**Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja attaisnotajos izdevumos nav iekļaujami izdevumi par pamatizglītības iegūšanu privātajā mācību iestādē**

Apstākļos, kad valsts ikvienam ir garantējusi un nodrošinājusi vispārējās izglītības iegūšanu bez maksas, atteikšanās no bezmaksas vispārējās izglītības iegūšanas un tās iegūšana par maksu ir pašas personas izvēle un atbildība.

Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumu Nr. 336 „Par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem” 1.1.apakšpunktā ir norādīti vairāki konkrēti izglītības veidi un zināšanu un iemaņu iegūšanas un pilnveidošanas veidi, taču tie neaptver visus izglītības jomu reglamentējošajos normatīvajos aktos paredzētos izglītības veidus. Tas liecina, ka likumdevējs ir vēlējies attaisnotajos izdevumos iekļaut vienīgi tos izdevumus, kas ir radušies sakarā ar minēto noteikumu 1.1.apakšpunkta normās norādītās izglītības iegūšanu (zināšanu un iemaņu pilnveidošanu). Vispārējā izglītība ne 1.1.1.apakšpunkta normā, ne arī pārējās šo noteikumu normās nav minēta. Tas nozīmē, ka likumdevējam nav bijis mērķa attaisnotajos izdevumos iekļaut ar vispārējās izglītības, tātad arī ar pamatizglītības iegūšanu saistītos izdevumus. Tādējādi ir secināms, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja attaisnotajos izdevumos nav iekļaujami izdevumi par pamatizglītības iegūšanu privātajā mācību iestādē un par tiem nav samazināms ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 1.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420329817, SKA-72/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:1201.A420329817.12.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A1201.A420329817.12.S)

Tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore Diāna Makarova, senatori Valters Poķis un Līvija Slica

piedaloties pieteicējam [pers. A] un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvjiem [pers. B] un [pers. C], viedokļa sniegšanai pieaicinātās iestādes Finanšu ministrijas pārstāvēm [pers. D] un [pers. E] un Izglītības un zinātnes ministrijas pārstāvēm [pers. F], [pers. G] un [pers. H],

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par labvēlīgāka administratīvā akta izdošanu, ar kuru [pers. A] tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpība, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 10.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs [pers. A] Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarāciju par 2016.gadu un attaisnotajos izdevumos citstarp iekļāva naudas summas, kas samaksātas SIA „VS skola” par bērna mācībām un ēdināšanu. Tā rezultātā pieteicējs deklarēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu un lūdza to atmaksāt.

[2] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 30.oktobra lēmumu Nr. 31.1-8.63/295292 kā galīgo administratīvo aktu atzīts, ka pieteicēja samaksātā naudas summa SIA „VS skola” nav iekļaujama attaisnotajos izdevumos, jo tā ir samaksāta par vispārējās izglītības (pamatizglītības) iegūšanu privātajā izglītības iestādē un šādi izdevumi nav atzīstami par attaisnotajiem izdevumiem saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 2.punktu, Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” 135.1.apakšpunktu un Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumu Nr. 336 „Par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem” (turpmāk – Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem) 1.1.1. un 1.1.4.apakšpunktu. Tā rezultātā lēmumā secināts, ka pieteicēja deklarētie mācību maksas izdevumi neveido iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu.

[3] Pieteicējs vērsās Administratīvajā rajonā tiesā.

[4] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā sakarā ar pieteicēja apelācijas sūdzību tādā apjomā, kādā lūgts apelācijas sūdzībā, pieteicēja pieteikumu apmierināja daļā un uzdeva Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pieteicējam rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā (ieturētā) iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpību 50,34 *euro*.

Apgabaltiesas spriedumā, kurā tā pievienojusies pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Saskaņā ar Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunktu attaisnotajos izdevumos iekļaujami izdevumi par augstākās izglītības un visu pakāpju profesionālās izglītības iegūšanu, kā arī par specialitātes iegūšanu valsts akreditētās Latvijas izglītības iestādās, Eiropas Savienības dalībvalstu un Eiropas Ekonomikas zonas valstu mācību iestādēs vai valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu.

Gramatiski tulkojot šo normu, secināms, ka likumdevējs ir vēlējies kā atsevišķu izglītības izdevumu veidu noteikt izdevumus par valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu, neprecizējot akreditētās izglītības programmas veidu. Identisks secinājums izdarāms, apskatot arī minētās normas vēsturisko attīstību. Tā kā valsts akreditē arī pamatizglītības programmu, tad par attaisnotajiem izdevumiem ir atzīstami arī izdevumi par valsts akreditētās pamatizglītības iegūšanu privātajā izglītības iestādē.

[4.2] Pretēji Valsts ieņēmumu dienesta viedoklim Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta norma nav sadalāma divās daļās, no kurām pirmajā ir uzskaitīti izglītības veidi, bet otrajā ir norādītas tās mācību iestādes, kurās jāapgūst attiecīgie izglītības veidi. Uz to nenorāda teikuma konstrukcija, vārda „apgūšana” locījums un sakārtojuma saikļa ar šķīruma sintaktisko attieksmi „vai” lietojums. Arī pēc jēgas valsts akreditēta izglītības programma nav pielīdzināma izglītības iestādei.

[4.3] Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta norma piemērojama arī kopsakarā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta 10.2daļu, kas stājās spēkā 2016.gada 1.janvārī, un Ministru kabineta 2012.gada 21.augusta noteikumiem Nr. 568 „Noteikumi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijām un to aizpildīšanas kārtību” (turpmāk – Deklarācijas aizpildīšanas noteikumi), kas paredz datu apmaiņu starp izglītības iestādēm un Valsts ieņēmumu dienestu nolūkā nodrošināt pareizu nodokļa aprēķināšanu un samaksu rezumējošā kārtībā. Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu grozījumu anotācijā, atsaucoties uz Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunktu, norādīts, ka arī vispārējām izglītības iestādēm ir pienākums Valsts ieņēmumu dienestam elektroniski nosūtīt informāciju par personām, kuras iegūst vai taksācijas gadā ieguva vispārējo izglītību par maksu. Attiecīgie grozījumi Deklarācijas aizpildīšanas noteikumos izdarīti ar Ministru kabineta 2016.gada 21.jūnija noteikumiem Nr. 400, citstarp paredzot, ka Valsts ieņēmumu dienestam elektroniskās deklarēšanas sistēmā jānodrošina informācija par veiktajiem attaisnotajiem izdevumiem par izglītības iegūšanu. Tātad kopš 2016.gada 1.janvāra ir paplašināts attaisnoto izdevumu par izglītību sastāvs, paredzot iespēju attaisnotajos izdevumos iekļaut arī izdevumus par valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu jebkurā izglītības pakāpē.

[4.4] Lietas materiālos ir izglītības iestādes – SIA „VS skola” dibinātās Pārdaugavas Montesori pamatskolas – akreditācijas lapa, kā arī izglītības programmas – pamatizglītības pirmā posma (1.–6.klase) programmas – akreditācijas lapa. Akreditācijas termiņš ir no 2015.gada 9.novembra līdz 2017.gada 8.novembrim. Pārdaugavas Montesori pamatskola ir reģistrēta izglītības iestāžu reģistrā.

Ņemot vērā minēto, pieteicēja deklarētie izdevumi par pieteicēja meitas valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu SIA „VS skola” ir uzskatāmi par attaisnotajiem izdevumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izpratnē, tāpēc tie ir iekļaujami pieteicēja gada ienākumu deklarācijā, samazinot par tiem pieteicēja ar nodokli apliekamo ienākumu.

[4.5] Izvērtējot iesniegtos attaisnojuma dokumentus par izdevumiem par izglītību kopsakarā ar samaksas dokumentiem un pieteicēja paskaidrojumiem, secināms, ka attaisnojuma dokumenti pilnībā neatbilst normatīvo aktu prasībām, kādas izvirzītas attaisnojuma dokumentu noformējumam. Tomēr izskatāmajā lietā tas nevar būt par iemeslu attaisnoto izdevumu neatskaitīšanai no pieteicēja gada apliekamā ienākuma.

[4.6] Pārbaudot pieteicēja deklarācijas aizpildīšanas pareizību, secināms, ka pieteicējs ir tiesīgs no apliekamo ienākumu summas atskaitīt meitas izdevumus par izglītību, kas norādīti pieteicēja deklarācijas D4 pielikumā par meitu, bet nav tiesīgs atskaitīt izdevumus, kas norādīti D4 pielikumā par sevi, jo attaisnotie izdevumi ir radušies par meitas izglītību, nevis par pieteicēja izglītību un izdevumus, kas radušies par vienu personu, nevis pārnest uz citu personu.

[5] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[5.1] Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta norma gramatiski ir sadalāma divās daļās, proti, vispirms ir uzskaitīti izglītības veidi, uz kuriem attiecas regulējums (augstākā izglītība, visu pakāpju profesionālā izglītība, specialitātes (arodi, amati, profesijas)). Savukārt tiesību normas otrajā daļā ir norādītas tās mācību iestādes, kurās jāapgūst šie izglītības veidi, lai izdevumi varētu tikt atzīti par attaisnotajiem izdevumiem (Latvijas izglītības iestādes, Eiropas Savienības dalībvalstu un Eiropas Ekonomikas zonas valstu mācību iestādes, valsts akreditētās izglītības programmas). Tādējādi minētā tiesību norma gramatiski sastāv no divām saistītām daļām, kuras paredz divas savstarpēji saistītas priekšnoteikumu grupas. Šīm priekšnoteikumu grupām ir kumulatīvs raksturs. Tas nozīmē, ka izdevumi par valsts akreditētā izglītības programmā iegūto izglītību par attaisnotajiem izdevumiem ir atzīstami tad, ja šī programma tiek apgūta kā augstākā izglītība, profesionālā izglītība vai kā specialitātes iegūšana.

[5.2] Atbilstoši Izglītības likuma 5.panta pirmās daļas 1.–4.punktam ir šādas izglītības pakāpes: pirmsskolas izglītība, pamatizglītība, vidējā izglītība, augstākā izglītība. Savukārt atbilstoši šā likuma 6.panta 1.–3.punktam ir šādi izglītības veidi: vispārējā izglītība, profesionālā izglītība, akadēmiskā izglītība. Profesionālās izglītības likuma 26.panta pirmās daļas 1.–7.punkts profesionālās izglītības programmas iedala citstarp arodizglītības programmās. Savukārt saskaņā ar Amatniecības likuma (acīmredzot, domāts likums „Par amatniecību”) 13.pantu Latvijas Amatniecības kamera kopā ar Izglītības ministriju izstrādā un apstiprina amatizglītības, amatapmācības, kā arī zeļļu un amata meistaru pārbaudes programmas.

No minētā tiesiskā regulējuma izriet, ka likumdevējs ir nošķīris noteiktus izglītības veidus un pakāpes. Tā kā Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunktā nav norādes uz vispārējo izglītību, tā ir izslēgta no minētās tiesību normas tvēruma.

[5.3] Atbilstoši Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 112.pantam valsts nodrošina iespēju bez maksas iegūt pamatizglītību un vidējo izglītību. Līdz ar to likumdevējs nav paredzējis attaisnotos izdevumus par izglītību, kuras iegūšanu valsts garantē bez maksas. Tā ir paša pieteicēja izvēle saviem bērniem neizmantot valsts garantēto pamatizglītības iegūšanu bez maksas, pašam uzņemoties attiecīgo finansiālo nastu.

[5.4] Tiesas piemērotie Deklarācijas aizpildīšanas noteikumi uz šajā lietā risināmo jautājumu nav attiecināmi, un pretēji tiesas atzītajam tie nepaplašina attaisnoto izdevumu par izglītību sastāvu.

[6] Pieteicējs par Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, kuros norādīts, ka apgabaltiesas spriedums ir pamatots, jo, Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunktu interpretējot kopsakarā ar Deklarāciju aizpildīšanas noteikumiem, secināms, ka likumdevējs attaisnotos izdevumus ir vēlējies attiecināt arī uz vispārējās izglītības izdevumiem.

[7] Finanšu ministrija, sniedzot viedokli pēc Senāta lūguma, norādīja, ka Noteikumos par attaisnotajiem izdevumiem nav paredzēts attaisnotajos izdevumos iekļaut izdevumus, kas radušies sakarā ar vispārējās izglītības iegūšanu, jo vispārējā izglītība Latvijā ikvienam tiek garantēta bez maksas. Finanšu ministrija arī informēja, ka šādu viedokli ir paudis arī Ministru kabinets Tiesībsarga birojam.

[8] Tiesas sēdē Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvji uzturēja kasācijas sūdzību, pamatojoties uz tajā norādītajiem apsvērumiem. Savukārt pieteicējs kasācijas sūdzību neatzina uz lietas izskatīšanas gaitā sniegto argumentu pamata.

[9] Uz tiesas sēdi tika aicināti arī Finanšu ministrijas un Izglītības un zinātnes ministrijas pārstāvji. Finanšu ministrijas pārstāves tiesas sēdē atsaucās uz Senātam rakstveidā sniegto ministrijas viedokli. Savukārt Izglītības un zinātnes ministrijas pārstāves sniedza informāciju par izglītības sistēmu un tās finansēšanu un norādīja, ka atbilstoši tiesiskajam regulējumam valsts budžeta līdzekļi tiek novirzīti arī privātajām izglītības iestādēm pedagogu darba samaksai un mācību līdzekļu iegādei.

**Motīvu daļa**

[10] Lietā izšķirams jautājums, vai izdevumi, kas radušies sakarā ar pamatizglītības iegūšanu privātajā izglītības iestādē, ir atzīstami par attaisnotajiem izdevumiem un vai par tiem ir samazināms ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums.

[11] Attaisnotos izdevumus regulē likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.pants.

Šā panta pirmās daļas 2.punkts (*šeit un turpmāk tiesību normas redakcijā, kas bija spēkā šajā lietā pārbaudāmajā periodā*) noteic, ka pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli no gada apliekamo ienākumu apjoma tiek atskaitīti izdevumi par maksātāja un viņa ģimenes locekļu (gan tādu, kuru rezidences valsts ir Latvijas Republika, gan tādu, kuru rezidences valsts ir cita Eiropas Savienības dalībvalsts vai Eiropas Ekonomikas zonas valsts) kvalifikācijas paaugstināšanu, specialitātes iegūšanu, izglītības iegūšanu, tai skaitā interešu izglītības programmu apgūšanu bērniem, par medicīnas un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu un veselības apdrošināšanas prēmiju maksājumiem apdrošināšanas sabiedrībām, kas izveidotas un darbojas saskaņā ar Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likumu. Minēto izdevumu sastāvu un normas nosaka Ministru kabinets.

Uz šīs tiesību normas pamata ir izdoti Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem. Atbilstoši šo noteikumu 1.punktam tie nosaka fiziskās personas – iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja – attaisnotajos izdevumos ietveramos izdevumus par izglītības un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu, kuru kopējā summa taksācijas gada laikā nepārsniedz maksātājam un viņa ģimenes locekļiem 215 *euro* katram. 1.1.1.apakšpunkts noteic, ka tie ir izglītības izdevumi par augstākās izglītības un visu pakāpju profesionālās izglītības iegūšanu, kā arī par specialitātes (profesijas, amata, aroda) iegūšanu valsts akreditētās Latvijas izglītības iestādēs, Eiropas Savienības dalībvalstu un Eiropas Ekonomikas zonas valstu mācību iestādēs vai valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu.

Lietā ir strīds, vai minētā tiesību norma ir attiecināma vienīgi uz augstākās un profesionālās izglītības un specialitātes iegūšanu, kā to uzskata Valsts ieņēmumu dienests, vai arī uz pamatizglītības iegūšanu, kā to uzskata pieteicējs un kā to atzinusi apgabaltiesa.

[12] Minētā jautājuma noskaidrošanai lietā piemērojamās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem normas ir interpretējamas kopsakarā ar izglītības jomu reglamentējošajām tiesību normām.

Izglītības likuma 5.panta pirmā daļa noteic, ka ir šādas izglītības pakāpes – pirmsskolas izglītība, pamatizglītība, vidējā izglītība un augstākā izglītība.

Šā likuma 6.pants noteic, ka ir šādi izglītības veidi – vispārējā izglītība, profesionālā izglītība un akadēmiskā izglītība.

Vispārējās izglītības likuma 3.pants noteic, ka vispārējā izglītība tiek īstenota šādās vispārējās izglītības pakāpēs – pirmsskolas izglītība, pamatizglītība un vidējā izglītība.

Profesionālās izglītības likuma 4.pants noteic, ka ir šādas profesionālās izglītības pakāpes – profesionālā pamatizglītība, profesionālā vidējā izglītība un profesionālā augstākā izglītība.

Savukārt Augstskolu likuma 59.panta pirmā daļa noteic, ka ir šāda akadēmiskā izglītība – bakalaurs (akadēmiskais grāds), maģistrs (akadēmiskais grāds) un doktors (zinātniskais grāds).

Tātad vispārīgi Latvijas izglītības sistēmā ir trīs izglītības veidi jeb vispārējā, profesionālā un augstākā izglītība (ar atsevišķiem konkrēto izglītības veidu reglamentējošajos normatīvajos aktos paredzētajiem izņēmumiem, piemēram, Vispārējās izglītības likuma 3.panta otrā daļa paredz arī vispārējās izglītības īpašos veidus) un četras izglītības pakāpes jeb pirmsskolas izglītība, pamatizglītība, vidējā izglītība un augstākā izglītība.

Likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 2.punktā, nosakot, kādi izdevumi ir atskaitāmi no gada apliekamā ienākuma, ir norādījis kvalifikācijas paaugstināšanu un specialitātes iegūšanu, kā arī vispārīgi minējis izglītības iegūšanu, nekonkretizējot izglītības veidus (pakāpes), vien paskaidrojot, ka izglītības iegūšana aptver arī interešu izglītības programmu apgūšanu bērniem. Detalizētāk to izglītības izdevumu sastāvu, kas ir atzīstami par attaisnotajiem izdevumiem, uz pilnvarojuma pamata ir noteicis Ministru kabinets Noteikumos par attaisnotajiem izdevumiem. Kā jau minēts, šo noteikumu 1.1.1.apakšpunktā ir norādīta augstākā izglītība un visu pakāpju profesionālā izglītība. Papildus tam 1.1.1.apakšpunktā ir norādīta arī specialitātes (profesijas, amata, aroda) iegūšana (ko reglamentē citstarp likums „Par amatniecību”).

Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.apakšpunktā ir norādīti arī citi izglītības izdevumi, kas ir atzīstami par attaisnotajiem izdevumiem. Tā, 1.1.2.apakšpunktā ir noteikts, ka no gada apliekamā ienākuma tiek atskaitīti izdevumi par apmācību darbā, profesijā vai arodā nepieciešamo iemaņu iegūšanai un uzlabošanai, 1.1.3.apakšpunktā – par profesionālās sagatavotības līmeņa paaugstināšanu (izdevumi par jebkurām mācībām, kas paplašina fiziskās personas profesionālās zināšanas), savukārt 1.1.4.apakšpunktā – par interešu izglītības programmu apgūšanu bērniem līdz 18 gadu vecumam.

No minētā izriet, ka Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.apakšpunktā, konkretizējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 2.punktu, ir norādīti vairāki konkrēti izglītības veidi (pakāpes) un zināšanu un iemaņu iegūšanas un pilnveidošanas veidi, taču tie neaptver visus izglītības jomu reglamentējošajos normatīvajos aktos paredzētos izglītības veidus (pakāpes). Tas liecina, ka likumdevējs ir vēlējies attaisnotajos izdevumos iekļaut vienīgi tos izdevumus, kas ir radušies sakarā ar Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.apakšpunkta normās norādītās izglītības iegūšanu (zināšanu un iemaņu pilnveidošanu). Vispārējā izglītība ne 1.1.1.apakšpunkta normā, ne arī pārējās šo noteikumu normās nav minēta. Tas nozīmē, ka likumdevējam nav bijis mērķa attaisnotajos izdevumos iekļaut ar vispārējās izglītības, tātad arī ar pamatizglītības iegūšanu saistītos izdevumus.

[13] Tam ir objektīvs izskaidrojums. Proti, Satversmes 112.pants noteic, ka ikvienam ir tiesības uz izglītību. Valsts nodrošina iespēju bez maksas iegūt pamatizglītību un vidējo izglītību. Pamatizglītība ir obligāta. Arī Bērnu tiesību aizsardzības likuma 11.panta otrā daļa noteic, ka bērnam ir tiesības uz bezmaksas pirmsskolas sagatavošanu, pamata un vidējo izglītību, kā arī uz arodizglītību.

Ievērojot gan minēto, gan Satversmes 91.pantā un Bērnu tiesību aizsardzības likuma 11.panta pirmajā daļā nostiprināto vienlīdzības principu, ir pamatots Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībā, kā arī Finanšu ministrijas Senātam sniegtajā viedoklī norādītais arguments, ka Latvijas izglītības sistēmā ikvienam vispārējā izglītība ir garantēta bez maksas. Turpretim Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunktā norādītā augstākā un profesionālā izglītība un specialitātes iegūšana, kā arī noteikumu 1.1.2–1.1.4.apakšpunktā norādīto zināšanu un iemaņu iegūšana un pilnveidošana bez maksas netiek garantēta un nodrošināta.

Līdz ar to ir racionāls pamatojums tam, kāpēc likumdevējs Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.apakšpunktā, paredzot attaisnotajos izdevumos iekļaujamos izglītības izdevumus, ir noteicis konkrētus izglītības veidus un pakāpes (zināšanu un iemaņu iegūšanas un pilnveidošanas veidus), taču vispārējo izglītību nav norādījis. Tā tas ir tāpēc, ka likumdevēja mērķis ir bijis attaisnotajos izdevumos iekļaut izdevumus tikai par tādu izglītību, kuras iegūšana bez maksas netiek garantēta, un tādā veidā sniegt atbalstu iedzīvotājiem, kuriem rodas šādi izdevumi.

[14] No pieteicēja argumentiem izriet, ka šāda situācija ir netaisnīga, jo valsts nesniedz nekādu atbalstu personām, kuras vispārējo izglītību iegūst par maksu, tāpēc pieteicēja ieskatā Noteikumos par attaisnotajiem izdevumiem nevar ielasīt likumdevēja mērķi attaisnotos izdevumus nepiemērot izdevumiem, kas radušies sakarā ar vispārējās izglītības iegūšanu par maksu. Kā uzskata pieteicējs, akceptējot šādu tiesību normas iztulkošanu, personas, kurām rodas izdevumi sakarā ar vispārējās izglītības iegūšanu par maksu, tiek nostādītas nevienlīdzīgā situācijā, salīdzinot ar personām, kuras vispārējo izglītību iegūst bez maksas, jo pēdējām nerodas ar vispārējās izglītības iegūšanu saistītie izdevumi, iepretim personām, kuras vispārējo izglītību iegūst par maksu. Pieteicēja ieskatā tas ierobežo personu tiesības izvēlēties izglītības iestādes.

Šajā sakarā Senāts norāda turpmāk minēto.

Pirmkārt, apstākļos, kad valsts ikvienam ir garantējusi un nodrošinājusi vispārējās izglītības iegūšanu bez maksas, atteikšanās no bezmaksas vispārējās izglītības iegūšanas un tās iegūšana par maksu ir pašas personas izvēle un atbildība, kā to pareizi ir norādījis arī Valsts ieņēmumu dienests.

Otrkārt, saskaņā ar Izglītības likuma 1.panta 7. un 19.punktu ir valsts, pašvaldību, valsts augstskolu dibinātas izglītības iestādes, kā arī privātās izglītības iestādes.

Izglītības likuma 59.panta pirmā daļa noteic, ka valsts izglītības iestādes finansē no valsts budžeta saskaņā ar gadskārtējo valsts budžeta likumu. Pašvaldību izglītības iestādes finansē no pašvaldību budžetiem. Valsts augstskolu vidējās izglītības iestādes finansē no augstskolu budžetiem. Valsts piedalās pašvaldību izglītības iestāžu un valsts augstskolu vidējās izglītības iestāžu finansēšanā šajā likumā paredzētajos gadījumos.

Izglītības likuma 59.panta otrā daļa noteic, ka privātās izglītības iestādes finansē to dibinātāji. Valsts piedalās privāto izglītības iestāžu pedagogu darba samaksas finansēšanā Ministru kabineta noteiktajā kārtībā, ja šajās izglītības iestādēs tiek īstenotas pirmsskolas izglītības programmas bērniem no piecu gadu vecuma līdz pamatizglītības ieguves uzsākšanai, akreditētas pamatizglītības un vispārējās vidējās izglītības programmas. Valsts piedalās akreditētajās privātajās profesionālās ievirzes izglītības iestādēs īstenotajās profesionālās ievirzes izglītības programmās nodarbināto pedagogu darba samaksas finansēšanā. Pašvaldības var piedalīties privāto izglītības iestāžu pedagogu darba samaksas finansēšanā.

Savukārt Izglītības likuma 59.panta 2.1daļa noteic, ka no valsts budžeta līdzekļiem un valsts budžeta mērķdotācijām finansē privātajās izglītības iestādēs valsts pirmsskolas izglītības vadlīnijām, pamatizglītības un vispārējās vidējās izglītības valsts standartiem atbilstošas mācību literatūras, metodisko līdzekļu, papildu literatūras (uzziņu literatūras) un digitālo mācību līdzekļu un resursu (elektronisko izdevumu) iegādi.

No minētajām tiesību normām izriet, ka valsts budžeta līdzekļi tiek novirzīti gan valsts un pašvaldību, gan arī privāto izglītības iestāžu pedagogu darba samaksas finansēšanai, ja privātās izglītības iestādes īsteno valsts akreditētās vispārējās izglītības programmas. No valsts budžeta līdzekļiem tiek iegādāti arī mācību līdzekļi, un valsts budžeta līdzekļi šim mērķim tiek novirzīti arī privātajām izglītības iestādēm. Strīdus periodā detalizēti to regulēja Ministru kabineta 2014.gada 1.jūlija noteikumi Nr. 371 „Kārtība, kādā valsts finansē pirmsskolas izglītības programmas bērniem no piecu gadu vecuma līdz pamatizglītības ieguves uzsākšanai un pamatizglītības un vispārējās vidējās izglītības programmas, kuras īsteno privātās izglītības iestādes”, Ministru kabineta 2016.gada 15.jūlija noteikumi Nr. 476 „Kārtība kādā valsts finansē darba samaksu pedagogiem privātajās izglītības iestādēs”, Ministru kabineta 2016.gada 19.janvāra noteikumi Nr. 41 „Kārtība, kādā valsts un pašvaldības finansē mācību līdzekļu iegādi izglītības iestādēm” u. c.

Tādējādi pretēji pieteicēja viedoklim pedagogu darba samaksu un mācību līdzekļu iegādi valsts, ievērojot normatīvajos aktos noteikto kārtību, novirza arī privātajām izglītības iestādēm. Līdz ar to valsts nodrošina vienlīdzīgu attieksmi pret visām personām, kuras iegūst vispārējo izglītību, neatkarīgi no tā, kādā izglītības iestādē šī izglītība tiek iegūta.

[15] Apkopojot minēto, Senāts atzīst par pamatotu Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības argumentu, ka likumdevējam nav bijis mērķa attaisnotajos izdevumos ietvert ar vispārējās izglītības, tātad arī ar pamatizglītības iegūšanu saistītos izdevumus. To ir apstiprinājis arī Ministru kabinets Tiesībsarga birojam sniegtajā viedoklī, kur norādīts, ka, tā kā Satversme ikvienai personai garantē bezmaksas vispārējo izglītību, tad Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem neparedz attaisnotos izdevumus attiecināt uz vispārējās izglītības iegūšanu.

Līdz ar to, lai arī ir pamatota tiesas norāde, ka Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem izstrādes materiālos minētais likumdevēja mērķis nav norādīts, tas ir identificējams, tulkojot Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunktu kopsakarā ar Satversmes 91. un 112.pantu, Bērnu tiesību aizsardzības likuma 11.pantu un kopsakarā ar iepriekš norādītajām izglītības sistēmu un finansēšanu reglamentējošajām tiesību normām. Senāts arī piekrīt Finanšu ministrijas norādītajam, ka būtībā apstāklis, ka vispārējā izglītība Latvijas izglītības sistēmā tiek garantēta bez maksas, pats par sevi izskaidro, kāpēc Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem izstrādes materiālos nav norādīts minētais likumdevēja mērķis.

[16] Pieteicējs tiesas sēdē norādīja, ka Latvijas izglītības iestādēs bez maksas var iegūt arī profesionālo izglītību, līdz ar to pieteicēja ieskatā Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunktā nav ielasāms likumdevēja mērķis attaisnotos izdevumus attiecināt vienīgi uz tādu izglītību, kuras iegūšanu valsts nenodrošina bez maksas.

Vērtējot šādu pieteicēja argumentu, Senāts norāda turpmāk minēto.

Kā tika minēts jau iepriekš, atbilstoši Izglītības likuma 59.pantam izglītības iestādes finansē to dibinātāji. Saskaņā ar Profesionālās izglītības likuma 14.pantu ir valsts, pašvaldību un privātās profesionālās izglītības iestādes. Atbilstoši šā likuma 31.panta otrajai daļai Izglītības un zinātnes ministrija un nozaru ministrijas nosaka valsts finansēto vietu skaitu valsts, pašvaldību un privāto izglītības iestāžu akreditētajās profesionālajās izglītības programmās. Savukārt 31.panta 2.1, 2.2 un 2.3daļa noteic valsts finansējuma piešķiršanu profesionālās izglītības iestādēm dažādu profesionālās izglītības programmu īstenošanai. Sīkāk to regulē uz minēto tiesību normu pamata izdotie Ministru kabineta noteikumi.

Kā skaidrojis Ministru kabinets Tiesībsargam sniegtajā viedoklī, pašvaldību un citu dibinātāju profesionālās izglītības iestādes īsteno profesionālās izglītības programmas, kuru īstenošanu nodrošina arī valsts dibinātās izglītības iestādes. Līdz ar to personām profesionālo izglītību ir iespēja iegūt gan privātajās izglītības iestādēs, kuru īstenotās profesionālās izglītības programmas atbilstoši iepriekš norādītajām tiesību normām finansē arī valsts, gan arī valsts profesionālajās izglītības iestādēs, kur programmu izmaksas tiek segtas no valsts budžeta līdzekļiem. Tādējādi ir pamatota pieteicēja norāde, ka profesionālo izglītību Latvijā ir iespējams iegūt arī bez maksas.

Vienlaikus jāņem vērā, ka saskaņā ar Izglītības likuma 1.panta 29.punktu vispārējā izglītība ir cilvēka, dabas un sabiedrības daudzveidības un vienotības izziņas, humānas, brīvas un atbildīgas personības veidošanās process un tā rezultāts. Savukārt profesionālā izglītība ir praktiska un teorētiska sagatavošanās darbībai noteiktā profesijā, profesionālās kvalifikācijas ieguvei un profesionālās kompetences pilnveidei (Izglītības likuma 1.panta 20.punkts). Gan šīs tiesību normas, gan normatīvie akti, kas regulē vispārējās izglītības iegūšanu (Vispārējās izglītības likums un uz tā pamata izdotie normatīvie akti) un profesionālās izglītības iegūšanu (Profesionālās izglītības likums un uz tā pamata izdotie normatīvie akti) viennozīmīgi apliecina, ka Latvijas izglītības sistēmā profesionālā izglītība ir nodalīta no vispārējās izglītības. Pats par sevi apstāklis, ka valsts piedalās profesionālās izglītības finansēšanā, nenozīmē, ka valsts garantē šīs izglītības iegūšanu bez maksas. Kā jau minēts, Satversmes 112.pants garantē bezmaksas vispārējās, bet ne profesionālās izglītības iegūšanu. Līdzīgi ir arī ar augstākās izglītības iegūšanu, proti, atbilstoši Augstskolu likuma 78.pantam valsts finansē arī augstskolas, taču augstākās izglītības iegūšanu bez maksas valsts negarantē.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta piemērošanai izšķiroši ir tas, kādas izglītības iegūšanu valsts garantē bez maksas, nevis tas, kādu izglītības programmu finansēšanā valsts ir izlēmusi piedalīties. Tāpēc, ja profesionālā izglītība tiek iegūta par maksu, nodokļu maksātājam, ievērojot, ka valsts negarantē profesionālās izglītības iegūšanu bez maksas, ir tiesības uz attaisnotajiem izdevumiem, un tas nenonāk pretrunā ar iepriekš norādīto likumdevēja mērķi attaisnotajos izdevumos ietvert izdevumus tikai par tādu izglītību, kuras iegūšanu bez maksas valsts negarantē.

[17] No pārsūdzētā tiesas sprieduma argumentācijas izriet, ka faktiski arī tiesa nenoliedz, ka Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta normas daļā „izglītības izdevumi par augstākās izglītības un visu pakāpju profesionālās izglītības iegūšanu, kā arī par specialitātes (profesijas, amata, aroda) iegūšanu valsts akreditētās Latvijas izglītības iestādēs, Eiropas Savienības dalībvalstu un Eiropas Ekonomikas zonas valstu mācību iestādēs” vispārējā izglītība nav ielasāma. Taču tiesa uzskata, ka tā ir ielasāma minētās normas beigu daļā „vai valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu”. Tiesas ieskatā šī normas daļa ir attiecināma uz ikvienas valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu, tātad arī uz valsts akreditētās pamatizglītības programmas apgūšanu.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ šādu tiesību normas interpretāciju atzīst par kļūdainu.

Saskaņā ar Izglītības likuma 33.panta pirmo daļu izglītības programma ir izglītības iestādes vai citas šajā likumā noteiktas institūcijas izglītojošo darbību reglamentējošs dokuments, ar kuru atbilstoši izglītības pakāpei, izglītības veidam, mērķgrupai un valsts izglītības standartam vai valsts pirmsskolas izglītības vadlīnijām tiek noteikti izglītības programmas mērķi, uzdevumi un plānotie rezultāti, prasības izglītojamo iepriekš iegūtajai izglītībai, izglītības saturs, izglītības programmas īstenošanas plāns, izglītības programmas īstenošanai nepieciešamā personāla, finanšu un materiālo līdzekļu izvērtējums.

Ir vairāki izglītības programmu veidi – vispārējās izglītības, profesionālās izglītības, akadēmiskās izglītības, tālākizglītības un interešu izglītības programmas (Izglītības likuma 38.panta pirmā daļa). Lai izglītības iestāde vai cita Izglītības likumā noteiktā institūcija varētu īstenot izglītības programmu, tā ir jālicencē (Izglītības likuma 1.panta 11.punkts). Savukārt, lai izglītības iestāde vai cita Izglītības likumā noteiktā institūcija varētu izsniegt valsts atzītu izglītības dokumentu par konkrētai izglītības programmai atbilstošas izglītības ieguvi, izglītības programma ir jāakreditē (Izglītības likuma 1.panta 10.punkts).

Izglītības likuma 36.panta pirmā daļa noteic, ka izglītības programmas tiek īstenotas izglītības iestādē (atbilstoši Izglītības likuma 1.panta 7.punktam izglītības iestāde ir valsts, pašvaldības, valsts augstskolu vai citu juridisko vai fizisko personu dibināta iestāde, kuras uzdevums ir izglītības programmas īstenošana, vai komercsabiedrības, kurai izglītības programmu īstenošana ir viens no darbības veidiem), biedrībā, nodibinājumā, amatu meistaru darbnīcā, studijā vai Nacionālo bruņoto spēku vienībā, kuras uzdevumos ietilpst pieaugušo izglītības programmas īstenošana.

Tātad atbilstoši minētajām tiesību normām katram izglītības veidam ir izstrādājama izglītības programma. Lai varētu izsniegt valsts atzītu izglītības dokumentu, izglītības programma ir jāakreditē. Izglītības programmas var īstenot un valsts atzītu izglītības dokumentu var izsniegt ne tikai izglītības iestādes, bet arī citas Izglītības likuma 36.panta pirmajā daļā paredzētās institūcijas. Par to var pārliecināties, piemēram, Augstākās izglītības kvalitātes aģentūras (AIKA) e-platformā, kur apkopota informācija par augstāko izglītību. Piemēram, augstāko akadēmisko vai profesionālo izglītību reliģijā un teoloģijā var iegūt ne tikai Latvijas Universitātē vai Eiropas Kristīgā akadēmijā, bet arī nodibinājumā „Lutera Akadēmija” vai nodibinājumā „Laterāna pontifikālās universitātes filiāle Rīgas augstākais reliģijas zinātņu institūts” (skatīt [*https://eplatforma.aika.lv/index.php?r=site%2Fprogram%2Fview&id=1332*](https://eplatforma.aika.lv/index.php?r=site%2Fprogram%2Fview&id=1332)).

Ņemot vērā minēto, kā arī Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta normu interpretējot kopsakarā ar iepriekš norādītajām Izglītības likuma normām, Senāts secina, ka, tā kā minēto noteikumu 1.1.1.apakšpunktā ir norāde uz valsts akreditētajām izglītības iestādēm un valsts akreditētajām izglītības programmām, likumdevējs attaisnotos izdevumus ir vēlējies attiecināt vienīgi uz valsts atzītās izglītības iegūšanu (valsts atzītās izglītības programmas apgūšanu). Apgabaltiesa pareizi norādījusi, ka valsts akreditē arī vispārējās izglītības programmas, tātad arī pamatizglītības programmas. Taču pretēji apgabaltiesas secinātajam no tā nav izdarāms secinājums, ka Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkts attiecas uz jebkuras valsts akreditētās izglītības programmas, tātad arī uz vispārējās izglītības programmas apgūšanu. Kā tika norādīts jau iepriekš, likumdevējam nav bijis mērķa attaisnotos izdevumus attiecināt uz vispārējo izglītību, un par pretējo neliecina Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunktā lietotais saiklis „vai” un vārda „apgūšanu” locījums. Pretēji apgabaltiesas atzītajam minētās normas teikuma daļa „vai valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu” nav atzīstama par atsevišķu attaisnotajos izdevumos ietveramo izglītības izdevumu veidu. Minētās normas teikuma daļa ir attiecināma uz teikuma sākumā norādītajiem izglītības veidiem, proti, uz augstāko un visu pakāpju profesionālo izglītību un specialitātes iegūšanu, savukārt saiklis „vai” ir lietots tāpēc, ka atbilstoši jau iepriekš minētajam Izglītības likuma 1.panta 10. un 11.punktam un 36.panta pirmajai daļai izglītības programmu var īstenot ne tikai izglītības iestādes (tātad ne tikai Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta sākumā jeb līdz saiklim „vai” norādītās valsts akreditētās Latvijas izglītības iestādes, Eiropas Savienības dalībvalstu un Eiropas Ekonomikas zonas valstu mācību iestādes), bet arī nodibinājumi, biedrības u. c. šajā normā minētās institūcijas. Tādējādi Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta teikuma daļa aiz saikļa „vai” paskaidro, ka izglītības izdevumi par attaisnotajiem izdevumiem ir atzīstami arī tad, ja augstākā un profesionālā izglītība un specialitāte tiek iegūta valsts akreditētājās izglītības programmās jeb apgūstot valsts akreditētās augstākās un profesionālās izglītības un specialitātes programmas.

[18] Tiesa spriedumā ir atsaukusies uz Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.apakšpunkta redakciju, kas bija spēkā līdz 2015.gada 31.decembrim un kas noteica: attaisnotie izdevumi ir izdevumi par augstākās izglītības un visu pakāpju profesionālās izglītības iegūšanu, izdevumi par specialitātes (profesijas, amata, aroda) iegūšanu valsts akreditētās Latvijas izglītības iestādēs, kā arī Eiropas Savienības dalībvalstu un Eiropas Ekonomikas zonas valstu mācību iestādēs vai, apgūstot valsts akreditētās izglītības programmas, izdevumi par apmācību darbā, profesijā, amatā vai arodā nepieciešamo iemaņu iegūšanai un uzlabošanai, kā arī zināšanu paplašināšanai un izdevumi par profesionālās sagatavotības līmeņa paaugstināšanu). Tiesas ieskatā šīs normas ģenēze apstiprina, ka normā norādītā valsts akreditētā izglītības programma ir uzskatāma par patstāvīgu izglītības izdevumu veidu, proti, to nav nepieciešams sasaistīt ar konkrētiem izglītības veidiem.

Senāts tam nepiekrīt un, ievērojot iepriekš norādītās izglītības sistēmu regulējošās tiesību normas, atzīst, ka minētajā Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.apakšpunkta vēsturiskajā redakcijā lietotais vārdu salikums „apgūstot valsts akreditētās izglītības programmas” attiecināms uz šīs normas sākumā norādīto augstāko un profesionālo izglītību un specialitātes iegūšanu, nevis uz izdevumiem, kas tiesību normā norādīti pēc minētā vārda salikuma, proti, uz izdevumiem par apmācību darbā, profesijā, amatā vai arodā nepieciešamo iemaņu iegūšanai un uzlabošanai, kā arī zināšanu paplašināšanai un izdevumiem par profesionālās sagatavotības līmeņa paaugstināšanu, kā to kļūdaini atzinusi tiesa. Arī pēc Noteikumos par attaisnotajiem izdevumiem izdarītajiem grozījumiem, kas stājās spēkā 2016.gada 1.janvārī, valsts akreditētās izglītības programmas tika attiecinātas uz augstākās un profesionālās izglītības un specialitātes iegūšanu, to iekļaujot 1.1.1.apakšpunktā. Savukārt izdevumi sakarā arī pārējiem zināšanu un iemaņu iegūšanas un uzlabošanas veidiem, kas minēti noteikumu 1.1.apakšpunkta redakcijā līdz 2015.gada 31.decembrim aiz vārdu salikuma „apgūstot valsts akreditētās izglītības programmas”, pēc grozījumiem norādīti noteikumu 1.1.2. un 1.1.3.apakšpunktā.

Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka arī no Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.apakšpunkta vēsturiskās redakcijas neizriet secinājums, ka attaisnotie izdevumi ir attiecināmi uz jebkuras valsts akreditētās, tātad arī uz valsts akreditētās pamatizglītības programmas apgūšanu.

[19] Apgabaltiesa secinājumu, ka likumdevējs ir paredzējis iespēju attaisnotajos izdevumos iekļaut izdevumus par valsts akreditētas izglītības programmas apgūšanu jebkurā izglītības pakāpē, ir pamatojusi arī ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta 10.2daļu un Deklarācijas aizpildīšanas noteikumiem (spēkā līdz 2018.gada 2.novembrim), kā arī šo noteikumu grozījumiem un to anotāciju.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ no minētajiem normatīvajiem aktiem apstiprinājumu šādam secinājumam negūst.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta 10.2daļa (spēkā no 2016.gada 1.janvāra) noteic, ka vispārējās, profesionālās, augstākās vai speciālās izglītības iestādes vienreiz gadā līdz pēctaksācijas gada 1.februārim Valsts ieņēmumu dienestam elektroniski nosūta informāciju par visām personām, kuras iegūst vai taksācijas gadā ieguva vispārējo, profesionālo, augstāko vai speciālo izglītību par maksu, norādot šajā tiesību normā paredzēto informāciju.

Tātad, kā pareizi norādījusi apgabaltiesa, likumā ir paredzēta datu apmaiņa starp izglītības iestādēm un Valsts ieņēmumu dienestu.

Ņemot vērā šos grozījumus, 2016.gada 21.jūnijā tika izdarīti grozījumi arī Deklarācijas aizpildīšanas noteikumos, kuru rezultātā noteikumi tika papildināti ar 7.12.apakšpunktu. Tas noteic, ka Valsts ieņēmumu dienests nodrošina, ka elektroniskās deklarēšanas sistēmā nodokļa maksātājam ir pieejama Valsts ieņēmumu dienestam iesniegtā informācija par veiktajiem attaisnotajiem izdevumiem par izglītības iegūšanu (atbilstoši informācijai, ko sniegušas vispārējās, profesionālās, augstākās vai speciālās izglītības iestādes).

Kā to pareizi konstatējusi apgabaltiesa, šo grozījumu anotācijā (pieejama: *http://tap.mk.gov.lv/mk/tap/?pid=40386791*) ir atsauce uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta 10.2daļu un ir norādīts, ka arī vispārējās izglītības iestādēm ir jāsniedz Valsts ieņēmumu dienestam informācija par personām, kuras izglītību iegūst par maksu. Minētajā grozījumu anotācijā ir atsauce arī uz Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunktu. Taču ne šīs atsauces, ne tas, ka Deklarācijas aizpildīšanas noteikumu 7.12.apakšpunktā citstarp ir norāde uz vispārējās izglītības iestādēm, pretēji apgabaltiesas atzītajam nedod pamatu secinājumam, ka likumdevējs ar 2016.gada 1.janvāri, pieņemot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta 10.2daļu, ir paplašinājis izglītības izdevumu kā attaisnoto izdevumu sastāvu un ir noteicis, ka arī vispārējās izglītības izdevumi ir atzīstami par attaisnotajiem izdevumiem.

Pirmkārt, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.pants un Deklarācijas aizpildīšanas noteikumi nenoteic attaisnotos izdevumus un to sastāvu. Šīs tiesību normas noteic kārību, kādā nodoklis tiek aprēķināts un maksāts rezumējošā kārtībā, un kārtību, kādā tiek aizpildītas iedzīvotāju ienākuma nodokļa gada deklarācijas. Otrkārt, Deklarācijas aizpildīšanas noteikumos 2016.gada 21.jūnijā izdarītie grozījumi un to anotācijā norādītais liecina, ka viens no šo grozījumu mērķiem bija izveidot vietni „Attaisnotie izdevumi” Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmā, lai citstarp atvieglotu Valsts ieņēmumu dienesta darbu un arī padarītu pieejamu nodokļu maksātājiem Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošo informāciju tostarp par attaisnotajiem izdevumiem, automātiski ielasot šo informāciju nodokļu maksātāju gada ienākumu deklarācijā. No Deklarācijas aizpildīšanas noteikumu grozījumu anotācijas satura neizriet likumdevēja mērķis minētos grozījumus izdarīt, lai paredzētu, ka attaisnotajos izdevumos ietverami arī izdevumi par vispārējo izglītību. Ar šiem noteikumiem to arī nevarētu izdarīt, jo, kā jau minēts, tie noteic tikai deklarācijas aizpildīšanas kārtību, savukārt attaisnotos izdevumus un to sastāvu noteic Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem. Treškārt, Valsts ieņēmumu dienests, skaidrojot, kā dienests izmanto no izglītības iestādēm saņemto likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta 10.2daļā paredzēto informāciju, ir atsaucies uz minētā likuma 19.panta 10.1daļu un 13.pantu. 19.panta 10.1daļa noteic, ka Izglītības un zinātnes ministrija katra mēneša pirmajā datumā Valsts ieņēmumu dienestam elektroniski nosūta informāciju par iepriekšējo mēnesi – par visām personām līdz 24 gadu vecumam, kuras iegūst vispārējo, profesionālo, augstāko vai speciālo izglītību, norādot šajā tiesību normā paredzēto informāciju. Savukārt 13.panta pirmās daļas „b” apakšpunkts noteic, ka maksātājam ir atvieglojumi par bērnu, kamēr viņš turpina vispārējās, profesionālās, augstākās vai speciālās izglītības iegūšanu, bet ne ilgāk kā līdz 24 gadu vecuma sasniegšanai. Lai arī joprojām ir spēkā likuma 13.panta 3.3daļa (atbilstoši kurai, lai piemērotu minēto atvieglojumu, maksātājs Valsts ieņēmumu dienestam iesniedz mācību iestādes izsniegtu izziņu, ka tā apgādībā esoša persona pēc 18 gadu vecuma sasniegšanas turpina vispārējās, profesionālās, augstākās vai speciālās izglītības iegūšanu), dienests paskaidrojumā Senātam norādījis, ka kopš 2016.gada 1.janvāra (paskaidrojumā ir pārrakstīšanās kļūda un ir norādīts 2017.gads) nodokļu maksātājiem nav nepieciešams katru gadu iesniegt dienestam mācību iestādes izsniegtu izziņu par izglītības iegūšanu, jo šādu informāciju dienests saņem no izglītības iestādēm, un tādā veidā netiek tērēts nodokļu maksātāju laiks atbilstošās informācijas iegūšanai un iesniegšanai dienestam. Visbeidzot, attaisnoto izdevumu atskaitīšana ir nodokļu maksātāja tiesības, ko nodokļu maksātājs īsteno, aizpildot iedzīvotāju ienākuma nodokļa gada deklarāciju. Savukārt Valsts ieņēmumu dienests, izpildot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18.pantā un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 23.pantā paredzētos pienākumus, pārbauda nodokļu maksātāja iesniegto gada deklarāciju un tajā norādītās ziņas, tātad arī ziņas par attaisnotajiem izdevumiem. Tas nozīmē, ka pats par sevi apstāklis, ka gada ienākumu deklarācijā tiek norādīta konkrēta informācija par attaisnotajiem izdevumiem, nenozīmē, ka Valsts ieņēmumu dienests šos izdevumus akceptē un atskaita no gada apliekamā ienākuma, aprēķinot budžetā maksājamā vai no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru. Kā pareizi norādījis Valsts ieņēmumu dienests Senātam sniegtajā paskaidrojumā, neatkarīgi no tā, kurš ir konkrētās informācijas par attaisnotajiem izdevumiem sniedzējs, dienestam tā ir jāpārbauda, jo tikai tādā veidā ir iespējams nodrošināt, ka attaisnotie izdevumi tiek atskaitīti, ievērojot normatīvajos aktos noteikto kārtību, kā arī kopējo attaisnoto izdevumu apmēru.

Līdz ar to ir kļūdains apgabaltiesas un pieteicēja secinājums, ka no Deklarācijas aizpildīšanas noteikumiem izriet likumdevēja mērķis attaisnotajos izdevumos ietvert arī ar vispārējās izglītības iegūšanu saistītos izdevumus.

[20] Apkopjot minēto, Senāts atzīst, ka Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta norma tulkojama tādējādi, ka attaisnotajos izdevumos ir ietverami tādi izdevumi, kas ir radušies sakarā ar augstākās un visu pakāpju profesionālās izglītības un specialitātes (profesijas, amata, aroda) iegūšanu, un šī izglītība ir jāiegūst valsts akreditētās Latvijas izglītības iestādēs, Eiropas Savienības dalībvalstu un Eiropas Ekonomikas zonas valstu mācību iestādēs vai valsts akreditētās izglītības programmās. Tā kā apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi minēto tiesību normu un tas ir novedis pie lietas nepareizas izspriešanas, apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta ir nosūtāma jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

**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 2019.gada 10.aprīļa spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

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

Spriedums nav pārsūdzams.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2022.gada 1.decembra**

**BLAKUS LĒMUMS**

**Lieta Nr. A420329817, SKA-72/2022**

[ECLI:LV:AT:2022:1201.A420329817.13.BL](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2022%3A1201.A420329817.13.BL)

Tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore Diāna Makarova, senatori Valters Poķis un Līvija Slica

piedaloties pieteicējam [pers. A] un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvjiem [pers. B] un [pers. C], viedokļa sniegšanai pieaicinātās iestādes Finanšu ministrijas pārstāvēm [pers. D] un [pers. E] un Izglītības un zinātnes ministrijas pārstāvēm [pers. F], [pers. G] un [pers. H],

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par labvēlīgāka administratīvā akta izdošanu, ar kuru [pers. A] tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpība, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019.gada 10.aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicējs [pers. A] Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarāciju par 2016.gadu un attaisnotajos izdevumos iekļāva naudas summas, kas samaksātas SIA „VS skola” par bērna mācībām un ēdināšanu. Tā rezultātā pieteicējs deklarēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu un lūdza to atmaksāt.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 30.oktobra lēmumu Nr. 31.1-8.63/295292 atzīts, ka pieteicēja samaksātā naudas summa SIA „VS skola” nav iekļaujama attaisnotajos izdevumos, jo tā ir samaksāta par vispārējās izglītības (pamatizglītības) iegūšanu privātajā izglītības iestādē un šādi izdevumi nav atzīstami par attaisnotajiem izdevumiem saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 2.punktu un Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumu Nr. 336 „Par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem” (turpmāk – Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem) 1.1.1.apakšpunktu. Tā rezultātā lēmumā secināts, ka pieteicēja deklarētie mācību maksas izdevumi neveido iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu, tāpēc pieteicējam atteikts atmaksāt deklarēto nodokļa pārmaksu.

[2] Pieteicējs vērsās tiesā. Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2019.gada 10.aprīļa spriedumu pieteikumu apmierināja un uzdeva Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pieteicējam rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā (ieturētā) iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpību.

Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par minēto apgabaltiesas spriedumu, un sakarā ar iesniegto kasācijas sūdzību tika ierosināta kasācijas tiesvedība.

**Motīvu daļa**

[3] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 288.panta pirmo daļu, ja, izskatot lietu, konstatēti apstākļi, kas liecina par iespējamu tiesību normu pārkāpumu, kā arī citos gadījumos tiesa var pieņemt blakus lēmumu.

[4] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 2.punkts noteic, ka pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli no gada apliekamo ienākumu apjoma tiek atskaitīti izdevumi par maksātāja un viņa ģimenes locekļu (gan tādu, kuru rezidences valsts ir Latvijas Republika, gan tādu, kuru rezidences valsts ir cita Eiropas Savienības dalībvalsts vai Eiropas Ekonomikas zonas valsts) kvalifikācijas paaugstināšanu, specialitātes iegūšanu, izglītības iegūšanu, tai skaitā interešu izglītības programmu apgūšanu bērniem, par medicīnas un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu un veselības apdrošināšanas prēmiju maksājumiem apdrošināšanas sabiedrībām, kas izveidotas un darbojas saskaņā ar Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likumu. Minēto izdevumu sastāvu un normas nosaka Ministru kabinets.

Uz šīs tiesību normas pamata ir izdoti Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem. Atbilstoši šo noteikumu 1.punktam tie nosaka fiziskās personas – iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja – attaisnotajos izdevumos ietveramos izdevumus par izglītības un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu, kuru kopējā summa taksācijas gada laikā nepārsniedz maksātājam un viņa ģimenes locekļiem šajā normā norādīto naudas apmēru. 1.1.1.apakšpunkts noteic, ka tie ir izglītības izdevumi par augstākās izglītības un visu pakāpju profesionālās izglītības iegūšanu, kā arī par specialitātes (profesijas, amata, aroda) iegūšanu valsts akreditētās Latvijas izglītības iestādēs, Eiropas Savienības dalībvalstu un Eiropas Ekonomikas zonas valstu mācību iestādēs vai valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu.

[5] Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta normas formulējums ir neviennozīmīgs un, neiedziļinoties izglītības sistēmā un tās finansēšanā, var radīt maldīgu priekšstatu, ka šī tiesību norma ir attiecināma uz jebkuras valsts akreditētās izglītības programmas, tātad arī uz vispārējās izglītības programmas, apgūšanu. Tikai pēc izglītības sistēmas tiesiskā regulējuma izpētes un Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta normas piemērošanas kopsakarā ar izglītības sistēmu un tās finansēšanu reglamentējošajām tiesību normām ir secināms, ka Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta norma nav attiecināma uz vispārējo izglītību.

Faktiski tam ir piekritis arī Ministru kabinets Tiesībsargam adresētajā vēstulē Nr. TA-1490/5268, kas apstiprināta ar Ministru kabineta 2021.gada 7.septembra lēmumu Nr. 60 (35 §) „Atbildes projekts tiesībsargam (par pārbaudes lietu Nr. 2021-07-26K „Par vispārējas izglītības izdevumu iekļaušanu attaisnotajos izdevumos”. Tajā Ministru kabinets citstarp norādījis, ka, ņemot vērā Tiesībsarga aicinājumu, ir atbalstāma Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta redakcijas gramatiska precizēšana. Ministru kabinets ir informējis Tiesībsargu, ka minētā tiesību norma tiks precizēta, izdarot kārtējos grozījumus Noteikumos par attaisnotajiem izdevumiem.

Kā jau norādīts, šādu viedokli Ministru kabinets Tiesībsargam ir sniedzis 2021.gada septembrī. Šīs lietas izskatīšanas laikā grozījumi Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunkta normā nav izdarīti, un no Finanšu ministrijas pārstāvju tiesas sēdē norādītā izriet, ka šādi grozījumi arī pašreiz netiek izstrādāti.

[6] Saskaņā ar Latvijas Republikas Satversmes 90.pantu ikvienam ir tiesības zināt savas tiesības. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka tikai persona, kas zina savas tiesības, spēj tās efektīvi īstenot un nepamatota aizskāruma gadījumā aizstāvēt taisnīgā tiesā. Likumdevēja pieņemtajai normai jābūt formulētai tā, lai indivīds, nepieciešamības gadījumā atbilstoši konsultējoties, varētu regulēt savu rīcību (*Satversmes tiesas 2006.gada 20.decembra sprieduma lietā Nr. 2006-12-01 16.punkts, 2011.gada 30.marta sprieduma lietā Nr. 2010-60-01 15.2.punkts*). Arī Eiropas Cilvēktiesību tiesa vairākkārt ir norādījusi, ka likumiem un tiesību normām jābūt gan pienācīgi saprotamām, gan paredzamām, tas ir, formulētām ar pietiekamu precizitāti (piemēram, *Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1993.gada 25.maija sprieduma lietā Kokkinakis pieteikumā pret Grieķiju, iesnieguma Nr. 14307/88, 19.punkts*). Skaidri un nepārprotami formulētas tiesību normas ne tikai nodrošina indivīda pamattiesības zināt savas tiesības, kas mūsdienu demokrātiskajā sabiedrībā tiek uzskatīts arī par vienu no svarīgākajiem tiesiskas valsts principiem, kas sekmē gan Latvijas Republikas Satversmē ietverto, gan starptautiskajos līgumos noteikto cilvēka tiesību un brīvību izmantošanu (*Satversmes tiesas tiesnešu Inetas Ziemeles un Sanitas Osipovas atsevišķās domas lietā Nr. 2018-10-0103*), bet arī padara indivīdam saprotamu un prognozējamu valsts pārvaldes darbību un nodrošina efektīvu tiesas resursu izmantošanu.

[7] Ievērojot minēto, Senāts vērš Ministru kabineta uzmanību uz nepieciešamību precizēt Noteikumu par attaisnotajiem izdevumiem 1.1.1.apakšpunktu.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 288.pantu, Senāts

**nolēma**

Vērst Ministru kabineta uzmanību uz nepieciešamību precizēt Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumu Nr. 336 „Par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem” 1.1.1.apakšpunktu.

Lēmums nav pārsūdzams.