**Ierobežojums piemērot atvieglojumus par apgādībā esošām personām mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbiniekiem attiecas uz visiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja gada apliekamajiem ienākumiem tajā taksācijas gada periodā, kurā tas ir bijis mikrouzņēmuma darbinieks**

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13.pants vispārīgi reglamentē atvieglojumus iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem attiecībā uz maksātāja visa veida ienākumiem. Savukārt panta trešajā daļā paredzot, ka maksātājam tajā taksācijas gada periodā, kurā tas ir bijis mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieks, nepiemēro atvieglojumus, likumdevējs ir noteicis izņēmumu no vispārīgajiem noteikumiem par atvieglojumiem nodokļa maksātājiem. Tādējādi uz maksātāja, kurš atbilst norādītajiem kritērijiem, jebkura veida ienākumiem nav attiecināmi vispārīgie noteikumi par atvieglojumiem, arī uz autoratlīdzību.

No nodokļu tiesību sistēmas izriet likumdevēja izšķiršanās iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumus piemērot tikai ienākumiem, kas gūti nodokļa maksātāja paša izvēlētā galvenajā ienākumu gūšanas vietā. Gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir mikrouzņēmuma darbinieks, likums paredz obligātu pienākumu nodokļu grāmatiņu iesniegt mikrouzņēmumā, kas arī tiek uzskatīta par galveno ienākumu gūšanas vietu. Līdz ar to mikrouzņēmuma darbiniekam nav iespējams piemērot atvieglojumus ne par mikrouzņēmumā gūto ienākumu, ne arī jebkuru citu ienākumu.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 31.marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420287118, SKA-161/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:0331.A420287118.9.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A0331.A420287118.9.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Dzintra Amerika, Anita Kovaļevska, Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 28.septembra lēmuma Nr. 31.1-8.2/252351 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 25.oktobra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicējs [pers. A] ir SIA „Sourcecode” īpašnieks. SIA „Sourcecode” reģistrēta kā mikrouzņēmuma nodokļa maksātāja no 2013.gada 28.oktobra līdz 2017.gada 31.decembrim.

Pieteicēja apgādībā ir pieci bērni.

[2] 2018.gada 31.maijā pieteicējs Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza gada ienākumu deklarāciju par 2017.gadu, bet 2018.gada 22.jūnijā – šīs deklarācijas precizējumu, deklarējot ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamos ārvalstī gūtos ienākumus – autoratlīdzību no ārvalsts nodokļu maksātāja, kā arī atvieglojumus par apgādībā esošām personām.

Valsts ieņēmumu dienests, konstatējot, ka pieteicējam kā mikrouzņēmuma īpašniekam nav piemērojami atvieglojumi par apgādībā esošām personām, koriģēja iesniegto deklarāciju un aprēķināja papildus budžetā iemaksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Pieteicējs šo lēmumu apstrīdēja. Tas atstāts negrozīts ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 28.septembra lēmumu Nr. 31.1-8.2/252351 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums).

Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicējs vērsās administratīvajā tiesā.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2019.gada 25.oktobra spriedumu pieteikumu noraidīja.

Spriedums, apgabaltiesai citstarp pievienojoties rajona tiesas sprieduma motīviem, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3.panta pirmās un otrās daļas, 10.panta pirmās un piektās daļas, 12.panta pirmās un septītās daļas, kā arī 13.panta pirmās un ceturtās daļas secināms, ka mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja darbinieks nav tiesīgs piemērot neapliekamo minimumu un atvieglojumus periodā, kurā ir bijis mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja darbinieks. Tas izriet arī no apstākļa, ka mikrouzņēmumu nodoklis ir atsevišķs vienots nodokļa maksājums, kas ietver šādus nodokļus: valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, iedzīvotāju ienākuma nodokli, uzņēmējdarbības riska valsts nodevu par mikrouzņēmuma darbiniekiem; uzņēmumu ienākuma nodokli, ja mikrouzņēmums atbilst uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja pazīmēm, mikrouzņēmuma īpašnieka iedzīvotāju ienākuma nodokli par mikrouzņēmuma saimnieciskās darbības ieņēmumu daļu (Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 1.panta 4.punkts).

Pieteicējs atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 1.panta 3.punktam ir SIA „Sourcecode” darbinieks, līdz ar to pieteicējam nav tiesību saņemt atvieglojumus par apgādājamajiem, tostarp – nepilngadīgajiem bērniem.

[3.2] Nevar piekrist pieteicēja norādītajam, ka, tā kā viņš nav saņēmis ienākumus mikrouzņēmumā, bet gan autoratlīdzību no ārvalsts nodokļu maksātāja, tad uz viņu nav attiecināmi ierobežojumi.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta otrās daļas 1. un 2.punkts noteic, ka fiziskajām personām kā nodokļu maksātājiem ir papildu pienākums izņemt algas nodokļa grāmatiņu un iesniegt to darba vietā, kuru nodokļa maksātājs uzskata par galveno ienākuma gūšanas vietu, bet, ja nodokļu maksātājs ir mikrouzņēmuma darbinieks, grāmatiņa iesniedzama mikrouzņēmumā.

Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 6.panta pirmā daļa kā speciālā tiesību norma precizē, ka katram Latvijas Republikas iedzīvotājam var būt tikai viena algas nodokļa grāmatiņa, kuru piešķir Valsts ieņēmumu dienests. Grāmatiņa iesniedzama vienā ienākuma gūšanas vietā pēc maksātāja izvēles. Turklāt mikrouzņēmuma darbiniekam nav tiesību iesniegt grāmatiņu ienākuma gūšanas vietā.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2013.gada 4.jūnija noteikumu Nr. 304 „Kārtība, kādā piešķirama algas nodokļa grāmatiņa” (turpmāk – noteikumi Nr. 304) 3.punktu, lai nodokļa maksātājam piešķirtu grāmatiņu un nodrošinātu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” noteiktā neapliekamā minimuma piemērošanu un izdarītu šajos noteikumos minētos ierakstus, uz kuru pamata piemēro minētajā likumā noteiktos nodokļa atvieglojumus un nodokļa papildu atvieglojumus, nodokļa maksātājs iesniedz Valsts ieņēmumu dienestā iesniegumu par grāmatiņas piešķiršanu un paziņojumu par apgādībā esošām personām. Ja Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā nav informācijas, kas apliecina nodokļa maksātāja tiesības uz nodokļa atvieglojumiem vai nodokļa papildu atvieglojumiem, maksātājs iesniedz Valsts ieņēmumu dienestā informāciju, kas pamato nodokļa atvieglojumu vai nodokļa papildu atvieglojumu piemērošanu.

Mikrouzņēmuma darbiniekam galvenā ienākumu gūšanas vieta ir mikrouzņēmums. Lasot tiesību normas kopsakarā, tas vienlaikus nozīmē to, ka, tā kā mikrouzņēmuma darbiniekam nav tiesību vispār ienākuma gūšanas vietā iesniegt algas nodokļa grāmatiņu, tam arī nav tiesību uz tām nodokļa apmēru samazinošajām priekšrocībām, kas pienākas nodokļa maksātājam, par kuru iedzīvotāju ienākuma nodokļa iemaksas tiek veiktas vispārējā kārtībā. Citiem vārdiem, likumdevējs ir izšķīries par to, ka nodokļa atvieglojumi ir piemērojami tikai ienākumiem, kas gūti nodokļa maksātāja paša izvēlētajā galvenajā ienākuma gūšanas vietā, tālab tie nevar tikt attiecināti uz citiem ienākumiem.

Tam, ka pieteicējs *de facto* ienākumus no mikrouzņēmuma nav saņēmis, nav tiesiskas nozīmes.

[3.3] Pieteicēja arguments, ka pieteicēja no ārvalstīm saņemtajiem ienākumiem šādā gadījumā būtu jānosaka mikrouzņēmumu nodokļa likme, nav tiesiski pamatots.

Ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākuma avots, likme, kā arī atvieglojumi un atbrīvojumi, kas samazina nodokļa bāzi, ir valsts tiesībpolitikas izšķiršanās jautājums. Likumdevējam ir rīcības brīvība atšķirīgiem ar nodokli apliekamiem objektiem noteikt dažādas nodokļa likmes, tāpat kā uz konkrēto nodokļa objektu attiecināmos izņēmumus un atbrīvojumus. Savukārt nodokļa maksātājam nav tiesību sagaidīt, ka attiecībā uz viņu tiks piemēroti no dažādiem nodokļa režīmiem nodokļa maksātājam izdevīgākie nodokļa samaksas nosacījumi. Citiem vārdiem, nodokļa maksātājam ir tiesības saņemt attiecībā uz viņa ienākuma avota veidu attiecināmos atvieglojumus un atbrīvojumus, ja tādi ir piemērojami. Piekrītot saņemt noteiktu ienākuma veidu, nodokļa maksātājam jārēķinās ar tiesiskajām sekām, kādas iestāsies konkrētā ienākuma veida saņemšanas rezultātā. Tādējādi pretēji pieteicēja ieskatam nav pamata vērsties Satversmes tiesā.

[3.4] Pieteicējs atrodas salīdzināmā situācijā ar tiem nodokļa maksātājiem, kas saņem autoratlīdzību, kas netiek saņemta kā darba alga un kas ienākuma gūšanas vietā nav iesnieguši algas nodokļa grāmatiņu. Attiecīgi pieteicējam atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.panta 10.1daļai ir tiesības no autoratlīdzības, kas nav saņemta kā darba alga, atskaitīt 10.panta pirmās daļas 4.punktā paredzētos intelektuālā un radošā darba procesā radušos izdevumus. Savukārt tas, ka šāda nodokļa maksātāja apgādībā ir nepilngadīgi bērni, neietekmē aprēķinu par nodokli no konkrētā apliekamā ienākuma veida.

[3.5] Pieteicējs ārvalstīs gūtos ienākumus ir deklarējis kā ienākumus no intelektuālā īpašuma (autoratlīdzība). Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.pantā ir noteikta arī nodokļa ieturēšanas kārtība no tādiem ienākumiem, kas nav saistīti ar darba attiecībām. Atbilstoši minētā panta 10.1daļai kopsakarā ar 10.panta pirmās daļas 4.punktu arī attiecībā uz autoratlīdzību, kas nav saņemta kā darba alga, apliekamais ienākums ir nosakāms, no šā ienākuma atņemot izdevumus, kas saistīti ar intelektuālā īpašuma radīšanu. Taču 13.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktie atvieglojumi šādā gadījumā nav piemērojami.

[3.6] Nav konstatējams pieteicēja uzklausīšanas pienākuma pārkāpums.

Lai arī pirms sākotnējā lēmuma pieņemšanas pieteicēja viedoklis papildus netika uzklausīts, un iestāde vērtēja tikai paša pieteicēja deklarētās ziņas par ienākumiem attiecīgajā taksācijas gadā, pieteicējs savu viedokli un iebildumus ir paudis, apstrīdot sākotnējo lēmumu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram. Pieteicēja izvērstajā apstrīdēšanas iesniegumā paustie argumenti ir vērtēti pārsūdzētajā lēmumā, atbildot uz pieteicēja galvenajiem apsvērumiem par to, kāpēc attiecībā uz pieteicēja ienākumu no autoratlīdzības nav attiecināmi atvieglojumi.

Iestāde nav papildus atrunājusi katru pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumā minēto argumentu, tostarp par Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 91.panta un Bērnu tiesību aizsardzības likuma 26.panta pārkāpumu, taču iestāde ir pareizi identificējusi tieši pieteicēja faktiskajiem apstākļiem piemērojamās tiesību normas un sniegusi izvērstu un pareizu juridisko vērtējumu. Tālab tas vien, ka pieteicēja pārējie apstrīdēšanas iesniegumā minētie argumenti nav vērtēti, nav novedis pie nepareiza lēmuma izskatāmajā lietā.

[4] Pieteicējs par spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13.panta trešajā daļā noteiktais izņēmums attiecas tikai uz ienākumiem, kurus mikrouzņēmumu darbinieks guvis no mikrouzņēmuma, bet ne uz ārvalstī gūtiem ienākumiem turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

[4.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 6.pants noteic, ka algas nodokļa grāmatiņa iesniedzama vienā ienākuma gūšanas vietā pēc maksātāja izvēles. Tas norāda uz to, ka ar algas nodokļa grāmatiņu tiek regulēti atvieglojumi tikai tiem ienākumiem, kuri saistīti ar ienākumu gūšanas vietu, t. i., ar darba algu, bet nav saistīti ar fiziskas personas gūtajiem ienākumiem no trešajām personām.

Tāpat šis pants noteic, ka mikrouzņēmuma darbiniekam nav tiesību iesniegt grāmatiņu ienākuma gūšanas vietā. Tā kā mikrouzņēmuma darbinieka ienākumu gūšanas vieta ir mikrouzņēmums, un darbinieks nevar iesniegt algas nodokļa grāmatiņu mikrouzņēmumā, darba devējs nevar piemērot atvieglojumus mikrouzņēmuma darbinieka algai.

No šī paša panta otrās daļas izriet, ka algas nodokļa grāmatiņas galvenais uzdevums ir noteikt darba devējam, kā piemērot nodokļa atvieglojumus, bet ne noteikt, kā pats nodokļu maksātājs var piemērot atvieglojumus ienākumiem, par kuriem pats veic uzskaiti un maksā nodokli.

[4.3] Tiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.pantu. Šis pants regulē, kā Latvijā reģistrētam darba devējam jāmaksā nodoklis, izmaksājot algu vai ienākumus, kas nav alga, bet tas neattiecas uz pieteicēja situāciju, jo viņš saņem ienākumus no ārvalstu nodokļu maksātāja.

Šīs situācijas būtiski atšķiras. Ja ienākumu izmaksātājs ir Latvijā reģistrēta persona, tad tā veic nodokļu nomaksu par šiem ienākumiem, tāpēc, lai precīzi varētu piemērot atvieglojumus, tai vajag informāciju no nodokļu grāmatiņas. Savukārt, ja ienākumus saņem no ārvalstu nodokļu maksātāja, nodokļus aprēķina un nomaksā pats maksātājs. Līdz ar to šis pants ne tikai neattiecas uz pieteicēja situāciju, bet pat nav piemērojams pēc analoģijas.

[4.4] Ja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13.panta trešo daļu interpretē tā, ka tā attiecas uz visiem, ne tikai no mikrouzņēmuma gūtajiem ienākumiem, tad tāpat jādara arī ar citām šī paša likuma normām.

Piemēram, Valsts ieņēmumu dienests, nosakot nodokļa likmi pieteicēja kā mikrouzņēmuma darbinieka ārvalstī gūtajiem ienākumiem, neņēma vērā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 15.panta astoto daļu (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2017.gada 31.decembrim*), kas noteic, ka mikrouzņēmuma darbinieka vai mikrouzņēmuma īpašnieka ienākumam piemēro nodokļa likmi atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam. Ja pieņem, ka norma ir attiecināma uz visiem ienākumiem, ne tikai tiem, kas gūti mikrouzņēmumā, pieteicēja no ārvalstīm gūtajiem ienākumiem nodokļu likme būtu jānosaka nevis 23%, kā tas paredzēts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 15.panta otrajā daļā, bet atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam, kurā nav noteikta nekāda likme ienākumiem, kuri nav saistīti ar mikrouzņēmuma darbību. Tomēr, piemērojot šo normu, tiek ņemts vērā konteksts, ka tas attiecas tikai uz ienākumiem, kuri saistīti ar mikrouzņēmuma darbību.

Tas pats attiecināms arī uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3.panta 1.1daļu (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2017.gada 31.decembrim*), kas noteic, ka personai, kas atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam ir mikrouzņēmuma īpašnieks vai mikrouzņēmuma darbinieks, ar nodokli apliekamo objektu nosaka Mikrouzņēmumu nodokļa likums. Ja pieņem, ka norma ir attiecināma uz visiem ienākumiem, ne tikai tiem, kas gūti mikrouzņēmumā, pieteicēja ārvalstī gūtie ienākumi nebūtu apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Lai šajā jautājumā tiesību sistēma būtu konsekventa un tiktu ievērots likuma gars, ir tikai viens risinājums: piemērojot likuma normas, pieņemt, ka gan 15.panta astotajā daļā, gan 3.panta 1.1daļā, gan 13.panta trešajā daļā ir runa tikai par ienākumiem, kuri saistīti ar mikrouzņēmuma darbību.

[4.5] Tiesa aplami argumentē, ka ir nepieciešama nodokļu grāmatiņa, kura ir iesniegta darba vietā, lai saņemtu atvieglojumus par apgādājamiem. Neviena likuma norma to nenosaka. Gadījumā, ja pieteicējs nebūtu mikrouzņēmuma darbinieks un nekur nebūtu iesniedzis nodokļu grāmatiņu, tik un tā varētu saņemt šos atvieglojumus. 2018.gadā pieteicējs saņēma ienākumus no ārzemēm par intelektuālo īpašumu, kas nav darba alga, bet vairs nebija mikrouzņēmuma darbinieks, un Valsts ieņēmumu dienests šādus atvieglojumus piemēroja.

[4.6] Nav pamatots tiesas secinājums, ka, tā kā mikrouzņēmuma darbiniekam nav tiesību ienākuma gūšanas vietā iesniegt algas nodokļa grāmatiņu, tam arī nav tiesību uz tām nodokļa apmēru samazinošajām priekšrocībām, kas pienākas nodokļa maksātājam, par kuru iedzīvotāju ienākuma nodokļa iemaksas tiek veiktas vispārējā kārtībā.

Nodokļu grāmatiņas agrāk bija papīra formā, un, lai piemērotu nodokļu samazinājumu, tā bija jāiesniedz kādā no darba vietām, kur tos aprēķināja darba devējs. Tātad, nepastāvot iespējai komunicēt starp vairākiem darba devējiem, tika radīts šāds ierobežojums, kas ir loģiski, jo savādāk bieži rastos situācija, kurās pie nodokļu aprēķina nodokļu samazinājums ir pielietots vairākkārtīgi. Taču šādi ierobežojumi ir attiecināti tikai uz situācijām, kad ienākumi tiek saņemti vairākās darbavietās – tas ir, tos aprēķina darba devēji. Nekur tiesību normās šādi ierobežojumi netiek attiecināti uz paša ieņēmuma saņēmēja vispārējiem ienākumiem, kuru nodokļu apmēru viņš aprēķina pats un šādā situācijā viņam ir pieejama visa informācija, lai pareizi piemērotu nodokļa atvieglojumus.

[4.7] Tiesa secinājusi, ka likumdevējs ir izšķīries par to, ka nodokļa atvieglojumi ir piemērojami tikai ienākumiem, kas gūti nodokļa maksātāja paša izvēlētajā galvenajā ienākumu gūšanas vietā, un tāpēc tie nevar tikt attiecināti uz citiem ienākumiem.

Šāds apgalvojums ir patiess tikai attiecībā uz neapliekamo minimumu, un šis ierobežojums ir minēts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 12.panta pirmajā daļā. Savukārt likumdevējs acīmredzami šādu ierobežojumu nav attiecinājis uz nodokļu atvieglojumiem, tai skaitā par apgādājamajiem, jo, ja likumdevējs to būtu gribējis, tad likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13.pantā, kur ir runa par šiem atvieglojumiem, tas būtu tieši norādīts.

[4.8] Nevar piekrist tiesas secinājumam, ka nav tiesiska pamata pieteicēja no ārvalstīm saņemtajiem ienākumiem piemērot mikrouzņēmumu nodokļa likmi.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 15.panta astotajā daļā un 3.panta 1.1daļā (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2017.gada 31.decembrim*) ir norādīts pretējais, proti, ka mikrouzņēmuma darbinieka vai īpašnieka ienākumam piemēro nodokļa likmi atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam un ka personai, kas atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam ir mikrouzņēmuma īpašnieks vai darbinieks, ar nodokli apliekamo objektu nosaka Mikrouzņēmumu nodokļa likums.

[4.9] Pirms lēmuma pieņemšanas Valsts ieņēmumu dienests nav pieteicēju uzklausījis, līdz ar to ir pārkāpts Administratīvā procesa likuma 62.pants.

[4.10] Ienākumi no mikrouzņēmuma ir nenozīmīgi. Visi pamatienākumi gūti no citiem avotiem. Interpretējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13.panta trešo daļu tā, ka tā attiecas uz visiem personas ienākumiem, tiek atņemti naudas līdzekļi, kas nodokļu atvieglojumu formā ir paredzēti bērnu uzturēšanai, kas pārkāpj Satversmes 91. un 110.pantu. Šīs tiesību normas pretēji apgabaltiesas apgalvojumam ir piemērojamas šajā situācijā, jo tās tiešā veidā nosaka aizsardzību ģimenes un bērnu tiesībām, un konkrētajā situācijā ir runa par nodokļa atvieglojumiem, kas pienākas par bērniem.

[4.11] Lai nodrošinātu pilnvērtīgu lietas izskatīšanu, tā ir jāizskata mutvārdu procesā.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks.

**Motīvu daļa**

[6] Pieteicējs lūdz lietu izskatīt mutvārdu procesā. Lūgums ir pamatots ar to, ka zemāku instanču tiesas ir ignorējušas nozīmīgus pieteicēja argumentus, un līdz ar to izdarīti secinājumi, kas ir pretēji tiesību sistēmai. Pieteicējs norādījis, ka, lai nodrošinātu pilnvērtīgu lietas izskatīšanu, ir nepieciešams lietu izskatīt mutvārdu procesā.

Senāts norāda, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 339.panta pirmajai daļai lietu kasācijas instancē izskata rakstveida procesā. Tas nozīmē, ka tā ir kasācijas instances tiesas prerogatīva noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā, un tiesai nav saistošs procesa dalībnieka lūgums.

Senāta praksē konsekventi atzīts, ka lietas izskatīšana tiesas sēdē ir lietderīga gadījumos, kuros no lietā esošajiem dokumentiem nevar gūt vispusīgu un pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu, savukārt, ja lietas materiāli ir pietiekami izskatāmā jautājuma izlemšanai, tad mutvārdu process parasti nav lietderīgs (*Senāta 2020.gada 8.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-27/2020 (*[*ECLI:LV:AT:2020:1208.A43010215.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A1208.A43010215.2.S)*) 6.punkts*).

Senāts atzīst, ka lietā esošie materiāli sniedz pietiekamu priekšstatu par lietā risināmajiem tiesību jautājumiem, kā arī kasācijas sūdzībā ir sniegti izvērsti iebildumi par apgabaltiesas spriedumā norādītajiem argumentiem. Līdz ar to lietas izskatīšana mutvārdu procesā nav lietderīga.

[7] Kasācijas tiesvedībā risināms jautājums par to, vai mikrouzņēmuma darbiniekam atvieglojumi par apgādībā esošām personām netiek piemēroti tikai attiecībā uz ienākumiem, kas gūti no mikrouzņēmuma, vai attiecībā uz visiem personas ienākumiem.

[8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (*šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā laikā no 2017.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim*) 13.panta pirmās daļas 1.punktā ir paredzēti atvieglojumi nodokļa maksātājiem par apgādībā esošām personām.

Savukārt šā panta trešā daļa noteic, ka maksātājam tajā taksācijas gada periodā, kurā tas ir bijis mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieks, nepiemēro šā panta pirmās daļas 1. un 4.punktā noteiktos atvieglojumus.

Šādā redakcijā norma izteikta ar 2010.gada 9.augusta likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, kas stājās spēkā 2010.gada 1.septembrī. Šīs normas, kā arī virknes citu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu grozījumi izdarīti saistībā ar Mikrouzņēmumu nodokļa likuma spēkā stāšanos 2010.gada 1.septembrī. Likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācijā (pieejama: [*http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/0/9BE87B14BA4E9003C22576FF00487524?OpenDocument*](http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/0/9BE87B14BA4E9003C22576FF00487524?OpenDocument)) norādīts: likumprojekts paredz noteikt kārtību, ka mikrouzņēmumu īpašnieki un darbinieki nepiemēro vispārīgās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas par saimnieciskajā darbībā un algotajā darbā gūto ienākumu, bet par minētajiem ienākumiem tiek maksāts mikrouzņēmumu nodoklis; likumprojekts paredz, ka mikrouzņēmuma darbinieka gada apliekamo ienākumu apjomam nav piemērojams gada neapliekamais minimums, atvieglojumi par apgādībā esošu personu, kā arī attaisnotie izdevumi.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13.pants vispārīgi reglamentē atvieglojumus iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem attiecībā uz maksātāja visa veida ienākumiem. Savukārt panta trešajā daļā paredzot, ka maksātājam tajā taksācijas gada periodā, kurā tas ir bijis mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieks, nepiemēro šā panta pirmās daļas 1. un 4.punktā noteiktos atvieglojumus, likumdevējs ir noteicis izņēmumu no vispārīgajiem noteikumiem par atvieglojumiem nodokļa maksātājiem. Tādējādi uz maksātāja, kurš atbilst norādītajiem kritērijiem, ienākumiem nav attiecināmi vispārīgie noteikumi par atvieglojumiem, tātad – arī uz jebkura veida ienākumiem, tostarp autoratlīdzību.

Uz likumdevēja mērķi nepiemērot atvieglojumus jebkuram tāda nodokļu maksātāja ienākumam, kurš noteiktā periodā bijis mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieks, norāda arī likumdevēja pieeja, formulējot citus izņēmumus atvieglojumu piemērošanai. Tā likuma 13.panta trešajā daļā, kur ir noteikts izņēmums attiecībā uz mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem, turpinājumā ir norādīts, ka *maksātāja ienākumiem*, kuriem piemērojama šā likuma 15.panta 3.1daļā, septītajā un desmitajā daļā noteiktā nodokļa likme, ienākumam pielīdzināmiem aizdevumiem un ienākumam, par kuru tiek maksāta patentmaksa, nepiemēro šā panta pirmās daļas 1. un 4.punktā noteiktos atvieglojumus. Tātad likumdevējs, nosakot minēto izņēmumu, to ir attiecinājis uz konkrētiem ienākumu veidiem. Savukārt, regulējot atvieglojumu piemērošanas jautājumus saistībā ar mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem, likumdevējs izņēmumu ir attiecinājis uz maksātāju, kas atbilst noteiktām pazīmēm, nevis uz konkrēta veida ienākumu.

Tāpat attiecībā uz attaisnotajiem izdevumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta piektajā daļā tieši noteikts, ka tos nepiemēro mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieka un īpašnieka ienākumam no mikrouzņēmuma. Savukārt šā paša likuma 13.panta trešajā daļā attiecībā uz atvieglojumiem par apgādībā esošām personām un 12.panta septītajā daļā, kas regulē neapliekamo minimumu, šādas norādes nav. Proti, šīs normas vispārīgi noteic, ka atvieglojumus un neapliekamo minimumu nepiemēro maksātājam tajā taksācijas gada periodā, kurā tas ir bijis mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieks, nenorādot, ka tas attiecas tikai uz ienākumiem no mikrouzņēmuma, kā tas ir attaisnoto izdevumu gadījumā. No minētā ir redzams, ka likumdevējs ir izmantojis atšķirīgas pieejas, lai skaidri noteiktu, kurā gadījumā norma attiecas uz visiem personas gada apliekamajiem ienākumiem, bet kurā – tikai uz ienākumiem no mikrouzņēmuma.

Rezumējot norādāms: ierobežojums piemērot atvieglojumus par apgādībā esošām personām mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbiniekiem attiecas uz visiem personas gada apliekamajiem ienākumiem tajā taksācijas gada periodā, kurā tas ir bijis mikrouzņēmuma darbinieks. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta pirmajai daļai maksātāja gada apliekamo ienākumu veido ienākumi, par kuriem ir jāmaksā algas nodoklis atbilstoši šā panta otrajai, ceturtajai un piektajai daļai, un pārējie šā panta trešajā daļā minētie ienākumi. Šā panta trešās daļas 8.punkts noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīta samaksa par intelektuālo īpašumu. Tātad ienākumi no intelektuālā īpašuma (tajā skaitā autoratlīdzības) ietilpst mikrouzņēmuma darbinieka gada apliekamo ienākumu apjomā, no kā izriet, ka attiecībā uz tiem mikrouzņēmuma darbiniekam nav piemērojami atvieglojumi par apgādībā esošām personām.

[9] Apstiprinājums šādam tiesību normas iztulkojumam izriet arī no tiesību normu sistēmas, uz ko savā spriedumā jau ir norādījusi apgabaltiesa. Senāts atbilstoši Administratīvā procesa likuma 349.panta ceturtajai daļai atzīst par pareizu un pievienojas apgabaltiesas sprieduma pamatojumam, kas atreferēts sprieduma 3.2.apakšpunktā, ka no nodokļu tiesību sistēmas izriet likumdevēja izšķiršanās iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumus piemērot tikai ienākumiem, kas gūti nodokļa maksātāja paša izvēlētā galvenajā ienākumu gūšanas vietā. Taču gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir mikrouzņēmuma darbinieks, likums paredz obligātu pienākumu nodokļu grāmatiņu iesniegt mikrouzņēmumā, kas arī tiek uzskatīta par galveno ienākumu gūšanas vietu. Līdz ar to mikrouzņēmuma darbiniekam nav iespējams piemērot atvieglojumus ne par mikrouzņēmumā gūto ienākumu, ne arī jebkuru citu ienākumu.

Senāts jau iepriekš ir atzinis, ka parastā gadījumā nodokļa maksātājam ir tiesības izvēlēties ienākumu gūšanas vietu, kurā iesniegt algas nodokļa grāmatiņu, taču gadījumā, ja nodokļa maksātājs vienlaikus ir arī mikrouzņēmuma darbinieks, tad šāda izvēle nepastāv, jo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 6.pants noteic, ka mikrouzņēmuma darbiniekam nav tiesību iesniegt nodokļa grāmatiņu ienākuma gūšanas vietā. Jāņem vērā, ka ar Mikrouzņēmumu nodokļa likumu ir izveidota principiāli jauna nodokļu maksāšanas sistēma. Minētajā likumā un likumā „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli” nodokļu aprēķināšanas principi ir pilnīgi atšķirīgi, tostarp atšķirības izpaužas arī piemērojamajos atvieglojumos un gada neapliekamajā minimumā (*Senāta 2017.gada 9.marta sprieduma lietā Nr. SKA-200/2017 (A420347113) 7.punkts*).

Papildus Senāts norāda, ka minēto sistēmu, kad atvieglojumus var piemērot tikai vienā – galvenajā – ienākumu gūšanas vietā, apstiprina, piemēram, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.panta trešā daļa, kas noteic, ka, nosakot ar algas nodokli apliekamo mēneša ienākumu darbavietā, kur iesniegta algas nodokļa grāmatiņa, tiek ņemti vērā šā likuma 13.panta pirmajā daļā noteiktie atvieglojumi, bet darbavietā, kurā nav iesniegta nodokļu grāmatiņa, atvieglojumi netiek ņemti vērā.

Ievērojot minētos apsvērumus, citstarp jāakcentē, ka kasācijas sūdzībā nepamatoti norādīts, ka ierobežojums attiecas tikai uz neapliekamo minimumu, jo to tieši paredzot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 12.panta pirmā daļa, bet ne uz nodokļa atvieglojumiem, jo likuma 13.pantā, kur ir runa tieši par atvieglojumiem, tas neesot norādīts.

[10] Pieteicējs norāda, ka algas nodokļa grāmatiņas iesniegšana kā priekšnoteikums atvieglojumu piemērošanai nav attiecināma uz situāciju, kad persona saņem ienākumus no ārvalstīm, pati nomaksā nodokli un zina visu informāciju, kas nepieciešama, lai piemērotu atvieglojumus. Pieteicējs uzskata, ka nodokļa grāmatiņa ir rīks, ar kuru Valsts ieņēmumu dienests uzglabā atvieglojumu piemērošanai nepieciešamo informāciju, lai nodotu to darba devējam pareizu atvieglojumu piemērošanai, bet nekādi nav saistīta ar atvieglojumu piemērošanu vai aizliegumu tos piemērot maksātāja ienākumiem, kuri nav darba alga un par kuriem nodokli maksā pats ienākumu saņēmējs.

Šāds pieteicēja apgalvojums nav pareizs gadījumā, kad persona ir mikrouzņēmuma darbinieks, ievērojot Senāta jau iepriekš norādītos apsvērumus, kā arī ņemot vērā turpmāk minēto.

Noteikumu Nr. 304 anotācijas (pieejama:[*http://tap.mk.gov.lv/doc/2005/FMAnot\_300413\_Egramatinas.961.doc*](http://tap.mk.gov.lv/doc/2005/FMAnot_300413_Egramatinas.961.doc)) sadaļā „Tiesiskā regulējuma mērķis un būtība” norādīts: tā kā nodokļa maksātājam nepiemēro neapliekamo minimumu un nodokļa atvieglojumus par to taksācijas periodu, kurā tas ir bijis mikrouzņēmuma darbinieks, likumprojektā paredzēts, ka mikrouzņēmuma darbiniekam nav jāapstiprina algas nodokļa grāmatiņas iesniegšana ienākuma gūšanas vietā.

Tātad algas nodokļa grāmatiņa nav jāiesniedz, jo nodokļa atvieglojumi netiek piemēroti. Nevar uzskatīt, ka situācijā, kad persona pati rezumējošā kārtībā aprēķina un nomaksā nodokli, tā var piemērot atvieglojumus, kaut arī ir mikrouzņēmuma darbinieks un nodokļa grāmatiņu iesniegt un atvieglojumus piemērot nevar. Tas nostādītu citas personas, piemēram, tos mikrouzņēmumu darbiniekus, kas papildu ienākumus gūst Latvijā un kam nodokli aprēķina un nomaksā darba devējs, nevienlīdzīgā situācijā, jo šādā gadījumā atvieglojumi netiek piemēroti.

Nav būtiski, ka persona pati zina informāciju, ko darba devējs citā gadījumā uzzinātu no algas nodokļa grāmatiņas. Svarīgi ir tas, kāpēc algas nodokļa grāmatiņu nevar iesniegt, proti, to nevar iesniegt, jo atvieglojumus mikrouzņēmuma darbiniekam nevar piemērot. Tātad tos nevar piemērot neatkarīgi no tā, vai persona, kas aprēķina un nomaksā nodokli, zina vai nezina informāciju, kas citā gadījumā ļautu piemērot nodokļa atvieglojumus.

[11] Pieteicēja ieskatā, ja reiz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13.panta trešo daļu tulko tādējādi, ka tā ir attiecināma ne tikai uz mikrouzņēmumā gūtajiem ienākumiem, bet arī uz citiem ienākumiem, tad arī citas tiesību normas būtu tulkojamas līdzīgi. Piemēram, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 15.panta astotajā daļā noteiktā nodokļa likme, kas piemērojama mikrouzņēmuma darbinieka vai īpašnieka ienākumam, būtu jāpiemēro arī citiem nodokļa maksātāja ienākumiem. Tāpat, ja uzskatītu, ka likuma 3.panta 1.1daļa, kas noteic ar nodokli apliekamo objektu mikrouzņēmuma īpašniekam vai darbiniekam, ir attiecināma uz visiem ienākumiem, ne tikai tiem, kas gūti mikrouzņēmumā, pieteicēja ārvalstī gūtie ienākumi nebūtu apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tai pat laikā pieteicējs kasācijas sūdzībā piekrīt, ka, ievērojot kontekstu, šīs normas attiecas tikai uz ienākumiem, kas saistīti ar mikrouzņēmuma darbību. Līdz ar to, pieteicēja ieskatā, lai ievērotu konsekvenci un likuma garu, arī 13.panta trešā daļa būtu jāattiecina tikai uz ienākumu, kas gūts mikrouzņēmumā.

Senāts minētajiem apsvērumiem nevar piekrist, pirmkārt, jau šā sprieduma 8.–10.punktā minēto apsvērumu dēļ. Otrkārt, nevar vilkt paralēles starp pieteicēja norādītajām tiesību normām un 13.panta trešo daļu un tās nevar tikt piemērotas analoģiskā veidā, jo katra no šīm tiesību normām regulē citus tiesību jautājumus un katras šīs tiesību normas piemērošana ir aplūkojama noteiktā kontekstā. Senāts arī neredz iespēju, kā likuma 13.panta trešo daļu varētu piemērot analoģiski, piemēram, tiesību normai, kas noteic konkrētu nodokļa likmi mikrouzņēmumu ienākumam.

[12] Ņemot vērā iepriekš minēto, secināms, ka apgabaltiesa ir nonākusi pie pareiziem secinājumiem, un pieteicēja kasācijas sūdzībā norādītie argumenti par to, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13.panta trešā daļa ir piemērojama tikai attiecībā uz ienākumiem, kas gūti no mikrouzņēmuma, nav pamatoti.

[13] Nav tiesiskas nozīmes kasācijas sūdzībā norādītajam, ka pieteicēja ienākumi no mikrouzņēmuma ir nenozīmīgi, bet visi pamatienākumi tiek gūti no citiem avotiem. Gūtajam ienākumu apjomam šādā gadījumā nav nozīmes. Senāts jau iepriekš ir atzinis, ka tieši mikrouzņēmuma darbinieka statuss noteic to, kāds nodokļu režīms ir attiecināms uz nodokļa maksātāju (*Senāta 2017.gada 9.marta sprieduma lietā Nr. SKA-200/2017 (A420347113) 7.punkts*)*.* Proti, ja persona ir mikrouzņēmuma darbinieks, uz to attiecināms mikrouzņēmumu nodokļa režīms, neskatoties uz to, cik lieli ienākumi no mikrouzņēmuma faktiski tiek gūti.

[14] Kasācijas sūdzībā pieteicējs norādījis, ka šāda likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” interpretācija ir pretrunā Satversmei, proti, pretrunā Satversmē noteiktajai ģimenes un bērnu aizsardzībai. Tāpat pieteicējs uzskata, ka šādā situācijā tiek pārkāpts vienlīdzības princips attiecībā uz viņa bērniem.

Šādam apgalvojumam nevar piekrist. Kā jau iepriekš skaidrots, ar Mikrouzņēmumu nodokļa likumu ir izveidota principiāli jauna nodokļu maksāšanas sistēma, kas pastāv paralēli vispārējai iedzīvotāju ienākumu nodokļa nomaksas sistēmai. Pati persona var izvēlēties, kuru nodokļu režīmu tā vēlas piemērot. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13.panta pirmajā daļā paredzētie atvieglojumi ir attiecināmi uz personām, kas maksā iedzīvotāju ienākuma nodokli vispārējā kārtībā, bet uz personām, kas ir mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieki attiecas speciāls regulējums, kas ir ietverts Mikrouzņēmumu nodokļa likumā. Gan viens, gan otrs nodokļa maksāšanas režīms paredz noteiktas priekšrocības, tāpēc nevar uzskatīt, ka mikrouzņēmumu nodokļa maksāšanas gadījumā netiktu nodrošināta ģimenes un bērnu aizsardzība vai ka tiktu pārkāpts vienlīdzības princips, īpaši ņemot vērtā to, ka tā ir personas izvēle, kuru nodokļa maksāšanas režīmu izvēlēties, proti, persona var izvēlēties to režīmu, kuru pati uzskata par piemērotāko jeb izdevīgāko.

Tāpat apgabaltiesa pareizi norādījusi, ka pieteicējs atrodas salīdzināmā situācijā ar tiem nodokļa maksātājiem, kas saņem autoratlīdzību, kas netiek saņemta kā darba alga un kas ienākuma gūšanas vietā nav iesnieguši algas nodokļa grāmatiņu.

[15] Pieteicējs kasācijas sūdzībā norāda, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 62.pantam lēmums ir prettiesisks, jo pieteicējs pirms lēmuma pieņemšanas netika uzklausīts. Taču, kā tas redzams no kasācijas sūdzības, pieteicējs nekādi neargumentē, kāpēc tiesas apsvērumi un uz to pamata izdarītais secinājums, ka iestāde nav pieļāvusi uzklausīšanas pienākuma pārkāpumu, nav pareizs. Tā kā pieteicējam atbilstoši Administratīvā procesa likuma 328.panta pirmās daļas 6.punktam ir jānorāda, kādu materiālo vai procesuālo tiesību normu tiesa pārkāpusi un pamatojumu, kā izpaužas šis pārkāpums, tad šāds pieteicēja arguments nevar būt kasācijas instances tiesas pārbaudes priekšmets.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 25.oktobra spriedumu, bet [pers. A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.