**Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas interpretācija, ja saņemti Eiropas Savienības atbalsta maksājumi par zvejniecības pārtraukšanu**

Likumdevējs Eiropas Savienības atbalsta maksājumu ietvaros izmaksātajām kompensācijām ir ieviesis atšķirīgu iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšanas kārtību no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 16.punktā minētajām kompensācijām.

Ar 2011.gada 27.septembra grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” tika ietverts pārejas noteikumu 76.punkts, paredzot, ka 2010.gada atbalsta maksājumiem samaksātais iedzīvotāju ienākuma nodoklis varēja tikt koriģēts, pašam atbalsta saņēmējam iesniedzot 2010.gada deklarācijas precizējumu jeb labojumu. Savukārt 2011. un turpmākajos gados saņemtajiem maksājumiem grozījumi piemērojami jau uz pašas deklarācijas pamata. Tādējādi 2010.gadā samaksāto nodokļu saņemšana atpakaļ balstās uz paša atbalsta saņēmēja iniciatīvu, izpildot noteiktu darbību, un no tiesību normām neizriet Valsts ieņēmumu dienesta pienākums veikt pārrēķinu pēc savas iniciatīvas. Turpretim 2011. un turpmākajos gados saņemtajiem maksājumiem grozījumi piemērojami tieši.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2017.gada 30.marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr.****A420355613**

**SKA-50/2017**

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Vēsma Kakste,

tiesnese Dzintra Amerika,

tiesnesis Andris Guļāns,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. B] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 9.aprīļa lēmuma Nr. [numurs] atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 15.aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicējs [pers. B] 2011.gadā saņēma valsts atbalsta maksājumus par zvejniecības pārtraukšanu. Atbalsts saņemts saskaņā ar Ministru kabineta 2008.gada 7.jūlija noteikumiem Nr. 514 „Valsts un Eiropas Savienības atbalsta piešķiršanas kārtība kompensāciju maksājumu veidā zivsaimniecības attīstības pasākumam „Sociāli ekonomiskie pasākumi”” (turpmāk – noteikumi Nr. 514).

Valsts ieņēmumu dienests datu atbilstības pārbaudes rezultātā par saņemto atbalstu pieteicējam noteica papildu iedzīvotāju ienākuma nodokļa un tā nokavējuma naudas maksājumus. Dienests norādīja, ka, ievērojot noteikumu Nr. 514 2.punktā norādīto maksājumu mērķi, tie kā atbalsta maksājums nav uzskatāmi par kompensāciju likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 16.punkta izpratnē, bet gan par citiem ienākumiem likuma 8.panta trešās daļas 21.punkta izpratnē, kam piemērojams visaptverošais ienākuma nodokļa princips.

[2] Pieteicējs vērsās administratīvajā tiesā un pārsūdzēja iestādes lēmumu. Pieteicējs norādīja, ka atbalsta maksājumu saņēma kā ienākumus no Latvijas vai citas Eiropas Savienības dalībvalsts vai Eiropas Ekonomikas zonas valsts un pašvaldību vērtspapīriem, tādējādi atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 6.punktam maksājums nav apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Minēto apstiprina Padomes 2006.gada 27.jūlija regulas Nr. 1198/2006 par Eiropas Zivsaimniecības fondu (turpmāk – regula Nr. 1198/2006) 80.pantā norādītais, ka no pieteicējam piešķirtā atbalsta maksājuma valsts neatvelk nekādus maksājumus.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, pievienojoties Administratīvās rajona tiesas motivācijai, apmierināja pieteikumu. Spriedums motivēts ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Latvijas likumdevējs nav konsekventi apzīmējis pieteicējam izmaksāto maksājumu kā kompensāciju vai atbalstu. Ievērojot Zivsaimniecības nozares stratēģiskā plāna 2007.–2013.gadam Rīcības programmas 3.1.2.apakšpunktā, noteikumu Nr. 514 2.punktā un anotācijā, kā arī regulas Nr. 1198/2006 27.panta 1.punkta „e” apakšpunktā norādīto, pieteicēja saņemtais maksājums pēc būtības ir kompensācija par darbavietas zaudēšanu zvejniecības nozarē. Tādējādi šim maksājumam piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 16.punkts, un tas nav apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Minēto apstiprina arī regulas Nr. 1198/2006 80.pants, kas liedz dalībvalstīm iekasēt maksājumus par atbalsta saņemšanu.

[3.2] Ievērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 1.punktu, 3.1 un 3.5daļu, Eiropas Savienības atbalsta maksājumu summas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliek tikai, ja atbalsts saņemts par zivsaimniecību iekšējos ūdeņos. Pieteicējs nodarbojies ar zivsaimniecību ārējos ūdeņos, līdz ar to šīs normas lietā nav piemērojamas.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu. Sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Eiropas Savienības sniegtais atbalsta maksājums ir subsīdija, ar kuru tika kompensēta zvejas kuģu apkalpes darbinieku darba vietu zaudēšana, nevis kompensācija likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 16.punkta izpratnē. Panta daļas 22.punkts, kas paredzēja neaplikt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli Eiropas Savienības atbalsta maksājumus, ar 2010.gada 1.janvāri ir izslēgts.

Tādējādi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli nav apliekami tikai atbalsta maksājumi, kas piešķirti līdz 2009.gada 31.decembrim.

[4.2] Pieteicēja saņemtais atbalsta maksājums ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 21.punktam kā citi ienākumi, kas nav minēti šā likuma 9.pantā.

**Motīvu daļa**

[5] Izskatāmajā lietā vērtējamie faktiskie apstākļi un piemērojamās tiesību normas lielā mērā atbilst Augstākās tiesas 2016.gada 28.decembra spriedumā lietā Nr. SKA-14/2016 norādītajam. Līdz ar to Augstākā tiesa šajā spriedumā *mutatis mutandis* (mainot, ja nepieciešams) izmantos minētajā spriedumā ietvertos argumentus.

[6] Eiropas Savienība īsteno atbalsta pasākumus vairākās Eiropas Savienībai stratēģiski nozīmīgās jomās. Šie atbalsta pasākumi citastarp ietver maksājumus, kas veicina nozares attīstību atbilstoši nozarei uzstādītajiem mērķiem.

Tā regulas Nr.1198/2006 preambulas 2.punkts noteic, ka kopējās zivsaimniecības politikas mērķim vajadzētu būt vērstam uz to, lai nodrošinātu dzīvo ūdens resursu un akvakultūras ilgtspējīgu izmantošanu, piemērojoties ilgtspējīgas attīstības apstākļiem, līdzsvarotā veidā ievērojot vides, saimnieciskos un sociālos aspektus. Preambulas 5.punktā norādīts, ka ilgtspējīga attīstība kā kopējās zivsaimniecības politikas sastāvdaļa kopš 1993.gada ir integrēta noteikumos, kas reglamentē struktūrfondus. Tā būtu jāīsteno ar Eiropas Zivsaimniecības fonda palīdzību, vadoties pēc ilgtspējīgas attīstības apstākļiem un piemērojoties tiem. Savukārt preambulas 27. un 28.punkts noteic, lai īstenotu zvejas flotes restrukturizāciju, būs nepieciešami pavadoši sociālekonomiski pasākumi. Būtu jānosaka sīki izstrādāti noteikumi par pabalstu un finanšu kompensāciju piešķiršanu zvejniekiem un zvejas kuģu īpašniekiem zvejas darbību pārtraukšanas gadījumos.

No minētā secināms, ka Eiropas Savienības piešķirtie atbalsta maksājumi ir arī kompensējoša rakstura, jo tie nodrošina nozares attīstību atbilstoši dalībvalstu kopīgi uzstādītajam mērķim. Maksājuma raksturs (šajā gadījumā kompensējošs) pats par sevi nenosaka to, ka tas nav atbalsta maksājums.

[7] Regulas Nr. 1198/2006 80.pants noteic, ka dalībvalstis pārliecinās, ka par maksājumu veikšanu atbildīgās struktūras nodrošina to, ka atbalsta saņēmēji valsts ieguldījuma kopapjomu saņem cik ātri vien iespējams un pilnā apjomā. Nekādas summas neatvelk vai neietur un neuzliek nekādu īpašu maksu vai citu līdzvērtīgu maksājumu, kas atbalsta saņēmējam samazinātu šo līdzekļu apjomu.

Kā to līdzīgās lietās ir norādījusi Eiropas Savienības Tiesa, dalībvalstis ir tiesīgas Eiropas Savienības atbalsta maksājumiem piemērot iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo tas nav tieši un nedalāmi saistīts ar konkrēto maksājumu, bet gan ir instruments visaptverošas valsts ienākumu nodokļu politikas īstenošanai. Proti, iedzīvotāju ienākuma nodoklis pastāv neatkarīgi no tā, vai persona saņem atbalsta maksājumus (*sal. Eiropas Savienības Tiesas 2007.gada 25.oktobra sprieduma lietā C-427/05 15., 16., 17., 20.punkts,* *2016.gada 28.aprīļa rīkojuma lietā C-462/15 26., 27.punkts*).

Tādējādi nav pamatots apgabaltiesas viedoklis par regulas Nr. 1198/2006 80.panta pārkāpumu, jo šī norma nav attiecināma uz iedzīvotāju ienākuma nodokli. Ar šo nodokli apliekamā objekta noteikšana ir katras dalībvalsts izšķiršanās un var būt atšķirīga, jo balstās katras dalībvalsts sociāli ekonomiskajā situācijā.

[8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 16.punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietvertas un ar nodokli netiek apliktas kompensācijas izmaksas likumos un Ministru kabineta noteikto normu ietvaros, izņemot kompensāciju par neizmantoto atvaļinājumu.

Tomēr nevar uzskatīt, ka šī norma aptver visu veidu kompensācijas.

Uz minēto norāda likuma 9.panta pirmajā daļā ietvertie punkti, kuros noteiktas citu veidu kompensācijas, kuras neapliek ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tā, piemēram, šīs panta daļas 16.1punkts noteic, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliek komandējuma un darba brauciena izdevumu kompensācijas, 28.punktā minēta kompensācija par īres līguma izbeigšanu un dzīvojamo telpu atbrīvošanu denacionalizēta vai likumīgajam īpašniekam atdota nama īrniekam, savukārt 36.punktā norādīts uz tiesas sprieduma pamata no valsts budžeta izmaksājamu kompensāciju. Arī tālākajos panta daļas punktos minētas dažādu veidu kompensācijas, kuras nav apliekamas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[9] Vērtējot, vai likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 16.punkts ietver Eiropas Savienības atbalsta maksājumus, kas izsniegti kompensāciju veidā, jānorāda, ka saturiski līdzīga norma bija ietverta jau likuma pamatredakcijas 9.panta 16.punktā. Tā no 1994.gada 1.janvāra noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietvertas un ar nodokli netiek apliktas kompensācijas izmaksas Latvijas Republikas valdības noteikto normu ietvaros, izņemot kompensāciju par neizmantoto atvaļinājumu. Norma saturiski papildināta ar 1996.gada 19.decembra likuma grozījumiem, kas stājās spēkā 1997.gada 1.janvārī un noteica, ka arī likumos var būt noteiktas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamas kompensācijas.

Ievērojot, ka Latvija iestājās Eiropas Savienībā 2004.gada 1.maijā, nevar uzskatīt, ka likumdevējs jau normas sākotnējā redakcijā ir vēlējies iekļaut arī Eiropas Savienības sniegtos atbalsta maksājumus (ar kompensējošu raksturu). Tāpat nevar pašsaprotami uzskatīt, ka, nepapildinot normu vēlāk, likumdevējs būtu paredzējis, ka norma automātiski uz tiem attieksies.

[10] Gatavojoties iestāšanās Eiropas Savienībā procesam un saņemot atbalsta maksājumus jau pirms iestāšanās, likumdevējs 2000.gada 1.janvārī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmajā daļā ietvēra 22.punktu, kas kā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamus ienākumus noteica summas, kas izmaksātas subsīdiju veidā kā valsts atbalsts lauksaimniecībai vai Eiropas Savienības atbalsts lauksaimniecībai un lauku attīstībai.

Ar 2010.gada 1.janvāra likuma grozījumiem minētā norma tika izslēgta.

Savukārt ar 2011.gada 27.septembra grozījumiem 9.pants tika papildināts ar 3.5daļu, atbilstoši kurai arī valsts atbalsta vai Eiropas Savienības atbalsta lauksaimniecībai un lauku attīstībai ietvaros saņemtos maksājumus līdz 2000 Ls gadā neaplika ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Iepazīstoties ar šo grozījumu izstrādes materiāliem, no Saeimas Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas 2010.gada 9.augusta sēdes audioieraksta dzirdams, ka Saeimas deputāti vienojās, ka likuma 9.pantu nepieciešams papildināt, lai pēc 2010.gada 1.janvāra likuma grozījumiem daļēji atvieglotu nodokļu slogu lauksaimniekiem, kuri Eiropas Savienības sniegtā atbalsta ietvaros saņem tostarp kompensācijas.

Tādējādi likumdevējs Eiropas Savienības atbalsta maksājumu ietvaros izmaksātajām kompensācijām ieviesa atšķirīgu iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšanas kārtību no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 16.punktā minētajām kompensācijām.

[11] Pēc 2011.gada 27.septembra grozījumiem likuma 9.panta pirmās daļas 1.punkts noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti šādi ienākumu veidi: ienākumi no maksātāja lauksaimnieciskās ražošanas un lauku tūrisma pakalpojumu sniegšanas, ja tie nepārsniedz 2000 Ls gadā, ņemot vērā šā panta 3.1, 3.2 un 3.5daļas nosacījumus.

Panta 3.1daļa jau pirms grozījumiem definēja lauksaimniecisko ražošanu šā likuma izpratnē, kur zivsaimniecība ir tikai iekšējos ūdeņos esoša.

Kā jau norādīts, ar minētajiem grozījumiem 9.pants tika papildināts ar 3.5daļu, kura noteica, ka šā panta pirmās daļas 1.punktā minētie ienākumi ietver arī valsts atbalsta vai Eiropas Savienības atbalsta lauksaimniecībai un lauku attīstībai ietvaros saņemtos maksājumus līdz 2000 Ls gadā.

Ievērojot, ka atbalsta maksājumus nevar uzskatīt par ienākumiem no lauksaimnieciskās ražošanas, secināms, ka likumdevējs ar 9.panta 3.5daļas ietveršanu ir paredzējis vēl vienu nošķiramu ienākumu veidu, kuru ar nodokli apliek daļēji. Minēto apstiprina gan likumdevēja motivācija grozījumu ieviešanai, gan arī turpmākie – 2015.gada 30.novembra – grozījumi, ar kuriem likuma pārejas noteikumos ietverts 94.punkts, kas no iedzīvotāju ienākuma nodokļa apliekamā ienākuma pilnā apmērā izslēdz 2013.–2018.gadā saņemtos atbalsta maksājumus.

Līdz ar to apgabaltiesa ir nepareizi secinājusi, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli daļēji apliek tikai atbalsta maksājumus, kas saņemti konkrētās likuma 9.panta 3.1daļā minētās lauksaimnieciskās ražošanas nozarēs.

[12] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” pārejas noteikumos ar 2011.gada 27.septembra grozījumiem ietverts 76.punkts, kurš noteic, ka likuma grozījumu attiecībā uz likuma 9.panta papildināšanu ar 3.5daļu piemēro, precizējot deklarāciju par 2010.gadu un aprēķinot apliekamo ienākumu par turpmākajiem taksācijas gadiem.

Proti, normai par atbalsta maksājumu līdz 2000 Ls gadā neaplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli likumdevējs ir noteicis atpakaļvērstu spēku. Ņemot vērā to, ka normas spēkā stāšanās brīdī lauksaimnieki (un zivsaimnieki) jau bija iesnieguši 2010.gada deklarācijas, bet nebija iesnieguši 2011.gada deklarācijas, normai ir noteikta īpaša piemērošanas kārtība. Atbilstoši minētajiem pārejas noteikumiem par 2010.gada atbalsta maksājumiem samaksātais iedzīvotāju ienākuma nodoklis varēja tikt koriģēts, pašam atbalsta saņēmējam iesniedzot 2010.gada deklarācijas precizējumu jeb labojumu. Savukārt 2011. un turpmākajos gados saņemtajiem maksājumiem grozījumi piemērojami jau uz pašas deklarācijas pamata. Tādējādi 2010.gadā samaksāto nodokļu saņemšana atpakaļ balstās uz paša atbalsta saņēmēja iniciatīvu, izpildot noteiktu darbību, un no tiesību normām neizriet Valsts ieņēmumu dienesta pienākums veikt pārrēķinu pēc savas iniciatīvas. Turpretim 2011. un turpmākajos gados saņemtajiem maksājumiem grozījumi piemērojami tieši.

[13] Ievērojot minēto, apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta 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, Augstākā tiesa

**nosprieda:**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 15.aprīļa spriedumu;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 71,14 *euro* apmērā.

Spriedums nav pārsūdzams.

**Tiesību aktu un nolēmumu rādītājs**

Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”

9.panta pirmā daļa

9.panta 3.1 un 3.5daļa

pārejas noteikumu 76.punkts

Padomes 2006.gada 27.jūlija Regula (EK) Nr.1198/2006 par Eiropas Zivsaimniecības fondu

Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 28.aprīļa rīkojums lietā C-462/15, ECLI:EU:C:2016:317

Eiropas Savienības Tiesas 2007.gada 25.oktobra spriedums lietā Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 1, C-427/05, ECLI:EU:C:2007:630

Augstākās tiesas 2016.gada 28.decembra spriedums lietā Nr. SKA-14/2016 (A420367212)

NORAKSTS PAREIZS

Augstākās tiesas

Administratīvo lietu departamenta

tiesnese