Lieta Nr.A42392707
AA43-0371-11/2

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2011.gada 28.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja U.Mihailova,
tiesneses S.Kanenberga un K.Krastiņa,

piedaloties pieteicēja *R.G.* pārstāvim *E.C.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvjiem *M.M.*, *S.K.* un *I.M.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *R.G.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006.gada 23.novembra lēmuma Nr.19/30909 atcelšanu, sakarā ar *R.G.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 8.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2006.gada 9.jūnija lēmumu Nr.5.1.1-8/109 *R.G.* papildus nomaksai budžetā noteikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk – IIN) Ls 163 066,61 apmērā un soda nauda Ls 163 066,61 apmērā, kā arī pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) Ls 5481,28 apmērā.

R.G. minēto lēmumu apstrīdēja un VID Kurzemes reģionālās iestādes direktors 2006.gada 16.augustā pieņēma lēmumu Nr.1-5/164, ar kuru atstāja negrozītu VID Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces lēmumu.

Ar VID ģenerāldirektora 2006.gada 23.novembra lēmumu Nr.19/30909 (turpmāk – Lēmums) atstāts negrozīts VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora lēmums.

[2] Administratīvajā rajona tiesā saņemts *R.G.* pieteikums par Lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Ar finanšu ministra 2006.gada 31.oktobra rīkojumu Nr.1220 *R.G.* iesniegtās sūdzības izskatīšanas termiņš tika pagarināts līdz 2006.gada 21.novembrim, taču lēmums par *R.G.* sūdzības izskatīšanu tika pieņemts tikai 2006.gada 23.novembrī, tas ir divas dienas pēc likumā paredzētā sūdzības izskatīšanas termiņa, tādējādi tika pārkāpti Administratīvā procesa likuma 49.panta ceturtās daļas nosacījumi.

[2.2] Lēmumā norādīts, ka, pamatojoties uz *D.G.*, *L.D.* un *A.K.* izsniegtajām pilnvarām, laika posmā no 2002.gada 30.oktobra līdz 2004.gada 24.aprīlim *R.G.* ieveda Latvijas Republikā, kārtoja muitas formalitātes, reģistrēja un realizēja pavisam kopā 37 vieglās automašīnas. Lai arī pilnvaras izsniedzēji ir norādījuši, ka nekādu materiālu labumu nav guvuši, tomēr lietā neatrodas neviens dokuments, kas apliecinātu to, ka minētās automašīnas *R.G.* būtu realizējis, turklāt vēl gūstot ieņēmumus. Pieņēmums, ka „ja reiz pilnvaras devējs ienākumus nav guvis, tad ienākumus noteikti ir guvis pilnvarotais" ir tikai parasts pieņēmums, kas var gan gūt apstiprinājumu, gan arī būt absolūti nepamatots. VID kā valsts pārvaldes iestāde nevar adresātam nelabvēlīgu administratīvo aktu pamatot tikai un vienīgi ar pieņēmumiem.

[2.3] Sūdzības izskatīšanas laikā papildus iesniegtajai sūdzībai *R.G.* iesniedza 10 aizdevuma līgumus ar *T.S.*, *M.H.*, *R.S.*, *M.M.*, kuri apliecina to, ka laika posmā no 2002.gada 10.jūnija līdz 2003.gada 3.decembrim *R.G.* tika aizdoti naudas līdzekļi. No šiem pierādījumiem VID ģenerāldirektoram nav pārliecības un nav gūts apstiprinājums tam, ka minētās personas būtu parakstījušas konkrēto informāciju, tomēr VID ģenerāldirektors nav norādījis nevienu trūkumu vai nepilnību minēto 10 aizdevumu līgumu noformēšanā, līdz ar to nav saprotams, kādēļ tiek apšaubīta šo līgumu spēkā esamība.

[2.4] Ja VID ģenerāldirektoram bija radušās šaubas par to, kas ir parakstījis informāciju un veicis konkrētus darījumus, tad iestādei bija visas iespējas par to pārliecināties, sazinoties ar juristu, kurš norakstus apstiprināja.

[2.5] VID, veicot *R.G.* administratīvās lietas materiālu pārbaudi, nav tos vērtējis vispusīgi un objektīvi, bet gluži pretēji – būtiskus pierādījumus apšaubījis un tādēļ nav ņēmis vērā. VID akceptēja jau iepriekš vienpusēji veikto pārbaudes veidu – banku kustības metodi, proti, sasummējot visas izejošās maksājumu summas *R.G.* bankas kontā un atņemot summas, kas atbilstoši Centrālās statistikas pārvaldes datiem bija nepieciešamas, lai spētu izdzīvot viena persona.

[2.6] Tāpat attiecībā uz papildus aprēķinātā IIN apmēru. Ja *R.G.* tiešām visas naudas līdzekļu summas, kuras VID uzskata par viņa gūtajiem ienākumiem, būtu guvis, veicot regulāru saimniecisko darbību, ievedot un realizējot automašīnas, kā to uzskata VID, tad, ievērojot loģiku un veicot ekonomisko aprēķinu, uzreiz kļūtu skaidrs, ka visas minētās naudas līdzekļu summas *R.G.* norēķinu kontos nevar uzskatīt par ienākumiem no saimnieciskās darbības veikšanas.

[3] VID rakstveida paskaidrojumos norādīja, ka pieteikums ir noraidāms Lēmumā minēto apsvērumu dēļ.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 8.marta spriedumu *R.G.* pieteikums par Lēmuma atcelšanu noraidīts. Tiesas spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem motīviem.

[4.1] Tiesa atzina, ka, tā kā pieteicējs laika periodā no 2002.gada 1.janvāra līdz 2003.gada 31.decembrim, pamatojoties uz *D.G.*, *L.D.* un *A.K.* izsniegto pilnvaru pamata, ievedis Latvijas Republikā, kārtojis muitas formalitātes, reģistrējis un realizējis vairāk kā 50 vieglās automašīnas, tad ievesto un realizēto automašīnu daudzums viennozīmīgi liecina par pieteicēja darbības sistemātisko raksturu.

[4.2] Ņemot vērā, ka *A.K.*, *L.D.* un *D.G.* transporta līdzekļus, kurus *R.G.* ieveda Latvijas Republikas teritorijā nav redzējuši, nav izmantojuši un nekādu labumu no pilnvarā minētajām darbībām nav guvuši, savukārt pieteicējs ir apstiprinājis, ka *D.G.* nekādus ienākumus no automašīnu tirdzniecības 2002., 2003. 2004.gadā nav guvusi, ir secināms, ka ienākumus no automašīnu tirdzniecība ir guvis pieteicējs, jo pieteicējs nav norādījis nevienu citu personu, kas būtu guvusi ienākumus no minētajiem darījumiem. Līdz ar to ir atzīstams, ka *R.G.* ir veicis saimniecisko darbību saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 6.punkta dispozīcijām.

[4.3] No audita konstatējams, ka pieteicēja gūtie ieņēmumi no automašīnu tirdzniecības 2003.gada 3.jūlijā sasniedza Ls 10 805,09, tādējādi pieteicējam mēneša laikā – līdz 2003.gada 3.augustam – bija jāreģistrējas kā ar PVN apliekamai personai. Tā kā pieteicējs nav spējis pierādīt faktu par automašīnu ievešanu ārpus saimnieciskās darbības ietvariem, tad secināms, ka VID pamatoti ir atzinis, ka Ls 10 000 robeža sasniegta 2003.gada 3.jūlijā. Pieteicējs minēto pienākumu nav izpildījis, līdz ar to ir pamats piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešo daļu.

[4.4] Tiesa atzina, ka pieteicēja veiktie preču piegādes darījumi ir ar PVN apliekami darījumi un VID ir pamatoti aprēķinājis pieteicēja veiktajiem darījumiem PVN 18 procentu apmērā no 2003.gada 13.oktobra līdz 29.decembrim par 11 realizēto automašīnu vērtību PVN Ls 1944,92 (18% no Ls 10 805,09) un 2004.gadā par 26 realizēto automašīnu vērtību PVN Ls 3536,36 (18% no Ls 23 112,9).

[4.5] No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta otrās daļas un Ministru kabineta 2000.gada 26.septembra noteikumu Nr.331 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķinu pamata nosaka fizisko personu apliekamo ienākumu" (turpmāk – Noteikumi Nr.331) 17., 19. un 22.punkta izriet, ka, veicot aprēķinu pēc banku kontu kustības metodes, tiek ņemts vērā naudas līdzekļu apgrozījums maksātāja kontos, kas liecina par iespējamiem slēptiem ienākumu avotiem vai nedeklarētiem ienākumiem.

[4.6] Ņemot vērā faktu, ka konkrētajā lietā ir konstatēta ievērojamu naudas līdzekļu kustība pieteicēja AS Hansabanka kontā (2002.gadā ienākušā kopsummā Ls 279 288,76, 2003.gadā – Ls 320 856,41 un 2004.gadā – Ls 329 399,75), kas pieteicēja bankas kontā saņemta no fiziskām personām, gan arī pieteicējam pašam veicot iemaksas savā bankas kontā, atzīstams, ka VID pamatoti aprēķinā par pamatu izmanto tieši maksātāja bankas kontā ienākušās

naudas summas, jo tieši minētās ienākošās summas liecina par iespējamiem ienākumu avotiem vai ienākumiem.

[4.7] Tiesa konstatēja, ka divi no aizdevējiem – *T.S.* un *R.S.*, ir miruši, tādējādi ziņas par aizdevumu reālu saņemšanu, kas saistīti ar darījumu faktisko pusi, nav apstiprināmas. Savukārt *M.H.* un *M.M.* liecības ir pretrunā ar aizdevuma līgumā norādīto informāciju. Tiesa atzina, ka pieteicēja iesniegtie pierādījumi – aizdevuma līgumi, nav atzīstami par ticamiem.

[4.8] Tiesa atzina, ka, ņemot vērā apstākli, ka *T.S.* piederēja auto evakuācijas uzņēmums, naudas aizdevumi visticamāk bija saistīti, kārtojot kopīgos biznesa darījumus automašīnu tirdzniecībā, kas norāda uz pieteicēja iespējamām darbībām kā saimnieciskās darbības veicējam, veicot darījumus – pakalpojumu sniegšanu un preču pārdošanu (automašīnu tirdzniecība) par atlīdzību. Tieši šādos gadījumos, kad ir aizdomas par nedeklarētajiem saimnieciskās darbības ienākumiem, VID ir pamats piemērot apliekamā ienākuma noteikšanai banku kontu kustības metodi, kā tas izriet no Noteikumu Nr.331 19.punkta.

[4.9] Tiesa konstatēja, ka pieteicēja naudas izteiksmē viņa privātajos banku kontos ieskaitītie naudas līdzekļi, kas viņam ieskaitīti no citām personām un kurus pieteicējs ir ieskaitījis pats, iepriekš tos no kāda līdzekļa avota iegūstot, atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 7.panta nosacījumiem ir maksātāja gada ienākuma sastāvdaļa, un tādējādi pieteicēja 2002., 2003. un 2004.gadā saņemtās naudas summas veido pieteicēja gada apliekamo ienākumu.

[4.10] Tā kā pieteicējs nebija aprēķinājis IIN par 2003. un 2004.gadu no visa apliekamā ienākuma, tiesa secināja, ka VID pamatoti noteicis nesamaksāto nodokli par 2003.un 2004.gadu kopsummā par Ls 163 066,61. Lēmumā pamatoti ir noteikta soda nauda iztrūkstošās nodokļa summa apmērā (Ls 163 066,61).

[4.11] Tiesa secināja, ka izskatāmajā gadījumā pienākums nomaksāt nodokļus pieteicējam uzlikts ar VID Kurzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas 2006.gada 9.jūnija lēmumu Nr.5.1.1-8/109, bet VID nav ievērojis tieši Lēmuma izdošanas termiņu, proti, administratīvā akta galīgā noformējuma, izdošanas termiņu. Konstatētie procesuālie pārkāpumi pēc būtības nav ietekmējuši administratīvā procesa iestādē rezultātu un nav atzīstami par būtiskiem procesuāliem pārkāpumiem, kuri būtu par pamatu Lēmuma atcelšanai.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 8.marta spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīja, ka spriedumu uzskata par nepamatotu un atceļamu tālāk norādīto iemeslu dēļ.

[5.1] PVN aprēķins ir nepareizs, jo nepareizi konstatēts brīdis, kad realizēto automašīnu vērtība sasniedza Ls 10 000.

[5.2] IIN aprēķins ir nepareizs tāpēc, ka *R.G.* norēķinu kontā ieskaitītās summas ir nevis slēptais ienākums vai ienākums no nereģistrētas saimnieciskās darbības, bet gan vairāku privātpersonu – Vācijas iedzīvotāju aizdevumi. Tiesas

rīcībā bija visi dokumentārie pierādījumi par šiem aizdevumiem, tāpat tiesas uzdevumā Vācijas tiesa nopratināja personas, kuras bija iespējams nopratināt un tās apstiprināja aizdevumu izsniegšanas faktu. Nepareizs ir tiesas secinājums aizdevumus atzīt par neticamiem tāpēc, ka liecinieki tika uzaicināti uz pratināšanu nesagatavojušies, nezinot jautājumu loku, par ko tiesa vaicās, un liecināja par darbībām 2002., 2003.gadā.

[6] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis apelācijas sūdzību uzturēja, pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem.

VID pārstāvji apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota un ka pieteikums ir daļēji apmierināms.

[8] Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums daļā, ar kuru par tiesisku un pamatotu atzīts Lēmums daļā par papildu PVN un ar to saistītās soda naudas noteikšanu, ir pareizs un pilnībā pietiekams, un tiesa pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai šajā daļā. Administratīvā apgabaltiesa atkārtoti nenorāda to apelācijas sūdzībā minēto argumentu motivāciju šajā daļā, kuri minēti pieteikumā un kuriem pirmās instances tiesas spriedumā ir sniegta motivācija.

[9] Attiecībā uz apelācijas sūdzībā norādīto argumentu, ka nepareizi ir konstatēts brīdis, kad realizēto automašīnu vērtība sasniedza Ls 10 000, jo auditējamie darījumi varēja tikt vērtēti, sākot no 2003.gada 9.jūnija (trīs gadu termiņš no sākotnējā lēmuma par papildu noteikto PVN pieņemšanas dienas), apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

VID, veicot pieteicēja PVN pārbaudi par laika posmu no 2002.gada 1.oktobra līdz 2004.gada 31.decembrim, konstatēja, ka pieteicējs ārzemēs iegādāto automašīnu ievešanu Latvijas Republikā, kā saimniecisko darbību, sācis no 2002.gada 30.oktobra un Ls 10 000 robeža tika sasniegta 2003.gada 3.jūlijā. Pieteicēja audits ir iesākts 2006.gada 8.maijā.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmās daļas pirmais teikums (redakcijā, kas bija spēkā audita veikšanas laikā) paredz, ka nodokļu administrācijai ir tiesības pēc nodokļu revīzijas (audita) precizēt nodokļu apmērus un uzlikt soda naudu triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa, ja pārkāpti nodokļu likumi, Ministru kabineta noteikumi par valsts nodevām un pašvaldības domes (padomes) izdotie saistošie noteikumi par pašvaldības nodevām.

No minētās tiesību normas nav secināms, ka normā būtu noteikts ierobežojums iestādei konstatēt kādus apstākļus, kas radušies agrāk kā trīs gadus

pēc maksāšanas termiņa. Ierobežojums noteikts attiecībā uz obligāto maksājumu noteikšanu vai precizēšanu un soda naudas noteikšanu.

Apgabaltiesa konstatē, ka likums „Par nodokļiem un nodevām" neparedz termiņa ierobežojumu iestādei konstatēt kādus apstākļus, kas radušies agrāk kā trīs gadus pēc maksāšanas termiņa.

Pamatojoties uz minēto, apgabaltiesa atzīst, ka VID pamatoti ir noteicis pieteicēja saimnieciskās darbības uzsākšanas termiņu.

[10] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta otrā daļa (redakcijā, kas bija spēkā audita veikšanas laikā) paredz, ka VID Ministru kabineta noteiktajā kārtībā ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu lielumu nodokļu maksātājiem atbilstoši to īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai atbilstoši VID rīcībā esošajām vai pārbaudes laikā iegūtajām ziņām.

Noteikumu Nr.331 17.2.punkts paredz, ka VID izmanto aprēķinā, citstarp, banku kontu kustības metodi, ar kuru maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts, pamatojoties uz kredītiestāžu sniegto informāciju par naudas līdzekļu kustību maksātāja kontos kredītiestādēs, kad naudas līdzekļu kustība maksātāja kontos (arī depozītnoguldījumu kustība) vai maksātāja naudas līdzekļu apgrozījums liecina par iespējamiem slēptiem ienākumu avotiem vai nedeklarētiem saimnieciskās darbības ienākumiem (19.punkts)

Ņemot vērā, ka tika konstatēta ievērojama naudas līdzekļu kustība pieteicēja AS Hansabanka kontā (2002.gadā ienākuši līdzekļi kopsummā Ls 279 288,76, 2003.gadā – Ls 320 856,41 un 2004.gadā – Ls 329 399,75), kas pieteicēja bankas kontā saņemta no fiziskām personām, gan arī pieteicējam pašam veicot iemaksas savā bankas kontā, apgabaltiesa atzīst, ka VID bija tiesības aprēķinā par pamatu izmantot banku kontu kustības metodi.

[11] Lēmumā konstatēts, ka pieteicējam ir slēptais ienākums 2003.gadā Ls 321 978,89 apmērā un 2004.gadā 329 965,76 apmērā.

Pieteicējs iestādei norādīja, ka summas, kas ieskaitītas pieteicēja kontā, tika nodotas pieteicēja brālim *I.G.* aizdevumu segšanai. Pieteicējs VID iesniedza 10 ar *T.S.*, *M.H.*, *R.S.*, *M.M.* noslēgtos aizdevuma līgumus, kuri apliecina to, ka laika posmā no 2002.gada 10.jūnija līdz 2003.gada 3.decembrim *R.G.* tika aizdoti naudas līdzekļi. Līdz ar to pieteicējam 2003. un 2004.gadā nav slēpto ienākumu.

Lēmumā atzīts, ka pieteicēja iesniegtie līgumu un apstiprinājumu par aizdevuma atdošanu oriģināliem neizprotamu iemeslu dēļ ir tikusi apstiprināta norakstu pareizība. Līdz ar to VID nav pārliecības un nav gūts apstiprinājums, ka *T.S.*, *M.H.*, *R.S.*, *M.M.* ar savu parakstu būtu parakstījuši konkrēto informāciju un veikuši konkrētos darījumus. Turklāt sūdzības papildinājumā norādītā informācija (lietas I sējuma 44.lapa) nav sasaistāma ar naudas līdzekļu iemaksu (konkrētajos datumos) *R.G.* kontā. VID nav pamata naudas līdzekļu iemaksu *R.G.* kontā un vēlāku to pārskaitījumu *I.G.* uzskatīt par kredīta atmaksu.

Nav pamata uzskatīt, ka bankas kontos iemaksātie *R.G.* naudas līdzekļi būtu ar nodokli neapliekams darījums.

[12] Tiesvedības procesā tika nopratināta lieciniece *M.H.*, kura liecināja, ka viņa ir redzējusi *R.G.* vienu reizi apmēram 2001. vai 2002.gadā. *R.G.* bija liecinieces šķirtā vīra ļoti labs draugs. Lieciniecei nav bijuši kopīgi darījumi ar *R.G.* Lieciniece ir aizdevusi *R.G.* naudu, taču nevis tieši, bet ar viņas šķirtā vīra *T.S.* starpniecību. *T.S.* nomira */miršanas datums/*. Naudu lieciniece aizdeva apmēram 2000.gadā vai īsi pēc tam. Tā bija diezgan liela nauda, aptuveni 80 000 vācu markas. Cik tieši lieciniece neatceras, viņai par to nav nekādu dokumentu, nauda tika visa atmaksāta. Liecinieces vīrs reiz bija Frankfurtē un lieciniece domā, ka tā nauda tur tika nodota. Lieciniece savam šķirtajam vīram iedeva skaidru naudu un viņš tad to nodeva *R.G.* Pēc tam lieciniece naudu saņēma atpakaļ tāpat skaidrā naudā. Aizdevuma apliecinošu dokumentu lieciniecei nav un nemaz tādi nav bijuši, jo viņa naudu iedeva vīram un viņam lieciniece uzticējās, tāpēc jau arī nemaz nebija apliecinošu dokumentu. Nauda tika atgriezta atpakaļ viena gada laikā. Kā nauda tika samaksāta *R.G.* un kā viņš to atmaksāja liecinieces bijušajam vīram, to viņa nezin, lieciniece tikai zina, ka *R.G.* bija viņas šķirtā vīra ļoti labs draugs. Liecinieces šķirtajam vīram piederēja auto evakuācijas uzņēmums, taču, kā viņš nonāca kontaktā ar *R.G.* un kad viņi satikās, to lieciniece nezina. *R.S.* kungs ir miris apmēram 2005.gadā, viņš agrāk dzīvoja */adrese/*. *M.M.* ir liecinieces znots.

Liecinieks *M.M.* liecināja, ka viņš pazīst *R.G.*, taču tuvāk viņš ir pazīstams ar *R.G.* brāli *I.G.* *R.G.* liecinieks redzējis vienu vai divas reizes 2002. vai 2003.gadā Hamburgā. *I.G.* ir liecinieka labs draugs. Liecinieks naudu aizdeva *I.G.* un galu galā tā nokļuva pie *R.G.*, jo viņš saņēma to naudu, ko liecinieks aizdeva viņa brālim Imantam. Imants lieciniekam pajautāja, vai viņš var īslaicīgi aizdot viņa brālim naudu darījumiem Latvijā, viņi vēlējās tur pirkt nekustamos īpašumus. Ar *R.G.* lieciniekam nebija tiešas saskares, tas viss tika darīts caur Imantu, kurš sastādīja dokumentu un liecinieks to parakstīja. Līgums pie liecinieka nav saglabājies, jo nauda pa daļām tika atmaksāta. Nauda tika aizdota vairākas reizes. Vienreiz apmēram 40 000 EUR, tad apmēram 60 000 EUR un tad apmēram 30 000 EUR. Taču tās summas visu laiku gāja uz priekšu un atpakaļ un tad atkal vēlreiz tika aizdotas, bet tas apjoms apmēram tāds sanāk. Naudu tika nodota Imantam skaidras naudas veidā. Iepriekš minētās summas liecinieks katru minētajā apjomā nodeva vienā summā, bet atgrieztas tās tika dažādi mazākās summās, apmēram pa 10 000 EUR, vienreiz 15 000 EUR. Tagad viss ir atmaksāts. Taču liecinieks vienmēr pa reizei maksāja kādu summu, tā piemēram, aizdeva 40 000 EUR, tad tie tika atmaksāti un tad brāļiem *G.* bija jauns projekts un liecinieks atkal kaut ko aizdeva, un tas atkal tika atmaksāts. *R.G.* visu aizdevumu ir atmaksājis. Precīzus datumus liecinieks neatceras, viņš domā, ka pirmo summu 40 000 EUR bija aizdevis tā aptuveni 2002.gada jūnijā. To liecinieks saņēma atpakaļ tā aptuveni decembrī. Tad tā aptuveni februārī vai martā bija vēlreiz otrā summa. To liecinieks dabūja atpakaļ pēc pusgada. Pēdējā

summa bija aizdota apmēram 2003.gada beigās vai 2004.gada sākumā. To lieciniekam atgrieza atpakaļ arī 2004.gada sākumā vai vidū. Pie katras aizdotās naudas summas tika parakstīts aizdevuma līgums, jo summas bija lielas, tur taču lieciniekam vajadzēja kādu dokumentu. Kad aizdevuma daļa tika atmaksāta, liecinieks to sev vienmēr atzīmēja uz lapiņas. Kad aizdevums bija nokārtots, lieciniekam dokuments vairs nebija vajadzīgs, tāpēc dokumenti nav saglabājušies.

[13] No lietai pievienotajiem pieteicēja kontu izrakstiem secināms, ka pieteicējs 2002.gadā kontā ir iemaksājis 455 235 USD, bet *I.G.* ir pārskaitījis 469 700 USD. 2003.gadā – iemaksāti 504 869,26 USD, bet *I.G.* pārskaitīti 111 540 USD un 371 070 EUR. 2004.gadā – attiecīgi iemaksāti 491 063,56 EUR un pārskaitīti 471 580 EUR.

No minētā ir secināms, ka pamatā visas summas, kuras kontā iemaksājis pieteicējs ir pārskaitītas *I.G.* uz viņa kontu Drēzdenes bankā.

[14] Apgabaltiesa, izvērtējot liecinieku *M.H.* un *M.M.* sniegtās liecības, atzīst, ka ir konstatējamas atsevišķas pretrunas liecinieku sniegtajās liecībās un pieteicēja iesniegtajos dokumentos.

[14.1] Lieciniece *M.H.* liecināja, ka aizdevusi naudu vienu reizi aptuveni 80 000 vācu marku 2001. vai 2002.gadā un nekādi dokumenti netika parakstīti, savukārt lietā ir iesniegti ar *M.H.* 2002. un 2003.gadā parakstīti trīs aizdevuma līgumi par kopējo summu EUR 170 000. Pie kam viens no šiem līgumiem parakstīts 2003.gada 1.decembrī par summu EUR 85 000, kad *M.H.* vīrs *T.S.* jau bija miris, bet, kā lieciniece liecināja, nauda tika nodota tikai ar vīra starpniecību.

No minētās liecības ir secināms, ka *M.H.* nav atzinusi aizdevuma faktu 2003.gada 21.martā 40 000 EUR apmērā un 2003.gada 4.decembrī 85 000 EUR apmērā, bet ir atzinusi aizdevuma faktu 2002.gadā.

Savukārt no kontu izrakstiem (lietas I sējuma 131.lapa) izriet, ka pieteicējs 2004.gada janvārī ir ieskaitījis *M.H.* kontā EUR 2000. Minēto apstākli lieciniece *M.H.*, sniedzot liecības, nav pieminējusi.

Ņemot vērā minēto un apstākli, ka lieciniece liecināja par 6 gadus veciem notikumiem bez iepriekšējas sagatavošanās un bez konfrontācijas ar pieteicēju vai *I.G.*, apgabaltiesa atzīst par ticamiem tos *M.H.* sniegtos aizdevumus, kuri tika izsniegti *T.S.* dzīves laikā, t.i., 95 000 EUR apmērā.

[14.2] Liecinieks *M.M.* liecināja, ka viņš naudu aizdevis 2002. un 2003.gadā par kopējo summu aptuveni 130 000 EUR, savukārt lietā ir iesniegti ar *M.M.* 2002. un 2003.gadā parakstīti trīs aizdevuma līgumi par kopējo summu 200 000 EUR, kas ievērojami pārsniedz lecinieka norādīto summu.

Apgabaltiesas ieskatā, minētais apstāklis varētu tikt izskaidrots tādējādi, ka *M.M.* norādīja, ka atkārtoti izsniedzis aizdevumu pēc tam, kad daļu summas I.Garoza viņam jau bija atdevis. Līdz ar to aizdevumu apjoms varēja sasniegt EUR 200 000, kamēr reāli apritē atradās apmēram EUR 130 000. Turklāt jāņem

vērā apstāklis, ka liecinieks liecināja bez iepriekšējas sagatavošanās par 6 gadus veciem notikumiem.

[14.3] Divi no aizdevējiem – *T.S.* un *R.S.*, ir miruši, tādējādi ziņas par aizdevumu reālu saņemšanu, kas saistīti ar darījumu faktisko pusi, nav apstiprināmas. Tomēr *M.H.* liecība, ka *R.G.* un viņas vīrs bija labi draugi un ka *R.G.* bija ieradies uz viņas vīra *T.S.* bērēm apstiprina apstākli, ka *R.G.* un *T.S.* varēja būt kopīgi finansiāli darījumi.

[14.4] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs 2002.gadā aizņēmies apmēram 365 000 EUR un 2003.gadā apmēram 485 000 EUR (neieskaitot *M.H.* aizdevumu 85 000 EUR apmērā) un kopā par 3 gadiem ir pārskaitījis *I.G.*, kā pats pieteicējs norādījis, aizdevumu atdošanai 581 240 USD un 842 650 EUR.

[14.5] Vērtējot minētos apstākļus kopsakarā, apgabaltiesa atzīst par ticamiem arī faktus, ka *T.S.* pieteicējam 2002.gadā izsniedza aizdevumu 160 000 EUR apmērā un ka *R.S.* pieteicējam 2002.gadā izsniedza aizdevumu 85 000 EUR apmērā un 2003.gadā 320 000 EUR apmērā.

[14.6] Turklāt no pieteicējam noteiktā papildu PVN izriet, ka pieteicējs ir veicis saimniecisko darbību, kas saistīta ar automašīnu tirdzniecību. Ņemot vērā, ka VID konstatēja, ka pieteicējs iegādājies automašīnas 2002.gadā vismaz Ls 11 577, 75 vērtībā, 2003.gadā – vismaz Ls 21 030,84 vērtībā, 2004.gadā – vismaz Ls 18 807,16 vērtībā, apgabaltiesa secina, ka apstāklis, ka *M.M.*, *T.S.* un *R.S.* atradās radniecības un svainības attiecībās un ka *T.S.* piederēja automašīnu evakuācijas uzņēmums, pastiprina pārliecību par pieteicēja un minēto personu kopīgiem darījumiem.

[15] Ar Lēmumu atzīts, ka pieteicējam 2002., 2003. un 2004.gadā ir konstatējams slēptais ienākums, kas noteikts pēc pieteicēja iemaksām savā kontā.

Ņemot vērā, ka par ticamu atzīstams fakts, ka pieteicējs 2002. un 2003.gadā ir saņēmis aizdevumus no *M.M.*, *M.H.*, *T.S.* un *R.S.*, pieteicēja iemaksas kontā šo saņemto aizdevumu apmērā nav vērtējamas kā slēptais apliekamais ienākums, jo saskaņā ar likumu „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" aizdevumi nav uzskatāmi par apliekamiem ienākumiem.

No minētā attiecīgi secināms, ka VID noteikto slēpto apliekamo ienākumu apmērs ir samazināms šo aizdevumu apmērā. Tomēr apgabaltiesa konstatē, ka VID piemērotā banku kontu kustības metode nepieļauj šādu privātpersonas ienākumu apmēra koriģēšanu.

[16] Atbilstoši VID piemērotajai metodei tiek uzskaitītas pieteicēja skaidrās naudas iemaksas savā kontā. Iemesls, kāpēc pieteicējs izdarījis iemaksas kontā, ir apstāklis, kas apstiprinās no lietas materiāliem, ka pieteicējs pārskaitījis naudu *I.G.* aizdevumu atdošanai. Līdz ar to naudas plūsma pieteicēja kontā nav sasaistāma ar finanšu līdzekļu iegūšanas laiku un avotiem. Tādējādi apstāklis, ka pieteicējs ir pierādījis un tiesa ir atzinusi pieteicēja ienākumus,

nekādā veidā nespētu ietekmēt VID saskaņā ar banku kontu kustības metodi izdarītos secinājumus.

Attiecīgi, aprēķinot pieteicēja ienākumus par 2002.gadu taksācijas gadu, būtu jāņem vērā pieteicēja ienākumus vismaz 365 000 EUR apmērā. VID par 2002.gadu noteicis slēpto ienākumu Ls 279 288,76 apmērā. Ņemot vērā aptuveno eiro kursu 2002.gadā eiro ekvivalents latos ir apmēram Ls 222 650. Tādējādi pieteicēja norādītais aizdevumu apmērs neatbilst VID konstatētajam slēpto ienākumu apmēram. Tomēr, ņemot vērā, ka pieteicējs norādījis, ka aizdevumus 2002.gadā ir saņēmis jūnija mēnesī, bet kontā ir veikta skaidrās naudas iemaksa arī pirms šī mēneša, pieteicēja ienākumi būtu palielināmi par summu, kas kontā iemaksātas pirms aizdevumu saņemšanas. Bet lietā nav pierādījumu šo līdzekļu avotiem, jo VID par šo periodu papildu nodokļu maksājumus nav noteicis sakarā ar 3 gadu termiņa beigām un slēptā ienākuma aprēķins 2002.gadā neietekmē pieteicēja papildu nodokļa maksājumus.

Attiecībā uz pieteicēja iemaksām kontā 2004.gadā, ņemot vērā, ka pieteicējs jaunus aizdevumus 2004.gadā nav saņēmis, bet beidzis nomaksāt iepriekš saņemtos, slēpto ienākumu samazināšana nav iespējama, jo pieteicējam formāli 2004.gadā nav ienākumu gūšanas avotu, lai gan ir acīmredzams, ka 2003. un 2004.gadā pieteicējs ir izmantojis aizdevumu un 2004.gadā ir ieguvis līdzekļus galīgai saistību nokārtošanai. Tādējādi banku kontu kustības metode, atbilstoši kurai, atzīstot privātpersonas ienākumus, būtu pamats samazināt personas slēpto ienākumu apjomu, faktiski nav piemērojama šajā gadījumā, kad kontā tiek iemaksāti nevis personas ieņēmumi, bet kontā tiek iemaksāti tikai nauda, lai kārtotu finansiālās saistības ar aizdevējiem.

[17] Ņemot vērā, ka apgabaltiesa atzina par ticamiem pieteicēja pierādījumus par aizdevumu saņemšanu EUR 850 000 apmērā, lai būtu iespējama pieteicēja ienākumu koriģēšana, apgabaltiesa atzīst, ka VID konstatēto 2003. un 2004.gada pieteicēja slēpto ienākumu apmērs un attiecīgi papildus noteiktais IIN (80 431,72 + 82 634,89) ir samazināms par pieteicēja saņemto aizdevumu summu (25 procenti no EUR 850 000 x 0,65 (vidējais eiro kurss laikā no 2003.gada 1.janvārim līdz 2004.gada 31.decembrim) = Ls 552 550 = Ls 138 137,50).

Līdz ar to Lēmums daļā par papildus noteikto IIN Ls 138 137,50 apmērā un soda naudu tādā pašā apmērā ir atceļams.

[18] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atmaksāt pieteicējam viņa samaksātās valsts nodevas 20 latu apmērā.

[19] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā nav pareizi novērtēti pierādījumi attiecībā uz papildus noteikto IIN. Līdz ar to pirmās instances tiesas spriedums šajā daļā nav tiesisks un pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

R.G. pieteikumu apmierināt daļā.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006.gada 23.novembra lēmumu Nr.19/30909 daļā par papildus noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 138 137,50 apmērā un soda naudu Ls 138 137,50 apmērā.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *R.G.* valsts nodevas divdesmit latu apmērā.

Pārējā daļā pieteikumu noraidīt.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā 30 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja U.Mihailova

Tiesneses S.Kanenberga

K.Krastiņa