**Nodokļu maksātāja tiesības apliekamā ienākuma noteikšanai ņemt vērā saimnieciskās darbības izdevumus**

1. Tiesību normās nav paredzēts aizliegums nodokļu maksātājam, kurš grāmatvedības uzskaiti kārto vienkāršā ieraksta sistēmā, apliekamā ienākuma noteikšanai ņemt vērā saimnieciskās darbības izdevumus, ja konkrētajā taksācijas gadā nodokļu maksātājs nav guvis ar šiem izdevumiem saistītus ieņēmumus.

Šādu prasību nevar pamatot ar iestādes metodiskajiem norādījumiem, jo ar tiem var vienīgi izskaidrot tiesību normas piemērošanu, bet ne noteikt tiesību normās neparedzētas prasības.

1. Kārtība – izdevumus piesaistīt konkrētajam nekustamajam īpašumam un šos izdevumus atskaitīt tikai tad, kad attiecīgais nekustamais īpašums tiek pārdots un tiek gūti ieņēmumi – ir piemērojama tajos gadījumos, kad tiek aprēķināts nodoklis no kapitāla. Likumdevējs katrai iedzīvotāju ienākuma nodokļa daļai likumā ir noteicis savu nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtību un nav paredzējis, ka nodokļu maksātājs, darbojoties vienā nodokļa režīmā, nodokli aprēķina, piemērojot citu režīmu. Prasība reģistrētam saimnieciskās darbības veicējam saskaņot izdevumus ar konkrētā taksācijas gada ieņēmumiem no nekustamajiem īpašumiem nevar tikt pamatota ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” tiesību normām, kas regulē kārtību, kādā aprēķināms nodoklis no kapitāla.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 22.februāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420395114, SKA-21/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0222.A420395114.6.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A0222.A420395114.6.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Diāna Makarova, Valters Poķis, Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 26.septembra lēmuma Nr. 22.10/L-25735 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 7.maija spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējam [pers. A] veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2011. un 2012.gadu. Audita rezultātā pieteicējam citstarp papildu nomaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda, kā arī samazināti saimnieciskās darbības izdevumi. Process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 26.septembra lēmumu Nr. 22.10/L-25735.

Nepiekrītot minētajam lēmumam pieteicējam nelabvēlīgajā daļā, pieteicējs vērsās tiesā.

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 7.maija spriedumu pieteikums apmierināts – Valsts ieņēmumu dienesta lēmums pārsūdzētajā daļā atcelts no tā pieņemšanas dienas un dienestam uzdots aprēķināt pieteicēja 2011. un 2012.gada iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka pieteicējs ir reģistrējis saimniecisko darbību – nekustamā īpašuma pirkšana un pārdošana, ciršanas tiesību pirkšana un pārdošana un citas darbības ar nekustamā īpašuma apsaimniekošanu. Valsts ieņēmumu dienests nav apšaubījis pieteicēja deklarēto izdevumu saistību ar saimniecisko darbību, taču ir samazinājis izdevumu apmēru, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešo daļu. Dienests atzinis, ka atbilstoši minētajai tiesību normai, nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu, saimnieciskās darbības izdevumi nav ņemami vērā, ja konkrētajā taksācijas gadā nodokļu maksātājs nav guvis ieņēmumus, saistītus ar šiem izdevumiem. Līdzīgs strīds jau ir risināts Senātā, kas atzinis, ka no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normām nevar secināt pamatotu prasību konkrētos izdevumus saistīt ar konkrētu ieņēmumu gūšanas darījumu, notikumu vai darbību. Ievērojot šo Senāta sniegto tiesību normas interpretāciju, atzīstams, ka Valsts ieņēmumus dienests nepamatoti liedzis pieteicējam 2011. un 2012.gada saimnieciskās darbības izdevumos iekļaut summas, kas ir samaksātas par saņemtajiem pakalpojumiem saimnieciskās darbības nodrošināšanai, pamatojot to ar argumentu, ka minētajos taksācijas gados nav gūti ieņēmumi.

[3] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešo daļu, kā arī nav devusi savu novērtējumu Valsts ieņēmumu dienesta konstatētajiem apstākļiem attiecībā uz pieteicēja grāmatvedības kārtošanā pieļautajiem pārkāpumiem, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu.

[3.2] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka saimnieciskās darbības izdevumi ir jāsasaista ne vien ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību kā tādu, bet arī ar taksācijas gadu, kad ir gūti konkrēti ieņēmumi. Lai aprēķinātu ar nodokli apliekamo ienākumu un aizpildītu iedzīvotāju gada ienākumu deklarāciju, taksācijas gada beigās ir nepieciešams precizēt pēc kases principa uzskaitītos izdevumus, izvērtējot, vai tie attiecas uz taksācijas gadā gūtajiem ieņēmumiem. Tikai saistot izdevumus ar konkrētu ieņēmumu gūšanas darījumu, notikumu vai darbību, var konstatēt, kurš ir faktiskais ieņēmumu gūšanas brīdis un uz kura taksācija gada ieņēmumu gūšanu šie izdevumi ir attiecināmi. Tas izriet gan no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešās daļas 9. un 15.punkta, gan arī no Valsts ieņēmumu dienesta metodiskajiem materiāliem un lietā veiktās ekspertīzes atzinuma.

[3.3] Spriedumā ir minēti vairāki izdevumu veidi, kas uzskatāmi par regulāriem jeb par kārtējiem izdevumiem. Tie ir netiešie saimnieciskās darbības izdevumi, kurus nav iespējams nošķirt pa konkrētiem objektiem un kuri nav pārnesami uz nākamajiem taksācijas periodiem. Tomēr izskatāmajā lietā var nodalīt pieteicēja tiešās izmaksas, kas attiecas uz konkrētiem ieņēmumu gūšanas objektiem. Par šīm izmaksām bija nepieciešams veikt korekcijas.

[3.4] Tiesa ir atstājusi bez ievērības Valsts ieņēmumu dienesta konstatēto, ka pieteicējs savā grāmatvedībā zemi un mežu (meža audzes) nav kvalificējis nedz kā pamatlīdzekļus, nedz kā krājumus, secīgi grāmatvedībā izveidojot neatbilstību, jo nav saprotams, kā pieteicējam radušies izdevumi būtu attiecināmi – vai tie attiecināmi uz krājumiem kā uzturēšanas izdevumi, vai tie attiecināmi uz pamatlīdzekļiem kā kapitāla ieguldījums.

[3.5] Tiesa nav vērtējusi ekspertīzes atzinumu un nav to pat pieminējusi, līdz ar to tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.pantu.

[4] Pieteicējs paskaidrojumos norāda, ka kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Lietā ir strīds par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta „No saimnieciskās darbības gūtā apliekamā ienākuma noteikšana” trešās daļas piemērošanu.

Šī tiesību norma noteic, ka izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskatīti šajā tiesību normā uzskaitītie izdevumu veidi (*šeit un turpmāk tiesību normas redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā*).

Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka atbilstoši minētajai tiesību normai nepieciešams konstatēt ne vien to, ka izdevumi pēc savas būtības atbilst nodokļu maksātāja konkrētā taksācijas gada saimnieciskās darbības veidam, bet arī to, ka šie izdevumi ir saistīti ar konkrētā taksācijas gada ieņēmumu gūšanu. Tādējādi dienesta ieskatā, ja tajā taksācijas gadā, kurā nodokļu maksātājam ir radušies izdevumi, nodokļu maksātājs ieņēmumus, saistītus ar šiem izdevumiem, negūst, šie izdevumi, nosakot konkrētā taksācijas gada ar nodokli apliekamo ienākumu, nav ņemami vērā. Līdzīgu nostāju ir paudusi arī Finanšu ministrija Senātam sniegtajā viedoklī.

Šādu jautājumu Senāts jau ir risinājis citā lietā. Interpretējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešo daļu, Senāts ir atzinis, 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 (*Senāta 2017.gada 11.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-80/2017 (*[*ECLI:LV:AT:2017:1011.A420327513.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1011.A420327513.2.S)*) 5., 6.punkts, 2020.gada 28.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-231/2020 (*[*ECLI:LV:AT:2020:0728.A420327513.9.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A0728.A420327513.9.S)*) 5.punkts*).

Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā būtībā nepiekrīt minētajām Senāta atziņām. Tomēr, novērtējot kasācijas sūdzības argumentus, kā arī Finanšu ministrijas paustos apsvērumus, Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ nekonstatē pamatu atkāpties no Senāta iepriekš sniegtās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešās daļas interpretācijas.

[6] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā plaši skaidro, ka, aizpildot gada ienākumu deklarāciju un aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu, nodokļu maksātājam no kopējiem izdevumiem esot jāatņem tie izdevumi, kas nav saistīti ar taksācijas gada laikā gūtajiem ieņēmumiem, un jāpalielina par iepriekšējos gados veiktajiem izdevumiem, kas attiecināmi uz taksācijas gadu. Izdevumi, kas radušies taksācijas gadā, bet attiecas uz nākamajiem gadiem, esot uzrādāmi nākamo periodu izdevumos un ar nodokli apliekamā ienākuma noteikšanā ņemami vērā tajā taksācijas gadā, kad nodokļu maksātājs gūst attiecīgos ieņēmumus. Vienlaikus dienests norāda, ka ne visus izdevumus esot iespējams pārcelt uz nākamajiem taksācijas gadiem, jo netiešos saimnieciskās darbības izdevumus (piemēram, degvielas, sakaru, grāmatvedības pakalpojumu izdevumi u. tml.) nevarot sasaistīt ar konkrētiem objektiem un noteikt, uz kādiem ieņēmumiem tie ir attiecināmi. Tāpēc netiešie izdevumi esot atskaitāmi tajā taksācijas gadā, kurā tie ir radušies. Savukārt tiešos saimnieciskās darbības izdevumus (piemēram, nekustamā īpašuma iegādes, notāra pakalpojumu izdevumi u. tml.) esot iespējams attiecināt uz konkrētiem objektiem un ieņēmumiem, tāpēc šādi izdevumi esot pārnesami uz nākamajiem taksācijas gadiem, ja izdevumu rašanās gadā ieņēmumi no konkrētiem objektiem nav gūti.

Vērtējot minētos apgalvojumus, Senāts vispirms atgādina, ka tiesību normām jābūt paredzamām, skaidrām un saprotamām – tas nozīmē, ka normas saturam jābūt tādam, lai privātpersona zinātu, kādas tiesiskās sekas rodas no noteiktiem juridiskiem faktiem vai noteiktas rīcības (darbības vai bezdarbības) (*Rudevskis J. 90. Ikvienam ir tiesības zināt savas tiesības. Grām.: Latvijas Republikas Satversmes komentāri. VIII nodaļa. Cilvēka pamattiesības. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2011, 69.lpp.*). Minētā prasība jo īpaši attiecināma uz gadījumiem, kad tiesiskais regulējums personai var radīt finansiāla rakstura pienākumus, tātad arī uz nodokļu tiesību normām. Nodokļu tiesību normām ir jābūt tiesiski nevainojamām (*Lazdiņš J. Ievads nodokļu tiesībās. Jurista Vārds, 2006.gada 10.oktobris, Nr. 40, 2.lpp.*). Arī Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā uzsvērts, ka tiesiskajam regulējumam, kas rada privātpersonām nelabvēlīgas sekas, jābūt skaidram un precīzam un tā piemērošanai – tādai, ko attiecīgās personas var paredzēt (*Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 7.jūnija sprieduma lietā Vereniging voor Energie u. c., C-17/03,* *[ECLI:EU:C:2005:362](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2005%3A362), 80.punkts un tajā minētā judikatūra*). Tas nozīmē: ja likumdevējs uzskatītu, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājam, kas ir saimnieciskās darbības veicējs, taksācijas gada beigās saimnieciskās darbības izdevumi ir jāsaskaņo ar taksācijas gada ieņēmumiem un jāveic korekcijas, izdevumus pārnesot uz nākamajiem taksācijas gadiem, šādai prasībai tiesību normās būtu jābūt skaidri noteiktai, tostarp paredzot laika posmu, uz kādu ir pārnesami izdevumi (kā tas ir citos gadījumos, piemēram, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 2.punkts, 11.panta 9.1 un desmitā daļa, Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumu Nr. 336 „Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem” 1. un 4.punkts).

[7] Senāts konstatē, ka likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” saimnieciskās darbības veicējiem ir paredzēti divi grāmatvedības uzskaites veidi, proti, grāmatvedības uzskaite vienkāršā ieraksta sistēmā un grāmatvedības uzskaite divkāršā ieraksta sistēmā. Atbilstoši apgabaltiesas noskaidrotajam pieteicējs grāmatvedību ir kārtojis vienkāršā ieraksta sistēmā.

Šādu grāmatvedības kārtošanas veidu detalizēti regulē Ministru kabineta 2007.gada 20.marta noteikumi Nr. 188 „Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā” (turpmāk – Vienkāršā ieraksta sistēmas noteikumi). Atbilstoši šo noteikumu 3.punktam, 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. Saskaņā ar 8.4.apakšpunktu un 12.punktu ierakstus saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā izdara, pamatojoties uz attaisnojuma dokumentiem, un ieņēmumus un izdevumus reģistrē (ieraksta) hronoloģiskā secībā. 20.punkts regulē saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāla aiļu aizpildīšanas kārtību. Izdevumu un izmaksu aiļu aizpildīšanas kārtību noteic 20.19.–20.23.apakšpunkts. Atbilstoši šīm tiesību normām atsevišķās ailēs tiek uzskaitīti jeb nodalīti izdevumi, kas saistīti ar lauksaimniecisko ražošanu (arī lauku tūrismu) (20.19.apakšpunkts), izdevumi, kas saistīti ar citiem saimnieciskās darbības veidiem (20.20.apakšpunkts), 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 (20.2.apakšpunkts) un izdevumi, kas nav attiecināmi uz ienākuma nodokļa aprēķināšanu (20.23.apakšpunkts).

Kā Senāts norādījis citā lietā, no minētās Vienkāršā ieraksta sistēmas noteikumos paredzētās kārtības izriet, ka jautājumā par izdevumu attiecināmību uz konkrētu saimnieciskās darbības veidu ir jāievēro vienīgi ar lauksaimniecisko darbību saistīto izdevumu nošķiršana (*Senāta 2017.gada 11.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-80/2017 (*[*ECLI:LV:AT:2017:1011.A420327513.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2017%3A1011.A420327513.2.S)*) 6.punkts*). Taču ne minētajās tiesību normās, ne citās Vienkāršā ieraksta sistēmas noteikumu normās nav paredzēta prasība nodokļu maksātājam, kas grāmatvedības uzskaiti kārto vienkāršā ieraksta sistēmā, koriģēt saimnieciskās darbības izdevumus, saskaņojot tos ar taksācijas gadā gūtajiem ieņēmumiem un pārceļot izdevumus uz nākamajiem taksācijas gadiem. Tas nav noteikts arī likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, kā arī Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumos Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” un Ministru kabineta 2009.gada 17.februāra noteikumos Nr. 149 „Noteikumi par iedzīvotāju gada ienākumu deklarāciju un tās aizpildīšanas kārtību”.

Līdz ar to nav atrodama tiesību norma, kurā likumdevējs saimnieciskās darbības veicējiem, kas grāmatvedības uzskaiti kārto vienkāršā ieraksta sistēmā, būtu skaidri noteicis prasību koriģēt taksācijas gada izdevumus Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībā norādītajos gadījumos un kārtībā. Arī Valsts ieņēmumu dienests šādu tiesību normu nav norādījis. Tādējādi nav saprotams, kā nodokļu maksātājam, kārtojot grāmatvedības uzskaiti vienkāršā ieraksta sistēmā, būtu jānonāk pie secinājuma par to, vai un kādi izdevumi ir atskaitāmi taksācijas gadā un kādi izdevumi ir pārnesami uz nākamajiem taksācijas gadiem. Turklāt, tā kā likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un uz tā pamata izdotajos normatīvajos aktos izdevumu koriģēšanas prasība nav paredzēta, Senāts atzīst, ka šādu prasību nevar pamatot ar iestādes metodiskajiem norādījumiem, jo ar tiem var vienīgi izskaidrot tiesību normas piemērošanu, bet ne noteikt tiesību normās neparedzētas prasības.

[8] Papildus Senāts norāda, ka likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir sadalīts vairākās daļās, proti, algas nodoklis, mikrouzņēmuma nodoklis, fiksētā ienākuma nodoklis, patentmaksa, nodoklis par ienākumiem no saimnieciskās darbības, nodoklis par ienākumu no kapitāla (1.pants). Novērtējot kasācijas sūdzības argumentus kopsakarā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11., 11.1 un 11.9pantu, kur attiecīgi regulēta kārtība, kādā tiek noteikts ar nodokli apliekamais ienākums un budžetā maksājamais nodoklis nodokļu maksātājiem, kas veic saimniecisko darbību, nodokļu maksātājiem, kas grāmatvedību kārto divkāršā ieraksta sistēmā, un nodokļu maksātājiem, kas gūst ienākumu no kapitāla, Senāts konstatē, ka Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībā aprakstītā kārtība – izdevumus piesaistīt konkrētajam nekustamajam īpašumam un šos izdevumus atskaitīt tikai tad, kad attiecīgais nekustamais īpašums tiek pārdots un tiek gūti ieņēmumi – ir piemērojama tajos gadījumos, kad tiek aprēķināts nodoklis no kapitāla. Tā kā likumdevējs katrai iedzīvotāju ienākuma nodokļa daļai likumā ir noteicis savu nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtību un nav paredzējis, ka nodokļu maksātājs, darbojoties vienā nodokļa režīmā, nodokli aprēķina, piemērojot citu režīmu, Senāts atzīst, ka prasība pieteicējam kā reģistrētam saimnieciskās darbības veicējam saskaņot izdevumus ar konkrētā taksācijas gada ieņēmumiem no nekustamajiem īpašumiem nevar tikt pamatota ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” tiesību normām, kas regulē kārtību, kādā aprēķināms nodoklis no kapitāla.

[9] Minēto prasību – taksācijas gada izdevumus saskaņot ar taksācijas gada ieņēmumiem – pretēji kasācijas sūdzībā norādītajam nepamato arī kases princips.

Kā Senāts skaidrojis citā lietā, piemērojot kases principu, darījumus reģistrē atbilstoši naudas plūsmai (*Senāta 2019.gada 9.aprīļa spriedums lietā Nr. SKA-14/2019 (*[*ECLI:LV:AT:2019:0409.A420355413.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0409.A420355413.2.S)*) 9.punkts*, *2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-526/2010 (A42565608) 23.punkts*). Tas nozīmē, ka ieņēmumus uzskaita tad, kad saņemta samaksa par darījumiem, bet izdevumus – tad, kad tie ir samaksāti (*Senāta 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-526/2010 (A42565608) 23.punkts*). Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā nav izskaidrojis, kā no šā principa, kas ir vienkāršā ieraksta sistēmas pamatā un kas darījumu reģistrēšanu sasaista ar naudas plūsmu, ir izsecināma prasība koriģēt saimnieciskās darbības izdevumus un pārcelt tos uz nākamajiem taksācijas periodiem. Tāpat dienests nav argumentējis, kā šādu prasību pamato kasācijas sūdzībā norādītās inventarizāciju regulējošās tiesību normas, kas noteic vienīgi saimnieciskās darbības veicēja pienākumu uzskaitīt krājumos esošās preces.

[10] Rezumējot minēto, Senāts nepiekrīt Valsts ieņēmumu dienestam, ka tiesību normās ir paredzēts aizliegums nodokļu maksātājiem (saimnieciskās darbības veicējiem, kuri grāmatvedības uzskaiti kārto vienkāršā ieraksta sistēmā) apliekamā ienākuma noteikšanai ņemt vērā saimnieciskās darbības izdevumus, ja konkrētajā taksācijas gadā nodokļu maksātājs nav guvis ar šiem izdevumiem saistītus ieņēmumus. Līdz ar to nepamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešo daļu.

Šajā sakarā Senāts papildus norāda, ka atbilstoši Satversmes tiesas skaidrotajam iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķinā tiek piemērots objektīvais neto princips. Tas paredz, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekams tikai nodokļu maksātāja reālais ienākums, kas veidojies kā saimnieciskajā darbībā gūto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Satversmes tiesa arī atzinusi, ka atbilstoši likumam „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nodokļu maksātājs ir tiesīgs atskaitīt izdevumus, kas tam radušies, gādājot par to, lai gūtu ieņēmumus (*Satversmes tiesas 2022.gada 7.janvāra sprieduma lietā Nr. 2021-06-01 „Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 3.1 daļas un 11.1 6.1daļas atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105. pantam” 17.1., 19.4.2.punkts*). Ja piekristu Valsts ieņēmumu dienestam, ka nodokļu maksātājam nav tiesību saimnieciskās darbības izdevumus atskaitīt tajā taksācijas gadā, kurā tie ir radušies, ja šajā taksācijas gadā nodokļu maksātājs nav guvis ar šiem izdevumiem saistītus ieņēmumus, tad var izveidoties situācija, ka nodokļu maksātājam vispār zūd tiesības atskaitīt faktiski radušos saimnieciskās darbības izdevumus. Tā tas var notikt, piemēram, ja līdz ieņēmumu gūšanas brīdim neatgriezeniski iet bojā saimnieciskās darbības nodrošināšanai izmantojamās lietas, vai arī gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir veicis ieguldījumus nekustamajā īpašumā, taču ieņēmumus no šā nekustamā īpašuma objektīvu iemeslu dēļ kādu laiku nav iespējams saņemt (piemēram, ir atjaunota cirsma ar jauniem koku stādiem, taču šīs cirsmas izstrāde būs iespējama pēc vairākiem gadu desmitiem). Tas neatbilst minētajā Satversmes tiesas spriedumā skaidrotajai iedzīvotāju ienākuma nodokļa būtībai. Savukārt, ja Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka nodokļu maksātājs nepamatoti palielina saimnieciskās darbības izdevumus, tādējādi samazinot ar nodokli apliekamo ienākumu un budžetā maksājamo nodokli, tad Valsts ieņēmumu dienestam pēc būtības jāpārbauda un jāvērtē deklarēto izdevumu patiesā ekonomiskā būtība un to attiecināmība uz saimnieciskās darbības izdevumiem.

[11] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa esot atstājusi bez ievērības lietas faktiskos apstākļus, ka pieteicējs savā grāmatvedības uzskaitē zemi un mežu nav kvalificējis ne kā pamatlīdzekļus, ne kā krājumus, kā arī nepamatoti neesot piemērojusi Vienkāršā ieraksta sistēmas noteikumu 20.20. un 20.23.apakšpunktu.

Pārbaudot minēto apgalvojumu, Senāts konstatē, ka pārsūdzētajā administratīvajā aktā norādīts, ka pieteicēja nerealizētie nekustamie īpašumi ir atzīstami par precēm, tāpēc pieteicējam ir jāveic krājumu uzskaite un taksācijas gada beigās – arī krājumu inventarizācija. Pārsūdzētajā administratīvajā aktā pieteicējam nav pārmesta ar pamatlīdzekļu uzskaiti un to nolietojuma aprēķināšanu saistīto tiesību normu neievērošana. Tāpat pārsūdzētajā administratīvajā aktā nav piemērotas kasācijas sūdzībā norādītās Vienkāršā ieraksta sistēmas noteikumu 20.20. un 20.23.apakšpunkta normas, kas regulē tādu izdevumu uzskaiti, kas nav attiecināmi uz ienākuma nodokļa aprēķināšanu un kas ir saistīti ar ieņēmumu gūšanu no citiem saimnieciskās darbības veidiem.

Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests, neievērojot Administratīvā procesa likuma 150.panta otro daļu, kasācijas sūdzībā norāda tādu pieteicējam noteiktā nodokļu maksājumu pamatojumu, kāds nav minēts administratīvajā aktā. Tādējādi, tā kā pats Valsts ieņēmumu dienests administratīvajā aktā nav piemērojis Vienkāršā ieraksta sistēma noteikumu 20.20. un 20.23.apakšpunkta normas, nepamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa ir pieļāvusi materiālo tiesību normu pārkāpumu, nepiemērojot to tiesību normu, kuru vajadzēja piemērot.

[12] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi arī procesuālo tiesību normas, jo spriedumā nav vērtējusi pirmās instances tiesas nozīmētās ekspertīzes ietvaros Latvijas Lauksaimniecības universitātes Finanšu un grāmatvedības institūta profesores [pers. B] sniegtās atbildes.

Senāts atgādina, ka saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem. Tiesa spriedumā norāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

Senāts jau iepriekš uzsvēris, ka vispusīga un pilnīga pierādījumu pārbaude un novērtēšana nozīmē to, ka tiesa novērtē visus lietā esošos pierādījumus (sal. *Senāta 2018.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-655/2018 (*[*ECLI:LV:AT:2018:1228.A420495111.3.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2018%3A1228.A420495111.3.S)*) 8.punkts*). Arī juridiskajā literatūrā atzīts, ka tiesa nedrīkst atstāt bez ievērības nevienu pieņemto pierādījumu (*Līcis A. Prasības tiesvedībā un pierādījumi. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2003, 77.lpp.*). Ja pierādījumi ir iesniegti, vērtējums jādod par visiem pierādījumiem (*turpat, 80.lpp.*). Tā kā atbilstoši Administratīvā procesa likuma 151.pantam tiesa pieņem tikai tos pierādījumus, kuriem ir nozīme lietā, tad tiesai, ja tā kādam pierādījumam nepiešķir nozīmi un uzskata, ka tas nevar ietekmēt lietas izspriešanu, tas ir jāpamato. Turklāt šāds pamatojums nevar aprobežoties ar vispārīgām frāzēm, jābūt norādītam skaidram un saprotamam iemeslam (*Senāta 2021.gada 22.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-703/2021 (*[*ECLI:LV:AT:2021:1222.A420183117.17.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A1222.A420183117.17.S)*) 11.punkts*).

Senāts konstatē, ka apgabaltiesas spriedumā nav pieminēts eksperta sniegtais atzinums un nav norādīts pamatojums, kāpēc tiesa to nav ņēmusi vērā. Minētajam ir būtiska nozīme ne vien tāpēc, ka atbilstoši iepriekš norādītajam tiesai ir jānovērtē lietas materiāliem pievienotie pierādījumi un novērtēšanas rezultātā jāizdara attiecīgi secinājumi, bet arī tāpēc, ka pirmās instances tiesa savus secinājumus ir pamatojusi ar eksperta viedokli, savukārt apgabaltiesa ir taisījusi pirmās instances tiesas spriedumam pretēju spriedumu. Vienlaikus apgabaltiesa pretēji Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtajai daļai nav motivējusi savu attieksmi pret pirmās instances tiesas spriedumu.

Ievērojot minēto, Senāts piekrīt Valsts ieņēmumu dienestam, ka apgabaltiesa ir pieļāvusi iepriekš norādīto procesuālo tiesību normu pārkāpumu.

[13] Vienlaikus jāņem vērā, ka saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 327.panta otro daļu procesuālo tiesību normu pārkāpums var būt pamats sprieduma pārsūdzēšanai kasācijas kārtībā un atcelšanai, ja šis pārkāpums novedis vai varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas.

Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā nav izskaidrojis, kā eksperta viedokļa neņemšana vērā ir novedusi pie lietas nepareizas izspriešanas. Šajā sakarā jāņem vērā, ka saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.panta otro daļu nekādiem pierādījumiem, tātad arī eksperta atzinumam, nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Tāpēc apstāklis, ka eksperta viedoklis sakrīt ar kāda lietas dalībnieka nostāju, pats par sevi nenozīmē, ka tādējādi tiesai jātaisa šim lietas dalībniekam labvēlīgs tiesas spriedums. Senāts konstatē, ka eksperts, sniedzot atbildes uz pirmās instances tiesas uzdotajiem jautājumiem, norādījis tādu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta trešās daļas interpretāciju, kas neatbilst Senāta 2017.gada 11.oktobra spriedumā lietā Nr. SKA-80/2017 sniegtajai, uz ko balstīts pārsūdzētais apgabaltiesas spriedums. Tā kā Valsts ieņēmumu dienests nav norādījis argumentus, kas izskatāmajā lietā liktu atkāpties no Senāta minētajā lietā paustajām atziņām, Senāts atzīst, ka eksperta viedokļa neņemšana vērā apgabaltiesas spriedumā nav novedusi pie lietas nepareizas izspriešanas.

[14] Ņemot vērā iepriekš norādīto, Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība ir atzīstama par nepamatotu.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 7.maija spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.