**No fiziskās personas saimnieciskās darbības ienākumiem atskaitāmo izdevumu raksturs**

Fiziskās personas apliekamo ienākumu nosaka, no attiecīgajā taksācijas periodā saņemtajiem ieņēmumiem atskaitot likumā noteiktos dažāda rakstura personai radušos izdevumus. Jāņem vērā, ka izdevumi pēc sava rakstura var kalpot gan konkrēta darījuma vai darbības īstenošanai, gan būt vispārīgi, piemēram, par degvielu, kancelejas precēm, sakariem, pamatlīdzekļu remontu u.tml.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2017.gada 11.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420327513; SKA-80/2017**

**ECLI:LV:AT:2017:1011.A420327513.2.S**

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Vēsma Kakste,

tiesnese Dzintra Amerika,

tiesnesis Andris Guļāns,

rakstveida procesā izskatīja [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 10.jūnija spriedumu administratīvajā lietā, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 8.februāra lēmuma Nr. 22.10/L-4275 atcelšanu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests ar 2013.gada 8.februāra lēmumu Nr. 22.10/L-4275 kā administratīvā akta galīgo noformējumu pieteicējam [pers. A] citastarp samazināja 2011.gada saimnieciskās darbības izdevumus par 12 925,21 Ls. Lēmumā norādīts, ka pieteicēja saimnieciskās darbības izdevumos iekļauti izdevumi 12 925,21 Ls par darījuma ar SIA „LUK” ietvaros saņemtajiem mežizstrādes un citiem pakalpojumiem. Minētie izdevumi nav saistīti ar deklarētajiem taksācijas gada saimnieciskās darbības ieņēmumiem, jo pieteicējs no SIA „LUK” nav saņēmis samaksu par kokmateriāliem 40 114,27 Ls.

[2] Administratīvā rajona tiesa ar 2014.gada 13.marta spriedumu un Administratīvā apgabaltiesa ar 2015.gada 10.jūnija spriedumu noraidīja pieteicēja pieteikumu tostarp daļā par minēto izdevumu attiecināšanu uz 2011.gada ieņēmumiem. Apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, norādīja turpmāk minēto.

[2.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešā daļa uzskaita izdevumus, kas iekļaujami saimnieciskās darbības izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības. No minētā izriet, ka uz taksācijas gada izdevumiem var attiecināt tikai tādus likumā uzskaitītus izdevumus, kas ir saistīti ar ienākumu gūšanu attiecīgajā taksācijas gadā.

[2.2] Pieteicējs saimnieciskās darbības ietvaros grāmatvedību kārto vienkāršā ierakstu sistēmā. Nav strīda, ka vienkāršā ierakstu sistēmā žurnālā ieņēmumus un izdevumus ieraksta hronoloģiskā secībā, proti, 2011.gada izdevumi ir ierakstāmi 2011.gada žurnālā, ievērojot ieņēmumu un izdevumu hronoloģiju.

Nav strīda, ka izdevumi saimnieciskās darbības ietvaros pieteicējam radušies 2011.gadā, savukārt ieņēmumi 2011.gadā nav bijuši, jo SIA „LUK” ar pieteicēju nav norēķinājusies. Nav strīda, ka pieteicējs 2011.gadā nav guvis ienākumus, uz kuriem attiecināmi izdevumi 12 925,21 Ls. Pieteicējs iegūs tiesības no ienākumiem atskaitīt konkrētos 2011.gadā radušos izdevumus tad, kad pieteicējs būs guvis ar šiem izdevumiem saistītos ienākumus.

Līdz ar to dienests atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešajai daļai pamatoti samazināja pieteicēja attiecīgā taksācijas gada saimnieciskās darbības izdevumus no saimnieciskās darbības.

[2.3] Likumdevēja mērķis, izdevumus sasaistot ar ienākumu gūšanu attiecīgajā taksācijas periodā, ir nepieļaut, ka nodokļu maksātājs ļaunprātīgi neuzrāda ienākumus, tādējādi veicot savu saimniecisko darbību tikai ar izdevumiem un zaudējumiem, secīgi nemaksājot budžetā nodokļus. Pieteicējs atbilstoši grāmatvedības normatīvajiem aktiem nezaudē iespēju attiecīgos izdevumus attiecināt uz saimnieciskās darbības objektiem, taču izdevumi ir iekļaujami tajā taksācijas gadā, kurā pieteicējs ir guvis ienākumus no konkrētā saimnieciskās darbības objekta. Tādējādi pieteicēja viedoklis, ka viņam tiek liegtas tiesības uz saimniecisko darbību attiecināt ar to saistītās izmaksas, nav pamatots.

[3] Pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu, norādot turpmāk minētos apsvērumus.

[3.1] Nav pareizs tiesas atzinums, ka saimnieciskās darbības izdevumi nav iekļaujami attiecīgā taksācijas gada izdevumos, ja nav faktiski gūti uz izdevumiem attiecināmi ienākumi, kas atspoguļojas naudas plūsmā tajā pašā taksācijas gadā.

[3.2] Neskatoties uz to, ka ir iespējams veidot teorētisku saimnieciskās darbības izdevumu attiecinājumu un konkrētu ienākumu gūšanu (kāda informācija ir iesniegta), bet nebūtu korekti padarīt šo attiecināmību abstraktu, ņemot vērā to, ka saimnieciskā darbība ir pastāvīga, ilgstoša darbība un veido veselu pasākumu kopumu.

Tāpat, veicot grāmatvedības uzskaiti vienkāršajā ierakstu sistēmā, izdevumi un ienākumi tiek atzīti pēc naudas plūsmas jeb kases principa. Attiecīgi – ieraksti veicami brīdī, kad notiek naudas kustība. Līdz ar to 2011.gadā tika iekļauti izdevumi, kas samaksāti attiecīgajā gadā, bet ienākumi, par ko tika izsniegti rēķini, bet netika saņemta samaksa, netika iekļauti. Citādāka uzskaites kārtība nebūtu iespējama, jo gadījumā, ja izdevumi netiktu iekļauti attiecīgajā taksācijas gadā, tad gadā, kad tiktu saņemts ienākums, tos nevarētu iekļaut.

Turklāt normatīvie akti neparedz šādu korekciju veikšanu, kas attiecas uz izdevumu izslēgšanu no attiecīgā taksācijas gada.

[3.3] Personas iespējas ietekmēt tās izrakstīto rēķinu samaksu ir ierobežotas. Persona nevar uzņemties atbildību par to, kurā brīdī rēķins tiek samaksāts no klienta puses.

[3.4] Likumdevējs ir paredzējis, ka iepriekšējo gadu zaudējumi var tikt segti no nākamo gadu peļņas. Tas saskan ar pieteicēja viedokli par to, ka saimnieciskā darbība ir pasākumu kopums, un nevar tikt veikta atrauta izdevumu attiecināšana uz konkrēto ienākumu.

Ja auditā izteikto viedokli atzītu par pareizu, veidotos absurda situācija. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta devītā daļa, kas nosaka iepriekšējo gadu zaudējumu segšanu ar nākamo taksācijas periodu ienākumiem, zaudētu jēgu un nebūtu piemērojama. Vai arī būtu piemērojama tikai tādā gadījumā, ja nodokļu maksātājs veiktu saimniecisko darbību, kas pēc savas ekonomiskās būtības būtu neatbilstoša, proti, visi ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi attiecīgajā gadā pārsniegtu ieņēmumus. Tādai saimnieciskajai darbībai trūkst peļņas gūšanas rakstura. Zaudējumi var veidoties divos gadījumos. Būtisku ekonomiskās situācijas izmaiņu gadījumā, kas tomēr nav parādība, kas notiek katrā taksācijas periodā, un faktiski tāda situācija arī nebūtu pamats likumdevējam izstrādāt tiesību normu par iepriekšējo periodu zaudējumu segšanu no nākamo periodu ieņēmumiem. Kā arī gadījumā, ja netiek saņemta samaksa par visiem rēķiniem. Attiecīgi arī šādā gadījumā likumdevēja izstrādātā zaudējumu segšanas formula ir saprotama un loģiska.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešā daļa ir jātulko plašāk, piemērojot visas interpretācijas metodes, tostarp sistēmisko, vērtējot kopsakarā ar citām tiesību normām, kas regulē zaudējumu segšanu. Tādējādi iespējams nonākt pie secinājuma, ka izdevumiem jābūt tādiem, kas ir attiecināmi uz darbībām, kas vērstas uz ienākumu gūšanu, par ko atlīdzību iespējams saņemt attiecīgajā taksācijas periodā. Kā arī šī tiesību norma nosaka, ka nedrīkst būt izdevumi, kas radušies pilnībā nesaistīti ar saimniecisko darbību, piemēram, mežistrādes izdevumos iekļaut izdevumus par baleta apavu iegādi.

[3.5] Turklāt rajona tiesa pieteicēja argumentus ir noraidījusi, ļoti nekonkrēti un vispārīgi atsaucoties uz grāmatvedību regulējošiem normatīvajiem aktiem. Savukārt apgabaltiesa tikai nedaudz to papildinājusi ar atsauci uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešo daļu, neizskaidrojot, kāpēc pieteicēja argumenti nav pareizi.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza paskaidrojumu par kasācijas sūdzību, norādot, ka tā nav pamatota. Dienests norāda, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešā daļa izsaka prasību taksācijas gada saimnieciskās darbības izdevumus saistīt ar taksācijas gada ienākumu gūšanu un nosaka konkrētus izdevumu veidus. Pieteicējam kā saimnieciskās darbības veicējam bija pienākums ievērot likuma „Par grāmatvedību” 2.pantu, kas uzliek pienākumu kārtot grāmatvedības uzskaiti, tās reģistros uzrādot patiesu, salīdzināmu, savlaicīgu, saprotamu un identificējamu informāciju. Ievērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešo daļu, izdevumu saistību ar konkrētu ienākumu gūšanu no saimnieciskās darbības pieteicējam bija iespēja tad, kad viņš saņēma samaksu no SIA „LUK” par sniegtajiem pakalpojumiem norādīt pie konkrētajiem ieņēmumiem attiecīgos izdevumus. Tādā veidā ir izsekojama ieņēmumu un izdevumu saistība. Šajā lietā arī jāņem vērā, ka pieteicējs bija SIA „LUK” vienīgais dalībnieks un amatpersona, kā arī darba ņēmējs, kas liecina, ka viņš zināja, kurā brīdī rēķins tiks samaksāts.

**Motīvu daļa**

[5] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta pirmā daļa noteic, ka fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Šā panta otrā daļa noteic ieņēmumus no saimnieciskās darbības, bet panta trešā daļa noteic izdevumu veidus, kuri tiek ieskaitīti, nosakot personas ienākumu, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības. Atbilstoši šā likuma 3.panta pirmās daļas pirmajam teikumam ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu apjoms.

Tādējādi secināms, ka apliekamo ienākumu nosaka, no attiecīgajā taksācijas periodā saņemtajiem ieņēmumiem atskaitot likumā noteiktos dažāda rakstura personai radušos izdevumus. Jāņem arī vērā, ka izdevumi pēc sava rakstura var kalpot gan konkrēta darījuma vai darbības īstenošanai, gan būt vispārīgi, piemēram, par degvielu, kancelejas precēm, sakariem, pamatlīdzekļu remontu u.tml. Tādēļ ne no tiesību normu teksta, ne sistēmas un loģikas nevar secināt pamatotu prasību konkrētos izdevumus saistīt ar konkrētu ieņēmuma gūšanas darījumu, notikumu vai darbību.

[6] Turklāt likuma „Par grāmatvedību” 9.panta otrās daļas 1.punkta otrais teikums noteic, ka fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, grāmatvedību var kārtot vienkāršā ieraksta sistēmā Ministru kabineta noteiktajā kārtībā. Ministru kabineta 2007.gada 20.marta noteikumu Nr. 188 „Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā” 3.punkts noteic, ka, kārtojot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, grāmatvedības reģistros atspoguļo saimnieciskās darbības naudas plūsmu, tās veidošanās avotus un izlietojumu un saimnieciskajā darbībā izmantotās un saimnieciskajā darbībā iegūtās mantas stāvokļa izmaiņas, lai fiksētu nodokļu aprēķināšanai nepieciešamos datus, kā arī veiktu mantas un norēķinu kontroli. Atbilstoši šo noteikumu 8.4.apakšpunktam un 12.punktam attiecīgi ierakstus saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā izdara, pamatojoties uz attaisnojuma dokumentiem, un ieņēmumus un izdevumus reģistrē (ieraksta) hronoloģiskā secībā. Noteikumu 20.punkts regulē žurnāla aiļu aizpildīšanas kārtību, tā ietvaros 20.19.-20.23.apakšpunkts – tieši attiecībā uz izdevumiem un izmaksām. No tā secināms, ka saistībā ar saimnieciskās darbības veidiem tiek nodalīti jeb ierakstīti atsevišķās ailēs izdevumi, kas saistīti ar lauksaimniecisko ražošanu (arī lauku tūrismu) (20.19.apakšpunkts) un izdevumi, kas saistīti ar citiem saimnieciskās darbības veidiem (20.20.apakšpunkts). Vēl atsevišķi tiek nodalīti izdevumi, kas sadalāmi proporcionāli starp lauksaimniecisko ražošanu (arī lauku tūrismu) un citiem saimnieciskās darbības veidiem, piemērojot proporciju (20.21.apakšpunkts), kā arī ar saimniecisko darbību nesaistītas izmaksas (20.22.apakšpunkts) un izdevumi, kas nav attiecināmi uz ienākuma nodokļa aprēķināšanu (20.23.apakšpunkts).

Ievērojot minēto un kā Augstākā tiesa jau norādījusi, vienkāršā ieraksta sistēma nozīmē, ka ieņēmumus uzskaita tad, kad saņemta samaksa par darījumiem, bet izdevumus tad, kad tie ir samaksāti. Šī sistēma, kā to norāda arī pieteicējs, pamatojas uz kases principu, saskaņā ar kuru darījumus reģistrē atbilstoši naudas plūsmai (*Augstākās tiesas 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-526/2010 23.punkts*). Turklāt no minētās sistēmas secināms, ka jautājumā par izdevumu attiecināmību uz konkrētu saimnieciskās darbības veidu ir jāievēro vienīgi ar lauksaimniecisko darbību saistītu izdevumu nošķiršana. Arī šīs tiesību normas neparedz, ka apliekamā ienākuma noteikšanai izdevumi būtu saistāmi vienīgi ar konkrētiem darījumiem vai darbībām.

[7] Tādējādi tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešo daļu un nepamatoti atzinusi, ka, tā kā pieteicējs 2011.gadā nesaņēma samaksu par SIA „LUK” veiktajiem pakalpojumiem, tad viņam nav pamata 2011.gada izdevumos ieskaitīt ar to saistītos izdevumus. Ne dienests, ne tiesas arī nav norādījušas, kā tieši, vienlaikus ievērojot arī regulēto uzskaites sistēmu, pieteicējam būtu jārīkojas, lai uz saimniecisko darbību attiecināmi izdevumi tiktu atskaitīti no ieņēmumiem. Apstāklim, vai pieteicējs konkrētos apstākļos varēja zināt par SIA „LUK” rīcību attiecībā uz samaksu, uz ko atsaucas dienests, nav ietekmes uz tiesību normu interpretāciju un attiecīgās uzskaites sistēmas darbību. Tiesas spriedums nesatur jebkādus argumentus par to, ka pieteicējs kā saimnieciskās darbības veicējs nav ievērojis pienākumu kārtot grāmatvedības uzskaiti, tās reģistros uzrādot patiesu, salīdzināmu, savlaicīgu, saprotamu un identificējamu informāciju, uz ko paskaidrojumā norāda iestāde.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda:**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 10.jūnija spriedumu daļā par pieteicēja 2011.gada saimnieciskās darbības izdevumiem 12 925,21 Ls apmērā un nosūtīt lietu šajā daļā jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt [pers. A] drošības naudu – 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.