**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa no autoratlīdzības aprēķināšana, ieturēšana un iemaksāšana valsts budžetā**

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 30.aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420271514, SKA-31/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:0430.A420271514.5.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:0430.A420271514.5.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Dzintra Amerika, Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 24.marta lēmuma Nr. 22.10/L-8769 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 14.februāra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējam [pers. A] veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – obligātās iemaksas) auditu par 2011. un 2012.gadu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2014.gada 24.marta lēmumu Nr. 22.10/L-8769 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), ar kuru pieteicējam papildus aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, obligātās iemaksas, nokavējuma un soda nauda. Valsts ieņēmumu dienests atzina, ka pieteicējs naudas līdzekļus no SIA „Baltijas tirdzniecības uzņēmums” un SIA „B.T.U. Company” saņēma, būdams reģistrēts saimnieciskās darbības veicēja statusā, tāpēc par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu ir atbildīgs pieteicējs. Tāpat pieteicējs ir atbildīgs par obligāto iemaksu aprēķināšanu un maksāšanu, jo pieteicējam kā pašnodarbinātai personai, sasniedzot Ministru kabineta noteikto ienākumu līmeni, nebija izvēles tiesību attiecībā uz obligāto iemaksu maksāšanu no gūtajiem ienākumiem.

[2] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2018.gada 14.februāra spriedumu pieteikumu apmierināja daļēji. Spriedums, ievērojot pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Pieteicējs uz autoratlīdzības līgumu un pieņemšanas un nodošanas aktu pamata saņēma naudas līdzekļus no SIA „Baltijas tirdzniecības uzņēmums” un SIA „B.T.U. Company”. Iedzīvotāju ienākuma nodoklis no šiem naudas līdzekļiem nav ieturēts un valsts budžetā nav samaksāts. Lietā ir strīds, vai par nodokļa maksāšanu ir atbildīgs pieteicējs vai arī minētie uzņēmumi.

Kā izriet no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (*šeit un turpmāk tiesību normas redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā*) 4.panta pirmās daļas 2.punkta un 17.panta desmitās daļas, komersants ietur un samaksā valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli gan no fiziskas personas ienākumiem no autoratlīdzības (1.punkts), gan no citiem ieņēmumiem no saimnieciskās darbības, ko veic tāda fiziskā persona, kurai nav izsniegts dienesta apliecinājums par reģistrēšanos saimnieciskās darbības veicēja statusā (7.punkts). Vienlaikus no likuma 1.panta pirmās daļas 3.punkta un 4.panta pirmās daļas 3.punkta izriet, ka gadījumā, ja fiziskā persona ir reģistrējusies saimnieciskās darbības veicēja statusā, tad par nodokļa maksātāju ir atzīstama fiziskā persona.

Lietā nav strīda, ka pieteicējs 2001.gada 6.martā reģistrēts dienestā kā saimnieciskās darbības veicējs un viņam ir izsniegta nodokļu maksātāja fiziskās personas reģistrācijas apliecība. Līdz ar to uz pieteicēju nav attiecināms likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.panta desmitās daļas 1.punkta izņēmums un pieteicējam kā saimnieciskās darbības veicējam pašam bija pienākums aprēķināt un samaksāt valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli no ienākumiem no autoratlīdzības. Tam, kādu tieši saimnieciskās darbības virzienu pieteicējs ir reģistrējis, iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontekstā nav nozīmes. Turklāt pieteicēja reģistrētais saimnieciskās darbības virziens atbilst to pakalpojumu būtībai, kurus pieteicējs sniedza SIA „Baltijas tirdzniecības uzņēmums” un SIA „B.T.U. Company”.

Ievērojot minēto, pārsūdzētais lēmums daļā par pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma un soda naudu ir tiesisks un pamatots.

[3.2] No pieteicējam izmaksātās autoratlīdzības nav aprēķinātas un samaksātas arī obligātās iemaksas. Pieteicējs to pamato ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 6.panta četrpadsmito daļu.

Atbilstoši šai tiesību normai personai, kura ir darba ņēmējs un vienlaikus saņem autoratlīdzību, ir tiesības izvēlēties nemaksāt obligātās iemaksas vai arī no autoratlīdzības ienākuma maksāt obligātās iemaksas atbilstoši pašnodarbinātajiem noteiktajai likmei un kārtībai.

Pieteicējs 2003.gada 30.oktobrī noslēdza darba līgumu ar SIA „Larsoni”. 2009.gada 29.jūnijā un 28.decembrī pieteicējs darba devējam iesniedza iesniegumu par atvaļinājuma piešķiršanu bez darba algas saglabāšanas attiecīgi no 2009.gada 1.jūlija un no 2010.gada 1.janvāra uz nenoteiktu laiku. Uz iesniegumiem ir darba devēja rezolūcijas. SIA „Larsoni” dienestam iesniegtajos ziņojumos par darba ņēmējiem pieteicējs ir deklarēts kā darba ņēmējs 2011.gadā un 2012.gada janvārī, darba alga pieteicējam nav aprēķināta. Tā kā Darba likums paredz, ka darba ņēmējs noteiktos gadījumos var arī nesaņemt darba samaksu, un tā kā likums „Par valsts sociālo apdrošināšanu” paredz, ka ne no visiem ienākumiem ir ieturamas obligātās iemaksas, nav pamata uzskatīt, ka likumdevējs nebūtu apzinājies, ka sociālās apdrošināšanas kontekstā būtisks ir nevis darba ņēmēja statuss, bet budžetā samaksātās obligātās iemaksas. Tikai 2017.gada 27.jūlijā tika pieņemti grozījumi likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu”, ar kuriem izslēgta 6.panta četrpadsmitā daļa, bet ar 22.novembra grozījumiem likums papildināts ar 23.1panta ceturto daļu, kas noteic, ka autoratlīdzības saņēmējs, kurš ir reģistrēts un sociāli apdrošināts kā darba ņēmējs un par kuru obligātās iemaksas mēnesī pie viena vai vairākiem darba devējiem tiek veiktas no iemaksu objekta, kas sasniedz vai pārsniedz Ministru kabineta noteiktās minimālās mēneša darba algas apmēru, nereģistrējas un neveic iemaksas no autoratlīdzības kā pašnodarbinātais. Vienlaikus netika grozīta tiesību norma, kas sniedz darba ņēmēja definīciju, atbilstoši kurai darba ņēmējs ir persona, kas uz darba līguma pamata par nolīgto darba samaksu veic noteiktu darbu darba devēja vadībā.

Tādējādi, tā kā pieteicējs 2011.gadā un 2012.gada janvārī bija reģistrēts kā SIA „Larsoni” darba ņēmējs, uz pieteicēju ir attiecināms likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 6.panta četrpadsmitās daļas izņēmums, jo prasība par obligāto iemaksu veikšanu valsts budžetā tika noteikta tikai 2017.gada grozījumu rezultātā.

Dienests pieteicēja argumentu, ka pieteicējam minētajā laikā bija darba ņēmēja statuss, pārsūdzētajā lēmumā nav vērtējis. Lietas izskatīšanas laikā dienests paudis argumentus, ka pieteicējs neatbilst darba ņēmēja statusam, jo pieteicējs, lai arī bija reģistrēts kā darba ņēmējs, darbu neveica un darba samaksu nesaņēma. Taču šie argumenti neatbilst ne paša dienesta pieteicējam sniegtajās uzziņās norādītajam, ne arī Labklājības ministrijas paustajam viedoklim.

Līdz ar to pārsūdzētais lēmums daļā par pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķinātajām obligātajām iemaksām par laika posmu no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.janvārim ir atceļams.

[4] Pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa ir pieļāvusi materiālo tiesību normu pārkāpumu, jo ir nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.panta desmitās daļas 1.punktu. Šī tiesību norma kopsakarā ar pārējām šā likuma normām skaidri norāda, ka autoratlīdzības gadījumā nodokļus no autoratlīdzības ienākuma ietur autoratlīdzības izmaksātājs. Arī tad, ja fiziskā persona (autors) ir reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja, tai ir tiesība slēgt autoratlīdzības līgumu. Fakts, ka autors ir reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs, nenozīmē, ka tādējādi autoratlīdzības izmaksātājs būtu jāatbrīvo no nodokļa aprēķināšanas un samaksas pienākuma. Ja tiesību normas interpretētu tā, kā to ir darījusi tiesa, tad nav saprotams, kādos gadījumos ir piemērojama likuma 17.panta desmitās daļas 1.punkta norma. Autoratlīdzības izmaksātājam, konstatējot, ka no pieteicējam izmaksātās autoratlīdzības netika ieturēts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, bija jāveic nepieciešamās korekcijas un jāuzņemas atbildība par nodokļa samaksas pienākuma neizpildi.

[4.2] Tiesa ir pieļāvusi arī procesuālu pārkāpumu, jo nav noskaidrojusi visus lietas izspriešanai nepieciešamos apstākļus un nav ieguvusi atbilstošus pierādījumus. Proti, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.panta vienpadsmito daļu ienākuma izmaksātājam ir jāiesniedz dienestam paziņojums par fiziskajai personai izmaksātajām naudas summām, arī par tādām naudas summām, no kurām nodoklis izmaksas vietā netika ieturēts. Tiesa nav noskaidrojusi, vai SIA „Baltijas tirdzniecības uzņēmums” un SIA „B.T.U. Company” ir iesniegušas šādus paziņojumus dienestam un kādu informāciju tajos ir norādījušas.

[4.3] Šādu pārkāpumu rezultātā tiesa ir nonākusi pie kļūdaina secinājuma, ka par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu no saņemtās autoratlīdzības ir atbildīgs pieteicējs.

[5] Dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts un atcelts pārsūdzētais lēmums daļā. Kasācijas sūdzībā norādīti šādi argumenti un apsvērumi.

[5.1] Tiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 6.panta četrpadsmito daļu, uzskatot, ka pieteicējam bija tiesības izvēlēties maksāt obligātās iemaksas vai nemaksāt. Atbilstoši šai tiesību normai darba ņēmējs ir persona, kas uz darba līguma pamata par nolīgto darba samaksu veic noteiktu darbu. Pieteicējs, lai arī pārbaudāmajā periodā bija reģistrēts kā SIA „Larsoni” darba ņēmējs, neveica darbu un darba samaksu nesaņēma. Līdz ar to pieteicējs nav uzskatāms par darba ņēmēju minētās normas izpratnē.

[5.2] Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” mērķis ir noteikt pienākumu maksāt sociālās iemaksas visām personām, kuras gūst ienākumus (ar atsevišķiem izņēmumiem). Tāpēc šā likuma 6.panta četrpadsmitajā daļā noteiktais izņēmums pamatots ar to, ka par darba ņēmēju sociālās iemaksas ietur darba devējs. Taču par pieteicēju darba devējs pārbaudāmajā periodā nebija ieturējis sociālās iemaksas, jo pieteicējs nesaņēma darba algu.

[5.3] Tiesa minēto tiesību normu ir piemērojusi formāli, un tas ir veicinājis tiesību negodprātīgu izmantošanu, kad persona gūst ienākumus, bet sociālās iemaksas neaprēķina un nemaksā.

[5.4] Tiesa nav pienācīgi novērtējusi pieteicēja papildu iesniegtos pierādījumus par darba tiesiskajām attiecībām ar SIA „Larsoni”.

[5.5] Tiesa nepamatoti atsaukusies uz Labklājības ministrijas un dienesta pieteicējam sniegto viedokli, jo nav ņēmusi vērā, ka pieteicējs, lūdzot uzziņu, nav atklājis visus patiesos lietas faktiskos apstākļus. Turklāt uzziņu drīkst prasīt vienīgi pirms administratīvā akta izdošanas, savukārt pieteicējs to ir darījis jau pēc tam, kad administratīvais process iestādē bija noslēdzies.

[6] Pieteicējs paskaidrojumos par dienesta kasācijas sūdzību norāda, ka to neatzīst un lūdz noraidīt, jo dienesta kasācijas sūdzības argumenti ir pretrunā ar paša dienesta publiski pausto skaidrojumu par obligāto iemaksu ieturēšanu no autoratlīdzības.

[7] Arī dienests neatzīst pieteicēja kasācijas sūdzību un lūdz to noraidīt, paskaidrojot, ka fiziskā persona pati ir atbildīga par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu, ja tā darbu izpilda kā reģistrēts saimnieciskās darbības veicējs.

**Motīvu daļa**

[8] Izskatāmajā lietā izšķirami divi jautājumi: pirmkārt, vai iedzīvotāju ienākuma nodoklis no ienākuma, ko pieteicējs saņēmis no SIA „Baltijas tirdzniecības uzņēmums” un SIA „B.T.U. Company”, jāaprēķina un valsts budžetā jāmaksā pieteicējam vai minētajiem uzņēmumiem, otrkārt, vai no ienākuma, ko pieteicējs saņēmis no norādītajiem uzņēmumiem, ir aprēķināmas un maksājamas obligātās iemaksas.

**I**

[9] Izvērtējot jautājumu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu, apgabaltiesa secinājusi: ja fiziskā persona ir reģistrējusies saimnieciskās darbības veicēja statusā, tad iedzīvotāju ienākuma nodoklis no saņemtās autoratlīdzības jāaprēķina un valsts budžetā jāsamaksā nevis autoratlīdzības izmaksātājam, bet gan autoratlīdzības saņēmējam jeb pašai fiziskai personai.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ šādam secinājumam nepiekrīt.

[10] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta „Iedzīvotāju ienākuma nodokļa struktūra” pirmā daļa noteic: iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas sastāv no:

1) algas nodokļa, ko par darbinieka gūtajiem ienākumiem aprēķina un maksā darba devējs;

2) fiksētā ienākuma nodokļa par ieņēmumiem no saimnieciskās darbības;

3) nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un nodokļa no citiem ienākuma avotiem;

4) nodokļa par ienākumu no kapitāla, tajā skaitā nodokļa no kapitāla pieauguma;

5) patentmaksas par atsevišķu veidu saimnieciskās darbības veikšanu;

6) mikrouzņēmumu nodokļa daļas atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam.

Tātad iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir sadalīts vairākās daļās. Katrai daļai likumā ir noteikta sava nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtība. Proti, ir paredzēts, kā tiek noteikts ar katra nodokļa veidu apliekamais ienākums; kādi izdevumi un atvieglojumi tiek ņemti vērā; noteiktas personas, kuras aprēķina, ietur, samaksā nodokli valsts budžetā un deklarē to dienestam iesniegtajos paziņojumos un deklarācijās; ir noteikti termiņi, kādā jāsamaksā nodoklis un jādeklarē ienākums; kā arī ir reglamentēti citi ar attiecīgā nodokļa maksāšanas režīma piemērošanu saistītie jautājumi. Algas nodokļa maksāšanas režīms reglamentēts likuma 3., 4., 8., 17., 29., 31.2, 39.pantā; fiksētā ienākuma nodokļa par ieņēmumiem no saimnieciskās darbības maksāšanas režīms – 11.8, 12., 19.pantā; nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības maksāšanas režīms – 11., 11.1–11.6, 18., 19.pantā; nodokļa par ienākumu no kapitāla maksāšanas režīms – 11.9, 16.1, 19.pantā; patentmaksas maksāšanas režīms – 9., 11.10, 12.pantā, mikrouzņēmumu nodokļa maksāšanas režīms – Mikrouzņēmumu nodokļa likumā. Katram režīmam likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 15.pantā ir paredzēta sava nodokļa likme.

[11] Šajā lietā pārbaudāmajā periodā likumā atsevišķi bija reglamentēta arī nodokļa aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtība no ienākuma no intelektuālā īpašuma un tiesībām uz to (no autoratlīdzības, izpildītājatlīdzības; zinātnes, literatūras un mākslas darbu, atklājumu, izgudrojumu un rūpniecisko paraugu autoru un viņu mantinieku honorāriem), kas atbilstoši likuma 8.panta trešās daļas 8.punktam auditējamā periodā bija atzīstams par citu ar nodokli apliekamo ienākumu.

Proti, likuma 4.panta „Nodokļa aprēķināšanas un ņemšanas veids” pirmās daļas 2.punkts paredzēja: no ienākumiem, kas noteikti šā likuma 17.panta desmitajā daļā, nodokli aprēķina un budžetā iemaksā to *izmaksātājs*.

17.panta „Algas nodokļa ieturēšana un maksāšana un nodokļa ieturēšana no ienākumiem, kuri nav saistīti ar darba attiecībām” desmitā daļa noteica: no fiziskās personas ienākumiem, kurus izmaksā komersanti, individuālie uzņēmumi (arī zemnieku vai zvejnieku saimniecības), kooperatīvās sabiedrības, nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības, iestādes, organizācijas, biedrības, nodibinājumi un fiziskās personas, kuras reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas, ja tie nav saistīti ar darba attiecībām un nav atbrīvoti no aplikšanas ar nodokli, ienākuma *izmaksātājs* ietur nodokli ienākuma izmaksas vietā un iemaksā to budžetā ne vēlāk kā ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša piektajā datumā. Pie šādiem ienākumiem pieder autoratlīdzība (honorārs), arī atlīdzība par autora pārdotajiem lietišķās un dekoratīvās mākslas darbiem un tautas daiļamatniecības izstrādājumiem (1.punkts).

17.panta vienpadsmitā daļa noteica: komersanti, individuālie uzņēmumi (arī zemnieku vai zvejnieku saimniecības), kooperatīvās sabiedrības, nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības, iestādes, organizācijas, biedrības, nodibinājumi un fiziskās personas, kuras reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas, izsniedz personām – nodokļa maksātājām – paziņojumu par izmaksātajām ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamajām summām, kas nav saistītas ar darba attiecībām, un no šīm summām ieturēto nodokli vai, ja izmaksātais ienākums nav apliekams ar nodokli, izmaksu apliecinošu dokumentu un nosūta paziņojumu dienestam par personām izmaksātajiem ienākumiem, kas minēti šā panta desmitajā daļā, un no tiem ieturēto nodokli – ne vēlāk kā līdz ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša 15.datumam (1.punkts). Kārtību, kādā nodokļu maksātājam izsniedz paziņojumu un nosūta to dienestam, noteica Ministru kabineta 2008.gada 25.augusta noteikumi Nr. 677 „Noteikumi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa paziņojumiem”.

Tātad likumā bija skaidri noteikts: ja autoratlīdzību izmaksā 17.panta desmitajā daļā norādītā persona, tostarp komersanti, tad nodokli no autoratlīdzības ienākuma aprēķina un valsts budžetā maksā autoratlīdzības izmaksātājs. Tāpat likumā skaidri bija noteikts termiņš, kādā autoratlīdzības izmaksātājam jāsamaksā nodoklis, kā arī termiņš, kādā autoratlīdzības izmaksātājam par to jāinformē dienests.

[12] Likumā skaidri bija noteikta arī kārtība, kādā aprēķināms autoratlīdzības ienākums, ko apliek ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Proti, likuma 17.panta 10.1daļa noteica: ieturot nodokli no profesionālās darbības veicēju autoratlīdzības (honorāra), pirms nodokļa aprēķināšanas no izmaksājamās summas atskaita šā likuma 10.panta pirmās daļas 4.punktā minētos izdevumus atbilstoši noteiktajai normai.

10.panta „Attaisnotie izdevumi” pirmās daļas 4.punkts noteica: pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli no gada apliekamo ienākumu apjoma tiek atskaitīti zinātnes, literatūras un mākslas darbu, atklājumu, izgudrojumu un rūpniecisko paraugu autoru izdevumi, kuri saistīti ar šo darbu radīšanu, izdošanu, izpildīšanu vai citādu izmantošanu un par kuriem autori saņem autoratlīdzību (honorāru). Minēto izdevumu veidus, apmēru un piemērošanas kārtību nosaka Ministru kabinets.

Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 58.punkts noteica: piemērojot likuma 10.panta pirmās daļas 4.punktu, ienākuma *izmaksātājs* taksācijas gada laikā, aprēķinot no fiziskajai personai izmaksājamās autoratlīdzības (honorāra) summas *izmaksas brīdī* ieturamo nodokli, ņem vērā ar šā ienākuma gūšanu saistītos izdevumus šo noteikumu 57.punktā minētajā apmērā. 57.punktā bija noteikts, ka no izmaksājamās autoratlīdzības tiek ieturēti izdevumi 15, 20, 25, 30 vai 40 procentu apmērā atkarībā no autordarba veida.

Tātad arī šajās normās bija skaidri paredzēts, ka nodokli aprēķina un autoratlīdzības izmaksas brīdī ietur autoratlīdzības izmaksātājs, nodokļa aprēķinā ņemot vērā likumdevēja noteiktās izdevumu normas. Turklāt izdevumi, aprēķinot un ieturot nodokli, tika ņemti vērā neatkarīgi no tā, vai tie tika apliecināti ar atbilstošiem attaisnojuma dokumentiem. Proti, likumdevējs bija paredzējis, ka autoratlīdzības gadījumā izdevumi ir atskaitāmi jebkurā gadījumā, ņemot vērā likumdevēja noteiktās procentuālās izdevumu normas. Vienlaikus likumdevējs bija paredzējis, ka gadījumā, ja autoratlīdzības saņēmēja izdevumi ir lielāki par likumdevēja noteiktajām izdevumu normām, tad autoratlīdzības saņēmējs varēja tos papildus deklarēt gada ienākumu deklarācijā, iesniedzot atbilstošus attaisnojuma dokumentus (Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 59.punkts). Taču autoratlīdzības izmaksas brīdī autoratlīdzības izmaksātājam bija saistošas likumdevēja noteiktās izdevumu normas, nevis faktiskais izdevumu apmērs.

[13] Ņemot vērā minēto, Senātam nerodas šaubas, ka šajā lietā pārbaudāmajā periodā likumdevējs attiecībā uz autoratlīdzības ienākumu bija noteicis atsevišķu nodokļa maksāšanas režīmu, skaidri nosakot, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis no autoratlīdzības ienākuma jāaprēķina, jāietur un valsts budžetā jāsamaksā autoratlīdzības izmaksātājam, nevis autoratlīdzības saņēmējam. Pārbaudot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” tiesību normas šobrīd spēkā esošajā redakcijā, Senāts konstatē, ka šāds režīms, kad iedzīvotāju ienākuma nodokli no autoratlīdzības ienākuma ietur un samaksā autoratlīdzības izmaksātājs (ar precizējumiem un papildinājumiem), ir piemērojams līdz 2021.gada 31.decembrim. Tas izriet no turpmāk minētā.

[14] 2020.gada 27.novembrī tika pieņemts un 2021.gada 1.janvārī stājās spēkā likums „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””. Ar to grozītas un pieņemtas vairākas jaunas tiesību normas (likuma 3.panta trešās daļas 12.punkta „a” apakšpunkts, 8.panta 2.12daļa, trešās daļas 8.punkts, 11.2 un 11.3daļa, 10.panta pirmās daļas 4.punkts, 11.panta 3.5, 3.6 daļa un divdesmit otrā daļa, 15.panta astoņpadsmitā daļa, 17.panta desmitās daļas 1., 2. un 7.punkts un 10.1daļa, pārejas noteikumu 161., 162., 163., 164., 165., 166., 167., 168., 169. un 170.punkts). Tās noteic jaunu nodokļa maksāšanas režīmu autoratlīdzības ienākuma saņēmējiem.

Proti, likuma 8.panta trešās daļas 8.punkts noteic, ka ar nodokli apliek samaksu par intelektuālo īpašumu (nevis ienākumu no intelektuālā īpašuma un tiesībām uz to, kā tas bija noteikts auditējamā periodā).

To, kas ir samaksa par intelektuālo īpašumu, skaidro jaunpieņemtā 8.panta 11.2daļa, paredzot, ka šā likuma izpratnē samaksa par intelektuālo īpašumu ir jebkurš maksājums, kuru saņem kā atlīdzību par autortiesībām un blakustiesībām vai kā atlīdzību par tiesībām izmantot autortiesības un blakustiesības uz literatūras, zinātnes vai mākslas darbiem, ieskaitot datorprogrammas, filmas, fonogrammas, patentus, preču zīmes, dizainparaugu vai modeli, plānu, slepenu formulu vai procesu, vai par tiesībām izmantot ražošanas, komerciālās vai zinātniskās iekārtas, vai par to izmantošanu, vai par informāciju attiecībā uz rūpniecisku, komerciālu vai zinātnisku darbību un pieredzi.

8.panta 11.3daļa noteic: ja samaksu par intelektuālo īpašumu izmaksā ienākuma izmaksātājs, kas nav kolektīvā pārvaldījuma organizācija, minētais ienākums šā likuma izpratnē tiek uzskatīts par saimnieciskās darbības ienākumu, ja vien gūtais ienākums pēc ekonomiskās būtības nav uzskatāms par algota darba ienākumu atbilstoši šā panta 2.2daļas nosacījumiem.

11.pants papildināts ar divdesmit otro daļu, kas noteic: ja maksātājam samaksu par intelektuālo īpašumu izmaksā kolektīvā pārvaldījuma organizācija, viņam nav jāreģistrējas kā saimnieciskās darbības veicējam, bet ienākuma izmaksātājs minētajam ienākumam taksācijas gada laikā piemēro šā likuma 15.panta astoņpadsmitajā daļā noteikto nodokļa likmi, kā arī šā likuma 17.panta desmitās daļas 1.punktā un 10.1daļā noteikto kārtību. Savukārt, nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu rezumējošā kārtībā, gada apliekamajam ienākumam tiek piemērota nodokļa likme atbilstoši šā likuma 15.panta deviņpadsmitajā daļā noteiktajai kārtībai.

Pārejas noteikumu 163.punkts noteic: maksātājam (rezidentam), kas gūst ienākumus no samaksas par intelektuālo īpašumu (izņemot ienākumus, kurus izmaksā kolektīvā pārvaldījuma organizācija) vai no literatūras, zinātnes vai mākslas darbu, atklājumu, izgudrojumu un rūpniecisko paraugu autoru un izpildītāju darbu radīšanas, izdošanas, izpildīšanas vai citādas izmantošanas, no 2021.gada 1.jūlija līdz 2021.gada 31.decembrim ir tiesības nereģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējam. Ja minētais maksātājs nereģistrējas kā saimnieciskās darbības veicējs, minētajiem ienākumiem piemēro šā likuma pārejas noteikumu 164., 165., 166., 167., 168., 169., 170. un 171.punkta nosacījumus.

Pārejas noteikumu 164.punkts noteic: no 163.punktā minētajiem maksātāja ienākumiem, kurus izmaksā komersanti, individuālie uzņēmumi (arī zemnieku vai zvejnieku saimniecības), kooperatīvās sabiedrības, nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības, iestādes, organizācijas, biedrības, nodibinājumi un fiziskās personas, kuras reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas, ietur nodokli izmaksas vietā un iemaksā to vienotajā nodokļu kontā ne vēlāk kā ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša 23.datumā, piemērojot šādu likmi: 1) ieņēmumiem līdz 25 000 *euro* – 25 procenti; 2) ieņēmumiem, kas pārsniedz 25 000 *euro* – 40 procenti.

No šīm un pārējām 2020.gada 27.novembra grozījumu rezultātā pieņemtajām tiesību normām izriet, ka nodokļa maksāšanas režīms no autoratlīdzības ienākuma līdz 2021.gada 30.jūnijam paliek nemainīgs. Savukārt, sākot ar 2021.gada 1.jūliju samaksa par intelektuālo īpašumu tiks uzskatīta par saimnieciskās darbības ienākumu (izņemot gadījumus, kad šo samaksu izmaksā kolektīvā pārvaldījuma organizācija). Laikā no 2021.gada 1.jūlija līdz 31.decembrim ir noteikts pārejas periods, paredzot, ka šādas samaksas saņēmējam būs divas iespējas: vai nu turpināt izmantot iepriekšējo nodokļa maksāšanas režīmu, kad nodokli aprēķina, ietur un samaksā izmaksātājs (ar atsevišķiem precizējumiem), vai arī piemērot jauno nodokļa maksāšanas režīmu, kas sāks darboties 2022.gada 1.janvārī, proti, reģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējam un pašam aprēķināt un maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli vispārējā kārtībā, vai arī piemērojot mikrouzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas režīmu.

Līdz ar to tāds nodokļa maksāšanas režīms, kad nodokli no samaksas par intelektuālo īpašumu (autoratlīdzību) aprēķina, ietur un valsts budžetā samaksā autoratlīdzības izmaksātājs, piemērojot konkrētu autoratlīdzības ienākumam paredzēto nodokļa likmi, ir spēkā līdz 2021.gada 31.decembrim. Sākot ar 2022.gada 1.janvāri nodoklis no samaksas par intelektuālo īpašumu tiks aprēķināts kā nodoklis no saimnieciskās darbības ienākuma un to aprēķinās pats saimnieciskās darbības veicējs, izņemot gadījumus, kad autoratlīdzību izmaksās kolektīvā pārvaldījuma organizācija, kura pati aprēķinās un ieturēs nodokli.

Tātad, sākot tikai ar 2022.gada 1.janvāri autoratlīdzības ienākumam tiks piemērots tas nodokļa maksāšanas režīms, kas ir piemērojams ienākumam no saimnieciskās darbības un atbilstoši kuram nodokļa aprēķināšana un maksāšana valsts budžetā būs paša autoratlīdzības saņēmēja pienākums (sk.*arī likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” Nr. 90/TA-1949 anotāciju, pieejama:* [*http://titania.saeima.lv/LIVS13/SaeimaLIVS13.nsf/0/287D01D7A3D05FB6C2258600004E457B?OpenDocument*](http://titania.saeima.lv/LIVS13/SaeimaLIVS13.nsf/0/287D01D7A3D05FB6C2258600004E457B?OpenDocument)).

[15] Rezumējot minēto, secināms, ka atbilstoši tam tiesiskajam regulējumam, kāds bija spēkā šajā lietā pārbaudāmajā periodā, iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtību attiecībā uz autoratlīdzības ienākumu neietekmēja tas, ka fiziskā persona, kas saņēma autoratlīdzības ienākumu, bija reģistrējusies dienestā saimnieciskās darbības veicēja statusā. Līdz 2020.gada 27.novembra grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” bija paredzēts atsevišķs nodokļa maksāšanas režīms ienākumam no autoratlīdzības un ienākumam no saimnieciskās darbības.

Papildus to apstiprina arī Ministru kabineta 2009.gada 17.februāra noteikumi Nr. 149 „Noteikumi par iedzīvotāju gada ienākumu deklarāciju un tās aizpildīšanas kārtību” (*spēkā līdz 2013.gada 1.janvārim*), kas šajā lietā auditējamā periodā noteica kārtību, kādā ir aizpildāma gada ienākumu deklarācija. Deklarācijā ietilpa gada ienākumu deklarācijas veidlapa D un tās pielikumi (2.punkts). D1 pielikumu aizpildīja nodokļa maksātājs, kurš taksācijas gadā guvis ienākumus Latvijas Republikā, izņemot ienākumus no saimnieciskās darbības (5.punkts). Ienākumus no saimnieciskās darbības deklarēja deklarācijas pielikumā D3 „Ienākumi no saimnieciskās darbības” (2.2.3.apakšpunkts), ienākumus no saimnieciskās darbības, ja nodokļa maksātāji kārtoja grāmatvedību divkāršā ieraksta sistēmā, deklarēja pielikumā D31(2.2.4.apakšpunkts). Savukārt autoratlīdzība ienākumu deklarēja deklarācijas pielikuma D1 „Taksācijas gadā Latvijas Republikā gūtie ienākumi” 1.ailē „Ienākumu gūšanas vieta un veids” (6.1.apakšpunkts).

Tātad arī šīs tiesību normas apstiprina, ka autoratlīdzības ienākums un ienākums no saimnieciskās darbības bija deklarējams atsevišķi, piemērojot katram ienākuma veidam noteikto nodokļa režīmu.

[16] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesas spriedums daļā, ar kuru noraidīts pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu daļā par pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma un soda naudu, ir atceļams, un lieta nododama jaunai izskatīšanai.

[17] Vienlaikus Senāts norāda turpmāk minēto.

Pārsūdzētajā lēmumā konstatēts, ka pieteicējs maksājumus no SIA „Baltijas Tirdzniecības Uzņēmums” un SIA „B.T.U. Company” ir saņēmis uz darbu pieņemšanas un nodošanas aktu pamata, kuros ir norādīts pieteicēja nodokļu maksātāja reģistrācijas apliecības kods un paredzēts, ka par visu nodokļu samaksu ir atbildīgs pieteicējs. Novērtējot līgumu, aktus un tajos paredzētos nosacījumus, pārsūdzētajā lēmumā secināts, ka pieteicējs sniedza pakalpojumus saimnieciskās darbības ietvaros, tāpēc ienākumam, ko veido no minētajiem uzņēmumiem saņemtie ieņēmumi, ir piemērojams uz saimniecisko darbību attiecināms iedzīvotāju ienākuma nodoklis un obligātās iemaksas.

No minētā viennozīmīgi nav saprotams, vai dienests uzskata, ka no minētajiem uzņēmumiem saņemtie maksājumi ir atzīstami par saimnieciskās darbības ieņēmumiem tāpēc, ka pieteicējs bija reģistrējies saimnieciskās darbības veicēja statusā, vai arī tāpēc, ka dienesta ieskatā tie pēc ekonomiskās būtības atzīstami nevis par autoratlīdzību, bet gan par maksājumiem par pakalpojumiem (*sk. arī audita pārskatā veiktos aprēķinus un izdarītos secinājumus*).

Pirmās instances tiesā dienesta pārstāvis ir sniedzis pretrunīgus paskaidrojumus, norādot gan to, ka dienesta viedoklis sakrīt ar pieteicēja viedokli, ka saņemtie maksājumi ir autoratlīdzība (*lietas 1.sēj. 130.lpp. 2.puse*), gan to, ka pieteicējs ir sniedzis pakalpojumus kā saimnieciskās darbības veicējs (*lietas 1.sēj. 131.lpp., 2.sēj. 16.lpp. 2.puse*), gan arī to, ka dienests neuzskata, ka līgumi ir autorlīgumi (*lietas 2.sēj. 160.lpp.*).

Arī pirmās instances tiesa tiesas sēdēs vairākkārt jautāja, vai lietā ir strīds par to, ka pieteicēja saņemtie ieņēmumi ir autoratlīdzība, taču viennozīmīgas un nepārprotamas atbildes uz šiem jautājumiem netika sniegtas, un ne pirmās instances tiesas, ne apgabaltiesas spriedumā šim apstāklim nozīme nav pievērsta.

Līdz ar to, izskatot lietu atkārtoti, vispirms noskaidrojams, vai lietā ir strīds par to, ka SIA „Baltijas Tirdzniecības Uzņēmums” un SIA „B.T.U. Company” maksājumi atbilstoši Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 20.punktam ir atzīstami par pieteicēja ienākumu no intelektuālā īpašuma. Ja par to nav strīda vai arī ja tiesa atzīst, ka pieteicēja saņemtie maksājumi no minētajiem uzņēmumiem ir ienākums no intelektuālā īpašuma, ir izvērtējams, vai tas, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis no autoratlīdzības tās izmaksas brīdī bija jāietur izmaksātājam un izmaksātājs to nav izdarījis, atbrīvo pieteicēju kā faktisko iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju no nodokļa saistības (sal.*Senāta 2014.gada 3.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-59/2014 (A42840409) 14.punkts*).

**II**

[18] Atceļot pārsūdzēto lēmumu daļā par pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteiktajām obligātajām iemaksām, apgabaltiesa ir pamatojusies uz likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 6.panta četrpadsmito daļu.

Šī tiesību norma noteic: personai, kura ir darba ņēmējs un vienlaikus saņem arī autoratlīdzību (autortiesību un blakustiesību atlīdzību), ir tiesības izvēlēties: vai nu no autoratlīdzības (autortiesību un blakustiesību atlīdzības) ienākuma neveikt obligātās iemaksas, vai no autoratlīdzības (autortiesību un blakustiesību atlīdzības) ienākuma veikt obligātās iemaksas atbilstoši pašnodarbinātajiem noteiktajai likmei un kārtībai. Šādu izvēli persona var izdarīt tikai vienu reizi par pārskata ceturksni līdz termiņam, kas pašnodarbinātajam noteikts obligāto iemaksu veikšanai.

Minētās tiesību normas piemērošanai nepieciešams konstatēt gan to, ka pieteicējs auditējamā periodā bija darba ņēmējs, gan to, ka pieteicējs vienlaikus saņēma arī autoratlīdzību.

Tā kā atbilstoši iepriekš konstatētajam lietā nav noskaidrots, vai SIA „Baltijas Tirdzniecības Uzņēmums” un SIA „B.T.U. Company” maksājumi pieteicējam ir atzīstami par autoratlīdzību, apgabaltiesas spriedums ir atceļams arī daļā, ar kuru atcelts pārsūdzētais lēmums daļā par pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteiktajām obligātajām iemaksām.

**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 2018.gada 14.februāra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt [pers. A] par kasācijas sūdzību iemaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam par kasācijas sūdzību iemaksāto drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.