprātīgus un ticamus pamatojumus par skaidras naudas uzkrājumu Ls 92000 esību pieteicēja rīcībā.

[4.9] Pieteicējs pieteikumā norāda, ka VID nepamatoti neatzina Krievijas pilsoņa /pers. L/ 2006. gada 29. jūlija dāvinājumu 60000 USD apmērā. Pieteicējs norāda, ka normatīvajos aktos nav noteikta obligāta rakstveida vienošanās noslēgšana darījuma brīdī, taču pusēm pastāv iespēja tādu noslēgt arī vēlāk. Tiesa noraidīja kā nepamatotu norādīto iebildumu.

Atbildētājs pamatoti norādījis, ka pieteicējs nav iesniedzis ticamus pierādījumus dāvinājuma saņemšanas faktam. Turklāt pieteicējs atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 20. panta pirmās daļas prasībām nav deklarējis saņemto dāvinājumu 60000 USD kā ar nodokli neapliekamos ienākumus, kuru kopējā summa pārsniedz četrkāršotu taksācijas gadam noteikto neapliekamo minimumu (Ls 384 x 4). Tāpat pieteicējs, šķērsojot Latvijas Republikas valsts robežu un ievedot skaidru naudu, nav deklarējis šo skaidro naudu, kā to noteica likums „Par skaidras naudas deklarēšanu uz valsts robežas". Pieteicējs nav sniedzis ticamus paskaidrojumus par dāvinājuma saņemšanas un naudas līdzekļu ievešanas Latvijas Republikā apstākļiem.

[4.10] Pieteicēja argumenti par to, ka pieteicējs savus ienākumus un izdevumus ir kārtojis, balstoties uz apsvērumiem, ka ir privātpersona, kura neveic saimniecisko darbību, nav pamatoti. Ja personas mērķis attiecībā uz nodokļu maksājumiem ir labvēlīgs administratīvais akts, tad personai ir jāpierāda tiesības uz šāda akta saņemšanu. Nav noliedzams, ka privāttiesiskās attiecībās darījumi var tikt slēgti ne tikai mutiski, bet arī ar konkludentām darbībām, taču privāttiesiskajās attiecībās šie darījumi attiecināmi tikai uz darījumu dalībniekiem. Tai pašā laikā, ja privātpersonas vēlas veikt kādas darbības publiskajās tiesībās, tām jāspēj pierādīt savu prasījumu pamats, tostarp nodokļu maksātājam jāspēj pierādīt to ienākumu izcelsmi, kurus nodokļu maksātājs norāda savā deklarācijā.

Atbildētājs Lēmumā pamatoti ir norādījis, ka mutiski un rakstiski paskaidrojumi no privātpersonas nav pietiekami, lai atzītu lēmuma pieņemšanai būtiskus faktus, tostarp attiecībā uz skaidras naudas uzkrājumiem.

Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka atbildētājs pamatoti nav atzinis par pierādītu dāvinājuma saņemšanas faktu no Krievijas pilsoņa /pers. L/ un līdz ar to arī skaidras naudas uzkrājumus 60000 USD apmērā.

[4.11] Nav pamatots pieteicēja arguments, ka naudas summas, kuras pieteicēja kontā iemaksātas saistībā ar aizdevumiem no ārvalstu komersantiem „Silverhart Investments Limited" Ls 123533,16 apmērā un „Clairville LLC" Ls 40880, ir ar IIN neapliekamie ienākumi.

Lietas materiālos atrodas divu līgumu notariālā kārtībā apliecināti tulkojumi: Aizdevuma līgums starp pieteicēju un komersantu „Silverhart Investments Limited" (*lietas 52.-57. lapa*), kā arī Aizdevuma līgums starp pieteicēju un komersanta „Clairville LLC" (*lietas 65.-70. lapa*).

[4.11.1] Tiesa konstatēja, ka 2005. gada 18. jūnijā starp pieteicēju un ārvalstu komersantu „Silverharts Investments Limited" ir noslēgts aizdevuma līgums, kura 1.1. apakšpunktā norādīts, ka „Silverhart Investments Limited" piekrīt saskaņā ar šeit un Parādzīmē [..] ietvertajiem noteikumiem un, ievērojot šeit ietvertos nosacījumus, izsniegt aizdevumu pieteicējam ar pamatsummu divi simti divdesmit tūkstoši Eiro (220 000 Eiro). Aizdevums tiek izsniegts vairākos maksājumos 2005. un 2006. gada laikā ar iespējamu termiņa pagarinājumu saskaņā ar līgumslēdzēju pušu īpašu vienošanos. Līguma 1.2. apakšpunktā noteikts, ka termiņa beigu dienā 2011. gada 17. janvārī iestājas visas neatmaksātās atlikušās aizdevuma pamatsummas kopā ar uzkrātajiem un neatmaksātajiem procentiem atmaksas termiņš, un tā jāsamaksā, ja vien līgumslēdzējas puses nav noslēgušas citu vienošanos (*lietas 52. lapa*).

[4.11.2] VID pārbaudes laikā konstatējis, ka pieteicēja norēķinu kontā AS „Citadele banka" 2007. gada laikā saņemti maksājumi (auditā atzīti kā līdzekļu avoti) no „Silverhart Investments Limited" Ls 123533,16 apmērā ar pamatojumu – „loan contract 15.02.2007", „loan contract 03.04.2007", „loan contract 17.04.2007", „loan contract 19.07.2007" un „loan contract 29.06.2007" (*lietas 1. pielikuma 51. lapa*). Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka norādītās naudas iemaksas pieteicēja kontā nevar saistīt ar 2005. gada 18. jūnija līguma izpildi no „Silverhart Investments Limited" puses, jo līguma 1.1. apakšpunktā norādīts, ka komersants aizdevumu izsniedz pieteicējam vairākos maksājumos 2005. un 2006. gada laikā, taču atbildētāja konstatētie maksājumi pieteicēja kontā ienākuši 2007. gadā.

Pieteicējs nav iesniedzis nekādus pierādījumus, ka 2007. gadā ienākušās aizdevuma summas ir saistītas ar 2005. gada 18. jūnija līgumu, piemēram, nav iesniegta līguma 1.1. apakšpunktā paredzētā vienošanās par termiņa pagarinājumu (ja tāda ir), vai, piemēram, informācija par to, ka ir uzsākta 2005. gada 18. jūnija līgumā noteiktā aizdevuma atmaksa.

[4.11.3] Pie šādiem apstākļiem tiesa atzina, ka VID pamatoti Lēmumā norādījis, ka nav iespējams izvērtēt, vai 2005. gada 18. jūnija līgums pamato skaidras naudas uzkrājumus uz 2007. gada 1. janvāri un norēķinu kontā no „Silverhart

Investments Limited" 2007. gada saņemtos maksājumus kā neapliekamos ienākumus. Tādējādi VID pamatoti uzskatīja, ka no komersanta „Silverhart Investments Limited" saņemtās naudas summas ir uzskatāmas par ar IIN apliekamu ienākumu.

[4.12] Lietas materiālos atrodas starp pieteicēju un ārvalstu komersantu „Clairville LLC" 2007. gada 17. jūlijā noslēgts Aizdevuma līgums Nr. 2-170707. Līguma 1. punktā norādīts, ka aizdevējs („Clairville LLC") aizdod aizņēmējam (pieteicējam) līdz vienam simtam tūkstošu dolāru (USD $ 100 000) ar noteikumu, ka aizdevuma termiņš ir trīs gadi ar iespējamu termiņa pagarinājumu uz papildus divu gadu periodu, savstarpēji vienojoties, saskaņā ar šajā dokumentā noteiktajiem noteikumiem un nosacījumiem. Par termiņa pagarināšanu lēmums tiek pieņemts vismaz sešdesmit (60) dienas pirms aizdevuma termiņa vai spēkā esošā termiņa pagarinājuma beigām [..] (līguma 1.a. apakšpunkts). Kā nosacījums aizņēmēja saistībām aizņemties līgumā paredzēto aizdevumu ir būtiskas informācijas sniegšana par to, kā aizņēmējs izmanto aizņemtos līdzekļus (līguma 1.b. apakšpunkts) (*lietas 65. lapa*).

[4.12.1] Tiesa pārbaudīja, vai aizdevuma līgums šajā konkrētajā gadījumā apliecina saņemto aizdevumu.

[4.12.2] VID ir konstatējis, ka pieteicēja bankas kontā AS „Citadele banka" ir ienākuši maksājumi: 2007. gada 17. jūlijā Ls 15000 un 2007. gada 19. jūlijā Ls 25880 (kopā Ls 40880) no komersanta „Clairville LLC". Iemaksas pamatojums: aizdevums saskaņā ar līgumu 2/170707 (*lietas 1. pielikuma 60. lapa*).

[4.12.3] Tiesa secināja, ka no norādītās informācijas par kontā ienākušajiem maksājumiem izriet, ka maksājumi pieteicēja kontā ir ieskaitīti saskaņā ar aizdevuma līgumu (sakrīt līguma numurs, iemaksātās summas apmērs atbilst līguma 1. punktam). Tajā pašā laikā šī informācija izskatāmajā gadījumā vairāku apstākļu dēļ nav pietiekama, lai pieteicēja bankas kontā ienākušo naudas summu varētu atzīt par aizdevumu.

Proti, audita lietā esošajā sākuma sarunas protokolā pieteicējs apstiprinājis, ka auditējamā periodā bija saņemtas naudas summas no citām fiziskajām un juridiskajām personām (aizdevumi, dāvinājums, mantojums). Papildu deklarācijas P6 veidlapā „Saņemtie aizņēmumi" pieteicējs nav norādījis, ka viņš ir saņēmis aizdevumu no „Clairville LLC" (*lietas 1. pielikuma 103. lapa*). Turklāt pieteicējs nav sniedzis paskaidrojumus iestādei par darījuma ar „Clairville LLC" būtību un līguma noslēgšanas apstākļiem. Apstrīdot sākotnējo VID lēmumu, pieteicējs pievienojis aizdevuma līguma kopiju tikai angļu valodā. No Aizdevuma līguma satura izriet, ka, lai „Clairville LLC" varētu izsniegt aizdevumu pieteicējam, pieteicējam ir jāsniedz informācija aizdevējam par to, kā aizdotā nauda tiks izmantota (*sk. līguma 1.b. apakšpunktu*). Taču lietā nav nekādas informācijas par to, ka pieteicējs ar aizdevēju būtu apsprieduši aizdevuma mērķi, un to, kā aizdevums tiek faktiski izmantots.

[4.12.4] Tiesa atzina par nepamatotu pieteicēja argumentu, ka VID audita ietvaros nav pieprasījis no pieteicēja papildu informāciju par darījumiem ar „Clairville LLC". Tiesa konstatēja, ka VID 2010. gada 6. maijā un 4. jūnijā aicināja pieteicēju iesniegt papildu deklarācijas, citastarp paskaidrojot, ka pielikumā P11 var norādīt jebkuru informāciju, kuru maksātājs vēlas sniegt VID, lai apliecinātu vai sīkāk paskaidrotu taksācijas gadā gūto ienākumu un ieņēmumu izcelsmi, informācijas par īpašumiem, naudas uzkrājumiem un citas informācijas vai sniegto ziņu patiesumu (*lietas 1. pielikuma 77.-80. lapa*). Pārbaudot lietā esošos materiālus, tiesa konstatēja, ka nekādu informāciju par darījumu ar „Clairville LCC" pieteicējs nesniedza.

Minētā pieteicēja rīcība neliecina, ka pieteicējs ir darījis visu iespējamo lietas patieso apstākļu noskaidrošanai un savu apgalvojumu apstiprināšanai. Turklāt līgumā noteiktais aizdevuma termiņš ir trīs gadi ar iespējamu termiņa pagarinājumu. Līgums tika noslēgts 2007. gada 17. jūlijā, un trīs gadu termiņš, kad pieteicējam bija jāatmaksā aizņēmums, beidzās 2010. gada 16. jūlijā. Lietā nav pierādījumu, kas apliecinātu, ka aizdevuma summu Ls 40880 pieteicējs ir atmaksājis vai ka ir bijis pagarināts aizdevuma atmaksas termiņš.

[4.12.5] Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka atbildētājs pamatoti konstatējis, ka pieteicējs nav iesniedzis pietiekamus un ticamus pierādījumus, kas apstiprinātu, ka no „LLC Clairville" saņemtie naudas līdzekļi nav apliekami ar IIN.

Pie šādiem apstākļiem tiesa secināja, ka VID, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta trešās daļas 12. punktu, pamatoti atzinis pieteicēja no „Silverhart Investments Limited" un „LLC Clairville" gūtos ienākumus Ls 164 413,16 (Ls 123 533,16 + Ls 40 880) apmērā par apliekamiem ar IIN.

[4.13] Pieteicējs izsaka iebildumus par to, ka, veicot grozījumus sākotnējā administratīvajā aktā, atbildētājs nav uz pamatparāda summu attiecinājis slēpto skaidras naudas uzkrājumu summas samazinājumu uz 2007. gada 1. janvāri Ls 27249,69.

Tiesa norādīja, ka pieteicēja arguments par minētās summas ietekmi uz IIN parāda apmēru nav pamatots, jo atbildētājs tikai ir labojis kļūdu, kas pieļauta sākotnējā lēmumā, proti, sākotnējā lēmumā un audita pārskatā vairākkārt ir norādīts, ka pieteicējam uz 2007. gada 1. janvāri ir skaidras naudas uzkrājumi Ls 574749,69 *(lietas 1. pielikuma 23. lapa, 30. lapa, 32. lapa),* kurus atbildētājs tad arī neatzīst, sākotnējā lēmumā norādot, ka „samazināt 2007. gada papildus deklarācijā uzrādītos skaidras naudas uzkrājumus uz 01.01.2007. par Ls 574749,69 un uz 31.12.2007. par Ls 298855,03" *(lietas 1. pielikuma 9. lapa)*.

VID Lēmumā savukārt ir norādīts uz kļūdu, samazinot šo summu par 2007. gada deklarētajiem bezskaidras naudas uzkrājumiem uz 2007. gada 1. janvāri un 31. decembri, proti, pieteicēja iesniegtajā papildus deklarācijas (P) kopsavilkumā summa Ls 574749,69 ir deklarēta kā naudas uzkrājumi sadaļā „V. Naudas uzkrājumi" *(lietas 1. pielikuma 95. lapa),* bet pielikumā P8 norādīts, ka „V. Naudas uzkrājumi" veido *skaidras* naudas uzkrājumi un *bezskaidras* naudas uzkrājumi, kopā Ls 574749,69, no kuriem pieteicējs Ls 547500 ir norādījis kā *skaidras* naudas uzkrājumus, bet Ls 27249,69 kā *bezskaidras* naudas uzkrājumus *(lietas 1. pielikuma 109. lapa)*.

Līdz ar to atbildētājam nebija pamata noteikt pieteicējam *skaidras naudas* uzkrājumu samazinājumu par Ls 574749,69, ja pieteicēja norādītie skaidras naudas uzkrājumi uz 2007. gada 1. janvāri ir Ls 547500. VID ģenerāldirektora Lēmumā

minētā kļūda ir pamanīta un labota.

Savukārt bezskaidras naudas uzkrājumu aprēķins, ietverot arī pieteicēja deklarētās summas un kontus, ir ietverts audita pārskatā *(lietas 1. pielikuma 33. lapa)*, kur atbildētājs ir veicis pārbaudi par bezskaidras naudas uzkrājumu samazinājumu n o 2007. gada 1. janvāra (Ls 43283,58) līdz 2007. gada 31. decembrim (Ls 18845,82). Salīdzinot audita pārskata secinājumus *(lietas 1. pielikuma, 33. lapa)* ar pieteicēja deklarāciju *(lietas 1. pielikuma 109. lapa)*, ir redzams, ka pieteicēja deklarētās summas atbilst VID konstatētajām, taču nav pilnīgas.

Tādējādi tiesai nebija pamata skaidras un bezskaidras naudas uzkrājumu starpību iekļaut pieteicēja ienākumos par 2007. gadu, samazinot slēptā apliekamā ienākuma summu.

[4.14] Pārbaudot atbildētāja veiktos aprēķinus attiecībā uz IIN maksājumiem par 2007. gadu, tiesa tos atzina par pareiziem un tiesiskiem tālāk norādīto iemeslu dēļ.

Pieteicējs kā apliekamos ienākumus ir norādījis 2007. gada ienākumus no darba algas un maksājumu no a/s „Parex banka", kopā Ls 23169,10 *(lietas 1. pielikuma 56. lapa)*.

Pieteicēja norādītajā apjomā arī VID dati sakrīt, taču papildus kā apliekamo ienākumi VID ir norādījis – Ls 10,50 kā maksājuma procentus no pieteicēja aizdevuma /pers. A0/; Ls 164413,16 kā ienākumiem no „Silverhart Investments Limited" par kopējo summu Ls 123533,16 un „LLC Clairville" Ls 40880; Ls 54605,88 kā starpību pār pieteicēja izdevumu pārsniegumu pār ienākumiem 2007. gadā *(lietas 1. pielikuma 30. lapa)*.

[4.15] Tiesa saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta trešās daļas 12. punktu atzina par pamatotu Ls 10,50 iekļaušanu apliekamajos ienākumos, jo minētā summa ir procentu maksājums, ko pieteicējs saņēma no /pers. A0/ kopā ar aizdevuma summu Ls 600 *(lietas 1. pielikuma 52. lapa, 57. lapa)*.

Tiesa spriedumā jau atzina, ka atbildētājs pamatoti ir iekļāvis apliekamajā ienākumā pieteicēja saņemtos maksājumus no „Silverhart Investments Limited" un „LLC Clairville", jo pieteicējs nav pierādījis, ka no minētajām kompānijām saņemtie maksājumi ir aizņēmumi. Līdz ar to atbildētājs pamatoti minētās summas atzina par personas ienākumiem, balstoties uz faktu, ka tās iemaksātas privātpersonas kontā, un saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta trešās daļas 12. punktu ir ar IIN apliekamie ienākumi.

[4.16] Tiesa atzina par pamatotu atbildētāja izvēlētās metodes piemērošanu, kā rezultātā konstatēta starpība starp izdevumiem un ienākumiem Ls 54605,88 apmērā. Tā kā pieteicējs nav pierādījis izlietoto līdzekļu izcelsmi un atbildētājs neatzīst pieteicēja skaidras naudas uzkrājumus, Lēmumā pamatoti šī summa ir iekļauta apliekamajos ienākumos.

VID konstatētā apliekamo ienākumu kopsumma ir Ls 242 198,64 (*lietas 1. pielikuma 57. lapa*), bet pieteicējs kā nodokļu maksātājs ir norādījis Ls 23 169,10 (*lietas 1. pielikuma 56. lapa*), līdz ar ko veidojas starpība Ls 219 029,54, no kuras VID ir atskaitījis attaisnotos izdevumus – Ls 240 kā privātajos pensiju fondos izdarītās iemaksas, un aprēķinājis 25% nodokli, kas no Ls 218 789,54 ir Ls 54697,38 jeb summa, ko atbildētājs norādījis Lēmumā.

[4.17] Atsaucoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ pantu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otro daļu, 32. panta pirmo un trešo daļu, tiesa atzina, ka pieteicējam par termiņā nesamaksāto IIN par 2007. gadu tiesiski un pamatoti aprēķināta soda nauda Ls 27348,69 apmērā (Ls 54697,38 x 50%) un nokavējuma nauda Ls 25953,91 (par laika periodu no 2008. gada 17. aprīļa līdz 2010. gada 21. novembrim).

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 19. marta spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norāda šādus argumentus.

[5.1] Pirmās instances tiesa ir nepareizi konstatējusi strīdus priekšmetu, uzskatot, ka strīds ir arī par to, vai VID pamatoti neatzina skaidras naudas uzkrājumus uz 2007. gada sākumu Ls 574749,69 un gada beigām – Ls 298855,03 apmērā. Pieteikumā tiesai pieteicējs norādīja, ka VID konstatējums (netiek atzīti aizdevuma līgumi un skaidras naudas uzkrājumi uz 2007. gada sākumu Ls 574749,69) var būt būtisks nodokļu aprēķinu noteikšanai arī turpmākajos taksācijas periodos, neuzskata par lietderīgu pārsūdzēt konstatējošo administratīvo aktu (uzkrājumi uz 2007. gada sākumu) pilnībā, jo tas neveido pienākumu nomaksāt papildus nodokļu maksājumus valsts budžetā.

[5.2] Pirmās instances tiesa vispār nav vērtējusi to, vai Lēmumā ietvertais pamatojums ir pietiekams, lai apšaubītu pieteicēja paskaidrojumos un dokumentos norādītās ziņas par ienākumiem un uzsāktu, un veiktu auditu atbilstoši izvēlētajai izdevumu metodei. Neapšaubot tiesas kompetenci novērtēt pieteicēja ziņu ticamību, pieteicējs uzskata, ka gadījumā, ja pēc papildu deklarācijas iesniegšanas tiek uzsākts audits un tā rezultātā ienākums no VID puses faktiski tiek noteikts uz prezumpcijas pamata neatbilstoši izvēlētajai metodei, nav nekāda pamata pilnīgi atbrīvot VID no pienākuma konstatēt apstākļus, kas nepieciešami nelabvēlīga lēmuma pieņemšanai, lai pieteicējs kā adresāts varētu saprast, uz kāda pamata pieteicēja tiesības vai tiesiskās intereses var tikt ierobežotas. Turklāt tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 250. panta otrās daļas noteikumus.

[5.3] Pieteicējs atsaucas uz Augstākās tiesas 2006. gada 19. maija blakus lēmuma lietā Nr. SKA-201 9. punktu, Augstākās tiesas 2006. gada 8. augusta lēmuma lietā Nr. SKA-396/2006 14. punktu, 2008. gada 30. aprīļa lēmuma lietā Nr. SKA-36/2008 7. un 8. punktu, 2010. gada 26. maija lēmuma lietā Nr. SKA-457/2010 7. punktu un 2010. gada 8. jūnija lēmuma lietā Nr. SKA-598/2010 8. punktu. Satversmes tiesa 2007. gada 11. aprīļa spriedumā, izvērtējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22. panta ceturtās daļas otrā teikuma atbilstību Satversmes 92. pantam, ir atzinusi, ka personām ir tiesības sniegt ienākumus/izdevumus apliecinošus dokumentus arī pēc papildu deklarāciju iesniegšanas.

Pieteicējs uzskata, ka Lēmumā bija jābūt ietvertām norādēm par audita uzsākšanas pamatotību un izdevumu metodes piemērošanas pamatotību. Turklāt VID audita pārskatā veiktās darbības liecina, ka VID faktiski izmantoja citu metodi (kontu kustības metodi). Tādējādi tiesai ir jāvērtē šis procesuālais pārkāpums un kā tas ir ietekmējis lietas izskatīšanas

rezultātu.

[5.4] Nav pamatota tiesas norāde par pieteicēja nesadarbošanos ar VID laikā, kamēr notika lēmuma pieņemšana iestādē. Pieteicējs pielika pietiekamas pūles, lai VID fiksētās naudas aprites gadījumā pietiekami pārliecinoši un pietiekami precīzi izskaidrotu, tieši kas tās par summām un kāds ir patiesais personas ienākumu avots.

[5.5] Pirmās instances tiesa spriedumā vērtē apstākļus, kas no VID puses administratīvajā procesā vispār nav izvirzīti un kas attiecas uz jautājumiem attiecībā uz to, vai lietā ir pierādījumi par aizdevuma atmaksāšanu. Tiesa uzskata, ka pieteicējs nav iesniedzis pietiekamus un ticamus pierādījumus, kas apstiprinātu, ka no „LLC Clairville" saņemtie naudas līdzekļi nav apliekami ar IIN. Pieteicējs uzskata, ka konkrētajā gadījumā administratīvā procesa stadijā tiesā nav pieļaujama administratīvā akta pamatojuma maiņa pēc būtības, proti, ar tiesas pašas konstatētajiem faktiem. Tādējādi tiesa pārkāpj Administratīvā procesa likuma 250. pantu.

[6] Administratīvajā apgabaltiesā saņemtajā VID paskaidrojumā par pieteicēja apelācijas sūdzību norādīts, ka apelācijas sūdzība nav pamatota.

VID uzskata, ka pieteicēja arguments par to, ka iesniegtie pierādījumi ir pietiekoši, lai atzītu strīdus aizdevumu saņemšanu, minētajā gadījumā nav pamatots un ir noraidāms.

Tas vien, ka procesa dalībnieka un tiesas viedoklis par lietas izspriešanai nepieciešamajiem pierādījumiem atšķiras, nevar būt par pamatu secinājumam, ka tiesa nav noskaidrojusi objektīvo patiesību lietā un nav pilnīgi, vispusīgi un objektīvi izvērtējusi lietā esošos pierādījumus.

VID ieskatā tiesa sprieduma motīvu daļā ir pamatoti izvērtējusi visus lietas apstākļus un pierādījumus, kā rezultātā atzinusi par pamatotu VID izvēlētās metodes piemērošanu, kā rezultātā konstatētā starpība starp izdevumiem un ienākumiem, kā arī pamatoti konstatējusi, ka pieteicējs nav pierādījis izlietoto līdzekļu izcelsmi.

[7] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis uzturēja pieteikumu un apelācijas sūdzību, atbildētāja pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina.

Tiesas sēdē kā liecinieks tika nopratināts /pers. U/.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicēja norādītajam, ka pirmās instances tiesa ir nepareizi konstatējusi strīdus priekšmetu. Pieteicējs pārsūdzēja Lēmumu daļā, kurā atstāts negrozīts zemākas VID iestādes lēmums, ar kuru pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikts IIN Ls 54697,38, soda nauda Ls 27348,69 un nokavējuma nauda Ls 25953,91.

Pēc būtības strīds pastāv par to, vai VID pamatoti ir konstatējis pieteicējam slēpto ienākumu un citus ar nodokli apliekamus ienākumus 2007. gadā. Tā kā pieteicēja ienākumus citstarp veido arī naudas uzkrājumi uz 2007. gada sākumu, tad strīds pastāv arī par to, vai pieteicējam uz 2007. gada janvāri varēja būt norādītie naudas uzkrājumi.

Kaut arī pieteicējs norāda, ka neuzskata par lietderīgu pārsūdzēt konstatējošo administratīvo aktu (uzkrājumi uz 2007. gada sākumu), jo tas neveido pienākumu nomaksāt papildus nodokļu maksājumus valsts budžetā, tomēr norādāms, ka uzkrājumi uz 2007. gada sākumu (skaidras un bezskaidras naudas) ietekmē apliekamā ienākuma aprēķināšanu 2007. gadā.

Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesa ir izskatījusi pieteikumu atbilstoši pieteikuma priekšmetam un pamatam, izvērtējot, vai VID pamatoti pieteicējam 2007. gadā papildus aprēķinājis IIN, soda naudu un nokavējuma naudu.

[10] Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudījusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas sniegtā argumentācija spriedumā ir izvērsta un pareiza, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai un Administratīvā procesa likuma 251. panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

Papildus un par apelācijas sūdzībā minētajiem argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[11] Pieteicējs apstrīd audita uzsākšanas pamatotību un izdevumu metodes piemērošanas pamatotību. Pieteicējs norāda, ka VID audita pārskatā veiktās darbības liecina, ka VID faktiski izmantoja citu metodi (kontu kustības metodi). Pieteicējs uzskata, ka procesuālais pārkāpums ir ietekmējis lietas izskatīšanas rezultātu.

[11.1] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicēja argumentiem, ka VID nav pamatojis audita uzsākšanas likumību, jo audita pārskatā ir norādīti normatīvo aktu panti, saskaņā ar kuriem audits uzsākts un veikts.

[11.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22. panta otrajā daļā paredzēts, ka gadījumā, ja VID rīcībā esošajos pārskatos (paziņojumos) uzrādītie maksātāja ienākumi vai maksātāja iesniegtajā deklarācijā uzrādītais ienākumu apjoms saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju ir mazāks par viņa izdevumu apjomu, VID nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22. panta astotajai daļai kārtību, kādā uz aprēķinu pamata nosaka apliekamā ienākuma lielumu, nosaka Ministru kabinets. Ministru kabinets ir izdevis Noteikumus Nr. 780, kuru 15. punktā paredzēts, ka gadījumā, ja iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja ienākumu apjoms ir mazāks par viņa izdevumu apjomu,

nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) veikšanu. Ja revīzijā (auditā) tiek apstiprināts minētais fakts, VID nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu un nodokļa summu uz aprēķinu pamata, izmantojot vienu no šo noteikumu 16. punktā minētajām metodēm vai šo metožu kombināciju.

[11.3] Attiecībā uz VID vispārīgo kompetenci izvēlēties ienākuma aprēķina metodi lielā mērā ir atzīstama VID vispārīgā kompetence savas darbības jomā profesionāli novērtēt, kuri fakti vispatiesāk liecina par slēpta ienākuma esību un kura aprēķina metode visvairāk piemērota ienākuma apjoma konstatēšanai. Tomēr jāņem vērā mērķis – panākt, lai netieši aprēķinātais ienākums pēc iespējas precīzi atbilstu faktiskajiem ienākumiem.

Ja persona nav deklarējusi savus ienākumus, VID būtībā ir spiests izmantot metodes, ar kurām ienākumus var noskaidrot netieši. Piemēram, ar izdevumu metodi slēptais ienākums tiek konstatēts uz prezumpcijas pamata, ka, ja reiz personai ir līdzekļi, kurus tērēt apmērā, kas pārsniedz deklarētos ienākumus, tad šis izdevumu pārsniegums jeb personas rīcībā esošie līdzekļi ir bijis personas ienākums. Tas pats ir arī ar bankas kontu kustības metodi: no tā, ka kontā ir naudas līdzekļi, kas neatbilst deklarētiem ienākumiem un nav pierādīti kā nauda, par kuru nav aprēķināms nodoklis, tiek pieņemts, ka tie ir ienākumi, proti, summas liecina par iespējamiem līdzekļu avotiem vai ienākumiem.

[11.4] VID auditā norādījis, ka ir izmantojis izdevumu metodi, bet pieteicējs uzskata, ka faktiski izmantota bankas kontu kustības metode. Neapšaubāmi, ka, izmatojot izdevumu metodi, tiek ņemta vērā naudas plūsma bankas kontos.

Kā jau tiesa norādīja, tad VID nav aizliegts izmantot vienu no Noteikumos Nr. 780 minētajām metodēm vai vairāku metožu kombināciju. Apgabaltiesas ieskatā tas apstāklis, ka audita pārskatā norādīta tikai izdevumu metode, nav uzskatāms par tādu procesuālo pārkāpumu, kas radītu Lēmuma prettiesiskumu.

[12] Faktiski lietas izskatīšanas gaitā pieteicējs ir mainījis viedokli par to, kādi līdzekļi veido skaidras naudas uzkrājumu uz 2007. gada janvāri. Strīds pastāv par to, vai pieteicējs ir saņēmis bezprocentu aizdevumu no /pers. U/ Ls 92000, proti, strīds ir par 2006. gada 18. decembra aizdevuma līgumu, kas noslēgts starp pieteicēju un /pers. U/ (*lietas 92. lapa*).

[12.1] Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas secinājumiem, ka pieteicēja paskaidrojumi un iesniegtie pierādījumi par šo aizdevumu ir vērtējami kritiski. Papildus apgabaltiesa tiesas sēdē nopratināja /pers. U/ kā liecinieku.

[12.2] Liecinieks/pers. AD/ tiesas sēdē liecināja, ka pazīst pieteicēju un ir tuvi draugi, ļoti labi pazīst arī pieteicēja tēvu. Par savstarpējiem darījumiem 2006. - 2007. gadā liecināja, ka tie bija „treknie gadi", kad ienākumus varēja gūt ļoti viegli, jo notika ļoti straujš nekustamā īpašuma un zemes cenu pieaugums. Bija kopīgs bizness ar pieteicēju dažos uzņēmumos: Purvciema mājas, zemes gabala attīstīšana Ādažu pagastā, noliktava /adrese/ karjera attīstīšana un vēl citi. Pieteicējam vēl bija savas lietas, kas saistītas ar Āfriku. Īsti nezina, kāds bija bizness Āfrikā, bet zina, ka Berga bazārā tika izveidots veikaliņš, kur tirgoja suvenīrus un dažādas koku lietiņas no Āfrikas. Viņa skatījumā tas nebija ienesīgs bizness uz tā fona kopumā, kas notika valstī tajos gados. Zinot viņa tēvu mākslinieku, arī pers. bija kaut kāds mākslinieciskais piesitiens. Viņš sadarbojās ar arhitektu biroju birojs, kas piedalījās ēku projektēšanā, dzīvokļu noformēšanā, un liecinieks pieļauj, ka tur bija labs bizness.

Par savstarpējiem aizdevumiem ar pieteicēju liecinieks liecināja, ka ir bijis ļoti viegļprātīgs, aizdodot naudu, ir vesela virkne pilsoņu, kuriem palīdzējis attīstīt dažādas lietas, bet, ņemot vērā krīzi, ir ļoti daudz pazaudējis. Bet pers. ir viens no retajiem, neņemot vērā nesakārtoto dokumentāciju, kurš ir savas saistības nokārtojis. Pret viņu pretenzijas nav.

Uz tiesas jautājumu, vai naudas pārskaitījumi notika ar bankas starpniecību, liecinieks atbildēja, ka bija visādi, gan caur banku, gan caur uzņēmumiem, gan skaidrā naudā. Atzīmēja, ka viņš tajā laikā startēja Eiropas un pasaules kausos, Dakāras braucienā, un ir valstis, kur ar tiem bezskaidras naudas pārskaitījumiem ir pilnīgs „bezceris", tādējādi veidojās diezgan liela skaidras naudas aprite. Norādīja, ka neaizdeva pieteicējam visu naudu vienā aizdevumā, aizdeva pa vairākām reizēm.

Par uzrādīto aizdevuma līgumu norādīja, ka ir ļoti tuvi draugi un aizdošana varēja notikt arī bez šāda dokumenta, bet pieteicējs piedāvāja kaut kādu papīru parakstīt. Teicis, ka nav problēma, bet var iztikt bez šāda, tāpat iedos naudu. Aizdevumi bija vairākas reizes, pats minimums divas, trīs. 2006. gadā, Ls 92 000 tūkstoši ir kopējā summa.

Uz tiesas jautājumu, vai naudas aizdošana notika pirms vai pēc līguma parakstīšanas, liecinieks norādīja, ka pēc līguma parakstīšanas („kamēr sakrāja tās summas, kas viņam bija nepieciešamas").

/pers. U/ nevarēja precīzi atbildēt uz tiesas jautājumu, kad tad īsti 2006. gada 18.decembra aizdevuma līgums tika noformēts, kā arī nevarēja precīzi atbildēt, kādas summas, cik reizes ir pieteicējam aizdevis. Nevarēja arī paskaidrot, kāpēc aizdevuma līgumā norādīti tieši Ls 92000, kā arī to, kādam mērķim aizdevums bija vajadzīgs. Iespējams, ka preču iepirkšanai Āfrikā. Arī pēc šī aizdevuma ir devis naudu pieteicējam. Atdošana notika tā, ka tad, kad viņam vajadzēja naudu sacensībām, tad /pers. AE/ iedeva. Tā, piemēram, vajadzēja braukt uz Dakāras braucienu, tur vajadzēja apmēram 45 000 tūkstošus latu. Tad arī atdeva atpakaļ. Aizdevums tika atdots vairākās reizēs, nevis visa summa uzreiz. Nekāda uzskaite netika vesta, abi atcerējās tāpat.

Uz tiesas jautājumu, kā tapa notariālais apliecinājums, kurā precīzi norādīts datums, kad pieteicējs ir atdevis naudu, liecinieks norādīja, ka /pers. AE/ pateicis, ka vajag kaut kādu apliecinājumu, pierādījumu, lai viņš šos neprecīzos līgumus savestu kaut kādā kārtībā. Norādītais datums, ka aizdevums tika atgriezts 2008. gada 14. janvārī, apstiprina, ka ir pabeigts šis process.

Liecinieks norādīja, ka 2006. gadā liecinieka deklarētie ienākumi bija 730 000. Aizdevums neparādās deklarācijā.

[12.3] Izvērtējot liecinieka liecību kopsakarā ar citiem lietas pierādījumiem, iepriekš sniegtajiem paskaidrojumiem, kā arī pieteicēja iesniegtajiem dokumentiem saistībā ar 2006. gada 18. decembra aizdevuma līgumu, apgabaltiesa secina, ka konstatējamas ļoti lielas pretrunas un nesakritības par šā darījuma apstākļiem. Pirmkārt, jau pats fakts, ka šo aizdevuma līgumu pieteicējs iesniedzis tikai pirmās instances tiesā lietas izskatīšanas laikā, liecina par to, ka šāds pierādījums vērtējams

kritiski. Ne paskaidrojumos iestādē, ne papildu deklarācijā, pat ne pieteikumā tiesai pieteicējs šādu aizdevumu nav minējis. Apgabaltiesa uzskata, ka, ņemot vērā, ka pieteicējs papildu deklarācijā ir norādījis citu aizdevumu no /pers. U/ (Ls 200122,50 apmērā, *lietas 1. pielikuma 103. lapa*), maz ticams, ka pieteicējs būtu aizmirsis par citiem no /pers. U/ saņemtajiem aizdevumiem. Otrkārt, apgabaltiesa nepiešķir ticamību šāda aizdevuma esībai tāpēc, ka aizdevuma līgumā un notariālajā aktā, un liecinieka liecībā sniegtā informācija ir pretrunīga. Nav skaidrs ne par naudas līdzekļu nodošanas veidu, brīdi, kad aizdevums saņemts, kad atmaksāts u. tmldz. Salīdzinot /pers. U/ liecību ar notariālajā aktā apliecināto, secināms, ka ziņas nesakrīt, jo notariālajā aktā liecinieks nav norādījis, ka aizdevums būtu ticis aizdots pa daļām un atdots pa daļām. Tiesas sēdē liecinieks pieļāva iespēju, ka varbūt aizdevuma līgums ir noformēts vēlāk. /pers. U/ nevarēja precīzi atbildēt uz tiesas jautājumu, kad tad īsti 2006. gada 18. decembra aizdevuma līgums tika noformēts, vai nauda aizdota pirms tam vai pēc tam, kā arī to, kādam mērķim aizdevums bija vajadzīgs. Treškārt, apgabaltiesa nepiešķir ticamību šim aizdevuma līgumam arī tāpēc, ka liecinieks norādīja, ka /pers. AE/ naudu daļēji atdevis, kad tā bija vajadzīga Dakāras braucienam. /pers. U/ piedalījās Dakāras rallijā 2007. gadā, kā zināms, 2007. gada Dakāras rallijs sākās 2007. gada 6. janvārī Lisabonā. Tātad ekipāžas uz ralliju ieradās vismaz vairākas dienas iepriekš, lai veiktu tehnikas pārbaudi. Līdz ar to nav saprotams, kā /pers. U/ 2006. gada 18. decembrī aizdevis naudu pieteicējam (un pēc liecības izriet, ka nauda tika dota pēc līguma noslēgšanas), ja viņam pašam jau pēc nepilnām divām nedēļām vajadzēja naudu Dakāras rallijam.

Līdz ar to apgabaltiesa neatzīst pieteicēja iesniegtos pierādījumus, kā arī liecinieka /pers. U/ liecības par ticamām.

[13] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējam, ka pirmās instances tiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 250. panta otrās daļas noteikumus, kas citstarp noteic, ka tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā.

Apgabaltiesa uzskata, ka VID administratīvajā aktā (auditā, lēmumā par audita rezultātiem un Lēmumā) ietvertais pamatojums ir pietiekams, lai apšaubītu pieteicēja paskaidrojumos un dokumentos norādītās ziņas par ienākumiem. Apstāklis, ka tiesa ieguva papildus pierādījumus, kurus neņēma vērā iestāde, jo tie tika iesniegti svešvalodā, nebūtu uzskatāms par administratīvā akta pamatojuma maiņu.

Ņemot vērā, ka administratīvajā procesā pastāv objektīvais izmeklēšanas princips, tiesa šajā gadījumā pārbaudīja, vai minētie pierādījumi nevar būt par pamatu Lēmuma atcelšanai daļā (kas būtu pieteicējam labvēlīgi). Tomēr, izvērtējot pieteicēja iesniegtos dokumentu tulkojumus, kas attiecas uz saņemtajām summām no ārvalstu komersantiem „Silverhart Investments Limited" Ls 123533,16 apmērā un „Clairville LLC" Ls 40880 pēc būtības, tiesa secināja, ka tie nevar būt par pamatu Lēmuma atcelšanai daļā par šiem darījumiem. Tādējādi uzskatāms, ka tiesa nav mainījusi Lēmuma pamatojumu, bet gan ļāvusi pieteicējam iesniegt papildus pierādījumus atbilstoši Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa spriedumā norādītajam, ka personām ir tiesības sniegt ienākumus/izdevumus apliecinošus dokumentus arī pēc papildu deklarāciju iesniegšanas. Tiesai iesniegtos pierādījumus ir pienākums izvērtēt pēc būtības, kas nav uzskatāms par iestādes lēmuma pamatojuma maiņu.

[14] Procesuālās ekonomijas ietvaros apgabaltiesa uzskata, ka nav nepieciešams sīki analizēt citus pieteicēja argumentus, jo tie nevar mainīt apgabaltiesas spriedumu pēc būtības.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt /pers. B/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011. gada 22. augusta lēmuma Nr. 22.4.7/57320 atcelšanu.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere

M. Birzgalis

Tiesnesis

R. Paegle

Tiesnese