Lietas arhīva Nr. AA43-0169-23/8
ECLI:LV:ADAT:2023:0214.A420283321.8.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2023.gada 14.februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Irina Kaļiņina,
tiesnese Santa Liniņa un tiesnese Roze Paegle

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 2.novembra lēmuma Nr.31.1-22.10/22.10/10477 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 19.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējam /pers. A/ datu atbilstības pārbaudi par gūtajiem ienākumiem 2019.gadā.

[2] Datu atbilstības pārbaudes rezultāts noslēdzies ar dienesta 2021.gada 2.novembra lēmumu Nr.31.1-22.10/22.10/10477 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru pieteicējam noteikts pienākums samaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli 4240,48 *euro* un nokavējuma naudu 689,08 *euro*. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāko.

[2.1] Lēmumā secināts, ka pieteicēja saņemtie naudas līdzekļi no SIA /Nosaukums A/ ir ar nodokli apliekami ienākumi. Tādējādi no ienākumiem, kas gūti saistībā ar azartspēlēm un pārsniedz 3000 *euro*, ir jāietur nodoklis.

[2.2] Iesaistīšanās azartspēlēs ir uzskatāma par izklaides pakalpojuma pirkšanu no azartspēles organizētāja, tādējādi izdevumi (dalības maksa, zaudētās summas), kas personai radušies, netiek ņemti vērā. Laimests, kuru azartspēles organizētājs izmaksā spēlētājam, ir šā spēlētāja ienākums, neskatoties uz to, ka spēlētājam šis izklaides pakalpojums ir izmaksājis dārgāk, nekā no tā gūtais ienākums.

[2.3] Nokavējuma nauda saskaņā ar likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 23.panta $5.^1$ daļu aprēķināma par periodu no 2020.gada 17.jūnija līdz 2021.gada 7.maijam, kas ir 325 dienas, nevis 324 dienas, tādējādi nokavējuma nauda nosakāma 689,08 *euro*, kas ir par 2,12 *euro* vairāk, nekā tika noteikts sākotnēji.

[3] Administratīvajā rajona tiesā saņemtais pieteicēja pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu pamatots šādi.

[3.1] Azartspēļu un izložu likumā definētais termins laimests nav formulēts pietiekami korekti, kas ir likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas $20.^4$ punkta nepareizas interpretācijas un piemērošanas rezultāts.

[3.2] Konkrētajā gadījumā nav juridiski pareizi nodalīts jēdziens laimests kā summa, kuru laimēšanas gadījumā izmaksā azartspēles/izlozes organizētājs Azartspēļu un izložu likuma izpratnē, no jēdziena laimests kā summas, kas ir pozitīvā starpība starp, azartspēlē/loterijā piedaloties, iztērēto summu un, pabeidzot azartspēli/izlozi, no azartspēles/izlozes organizētāja saņemto summu (kā ienākums, kura rezultātā saņēmēja materiālais stāvoklis ir uzlabojies).

[3.3] Naudas līdzekļi, kas tiek pārskaitīti no bankas konta uz spēlētāja kontu un tika izmantoti likmē, bet nedeva laimestu, ir tikai naudas plūsma no pieteicēja konta bankā uz pieteicēja spēlētāja kontu, un nav uzskatāmi ne par laimestu, ne par pieteicēja ienākumu likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē, līdz ar to nav apliekami ar nodokli.

[3.4] Dienestam bija jāvērtē katrs pieteicēja pārskaitījums, pārbaudot, par kādu summu bija nopirkta likme, vai bija laimests, un cik lielā apmērā ir laimests, ņemot vērā izdarīto likmi un starpību starp naudas summu, par kuru tika nopirkta likme, un summu, kas pēc laimesta saņemšanas atgriezusies SIA /Nosaukums A/ kontā. Gadījumā, ja nebija laimesta, nav pamata maksāt nodokli.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicēja pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Lietā ir strīds par to, vai naudas summa, ko pieteicējs no sava SIA /Nosaukums A/ spēles konta pārskaitījis uz savu norēķinu kontu, ir atzīstama par laimestu, kas apliekams ar nodokli.

[4.2] Līdz 2017.gada 31.decembrim likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normas noteica, ka gada apliekamajā

ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti izložu un azartspēļu laimesti (9.panta pirmās daļas 5.punkts). Savukārt 2018.gada 1.janvārī stājās spēkā 2017.gada 28.jūlija un 2017.gada 22.novembra grozījumi likumā ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", ar kuriem likumdevējs azartspēļu un izložu laimestus noteica kā ar nodokli apliekamus ienākumus. Ar grozījumiem likuma 8.panta trešā daļa papildināta ar $20.^4$ punktu, kas noteic, ka izložu un azartspēļu laimesti, ja šā likuma 9.panta pirmās daļas 5.punktā nav noteikts citādi, pieskaitāmi pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis.

Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 5.punkts grozīts, nosakot, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti izložu un azartspēļu laimesti, ja laimesta (tā vērtības) apmērs (to kopsumma) taksācijas gada laikā nepārsniedz 3000 *euro*.

Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.pants papildināts ar 24.daļu, kas noteic, ka, ja maksātājs laimējis izložu vai azartspēļu laimestu, kas pārsniedz 3000 *euro*, un tas izmaksāts vienā reizē vai summējot visā azartspēles organizēšanas vietas apmeklējuma laikā, izložu vai azartspēļu laimesta daļai, kas pārsniedz 3000 *euro*, bet nepārsniedz 55 000 *euro*, taksācijas gada laikā piemēro nodokļa likmi 23 procentu apmērā, bet izložu vai azartspēļu laimesta daļai, kas pārsniedz 55 000 *euro*, piemēro nodokļa likmi 31,4 procentu apmērā (*šobrīd spēkā esošā redakcijā skaitlis un vārds ,,55 000 euro" aizstāts ar atsauci uz likumu ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu" un tajā noteikto obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru", un skaitlis ,,31,4" aizstāts ar ,,31"*).

Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta desmitā daļa papildināta ar 22.punktu, kas noteic, ka no fiziskās personas ienākumiem, kurus izmaksā komersanti, ja tie nav saistīti ar darba attiecībām un nav atbrīvoti no aplikšanas ar nodokli, ienākuma izmaksātājs ietur nodokli ienākuma izmaksas vietā un iemaksā to vienotajā nodokļu kontā līdz ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša 23.datumam. Pie šādiem ienākumiem pieder izložu un azartspēļu laimesta daļa, kas pārsniedz 3000 *euro*, ja laimests, kas pārsniedz 3000 *euro*, izmaksāts vienā reizē vai summējot visā azartspēles un izlozes organizēšanas vietas apmeklējuma laikā.

Iekļaujot likumā ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" minētās tiesību normas, likumdevējs ir noteicis laimesta ar nodokli neapliekamo daļu – 3000 *euro*, taču nav noteicis tiesības no izložu un azartspēļu laimestiem atskaitīt ar to gūšanu saistītos izdevumus.

[4.3] Likumā ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nav ietverts termina ,,laimests" skaidrojums. Atbilstoši likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 39.panta pirmās daļas 1.punktam šā likuma normu piemērošanai Ministru kabinets nosaka atsevišķu šajā likumā lietoto terminu skaidrojumu un šo terminu piemērošanu nodokļa aprēķināšanas vajadzībām. Uz minētā deleģējuma pamata izdoto Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 ,,Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – noteikumi Nr.899) $22.^1$ punktā noteikts, ka, piemērojot likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas $20.^4$ punktu, ar ienākumu no izložu un azartspēļu laimestiem saprot jebkuru laimestu Azartspēļu un izložu likuma izpratnē.

Atbilstoši Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12.punktam laimests ir naudas summa, kuru spēlētājam saskaņā ar azartspēles noteikumiem laimēšanas gadījumā izmaksā azartspēles organizētājs.

Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 18.punktā ir definēts, ka totalizators ir azartspēle, kurā tās dalībnieks piedalās, iemaksājot likmi un izsakot prognozi par viena notikuma vai vairāku notikumu iestāšanos, iestāšanās iespējamību vai neiespējamību vai par jebko, kas var izrādīties patiess vai nepatiess, un kurā laimests ir atkarīgs no iemaksāto likmju kopsummas, koeficienta un prognozes rezultāta. Savukārt Azartspēļu un izložu likuma 53.panta pirmās daļas 2. un 3.punktā noteikts, ka interaktīvo azartspēļu organizētājs, kā arī totalizatora vai derību organizētājs, kas pieņem likmes ar elektronisko sakaru pakalpojumu starpniecību, nodrošina katram spēlētājam īpaša spēles konta izveidi uz spēļu organizētāja servera un pēc spēlētāja pieprasījuma viņa spēles kontā esošo līdzekļu pārskaitīšanu uz to pašu kredītiestādes kontu, no kura tika pārskaitīti likmju izdarīšanai paredzētie līdzekļi.

Tādējādi likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas $20.^4$ punktā noteiktie ienākumi ir spēlētāja laimētās naudas summas, kuras azartspēļu organizētājs izmaksājis spēlētājam. Interaktīvo azartspēļu un totalizatora organizētājs spēlētājam laimestus izmaksā uz spēlētāja īpašu spēles kontu. Turklāt Azartspēļu un izložu likums arī nenosaka tiesības no izložu un azartspēļu laimestiem atskaitīt ar to gūšanu saistītos izdevumus.

[4.4] Tiesa konstatēja, ka līdz 2012.gada 1.janvārim spēkā bija 1997.gada 1.jūlija Ministru kabineta noteikumi Nr.233 „Kārtība, kādā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekami fizisko personu ienākumi no izlozēm un azartspēlēm" (turpmāk – noteikumi Nr.233), kuru 2.1.punkts noteica, ka laimests ir vienā azartspēles reizē vai izlozē saņemta naudas summa vai cits mantisks labums (tā ekvivalents naudas izteiksmē). Minēto noteikumu 3.2.punkts noteica, ka, izmaksājot spēlētājam laimestu, aprēķina un ietur iedzīvotāju ienākuma nodokli no visas laimesta summas pēc 25% likmes, ja laimests (tā vērtība) pārsniedz 500 latus. Savukārt 9.punkts noteica, ka spēlētājs, kurš taksācijas gada laikā guvis laimestus izlozēs vai azartspēlēs, aprēķinot no laimestiem gūto ienākumu, atskaita ar piedalīšanos azartspēlē vai izlozē saistītos izdevumus, par kuriem tam ir atbilstoši šo noteikumu 8.punktā noteiktajām prasībām noformēti attiecīgos izdevumus apliecinoši dokumenti. Kā jau tika minēts iepriekš, šobrīd ne likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", ne citi normatīvie akti šādus nosacījumus nesatur. Savukārt no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 5.punkta izriet, ka nodoklis aprēķināms no visu (kas pārsniedz 3000 *euro*) taksācijas gada laikā gūto laimestu kopsummas. Tas nozīmē, ka likumdevējs ir izšķīries veikt būtiskus grozījumus attiecībā uz to, kā tiek aprēķināts nodoklis no iegūtā laimesta daļas. Ar minētajām normām likumdevējs ir noteicis speciālu kārtību, kā tiek aplikta laimesta vērtība, kas pārsniedz 3000 *euro*. Ja likumdevējs uzskatītu, ka, aprēķinot nodokli, būtu ņemami vērā attaisnotie izdevumi (ieņēmumu un izdevumu starpība), šāda kārtība tiktu precīzi norādīta, līdzīgi kā tas ir noteikts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmajā daļā, aprēķinot

fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības, vai 11.[9] panta pirmajā daļā, aprēķinot ienākumu no kapitāla pieauguma.

Turklāt izskatāmajā gadījumā nav pamata apšaubīt, ka strīdus tiesiskais regulējums par izložu un azartspēļu laimestu daļā, kas pārsniedz 3000 *euro*, aplikšanu ar nodokli ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu - 2017.gada 28.jūlija likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli". No likumprojekta sākotnējās (*ex-ante*) ietekmes novērtējuma ziņojuma (anotācijas) konstatējams, ka likumprojekts izstrādāts, pamatojoties uz Valsts nodokļu politikas pamatnostādnēm 2018.-2021.gadam, kas apstiprinātas ar Ministru kabineta 2017.gada 9.maija sēdes protokolu Nr.23 21.§ „Pamatnostādņu projekts „Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018.-2021.gadam"", kuru izstrādē ir piedalījušās nevalstiskas organizācijas, tostarp „Latvijas Spēļu biznesa asociācija", kuras ir izteikušas savus priekšlikumus un ierosinājumus, sniegušas atzinumus par Valsts nodokļu politikas pamatnostādņu 2018.-2021.gadam saturu un plānotajiem grozījumiem nodokļu likumos. No minētā likumprojekta dokumentācijas konstatējams, ka likumprojekta pieņemšanas procesā Saeimā uz 1.lasījumu bija iesniegti biedrības „Latvijas Spēļu biznesa asociācija" iebildumi – 2017.gada 12.jūlija vēstule Nr.15/17 „Par laimestu aplikšanu ar IIN", kurā ir izklāstīti biedrības iebildumi pret iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanu izložu un azartspēļu laimestiem.

Minēto iebildumu pamatojums pēc būtības satur tos pašus argumentus, kādus izteicis pieteicējs izskatāmajā lietā. No likumprojekta anotācijas konstatējams, ka minētie biedrības „Latvijas spēļu biznesa asociācija" iebildumi tika izvērtēti likumprojekta izstrādē, taču tie netika atbalstīti. Proti, anotācijas VI sadaļas 3.punktā cita starpā norādīts: nav panākta vienošanās par atsevišķiem jautājumiem – piemēram, par biedrības „Latvijas Spēļu biznesa asociācija" iebildumu pret laimesta aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ja laimesta apmērs pārsniedz 3000 *euro*.

Par noteikumos Nr.233 lietotā jēdziena „laimests" saturu un šā jēdziena nozīmi noteikumu Nr.233 kontekstā tiesa uzskata par nepieciešamu arī norādīt, ka noteikumu Nr.233 2.1.punktā ietvertais termina „laimests" skaidrojums nav tik izvērsts, kā iepriekš aplūkotais Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12.punktā ietvertais termina skaidrojums, taču termins abos minētajos normatīvajos aktos pēc būtības tiek lietots ar vienādu nozīmi. Taču būtiskā atšķirība ir tā, ka noteikumos Nr.233 ietvertais tiesiskais regulējums ir par atšķirīgu nodokļa objektu – ienākumiem no laimestiem. Proti, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" redakcijā, kas bija spēkā no 1997.gada 1.janvāra līdz 2011.gada 31.decembrim, 8.panta trešās daļas 21.punktu un 9.panta pirmās daļas 5.punktu ar nodokli bija apliekami izložu un azartspēļu laimesti, kuri pārsniedz izdevumus, kas saistīti ar to iegūšanu. Attiecīgi noteikumu Nr.233 9.punktā bija norāde uz no laimestiem gūto ienākumu. Taču ar iepriekš aplūkotajiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" grozījumiem likumdevējs kā apliekamo objektu ir noteicis taksācijas gada periodā izmaksātos azartspēļu un izložu laimestus, kas pārsniedz 3000 *euro*, bet ne personas gūtos ienākumus no dalības izlozēs un azartspēlēs.

[4.5] Satversmes tiesa ir atzinusi, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ietvertais pamatprincips ir tāds, ka personai jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis par visiem tās ienākumiem, ciktāl likumdevējs nav paredzējis citādi (*Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 9.5.punkts*). Minētais princips ir nostiprināts arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 4.panta trešajā daļā. Savukārt likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" lietotā jēdziena „ienākums" saturs ir atklāts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 7.pantā. Minētajā tiesību normā noteikts, ka nodokļa maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums. Tādējādi secināms, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē ienākumi ir visi personas saņemtie naudas līdzekļi. Tajā pašā laikā privātpersonas izklaides izdevumi atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" mērķim un principiem nebūtu pielīdzināmi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.pantā noteiktajiem attaisnotajiem izdevumiem, kā arī privātpersonas dalība izlozēs un azartspēlēs nebūtu pielīdzināma likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" regulētajai saimnieciskajai darbībai.

[4.6] Satversmes tiesa ir arī atzinusi, ka nodokļi ir valstiski organizētas sabiedrības priekšnoteikums un valsts politikas sastāvdaļa. Ieņēmumi no nodokļiem veido būtisku kopējo valsts budžeta ieņēmumu daļu, nodrošinot valsts spēju pildīt savas funkcijas, arī savus pienākumus pamattiesību nodrošināšanas jomā. Iedzīvotāju ienākuma nodoklis tiek noteikts, lai nodrošinātu sabiedrības labklājību (*Satversmes tiesas 2010.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.2010-25-01 9.punkts*). Satversmes tiesa ir norādījusi, ka valstij, nosakot un īstenojot savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība. Tajā ietilpst tiesības izvēlēties, kādas nodokļu likmes un kādām personu kategorijām paredzamas, kā arī tiesības noteikt attiecīgā regulējuma detaļas. Likumdevēja izšķiršanās par to, kāds nodoklis būtu samērīgs un nepieciešams, ir politikas un lietderības jautājums (*Satversmes tiesas 2011.gada 20.maija sprieduma lietā Nr.2010-70-01 9.punkts, 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2007-23-01 7 11.punkts*). Līdz ar to nodokļa piemērošana vai nepiemērošana attiecībā uz laimestiem ir likumdevēja izšķiršanās jautājums.

[4.7] Tāpat saskaņā ar Azartspēļu un izložu likuma 41.panta pirmās daļas 7.punktu, 45.pantu, 73.panta otro daļu laimestu kopsumma (vērtība) ir 45-80 % no iemaksāto likmju kopsummas, proti, iemaksāto likmju summa mēdz būt lielāka par iegūtajiem laimestiem, tādēļ spēlētāja no dalības izlozēs un azartspēlēs gūtās peļņas aplikšanai ar nodokli, ņemot vērā nodokļa administrēšanas izmaksas un iespējamo iekasējamā nodokļa apmēru, varētu nebūt pietiekams ekonomisks pamatojums. Tādēļ ir ekonomisks pamats nodokļa piemērošanai izložu un azartspēļu laimestiem, bet ne peļņai, kas gūta no dalības izlozēs un azartspēlēs.

[4.8] Tādējādi, ņemot vērā minētos apsvērumus, tiesai neradās šaubas par likumdevēja tiesībām noteikt izložu un azartspēļu laimestus kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa objektu.

[4.9] No azartspēļu organizētāja SIA /Nosaukums A/ dienestam sniegtās informācijas (*lietas 52.-53.lapa*) konstatējams, ka pieteicējs 2019.gadā no norēķinu konta /konta numurs A/ iemaksājis SIA /Nosaukums A/ pieteicēja spēles

kontā 34 285 *euro*, iemaksas veiktas 82 pārskaitījumos. Savukārt no sava spēlētāja konta uz kontu /konta numurs A/ pieteicējs 2019.gadā izmaksājis 22 960,85 *euro,* izmaksas veiktas 68 pārskaitījumos. Pieteicējs 8207 reizes veicis sporta likmes 449 102,57 *euro* apmērā, laimējis 5058 reizes – kopsummā 437 182,71 *euro.* Saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju un pieteicēja 2019.gada ienākumu deklarācijā norādītajiem datiem pieteicēja apliekamie ienākumi 2019.gadā bija 2254,30 *euro* un neapliekamie ienākumi 247,97 *euro*.

No minētā izriet, ka pieteicējs ne visus gūtos laimestus pārskaitījis uz kredītiestādes kontu, bet spēles kontā aktīvi turpinājis veikt likmes arī no gūtajiem laimestiem. Lietas materiāli neapstiprina pieteicēja argumentu par naudas plūsmu, kas netika izmantota likmju pirkšanā. Proti, pieteicējs ir iemaksājis savā SIA /Nosaukums A/ spēles kontā naudu un uzsācis veikt sporta likmes, un šī iemaksātā summa vēlāk konsolidējās ar no laimesta iegūtajām summām. No lietas materiāliem un pieteicēja paskaidrojumiem neizriet, ka tehniski būtu iespējams nodalīt un konstatēt, vai summā, kuru pieteicējs no sava SIA /Nosaukums A/ spēles konta pārskaita uz kontu /konta numurs A/, ietilpst tikai laimesta summa vai arī naudas summa, ko pieteicējs, iespējams, neizlietoja likmju pirkšanai.

Ņemot vērā SIA /Nosaukums A/ sniegto informāciju un dienesta rīcībā esošo informāciju par pieteicēja ienākumiem, secināms, ka pieteicējs 2019.gadā ir guvis laimestus, kurus kā gūtos ienākumus nav deklarējis.

Ņemot vērā, ka personai jāmaksā nodoklis no visiem laimestiem, kuru kopsummas vērtība gadā pārsniedz 3000 *euro*, laimesta saņēmējam ir pienākums samaksāt nodokli no pārsnieguma summas, ja to nav ieturējis laimesta izmaksātājs.

Tā kā neviens no SIA /Nosaukums A/ izmaksātajiem laimestiem nepārsniedz 3000 *euro* (lielākais laimests, ko pieteicējs guvis saskaņā ar SIA /Nosaukums A/ sniegto informāciju bija 1040 *euro*), SIA /Nosaukums A/ neradās pienākums ieturēt nodokli. Tādējādi pieteicēja arguments, ka izmaksātie laimesti ar nodokli aplikti divas reizes, ir noraidāms kā nepamatots.

[4.10] Gada ienākumam līdz 20 004 *euro* piemērojama 20% likme, virs 20 004 *euro* (bet nepārsniedz saskaņā ar likumu ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu" noteikto obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru) 23% likme. Ievērojot minēto, dienests noteicis, ka apliekamie ienākumi ir 22 215,15 *euro* (darba alga 2254,30 *euro* + izložu vai azartspēļu laimests 19 960,85 *euro* (kas pārsniedz 3000 *euro*)), attaisnotie izdevumi 247,97 *euro* (t.i., VSAOI), diferencētais neapliekamais minimums 0 *euro*, 23% likme piemērojama ienākumam 2211,15 *euro* (22 215,15 *euro* – 20 004 *euro*) un nosakāma 508,56 *euro* (2211,15 x 23%), bet 20% likme piemērojama 19 756,03 *euro* (20 004 *euro* – attaisnotie izdevumi 247,97 *euro*) un nosakāma 3951,21 *euro*. Tādējādi kopā aprēķināmais nodoklis par 2019.gadu ir 4459,77 *euro* (508,56 *euro* + 3951,21 *euro*). Ņemot vērā avansā samaksāto nodokli 291,29 *euro*, pieteicējam nosakāms budžetā maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis 4240,48 *euro* (aprēķinātais nodoklis 4459,77 *euro* – avansā samaksātais nodoklis 219,29 *euro*), kā to pamatoti noteicis dienests.

[4.11] Atbilstoši likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 5.[1] daļai ja nodokļu maksātājs nav novērsis dienesta norādītās neatbilstības, pieņemot lēmumu par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem, tiek aprēķināta arī nokavējuma nauda šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz datu atbilstības pārbaudes uzsākšanas dienai. Atbilstoši minētā likuma 29.panta otrajai daļai nokavējuma nauda tiek aprēķināta no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu.

Pieteicējam 2019.gada ienākuma deklarācija ar tai pievienotajiem dokumentiem bija jāiesniedz dienestā no 1.marta līdz 1.jūnijam. Savukārt aprēķinātā nodokļa summa budžetā bija jāiemaksā 15 dienu laikā, t.i., līdz 2020.gada 16.jūnijam.

Ņemot vērā, ka datu atbilstības pārbaude tika uzsākta 2021.gada 8.maijā, nokavējuma nauda saskaņā ar likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 5.[1]daļā minēto aprēķināma par periodu no 2020.gada 17.jūnija līdz 2021.gada 7.maijam, kas ir 325 dienas. Tādējādi nokavējuma nauda nosakāma 689,08 *euro* (325 dienas x 0,05% x 4240,48 *euro*).

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā atsaucas uz pieteikumā norādītajiem argumentiem un papildus norāda turpmāko.

[5.1] Dienestam bija jāvērtē katrs pieteicēja pārskaitījums, pārbaudot, par kādu summu bija nopirkta likme, vai bija laimests, un cik lielā apmērā ir laimests, ņemot vērā izdarīto likmi un starpību starp naudas summu, par kuru tika nopirkta likme, un summu, kas pēc laimesta saņemšanas atgriezusies SIA /Nosaukums A/ kontā. Gadījumā, ja nebija laimesta, nav pamata maksāt nodokli.

[5.2] Visas summas, ko pēc spēles pieteicējs ir pārskaitījis atpakaļ uz savu kontu, ir naudas summas, kas nebūtu ar nodokli apliekamas līdz dienests nav pierādījis, ka tas ir patiess laimests, nevis Azartspēļu un izložu likuma izpratnē, t.i., laimests kā summa, kas ir pozitīvā starpība starp azartspēlē/loterijā iztērēto summu un no azartspēles/izlozes organizētāja saņemto summu (kā ienākums, kura rezultātā saņēmēja materiālais stāvoklis ir uzlabojies).

[5.3] Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12.punktā formulētais termins laimests nav pietiekami korekts, kas ir likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 8.panta 3.daļas 20.[4] punkta nepareizas dienesta interpretācijas un piemērošanas rezultāts. Pārskaitījumus uz savu norēķinu kontu bankā ir veicis pieteicējs no sava starpkonta, nevis azartspēles organizētājs. Nepareiza lietas apstākļu interpretācija ir radusies sakarā ar noteikumu Nr.899 22.[1]pantā norādīto, ka, piemērojot likuma 8.panta trešās daļas 20.[4]punktu, ar ienākumu no izložu un azartspēļu laimestiem saprot jebkuru laimestu Azartspēļu un izložu likuma izpratnē.

[6] Dienests paskaidrojumā par pieteicēja apelācijas sūdzību nepiekrīt tajā norādītajam pamatojumam, norādot, ka pirmās instances tiesas spriedums ir objektīvs un pamatots.

Motīvu daļa

[7] Apgabaltiesa konstatē, ka lietā ir strīds par to, kā nosakāms ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais objekts attiecībā uz laimestiem. Dienests uzskata, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekama ir visa tā laimestu summa, ko azartspēļu organizētājs ir izmaksājis spēlētājam un kas pārsniedz 3000 *euro*. Savukārt pieteicējs uzskata, ka dienestam bija jāvērtē katrs pieteicēja pārskaitījums, pārbaudot, par kādu summu bija nopirkta likme, vai bija laimests, un, ja laimesta nebija, nav pamata maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējot administratīvā procesa dalībnieku izvirzīto argumentu pamatojumu kopsakarā ar lietā iesniegtajiem pierādījumiem, konstatē, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais faktu konstatējums un tiesību normu interpretācija ir pareiza, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā konstatētajiem faktiem un motivācijai, to neatkārtojot. Pirmās instances tiesa pamatoti atzinusi, ka, aprēķinot iedzīvotāju ienākuma nodokli no laimestiem, nav jāņem vērā nodokļa maksātāja izdevumi par piedalīšanos azartspēlēs un ka pārsūdzētais lēmums, ar kuru pieteicējam uzlikts pienākums samaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par SIA /Nosaukums A/ izmaksāto laimestu, ir tiesisks.

Arī atbildes uz pieteicēja apelācijas sūdzības argumentiem faktiski izriet no pirmās instances tiesas sprieduma pamatojuma.

[8] Pieteicējs uzskata, ka dienestam bija jāvērtē katrs pieteicēja pārskaitījums, pārbaudot, par kādu summu bija nopirkta likme, vai bija laimests, un cik lielā apmērā tas ir bijis, ņemot vērā izdarīto likmi un starpību starp naudas summu, par kuru tika nopirkta likme, un summu, kas pēc laimesta saņemšanas atgriezusies SIA /Nosaukums A/ kontā. Gadījumā, ja nebija laimesta, nav pamata maksāt nodokli.

Apgabaltiesa nepiekrīt šādam pieteicēja viedoklim. Pieteicēja minētās darbības pēc būtības būtu pielīdzināmas dienesta pienākumam veikt pieteicēja personālo grāmatvedību – pieteicēja gūto ienākumu un izdevumu konsolidāciju, vienlaikus aprēķinot arī pieteicēja sistēmiskās darbības azartspēļu jomā rentabilitāti. Šāds dienesta pienākums no normatīvo tiesību aktu normām neizriet.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 1.punktā ir noteikts paša nodokļa maksātāja pienākums aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas. Izskatāmajā gadījumā pieteicējs pat pēc dienesta uzstājīga lūguma šādu pienākumu nav izpildījis un aprēķinus nav iesniedzis.

Savukārt dienesta ierēdņiem, pildot dienesta pienākumus nodokļu administrēšanā, ir tiesības izdarīt nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīziju (auditu), pārbaudīt juridisko un fizisko personu grāmatvedību un tās pamatdokumentus, citus ar aprēķiniem un budžeta maksājumiem saistītos dokumentus, saņemt nepieciešamos paskaidrojumus un izziņas (likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10.panta pirmās daļas 2.punkts un citas šajā pantā minētās normas).

Izskatāmajā gadījumā informāciju par pieteicēja ienākumiem 2019.gadā, kas tika pārskaitīti no pieteicēja spēlētāja konta uz kredītiestādes kontu 22 960,85 *euro* apmērā, sniedza SIA /Nosaukums A/, un šo informāciju dienests pamatoti ņēma vērā, aprēķinot pieteicējam budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants noteic, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Izskatāmajā gadījumā pierādījumus par budžetā maksājamo nodokļu maksājumu lielumu pieteicējs nav nodrošinājis, savukārt citu pieteicēja argumentu, kas saistīti ar pieteicēja darbības azartspēļu jomā rentabilitāti, vērtējums nav izskatāmās lietas priekšmets. Vienīgi no pašas personas gribas ir atkarīga izšķiršanās pievērsties konkrētam nodarbošanās veidam, līdz ar to arī visi riski, kas saistīti ar izvēlētas nodarbošanās ienesīgumu, ir pašas personas atbildības joma, un nevar būt par pamatu gūt atbrīvojumu no pienākuma samaksāt nodokli budžetā.

[9] Pieteicējs uzskata, ka Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12.punktā lietotais termins laimests nav formulēts pietiekami korekti.

Minētajā tiesību normā laimests definēts kā naudas summa, kuru spēlētājam saskaņā ar azartspēles noteikumiem laimēšanas gadījumā izmaksā azartspēles organizētājs, kā arī naudas summa vai manta, kuru spēlētājam saskaņā ar izlozes noteikumiem laimēšanas gadījumā izmaksā izlozes organizētājs.

Apgabaltiesas vērtējumā minētā definīcija sniedz adekvātu un pilnībā izprotamu jēdziena *laimests* skaidrojumu. Noteikumu Nr.899 22.[1]pantā ietvertā norāde, ka, piemērojot likuma 8.panta trešās daļas 20.[4] punktu, ar ienākumu no izložu un azartspēļu laimestiem saprot jebkuru laimestu Azartspēļu un izložu likuma izpratnē, nav pamats izprast sniegtās definīcijas būtību savādāk. Tas, ka pieteicējam no gūtajiem laimestiem tika aprēķināts budžetā maksājamais nodoklis, nav definēta jēdziena *laimests* interpretācijas rezultāts.

Uzliktā pienākuma samaksāt nodokli no ienākumiem ir demokrātiskajā sabiedrībā valdošs pamatprincips, ka personai jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis par visiem tās ienākumiem, ciktāl likumdevējs nav paredzējis citādi (*Satversmes tiesas 2011.gada 13.decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr.2011-15-01 9.5.punkts*).

Izņēmumi no pienākuma samaksāt nodokli ir precīzi uzskaitīti likuma „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli" 9.pantā – ar nodokli neapliekamo ienākumu veidi –, un to uzskatījums nav vērtējams paplašināti.

No pieteicēja saņemto ienākumu struktūras ir secināms, ka pieteicēja darba ienākumi 2019.gadā bija vien 2254,30 *euro*, savukārt izložu vai azartspēļu ar nodokli apliekams laimests 19 960,85 *euro*, kas vairāk nekā astoņas reizes pārsniedza pieteicēja darba algas apmēru un faktiski norāda uz pieteicēja pamata nodarbošanās veidu un gūto ienākumu savu vajadzību

apmierināšanai pamata avotu, kas apskatāmos apstākļos nevar būt neapliekams.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 2.novembra lēmuma Nr.31.1-22.10/22.10/10477 atcelšanu.

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

Tiesneši:

I.Kaļiņina S.Liniņa R.Paegle