**Izdevumu par reprezentatīvu automobili iekļaušanas saimnieciskās darbības izdevumos ierobežojumi**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 2.jūnija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420182315, SKA-85/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:0602.A420182315.3.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A0602.A420182315.3.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Dzintra Amerika, Andris Guļāns

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 20.februāra lēmuma Nr. 22.10/L‑7406 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 30.jūnija spriedumu daļā.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 20.februāra lēmumu Nr. 22.10/L-7406 kā administratīvo procesu noslēdzošo lēmumu, ciktāl tas attiecas uz kasācijas kārtībā pārsūdzēto lietas daļu, pieteicējai [pers. A] papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, ar to saistītā nokavējuma nauda un soda nauda, pamatojoties uz to, ka Valsts ieņēmumu dienests neatzina automobiļa *Lexus RX 450h* iegādes izdevumu (35 435,50 lati) iekļaušanu pieteicējas 2011.gada saimnieciskās darbības izdevumos. Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā, no likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 1.panta 26.daļas (spēkā līdz 2013.gada 31.decembrim) un 13.panta pirmās daļas 8.1punkta, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta ceturtās daļas un 11.5panta pirmās daļas, Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – noteikumi Nr. 899) 79.punkta izriet, ka pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumos nav iekļaujami izdevumi par reprezentatīvā automobiļa iegādi.

[2] Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 20.februāra lēmuma Nr. 22.10/L-7406 atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar 2017.gada 30.jūnija spriedumu pieteikumu attiecīgajā daļā apmierināja. Tiesas spriedumā norādīts, ka liegums pieteicējai saimnieciskās darbības izmaksās iekļaut *Lexus RX 450h* iegādes izmaksas pamatots ar to, ka tas ir reprezentatīvais vieglais automobilis. Pieteicējas iegādātais automobilis atbilst visām reprezentatīva vieglā automobiļa pazīmēm, kuru uzskaitījums sniegts likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 1.panta 26.daļā.

Vērtējot, vai normatīvajos aktos ir noteikts ierobežojums reprezentatīva vieglā automobiļa iegādes izmaksu iekļaušanai saimnieciskās darbības izdevumos, apgabaltiesa, pārbaudot pārsūdzētajā lēmumā piemērotās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normas, kā arī likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 5.panta sesto daļu, šādu ierobežojumu nav konstatējusi.

No pārbaudītajām normām tiesa secinājusi, ka pie izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita reprezentatīvo vieglo automobiļu ekspluatācijas izdevumus neatkarīgi no tā, vai par to attiecīgajos mēnešos ir vai nav maksāts uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis. Saimnieciskās darbības izdevumos nav iekļaujamas tādas izmaksas, kas radušās saistībā ar reprezentatīva vieglā automobiļa ekspluatāciju, uzturēšanu vai nomu, kā arī nav aprēķināms reprezentatīva vieglā automobiļa nolietojums iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām. Tomēr nevienā no šīm normām nav ietverts ierobežojums saimnieciskās darbības izdevumos iekļaut reprezentatīva vieglā automobiļa iegādes izdevumus. Uz šādu normu interpretāciju un ierobežojuma neesību norāda arī noteikumu Nr. 899 79.punktā noteiktais, ka tikai procentu maksājumi, kas saistīti ar šāda transportlīdzekļa iegādi vai nomu, nevis pašas iegādes izmaksas, nav ieskaitāmi saimnieciskās darbības izdevumos.

[4] Valsts ieņēmumu dienests apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja. Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa nav ņēmusi vērā Administratīvā procesa likuma 17.panta ceturtajā daļā un 154.pantā noteikto, kā rezultātā nonākusi pie kļūdainiem secinājumiem un nepareizas lietas izspriešanas.

Valsts ieņēmumu dienests nepiekrīt apgabaltiesas secinātajam, ka normatīvajos aktos nav konstatējami ierobežojumi reprezentatīva vieglā automobiļa iegādes izmaksu iekļaušanai saimnieciskās darbības izdevumos. Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā, nodokļu maksātāja pamatlīdzekļa (par tādu uzskatāms arī reprezentatīvs automobilis) iegādes izmaksas var attiecināt uz tā saimnieciskās darbības izdevumiem tikai konkrētā pamatlīdzekļa nolietojuma norakstīšanas veidā. Apgabaltiesa pareizi norādījusi, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.5panta pirmajā daļā noteikts, ka pamatlīdzekļu nolietojumu, nosakot apliekamo ienākumu, aprēķina par katru pamatlīdzekli atsevišķi saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13.pantu. Savukārt likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13.panta pirmās daļas 8.1punktā paredzēts, ka šā likuma 13.panta pirmā daļa neattiecas uz reprezentatīvu vieglo automobili. Tādējādi likumdevējs nav paredzējis nodokļu maksātāja tiesības reprezentatīvo vieglo automobili reģistrēt kā pamatlīdzekli, un secīgi izdevumus par tā iegādi nodokļu maksātājs nav tiesīgs attiecināt uz saimnieciskās darbības izdevumiem. Līdz ar to reprezentatīvo automobili var iegrāmatot tikai kā pamatlīdzekli, taču, ievērojot pamatlīdzekļu nolietojuma uzskaites veidu, tā nolietojumu norakstīt nedrīkst.

Apgabaltiesai bija jāvērtē konkrēto tiesisko attiecību sfēru reglamentējošās normas savstarpējā loģiskā kopsakarībā, kā to noteic Administratīvā procesa likuma 17.panta ceturtā daļa, pielietojot atbilstošāko interpretācijas metodi. Tā rezultātā var nonāk pie vienīgā iespējamā secinājuma, ka reprezentatīva automobiļa izmaksas nav iekļaujamas saimnieciskās darbības izdevumos.

**Motīvu daļa**

[5] Senāts vispirms precizē kasācijas kārtībā vērtējamo apgabaltiesas sprieduma apjomu.

Ar pārsūdzēto lēmumu pieteicējai noteikti valsts budžetā veicamie maksājumi un samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis saistībā ar Valsts ieņēmumu dienesta secināto, ka pieteicēja 2011. un 2012.gada saimnieciskās darbības izdevumos nepamatoti iekļāvusi izdevumus (vairāku automobiļu ekspluatācijas un uzturēšanas (arī strīdus automobiļa iegādes izdevumu), degvielas iegādes, remonta un celtniecības materiālu izdevumus), kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, kā arī saistībā ar tiem atskaitījusi priekšnodokli, nepilnīgi uzrādījusi saimnieciskās darbības ieņēmumus, grāmatvedības uzskaites reģistros reģistrējusi faktiski nenotikušus darījumus, kā arī deklarējusi ar saimniecisko darbību nesaistītu darījumu. Tāpat konstatētas kļūdas valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu aprēķinā. Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru atcelts pārsūdzētais lēmums par automobiļa *Lexus RX 450h* iegādes izmaksu neieskaitīšanu pieteicējas 2011.gada saimnieciskās darbības izdevumos un par attiecīgu iedzīvotāju ienākuma nodokli, tā nokavējuma naudu un soda naudu. Pārējā daļā apgabaltiesas spriedums ir stājies spēkā.

[6] Lietā ir strīds par to, vai reprezentatīvā automobiļa iegādes izmaksas tieši un pilnā apmērā ir iekļaujamas ar saimniecisko darbību saistītajos izdevumos, aprēķinot iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[7] Valsts ieņēmumu dienests pamatoti kasācijas sūdzībā norāda, ka veids, kādā ar pamatlīdzekļu iegādi saistītie izdevumi iekļaujami saimnieciskās darbības izdevumos, ir šo pamatlīdzekļu nolietojuma iegrāmatošana un norakstīšana.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.pants regulē no saimnieciskās darbības gūtā apliekamā ienākuma noteikšanu. 11.panta trešā daļa nosaka, kas ir ieskaitāms ar saimniecisko darbību saistītajos izdevumos, tostarp 4.punktā paredzot, ka izdevumos tiek ieskaitīts pamatlīdzekļu nolietojums, ko aprēķina saskaņā ar šā likuma 11.5pantu un Ministru kabineta noteikumos noteikto kārtību. Tātad pamatlīdzekļu iegādes izdevumus attiecina uz saimnieciskās darbības izdevumiem, iekļaujot saimnieciskās darbības izdevumos attiecīgu aprēķinātu nolietojumu.

Tātad tieši tas ir veids, kādā pamatlīdzekļu iegādes izdevumus attiecina uz saimnieciskās darbības izdevumiem.

Ja papildus tam pamatlīdzekļa iegādes vērtību jau sākotnēji tieši ietvertu saimnieciskās darbības izdevumos, pamatlīdzekļu iegādes izdevumi tiktu iekļauti saimnieciskās darbības izdevumos divkārši, kas nav pieļaujams.

Līdz ar to apgabaltiesa nepareizi sistēmiski izpratusi lietā piemērojamās tiesību normas un nepamatoti secinājusi, ka reprezentatīva automobiļa iegādes izdevumu iekļaušana saimnieciskās darbības izdevumos izriet no tā, ka tiesību normas tieši neparedz šādu iegādes izdevumu izslēgšanu no saimnieciskās darbības izdevumiem.

[8] Apgabaltiesa pareizi piemērojusi tiesību normas, kas noteic, ka nav paredzēts reprezentatīvo automobili reģistrēt kā pamatlīdzekli, kā arī nav paredzēts norakstīt izdevumos tā nolietojumu. Proti, atbilstoši norādei likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.5panta pirmajā daļā piemērojot likumu „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13.pantu pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķinam, jāievēro, ka likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 13.panta pirmās daļas 8.1punkts liedz 13.panta pirmajā daļā paredzēto pamatlīdzekļu nolietojuma norakstīšanu piemērot attiecībā uz reprezentatīvo automobili.

Tā kā attiecībā uz pamatlīdzekļiem izdevumus atspoguļo grāmatvedības uzskaitē kā pamatlīdzekļu nolietojumu, tad, izslēdzot iespēju ar saimniecisko darbību saistītajos izdevumos iekļaut (norakstīt) reprezentatīvo automobiļu nolietojumu, likumdevējs ir noteicis, ka izdevumi par šo pamatlīdzekli vispār nav iekļaujami saimnieciskās darbības izdevumos.

Tas sasaucas ar to, ka arī šāda transportlīdzekļa ekspluatācijas izdevumi nav iekļaujami saimnieciskās darbības izdevumos, kā to pareizi atzinusi apgabaltiesa.

[9] Ievērojot to, ka apgabaltiesa nepareizi piemērojusi tiesību normas, secinot, ka pamatlīdzekļu iegādes izdevumi tiešā veidā iekļaujami saimnieciskās darbības izdevumos, un šī kļūda novedusi pie nepareiza sprieduma, apgabaltiesas spriedums pārsūdzētajā daļā ir atceļams un lieta šajā daļā nosūtāma jaunai izskatīšanai.

**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 2017.gada 30.jūnija spriedumu daļā, ar kuru Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 20.februāra lēmums Nr. 22.10/L-7406 atcelts daļā, ar kuru automobiļa *Lexus RX 450h* iegādes izmaksas 50 420,17 *euro* nav ieskaitītas [pers. A] 2011.gada saimnieciskās darbības izdevumos un saistībā ar šo izdevumu neatzīšanu papildus ir aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, tā nokavējuma nauda un soda nauda, un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.