**Iedzīvotāju ienākuma nodoklis no izložu un azartspēļu laimestiem**

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2024.gada 27.augusta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420144321, SKA****‑100/2024**

[ECLI:LV:AT:2024:0827.A420144321.16.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/537963.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatores Vēsma Kakste un Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 16.februāra lēmuma Nr. 31.1-22.8/22.8/1299 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 19.maija spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai [pers. A] veica datu atbilstības pārbaudi un konstatēja, ka pieteicēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijā par 2019.gadu nav deklarējusi azartspēļu organizētājas SIA „Optibet” izmaksātos laimestus, nav aprēķinājusi un samaksājusi nodokli no tiem. Līdz ar to ar Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 16.februāra lēmumu Nr. 31.1-22.8/22.8/1299 kā galīgo administratīvo aktu pieteicējai aprēķināts budžetā maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis un nokavējuma nauda.

Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2022.gada 19.maija spriedumu pievienojās pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai un noraidīja pieteikumu. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] 2017.gada 28.jūlija grozījumu rezultātā likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” tika ietverts tiesiskais regulējums par nodokļa piemērošanu izložu un azartspēļu laimestiem, kas pārsniedz 3000 *euro*, tika noteikta piemērojamā nodokļa likme un nodokļa ieturēšanas kārtība (likuma 8.panta trešās daļas 20.4punkts, 9.panta pirmās daļas 5.punkts, 15.panta divdesmit ceturtā daļa, 17.panta desmitā daļa). Iekļaujot likumā minētās tiesību normas, likumdevējs nav paredzējis nodokļa maksātāja tiesības no izložu un azartspēļu laimestiem atskaitīt ar to gūšanu saistītos izdevumus.

[2.2] Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nav ietverts jēdziena „laimests” skaidrojums, taču šis skaidrojums rodams Azartspēļu un izložu likumā. No šā likuma 1.panta 12.punkta izriet, ka laimests ir visa spēlētājam laimēšanas gadījumā izmaksātā summa neatkarīgi no spēlētāja iemaksām laimesta gūšanai. Arī no Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 22.1punkta, interpretējot to kopsakarā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 20.4punktu, izriet, ka ar nodokli apliek tās spēlētāja laimētās naudas summas, kuras azartspēļu organizētājs izmaksājis spēlētājam.

[2.3] No Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 5. un 18.punkta, kur sniegts jēdzienu „derības” un „totalizators” skaidrojums, izriet: lai piedalītos derībās vai totalizatorā, spēlētājam 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 iemaksātajām likmēm un koeficienta. Līdz ar to nav pamatots pieteicējas apgalvojums, ka veiksmes gadījumā spēlētājam tiek atmaksāta iemaksātā likme un ka laimests ir tikai tā daļa, kas pārsniedz iemaksāto likmi.

[2.4] Pieteicēja nepamatoti uzskata, ka izskatāmajā lietā piemērojami Ministru kabineta 1997.gada 1.jūlija noteikumi Nr. 233 „Kārtība, kādā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekami fiziskās personu ienākumi no izlozēm un azartspēlēm”. Tie ir zaudējuši spēku jau 2012.gada 1.janvārī un tādējādi nevar tikt piemēroti notikumiem, kas norisinājās 2019.gadā.

[2.5] Atziņas, kas ir norādītas Senāta 2020.gada 30.aprīļa spriedumā lietā Nr. SKA-3/2020, uz ko atsaucas pieteicēja, uz izskatāmo lietu nav attiecināmas, jo Senāts minētajā lietā vērtējis tāda personas saņemtā maksājuma raksturu, kādu likumdevējs likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nav regulējis. Turpretim izskatāmajā gadījumā likumdevējs līdz ar grozījumiem likumā skaidri un nepārprotami noteicis, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums ir izložu un azartspēļu laimests.

[2.6] Ņemot vērā Satversmes tiesas atzīto, ka personai ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no visiem ienākumiem, ciktāl likumdevējs nav paredzējis citādi, atzīstams, ka visi nodokļu maksātāja saņemtie naudas līdzekļi kā laimesti ir uzskatāmi par ienākumiem, kas attiecīgi apliekami ar nodokli. Nodokļu maksātāja izklaides izdevumi nevar tikt pielīdzināti attaisnotajiem izdevumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izpratnē.

[2.7] Salīdzinot pieteicējas iemaksas SIA „Optibet” spēles kontā un SIA „Optibet” izmaksas uz pieteicējas kredītiestādes kontu ar pieteicējas veiktajām likmēm un saņemtajiem laimestiem, secināms, ka pēc iemaksu izdarīšanas SIA „Optibet” pieteicējas spēles kontā pieteicēja veica likmes; pieteicēja nav veikusi tādas iemaksas SIA „Optibet” spēles kontā, kuras netiktu tālāk iemaksātas SIA „Optibet” kontā likmju veidā. Attiecīgi arī pieteicējas saņemtos laimestus SIA „Optibet” ir regulāri izmaksājusi pieteicējai uz viņas kontu kredītiestādē. Tādēļ izskatāmajā gadījumā nav izšķirošas nozīmes apstāklim, ka no kredītiestādes konta iemaksas veiktas SIA „Optibet” spēles kontā un tikai pēc tam likmju veidā tiek iemaksātas SIA „Optibet” kontā, un otrādi – SIA „Optibet” laimestu izmaksā SIA „Optibet” pieteicējas spēles kontā un tikai pēc lietotāja pieprasījuma laimestu summas tiek pārskaitītas no SIA „Optibet” spēles konta uz spēlētāja kredītiestādes kontu.

[2.8] Ievērojot Azartspēļu un izložu likuma 53.panta pirmās daļas 2. un 3.punktu, secināms, ka naudas plūsma spēles kontā atspoguļo spēlētāja iemaksas dalībai azartspēlēs un azartspēļu organizētāja izmaksātos laimestus spēlētājam. Pēc spēlētāja pieprasījuma azartspēļu organizētājs pārskaita spēlētājam 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 iemaksai, pārskaitot līdzekļus no spēles konta uz kredītiestādes kontu, pārskaitītā summa var neatspoguļot vienīgi spēlētāja laimesta apmēru. Ievērojot Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12.punktā norādīto laimesta skaidrojumu, secināms: lai objektīvi noskaidrotu kopējo laimestu apmēru noteiktā laika posmā, ziņas par laimestiem jāiegūst no azartspēļu organizētāja izmaksātajiem laimestiem spēlētājam uz viņa spēles kontu.

Izskatāmajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests noskaidrojis, ka no pieteicējas spēles konta uz pieteicējas kredītiestādes kontu izmaksāti 38 315,96 *euro*, un šo summu atzinis par azartspēlēs gūto laimestu kopsummu, kas apliekama ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Dienests izskatāmajā gadījumā nav izmantojis ziņas par SIA „Optibet” izmaksātajiem laimestiem uz pieteicējas spēles kontu. Taču tas nav novedis pie nepareiza aprēķina, jo lietā nav strīda, ka 2019.gadā SIA „Optibet” uz pieteicējas spēles kontu izmaksātā laimestu kopsumma sakrīt ar to līdzekļu kopsummu, kas pārskaitīti uz kredītiestādes kontu.

[2.9] Atbilstoši Satversmes tiesas atzītajam Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 105.pantā nostiprinātās tiesības uz īpašumu nav absolūtas. Izskatāmajā gadījumā nav rodams pamats apšaubīt, ka strīdus tiesiskais regulējums par izložu un azartspēļu laimestu aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli daļā, kas pārsniedz 3000 *euro*, ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu. Šim tiesiskajam regulējumam ir leģitīms mērķis – nodrošināt veselības nozares finansējuma pieaugumu un budžeta ieņēmumu pietiekamību, kas ir visas sabiedrības interesēs. Tā kā, piedaloties izlozē vai azartspēlē, persona pērk izklaides pakalpojumu, nav pamatots pieteicējas arguments par laimestu dubultu aplikšanu ar nodokli.

Tāpat nav rodams pamats apšaubīt strīdus tiesiskā regulējuma atbilstību Satversmes 91.pantā nostiprinātajam tiesiskās vienlīdzības principam. 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 izolēs 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 strīdus tiesību normu piemērošanas rezultāta.

Ievērojot minēto, nav pamata vērsties Satversmes tiesā ar pieteikumu par strīdus normu atbilstību Satversmes 91. un 105.pantam.

[3] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Tiesa nepareizi iztulkojusi Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 5., 12. un 18.punktu, kā arī nepamatoti nav piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 5.punktu.

[3.2] Tiesa pamatoti atzinusi, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām Valsts ieņēmumu dienests nav izmantojis ziņas par SIA „Optibet” izmaksātajiem laimestiem uz pieteicējas spēles kontu. Lietā šādu ziņu nav. Līdz ar to ir nepamatots un neizprotams tiesas secinājums, ka lietā nav strīda, ka SIA „Optibet” 2019.gadā uz pieteicējas spēles kontu izmaksātā laimestu kopsumma sakrīt ar to līdzekļu kopsummu, kas no spēles konta izmaksāta uz pieteicējas kredītiestādes kontu. Šā iemesla dēļ nav pamata uzskatam, ka pieteicēja kredītiestādes kontā ir saņēmusi laimestu.

[3.3] Lai varētu piedalīties spēlē, spēlētājam jāiemaksā dalības maksa (likme). Maksa par pakalpojumu jeb dalības likme nav uzskatāma par spēlētāja ieguvumu jeb ienākumu. Tāpēc tā ir jāatskaita no spēlētāja organizētāja spēlētājam izmaksātā laimesta un ar nodokli jāapliek tikai tīrais laimests jeb reālais ienākums. Tas izriet no objektīvā neto principa, ko izvērsti ir skaidrojusi Satversmes tiesa. Pretējā gadījumā veidojas situācija, ka spēlētājam jāmaksā nodoklis no līdzekļiem, kurus viņš samaksājis, lai piedalītos spēlē, laimestu nav saņēmis, bet cietis zaudējumus. Šāda situācija ir absurda un netaisnīga, jo tiek pārkāpts princips par ienākumu dubultu neaplikšanu ar nodokli un šādai nodokļa aprēķināšanai ir konfiscējošs raksturs.

[3.4] Lietā piemērotās tiesību normas tiesa ir tulkojusi tikai gramatiski un formāli, līdz ar to ir nonākusi pie nepareiza un netaisnīga rezultāta. Turklāt tiesa nav vērtējusi minētos pieteicējas argumentus. Pieteicēja uz to vērsa arī apgabaltiesas uzmanību, taču apgabaltiesa vienīgi pievienojās pirmās instances tiesas spriedumam, atstājot bez ievērības apelācijas sūdzības argumentus par tiesību normu nepareizu interpretēšanu un piemērošanu.

[3.5] Tiesa nav ņēmusi vērā arī pieteicējas argumentus, ka tiesiskais regulējums par laimestu aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli nav saprotams un nav pieņemts pienācīgā kārtā.

[3.6] Tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 104.pantu, jo nav pārbaudījusi piemērojamo tiesību normu konstitucionalitāti. Pieteicēja norādīja virkni argumentu, kāpēc piemērojamās tiesību normas neatbilst Satversmes 91.panta pirmajam teikumam un 105.panta pirmajam un trešajam teikumam.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par pieteicējas kasācijas sūdzību iesniegtajos paskaidrojumos norāda, ka tiesas spriedums ir pareizs un pamatots.

**Motīvu daļa**

[5] Kasācijas tiesvedībā jānoskaidro, vai apgabaltiesa pareizi interpretējusi Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 5., 12. un 18.punktu, kā arī vai apgabaltiesai bija jāpiemēro likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 5.punkts.

Vispirms Senāts konstatē, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 5.punktu ir piemērojusi pirmās instances tiesa, savukārt apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, ir pievienojusies pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai. Tādējādi kasācijas tiesvedībā, ievērojot kasācijas sūdzības argumentus, pārbaudāms, vai tiesa minēto tiesību normu ir interpretējusi un piemērojusi pareizi.

[6] Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 5., 12. un 18.punkts sniedz jēdzienu „derības”, „laimests” un „totalizators” skaidrojumu.

Proti, 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.

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.

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.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.pants nosaka ar nodokli neapliekamo ienākumu veidus, savukārt 8.pants nosaka gada apliekamā ienākuma avotus. Tāpēc 9.panta normas interpretējamas kopsakarā ar 8.panta normām.

Saskaņā ar 8.panta trešās daļas 20.4punktu pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti izložu un azartspēļu laimesti, ja šā likuma 9.panta pirmās daļas 5.punktā nav noteikts citādi. 9.panta pirmās daļas 5.punkts noteic, 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*.

Tiesa, interpretējot minētās tiesību normas, atzinusi, ka laimests ir visa tā summa, ko azartspēļu organizētājs ir izmaksājis spēlētājam, un, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekama tā laimestu kopsumma, kas pārsniedz 3000 *euro*. Turpretim pieteicēja uzskata, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekams tikai tīrais laimests (ja tas pārsniedz 3000 *euro*). Pieteicējas ieskatā tīro laimestu aprēķina tādējādi, ka no spēles organizētāja spēlētājam izmaksātās summas atskaita spēlētāja izdevumus – spēlētāja samaksātās dalības maksas (likmes). Pieteicēja uzskata, ka to pamato iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinos piemērojamais objektīvā neto princips.

[7] Senāts konstatē, ka atbildes uz minētajiem pieteicējas argumentiem ir sniegtas Satversmes tiesas 2024.gada 13.jūnija spriedumā lietā Nr. [2023-33-01](https://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2024/06/2023-33-01_spriedums.pdf) (turpmāk – Satversmes tiesas 2024.gada 13.jūnija spriedums). Ar šo spriedumu Satversmes tiesa atzinusi, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 20.4punkts un 9.panta pirmās daļas 5.punkts atbilst Satversmes 105.panta pirmajiem trim teikumiem (nosaka: ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu.).

Vērtējot minēto tiesību normu satversmību, Satversmes tiesa norādījusi turpmāk minēto (sk. Satversmes tiesas 2024.gada 13.jūnija sprieduma 13.–17.punktu).

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 20.4punkta un 9.panta pirmās daļas 5.punkta normas ierobežo Satversmes 105.panta pirmajos trijos teikumos ietvertās pamattiesības, taču šim ierobežojumam ir leģitīmi mērķi – citu cilvēku tiesību un sabiedrības labklājības aizsardzība.

Vērtējot, vai likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti šo mērķu sasniegšanai, Satversmes tiesa norādījusi, ka pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no visa izložu un azartspēļu laimesta var mazināt izložu un azartspēļu atkarības rašanos vai pastiprināšanos, kā arī tas nodrošina lielākus valsts budžeta ieņēmumus, kuri var tikt izmantoti sabiedrības labklājības aizsardzībai. Līdz ar to likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķu sasniegšanai.

Satversmes tiesa arī atzinusi, ka nav citu, saudzējošāku līdzekļu, ar kuriem pamattiesību ierobežojuma leģitīmos mērķus varētu sasniegt vismaz tādā pašā kvalitātē. Šajā kontekstā Satversmes tiesa secinājusi, ka tāds regulējums, kas paredzētu iedzīvotāju ienākuma nodokli no izložu un azartspēļu laimestiem aprēķināt, no laimestu summas atskaitot ar dalību spēlēs saistītos izdevumus, pirmkārt, nesasniegtu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 20.4punkta un 9.panta pirmās daļas 5.punkta normas mērķi mazināt izložu un azartspēļu atkarības risku. Proti, ja varētu atskaitīt ar dalību izlozēs un azartspēlēs saistītos izdevumus, tad būtu maksājams mazāks nodoklis vai arī tas vispār nebūtu jāmaksā. Tad izlozes un azartspēles kļūtu spēlētājiem pievilcīgākas. Bet, jo lielāks maksājamais nodoklis, jo vairāk tas attur no potenciālas iesaistīšanās izlozēs un azartspēlēs. Otrkārt, piedāvātais alternatīvais regulējums samazinātu valsts budžetā un pašvaldību budžetos iekasēto ieņēmumu apmēru. Tādējādi leģitīmie mērķi netiktu sasniegti tādā pašā kvalitātē.

Satversmes tiesa arī norādījusi, ka, ņemot vērā izložu un azartspēļu būtību, to spēlētājam jārēķinās, ka reālais ieguvums var būt neliels vai pat mazāks nekā izdevumi par dalību attiecīgajā spēlē. Katram spēlētājam ir iespēja iepazīties ar informāciju par kārtību vai nosacījumiem laimesta saņemšanai un laimesta lielumu attiecīgās izlozes vai azartspēles noteikumos. Secīgi spēlētājam jārēķinās arī ar to, ka viņam ir pienākums maksāt nodokli no likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” noteiktā nodokļa objekta – kopējās taksācijas gadā iegūtās laimestu summas. Rezultātā Satversmes tiesa atzinusi, ka likumdevējs uz iedzīvotāju ienākuma nodokli no izložu un azartspēļu laimestiem var neattiecināt objektīvā neto principu, kas vispārīgi paredz: lai noteiktu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu, jābūt iespējai atskaitīt ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus.

[8] Ņemot vērā iepriekš norādītos Satversmes tiesas secinājumus un atziņas, ir nepamatots pieteicējas viedoklis, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekama starpība starp azartspēļu organizētāja spēlētājam izmaksāto naudas summu un spēlētāja azartspēļu organizētājam samaksāto dalības maksu (likmi).

[9] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tāda iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtība, kādu par pareizu atzinusi apgabaltiesa, proti, neņemot vērā spēlētāja samaksāto dalības maksu (likmi), ir absurda un nesamērīga, jo tādējādi tiek pārkāpts princips par ienākuma dubultu neaplikšanu ar nodokli un šādai nodokļa aprēķināšanas kārtībai ir konfiscējošs raksturs.

Senāts konstatē, ka Satversmes tiesa 2024.gada 13.jūnija spriedumā ir vērtējusi arī šādus argumentus. Satversmes tiesa atzinusi, ka izložu un azartspēļu spēlētājs, veicot iemaksas dalībai spēlē, maksā par izklaides pakalpojumu un tā rezultātā iegūtais laimests ir jauns spēlētāja ienākums, par kuru maksājams ienākuma nodoklis likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” noteiktajā kārtībā. Spēlētājam nav pamata uzskatīt, ka visi viņa taksācijas gadā veiktie izdevumi par dalību izlozēs un azartspēlēs būtu attiecināmi uz visiem viņa taksācijas gadā gūtajiem laimestiem. Līdz ar to iedzīvotāju ienākuma nodoklis no izložu un azartspēļu laimestiem netiek maksāts dubultā apmērā par vieniem un tiem pašiem nodokļu maksātāja līdzekļiem un šo nodokli nevar uzskatīt par konfiscējošu (*Satversmes tiesas 2024.gada 13.jūnija sprieduma 18.2.punkts*).

Līdz ar to minētie kasācijas sūdzības argumenti ir nepamatoti.

[10] Tāpat ir nepamatots kasācijas sūdzības arguments, ka tiesiskais regulējums, kā tiek aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis no laimestiem, ir neskaidrs un pieņemts nepienācīgā kārtā.

Atbilde arī uz šo argumentu meklējama Satversmes tiesas 2024.gada 13.jūnija spriedumā. Satversmes tiesa atzinusi, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 20.4punkta un 9.panta pirmās daļas 5.punkta normas ir pietiekami skaidri formulētas, lai persona varētu izprast no tām izrietošo tiesību un pienākumu saturu un paredzēt to piemērošanas sekas; minētajās normās ietvertais pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtajām tiesību normām (*Satversmes tiesas 2024.gada 13.jūnija sprieduma 14.1.punkts*).

[11] Apkopojot iepriekš norādīto, Senāts atzīst, ka minētie kasācijas sūdzības argumenti nerada pamatu apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

[12] Vienlaikus Senāts norāda turpmāk minēto.

Atbilstoši pieteicējas uzsvērtajam pieteicēja izskatāmajā gadījumā ir piedalījusies interaktīvajās azartspēlēs.

Saskaņā ar Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 6.punktu interaktīvā azartspēle ir azartspēle, kurā spēlētājs var piedalīties, izmantojot elektronisko sakaru pakalpojumus. Atbilstoši likuma 44.panta pirmajai daļai ar elektronisko sakaru pakalpojumu starpniecību ir atļauts organizēt spēļu automātu spēles, ruletes (cilindriskās spēles), kāršu spēles, kauliņu spēles, bingo, totalizatorus, derības un veiksmes spēles pa tālruni. Katram spēles veidam ir savi noteikumi. No minētā likuma 53.pantā aprakstītās interaktīvo azartspēļu organizēšanas kārtības izriet, ka savstarpējie norēķini starp interaktīvo azartspēļu organizētāju un spēlētāju notiek, izmantojot Latvijas Republikā reģistrētā kredītiestādē atvērtu kontu un katram spēlētajam uz spēļu organizētāja servera izveidoto īpašo spēles kontu. Spēlētājs no sava konta kredītiestādē ieskaita naudas līdzekļus savā spēles kontā, no kura spēlētājs maksā dalības maksu (likmi) un kurā spēles organizētājs iemaksā spēlētāja laimestu. Lai saņemtu spēles kontā esošos naudas līdzekļus, tie tiek pārskaitīti uz spēlētāja kontu kredītiestādē.

Satversmes tiesa 2024.gada 13.jūnija spriedumā norādījusi: to, kas ir uzskatāms par azartspēles vai izlozes laimestu, nosaka azartspēles vai izlozes organizētājs attiecīgās spēles noteikumos. Turklāt laimests tiek izmaksāts laimēšanas gadījumā. Tātad tas, vai līdzekļi, ko spēlētājs no interaktīvās azartspēles konta iemaksā savā bankas kontā, ir uzskatāmi par laimestu, ir atkarīgs no konkrētās spēles noteikumiem un tā, vai attiecīgie līdzekļi ir izmantoti spēlei (*Satversmes tiesas 2024.gada 13.jūnija sprieduma 18.2.punkts*).

Ievērojot minēto, ir pamatots pieteicējas arguments, ka pareizai nodokļa aprēķināšanai jānoskaidro, vai kredītiestādes kontā no spēles konta saņemtie naudas līdzekļi tika izmantoti spēlē.

[13] Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienests ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplicis to naudas summu, kas no pieteicējas spēles konta iemaksāta pieteicējas kredītiestādes kontā. Apgabaltiesa konstatējusi, ka dienests nav izmantojis ziņas par SIA „Optibet” izmaksātajiem laimestiem uz pieteicējas spēles kontu, proti, dienests pamatojies vienīgi uz ziņām par naudas kustību starp pieteicējas spēles kontu un pieteicējas kontu kredītiestādē. Tam piekrīt arī pieteicēja. Vienlaikus apgabaltiesa atzinusi, ka tas nav novedis pie nepareizas nodokļa aprēķināšanas, jo lietā nav strīda, ka 2019.gadā SIA „Optibet” uz pieteicējas spēles kontu izmaksātā laimestu kopsumma sakrīt ar to naudas līdzekļu kopsummu, kas izmaksāti uz pieteicējas kontu kredītiestādē. Šādam secinājumam pieteicēja nepiekrīt un norāda, ka lietā nav ziņu par SIA „Optibet” izmaksātajiem laimestiem uz pieteicējas spēles kontu.

Valsts ieņēmumu dienests, atbildot uz minēto pieteicējas argumentu, paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka lietas materiālos ir SIA „Optibet” sniegtā informācija par pieteicēju, tostarp pieteicējas spēles konta pārskata datne, kurā norādīta informācija par darījumiem – transakcijas ID, spēles veids, datums un laiks, laimesti/likmes. Līdz ar to dienesta ieskatā no lietas materiāliem ir konstatējams, kad, kāda veida spēlē un kādā apmērā pieteicēja iemaksāja likmi, kad un kādā apmērā saņēma laimestu, kad un kādā apmērā iemaksāja nākamo likmi. Tādējādi dienests uzskata, ka, izmantojot lietojumprogrammas *Microsoft Excel* funkcionalitātē iestrādātos datu atlases filtrus, ir iespējams konstatēt gan pieteicējas laimētās, gan zaudētās summas, gan arī aprēķināt 2019.gada griezumā zaudēto summu bilanci. Dienests arī norāda, ka no minētajiem pierādījumiem nav konstatējamas tādas pieteicējas spēles kontā iemaksātās naudas summas, kuras pieteicēja nebūtu izmantojusi kā likmi (maksu) dalībai azartspēlē.

Senāts atzīst, ka minētais skaidrojums ir vērsts uz faktisko apstākļu un pierādījumu pārbaudi un vērtēšanu. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam faktisko apstākļu un pierādījumu pārbaude un vērtēšana neietilpst kasācijas instances tiesas kompetencē, tas ir tās tiesas uzdevums, kura izskata lietu pēc būtības. Senātam jāpārbauda, vai tiesa ir pienācīgi noskaidrojusi un novērtējusi apstākļus, kas ir būtiski, lai konstatētu, vai pieteicējas kredītiestādes kontā no spēles konta saņemtie naudas līdzekļi ir atzīstami par laimestu.

[14] Kā jau minēts, apgabaltiesa ir atzinusi, ka 2019.gadā spēļu organizētājs uz pieteicējas spēles kontu izmaksājis tādu pašu summu, kāda no pieteicējas spēles konta iemaksāta pieteicējas kontā kredītiestādē. Apgabaltiesa nav norādījusi pierādījumus, ar ko pamatots šāds secinājums. Savukārt pirmās instances tiesas spriedumā, kura argumentācijai apgabaltiesa ir pievienojusies, norādīts, ka no SIA „Optibet” sniegtās informācijas izriet, ka pieteicēja nav veikusi tādas iemaksas SIA „Optibet” pieteicējas spēles kontā, kuras netiktu tālāk iemaksātas SIA „Optibet” kontā likmju veidā. Tiesa ir atsaukusies uz konkrētiem lietas materiāliem (*1.sējuma 98.–109.lapu, 110.–119.lapu, 144.–250.lapu*). Tas liek domāt, ka minēto secinājumu tiesa pamatojusi ar šajos materiālos esošajām ziņām. Senāts konstatē, ka šajos materiālos norādīta pietiekami apjomīga un detalizēta informācija. Savukārt tiesas spriedumā tikai vispārīgi norādītas summas, transakciju skaits u.tml. Turklāt, atsaucoties uz minētajiem materiāliem, pirmās instances tiesa spriedumā norādījusi, kādu naudas summu SIA „Optibet” ir izmaksājusi uz pieteicējas kontu kredītiestādē, taču spriedumā nav norādīts, cik lielus līdzekļus SIA „Optibet” ieskaitījusi pieteicējas spēles kontā un kādi pierādījumi to pamato. Turklāt tiesa spriedumā nav atsaukusies uz visiem lietas materiāliem, kuros iekļauta informācija par pieteicējas darbībām (*lietas 1.sējuma 120.–143.lapa*, kur norādīta informācija par pieteicējas iemaksām no kredītiestādes konta uz SIA „Optibet” kontu). Līdz ar to nav rodama pārliecība, ka tiesa ir pārbaudījusi un novērtējusi visus lietā esošos pierādījumus. Tāpat ņemams vērā Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā norādītais, ka dienests lēmumā neatspoguļos detalizētus aprēķinus, ievērojot citstarp pieteicējas veikto likmju un gūto laimestu sistemātiskumu un apjomu. Dienesta lēmumā norādīts vienīgi piemērs par pieteicējas veiktajām transakcijām, no kā secināts, ka pieteicēja ir guvusi laimestus. Arī tas tiesas spriedumā nav vērtēts un pārbaudīts, kā arī nav skaidrots, vai dienests, nosakot kopējo budžetā maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmēru, ir pievērsis uzmanību tam, vai pieteicēja visus no konta kredītiestādē spēles kontā ieskaitītos līdzekļus ir izmantojusi spēlē.

Ievērojot minēto, Senāts piekrīt pieteicējai, ka tiesa ar pierādījumiem nav pamatojusi secinājumu, ka pieteicēja kredītiestādes kontā ir saņēmusi tikpat lielu summu, kādu to ir izmaksājusi SIA „Optibet” uz pieteicējas spēles kontu. Ņemot vērā iepriekš norādītās Satversmes tiesas atziņas par laimestiem interaktīvo azartspēļu gadījumā, tas ir pamats apgabaltiesas sprieduma atcelšanai un lietas nodošanai jaunai izskatīšanai.

[15] Vienlaikus Senāts atgādina, ka nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju (piemēram, *Senāta 2017.gada 28.februāra sprieduma lietā Nr.*[*SKA-39/2017*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/300802.pdf)*, A420368712, 9.punkts un tajā minētais nolēmums*). Tāpēc lietas izskatīšanā pieteicējai līdzdarbojoties jāsniedz pierādījumos balstīti paskaidrojumi par to, vai pieteicējas kredītiestādes kontā no spēles konta saņemtie līdzekļi tika izmantoti spēlē. Šajā sakarā tiesai jāvērtē arī pieteicējas apstrīdēšanas iesniegums, kurā pieteicēja skaidro, ka 2019.gadā piedalījās likmju izdarīšanā, norāda summas, ko pieteicēja iemaksājusi spēles kontā, un summas, ko spēles organizētājs izmaksājis pieteicējai, kā rezultātā skaidro, kāpēc pieteicējas ieskatā neveidojas ar nodokli apliekamais ienākums. Senāts konstatē, ka atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā norādītajam pieteicēja dienestam ir sniegusi vairākus paskaidrojumus. Vērtējot pieteicējas nostājas konsekvenci un jautājumu, vai visi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliktie līdzekļi tika izmantoti spēlē, tiesai jāņem vērā arī pieteicējas Valsts ieņēmumu dienestam sniegtie paskaidrojumi nodokļu pārbaudes laikā.

[16] Pieteicēja 2024.gada 8.jūlijā Senātam iesniedza viedokli izskatāmajā lietā. Tas ir pamatots ar jauniem, iepriekš kasācijas sūdzībā neminētiem argumentiem, līdz ar to tas pēc būtības uzskatāms par kasācijas sūdzības papildinājumu. Tā kā papildinājums iesniegts pēc kasācijas sūdzības iesniegšanai noteiktā termiņa, tas atstājams bez izskatīšanas (*Senāta 2020.gada 8.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-27/2020,* [*ECLI:LV:AT:2020:1208.A43010215.2.S*](https://manas.tiesas.lv:443/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/432511.pdf)*, 22.punkts un tajā minētais nolēmums*).

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 19.maija spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt [pers. A] drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.