ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420144321
AA43-0331-22/9
ECLI:LV:ADAT:2022:0519.A420144321.11.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022.gada 19.maijā

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2021.gada 16.februāra lēmuma Nr.31.1-22.8/22.8/1299 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 30.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja /pers. A/ 2019.gadā piedalījās interaktīvajās azartspēlēs – derībās un totalizatorā – azartspēļu organizētājas SIA /Nosaukums A/ tīmekļa vietnē *https:///www.nosaukums.lv/*, likmēs kopā iemaksājot 58 422,89 *euro*, bet laimējot 38 315,96 *euro*.

Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļa veica pieteicējai datu atbilstības pārbaudi un konstatēja, ka 2019.gada ienākumu deklarācijā pieteicēja nav deklarējusi azartspēļu organizētājas SIA /Nosaukums A/ izmaksātos laimestus 38 315,96 *euro* apmērā, nav aprēķinājusi un samaksājusi iedzīvotāju ienākuma nodokli par tiem.

Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta ģenerāldirektora 2021.gada 16.februāra lēmumu Nr.31.1-22.8/22.8/1299, ar kuru pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 7603,23 *euro* un nokavējuma nauda 216,69 *euro*.

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par dienesta ģenerāldirektora 2021.gada 16.februāra lēmuma Nr.31.1-22.8/22.8/1299 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atcelšanu.

[2.1] Pieteicēja, spēlējot interaktīvās azartspēles tīmekļa vietnē */www.nosaukums.lv/*, kopumā ir zaudējusi naudas līdzekļus 20 106,33 *euro*. Tādējādi pieteicēja pārskata periodā ir cietusi zaudējumus, maksājumi no spēlētājas konta nevar tikt uzskatīti par ienākumiem, kas būtu apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Šie maksājumi ir azartspēļu spēlēšanas rezultātā zaudētās summas atlikums, nevis „laimests" vai „ienākumi".

[2.2] Dienests nepamatoti uzskata, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa objekts ir aprēķināms no visas 2019.gadā kopumā izmaksātās summas neatkarīgi no pieteicējas veiktajām iemaksām savā spēles kontā attiecīgajā taksācijas periodā, tas ir, neatkarīgi no izdevumu apmēra (dalības maksas, zaudētās summas), ko pieteicēja ir izlietojusi azartspēļu spēlēšanai un „laimesta" gūšanai.

[2.3] Dienests nav noskaidrojis piemērojamā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas $20.^4$punkta, 9.panta pirmās daļas 5.punkta, 15.panta divdesmit ceturtās daļas un 17.panta desmitās daļas 22.punkta jēgu un mērķi, kas ir novedis pie juridiski kļūdaina pārsūdzētā lēmuma taisīšanas, apliekot ar nodokli arī tādus maksājumus, kuriem nav ienākuma rakstura – dalības maksas un pēc azartspēļu spēlēšanas atlikušās zaudētās summas.

[2.4] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" mērķim iedzīvotāju ienākuma nodokļa objekts no ienākumiem, kas pārskata periodā ir gūti spēlējot azartspēles, ir nosakāms, atskaitot ar piedalīšanos azartspēlē saistītos izdevumus (dalības maksa, zaudētās summas). Minētais izriet no likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ietvertā regulējuma saistībā ar fiziskās personas ienākumiem no saimnieciskās darbības, kas tiek aprēķināts kā starpība starp gūtajiem ienākumiem un ar to gūšanu saistītajiem izdevumiem, kā arī ar nodokļa aprēķināšanas kārtību no kapitāla pieauguma.

[2.5] Laika posmā no 1997.gada līdz 2012.gadam bija spēkā Ministru kabineta 1997.gada 1.jūlija noteikumi Nr.233 „Kārtība, kādā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekami fizisko personu ienākumi no izlozēm un azartspēlēm" (turpmāk – noteikumi Nr.233), kuros noteiktais tiesiskais regulējums atbilda likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" mērķim un

saskaņā ar kuru ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplika laimesta summas, kas pārsniedza ar laimesta iegūšanu saistītos izdevumus. Tā ir vēsturiskā iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtība, kas ir aktualizējama šobrīd.

[2.6] Neatskaitot ar piedalīšanos azartspēlēs saistītos izdevumus, rodas situācija, kurā nodoklis tiek samaksāts divreiz, jo līdzekļus, kurus pieteicēja izmanto, lai piedalītos azartspēlēs, pieteicēja ir ieguvusi no ienākuma avotiem, par kuriem jau nodoklis ir samaksāts (piemēram, darba alga, ienākumi no saimnieciskās darbības, citi ienākumi).

[2.7] Dienesta kļūdainas tiesību normu interpretācijas rezultātā, apliekot ar iedzīvotāju ienākuma nodokli atlikušos zaudējumus no azartspēļu spēlēšanas un laimestu, no tā neizdalot spēlētāja iemaksātās likmes, tiek pilnībā izjaukta azartspēļu kā izklaides veida, kurš personas piesaista ar iespēju laimēt īstermiņā, ekonomiskā būtība un atņemta jebkāda racionāla jēga piedalīties azartspēlē.

[2.8] Dienests, pieņemot pārsūdzēto lēmumu, nav ievērojis Administratīvā procesa likuma 8. un 17.panta prasības un nav pārliecinājies par to, vai lēmuma pamatojumā izmantoto tiesību normu piemērošanas rezultāts nav netaisnīgs attiecībā pret pieteicēju, proti, dienests nav vērtējis tiesību normu piemērošanas ekonomisko ietekmi uz pieteicēju.

[2.9] Iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošana aizskar pieteicējas Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 105.pantā aizsargātās tiesības uz īpašumu. Līdz ar to dienestam bija jāpamato šāda aizskāruma samērīgums, kas nav darīts.

Veids, kādā dienests piemēro materiālās tiesību normas, noved pie tā, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis attiecībā uz ienākumiem, kas gūti no azartspēļu spēlēšanas, pēc sava rakstura ir nesamērīgs un konfiscējošs.

[2.10] Likumdevējs, pieņemot grozījumus likumā, ar kuriem no 2018.gada 1.janvāra atjaunoja pienākumu par laimestiem maksāt nodokli, nediskutēja un nenoteica nodokļa aprēķināšanas kārtību. Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka likumdevējs, atkal ieviešot nodokli par ienākumiem, kas gūti no azartspēlēm, vēlējās mainīt iepriekš pastāvošo aprēķināšanas kārtību, kurā tika ņemti vērā spēlētāju izdevumi. Šādas norādes nav iekļautas arī attiecīgo likumprojektu anotācijās, tādēļ ir pamats uzskatīt, ka likumdevējs kļūdaini pieņēma, ka šāds jautājums ir noregulēts un to atsevišķi nav nepieciešams regulēt.

[2.11] Viens no gramatiskās iztulkošanas metodes principiem nosaka, ka vieni un tie paši vārdi vai izteicieni, kas ietverti dažādos normatīvajos tiesību aktos, nav noteikti jāinterpretē vienādi. Pamatojoties uz minēto, pieteicēja uzskata, ka šobrīd likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ietvertais termins „laimests" ir jāinterpretē atbilstoši spēku zaudējušos noteikumos Nr.233 ietvertajam terminam „laimests".

[2.12] Pieteicēja iesniedza tiesā lūgumu apturēt tiesvedību lietā un vērsties Satversmes tiesā, jo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 20.^{4}punkta, 9.panta pirmās daļas 5.punkta, 15.panta divdesmit ceturtā daļas un 17.panta desmitās daļas 22.punkta piemērošana no dienesta puses konkrētajā situācijā neatbilst Satversmes 91.panta pirmajā teikumā un 105.panta pirmajā un trešajā teikumā garantētajām pieteicējas pamattiesībām.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 30.septembra spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts.

Spriedums pamatots ar turpmāk minēto.

[3.1] Ar 2017.gada 28.jūlija likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", kas stājās spēkā 2018.gada 1.janvārī, likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" cita starpā tika ietverts tiesiskais regulējums par iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanu izlozu un azartspēļu laimestiem, kas pārsniedz 3000 *euro*, tika noteikta piemērojamā nodokļa likme, kā arī nodokļa ieturēšanas kārtība.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešā daļa tika papildināta ar 20.^{4}punktu, kurā noteikts, ka pie fiziskas personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, tiek pieskaitīti izlozu un azartspēļu laimesti, ja šā likuma 9.panta pirmās daļas 5.punktā nav noteikts citādi.

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

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.pants tika papildināts ar divdesmit ceturto daļu, ar kuru tika noteikta izlozu un azartspēļu laimestiem piemērojamā nodokļa likme un tā piemērošanas kārtība. Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta divdesmit ceturto daļu, ja maksātājs laimējis izlozu vai azartspēļu laimestu, kas pārsniedz 3000 *euro*, un tas izmaksāts vienā reizē vai summējot visā azartspēles organizēšanas vietas apmeklējuma laikā, izlozu vai azartspēļu laimesta daļai, kas pārsniedz 3000 *euro*, bet nepārsniedz saskaņā ar likumu „Par valsts sociālo apdrošināšanu" noteikto obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, taksācijas gada laikā piemēro nodokļa likmi 23 procentu apmērā, bet izlozu vai azartspēļu laimesta daļai, kas pārsniedz saskaņā ar likumu „Par valsts sociālo apdrošināšanu" noteikto obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, piemēro nodokļa likmi 31 procenta apmērā.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta desmitā daļa tika papildināta ar 22.punktu, uzliekot pienākumu komersantam (izlozu un azartspēļu organizētājam) izlozu un azartspēļu laimesta izmaksas vietā ieturēt iedzīvotāju ienākuma nodokli no izlozu un azartspēļu laimesta daļas, kas pārsniedz 3000 *euro*, ja laimests, kas pārsniedz 3000 *euro*, izmaksāts vienā reizē vai summējot visā azartspēles un izlozes organizēšanas vietas apmeklējuma laikā, un nosakot kārtību ieturētās summas iemaksai budžetā.

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

Minētās tiesību normas 2017.gada 28.jūlija likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" redakcijā

likumdevējs līdz šā sprieduma sastādīšanas brīdim nav pārskatījis.

[3.2] Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nav ietverts jēdziena „laimests" skaidrojums, taču jēdziena „laimests" skaidrojums, piemērojot sistēmisko interpretācijas metodi, ir rodams izložu un azartspēļu tiesiskajā regulējumā – Azartspēļu un izložu likumā. Saskaņā ar Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12.punktu laimests ir 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. Tātad laimests ir visa spēlētājam laimēšanas gadījumā izmaksātā summa, neatkarīgi no spēlētāja veiktajām iemaksām laimesta gūšanai.

Papildus norādāms, ka, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 39.panta pirmās daļas 1.punktu, Ministru kabinetam deleģētas tiesības noteikt atsevišķu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 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 20.^{4}punktu, ar ienākumu no izložu un azartspēļu laimestiem saprot jebkuru laimestu Azartspēļu un izložu likuma izpratnē. 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.

[3.3] Pieteicējas arguments, ka aplūkotajās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" tiesību normās lietotā jēdziena „laimests" satura atklāsmei ir piemērojami spēku zaudējušie noteikumi Nr.233, ir nepamatots.

Pieteicējas minētie noteikumi Nr.233 zaudēja spēku 2012.gada 1.janvārī. Apstāklis, ka tiesību normas ir zaudējušas spēku, neizslēdz iespēju tās piemērot arī pēc tam, kad tās zaudējušas spēku, taču attiecīgās tiesību normas ir piemērojamas tikai tiem faktiskajiem apstākļiem, kas radušies laikā, kamēr tiesību normas vēl bija spēkā. Ņemot vērā, ka lietā izvērtējamie faktiskie apstākļi radušies 2019.gadā, noteikumu Nr.233 normas izskatāmajā gadījumā nav piemērojamas.

[3.4] Turklāt būtiskā atšķirība ir tā, ka noteikumos Nr.233 ietvertais tiesiskais regulējums ir par atšķirīgu nodokļa objektu – ienākumiem no laimestiem. Taču ar 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.

[3.5] Attiecībā par Senāta 2020.gada 30.aprīļa spriedumā lietā Nr.SKA?3/2020 likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmajā daļā ietvertā jēdziena „citi ienākuma avoti" interpretāciju, norādāms, ka šāda interpretācija veikta saistībā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 21.punktu, vērtējot tāda personas saņemta maksājuma raksturu, kādu likumdevējs likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nav regulējis. Taču izskatāmajā gadījumā ar likumdevējs atbilstoši politikas plānošanas dokumenta „Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018.-2021.gadam" 2.punkta 2.2.7.apakšpunktam (Ministru kabineta 2017.gada 24.maija rīkojums Nr.245 „Par Valsts nodokļu politikas pamatnostādnēm 2018.- 2021.gadam") – noteica azartspēļu un izložu laimestus kā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamus ienākumus (sk. *arī Finanšu ministrijas 2020.gada informatīvo ziņojumu „Valsts nodokļu politikas pamatnostādņu 2018.?2021.gadam īstenošanas (ex?post) novērtējums", https://www.fm.gov.lv/lv/media/2521/download)*. Likumdevējs ir skaidri un nepārprotami noteicis apliekamo un neapliekamo izložu un azartspēļu laimesta daļu.

[3.6] 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.

Tiesas ieskatā 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.

[3.7] Salīdzinot pieteicējas iemaksas SIA /Nosaukums A/ lietotāja kontā un SIA /Nosaukums A/ izmaksas uz pieteicējas bankas kontu ar pieteicējas veiktajām likmēm un saņemtajiem laimestiem, secināms, ka pēc iemaksu izdarīšanas SIA /Nosaukums A/ lietotāja kontā tiek veiktas likmes, neveicot iemaksas SIA /Nosaukums A/ pieteicējas lietotāja kontā, kuras netiktu tālāk iemaksātas SIA /Nosaukums A/ kontā likmju veidā. Attiecīgi arī pieteicējas saņemtos laimestus SIA /Nosaukums A/ regulāri ir izmaksājusi pieteicējai uz pieteicējas kontu bankā. Tādēļ apstāklim, ka no bankas konta iemaksas tiek veiktas SIA /Nosaukums A/ lietotāja kontā un tikai pēc tam likmju veidā tiek iemaksātas SIA /Nosaukums A/ kontā (pēdējās iemaksas var būt mazākas), un otrādi, ka SIA /Nosaukums A/ laimestu izmaksā SIA /Nosaukums A/ lietotāja kontā un tikai pēc lietotāja pieprasījuma laimestu summas tiek pārskaitītas no SIA/Nosaukums A/ lietotāja konta uz lietotāja bankas kontu, izskatāmajā gadījumā nav ietekmējošas nozīmes.

[3.8] Izvērtējot pārsūdzēto lēmumu, tiesa atzina, ka dienests likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 20.^{4}punkta un 9.panta pirmās daļas 5.punkta tiesību normas ir piemērojis atbilstoši to saturam un mērķim. Proti,

azartspēļu organizētājas SIA /Nosaukums A/ 2019.gadā izmaksas uz pieteicējas bankas kontu par kopējo summu 38 315,96 *euro* dienests pamatoti ir atzinis par azartspēļu laimestu, kas saskaņā ar minētajām tiesību normām ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[3.9] Satversmes 105.pantā nostiprinātās tiesības uz īpašumu nav absolūtas. Satversmes 105.pants paredz gan īpašuma tiesību netraucētu īstenošanu, gan arī valsts tiesības sabiedrības interesēs ierobežot īpašuma izmantošanu (*Satversmes tiesas 2015.gada 25.marta sprieduma lietā Nr.2014- 11-0103 15.punkts*). Jebkurā gadījumā personas tiesības uz īpašumu nav aplūkojamas atrauti no personas konstitucionālā pienākuma maksāt pienācīgā kārtībā noteiktos nodokļus (*Satversmes tiesas 2011.gada 13.aprīļa sprieduma lietā Nr. 2010-59-01 9.punkts*).

Izskatāmajā gadījumā tiesai nav pamata apšaubīt, ka strīdus tiesiskais regulējums par izložu un azartspēļu laimestu daļā, kas pārsniedz 3000 *euro*, aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu – 2017.gada 28.jūlija likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli". No likumprojekta 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 virkne nevalstisko organizāciju, tostarp „Latvijas Spēļu biznesa asociācija", kuras ir izteikušas savus priekšlikumus un ierosinājumus, sniedza 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 par iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanu izložu un azartspēļu laimestiem (*http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/FCF9FB2FA7E63CFAC225816000306231?OpenDocument)*.

Minēto iebildumu pamatojums pēc būtības satur tos pašus argumentus, kādus izteikusi pieteicēja 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 3 000 *euro*.

[3.10] Tiesiskajam regulējumam par izložu un azartspēļu laimestu aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir leģitīms mērķis – nodrošinātu veselības nozares finansējuma pieaugumu un budžeta ieņēmumu pietiekamību (Ministru kabineta 2017.gada 24.maijā rīkojums Nr.245 „Par Valsts nodokļu politikas pamatnostādnēm 2018.-2021.gadam"), kas ir visas sabiedrības interesēs.

Satversmes tiesa ir 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*).

Ņemot vērā minētos apsvērumus, tiesai neradās šaubas par likumdevēja tiesībām noteikt izložu un azartspēļu laimestus kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa objektu.

Tiesa nepiekrita pieteicējas argumentiem par laimestu dubultu aplikšanu ar nodokli. Piedaloties izlozē vai azartspēlē, privātpersona pērk maksas izklaides pakalpojumu. Savukārt izlozē vai azartspēlē gūtais laimests ir veiksmes gadījumā saņemts ienākums. Tādēļ tiesas ieskatā šādā gadījumā nav pamata runāt par dubultu aplikšanu ar nodokli.

[3.11] Tiesai neradās šaubas par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" tiesību normu, kas nosaka izložu un azartspēļu laimestu aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, atbilstību Satversmes 91.pantā ietvertajam tiesiskās vienlīdzības principam.

Satversmes 91.panta pirmais teikums nosaka: „Visi cilvēki Latvijā ir vienlīdzīgi likuma un tiesas priekšā". Tajā ietvertais vienlīdzības princips liedz valsts institūcijām izdot tādas normas, kas bez saprātīga pamata pieļauj atšķirīgu attieksmi pret personām, kuras atrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos. Šis princips pieļauj un pat prasa atšķirīgu attieksmi pret personām, kas atrodas atšķirīgos apstākļos, kā arī pieļauj atšķirīgu attieksmi pret personām, kas atrodas vienādos apstākļos, ja tam ir objektīvs un saprātīgs pamats (*Satversmes tiesas 2017.gada 11.oktobra sprieduma lietā Nr.2017-10-01 18.punkts*). Atšķirīgai attieksmei nav objektīva un saprātīga pamata, ja tai nav leģitīma mērķa vai ja nav samērīgas attiecības starp izraudzītajiem līdzekļiem un nospraustajiem mērķiem (*Satversmes tiesas 2018.gada 29.jūnija sprieduma lietā Nr.2017-25-01 25.punkts*). Lai pārbaudītu, vai konkrētā tiesiskajā situācijā ir ievērots vienlīdzības princips, jānoskaidro: 1) vai un kuras personas (personu grupas) atrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos; 2) vai apstrīdētā norma paredz vienādu vai atšķirīgu attieksmi pret šīm personām; 3) vai šāda attieksme ir noteikta ar normatīvajos aktos paredzētā kārtībā pieņemtu tiesību normu; 4) vai šādai attieksmei ir objektīvs un saprātīgs pamats, proti, vai tai ir leģitīms mērķis un vai ir ievērots samērīguma princips (*Satversmes tiesas 2018.gada 29.jūnija sprieduma lietā Nr.2017-28-0306 11.punkts*).

Pieteicēja, kā personas (personu grupas), kas atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos, norādījusi personas, kurām

taksācijas gadā gūto laimestu kopsumma pārsniedz azartspēlēs ieguldītos līdzekļus (pozitīva bilance) un personas, kurām taksācijas gadā gūto laimestu kopsumma ir mazāka par azartspēlēs ieguldītajiem līdzekļiem.

Taču norādāms, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiek aplikti visi izložu un azartspēļu laimesti daļā, kas pārsniedz 3000 *euro*, bet ne ienākumi, kas pārsniedz dalības izdevumus jeb izložu un azartspēļu rezultātā gūto peļņu. Personu salīdzināšana pēc to gūtās peļņas no dalības izlozēs vai azartspēlēs nav izvirzāma kā pazīme, pēc kuras būtu nosakāmas salīdzināmas personu grupas Satversmes 91.panta izpratnē, jo šī atšķirība veidojas atkarībā no veiksmes, bet ne apstrīdēto tiesību normu piemērošanas rezultātā.

[3.12] Apkopojot minēto, tiesa atzina, ka nav pamata vērsties Satversmes tiesā par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 20.^{4}punkta, 9.panta pirmās daļas 5.punkta, 15.panta divdesmit ceturtās daļas un 17.panta desmitās daļas 22.punkta neatbilstību Satversmes 91. un 105.pantam.

[3.13] Ņemot vērā minēto un izvērtējot pārsūdzēto lēmumu kopumā, tiesa secināja, ka pārsūdzētais lēmums ir atzīstams par tiesisku un pamatotu, bet pieteicējas pieteikums ir noraidāms.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 30.septembra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, lūdzot pieteikumu apmierināt.

Apelācijas sūdzība pamatota ar pieteikumā norādītajiem argumentiem, papildus norādot turpmāk minēto.

[4.1] Tiesa ir nepareizi iztulkojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmajā daļā un 7.pantā, kā arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 4.pantā minētā jēdziena „ienākums" nozīmi un nav ņēmusi vērā iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas mērķi, kļūdaini uzskatot, ka ar to apliekama arī paša spēlētāja iemaksātā dalības maksa.

[4.2] Atbilstoši Azartspēļu un izložu likuma 36.panta trešajai daļai, 53.panta pirmās daļas 2. un 3.punktam spēles konts, no kura tiek veikti pārskaitījumi uz spēlētāja kontu kredītiestādē, satur gan tīros laimestus, gan naudas summas, kuras spēlētājs iemaksā spēles kontā, lai segtu dalības maksas un citus ar azartspēlēm saistītos izdevumus. Spēlētājam ir tiesības šos līdzekļus no spēles konta pārskaitīt uz tam esošo kredītiestādes kontu arī gadījumos, ja nav gūti laimesti.

[4.3] Tādējādi Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12.punktā noteiktā definīcija „laimests" ietver ne tikai faktiski laimētās naudas summas, bet arī spēlētāja izmaksas (dalības maksas, likmes,) lai atvieglotu spēlētājam izmaksājamo summu aprēķināšanas un ar azartspēļu organizētāju savstarpējo norēķinu kārtību. Tādēļ „laimesta" skaidrojums Azartspēļu un izložu likuma izpratnē neatspoguļo tīro laimestu jeb patiesos personas ienākumus no azartspēļu spēlēšanas, kurus atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" mērķim varētu aplikt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[4.4] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 5.punkta izriet, ka būtiski ir aprēķināt tieši laimestu vērtības kopsummu taksācijas gada laikā. Veicot matemātiskus aprēķinus un vadoties no loģikas apsvērumiem, ir skaidrs, ka laimesta vērtību veido tīrais laimests jeb naudas ieguvums, atskaitot spēlētāja izdevumus – veiktās dalības maksas vai likmes.

Spriedumā norādītā iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtība ir neracionāla un neloģiska, jo atbilstoši šādai pieejai laimests kā naudas summa, kuru azartspēļu organizētājs izmaksā spēlētājam, neatspoguļo patieso spēlētāja finansiālo ieguvumu vai zaudējumus.

[4.5] Spēlētājam nav racionāla pamatojuma iemaksāt lielu naudas summu, liekot drošu likmi, jo, kaut arī nauda visticamāk tiks laimēta, tā būs salīdzinoši neliela attiecībā pret iemaksāto. Ja iedzīvotāju ienākuma nodoklis jāmaksā no visas spēlētājam izmaksātās summas (ieskaitot tā dalības maksu), tad, neskatoties uz iegūto laimestu, nodoklis būs tik liels, ka spēlētājs pēc nodokļa nomaksas faktiski cietīs zaudējumus, proti, saņems mazākus naudas līdzekļus nekā tam bija sākumā. Šādai iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai faktiski ir konfiscējošs raksturs. Tas neatbilst azartspēļu laimesta būtībai, un būtībā izslēdz spēlētājiem jebkādu vēlmi spēlēt azartspēles.

[4.6] Tiesa nepamatoti uzskata, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē ienākumi esot visi personas saņemtie naudas līdzekli. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" mērķis nav ar nodokli aplikt jebkurus personas saņemtos maksājumus, bet gan tikai tādus maksājumus, kuriem ir ienākumu gūšanas raksturs.

[4.7] Tiesa pēc būtības nav vērtējusi pieteicējas lūgumā par vēršanos Satversmes tiesā norādītos argumentus.

[4.8] Šajā lietā ir piemērojamas Satversmes tiesas 2022.gada 7.janvāra sprieduma atziņas lietā Nr.2021-06-01, kas balstās uz objektīvā neto principu.

[5] Dienests paskaidrojumos par apelācijas sūdzību uzskata to par nepamatotu, atsaucoties uz tiesas spriedumā minētajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[6] Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir noraidāms.

[7] 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 pieteicēja uzskata, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekama ir tikai tā azartspēļu organizētāja izmaksātā laimestu summas daļa, kas paliek pāri, atskaitot spēlētāja izmaksas par piedalīšanos spēlē, un kas pārsniedz 3000 *euro*.

[8] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa noteic, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šajā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējot Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 30.septembra sprieduma motivāciju, atzīst, ka pirmās instances tiesa pamatoti atzinusi, ka, aprēķinot iedzīvotāju ienākuma nodokli attiecībā uz laimestiem, nav jāņem vērā nodokļa maksātāja izdevumi par piedalīšanos azartspēlēs, un ka pārsūdzētais lēmums, ar kuru pieteicējai uzlikts pienākums samaksāt nodokļa maksājumus par SIA /Nosaukums A/ izmaksātajiem laimestiem 38 315,96 *euro* apmērā, ir tiesisks.

Tā kā pirmās instances tiesas sprieduma pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, apgabaltiesa pievienojas tā motivācijai (sk. šī sprieduma [3] punktu) un to neatkārto.

Papildus Administratīvā apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[9] Pieteicēja norāda, ka azartspēļu organizētājs, izmaksājot uz pieteicējas bankas norēķinu kontu laimestu, vienlaicīgi izmaksā arī spēlētāja veiktās iemaksas spēlētāja kontā, gan iemaksātās likmes dalībai azartspēlēs, kas nav ņemamas vērā aprēķinot iedzīvotāju ienākuma nodokli.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja strīdus periodā ir piedalījusies derībās un totalizatorā.

Saskaņā ar Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 5.punktu derības ir azartspēle, kurā tās dalībnieks piedalās, iemaksājot dalības maksu (likmi) un prognozējot kāda notikuma iespējamību vai neiespējamību, un kurā laimesta lielums ir atkarīgs no spēlētāja prognozes pareizības, iemaksātās likmes un spēles noteikumos paredzētā laimesta aprēķināšanas koeficienta.

Saskaņā ar Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 18.punktu 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.

No minētajām tiesību normām izriet, ka, lai piedalītos derībās vai totalizatorā, spēlētājam ir jāiemaksā noteikta dalības maksa (likme). Laimesta gadījumā laimēto summu aprēķina, likmes summu reizinot ar izvēlēto koeficientu.

Tādējādi, laimējot spēli, spēlētājam tiek izmaksāta laimesta summa, kuras vērtība ir atkarīga no veiktajām likmēm un koeficienta. Līdz ar to nav pamatots pieteicējas apgalvojums, ka veiksmes gadījumā spēlētājam tiek atmaksāta iemaksātā likme un laimests ir tikai tā daļa, kas pārsniedz iemaksāto likmi. Šāda interpretācija neatbilst arī Azartspēļu un izložu likumā ietvertajai laimesta definīcijai.

[10] Saskaņā ar Azartspēļu un izložu likuma 53.panta pirmās daļas 2.punktu 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.

Saskaņā ar Azartspēļu un izložu likuma 53.panta pirmās daļas 3.punktu interaktīvo azartspēļu organizētājs pēc spēlētāja pieprasījuma nodrošina viņa spēles kontā esošo līdzekļu pārskaitīšanu uz to pašu kredītiestādes kontu, no kura tika pārskaitīti likmju izdarīšanai paredzētie līdzekļi.

No minētajām tiesību normām izriet un par to lietā nav strīda, ka naudas plūsma konkrētā spēlētāja spēles kontā atspoguļo spēlētāja iemaksas dalībai azartspēlēs un azartspēļu organizētāja veiktās laimestu izmaksas spēlētājam. Pēc spēlētāja pieprasījuma azartspēļu organizētājs pārskaita spēlētāja norādīto summu no spēles konta uz spēlētāja kredītiestādes kontu.

Tādējādi jāpiekrīt pieteicējai, ka gadījumos, kad spēles kontā atrodas gan laimētās summas, gan vēl neizlietotie līdzekļi likmju veikšanai, pārskaitot līdzekļus no spēles konta uz kredītiestādes kontu, pārskaitītā summa var neatspoguļot tikai un vienīgi spēlētāja laimesta apmēru.

Ievērojot minēto un Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12.punktā noteikto, ka laimests ir naudas summa, kuru spēlētājam saskaņā ar azartspēles noteikumiem laimēšanas gadījumā izmaksā azartspēles organizētājs, lai objektīvi noskaidrotu kopējo laimestu apmēru noteiktā laika periodā, ziņas par laimestiem būtu jāiegūst no azartspēļu organizētāja veiktajām iemaksām spēlētāja spēles kontā. Saskaņā ar Azartspēļu un izložu likuma $54.^1$panta sesto un septīto daļu interaktīvās azartspēles organizētājam ir pienākums informāciju par visām spēlētāja spēles kontā iemaksātajām un no tā izmaksātajām summām vai citiem darījumiem glabāt sistēmas auditpierakstos piecus gadus.

Izskatāmajā gadījumā dienests noskaidrojis, ka no pieteicējas spēles konta uz pieteicējas kredītiestādes kontu izmaksāti 38 315,96 *euro*, un šo summu dienests atzinis par azartspēlēs gūto laimestu kopsummu, kura ņemama vērā, aprēķinot iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Apgabaltiesas ieskatā konkrētajā gadījumā apstāklis, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām dienests nav izmantojis ziņas par SIA /Nosaukums A/ izmaksātajiem laimestiem uz pieteicējas spēles kontu, nav novedis pie nepareiza nodokļa aprēķina, jo lietā nav strīda, ka 2019.gadā SIA /Nosaukums A/ uz pieteicējas spēles kontu izmaksātā laimestu kopsumma sakrīt ar uz kredītiestādes kontu izmaksāto līdzekļu kopsummu. Lietā nav iesniegti pierādījumi par pretējo.

[11] Izvērtējot lietā piemērojamās tiesību normas saistībā ar pieteicējas argumentiem par vienlīdzības principa

pārkāpumu, netaisnīgumu un nesamērību, apgabaltiesai, pievienojoties pirmās instances tiesas motīviem jautājumā par vēršanos Satversmes tiesā, neradās šaubas par piemērojamo tiesību normu atbilstību Satversmes 91.pantam un 105.panta pirmajam un trešajam teikumam, ciktāl tās attiecas uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu no azartspēlēs gūtajiem ienākumiem. Pieteicējas apelācijas sūdzība kopumā nesatur jaunu argumentāciju vai apsvērumus, uz kuriem pirmās instances tiesa nebūtu sniegusi atbildes spriedumā.

[12] Administratīvā apgabaltiesa piekrīt dienestam, ka pieteicēja nepamatoti raugās uz azartspēļu spēlēšanu kā uz saimniecisko darbību, taču šāds skatījums uz azartspēlēm pieteicējas gadījumā pēc būtības ir nepareizs, jo nav konstatējamas pieteicējas darbības, ko varētu raksturot atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[1]pantā minētajai definīcijai, proti, ka par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību.

Ievērojot minēto, šajā lietā nav pamata piemērot Satversmes tiesas 2022.gada 7.janvāra sprieduma atziņas lietā Nr.2021-06-01 par objektīvā neto principu, kas paredz, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmēram ir jābūt atkarīgam no reālā ienākuma un jāparedz iespēja atskaitīt izdevumus. Minētās atziņas izteiktas saistībā ar regulējumu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanu ienākumiem no saimnieciskās darbības.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2021.gada 16.februāra lēmuma Nr.31.1-22.8/22.8/1299 atcelšanu.

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

Tiesnese referente S.Liniņa

Tiesneses I.Kaļiņina

R.Paegle