**Nodokļu maksātāja līdzdarbības pienākums ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekama izložu un azartspēļu laimesta gadījumā**

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

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420283321, SKA****‑192/2024**

[ECLI:LV:AT:2024:0827.A420283321.13.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/537961.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 2.novembra lēmuma Nr. 31.1-22.10/22.10/10477 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 14.februāra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējam [pers. A] veica datu atbilstības pārbaudi un konstatēja, ka pieteicējs iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijā par 2019.gadu nav deklarējis azartspēļu organizētājas SIA „Optibet” izmaksātos laimestus, nav aprēķinājis un samaksājis nodokli no tiem. Līdz ar to ar Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 2.novembra lēmumu Nr. 31.1-22.10/22.10/10477 kā galīgo administratīvo aktu pieteicējam aprēķināts budžetā maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis un nokavējuma nauda.

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

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2023.gada 14.februāra spriedumu pievienojās pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai un noraidīja pieteikumu. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Lietā ir strīds, vai naudas summa, ko pieteicējs no sava SIA „Optibet” spēles konta pārskaitījis uz savu kontu kredītiestādē, ir atzīstama par laimestu, kas apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[2.2] Līdz 2017.gada 31.decembrim likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 5.punkts noteica, ka izložu un azartspēļu laimesti netiek aplikti ar nodokli. Savukārt 2018.gada 1.janvārī stājās spēkā grozījumi minētajā likumā un likums tika papildināts ar 8.panta trešās daļas 20.4punktu. Tas paredz, ka azartspēļu un izložu laimests ir ar nodokli apliekams ienākums, ja šā likuma 9.panta pirmās daļas 5.punktā nav noteikts citādi. Atbilstoši likuma 9.panta pirmās daļas 5.punktam ar nodokli neapliek laimestus, kas nepārsniedz 3000 *euro*. Likuma 15.panta divdesmit ceturtajā daļā un 17.panta desmitās daļas 22.punktā tika noteiktas nodokļa likmes, ko piemēro laimestiem, un nodokļa aprēķināšanas un ieturēšanas kārtība. Papildinot likumu ar minētajām tiesību normām, likumdevējs ir paredzējis, ka ar nodokli neapliek laimesta daļu 3000 *euro* apmērā, taču nav noteicis nodokļa maksātāja tiesības no laimestiem atskaitīt ar to gūšanu saistītos izdevumus.

[2.3] Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nav ietverts jēdziena „laimests” skaidrojums. Taču atbilstoši Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 22.1punktam, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 20.4punktu, ar izložu un azartspēļu laimestiem saprot jebkuru laimestu Azartspēļu un izložu likuma izpratnē. Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12.punktā norādītā laimesta definīcija sniedz adekvātu un pilnībā izprotamu šā jēdziena skaidrojumu. Interpretējot Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12. un 18.punktu, kā arī 53.panta pirmās daļas 2. un 3.punktu kopsakarā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 20.4punktu, secināms, ka ar nodokli apliekamie ienākumi ir spēlētāja laimētās naudas summas, kuras azartspēļu organizētājs izmaksājis spēlētājam. Interaktīvo azartspēļu un totalizatora organizētājs spēlētājam laimestus izmaksā uz spēlētāja spēles kontu.

[2.4] Arī Azartspēļu un izložu likums nenosaka spēlētāja tiesības no izložu un azartspēļu laimestiem atskaitīt ar to gūšanu saistītos izdevumus. Ņemot vērā šā likuma 41.panta pirmās daļas 7.punktu, 45.pantu un 73.panta otro daļu, secināms, ka ir ekonomisks pamats nodokļa piemērošanai izložu un azartspēļu laimestiem, bet ne peļņai, kas gūta no dalības izlozēs vai azartspēlēs.

[2.5] Līdz 2012.gada 1.janvārim spēkā bija Ministru kabineta 1997.gada 1.jūlija noteikumi Nr. 233 „Kārtība, kādā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekami fizisko personu ienākumi no izlozēm un azartspēlēm”. Tie paredzēja, ka spēlētājs, kurš guvis laimestu, aprēķinot no laimestiem gūto ienākumu, atskaita ar piedalīšanos azartspēlēs vai izlozēs saistītos izdevumus. Izdarot iepriekš norādītos grozījumus likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, likumdevējs izšķīries noteikt atšķirīgu kārtību, atbilstoši kurai ar izlozēm un azartspēlēm saistītie izdevumi nav ņemami vērā, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu. Turklāt nav šaubu, ka šobrīd spēkā esošais tiesiskais regulējums noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu.

[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] Izvērtējot SIA „Optibet” sniegto informāciju, konstatējams, ka pieteicējs ne visus gūtos laimestus ir pārskaitījis uz kontu kredītiestādē. Pieteicējs, saņemot laimestus spēles kontā, aktīvi turpinājis iemaksāt likmes. Nav gūstams apstiprinājums pieteicēja apgalvojumam, ka kādi naudas līdzekļi netika izmantoti likmju pirkšanā.

[2.8] Pieteicējs nepamatoti uzskata, ka Valsts ieņēmumu dienestam bija jāvērtē katrs pieteicēja pārskaitījums, pārbaudot, par kādu summu bija nopirkta likme, vai bija laimests un cik lielā apmērā, ņemot vērā izdarīto likmi un starpību starp naudas summu, par kuru tika nopirkta likme, un summu, kas pēc laimesta saņemšanas atgriezusies pieteicēja spēles kontā. Šāds uzskats nozīmē, ka dienestam pēc būtības būtu jāveic pieteicēja personīgā grāmatvedība – pieteicēja gūto ienākumu un izdevumu konsolidācija, vienlaikus aprēķinot arī pieteicējas sistēmiskās darbības azartspēļu jomā rentabilitāti. Šāds dienesta pienākums no normatīvajiem aktiem neizriet. Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 1.punktam nodokļu maksātājam ir pienākums pašam aprēķināt un samaksāt nodokļus. Pieteicējs to nav darījis pat pēc dienesta uzstājīga lūguma. Dienests, pamatojoties uz minētā likuma 10.panta pirmās daļas 2.punktu, pieprasījis un nodokļa aprēķinos izmantojis SIA „Optibet” sniegto informāciju. Ja pieteicējs nepiekrīt aprēķiniem, viņam atbilstoši norādītā likuma 38.pantam jāiesniedz pierādījumi, kas pamato aprēķinu nepareizību. Pieteicējs šādus pierādījumus nav iesniedzis.

[2.9] No pieteicēja saņemto ienākumu struktūras secināms, ka pieteicēja darba ienākumi 2019.gadā bija astoņas reizes mazāki, nekā izložu un azartspēļu laimests. Tas faktiski norāda uz pieteicēja pamata nodarbošanās veidu un gūto ienākumu savu vajadzību apmierināšanai pamata avotu, kas izskatāmajā gadījumā nevar būt neapliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[2.10] Ņemot vērā iepriekš norādīto, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti un pareizi aprēķinājis pieteicējam budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli un nokavējuma naudu no visiem SIA „Optibet” izmaksātajiem laimestiem.

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

[3.1] Tiesa, interpretējot Azartspēļu un izložu likuma un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas, kļūdaini atzinusi, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekami visi naudas līdzekļi, ko pieteicējs saņēmis kredītiestādes kontā no interaktīvā spēļu organizētāja konta.

[3.2] Nav strīda par tiesas norādīto, ka nodokļu iekasēšana un lietderīga izmantošana ir sabiedrības interesēs. Taču nodokļa iekasēšana nevar būt pašmērķīga, jo tas nonāk pretrunā ar sabiedrības interesēm.

[3.3] Azartspēļu un izložu likumā termins „laimests” nav formulēts pietiekami korekti. Tas tiesu ir novedis pie nepareizas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 20.4punkta interpretācijas. Tiesai jēdziens „laimests” bija jānodala no jēdziena „vinnests”. Vinnests rodas, ja spēlētajam ir pozitīva bilance sesijas vai gada intervālā. Turklāt ir kļūdaini nodokli vienādi aprēķināt loterijām, izlozēm, *online* kazino, interaktīvajiem spēļu automātiem un totalizatoriem, jo loterijas gadījumā laimests vai nu ir, vai nav, savukārt *online* kazino gadījumā spēlētājs pats nosaka naudas kustību starp savu kontu kredītiestādē un spēlētāja kontu. Var izveidoties situācija, ka interaktīvo spēļu gadījumā spēlētājs, lai arī saņem naudu no spēles konta uz kredītiestādes kontu, laimestu nav guvis, bet ir cietis zaudējumus. Tāpat var būt situācijas, kad spēles kontā no kredītiestādes konta saņemtā nauda vispār netiek izmantota spēlē.

[3.4] Ir absurds tiesas secinājums, ka pieteicējs pamatvajadzības nodrošina no izložu un azartspēļu laimestiem. Pieteicējs ir vienīgi cietis zaudējumus, turklāt ir aizņēmies naudas līdzekļus, lai piedalītos spēlē.

[3.5] Tiesa nepamatoti piemērojusi Azartspēļu un izložu likuma 53.panta pirmās daļas 2. un 3.punktu, jo naudas līdzekļus no spēles konta uz kredītiestādes kontu pārskaita pats spēlētājs, nevis spēles organizētājs.

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

**Motīvu daļa**

[5] Kasācijas tiesvedībā jānoskaidro, vai tiesa pareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 20.4punktu un Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12. un 18.punktu.

[6] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 20.4punkts noteic, ka 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*.

Azartspēļu un izložu likuma 1.panta 12.punkts noteic, ka 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. Savukārt 1.panta 18.punkts noteic, 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.

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*. Pieteicējs tam nepiekrīt un kasācijas sūdzībā norāda virkni argumentu. To pamatā ir pieteicēja viedoklis, ka izložu un azartspēļu gadījumā iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontekstā laimests jānodala no vinnesta un nodoklis var tikt piemērots tikai tad, ja spēlētājs ir guvis vinnestu. Pieteicēja ieskatā vinnests rodas tādā gadījumā, ja, no spēles organizētāja spēlētājam izmaksātās summas atņemot spēlētāja samaksātās summas par dalību spēlē, veidojas pozitīvs atlikums. Citiem vārdiem sakot, pieteicējs uzskata, ka, aprēķinot nodokli, jāņem vērā nodokļu maksātāja izdevumi, kas radušies, lai piedalītos spēlē.

[7] Senāts konstatē, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu no izložu un azartspēļu laimestiem saistītus apsvērumus ir vērtējusi Satversmes tiesa 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 Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 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 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 pieteicēja viedoklis, ka izložu un azartspēļu gadījumā iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinā jāņem vērā nodokļu maksātāja izdevumi, kas radušies, lai piedalītos spēlē.

[9] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka pieteicējs ir piedalījies interaktīvajās azartspēlēs un šādu spēļu gadījumā var izveidoties situācijas, kad spēlētājs naudas līdzekļus, kas tiek aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, nav izmantojis spēlē. Pieteicējs uzskata, ka nav pieļaujami aprēķināt nodokli par šiem spēlē neizmantotiem līdzekļiem.

Sakarā ar šādu pieteicēja argumentu Senāts norāda turpmāk minēto.

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. 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 laimestu. Lai saņemtu spēles kontā esošos naudas līdzekļus, tie tiek pārskaitīti uz spēlētāja kontu kredītiestādē.

Satversmes tiesa 2024.gada 13.jūnija spriedumā norādījusi: 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*). Līdz ar to vispārīgi ir pamatots pieteicēja arguments, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kontekstā ir būtiski, vai naudas līdzekļi, ko spēlētājs saņēmis kredītiestādes kontā no sava spēles konta, tika izmantoti spēlē.

Pirmās instances tiesas spriedumā, kura argumentācijai apgabaltiesa ir pievienojusies, norādīts, ka no pieteicēja paskaidrojumiem un lietas materiāliem neizriet, ka tehniski būtu iespējams nodalīt un konstatēt, vai summā, kuru pieteicējs no sava spēles konta pārskaita uz kontu kredītiestādē, ietilpst tikai laimesta summa vai arī naudas summa, ko pieteicējs, iespējams, neizlietoja likmju pirkšanai. Taču tālāk tiesas spriedumā norādīts, ka lietas materiāli neapstiprina pieteicēja argumentu par tādu naudas plūsmu, kas netika izmantota likmju pirkšanā. Šādi secinājumi ir pretrunīgi. Vienlaikus jāņem vērā, ka tiesa spriedumā ir analizējusi SIA „Optibet” sniegto informāciju par naudas plūsmu starp pieteicēja spēles kontu un kredītiestādes kontu, pieteicēja iemaksātajām likmēm, saņemtajiem laimestiem un pārējo informāciju. Spriedumā norādīts, ka pieteicējs 2019.gadā no kredītiestādes konta savā spēles kontā SIA „Optibet” iemaksājis 34 285 *euro*, iemaksas notikušas 82 pārskaitījumos. Savukārt no spēles konta uz kredītiestādes kontu pieteicējs 2019.gadā izmaksājis 22 960,85 *euro*, izmaksas notikušas 68 pārskaitījumos. Pieteicējs 8207 reizes iemaksājis sporta likmes 449 102,57 *euro* apmērā, laimējis 5058 reizes kopsummā 437 182,71 *euro*. Tiesa konstatējusi, ka pieteicējs ne visus gūtos laimestus pārskaitījis uz kredītiestādes kontu, bet spēles kontā aktīvi turpinājis iemaksāt likmes arī no gūtajiem laimestiem. No SIA „Optibet” sniegtās informācijas tiesa arī secinājusi jau iepriekš norādīto, ka nav gūstams apstiprinājums pieteicēja apgalvojumam, ka viņš ne visus no spēles konta uz kredītiestādes kontu saņemtos naudas līdzekļus izmantojis likmju pirkšanai.

Pieteicējs kasācijas sūdzībā pretargumentus minētajiem tiesas secinājumiem, kas attiecas tieši uz pieteicēja darbībām un naudas plūsmu, nenorāda un tos neapšauba. Pieteicējs norāda tikai ilustratīvus piemērus un vispārīgi skaidro, kādas situācijas ir iespējamas. Senāts neizslēdz, ka teorētiski var būt arī tādi gadījumi, kad spēlētājs no konta kredītiestādē spēles kontā iemaksā naudas līdzekļus, bet spēlē nepiedalās un šos līdzekļus pārskaita atpakaļ uz kontu kredītiestādē. Taču informācija par šādiem gadījumiem jāsniedz pašam nodokļu maksātājam, lai tālāk nodokļu administrācija to varētu pārbaudīt un izvērtēt nodokļu aprēķināšanas vajadzībām, savukārt tiesa varētu pārbaudīt nodokļu maksātāja argumentu un nodokļu administrācijas aprēķinu pamatotību un pareizību. Šāds nodokļu maksātāja pienākums izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.panta, atbilstoši kuram nodokļu maksātājs iesniedz pierādījumus, ja tas nepiekrīt Valsts ieņēmumu dienesta noteiktajam nodokļu maksājumu lielumam. Arī Administratīvā procesa likuma 150.panta trešā daļa paredz, ka pieteicējam atbilstoši savām iespējām jāpiedalās pierādījumu savākšanā.

Nodokļu maksātāja pierādīšanas pienākuma kontekstā Senāts jau iepriekš atzinis, ka nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi un iesniegt nodokļu administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus, kā arī apstrīdēšanas un pārsūdzības stadijā norādīt konkrētus iebildumus par to, kur Valsts ieņēmumu dienests, konstatējot lietas izlemšanai būtiskus apstākļus, kļūdījies. Jāņem vērā, ka tieši nodokļu maksātājs ir tas, kuram vislabāk jāzina apstākļi, kas saistīti ar tā ieņēmumiem, izdevumiem un īstenotajiem darījumiem. Līdz ar to, ja Valsts ieņēmumu dienests ir pieļāvis kļūdu šāda veida apstākļu konstatējumā, nodokļu maksātājam jau apstrīdēšanas stadijā tas jādara zināms, vēršot dienesta uzmanību uz to, kuri apstākļi konstatēti nepareizi un kāpēc (*Senāta 2017.gada 28.februāra sprieduma lietā Nr.*[*SKA39/2017*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/300802.pdf)*, A420368712, 9.punkts un tajā minētais nolēmums*).

Ieskatoties Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem, galīgajā administratīvajā aktā, pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumā, pieteikumā un apelācijas sūdzībā, Senāts konstatē, ka pieteicējs vispārīgus ilustratīvus piemērus bija norādījis jau Valsts ieņēmumu dienestā. Dienests vērsa pieteicēja uzmanību, ka pieteicēja norādītā informācija ir pārāk vispārīga; ja pieteicējs uzskata, ka kādi naudas līdzekļi netika izmantoti spēlē, pieteicējam jānorāda konkrētas ziņas un jāiesniedz atbilstoši pierādījumi. Dienests konstatējis, ka pieteicējs konkrētas ziņas nav norādījis un atbilstošus pierādījumus nav iesniedzis. Tāpat arī tiesa pieteicējam ir izskaidrojusi nodokļu maksātāja tiesību normās paredzēto līdzdarbošanās pienākumu. Neskatoties uz minēto, pieteicējs ne Valsts ieņēmumu dienestam, ne tiesai nav sniedzis informāciju par paša konkrētiem gadījumiem un nav norādījis pierādījumus, kas pamatotu, ka pieteicējs no spēles konta kredītiestādes kontā saņemtos naudas līdzekļus neizmantoja spēlē. Arī kasācijas sūdzībā pieteicējs nav norādījis, ka tiesa nav izvērtējusi kādus konkrētus pieteicēja norādītos apstākļus vai pierādījumus (jo īpaši ievērojot tiesas spriedumā norādīto informāciju par to, cik reizes pieteicējs veicis iemaksas spēles kontā un izmaksas no spēles konta, cik reizes iemaksājis likmes un cik reizes saņēmis laimestus). Tiesai administratīvajā procesā jāievēro objektīvās izmeklēšanas princips. Taču tas nenozīmē, ka tiesai jāiestājas nodokļu maksātāja vietā vai jāpārstāv viņa intereses, meklējot nodokļu maksātāja nenorādītus apstākļus un pierādījumus, kas nodokļu maksātāju varētu atbrīvot no nodokļa samaksas pienākuma.

Ņemot vērā iepriekš norādīto apstākļu kopumu, Senāts nekonstatē pamatu apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

[10] Pieteicējs kasācijas sūdzībā papildus norāda, ka tiesa nepareizi iztulkojusi Azartspēļu un izložu likuma 53.panta pirmās daļas 2. un 3.punktu, jo atzinusi, ka naudas līdzekļus no spēles konta uz kredītiestādes kontu pārskaita spēles organizētājs, taču to ir darījis pats pieteicējs.

Pirmkārt, tiesa nav atzinusi, ka spēles organizētājs ir pārskaitījis naudas līdzekļus no pieteicēja spēles konta uz pieteicēja kredītiestādes kontu. Tiesa ir citējusi Azartspēļu un izložu likuma 53.panta pirmās daļas 2. un 3.punktu un norādījusi, ka atbilstoši šīm normām interaktīvo spēļu organizētājs pēc spēlētāja pieprasījuma nodrošina viņa spēles kontā esošo līdzekļu pārskaitīšanu uz kredītiestādes kontu. Otrkārt, apstāklis, ka līdzekļus no spēles konta uz kontu kredītiestādē pārskaitījis pats pieteicējs, nemaina tiesas secinājumu, ka pieteicējs kredītiestādes kontā ir saņēmis ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamus laimestus. Pretējo nav norādījis arī pieteicējs.

[11] Pieteicējs kasācijas sūdzībā iebilst pret apgabaltiesas spriedumā norādīto, ka, salīdzinot pieteicēja darba algu ar laimestu apmēru, secināms, ka pieteicēja vajadzības primāri tiek nodrošinātas no laimestiem. Senāts atzīst, ka minētajiem apstākļiem izskatāmajā gadījumā nav nekādas nozīmes un norādītais tiesas secinājums ir lieks, taču tas nav ietekmējis lietas iznākumu, kā pamatā ir tiesas secinājums, ka laimesti ir apliekami ar iedzīvotāju ienākumu nodokli.

[12] Apkopojot minēto, kasācijas sūdzība ir nepamatota un noraidāma, savukārt apgabaltiesas spriedums ir atstājams negrozīts.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 14.februāra spriedumu, bet [pers. A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.