ECLI:LV:ADAT:2017:1004.A420126016.2.S

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420126016
AA43-0974-17/25

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017.gada 4.oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente I.Juhņeviča-Knoka,
tiesneses S.Gintere un S.Liniņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 12.novembra lēmuma Nr.22.10-2/240 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmuma dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 17.novembra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – Dienests) no 2015.gada 10.marta līdz 8.jūnijam veica /pers. C/ (turpmāk – pieteicējs) iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2012. un 2013.gadu.

Ar Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektora 2015.gada 8.jūnija lēmumu Nr.23.12/L-538 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējam papildus aprēķināts IIN 15 222,54 *euro*, soda nauda 4566,76 *euro* un nokavējuma nauda 3158,77 *euro*.

[2] Ar Dienesta 2015.gada 12.novembra lēmumu Nr.22.10-2/240 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmumā norādīti turpmāk minētie apsvērumi.

[2.1] Dienesta rīcībā esošā informācija par pieteicēja veiktajiem darījumiem 2012. un 2013.gadā liecināja, ka fiziskās personas izdevumi pārsniedz minētajā taksācijas periodā gūtos ienākumus. Tāpēc Dienests lūdza pieteicēju iesniegt 2012. un 2013.gada papildu deklarāciju par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu. Pieteicējs pieprasītās papildu deklarācijas neiesniedza. Lai izvērtētu, vai pieteicēja skaidras naudas iemaksu apmērs neveido slēpto apliekamo ienākumu, auditā, piemērojot naudas plūsmas metodi, tika izvērtēts, vai nodokļu maksātāja faktiskie skaidras naudas izdevumi konkrētajā datumā ir lielāki nekā viņa rīcībā esošie skaidras naudas līdzekļi.

[2.2] Dienests konstatēja, ka pieteicējs sistemātiski veica skaidras naudas iemaksas savos norēķinu kontos. Veikto skaidras naudas iemaksu apmērs pārsniedza pieteicēja ieņēmumu (darba alga un ģimenes valsts pabalsts) apmēru. Tātad skaidras naudas iemaksas ir veidojušās no slēptā ienākuma. Proti, pieteicējs guva nedeklarētus ienākumus 2012. un 2013.gadā attiecīgi 17 470,99 latu un 26 354,27 latu apmērā, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 21.punktu ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[2.3] Pieteicēja rīcībā esošo skaidras naudas līdzekļu apmērs 2012. un 2013.gadā nav palielināms, jo nav gūts apstiprinājums tam, ka pieteicējs šajā laikā saņēma skaidras naudas līdzekļus no /pers. F/, /pers. G/ (*/pers. G/*) un /pers. H/ (*/pers. H/*).

Savukārt no Spānijas uzņēmuma *Frutelesa S.A.* saņemtie bezskaidras naudas līdzekļi netiek ņemti vērā, jo saņemtais pārskaitījums neietekmē pieteicēja skaidrais naudas līdzekļu plūsmu 2012.gadā, kas konkrētajā gadījumā tika fiksēta.

[3] Pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu, lūdzot atcelt Lēmumu. Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] Attiecībā uz 2012.gada 6.februārī pieteicēja mātes /pers. F/ dāvinājumiem pieteicējs Dienestam ir iesniedzis tika daudz pierādījumu, cik konkrētajā situācijā varēja sagaidīt. Iesniegtais /pers. F/ bankas konta pārskats un /pers. F/ nodokļa deklarācija pierāda sniegtos aizdevumus. Ir vispārpieņemts, ka dāvinājums no mātes dēlam netiek noformēts dokumentāri. Tādējādi iestāde pieprasa pierādījumus, kurus konkrētajā situācijā no pieteicēja nevar sagaidīt. Atbilstoši objektīvās izmeklēšanas principam, procesuālā taisnīguma principam Augstākās tiesas atziņām nelabvēlīga administratīvā akta gadījumā tieši iestādei ir pienākums pierādīt, ka dāvinājumu nebija, nevis atsaukties, ka pieteicējs to nav pierādījis līdz tādai

pakāpei, kas apmierinātu iestādi.

[3.2] Laika periodā no 2012.gada janvāra līdz 2012.gada oktobrim pieteicējs saņēma no Krievijas Federācijas pilsoņa /pers. G/ aizdevumu 14 000 *euro* apmērā.

Laika periodā no 2012.gada janvāra līdz 2012.gada 15.jūlijam pieteicējs saņēma no Krievijas Federācijas pilsoņa /pers. H/ aizdevumu 20 000 *euro* apmērā. Daļu aizdevuma (7000 *euro*) pieteicējs atdeva līdz 2014.gada 1.janvārim. Aizdevēji naudas līdzekļus sūtīja pa daļām ar uzticamas personas starpniecību.

Minētie naudas līdzekļi tika ielikti bankas kontā un izņemti skaidrā naudā, lai palielinātu konta apgrozījumu. Tas bija nepieciešams, jo pieteicējs vēlējās saņemt kredītu dzīvokļa iegādei Jūrmalā, Turaidas ielā 110.

Dienests nav ievērojis objektīvās izmeklēšanas principu. Līguma sastādīšana krievu un latviešu valodā ir normāla prakse, ko likums neaizliedz. Krievijas Federācijas pilsoņiem nav identifikācijas numuru, un normatīvie akti neuzliek pienākumu tādu norādīt, slēdzot privāttiesiskus darījumus. Tāpat no tiesību normām neizriet pienākums līgumā atšifrēt parakstu, turklāt, ja dokumentā ir norādītas personas, kas to paraksta. Arī daļu izvietojums līgumā nevar ietekmēt dokumenta spēkā esību. Nav obligātas prasības paraksta īstumu uz līguma apliecināt notariāli. Prasība iesniegt dokumentu, kas pamato cita dokumenta parakstīšanu, nav saprātīga – šāda dokumenta nav un nevar būt.

[3.3] Iestādei, kas izdevusi personai nelabvēlīgu administratīvo aktu, ir pienākums tajā ietvert pienācīgu pamatojumu – atsauci uz konkrētu tiesību normu, tās analīzi un argumentus, no kuriem izriet, ka lietas faktiskie apstākļi atbilst piemērotajā tiesību normā regulētajam sastāvam. Konkrētajā gadījumā iestāde nav analizējusi norādīto informāciju, nav sniegusi pienācīgu pamatojumu, kādas tiesību normas tika pārkāptas, nav saprotams, kādēļ pieteicēja norādītie fakti nepierāda naudas līdzekļu saņemšanu.

[4] Administratīvās rajona tiesa ar 2016.gada 17.novembra spriedumu apmierināja pieteicēja pieteikumu un atcēla Lēmumu.

Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Pieteicējs ir paskaidrojis, ka 2012.gada 6.februārī /pers. F/, kas ir pieteicēja māte, uzdāvināja viņam naudas summu 9900 latus. Šos naudas līdzekļus viņa izņēma 6.februārī. 7.februārī pieteicējam ir dzimšanas diena. Zinot dēla finansiālo situāciju, /pers. F/ viņam šos naudas līdzekļus uzdāvināja.

/pers. F/ tiesas sēdē apstiprināja, ka uzdāvinājusi pieteicējam 9900 latus dzimšanas dienā 2012.gada 7.februārī.

Ar audita laikā iesniegto /pers. F/ AS „Citadele banka" norēķinu konta izrakstu (*lietas 47.lapa*) un /pers. F/ tiesas sēdē sniegtām liecībām ir pierādīts, ka kredītiestāde ir veikusi skaidras naudas izmaksu /pers. F/ 9900 latu apmērā. Līdz ar to tiesa secināja, ka 2012.gada 6.februārī /pers. F/ uzdāvināja pieteicējam naudas summu 9900 latus.

[4.2] Pieteicējs ir paskaidrojis, ka 2012. un 2013.gadā /pers. F/ iedeva naudas līdzekļus pieteicējam attiecīgi 13 000 latus un 6000 latus kredītu dzēšanai.

No lietas materiāliem redzams, ka /pers. F/ mantiskā stāvokļa deklarācijā par 2011.gadu ir norādījusi, ka kredīts AS „Swedbank" ir pārņemts no pieteicēja (pirmās pakāpes radinieka). Pārņemtais kredīts ir 47 457,48 *euro*.

Tiesas sēdē /pers. F/ paskaidroja, ka pārņēma kredītu uz sevi un devusi pieteicējam naudu kredīta atmaksai par dzīvokli. Tas izriet no /pers. F/ mantiskā stāvokļa deklarācijas. /pers. F/ pieteicējam naudu devusi pastāvīgi kredīta dzēšanai. /pers. F/ naudu ir nopelnījusi, esot ienākumiem no dividendēm.

No /pers. F/ mantiskā stāvokļa deklarācijas par 2011.gadu redzams, ka /pers. F/ norādījusi, ka viņai pieder kapitāla daļas 270 000 latu vērtībā uzņēmumā SIA /Nosaukums C/ (*lietas 183.lapa*). No publiskajā datu bāzē „Lursoft" pieejamās informācijas izriet, ka /pers. F/ ir minētā uzņēmuma līdzīpašniece. No 2010.gada 6.aprīļa viņai pieder 90 procenti kapitāldaļu, un šo daļu vērtība ir svārstījusies robežās no 384 175,39 *euro* līdz 228 420 *euro*. 2012.gadā SIA /Nosaukums C/ novirzījusi peļņu 42 978 latus dividenžu izmaksai (*lietas 214.lapa*), kas 90 procentu apmērā veido 38 680,20 lati. Dividenžu izmaksas tika veiktas arī 2011.gadā (*lietas 215.lapa*), tādējādi uzņēmumam tā nebija tikai vienreizēja darbība.

Apkopojot minēto, tiesa secināja, ka /pers. F/ bija naudas līdzekļi, ar kuriem viņa varēja rīkoties un tos nodot pieteicējam. Līdz ar to 2012. un 2013.gadā /pers. F/ iedeva pieteicējam naudas līdzekļus - attiecīgi 13 000 latus un 6000 latus. Tātad ir gūts apstiprinājums faktam, ka 2012. un 2013.gadā /pers. F/ iedeva pieteicējam skaidras naudas līdzekļus attiecīgi 22 000 latus (9000 + 13 000 latus) un 6000 latus. Tāpēc Dienestam vajadzēja iekļaut pieteicēja 2012. un 2013.gada naudas plūsmā minētos /pers. F/ skaidras naudas līdzekļus.

[4.3] Pieteicējs ir paskaidrojis, ka laika periodā no 2012.gada janvāra līdz oktobrim pieteicējs saņēma no Krievijas Federācijas pilsoņa /pers. G/ aizdevumu 14 000 *euro* apmērā, kā arī laika periodā no 2013.gada janvāra līdz 15.jūlijam saņēma aizdevumu no Krievijas Federācijas pilsoņa /pers. H/ 20 000 *euro* apmērā.

Lietas materiālos ir starp pieteicēju un /pers. G/ 2012.gada 10.oktobrī noslēgts aizdevuma līgums (*lietas 154.-156.lapa*), saskaņā ar kuru /pers. G/ izsniedza pieteicējam aizdevumu 14 000 *euro* apmērā. Par aizdevuma izmantošanu pieteicējam ir jāmaksā 4% no faktiski izmantotās summas un aizdevums jāatdod līdz 2016.gada 10.oktobrim.

Lietas materiālos ir starp pieteicēju un /pers. H/ 2013.gada 15.jūlijā noslēgts aizdevuma līgums (*lietas 151.-153.lapa*), saskaņā ar kuru /pers. H/ izsniedza pieteicējam aizdevumu 20 000 *euro* apmērā. Par aizdevuma izmantošanu pieteicējam ir jāmaksā 4% no faktiski izmantotās summas un aizdevums jāatdod līdz 2017.gada 15.jūlijam.

Pieteicējs ir paskaidrojis, ka /pers. K/ palīdzēja nogādāt parakstītos līgumus Maskavā, kā arī pārvedis no Maskavas uz Latviju naudas līdzekļus. Turklāt jau sūdzībā iestādei norādīts, ka aizdevēji naudas līdzekļus sūtīja pa daļām ar uzticamas personas starpniecību.

/pers. K/ tiesas sēdē liecināja, ka pieteicējs palūdzis atvest viņam naudu no Maskavas, iedevis kontakttelefonus. /pers.

K/ ticies Maskavā ar /pers. G/ un /pers. H/. /pers. G/ iedeva konvertu, kas bija vaļā, varēja pārliecināties par naudas summu, tā rīkojies divas vai trīs reizes. Ar /pers. H/ ticies bankas ofisā trīs vai četras reizes. Naudu veda vairākās reizēs. Savukārt no Latvijas viņš veda parakstīšanai līgumus. Uz Maskavu bija nepieciešamība braukt darba vajadzībās, tāpēc varēja izpildīt pieteicēja lūgumu.

Lietas materiālos ir /pers. G/ un /pers. H/ pases kopijas, kā arī fotogrāfijas (*lietas 216.-219.lapa*). Tas norāda, ka personas ir identificējamas un atbilst liecinieka liecinātajam.

Tiesa nepiekrīt Dienestam par tā norādītajiem būtiskajiem trūkumiem - līgumos nav norādīta informācija, lai personas varētu identificēt (pases numurs, dzimšanas dati), nav iespējams iegūt informāciju, kas apliecinātu, ka /pers. G/ un /pers. H/ rīcībā bija naudas līdzekļi, kurus aizdot pieteicējam, aizdevuma līgumi noformēti privātā kārtā un nav notariāli apliecināti, naudas līdzekļi aizdoti skaidrā naudā bez nodrošinājuma, līgumā ir atrodama kļūda aizdevuma summā.

No vienas puses jāpiekrīt, ka tieši pieteicējam ir pienākums iesniegt pierādījumus, kas pamato iebildumus pret Dienesta secinājumiem. Tomēr, no otras puses, pieteicēja pierādīšanas nastai jābūt reāli īstenojamai – ne iestāde, ne tiesa nedrīkst nonākt līdz tam, ka nekāds pierādījumu apjoms kādā lietu kategorijā netiek uzskatīts par pietiekamu pieteicēja pozīcijas pierādīšanai, jo pretējā gadījumā darbotos neatspēkojama prezumpcija par sliktu vienam procesa dalībniekam (*sk. Augstākās tiesas 2015.gada 5.jūnija sprieduma lietā SKA- 102/2015 13.punktu*).

Tiesas vērtējumā pieteicējs ir pierādījis ar sev pieejamiem līdzekļiem – liecinieka liecībām un rakstveida pierādījumiem, ka ir saņēmis no /pers. G/ un /pers. H/ naudas līdzekļus attiecīgi 14 000 *euro* un 20 000 *euro* apmērā. Tādējādi tie ir iekļaujami pieteicēja 2012. un 2013.gada naudas plūsmā.

[4.4] Balstoties uz liecinieces /pers. F/ sniegtajām liecībām un pieteicēja skaidroto, tiesa atzina par ticamu, ka naudas līdzekļi no /pers. F/, /pers. G/ un /pers. H/ tika iemaksāti un izņemti no kredītiestādes konta, lai palielinātu konta apgrozījumu un saņemtu kredītu no AS „Swedbank" dzīvokļa iegādei.

[4.5] Tā kā pieteicējs 2012. un 2013.gadā saņēma skaidras naudas līdzekļus no /pers. F/, /pers. G/ un /pers. H/, tad palielināmi pieteicēja rīcībā esošie skaidras naudas līdzekļi 2012. un 2013.gadā.

Līdz ar to Dienests kļūdaini secināja, ka pieteicējs guva nedeklarētus ar IIN apliekamus ienākumus 2012. un 2013.gadā attiecīgi 17 470,99 latus un 26 354,27 latus, kas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 21.punktu apliekami ar IIN.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 17.novembra spriedumu Dienests iesniedza apelācijas sūdzību daļā, ar kuru ir atzīti pieteicēja saņemtie naudas līdzekļi no Krievijas Federācijas pilsoņiem /pers. G/ 14 000 *euro* apmērā un /pers. H/ 20 000 *euro* apmērā. Apelācijas sūdzībā norādīti šādi argumenti.

[5.1] Dienests pamatoti izdarījis secinājumu, ka skaidras naudas iemaksas veidojušās no slēptā ienākuma. Izvērtējot pieteicēja 2012. un 2013.gada AS „Swedbank" un AS „Citadele banka" norēķinu kontu pārskatus, konstatēts, ka pieteicējs sistemātiski veica skaidras naudas iemaksas savos norēķinu kontos, tādējādi skaidras naudas iemaksu apmēram pārsniedzot ieņēmumu (darba alga un ģimenes valsts pabalsta) apmēru.

[5.2] Pēc audita nobeiguma sarunas Dienests saņēma pieteicēja 2015.gada 4.jūnija paskaidrojumus, ka viņš saņēmis aizdevumus no /pers. G/ un /pers. H/. Pieteicējs nav norādījis iemeslus, kuru dēļ informācija par noslēgtajiem aizdevuma līgumiem ar minētajām personām netika sniegta audita laikā. Tiesā pieteicējs paskaidroja, ka papildus jautājumi no Dienesta puses netika uzdoti, lai gan ir prasījis, kas vēl ir nepieciešams. Pretēji pieteicēja norādītajam, Dienests 2015.gada 27.janvāra lēmuma Nr.23.12/L-3049 3.punktā noteica pienākumu pieteicējam līdz 2015.gada 10.martam sagatavot nodokļu auditam attaisnojuma dokumentus par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas un citiem uzkrājumiem, īpašumiem un to vērtības maiņu par 2012. un 2013.gadu.

Tiesa spriedumā nav vērtējusi konkrēto apstākli un bez ticamiem papildus pierādījumiem piešķirta ticamība pieteicēja sniegtajai informācijai. Lietā vērtētajiem aizdevuma līgumiem vajadzēja būt pieteicēja rīcībā visu laiku, ņemot vērā, ka audits tiek veikts par iepriekšējiem taksācijas periodiem (2012. un 2013.gadu), bet tie iesniegti auditā neilgu laiku pirms audita beigām, proti, 2015.gada 5.jūnijā (lēmums par audita rezultātiem sastādīts 2015.gada 8.jūnijā).

[5.3] Tiesa nepamatoti nepiekrīt Dienesta konstatētajiem trūkumiem noformētajos aizdevuma līgumos starp pieteicēju un Krievijas Federācijas pilsoņiem. Dienesta lēmumā konstatēts, ka aizdevuma līgumos nav notāra apliecinājuma, kas ir būtiski pie apstākļiem, ja līgums tika parakstīts otrai pusei neredzot līguma parakstīšanu, proti, aizdevējs nevar pārliecināties, ka līgumu parakstījis pats aizdevuma ņēmējs. Ņemot vērā minēto, Dienesta lēmumā pamatoti vērsta uzmanība uz aizdevuma līguma juridisko spēku, proti, nav iesniegti pierādījumi, ka tos parakstījušas līgumos norādītās personas.

[5.4] 2013.gada 15.jūlija aizdevuma līgumā svešvalodā norādīta atšķirīga aizdevuma summa, proti 14 000 *euro* nevis 20 000 *euro*, kā tas norādīts līguma latviešu valodas sadaļā. Tāpat 2012.gada 10.okbra un 2013.gada 15.jūlija aizdevuma līgumos iztrūkst 3.punkts. Līgumos konstatētās pretrunas liecina par līgumu formālo raksturu. Apšaubāma ir situācija, kad Krievijas Federācijas pilsonis paraksta līgumu, kura krievu valodas versijā ir norādīta aizdevuma summa 14 000 *euro*, bet aizdoti tiek 20 000 *euro*. Tiesas sēdē pieteicējs minēto nesakritību 2013.gada 15.jūlija aizdevuma līgumā skaidro kā pārrakstīšanās kļūdu.

[5.5] Dienests norāda, ka tiesa nepamatoti atzinusi, ka pieteicēja iesniegtās /pers. G/ un /pers. H/ pases kopijas, kā arī attēli no sociālajiem tīkliem ļauj identificēt aizdevējus. Konkrētie pierādījumi neizskaidro darījumu apstākļus un nevar kalpot par apstiprinājumu pieteicēja paskaidrotajam.

No aizdevuma līgumiem izriet, ka pieteicējam ir jāmaksā 4% par aizdevuma izmantošanu, 2013.gada 15.jūlija līgumā norādītais aizdevums jāatdod līdz 2017.gada 15.jūlijam, bet 2012.gada 10.oktobra līgumā norādīts aizdevums - līdz

2016.gada 10.oktobrim. Tiesas sēdē pieteicējs paskaidroja, ka aizdevumi vēl nav atdoti, kā arī iespējams nekādi procenti par aizdevumu nebūs, ja būs, tad simboliski.

Vērtējot pieteicēja paskaidrojumus, konstatējams, ka tie nesniedz konkrētu skaidrojumu par saņemtajiem naudas līdzekļiem. Pieteicējs vispārīgi norāda, ka abi aizdevēji bija labi pazīstami un aizdeva naudu bez nodrošinājuma, jo māte ir turīga biznesmene un tas ir bijis pietiekams nodrošinājums. Tātad pieteicējs ir sniedzis tikai vispārīgu informāciju par iegūtajiem skaidras naudas līdzekļiem, nesniedzot objektīvu skaidrojumu, kādēļ šī informācija netika sniegta audita laikā.

Arī /pers. K/ liecība nesniedz informāciju par pašiem aizdevuma apstākļiem (saistību nodibināšanu, mutiski atrunātajiem nosacījumiem, nodrošinājumu, nokavējuma procentiem), jo liecinieks ir norādījis, ka darījumos kalpoja tikai kā kurjers, neizskaidrojot, kāpēc aizdevēji ir viņam uzticējuši naudu.

[5.6] Tiesa nav pārbaudījusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, bet ir vērtējusi tos atrauti vienu no otra nepamatoti piešķirot ticamību pieteicēja paskaidrojumiem un /pers. K/ liecībai.

[6] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu apgabaltiesa lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir pamatota, bet pieteikums daļā, par kuru ir iesniegta apelācijas sūdzība, ir noraidāms.

[8] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 17.novembra spriedumu pieteikums apmierināts un Lēmums atcelts. Dienests ir iesniedzis apelācijas sūdzību par minēto spriedumu daļā, ar kuru atzīti pieteicēja saņemtie naudas līdzekļi no Krievijas Federācijas pilsoņiem /pers. G/ 14 000 *euro* apmērā un /pers. H/ 20 000 *euro* apmērā.

Pieteicējs tiesas spriedumu nav pārsūdzējis. Līdz ar to spriedums nepārsūdzētajā daļā, kas saistīta ar skaidras naudas līdzekļu saņemšanu no /pers. F/, ir stājies spēkā un apgabaltiesa atkārtoti šo pieteikuma daļu neizskata.

[9] Dienests, veicot auditu, konstatēja, ka pieteicēja izdevumi pārsniedz ieņēmumus, jo Dienests neatzina, ka pieteicējs ir saņēmis aizdevumu no /pers. G/ 14 000 *euro* apmērā un no /pers. H/ 20 000 *euro* apmērā.

No lietas materiāliem apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējs ne 2015.gada 14.maija nodokļu audita starpsarunas laikā, ne 2015.gada 27.maija audita nobeiguma sarunas laikā nav Dienestam sniedzis informāciju, ka ir saņēmis aizdevumus no konkrētajām personām. 2015.gada 5.jūnijā pieteicējs Dienestam ir iesniedzis paskaidrojumu, kurā norādīts, ka laika periodā no 2012.gada janvāra līdz oktobrim ir saņēmis aizdevumu no Krievijas Federācijas pilsoņa /pers. G/ 14 000 *euro* apmērā un no 2013.gada janvāra līdz 15.jūlijam ir saņēmis aizdevumu no Krievijas Federācijas pilsoņa /pers. H/ 20 000 *euro* apmērā (*lietas 46.lapa*). Pēc tam Dienestam ir iesniegts ar /pers. G/ noslēgtais aizdevuma līgums (*lietas 154.-156.lapa*) un ar /pers. H/ noslēgtais aizdevuma līgums (*lietas 151.-153.lapa)*.

Tādējādi pieteicējs Dienestu par aizdevuma līgumiem ir informējis tikai pēc audita nobeiguma sarunas. Turklāt ne audita laikā, ne audita nobeiguma sarunas laikā pieteicējs vai tā pilnvarotā persona nav pat minējuši, ka pieteicējs ir saņēmis aizdevumus no konkrētajām personām, kā arī, ka viņa rīcībā ir šādi līgumi.

Izvērtējot iesniegtos līgumus, apgabaltiesa atzīst, ka Dienests ir pamatoti konstatējis, ka aizdevumu līgumi ir parakstīti būtisku laiku pēc pieteicēja noradītā naudas līdzekļu saņemšanas laika, ka aizdevumu līgumos nav norādīta precīza informācija, kas ļautu nepārprotami identificēt personas, kas izsniedz aizdevumus, kā arī ir konstatējamas būtiskas nesakritības līgumos norādītajās summās latviešu un krievu valodā. Turklāt pieteicējs Dienestam nav arī iesniedzis nevienu citu dokumentu, kas apliecinātu naudas nodošanas faktu, kā arī pieteicējs nav sniedzis nekādus papildus paskaidrojumus par aizdevuma saņemšanas apstākļiem. Izvērtējot minētos apstākļus kopsakarā, apgabaltiesa Dienesta šaubas par to, vai aizdevumi faktiski tika izsniegti pieteicējam, atzīst par pamatotām.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs. Līdz ar to tieši pieteicējam ir pienākums atspēkot Dienesta šaubas. Nodokļu jomā pierādījumu nasta par saviem ienākumiem un izdevumiem pamatā gulstas uz nodokļu maksātāju (*sk. Augstākās tiesas 2011.gada 8.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-229/2011 8.punktu*), jo tieši nodokļu maksātājs ir tas, kurš var nodrošināt pietiekamus, skaidrus un precīzus pierādījumus savu ienākumu un izdevumu apliecināšanai.

[10] Pieteicējs arī sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas iesniegumā un pieteikumā tiesai nav iesniedzis paskaidrojumus par aizdevumu saņemšanas apstākļiem. Pieteicējs ir tikai norādījis, ka nepiekrīt sākotnējā lēmumā ietvertajam līgumu formas un spēkā esības vērtējumam, un papildus paskaidrojis, ka aizdevēji naudas līdzekļus sūtīja pa daļām ar uzticamas personas – /pers. K/ – starpniecību.

Apgabaltiesa piekrīt pieteicējam, ka normatīvie akti neuzliek pienākumu fiziskām personām, slēdzot privāttiesiskus līgumus, tajos norādīt personas identifikācijas numurus, ievērot noteiktu punktu secību, atšifrēt un notariāli apstiprināt parakstus, kā arī līgumu noslēgt notariālā akta formā. Taču apgabaltiesa uzskata, ka pieteicēja norādītais apsvērums nav pietiekams, lai atspēkotu Dienesta pamatotās šaubas, ka šādi aizdevumi faktiski ir notikuši.

[11] Apgabaltiesa atzīst, ka lietā nav pietiekamu pierādījumu, ka pieteicējs no /pers. G/ ir saņēmis aizdevumu 14 000

euro apmērā un /pers. H/ saņēmis aizdevumu 20 000 *euro* apmērā.

[11.1] Kā jau apgabaltiesa konstatēja iepriekš, no aizdevuma līgumiem nav iespējams nepārprotami identificēt personas, kas izsniedz aizdevumus. Pieteicējs pirmās instances tiesā ir iesniedzis personu ar attiecīgiem vārdiem un uzvārdiem pases kopijas, kā arī personu fotogrāfijas (*lietas 216.-219.lapa*). Taču iesniegtās kopijas nav apliecinātas, nav nekādu pierādījumu, ka tās ir tieši līgumā minēto personu (kas dzīvo līgumos norādītajās adresēs) pasu kopijas. Tāpat lietā nav neviena pierādījuma, kas apstiprinātu, ka fotogrāfijās ir redzamas līgumos minētās personas. Turklāt apgabaltiesa nepiešķir ticamību, ka iesniegtajās pasu kopijās un fotogrāfijās ir redzamas personas, kas slēgušas līgumus, jo līgumos personu paraksti ir acīmredzami atšķirīgi no minētajās pasu kopijās redzamajiem parakstiem.

[11.2] 2012.gada 10.oktobra aizdevuma līgumā ar /pers. G/ krievu valodā sastādītajā tekstā ir norādīts, ka pieteicējs kā aizdevumu saņem 140 000 *euro*, bet latviešu valodā ir norādīts, ka pieteicējs saņem 14 000 *euro*. 2013.gada 15.jūlija aizdevuma līgumā ar /pers. H/ krievu valodā sastādītajā tekstā ir norādīts, ka pieteicējs kā aizdevumu saņem 140 000 *euro*, bet latviešu valodā ir norādīts, ka pieteicējs saņem 20 000 *euro*.

Pirmās instances tiesas 2016.gada 30.augusta sēdē pieteicējs skaidroja, ka līgumi tika sastādīti un parakstīti no pieteicēja puses Rīgā, ar /pers. K/ starpniecību vesti uz Krieviju, un Maskavā parakstīt no otras puses. Līgumā norādītais datums ir datums, kad to parakstīja pieteicējs, otra puse līgumu parakstīja aptuveni mēneša laikā un pēc tam līgums tika atvests atpakaļ. Daļa naudas tika atvesta kopā ar līgumu. Saistībā ar 2012.gada līgumu /pers. K/ brauca uz Maskavu vasaras beigās – rudens sākumā. Pieteicējs /pers. K/ nenorādīja, kur ar minētajām personām tikties, iedeva tikai tālruņa numurus un viņi paši vienojās. /pers. K/ pirms tam nebija ticies ar šīm personām. Vispirms bija naudas pārvedums, līgumu parakstīja nedaudz vēlāk. Pirmā summa, kuru veda bija 7000 *euro*, otrā - 7000 *euro* un tad /pers. K/ atveda naudu un parakstītu līguma eksemplāru. Ar 2013.gada līgumu bija vairākas naudas pārvešanas, kopējā summa bija 20 000 *euro*, kas tika pārvesta attiecīgi divas reizes pa 7000 *euro* un vienu reizi 6000 *euro*. Otrajā vai trešajā reizē nauda bija kopā ar līgumu. Iniciatīva noslēgt līgumu bija abpusēja, bet drīzāk nāca no /pers. G/ un /pers. H/.

Pirmās instances tiesas 2016.gada 3.novembra sēdē pieteicēja pārstāvis skaidroja, ka līgumi tika uztverti kā formalitāte, lai būtu kaut kas uzrakstīts, jo naudas līdzekļi ir pietiekami lieli.

Pirmās instances tiesas 2016.gada 30.augusta sēdē /pers. K/ liecināja, ka pieteicējs ir viņam lūdzis atvest naudu no Maskavas. Pieteicējs /pers. K/ iedeva personu tālruņa numurus, adresi neiedeva. /pers. K/ Maskavā ar minētajām personām sazinājās un norunāja tikties. Konkrētu tikšanās vietu liecinieks nevar pateikt. Ar /pers. G/ liecinieks satikās un saņēma atvērtu konvertu, kurā bija 7000 vai 7500 *euro.* Ar /pers. G/ tikās divas vai trīs reizes, un veda arī līgumu parakstīšanai. Ar līgumu /pers. G/ iepazinās un parakstīja liecinieka klātbūtnē. Ar /pers. H/ liecinieks tikās divas, trīs vai pat četras reizes, iedeva naudu un parakstīja līgumu, ko liecinieks atveda pieteicējam.

[11.3] Izvērtējot līgumus kopsakarā ar pieteicēja paskaidrojumiem, apgabaltiesa atzīst, ka tie neapstiprina, ka pieteicējs no konkrētajām personām ir saņēmis aizdevumu attiecīgajā apmērā.

Pieteicējs nav devis loģisku izskaidrojumu būtiskām summu atšķirībām līgumu tekstos krievu valodā un latviešu valodā. Paskaidrojumi, ka līgumu noslēgšana tika iniciēta no aizdevēja puses, līgumu sagatavoja pieteicējs un tie tika slēgti jau pēc daļas naudas saņemšanas, jo naudas līdzekļi bija pietiekami lieli, norāda, ka pusēm ir bijusi būtiska aizdevuma līguma noformēšana rakstiski. Šādos apstākļos ir maz ticams, ka puses nepievērstu pietiekamu uzmanību līgumā ietvertajām summām un nepamanītu šādu būtisku nesakritību, ja līgums patiesi būtu noslēgts. Bez ievērības nav arī atstājams, ka kļūdas aizdevuma summā ir pieļautas un nav pamanītas divos dažādos līgumos ar dažādām personām. Tāpat lietā nav iesniegti nekādi citi dokumenti, kas apstiprinātu naudas nodošanu un saņemšanu, it īpaši apstākļos, kad nauda tiek aizdota sākotnēji bez līguma noslēgšanas un vesta vairākkārt ar starpnieka palīdzību, kas iepriekš nav bijis pazīstams ar naudas aizdevējiem.

Apgabaltiesa konstatē arī nesakritības pieteicēja paskaidrojumos par naudas saņemšanas laiku. Paskaidrojumos Dienestam pieteicējs ir norādījis, ka naudu no /pers. G/ ir saņēmis laika periodā no 2012.gada janvāra līdz oktobrim. Taču paskaidrojumos tiesas sēdē pieteicējs paskaidroja, ka līgumu parakstīja tikai nedaudz vēlāk pēc naudas saņemšana un /pers. K/ saistībā uz Maskavu braucis 2012.gada vasaras beigās - rudens sākumā.

[11.4] Lai gan /pers. K/ liecībā vispārīgi apstiprina, ka ir vedis naudu pieteicējam no Maskavas, tomēr viņš nav liecinājis neko konkrētu par naudas saņemšanas un vešanas apstākļiem. Proti, liecinieks nav norādījis ne precīzus naudas vešanas datumus, ne saņemšanas vietas un apstākļus.

No liecinieka liecības nav gūstams arī apstiprinājums, ka viņš naudu ir saņēmis tieši no līgumā norādītajām personām. Liecinieks aizdevējus iepriekš nav pazinis, un viņam ir bijis zināms tikai personu, no kurām saņemam nauda, tālruņu numurs. No liecinieka liecības neizriet, ka viņš saņemot naudu un nodod parakstīt līgumus, ir pārbaudījis naudas izsniedzēju personu apliecinošus dokumentus.

[11.5] Tāpat apgabaltiesa konstatē, ka lietā nav nekādu pierādījumu tam, ka /pers. G/ un /pers. H/ bija spējīgi aizdot pieteicējam naudu, proti, ka šo personu rīcībā attiecīgajā laikā bija pietiekami daudz naudas līdzekļu, lai izsniegtu pieteicējam šādus aizdevumus.

[11.6] Apgabaltiesa ņem arī vērā, ka pieteicējs nav arī paskaidrojis neko konkrētu par minēto aizdevumu ņemšanas mērķi.

Paskaidrojumos Dienestam pieteicējs ir norādījis, ka visus saņemtos naudas līdzekļus pieteicējs ieskaitīja bankas kontā un izņēma no bankas konta skaidrā naudā, lai palielinātu konta apgrozījumu un saņemtu kredītu AS „Swedbank" dzīvokļa iegādei Jūrmalā, Turaidas ielā. Apgabaltiesa minētajam paskaidrojumam nepiešķir ticamību, jo no pieteicēja bankas kontu izrakstiem nav gūstams apstiprinājums šādai pieteicēja rīcībai. Summas, ko pieteicējs ir iemaksājis kontā skaidrā naudā ir

daudz un salīdzinoši nelielas, un to summa neatbilst naudas summai, ko pieteicējs norāda kā saņemto aizdevumu attiecīgajā laika periodā. Turklāt nav pierādījumu, ka pieteicējs ir iegādājies attiecīgo nekustamo īpašumu. Minētais kopsakarā ar pieteicēja paskaidrojumiem un pieteicēja mātes /pers. F/ liecību par to, k /pers. F/ 2012. un 2013.gadā deva naudas līdzekļus cita pieteicējam izsniegta kredīta par nekustamo īpašumu dzēšanai, liek apšaubīt pieteicēja paskaidrojuma par cita nekustamā īpašuma iegādi ticamību.

[11.7] Bez ievērības nav atstājams no pieteicēja paskaidrojumiem un liecības izrietošais, ka no otras puses parakstīti līguma eksemplāri tika atvesti pieteicējam mēneša laikā pēc to parakstīšanas. Tātad minētajiem aizdevuma līgumiem bija jābūt pieteicēja rīcībā. Taču pieteicējs aizdevuma līgumus Dienestā neiesniedza audita laikā, kā arī audita nobeiguma sarunā norādīja, ka dokumentus varēs iesniegt vēlāk, jo dokumentus nepieciešams pieprasīt no ārzemēm. Minētais kopsakarā ar pieļautajām kļūdām līgumu tekstos rada apgabaltiesai pamatotas aizdomas, ka aizdevuma līgumi ir noformēti audita laikā, lai radītu iespaidu, ka Dienesta konstatētais slēptais ienākums ir ar IIN neapliekamas summas.

[12] Apkopojot minēto, apgabaltiesa nepiešķir ticamību pieteicēja norādītajam, ka viņš ir saņēmis aizdevumus no /pers. G/ un /pers. H/. Līdz ar to apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējam pamatoti un pareizi secīgi tas ņemts vērā, aprēķinot budžetā maksājamo IIN.

Dienests papildus nomaksai budžetā aprēķināja arī nokavējuma naudu un soda naudu. Pieteicējs par nokavējuma naudas un soda naudas aprēķinu nav izteicis iebildumus. Tā kā apgabaltiesa secināja, ka pieteicējam pamatoti papildus nomaksai budžetā aprēķināts IIN, apgabaltiesa, pamatojoties uz Dienesta piemēroto likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu un 32.panta pirmo un piekto daļu, atzīst, ka pieteicējam šajā daļā tiesiski un pareizi ir aprēķināta arī nokavējuma nauda un soda nauda.

[13] Līdz ar to apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir pamatota, Lēmums daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto IIN, nokavējuma naudu un soda naudu, neatzīstot aizdevuma saņemšanu no /pers. G/ 14 000 *euro* apmērā un /pers. H/ 20 000 *euro* apmērā, ir tiesisks, bet pieteikums ir noraidāms.

Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pirmās instances tiesa nepareizi novērtēja lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus lietā attiecībā uz Lēmuma tiesiskumu šajā daļā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 12.novembra lēmuma Nr.22.10-2/240 atcelšanu daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu, neatzīstot aizdevuma saņemšanu no /pers. G/ (*/pers. G/*) 14 000 *euro* apmērā un /pers. H/ (*/pers. H/*) 20 000 *euro* apmērā.

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

Tiesnese referente I.Juhņeviča-Knoka

Tiesneses S.Gintere

S.Liniņa