ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420417513
AA43-0732-16/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016. gada 3. novembrī

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

piedaloties pieteicējam /pers. A/ un pieteicēja pilnvarotajai pārstāvei zvērinātai advokātei Jekaterinai Halturinai, atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvēm /pers. D/ un /pers. E/,

atklātās tiesas sēdēs izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013. gada 30. maija lēmuma Nr. 22.10/L-13840 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 24. februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk - dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2012. gada 21. septembra līdz 19. decembrim pieteicējam /pers. A/ veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2009. un 2010. gadu.

Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenā nodokļu inspektore 2012. gada 19. decembrī pieņēma lēmumu Nr. 23.12/1498, ar kuru pieteicējam papildus aprēķināja IIN par 2009. gadu Ls 23 813,14 apmērā, par 2010. gadu Ls 40 279,89 apmērā, IIN soda naudu par 2009. gadu Ls 7144,03 apmērā, par 2010. gadu Ls 12 083,97, kā arī IIN nokavējuma naudu par 2009. un 2010. gadu Ls 21 066,08 apmērā.

Pieteicējs minēto lēmumu apstrīdēja dienesta ģenerāldirektoram, kurš ar 2013. gada 30. maija lēmumu Nr. 22.10/L-13840 (turpmāk – Lēmums) atcēla sākotnējo lēmumu daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto IIN Ls 1045,46, soda naudu Ls 156,86 un nokavējuma naudu Ls 343,61 un atstāja negrozītu sākotnējo lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN Ls 63 047,57, soda naudu Ls 9457,14 un nokavējuma naudu Ls 20 722,47, kā arī daļā, kurā samazināti pieteicēja papildu deklarācijās norādītie skaidras naudas uzkrājumi uz 2009. gada 1. janvāri par Ls 42 000, uz 31. decembri par Ls 23 041,06 un uz 2010. gada 31. decembri par Ls 30 000.

[2] Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicēja pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru pieteicējam aprēķināts iemaksai valsts budžetā IIN Ls 63 047,57, soda nauda Ls 9457,14 un nokavējuma nauda Ls 20 722,47, kā arī samazināti pieteicēja papildu deklarācijās norādītie skaidras naudas uzkrājumi uz 2009. gada 1. janvāri par Ls 42 000, uz 31. decembri par Ls 23 041,06 un uz 2010. gada 31. decembri par Ls 30 000. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[2.1] Lēmumā nepareizi ir novērtēti lietas faktiskie un tiesiskie apstākļi. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pantu iespēju robežās pieteicējs nodrošināja un iesniedza dienestam papildu pierādījumus, bet tie netika atzīti par pierādījumiem, neizskaidrojot, kādi papildu pierādījumi būtu vēl nepieciešami un kāda informācija būtu bijusi būtiska. Dienests pilnīgi nepamatoti nevērtēja pieteicēja iesniegtos papildu dokumentus kā pierādījumus, t.i., notariālos aktus – SIA /Nosaukums A/ amatpersonas /pers. G/ un SIA „/Nosaukums P/" amatpersonas /pers. H/ paskaidrojumus par veiktajiem darījumiem. Pieteicēja rīcībā nav citu tiesisku līdzekļu un iespēju, lai pierādītu darījumu esību.

[2.2] Tieši dienestam ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes. . Dienests nav pierādījis, ka pieteicēja darījumi ar /pers. I/ un /pers. J/ nav saistīti ar vekseļu iegādi, jo noslēgtie līgumi satur visu nepieciešamo informāciju un ir tiesiski noslēgti. Dienests atzina, ka /pers. I/ un /pers. J/ darījumiem ar ārvalstu kompānijām bija nepamatoti piemērotas nacionālās tiesību normas, tomēr Lēmumā ir secināts, ka nav gūts apstiprinājums, ka pieteicēja darījumi ar /pers. I/ un /pers. J/ saistīti ar vekseļu iegādi. Šāds secinājums izdarīts, nenorādot uz normatīvo aktu pārkāpumiem, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 67. pantu. Minēto kompāniju „/nosaukums V/" un „/nosaukums C/" neatrašanās juridiskajā adresē un minēto kompāniju amatpersonu nenorādīšana uz izsniegtajiem vekseļiem nevar kalpot par pierādījumu tam, lai neatzītu, ka pieteicēja veiktie pārskaitījumi /pers. I/ un /pers. J/ ir saistīti ar vekseļu iegādi, jo par vekseļu noformēšanas atbilstību ir atbildīgs vekseļa izsniedzējs, nevis persona, kas šajā gadījumā ir pieteicējs, kas vekseli ir iegādājusies nevis no ārvalstu kompānijas - „/nosaukums V/" un „/nosaukums C/", bet gan pastarpināti, t.i., no /pers. I/ un /pers. J/.

[2.3] Nav saprotams, kāpēc audita pārskata tabulā Nr. 26 „/pers. A/ līdzekļu izlietojuma un avotu kopsavilkums 2010. gadā" veiktie maksājumi /pers. J/ norādīti Ls 154 825 apmērā, nevis Ls 139 025 apmērā, jo pieteicējs 2010. gada sākumā veica pārskaitījumu par vekseļu iegādi vēl /pers. I/ Ls 15 800 apmērā, nevis tikai /pers. J/. Līdz ar to ir nepatiess dienesta apgalvojums, ka nodokļu maksātājs 2010. gada papildu deklarācijā deklarēja veiktos maksājumus /pers. J/ Ls 154 825 apmērā. Saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju /pers. J/ 2010. gada 1. aprīlī dienesta Nodokļu pārvaldē iesniedza 2010. gada ienākumu deklarāciju, kurā deklarēja ienākumus no vērtspapīru pārdošanas, t.sk. no pieteicēja Ls 154 825. Šāda summa netika pārskaitīta /pers. J/, ko apstiprina iesniegtie dokumenti un papildu deklarācijā norādītā informācija. Turklāt /pers. J/ nebija iespējams 2010. gada 1. aprīlī iesniegt 2010. gada ienākumu deklarāciju. Jaunākajos Augstākās tiesas spriedumos tiek ietverti motīvi par to, ka īpašumu atsavinājumu līgumu ķēdēs ir nošķirami spēkā esoši un spēkā neesoši līgumi. Tas vien, ka pirmais īpašuma atsavināšanas darījums ir bijis prettiesisks un ir atzīstams par spēkā neesošu, automātiski nepadara par tādiem arī pārējos īpašuma atsavināšanas darījumus. Ja nākamais īpašuma ieguvējs ir bijis labticīgs, attiecībā uz viņu piemērojams labticīga ieguvēja aizsardzības princips (piemēram, Augstākās tiesas Civillietu departamenta 2010. gada 7. aprīļa spriedums lietā Nr. SKC-74).

[2.4] Lēmums ir spēkā neesošs, jo atbilstoši Administratīvā procesa likuma 74. panta pirmās daļas 3. punktam nav norādīts piemērojamo tiesību normu uzskaitījums, pamatojoties uz kurām atzīts, ka pieteicēja darījumi nav saistīti ar vekseļu iegādi. Lēmumā, atzīstot, ka audita pārskatā nepamatoti ir atsauce uz Finanšu instrumentu tirgus likumu, dienests nav labojis pārrakstīšanās kļūdas, bet mainījis lēmumu pēc būtības. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 84. pantu Lēmums ir prettiesisks, jo neatbilst tiesību normām un to var atcelt.

[2.5] Lēmumā par nodokļu audita veikšanu nav norādīti pārbaudāmie nodokļu deklarācijas posteņi. Tas ir būtiski, jo skar cilvēka pamattiesības uz vienlīdzību likuma priekšā. Lēmumā ir citēta pašreiz spēkā esošā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18. panta pirmās daļas 10. punkta redakcija, nevis dienesta 2012. gada 10. augusta lēmuma Nr. 23.12/62926 izdošanas brīdī spēkā esošā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18. panta pirmās daļas 10. punkta redakcija, kas bija jāpiemēro dienesta amatpersonām. Līdz ar to joprojām pastāv strīds par sākotnējā lēmumu atbilstību normatīvajiem aktiem un tā tiesiskumu, jo Administratīvā procesa likumā nostiprinātie vispārējie tiesību principi netika ievēroti.

[2.6] Lēmumā dienests ir atzinis, ka saņemtie naudas pārskaitījumi 2009. gadā Ls 1686,72 un 2010. gadā Ls 2530,09 ir atzīstami kā aizdevuma atgriešana. Līdz ar to minētie pārskaitījumi nav kvalificējami kā pieteicēja ienākums, kas apliekams ar IIN. Tādējādi secināms, ka pieteicējs nav guvis citus ienākumus (2009. gadā Ls 1686,72 un 2010. gadā Ls 2530,09), kas ir ar IIN apliekami ienākumi. Taču dienests nav izlabojis audita pārskatā pieļautās kļūdas, kas maina lēmuma būtību. Audita pārskatā nepareizi norādīts, ka veidojas bezskaidras naudas uzkrājuma palielinājums, jo veidojas bezskaidras naudas uzkrājuma samazinājums. Līdz ar to turpmākie aprēķini ne audita pārskatā, ne Lēmumā nav pareizi, kā rezultātā IIN, nokavējuma nauda un soda nauda ir aprēķināta nepareizi.

[2.7] Visā audita procesā tika ignorēts administratīvā procesa princips in dubio pro civis, saskaņā ar kuru pierādīšanas nastai jāgulstas pēc iespējas uz amatpersonu un šaubu gadījumā risinājumam jābūt par labu indivīdam.

[3] Administratīvajā rajona tiesā saņemtajā dienesta paskaidrojumā par pieteikumu dienests norāda, ka pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem apsvērumiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 24. februāra spriedumu noraidīts pieteicēja pieteikums. Tiesas spriedums motivēts šādi.

[4.1] Lietā ir strīds, vai dienests pamatoti ir apstrīdējis pieteicēja deklarētos skaidras naudas uzkrājumus, neatzīstot no /pers. O/ saņemto aizdevumu, vai dienests pamatoti iekļāvis pieteicēja apliekamajos ienākumos no SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums DG/ saņemtos naudas līdzekļus, neatzīstot pieteicēja darījumus ar /pers. P/ un /pers. J/, kas saistīti ar vekseļu iegādi, un cesijas līgumus, kas saistīti ar pieteicēja un SIA /Nosaukums B/, SIA /Nosaukums DG/, SIA /Nosaukums A/, SIA „/Nosaukums P/" un SIA /Nosaukums D/ savstarpējiem prasījumiem, kā arī vai dienests pamatoti atzinis, ka pieteicēja no /pers. R/ 2010. gadā saņemtie naudas līdzekļi Ls 910 apmērā ir ar IIN apliekami ienākumi.

[4.2] Sākotnēji tiesa pārbaudīja, vai dienests pamatoti neatzina pieteicēja skaidras naudas uzkrājumus uz 2009. gada 1. janvāri Ls 42 000 apmērā, kas veidojušies no /pers. O/ izsniegtā aizdevuma un kredītiestādē saņemtā aizdevuma.

Tiesa atsaucās uz likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 8. panta 10. punktu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15. panta pirmās daļas 5. punktu.

Atbilstoši stabilai judikatūrai tieši pašam nodokļu maksātājam jāspēj sniegt ticamus izskaidrojumus par skaidras naudas uzkrājumiem, un dienests ir tiesīgs pārbaudīt, kā veidojušies deklarētie skaidrās naudas uzkrājumi, un ir tiesīgs pārbaudīt uzkrājumu veidošanās laiku un apstākļus. Pat tad, ja pieteicējs spēj paskaidrot naudas uzkrājumu izcelsmi, dienestam ir tiesības atzīt, ka paskaidrojumi un pierādījumi nav ticami un/vai pietiekami.

[4.3] Attiecībā par aizdevuma saņemšanu no /pers. O/ tiesa norādīja turpmāk minēto.

[4.4] Lai arī pēc trīs gadu termiņa notecējuma personai vairs nav pienākuma uzglabāt finanšu un saimnieciskās darbības dokumentus, tas nenozīmē, ka dienests nav tiesīgs pārbaudīt deklarācijā norādīto datu patiesumu, proti, to, kā veidojušies deklarētie skaidras naudas uzkrājumi. Lai pārbaudītu un atzītu šādu skaidrās naudas uzkrājumu, nepieciešams pārliecināties par tā veidošanās apstākļiem un laiku (sk. Augstākās tiesas 2011. gada 17. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-19/2011 8. punktu). Tādējādi, ja dienests auditē 2009. un 2010. gadu, tas nenozīmē, ka tas nav tiesīgs pārbaudīt, vai persona varēja uzkrāt naudas līdzekļus, kuru avotus persona uzrāda, kā gūtus līdz auditējam periodam. Pretējā gadījumā dienestam tiktu liegtas iespējas izpildīt no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 21. panta 1. punkta izrietošo pienākumu pārbaudīt deklarācijā norādīto datu ticamību un pareizību. No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmās daļas izriet, ka dienests nav tiesīgs veikt nodokļa uzrēķinu par periodu, kas pārsniedz iepriekšējos trīs taksācijas gadus, taču no šīs normas neizriet aizliegums pārbaudīt informāciju par nodokļu maksātāja ienākumiem un izdevumiem, kas veikti laikā pirms tam.

Ņemot vērā, ka Ls 80 822,46 (115 000 euro) ir pietiekami liela summa, tiesa piekrita Lēmumā norādītajam, ka tas, ka pieteicēja parāds pret /pers. O/ nav ietverts /pers. O/ mantojuma mantā, ļauj apšaubīt šādu naudas līdzekļu uzkrājuma avotu 2009. gada 1. janvārī.

Tiesas sēdē attiecībā par /pers. O/ aizņēmumu pieteicējs paskaidroja, ka minēto summu saņēma, jo /pers. O/ vēlējās, lai pieteicējs izveido apsardzes firmu, no kuras vēlāk viņam piederošie uzņēmumi saņemtu apsardzes pakalpojumus, kā arī pēc apsardzes uzņēmuma izveidošanas /pers. O/ kļūtu par uzņēmuma kapitāldaļu īpašnieku. Pieteicējam par aizdevuma summu bija paredzēts iegādāties apsardzes automašīnas. Pats /pers. O/ nevēlējās nodarboties ar firmas izveidi. Plāns netika realizēts, jo /pers. O/ bija problēmas ar citām firmām un nebija laika līdz galam vienoties par visiem nosacījumiem, bet pēc tam viņš nomira. Nauda visu laiku glabājās pie pieteicēja skaidras naudas veidā, bet 2008. gadā pieteicējs to noguldījis bankas kontā, lai neiztērētu.

Ievērojot pieteicēja paskaidrojumos minēto, secināms, ka pat gadījumā, ja atzītu, kā pieteicējs ir saņēmis no /pers. O/ aizdevumu 115 000 euro apmērā, tad pats pieteicējs norādīja, ka 2008. gadā to ieskaitīja bankas kontā, līdz ar to minētā summa varēja veidot tikai pieteicēja bezskaidras naudas uzkrājumu, nevis skaidras naudas uzkrājumu, kā to apgalvo pieteicējs, savukārt bezskaidras naudas uzkrājumu apmēru dienests ir konstatējis no pieteicēja bankas kontu izrakstiem.

Pieteicējs apstākli, ka aizdevuma summa nav iekļauta /pers. O/ mantojuma masā, izskaidro ar to, ka /pers. O/ nav dzīvojis kopā ar mantiniekiem, līdz ar to viņi varēja nezināt par aizdevuma esību. Tiesa piekrita, ka var būt situācijas, kad mantinieki nezina par mantojuma atstājēja darījumiem. Vienlaikus tiesa atzina par nepamatotu Lēmumā norādīto, ka 2009. gada 9. jūlijā laikrakstā „Latvijas Vēstnesis" publicētais sludinājums (lietas 1. sējuma 27. lapas otra puse) uzlika pienākumu pieteicējam pieteikties, jo minētais sludinājums informēja, ka jāpiesakās mantiniekiem, nevis mantojuma atstājēja parādniekiem.

[4.5] Tāpat tiesa konstatēja, ka audita pārskatā dienests norāda pretrunīgus apgalvojumus par pieteicēju, proti, ka viņam jau 2007. gada martā nebija brīvu savu personisko līdzekļu, jo dzīvokļa iegādei /adrese A/ ņēmis kredītu DnB NORD bankā, tai pašā laikā norādot, ka pieteicējs regulāri izsniedz aizdevumus fiziskām personām (lietas 1. sējuma 28. lapa), kas liecina par pretējo, tomēr, kā no pieteicēja paskaidrojumiem tiesā izriet, minētais aizdevums varēja veidot pieteicēja bezskaidras naudas uzkrājumus.

Vienlaikus tiesa atzina, ja pieteicējam uz 2009. gada 1. janvāri bija pieejami skaidras naudas uzkrājumi Ls 42 000 apmērā, nav saprotama nepieciešamība 2009. gada 2. janvārī noslēgt līgumu ar SIA /Nosaukums B/ par kredītlīnijas summu.

Tādējādi tiesa atzina, ka dienests pareizi konstatējis, ka nav pierādīts, ka pieteicējam bija attiecīgie papildu deklarācijās deklarētie skaidras naudas uzkrājumi, un, veicot pieteicēja 2009. un 2010. gada līdzekļu izlietojuma un avotu aprēķinu, pamatoti samazināja pieteicēja skaidras naudas uzkrājumus.

[4.6] Attiecībā uz saņemto naudas līdzekļu no SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums DG/ iekļaušanu apliekamajos ienākumos un pieteicēja darījumiem ar /pers. P/ un /pers. J/, kas saistīti ar vekseļu iegādi, un cesijas līgumiem, kas saistīti ar pieteicēja un SIA /Nosaukums B/, SIA /Nosaukums DG/, SIA /Nosaukums A/, SIA „/Nosaukums P/" un SIA /Nosaukums D/ savstarpējiem prasījumiem, tiesa konstatēja turpmāk minēto.

[4.6.1] Dienests konstatējis, ka 2009. un 2010. gadā pieteicējs no SIA /Nosaukums B/ saņēmis attiecīgi Ls 101 850 un Ls 31 650. 2009. gadā saņemtie naudas līdzekļi uzņēmuma grāmatvedībā iegrāmatoti kā aizdevumi.

2010. gadā saņemtie naudas līdzekļi Ls 31 650 apmērā uzņēmuma grāmatvedībā iegrāmatoti kā avansu norēķini, sabiedrības grāmatvedības dokumentos uzņēmuma prasības pret pieteicēju dzēstas, veicot iegrāmatojumu konta kredītā Ls 31 650.

2009. gada 1. janvārī starp SIA /Nosaukums B/ un pieteicēju noslēgts kredītlīnijas līgums ar limitu Ls 100 000 līdz 2010. gada 31. decembrim. Sabiedrības izsniegtie naudas līdzekļi pieteicējam pēc viņa lūguma pārkvalificēti kā aizdevums.

Atbilstoši uzņēmuma grāmatvedībai minētie aizdevumi sedzas, kā savstarpēji norēķini, ko apliecina cesijas līgumi.

Atbilstoši 2009. gada 31. jūlijā noformētajam cesijas līgumam Nr. 2009/DGPM/31-7 pieteicējs pārņem SIA „/Nosaukums P/" prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums B/ saistībā ar SIA /Nosaukums B/ neapmaksāto SIA „/Nosaukums P/" rēķinu Ls 17 150 apmērā.

Atbilstoši 2009. gada 28. augustā noformētajam cesijas līgumam Nr. 2009/DGPM/28-8 pieteicējs pārņem SIA „/Nosaukums P/" prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums B/ saistībā ar SIA /Nosaukums B/ neapmaksāto SIA „/Nosaukums P/" rēķinu 24 473,4 euro apmērā.

Atbilstoši 2009. gada 28. septembrī noformētajam cesijas līgumam Nr. VL28.09.9 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums A/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums B/ saistībā ar SIA /Nosaukums B/ neapmaksāto SIA /Nosaukums A/ rēķinu 24 544,54 euro apmērā.

Atbilstoši 2009. gada 23. decembrī noformētajam cesijas līgumam Nr. VL23.12.9 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums A/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums B/ saistībā ar SIA /Nosaukums B/ neapmaksāto SIA /Nosaukums A/ rēķinu Ls 50 250 apmērā.

Atbilstoši 2010. gada 22. februārī noformētajam cesijas līgumam Nr. VL/DG-220210 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums A/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums B/ saistībā ar SIA /Nosaukums B/ neapmaksāto SIA /Nosaukums A/ rēķinu Ls 15 800 apmērā.

Atbilstoši 2010. gada 23. martā noformētajam cesijas līgumam Nr. VL/DG-230310 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums A/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums B/ saistībā ar SIA /Nosaukums B/ neapmaksāto SIA /Nosaukums A/ rēķinu Ls 15 800 apmērā.

Minētajos līgumos norādītās prasījuma tiesības pieteicējs ieguvis, samaksājot ar savā rīcībā esošajiem vērtspapīriem, kuru veids, numurs, summa un citas ziņas ir

noteiktas minēto līgumu 1. pielikumā. Par vērtspapīru pieņemšanu tiek parakstīts pieņemšanas-nodošanas akts.

[4.6.2] Dienests konstatējis, ka pieteicējs 2010. gadā no SIA /Nosaukums DG/ saņēmis naudas līdzekļus Ls 94 041,49 apmērā.

Minētā avansa summa uzņēmuma grāmatvedības dokumentos sedzas kā savstarpējie norēķini saskaņā ar cesijas līgumiem.

Atbilstoši 2010. gada 5. maijā noformētajam cesijas līgumam Nr. NG/DG-050510 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums D/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums DG/ saistībā ar SIA /Nosaukums DG/ neapmaksāto SIA /Nosaukums D/ rēķinu Ls 15 800 apmērā.

Atbilstoši 2010. gada 2. jūnijā noformētajam cesijas līgumam Nr. NG/DG-020610 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums D/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums DG/ saistībā ar SIA /Nosaukums DG/ neapmaksāto SIA /Nosaukums D/ rēķinu Ls 13 550 apmērā.

Atbilstoši 2010. gada 5. jūlijā noformētajam cesijas līgumam Nr. NG/DG-050710 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums D/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums DG/ saistībā ar SIA /Nosaukums D/ neapmaksāto SIA /Nosaukums DG/ rēķinu Ls 13 500 apmērā.

Atbilstoši 2010. gada 11. augustā noformētajam cesijas līgumam Nr. NG/DG-110810 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums D/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums DG/ saistībā ar SIA /Nosaukums DG/ neapmaksāto SIA /Nosaukums D/ rēķinu Ls 13 500 apmērā.

Atbilstoši 2010. gada 2. septembrī noformētajam cesijas līgumam Nr. LAKS/DG-020910 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums D/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums DG/ saistībā ar SIA /Nosaukums DG/ neapmaksāto SIA /Nosaukums D/ rēķinu Ls 13 600 apmērā.

Atbilstoši 2010. gada 1. oktobrī noformētajam cesijas līgumam Nr. LAKS/DG-01102010 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums D/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums DG/ saistībā ar SIA /Nosaukums DG/ neapmaksāto SIA /Nosaukums D/ rēķinu Ls 13 500 apmērā.

Atbilstoši 2010. gada 9. novembrī noformētajam cesijas līgumam Nr. LAKS/DG-091110 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums D/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums DG/ saistībā ar SIA /Nosaukums DG/ neapmaksāto SIA /Nosaukums D/ rēķinu Ls 13 450 apmērā.

Atbilstoši 2010. gada 2. decembrī noformētajam cesijas līgumam Nr. LAKS/DG-021210 pieteicējs pārņem SIA /Nosaukums D/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums DG/ saistībā ar SIA /Nosaukums DG/ neapmaksāto SIA /Nosaukums D/ rēķinu Ls 13 350 apmērā.

Minētajos līgumos norādītās prasījuma tiesības pieteicējs ieguvis, samaksājot ar savā rīcībā esošajiem vērtspapīriem, kuru veids, numurs, summa un citas ziņas ir noteiktas minēto līgumu 1. pielikumā. Par vērtspapīru pieņemšanu tiek parakstīts pieņemšanas-nodošanas akts.

Ievērojot to, ka SIA „/Nosaukums P/", SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums D/ neiesniedza grāmatvedības dokumentus, nebija iespējams pārbaudīt minēto darījumu ekonomisko būtību. Tāpat konstatēts, ka minētie uzņēmumi nav iesnieguši gada pārskatus par 2010. un 2011. gadu, kas ļauj izdarīt secinājumu, ka sabiedrības neveic saimniecisko darbību. Tāpat norādīts, ka SIA /Nosaukums DG/ administratīvajā procesā netika gūti pierādījumi SIA /Nosaukums DG/ darījumiem ar SIA /Nosaukums D/.

[4.6.3] Dienests pārbaudīja arī pieteicēja vērtspapīru (vekseļu), ar kuriem pieteicējs cesijas darījuma rezultātā ieguva SIA „Mārketings un Pārdošana", SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums D/ prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums DG/, iegādes darījumus un atzina, ka iegādātie vekseļi nevar tikt atzīti par vērtspapīriem, kuriem ir finansiāls segums, jo tos nav izdevusi tam pilnvarota amatpersona, kā arī uzņēmums, kas tos izdevis, ir izslēgts no komercreģistra.

Tiesa piekrita, ka civiltiesiskās attiecības balstās uz pušu gribu un šajā gadījumā nav konstatētas pretenzijas pušu starpā par līguma noslēgšanu vai izpildi. Vienlaikus tiesa norādīja, ka publiski tiesiskajās attiecībās ar valsti – šajā gadījumā ar dienestu - privātpersonai, tātad nodokļu maksātājam, ir jābūt spējīgam sniegt pierādījumus, ka darījums ir ne tikai dokumentāri noformēts, bet arī faktiski noticis, kā arī sniegt ticamus izskaidrojumus par attiecīgo darījumu būtību. Tiesa piekrita, ka par vekseļu atbilstošu noformēšanu ir atbildīgs tā izsniedzējs. Taču vekselis ir vērtspapīrs, kas dod tā turētājam tiesības prasīt no vekseļa devēja samaksāt noteiktu naudas summu noteiktā termiņā un vietā. Tādējādi, ja pieteicējs iegādājās attiecīgos vekseļus (kļuva par vekseļa turētāju) un darījums ir nopietni gribēts, tad ir pamatoti sagaidīt, ka pieteicējs pārliecināsies, vai attiecīgie dokumenti vispār ir uzskatāmi par vērtspapīriem un tiem ir kāds segums, t.sk., vai tos ir izdevusi attiecīgā kompānija un persona, kurai ir tādas pilnvaras. Pretējā gadījumā nav saprotama šādu darījumu ekonomiskā būtība, par pietiekami lielu summu iegādāties papīrus, pamatojoties uz kuriem nebūs nekāda iespēja atgūt vismaz pirkumā ieguldītos līdzekļus.

Šādu risku neattaisno arī pieteicēja tiesas sēdē sniegtais paskaidrojums, ka viņš pirka vekseļus tikai tāpēc, ka viņam bija zināmi pircēji, kas tos vēlējās iegādāties, jo pastāv pieļāvums, ka potenciālie pircēji pārdomā un atsakās iegādāties vērtspapīrus.

Pārbaudot publiski pieejamos informācijas resursus internetā, tiesa konstatēja interneta vietni http://www.business.govt.nz/companies, kurā, ievadot kompānijas nosaukumu „/nosaukums C/", tiek uzrādīta informācija, ka kompānija reģistrēta no 2009. gada 3. jūnija līdz 2012. gada 29. februārim, savukārt atbilstoši minētajā interneta vietnē esošajai palīdzības sistēmai http://www.business.govt.nz/companies/help-support/glossary#S aktuālais statuss Struck off tiek paskaidrots kā „This refers to a company that is no longer registered (that is, it has been removed from the register - tas attiecas uz uzņēmumu, kas vairs nav reģistrēts (t.i., tas ir izņemts no reģistra)", kas apstiprina dienesta norādīto par kompānijas reģistrācijas anulēšanu. Tāpat no pozīcijas Directors ir redzams, ka kompānijas direktors ir bijis norādīts /pers. U/ ar dzīvesvietas adresi Panamā (http://www.business.govt.nz/companies/app/ui/pages/companies/2254581?backurl=%2Fcompanies%2Fapp%2Fui%2Fpages%2Fcompanies%2Fsearch%3Fmode%3Dstandard%26type%3Dentities%26q%3DCastle%2520Southgate%2520Limited), kurš ir kompānijas vienīgais īpašnieks. Nekādas norādes par /pers. V/ saistību ar kompāniju nav.

Attiecībā uz kompāniju „/nosaukums V/" ir konstatējams, ka kompānija reģistrēta 2007. gada 13. augustā, tās amatpersona ir /pers. Z/, savukārt /pers. I/, deklarējot dienestā ienākumus no minētās kompānijas vērtspapīru pārdošanas, kā vekseļa devēju norādījis /pers. A0/, kas nav uzņēmumu reģistrā norādīts kā kompānijas „/nosaukums V/" direktors, nav arī iegūti pierādījumi (pilnvara), kas apliecinātu, ka /pers. I/ bija tiesīgs rīkoties „/nosaukums V/" vārdā. Saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju pirkuma līgumi ir noslēgti Rīgā, uzņēmums „/nosaukums V/" reģistrēts Jaunzēlandē, un tā iespējamais pārstāvis /pers. AA/ dzīvo Uzbekistānā. Tātad, šķērsojot Eiropas Savienības robežu, minētajām personām bija jādeklarē līgumu pielikumu sarakstos minētie vekseļi, bet šādi dokumenti nav deklarēti. Dienests konstatēja, ka publiskajā tīmeklī ir informācija, ka visi uzņēmumi, kas reģistrēti un izveidoti /adrese V/, Aukland, New Zealand, tiek slēgti ar Jaunzēlandes valsts iestādes lēmumu 2011. gada jūnijā. Pēc Jaunzēlandes reģistra informācijas arī „/nosaukums V/" un „/nosaukums C/" ir šo uzņēmumu skaitā, un to darbība slēgta 2011. gada 1. jūlijā. Uzņēmumu slēgšanas iemesls ir Organizētās noziedzības un korupcijas apkarošanas programmas (OCCRP) ziņojums par to, ka minētajās adresēs aģents ir reģistrējis 2500 uzņēmumu, kas izmantoti noziedzīgu grupējumu, musulmaņu kaujinieku grupas Hezbollah, krievu un Meksikas karteļu naudas atmazgāšanai vai lai to īpašnieki izvairītos no nodokļu nomaksas. Atsevišķās publikācijās ir uzskaitītas valstis, kurās tika veikta minētā noziedzīgā tīkla darbība, tostarp tiek minēta arī Latvija un Latvijas kredītiestādes (skat. http://www.reportingproject.net/proxy/en/the-phantom-accounts; https://www.reportingproject.net/offshore/index.php/stories/51-kiss-the-global-registry; https://www.reportingproject.net/offshore/index.php/offshoreregistration-business-forced-to-halt-operations).

Tiesas ieskatā šāda informācija ir kā papildu pierādījums tam, ka /pers. J/ un /pers. I/ pārdotie dokumenti nav uzskatāmi par finanšu instrumentiem - vekseļiem un tiem nav nekādas vērtības un seguma, kā arī tie nevar būt par prasījuma dokumentu pret „/nosaukums C/" un „/nosaukums V/", tātad nav derīgi norēķiniem ar trešajām personām. Pieteicējs ir realizējis dokumentus, kas ne pēc to noformēšanas, ne pēc minēto kompāniju veiktās uzņēmējdarbības nav atzīstami par finanšu instrumentiem, kuriem būtu segums un kas būtu saistoši kādai no trešajām personām.

Tiesas ieskatā, ja šādi darījumi faktiski būtu notikuši un pieteicējs būtu atbilstoši pārliecinājies par minēto dokumentu spēkā esību, pieteicējs būtu noskaidrojis un varētu dienestam sniegt vismaz ticamus paskaidrojumus par kompānijas „/nosaukums V/" un kompānijas „/nosaukums C/" amatpersonām, kurām ir tiesības rīkoties to vārdā, uz kādu pilnvaru pamata minēto kompāniju vārdā ir rīkojušās citas personas, kā arī paskaidrojumus par to, kā šos vekseļus ieguva /pers. I/ un /pers. J/.

Turklāt pieteicējs, sniedzot tiesā liecības lietā Nr. A420417513, ir liecinājis, ka par SIA /Nosaukums DG/ parādsaistību pret SIA /Nosaukums D/ cedēšanu ir samaksājis ar iegādātajām uzņēmumu akcijām, nevis vekseļiem. Tiesas ieskatā, kopsakarā vērtējot to, ka ir apšaubāma darījumu ar vekseļiem ticamība, to, ka pieteicējs vienlaikus ir bijis SIA /Nosaukums DG/ amatpersona un darbinieks, un SIA /Nosaukums B/ darbinieks, to, ka ir apšaubāms, ka pieteicējam cedētās SIA /Nosaukums DG/ parādsaistības pret SIA /Nosaukums D/ faktiski ir pastāvējušas (tiesā administratīvā lieta Nr. A420417513), kā arī nav loģiska ekonomiska pamatojuma SIA /Nosaukums DG/ un SIA /Nosaukums B/ darbībām neveikt norēķinus ar attiecīgajiem darījuma partneriem SIA /Nosaukums A/, SIA „/Nosaukums P/" un SIA /Nosaukums D/, bet izsniegt aizdevumus pieteicējam, ir pamats apšaubīt pieteicēja un attiecīgi /pers. P/, /pers. J/, SIA /Nosaukums B/, SIA /Nosaukums DG/, SIA /Nosaukums A/, SIA „/Nosaukums P/" un SIA /Nosaukums D/ savstarpējo darījumu un prasījumu faktisku esību, kā arī ir pamats secināt, ka pieteicējs tādējādi ir guvis no SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums DG/ nevis aizdevumus, bet naudas līdzekļus, kuri nav jāatmaksā. Savukārt dokumenti par savstarpējiem darījumiem, vekseļu iegādi un cesijām noformēti, lai radītu priekšstatu par to, ka ir izsniegts aizdevums, kas vēlāk ir dzēsts.

Tādējādi dienests pamatoti atzina, ka pieteicēja no SIA /Nosaukums B/ gūtie ienākumi 2009. gadā Ls 101 850 apmērā un 2010. gadā Ls 31 650 apmērā un no SIA /Nosaukums DG/ 2010. gadā gūtie ienākumi Ls 94 041,49 apmērā ir ar IIN apliekami ienākumi. Ievērojot to, ka audita laikā pieteicējs neiesniedza pierādījumus, kas apliecina to, ka saņemtie naudas līdzekļi no /pers. R/ 2010. gadā Ls 910 apmērā ir ar IIN neapliekami ienākumi, dienests pamatoti minētos naudas līdzekļus atzina par cita veida ienākumiem, kas ir apliekami ar IIN.

Tāpat tiesa konstatēja, ka dienests pareizi noteicis, ka pieteicēja 2010. gada līdzekļu avotu un līdzekļu izlietojuma starpība Ls 26 174,94 veido pieteicēja slēpto ienākumu, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8. panta trešās daļas 21. punktu ir ar IIN apliekami ienākumi.

Tā rezultātā pieteicējam pamatoti aprēķināts IIN par 2009. gadu Ls 23 425,5 apmērā un par 2010. gadu Ls 39 622,07 apmērā.

[4.7] Pieteicēja norādi, ka audita pārskata tabulā Nr. 26 ir norādīta neatbilstoša /pers. J/ veikto maksājuma summa, tiesa atzina par nepamatotu, jo /pers. J/ 2010. gadā sniegtie apliecinājumi par naudas saņemšanu no pieteicēja, pamatojoties uz līgumiem par vekseļu pārdošanu, un /pers. J/ 2010. gada ienākuma deklarācija apstiprina audita pārskatā norādītās summas saņemšanu. Savukārt Lēmumā, norādot /pers. J/ deklarācijas iesniegšanas datumu, ir pieļauta acīmredzama pārrakstīšanās kļūda, kas neietekmē Lēmuma saturu.

Tāpat tiesa nekonstatēja kļūdas audita pārskata 26. tabulā norādītajā pieteicēja 2010. gada līdzekļu izlietojuma un avota kopsavilkumā saistībā ar pieteicēja bezskaidras naudas uzkrājumiem. Pieteicējs nav apstrīdējis audita pārskatā norādītās bezskaidras naudas uzkrājumu summas konkrētos banku kontos uz 2010. gada 1. janvāri un 31. decembri. Ja 2010. gada 1. janvārī šie pieteicēja bezskaidras naudas uzkrājumi bija Ls 9188,17 apmērā, bet 2010. gada 31. decembrī Ls 16 251,99 apmērā, tad pieteicēja bezskaidras naudas uzkrājumi 2010. gada laikā ir palielinājušies par Ls 7063,82. Pieteicējs varēja palielināt minētos uzkrājumus tikai tad, ja viņam ir bijuši atbilstoši ienākumu avoti. Tādējādi pamatoti Lēmumā minētais palielinājums ir norādīts pie līdzekļu izlietojuma.

Tiesa nekonstatēja, ka ar lietā esošajiem pierādījumiem apstiprinātos, ka uz 2010. gada 1. janvāri pieteicēja DnB bankas kontā Nr. LV91RIKO0008130053079 bija pieteicēja norādītie (lietas 1. sējuma 13. lapa) 35 898,4 euro, bet gan konstatējams, ka bija 11 898,4 euro.

[4.8] Tiesa konstatēja, ka Lēmumā ir norādītas tiesību normas, pamatojoties uz kurām dienests ir pieņēmis Lēmumu. Attiecībā uz pieteicēja apsvērumu, ka Lēmumā mainīts administratīvā akta pamatojums pēc būtības, Finanšu instrumentu tirgus likuma vietā atsaucoties uz Vekseļu likumu, tiesa norādīja, ka tas nav pamats Lēmuma atzīšanai par prettiesisku un atcelšanai. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 81. pantu augstāka iestāde izskata lietu vēlreiz pēc būtības. Minētā panta piektā daļa noteic, ka administratīvais akts iegūst savu galīgo noregulējumu tādā veidā, kādā tas noformēts lēmumā par apstrīdēto administratīvo aktu. Savukārt saskaņā ar minētā panta otro daļu augstāka iestāde ir tiesīga ne tikai atcelt administratīvo aktu, bet arī izdot satura ziņā citādu administratīvo aktu. Tādējādi, izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, augstāka iestāde pārbauda, vai administratīvā akta izdošanas procesā ir piemērotas pareizās materiālo tiesību normas un tās pareizi interpretētas. Konstatējot, ka zemāka iestāde ir atsaukusies un nepareizo likumu, augstāka iestāde ir tiesīga gan norādīt, ka attiecīgais likums nav piemērojams, gan arī papildināt administratīvā akta pamatojumu ar atbilstošo tiesību normu.

[4.9] Attiecībā uz pieteikumā norādīto procesuālo pārkāpumu, ka dienests lēmumā par audita veikšanu nav norādījis precīzu informāciju saistībā ar deklarācijas posteņiem, tiesa atzina, ka minētais arguments nav pamatots.

Lietā nav strīda, ka pieteicējam tika paziņots, ka tiks veikts IIN audits par 2009. un 2010. gadu. No tā ir saprotams, ka tiks pārbaudīti visa IIN aprēķināšanas un maksāšanas pareizība, proti, visi deklarāciju posteņi.

Tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 16. punktu, no kura secināms, ka, veicot auditu, dienests ir tiesīgs izmantot visas tiesiskās metodes, lai pārbaudītu, vai nodokļa (šajā gadījumā IIN par 2009. un 2010. gadu) aprēķini un maksājumi veikti pareizi. Pieņemot lēmumu par audita veikšanu pieteicējam, dienests nenorādīja, ka tiks kontrolēti nodokļu deklarācijas posteņi. No lēmuma par audita veikšanu nepārprotami izriet, ka tiks pārbaudīta IIN aprēķinu un maksāšanas pareizība par 2009. un 2010. gadu. Līdz ar to ir nepamatoti pieteicēja iebildumi par konkrētu nodokļu deklarācijas posteņu nenorādīšanu lēmumā par audita veikšanu pieteicējam.

[4.10] Izvērtējot aprēķinātās soda naudas pamatotību, tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmo un otro daļu (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2010. gada 31. decembrim) un atzina, ka pieteicējam pamatoti noteikta IIN soda nauda par 2009. gadu Ls 7027,65 (30% no Ls 23 425,5) un par 2010. gadu Ls 11 886,62 (30% no Ls 39 633,07).

Arī attiecībā uz aprēķināto nokavējuma naudu tiesa konstatēja, ka ir ievēroti likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otrās daļas nosacījumi un pieteicējam pamatoti aprēķināta IIN nokavējuma nauda par 2009. gadu Ls 10 400,92 (par periodu no 2010. gada 17. aprīļa līdz 2012. gada 20. septembrim) un par 2010. gadu Ls 10 321,55 (par periodu no 2011. gada 19. aprīļa līdz 2012. gada 20. septembrim).

[4.11] Ņemot vērā iepriekš konstatēto un secināto, tiesa Lēmumu atzina par tiesisku un pamatotu, savukārt pieteikumu par noraidāmu.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 24. februāra spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norāda iepriekš pirmās instances tiesā minētos argumentus, papildus norādot šādus argumentus.

[5.1] Pieteicējs nepiekrīt tiesas secinājumiem, ka apstāklis, ka pieteicēja parāds pret /pers. O/ nav ietverts /pers. O/ mantojuma mantā, ļauj apšaubīt šādu naudas līdzekļu uzkrājuma avotu 2009. gada 1. janvārī. Ievērojot pieteicēja paskaidrojumus un lietas materiālos esošās bankas konta izdrukas, secināms, ka pieteicējs ir saņēmis no /pers. O/ aizdevumu 115 000 euro apmērā un minētā summa varēja veidot pieteicēja līdzekļu uzkrājumu avotu 2009. gada 1. janvārī.

[5.2] Tiesa nepamatoti atzina par pareiziem Lēmuma secinājumus, kuros dienests no SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums DG/ saņemtos naudas līdzekļus iekļāva pieteicēja apliekamajos ienākumos. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas neparedz iekļaut aizņēmumus personas apliekamajā ienākumā. Arī Augstākā tiesa 2012. gada 30. maija spriedumā lietā Nr. SKA-0115-12 atzina, ka aizņemtas naudas summas ar IIN nav apliekamas, jo tam nav pamatojuma likumā. Tādējādi pēc būtības Lēmuma pamatojums šajā daļā nav pareizs, un tiesai nebija nekāda pamato to atzīt par pareizu.

[5.3] Pieteicējs atsaucas uz Administratīvā procesa likuma 103. panta pirmo daļu un 250. panta pirmo daļu. Izskatot konkrēto lietu, tiesa, pārkāpjot iepriekš minētos pantus, nepārbaudīja, vai Lēmumā ir saskatāms pietiekams pamatojums attiecībā uz izskatāmo cesijas darījumu neatzīšanu, spriedums šādus motīvus nesatur.

[5.4] Nav nekāda pamata tiesiski paļauties uz interneta vietnes htpp://business.govt.nz datiem. Lietā nav apstiprinājuma šīs vietnes statusam, vietnē norādīto ziņu patiesumam, informācijas aktualitātei, nav iespējams pamatoti pārliecināties par attiecīgajā laika brīdī (vekseļu izdošanas brīdī) norādītajam ziņām par attiecīgo komersantu.

[5.5] Neiztur kritiku sprieduma motīvs, ka pieteicējs, sniedzot tiesā liecības lietā Nr. A420417513, ir liecinājis, ka par SIA /Nosaukums DG/ parādsaistībām pret SIA /Nosaukums D/ cedēšanu ir samaksājis ar iegādātajām uzņēmumu akcijām, nevis vekseļiem. Tā ir tikai pieteicēja pārteikšanās, kuras iemesli nav noskaidroti ne minētajā lietā, ne šajā lietā, un šāda pārteikšanās neko neliecina par pašiem darījumiem.

[5.6] Tiesas secinājums, ka pieteicējs ir guvis no SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums DG/ nevis aizdevumus, bet naudas līdzekļus, kuri nav jāatmaksā, pārsniedz Lēmuma pamatojumu un ir atzīstams par neatbilstošu Administratīvā procesa likuma 103. panta trešās daļas 1. punktam, un ir pretrunā ar valsts varas dalīšanas principam, jo dienests pats ir atzinis SIA /Nosaukums DG/ un SIA /Nosaukums B/ pieteicējam avansā izsniegtos naudas līdzekļus kā aizdevumus.

Turklāt šāds secinājums ir pretrunā ar pārējiem sprieduma motīviem, kur tiesa pievienojās Lēmuma secinājumiem, ka izskatāmie cesijas un vekseļu darījumi nav notikuši, jo, pieņemot, ka šāda dienesta un tiesas motivācija ir pareiza, pieteicējam ir jāatdod aizdotos naudas līdzekļus atpakaļ SIA /Nosaukums DG/ un SIA /Nosaukums B/, kas arī tiks izdarīts, ja šādi secinājumi paliks spēkā. Turklāt tiesas secinājums, ka, neesot cesijas un vekseļa darījumiem, pieteicējam būtu tiesības atstāt SIA /Nosaukums DG/ un SIA /Nosaukums B/ naudas līdzekļus sev, nav pamatots arī ar likumu.

[6] Administratīvajā apgabaltiesā saņemtajā dienesta paskaidrojumā par pieteicēja apelācijas sūdzību norādīti šādi argumenti.

[6.1] Pirmās instances tiesa pareizi ir konstatējusi, ka aizdevums starp pieteicēju un /pers. O/ ir nolīgts par ievērojamu naudas summu un stipri apšaubāms ir apstāklis, ka tas netiktu ietverts /pers. O/ mantojuma mantā, tādēļ minētais ļauj apšaubīt šādu naudas līdzekļu uzkrājuma avotu pieteicējam 2009. gada 1. janvārī.

[6.2] Pieteicējs norāda, ka dienests un tiesa nepamatoti atzina, ka no SIA /Nosaukums DG/ un SIA /Nosaukums B/ saņemtie naudas līdzekļi ir iekļaujami pieteicēja ar nodokli apliekamajos ienākumos.

Dienests un tiesa neapšauba, ka par vekseļu atbilstošu noformēšanu ir atbildīgs tā izsniedzējs. Taču vekselis ir vērtspapīrs, kas dod tā turētājam tiesības prasīt no vekseļa devēja samaksāt noteiktu naudas summu noteiktā termiņā un vietā. Tādējādi, ja pieteicējs iegādājās attiecīgos vekseļus un darījumus ir nopietni gribējis, tad ir pamatoti sagaidīt, ka pieteicējs pārliecināsies, vai attiecīgie dokumenti vispār ir uzskatāmi par vērtspapīriem un tiem ir kāds segums, proti, vai tos ir izdevusi attiecīgā kompānija un persona, kurai ir tādas pilnvaras.

Dienesta un tiesas ieskatā, pieteicējs ir realizējis dokumentus, kas ne pēc to noformēšanas, ne pēc minēto kompāniju veiktās uzņēmējdarbības nav atzīstami par finanšu instrumentiem, kuriem būtu segums un kas būtu saistoši kādai no trešajām personām.

[6.3] Atbildot uz pieteicēja argumentu, ka nav pamata paļauties uz interneta vietnē htpp://business.govt.nz norādīto informāciju, dienests norāda, ka nav pamata apšaubīt oficiālajos ārvalstu publiskajos reģistros esošos ierakstus, tai skaitā, ziņas par kompānijas reģistrācijas anulēšanu un personu tiesībām pārstāvēt kompāniju, tādēļ dienests minētos faktus ir norādījis arī Lēmumā.

Ņemot vērā iepriekš minēto, Lēmums ir pamatots un tiesisks, bet pieteicēja pieteikums ir noraidāms.

[7] Tiesas sēdē pieteicējs un viņa pārstāve uzturēja apelācijas sūdzību, dienesta pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina.
Tiesas sēdē tika nopratināts liecinieks /pers. AH/.

Motīvu daļa

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

[9] Ar Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 24. februāra spriedumu pieteikums atzīts par nepamatotu un noraidīts.
Administratīvā apgabaltiesa, novērtējot lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem un lietas dalībnieku argumentiem, tostarp ar apelācijas sūdzības argumentiem, atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams, tāpēc apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai (sk. šā sprieduma 4. punktu) un atkārtoti to nenorāda.
Atbildot uz apelācijas sūdzības argumentiem un papildus, Administratīvā apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10] Pieteicējs nepiekrīt pirmās instances tiesas vērtējumam par pieteicēja skaidras naudas uzkrājumiem uz 2009. gada 1. janvāri, kas veidojušies no /pers. O/ izsniegtā aizdevuma.
Pirmkārt, norādāms, ka tas, ka pieteicējs iebilst pret pirmās instances tiesas veikto pierādījumu novērtējumu, nenozīmē, ka tiesa būtu nepareizi novērtējusi lietā konstatētos apstākļus. Apgabaltiesas ieskatā pirmās instances tiesa pierādījumus ir vērtējusi atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154. pantam un Augstākās tiesas atziņām attiecībā uz pierādījumu vērtēšanu administratīvajā procesā.
Otrkārt, pretēji apelācijas sūdzībā norādītajam, apstāklis, ka pieteicēja parāds pret /pers. O/ nav ietverts /pers. O/ mantojuma mantā, nav vienīgais, kas ļauj apšaubīt šādu naudas līdzekļu uzkrājuma avotu uz 2009. gada 1. janvāri. Pieteicējs dienestam nav paskaidrojis neko ticamu un konkrētu par darījuma ar /pers. O/ būtību, proti, ar kādu mērķi šāds aizdevums saņemts. Turklāt nav nekāda ekonomiskā pamatojuma aizņemties naudu, lai to uzkrātu kā skaidru vai bezskaidru naudu. Cita starp dienests ir arī konstatējis, ka 2007. gada 2. martā pieteicējs ir noslēdzis kredīta līgumu ar AS „DnB NORD Banka" par kopējo summu 129 000 euro (nekustamā īpašuma /adrese A/ iegādei) ar atmaksas termiņu līdz 2023. gadam, kā arī 2009. gada 2. janvārī noslēdzis kredīta līnijas līgumu ar SIA /Nosaukums B/.
Pieteicēja sniegtie paskaidrojumi ir pretrunīgi, proti, paskaidrojumā dienestam pieteicējs norādījis, ka saņemtie naudas līdzekļi no /pers. O/, kā arī izņemtie līdzekļi no bankas kontiem veidoja viņa skaidras naudas uzkrājumus, savukārt no pirmās instances tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka nauda visu laiku glabājās pie pieteicēja skaidras naudas veidā, bet 2008. gadā pieteicējs to noguldījis bankas kontā, lai neiztērētu. Apgabaltiesas sēdē jau parādījās versija par to, ka nauda tika aizdota biznesam, lai veidotu apsardzes uzņēmumu, ka ar /pers. O/ viņu saistīja biznesa attiecības, kas atkal ir pretrunā ar aizdevuma līguma 3. punktā norādīto, ka aizdevuma atmaksa var tikt pagarināta līdz nekustamā īpašuma /adrese A/ pārdošanas brīdim, un 4. punktā norādīto, ka aizdevums kalpo aizņēmēja privātām vajadzībām.
Apgabaltiesas ieskatā ir apšaubāms, ka tik lielu summu (115 000 euro) viena fiziska persona aizdod otrai fiziskai personai skaidrā naudā, turklāt bez procentiem un jebkāda nodrošinājuma (ķīlas), vēl jo vairāk, ja personas saista biznesa attiecības.
Pieteicēja pārstāves norādītais arguments, ka naudas saņemšanu no /pers. O/ pierāda apstāklis, ka pieteicējs neilgi pēc tam ir iemaksājis lielākas summas savā kontā, nekādā veidā nepierāda naudas saņemšanu no /pers. O/. Aizdevuma līgums datēts ar 2007. gada 8. novembri, bet naudas summas savā kontā pieteicējs iemaksājis laika posmā no 2008. gada 25. novembra līdz 2008. gada 11. decembrim. Turklāt 2009. gada 2. janvārī noslēgtais kredīta līnijas līgums ar SIA /Nosaukums B/ netieši liecina, ka pieteicējam nebija pietiekami brīvo līdzekļu uz 2009. gada 1. janvāri.
Apgabaltiesas ieskatā minētie pierādījumi to kopumā ir pietiekami, lai apšaubītu, ka pieteicēja skaidras naudas uzkrājumus uz 2009. gada 1. janvāri varēja veidot no /pers. O/ saņemtais aizņēmums.

[11] Pieteicējs iebilst arī pret tiesas secinājumiem, ka dienests pamatoti iekļāvis pieteicēja apliekamajos ienākumos no SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums DG/ saņemtos naudas līdzekļus, neatzīstot pieteicēja darījumus ar /pers. P/ un /pers. J/, kas saistīti ar vekseļu iegādi, un cesijas līgumus, kas saistīti ar pieteicēja un SIA /Nosaukums B/, SIA /Nosaukums DG/, SIA /Nosaukums A/, SIA „/Nosaukums P/" un SIA /Nosaukums D/ savstarpējiem prasījumiem.
[11.1] Dienests konstatējis, ka 2009. un 2010. gadā pieteicējs no SIA /Nosaukums B/ saņēmis attiecīgi Ls 101 850 un Ls 31 650. Atbilstoši uzņēmuma grāmatvedībai minētie aizdevumi sedzas, kā savstarpēji norēķini, ko apliecina cesijas līgumi. Dienests konstatējis, ka pieteicējs 2010. gadā no SIA /Nosaukums DG/ saņēmis naudas līdzekļus Ls 94 041,49 apmērā. Arī šis aizdevums sedzas, kā savstarpējs norēķins, ko apliecina cesijas līgumi.
No administratīvo tiesu prakses zināms, ka ir vairākas lietas, kurās komersants vai privātpersona iegādājas vekseļus bez seguma no neidentificējamas izcelsmes ārvalstu kompānijām vai citām personām, kuras iegādājušās šādus vekseļus, atsavina tos par faktiski neidentificējamu atlīdzību un izmanto skaidras naudas līdzekļu izņemšanai no komersanta finanšu līdzekļiem, cesijai, ieskaitam un citiem darījumiem.
Tā arī izskatāmajā gadījumā pieteicējs ar noslēgtajiem cesijas līgumiem ir pārņēmis prasījuma tiesības pret SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums DG/ saistībā ar šo uzņēmumu neapmaksātajiem rēķiniem SIA /Nosaukums A/, SIA „/Nosaukums P/" un SIA /Nosaukums D/. Faktiski pieteicējs par saviem parādiem norēķinājies ar vērtspapīriem, kuriem nav nekāda seguma.
Turklāt SIA „/Nosaukums P/", SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums D/ neiesniedza dienestam grāmatvedības dokumentus, līdz ar to nebija iespējams pārbaudīt, vai minētajiem uzņēmumiem vispār bijuši darījumi ar SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums DG/, kā arī darījumu ekonomisko būtību. Tāpat konstatēts, ka minētie uzņēmumi nav iesnieguši gada pārskatus par 2010. un 2011. gadu, kas ļauj izdarīt secinājumu, ka sabiedrības nav veikušas saimniecisko darbību.
[11.2] Tiesas sēdē apgabaltiesā tika nopratināts SIA „/Nosaukums P/" bijusī amatpersona /pers. AH/, kurš, kaut arī vispārīgi apstiprināja, ka viņam bijuši darījumi ar /pers. A/, tomēr nespēja sniegt skaidras un saprotamas atbildes uz tiesas un atbildētāja pārstāves jautājumiem par darījumu būtību, norēķināšanos ar vekseļiem, vekseļu tālākpārdošanu. Liecinieks liecināja, ka nodarbojies ar nomu, ar personāla atlasi, faktiski bijis starpnieks, pašam nekādu nekustamo īpašumu nebija, iznomāja un nodeva tālāk nomā. Tāpat liecinieks liecināja, ka darbojies celtniecībā, iznomājis tehniku un personālu, bet nevarēja pateikt, kādi darījumi bijuši ar /pers. A/ un SIA /Nosaukums B/, nevarēja pateikt, vai bijuši darījumi ar pieteicēju kā fizisku personu vai ar viņa uzņēmumu. Par 2009. gada 28. augusta cesijas līgumu neko neatcerējās, bet apliecināja, ka esot nodarbojies ar vērtspapīriem. Ņēmis vērtspapīrus, jo zinājis, kur tos tālāk likt, pārdevis citiem, kam bijusi interese, ar nelielu procentu. Tomēr neko konkrētu liecinieks pateikt nevarēja par vekseļiem. Tos esot pārbaudījusi grāmatvede Tatjana, kurai uzvārdu neatcerējās. Saņēmis mazu peļņu no vekseļu pārdošanas. Uzņēmumu pārdevis, visus dokumentus nodevis jaunajam īpašniekam, bet neatceras, kas ir jaunais īpašnieks, kam nodevis dokumentus.
[11.3] Apgabaltiesa kritiski vērtē /pers. AH/ liecību, jo faktiski liecinieks neko konkrētu nevarēja pateikt par SIA „/Nosaukums P/" darījumiem ar pieteicēju vai viņa uzņēmumu, kā arī par norēķināšanos ar vērtspapīriem, kaut gan par vēl senākiem notikumiem, piemēram, kur strādājis pirms 12 gadiem, liecinieks atcerējās un varēja pastāstīt vairāk un konkrētāk nekā par notikumiem pirms 6 gadiem.
[11.4] Apgabaltiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka iegādātie vekseļi nevar tikt atzīti par vērtspapīriem, kuriem ir finansiāls segums, jo tos nav izdevusi tam pilnvarota amatpersona, kā arī uzņēmums, kas tos izdevis, ir izslēgts no komercreģistra.
Nav izšķirošas nozīmes tam apstāklim, ka pieteicējs vekseļus ir iegādājies nevis no ārvalstu kompānijām „/nosaukums V/" un „/nosaukums C/", bet gan pastarpināti, t.i., no /pers. I/ un /pers. J/. Nav strīda, ka pieteicējs ir saistīts ar šīm personām, visi bijuši labi pazīstami. Arī /pers. I/ un /pers. J/ tika veikti auditi, kuros netika atzīti darījumi ar vekseļiem.
Tāpat nav būtiski, ka dienestam nav izdevies iegūt tieši pirkto un pārdoto vekseļu kopijas, bet lietā iesniegtas vekseļu kopijas, kas iegūtas citas lietas ietvaros (lietas 3. sējuma 10.-13. lapa). Apgabaltiesai nav pamata ticēt pieteicēja pārstāves apgalvojuma, ka pieteicēja pirktie vekseļi izskatījušies citādi. No lietas materiāliem izriet, ka cita starp pieteicējs tos iegādājies no /pers. J/, kurš savukārt pirmās instances tiesas sēdē liecināja, ka vekseļus viņam pārdevis tieši /pers. V/, kā arī A Tolstiham esot bijusi /pers. V/ izsniegta pilnvara tirgot šos vekseļus. Līdz ar to pieteicēja rīcībā varēja būt tikai tādi vekseļi, kādus tirgojis /pers. J/.
[11.5] Pieteicējs apelācijas sūdzībā norāda, ka nav nekāda pamata tiesiski paļauties uz interneta vietnes htpp://business.govt.nz datiem, tomēr, ņemot vērā, ka apskatītā datubāze izvietota zem Jaunzēlandes valsts koda augšējā līmeņa domēna (.nz) un valdības otrā līmeņa domēna (.govt.nz), uz ko ir atsauce arī, piemēram, Latvijas Republikas Ārlietu ministrijas oficiālajā mājas lapā attiecībā uz ārvalsts Imigrācijas biroju (www.mfa.gov.lv/lv/vestniecibas-parstavniecibas/? lv=2&org=NZL), apgabaltiesa uzskata, ka,

lai arī šāds apstāklis nepierāda minētās interneta vietnes oficiālo raksturu, tomēr palielina minētā resursa ticamību un izmantošanas iespēju apstākļos, kad no pieteicēja puses netiek sniegta informācija par vekseļu izdevēja juridisku eksistenci.

[11.6] Tādējādi apgabaltiesa uzskata, ka ar lietā esošajiem pierādījumiem ir pierādīts, ka pieteicēja darījumi ar SIA /Nosaukums B/ un SIA „/Nosaukums DG/ ir tikai noformēti kā aizdevumi, bet patiesībā pieteicējam saņemtās summas nav jāatmaksā, un viņš tās nav atmaksājis.

[12] Attiecībā uz saņemtajām naudas summām no /pers. R/ apgabaltiesa norāda, ka pieteicējs apstrīdēšanas iesniegumā dienestam nav izteicis nekādus iebildumus par to, ka dienests saņemtās summas uzskatījis par apliekamām ar IIN. Tāpat pieteicējs iebildumus nav izteicis arī pieteikumā tiesai un apelācijas sūdzībā. Tomēr, pārbaudot auditā konstatēto par saņemtajiem maksājumiem no /pers. R/, konstatējams, ka uz pieteicēja kontu /pers. R/ veikusi 4 pārskaitījumus (kopsummā Ls 910), vienmēr norādot vienu un to pašu pamatojumu – pārskaitījums Atpūtas 2B, dz. 14, Zvejniekciems. Tiesas sēdē apgabaltiesā pieteicējs paskaidroja, ka /pers. R/ naudu viņam pārskaitījusi, jo viņai bijusi lieta tiesā, un, lai šo naudu viņai neatņemtu, tā pārskaitīta pieteicējam. Pieteicējs arī atzina, ka dzīvoklis Atpūtas 2B-14, Zvejniekciemā ir viņa dzīvoklis, bet /pers. R/ ir viņa paziņa, kam viņš atļāvis dzīvot šajā dzīvoklī.

Apgabaltiesas ieskatā šādos apstākļos ir pamats uzskatīt, ka pieteicējs ir saņēmis ienākumu par dzīvokļa izīrēšanu, kas ir apliekami ar IIN.

Ievērojot to, ka pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus, kas apliecina, ka saņemtie naudas līdzekļi no /pers. R/ 2010. gadā Ls 910 apmērā ir ar IIN neapliekami ienākumi, apgabaltiesa uzskata, ka dienests pamatoti minētos naudas līdzekļus atzina par cita veida ienākumiem, kas ir apliekami ar IIN. Turklāt, kā jau tika minēts, attiecībā par šiem darījumiem pieteicējs dienestam nekādus iebildumus neizteica.

[13] Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa uzskata, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteicēja pieteikums ir noraidāms.

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

Tāpēc procesuālās ekonomijas nolūkos tiesa var neatrunāt visus procesa dalībnieku argumentus.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Noraidīt /pers. A/pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013. gada 30. maija lēmuma Nr. 22.10/L-13840 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

Tiesnesis M. Birzgalis

Tiesnese R. Paegle