**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt attaisnotos izdevumus un šo izdevumu apmēra pierādīšana**

1. No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 14.panta nav secināms, ka likumdevējs ir vēlējies ierobežot nodokļu maksātāju tiesības atskaitīt attaisnotos izdevumus atkarībā no veida, kādā tie norēķinājušies par pakalpojumiem – paši vai ar citu personu starpniecību.

Tas, ka likuma 14.panta 1.1daļā īpaši atrunātas nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt arī tādus izdevumus, kas faktiski radušies viņa ģimenes locekļiem veicot samaksu par pakalpojumiem *nodokļu maksātāja vietā*, nozīmē vienīgi to, ka šādā situācijā nodokļu maksātājam nav jāpierāda, ka attiecīgie izdevumi radušies viņam. Tomēr minētā norma neattiecas uz situāciju, kad nodokļu maksātājs par pakalpojumiem samaksājis pats, bet ar citu personu, kas nav šīs personas ģimenes locekļi, starpniecību. Attiecīgā norma šādas situācijas vispār neregulē, nevis liedz nodokļu maksātājam tādos gadījumos atskaitīt attaisnotos izdevumus.

2. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 14.pants paredz dokumentāru pierādījumu iesniegšanu attaisnoto izdevumu pamatošanai, taču minētā norma nenosaka, ka ir pieļaujami vienīgi tādi dokumenti, no kuriem izriet, ka pats nodokļu maksātājs ir tieši veicis pārskaitījumu apdrošināšanas sabiedrībai. Akceptējami būtu arī tādi dokumentāri pierādījumi, no kuriem nepārprotami var secināt, ka nodokļu maksātājam pašam ir radušies izdevumi par attiecīgo pakalpojumu, pat ja tiešos norēķinus ar pakalpojumu sniedzēju praktiski veikusi cita persona, kas nav attiecīgā nodokļu maksātāja laulātais.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 22.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420295216, SKA-256/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1222.A420295216.9.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:1222.A420295216.9.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Vēsma Kakste, Jautrīte Briede, Dace Mita

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu nolemts atmaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 4.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja [pers. A] iesniedza Valsts ieņēmumu dienestā iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarāciju par 2015.gadu, kurā deklarēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu 1056,51 *euro*. Valsts ieņēmumu dienests nolēma neatmaksāt pieteicējai 727,76 *euro*, jo uzskatīja, ka nav pamata pieteicējas attaisnotajos izdevumos iekļaut citas personas – [pers. B] – veiktos maksājumus par pieteicējas dzīvības apdrošināšanas polisi. Dienests uzskatīja, ka nodokļu maksātāja attaisnotajos izdevumos var iekļaut tikai tādus maksājumus, kas attiecas uz nodokļu maksātāja vai viņa ģimenes locekļu izdevumiem (iestāde šajā sakarā atsaucās uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 2. un 6.punktu un Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – noteikumi Nr. 899) 56.punktu).

[2] Pieteicēja dienesta lēmumu pārsūdzēja tiesā. Pieteicēja uzskata, ka [pers. B] veiktais maksājums iekļaujams pieteicējas attaisnotajos izdevumos, jo izdevumi ir radušies pašai pieteicējai. Proti, maksājumu apdrošināšanas akciju sabiedrībai veicis [pers. B], jo pieteicējai maksāšanas brīdī nebija pieejams internetbankas kodu kalkulators, taču viņa ir atlīdzinājusi [pers. B] izdevumus par polises iegādi skaidrā naudā.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 4.aprīļa spriedumu pieteikumu apmierināja un uzlika Valsts ieņēmumu dienestam pienākumu samaksāt pieteicējai rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2015.gadā avansa kārtībā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpību 727,76 *euro*.

Spriedumā secināts, ka atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 2. un 6.punktam, kā arī noteikumu Nr. 899 56.punktam, lai apdrošināšanas prēmiju maksājumus atzītu par attaisnotajiem izdevumiem, ir nepieciešams konstatēt, ka izdevumi radušies pašam maksātājam vai viņa ģimenes locekļiem, šajā gadījumā – pieteicējai. Izvērtējusi pieteicējas ienākumu apmēru, pieteicējas paskaidrojumus un [pers. B] liecības, kā arī ņemot vērā dzīvē gūtos novērojumus un apstākli, ka vēlāk pieteicēja un [pers. B] nodibinājuši laulību, tiesa atzina par pamatotu pieteicējas argumentu, ka pieteicēja ir atlīdzinājusi [pers. B] skaidrā naudā apdrošināšanas polises iegādes izdevumus 2035,02 *euro* apmērā. Tiesa atzina, ka tādējādi pieteicējai ir radušies izdevumi par apdrošināšanas prēmiju maksājumiem un tos ir pamats iekļaut pieteicējas attaisnotajos izdevumos.

Apgabaltiesa piekrita dienesta viedoklim, ka saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 14.panta pirmo daļu nodokļu maksātāja tiesības iekļaut šāda veida izdevumus attaisnotajos izdevumos pierāda dokumenti, kas apliecina konkrētā nodokļa maksātāja veiktu maksājumu. Taču, apgabaltiesas ieskatā, saskaņā ar šo normu par konkrētā nodokļa maksātāja izdevumiem var atzīt arī dokumentāri pierādītu citas personas veiktu maksājumu, ja vien konkrētais nodokļu maksātājs spēj pierādīt, ka cita persona maksājumu ir veikusi viņa uzdevumā. Šajā lietā tas ir pierādīts.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību.

Dienesta ieskatā, tiesa pretēji likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 14.panta 1.1daļai nepamatoti secinājusi, ka apstākļos, kad maksājumus veikusi persona, kas nebija pieteicējas laulātais, pieteicēja var pierādīt savus izdevumus ar liecinieka liecībām. Likumdevējs skaidri noteicis to subjektu loku, kuriem ir tiesības maksātāja vietā veikt dzīvības apdrošināšanas līguma maksājumus, lai maksātājs tos varētu iekļaut gada ienākumu deklarācijā kā savus attaisnotos izdevumus, proti, tas ir pats nodokļu maksātājs vai šā nodokļu maksātāja laulātais. Šajā gadījumā maksājuma uzdevumi (dokumentāri pierādījumi) neapstiprina pieteicējas vai pieteicējas laulātā izdevumus. Attiecīgi tas, ka pieteicējai faktiski radušies izdevumi, lietā nav dokumentāri pierādīts.

Dienests arī uzsver, ka ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 14.panta pirmās daļas un 1.1daļas regulējumu likumdevējs ir noteicis izņēmumu no vispārējās kārtības, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiek apliekts viss maksātāja gūtais ienākums. Līdz ar to šie noteikumi nevar tikt tulkoti paplašināti un normā paredzētās tiesiskās sekas nevar attiecināt uz dzīves gadījumiem, kuros attiecīgā izņēmuma situācija nav radusies.

**Motīvu daļa**

[5] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmā daļa noteic, ka pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli no gada apliekamo ienākumu apjoma tiek atskaitīti normā norādītie maksātāja izdevumi. Kā izriet no šīs panta daļas 6.punkta, tie ir arī apdrošināšanas prēmiju maksājumi, kas atbilstoši dzīvības apdrošināšanas līgumam (ar līdzekļu uzkrāšanu) izdarīti apdrošināšanas sabiedrībai, kura nodibināta un darbojas saskaņā ar [Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likumu](https://likumi.lv/ta/id/48895-apdrosinasanas-sabiedribu-un-to-uzraudzibas-likums), vai citā Eiropas Savienības dalībvalstī vai Eiropas Ekonomikas zonas valstī, vai Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas dalībvalstī reģistrētajai apdrošināšanas sabiedrībai, ievērojot šā likuma [8.panta](https://likumi.lv/ta/id/56880#p8) piektās daļas 1. un 3.punkta noteikumus.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 14.pants regulē nodokļu maksātāja attaisnoto izdevumu un atvieglojumu pamatojumu. Minētā panta pirmā daļa noteic: maksātāja tiesības uz attaisnoto izdevumu un atvieglojumu izslēgšanu no apliekamā ienākuma pierādāmas dokumentāri, uzrādot attiecīgus dokumentus vai iesniedzot to norakstus.

Savukārt šā likuma 14.panta 1.1daļa noteic, ka šā panta pirmās daļas noteikumi piemērojami arī tad, ja šā likuma [10.panta](https://likumi.lv/ta/id/56880#p10) pirmās daļas 6.punktā minētos attaisnotos izdevumus samaksājis maksātāja laulātais.

No vienas puses, spriežot pēc likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 14.panta nosaukuma – Maksātāja attaisnoto izdevumu un atvieglojumu pamatojums – un panta pirmās daļas satura, panta mērķis ir regulēt nevis pašas par sevi nodokļu maksātāja tiesības iekļaut noteiktus maksājumus attaisnotajos izdevumos, bet gan tikai veidu, kā attiecīgās tiesības pierādāmas. Proti, likumdevējs izšķīries, ka tiesības atskaitīt attaisnotos izdevumus pamatojamas (pierādāmas) ar noteiktas formas pierādījumiem – dokumentiem.

No otras puses, ņemot vērā apsvērumus, ar kādiem likumā iekļauta 14.panta 1.1daļa, var secināt, ka likumdevējs attiecīgajā pantā tomēr ir arī regulējis nodokļu maksātāja tiesības pēc būtības. Proti, likuma grozījumu anotācijā attiecībā uz minēto normu norādīts: „Šobrīd likums nosaka, ka nodokļa maksātāja tiesības uz attaisnoto izdevumu un atvieglojumu izslēgšanu no apliekamā ienākuma pierādāmas dokumentāri, uzrādot attiecīgus dokumentus vai iesniedzot to norakstus. Savukārt nodokļa administrēšanas procesā ir konstatēti gadījumi, kad viens laulātais ir samaksājis otra laulātā attaisnotos izdevumus, vai arī attaisnotos izdevumus samaksājis fiziskās personas bērns, mazbērns, kāds no vecākiem vai vecvecākiem, līdz ar to, fiziskā persona nevar saņemt iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksas atmaksu, jo dokumentāri nevar pierādīt tiesības uz attaisnoto izdevumu izslēgšanu no apliekamā ienākuma. Līdz ar to ir nepieciešami grozījumi likumā, lai arī šādā gadījumā fiziskā persona varētu saņemt iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksas atmaksu.” (pieejams: *http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A941C6E56C49A67DC2257BF70047C61C?OpenDocument*). Tātad ar šo normu ir noregulēts ne tikai pierādīšanas jautājums (pierādījumu forma), bet arī tas, kādos gadījumos nodokļu maksātājs var atskaitīt savos attaisnotajos izdevumos citu personu veiktus maksājumus, proti, ja tos veikuši personas ģimenes locekļi vai atsevišķos gadījumos laulātais.

Vienlaikus, pretēji Valsts ieņēmumu dienesta uzskatam, no minētajām normām nav secināms, ka likumdevējs ir vēlējies ierobežot nodokļu maksātāju tiesības atskaitīt attaisnotos izdevumus atkarībā no veida, kādā tie norēķinājušies par pakalpojumiem – paši vai ar citu personu starpniecību. Tas, ka likuma 14.panta 1.1daļā īpaši atrunātas nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt arī tādus izdevumus, kas faktiski radušies viņa ģimenes locekļiem veicot samaksu par pakalpojumiem *nodokļu maksātāja vietā*, nozīmē vienīgi to, ka šādā situācijā nodokļu maksātājam nav jāpierāda, ka attiecīgie izdevumi radušies viņam. Tā ir likumdevēja politiska izšķiršanās – nodokļu maksātāja ģimenes locekļu izdevumus par nodokļu maksātājam nepieciešamajiem pakalpojumiem attiecināt uz pašu nodokļu maksātāju. Tomēr minētā norma neattiecas uz situāciju, kad nodokļu maksātājs par pakalpojumiem samaksājis pats, bet ar citu personu, kas nav šīs personas ģimenes locekļi, starpniecību. Attiecīgā norma šādas situācijas vispār neregulē, nevis liedz nodokļu maksātājam tādos gadījumos atskaitīt attaisnotos izdevumus.

[6] Ņemot vērā dzīvē sastopamo situāciju daudzveidību, vispār ir iespējams, ka nodokļu maksātāja vietā ar apdrošināšanas sabiedrību faktiski norēķinās cita persona (kas nav nodokļu maksātāja laulātais), savukārt nodokļu maksātājs šos tēriņus attiecīgajai personai atlīdzina. Nav šaubu, ka tādā gadījumā konkrētā veida izdevumi galu galā rodas pašam nodokļu maksātājam, nevis personai, kura veikusi pārskaitījumu apdrošināšanas sabiedrībai. Tomēr tas neļauj automātiski iekļaut attiecīgos maksājumus konkrētā nodokļu maksātāja attaisnotajos izdevumos. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 14.panta pirmā daļa nepārprotami paredz, ka attiecīgie izdevumi pamatojami dokumentāri. Tātad arī tad, ja izdevumi veidojušies iepriekš minētajā veidā, nodokļu maksātājam, ja tas vēlas šos izdevumus iekļaut savos attaisnotajos izdevumos, vispārīgi ir jāgādā par dokumentāru pierādījumu esību un iesniegšanu. Šāda noteikuma jēga ir nodrošināt efektīvu nodokļa administrēšanu, dodot Valsts ieņēmumu dienestam iespēju pārbaudīt deklarāciju pareizību objektīvi un saprātīgā termiņā.

[7] Apkopojot minēto, var piekrist Valsts ieņēmumu dienestam, ka normas paredz dokumentāru pierādījumu iesniegšanu attaisnoto izdevumu pamatošanai, taču nevar piekrist tam, ka pieļaujami ir vienīgi tādi dokumenti, no kuriem izriet, ka pats nodokļu maksātājs ir tieši veicis pārskaitījumu apdrošināšanas sabiedrībai. Akceptējami būtu arī tādi dokumentāri pierādījumi, no kuriem nepārprotami var secināt, ka nodokļu maksātājam pašam ir radušies izdevumi par attiecīgo pakalpojumu, pat ja tiešos norēķinus ar pakalpojumu sniedzēju praktiski veikusi cita persona, kas nav attiecīgā nodokļu maksātāja laulātais.

[8] Kā izriet no apgabaltiesas sprieduma, šajā gadījumā par pieteicējas apdrošināšanas polisi, veicot pārskaitījumu apdrošināšanas akciju sabiedrībai, ir norēķinājies pieteicējas dzīvesbiedrs [pers. B], kurš vēlāk kļuvis par pieteicējas laulāto. Kā apgalvojusi pieteicēja, viņa tobrīd nav varējusi norēķināties ar apdrošināšanas sabiedrību pati, jo bija nozaudējusi internetbankas kodu kalkulatoru. Savukārt ar [pers. B] viņa norēķinājusies skaidrā naudā. Apgabaltiesa šādas notikumu gaitas iespējamību novērtējusi kā ticamu, tostarp ņemot vērā personu liecības un dokumentus. Tātad būtībā apgabaltiesa lietā secinājusi, ka izdevumi radušies pašai pieteicējai, taču šis secinājums nav balstīts vienīgi dokumentāros pierādījumos, bet arī personu liecībās un paskaidrojumos (to kā problemātisku aspektu kasācijas sūdzībā uzsver Valsts ieņēmumu dienests).

Senāts atzīst, ka šīs lietas apstākļos tāda pieeja ir akceptējama, jo pretējā gadījumā tiesa nonāktu pie nesamērīga rezultāta. Tiesā ir iesniegti dokumentāri pierādījumi, kas apliecina, ka maksājums veikts pieteicējas labā un ka tieši pieteicēja ir apdrošināšanas līguma slēdzēja, apdrošinājuma ņēmēja un apdrošinātā persona. Lietā par šo aspektu principā domstarpību nav. Pieteicēja un persona, kura faktiski veica pārskaitījumu apdrošināšanas sabiedrībai, bija dzīvesbiedri (šobrīd arī laulātie). Līdzīgi kā laulības gadījumā parasti šādu attiecību ietvaros var būt izveidota gan kopīga saimniecība, gan arī ir viegli iedomājama situācija, kad viens no partneriem veic maksājumus otra vietā un starp viņiem notiek savstarpēji norēķini skaidrā naudā, par ko objektīvi nav iespējami dokumentāri pierādījumi. Gadījumā, ja maksājumu saskaņā ar apdrošināšanas līgumu veicis nodokļu maksātāja laulātais, likumdevējs ļauj attiecīgos izdevumus iekļaut nodokļu maksātāja attaisnotajos izdevumos, pamatojoties uz attiecīgiem maksājumus apliecinošiem dokumentiem (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 14.panta 1.1daļa). Šāds regulējums acīmredzami balstīts pieņēmumā, ka laulātajiem ir kopīga saimniecība, un tātad viena laulātā izdevumi var tikt attiecināti arī uz kopīgiem finanšu līdzekļiem. Konkrētais gadījums pēc būtības neatšķiras, ņemot vērā, ka šobrīd starp pieteicēju un [pers. B] ir nodibināta laulība. Tādēļ Senāts uzskata, ka konkrētā gadījuma apstākļos, vērtējot, vai šobrīd ir pamats izdot pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu, būtu pārlieku formāli un tādēļ nesamērīgi liegt pieteicējai tiesības iekļaut attiecīgos maksājumus pieteicējas attaisnotajos izdevumos, pamatojoties vienīgi uz to, ka viņas savstarpējie norēķini ar [pers. B] nav pierādīti ar dokumentiem, kā to paredz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 14.panta pirmā daļa.

[9] Ievērojot minēto, apgabaltiesas spriedumā izdarītie secinājumi kopumā atzīstami par pareiziem. Tādēļ Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība ir noraidāma un apgabaltiesas spriedums atstājams negrozīts.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 4.aprīļa spriedumu un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.