**Partnera, ar kuru personu saista nereģistrēta kopdzīve, dāvana ir ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekams ienākums**

Latvijas valsts dažādu dzimumu partneriem ir nodrošinājusi tiesības reģistrēt laulību un ar to saistītu ekonomisko un sociālo aizsardzību. Līdz ar to dažādu dzimumu partneri, kuri dzīvo nereģistrētā kopdzīvē, neatrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos ar laulātajiem, kuriem ir noteikta īpaša aizsardzība un atbalsts, valstij izpildot savu no Latvijas Republikas Satversmes 110.panta izrietošo pienākumu aizsargāt laulību.

Nepastāvot likumdevēja vispārējai nereģistrētas kopdzīves tiesiskai atzīšanai, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkta piemērošanā nav pamata dažādu dzimumu partneru nereģistrētu kopdzīvi pielīdzināt laulībai.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkta piemērošanā dažādu dzimumu partneru nereģistrētu kopdzīvi pielīdzinot laulībai, tiktu radīta situācija, ka, no vienas puses, nereģistrētās kopdzīves partneri varētu baudīt priekšrocības, kādas ir laulātajiem, savukārt, no otras puses, neuzņemties citas saistības un atbildību, kas izriet no laulības. Šāda selektīva laulības priekšrocību izmantošana nepamatoti nostādītu nereģistrētas kopdzīves partnerus labvēlīgākā situācijā, nekā atrodas laulātie, kuriem ir gan no laulības izrietošas tiesiskas priekšrocības, gan saistības un atbildība. Tādējādi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunktā lietotais jēdziens „saista laulība” nav interpretējams paplašināti, ietverot arī dažādu dzimumu partneru nereģistrētu kopdzīvi.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2023.gada 26.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420205921, SKA‑513/2023**

[ECLI:LV:AT:2023:1026.A420205921.12.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/516645.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatores Dzintra Amerika un Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 4.jūnija lēmuma Nr. 31.1‑22.10/22.10/6453 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 12.decembra spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai [pers. A] (iepriekšējais uzvārds –[Uzvārds]) veica datu atbilstības pārbaudi par gūtajiem ienākumiem 2018.gadā un konstatēja, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekami naudas līdzekļu pārskaitījumi no [pers. B], ar kuru pieteicēju nesaista laulība vai radniecība. Valsts ieņēmumu dienests ar 2021.gada 4.jūnija lēmumu Nr. 31.1-22.10/22.10/6453 kā galīgo administratīvo aktu atstāja negrozītu sākotnējo lēmumu par pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli 1694,55 *euro* un nokavējuma naudu 426,18 *euro*, kā arī papildu samaksai budžetā noteica iedzīvotāju ienākuma nodokli 73,28 *euro* un nokavējuma naudu 18,43 *euro*.

Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu apmierināja un atcēla pārsūdzēto lēmumu. Spriedums, ņemot vērā rajona tiesas sprieduma motivāciju, kurai apgabaltiesa pievienojusies, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Lietā nav strīda, ka pieteicēja ar [pers. B] neatradās laulībā, kā arī nav strīda, ka pieteicējai ar [pers. B] ir kopīgs bērns. Lietā ir izvērtējams, vai 2018.gadā pieteicējas no [pers. B] saņemtie naudas līdzekļu pārskaitījumi 8855 *euro*, kas nebija norādīti kā uzturlīdzekļi bērnam, uzskatāmi par pieteicējas ienākumiem, kas apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[2.2] Realitātē ir daudzas ģimenes, kurās aug bērni, bet vecāki nav laulībā. Piemēram, Latvijas Republikas Civillikuma 177. un 178.pantā nav paredzēta atsevišķa kārtība bērna aizgādības tiesību īstenošanai vecākiem, kuri ir un kuri nav laulībā.

Ņemot vērā Satversmes tiesas secinājumus 2020.gada 12.novembra spriedumā lietā Nr. 2019-33-01 saistībā ar Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 110.panta pirmo teikumu un 91.pantu, secināms: ja valsts uzskata, ka ir pašsaprotami, ka viena laulātā naudas līdzekļi, kas nodoti otram laulātajam, par kuriem tas iegādājas sev nepieciešamas lietas, netiek aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, nebūtu loģiski tādu pašu kārtību neattiecināt uz ģimeni, kurā personas nav laulībā, bet faktiski dzīvo kopā vai rūpējas viens par otru, tostarp par kopīgu bērnu.

Piemēram, lai lemtu par sociālās palīdzības vai pabalsta piešķiršanu, sociālais dienests vērtē mājsaimniecības ienākumus. Ar mājsaimniecību Sociālo pakalpojumu un sociālās palīdzības likuma izpratnē tiek saprastas arī vairākas personas, kuras dzīvo vienā mājoklī un kopīgi sedz izdevumus. Tādējādi nav šaubu, ka sociālais dienests par ģimeni jeb vienu mājsaimniecību konkrētajā gadījumā 2018.gadā būtu uzskatījis arī pieteicēju, [pers. B] un bērnu. Respektīvi, ja ienākumi ir tikai vienam no ģimenes locekļiem, tad valsts nav paredzējusi, ka viena ģimenes locekļa iedotā nauda otram ģimenes loceklim ir šā pēdējā atsevišķi ienākumi, bet gan vērtē šos ienākumus kopā.

Lai gan likums, kas regulētu faktisku kopdzīvi, nav pieņemts, Valsts ieņēmumu dienestam konkrētajā gadījumā bija jāsecina, ka nav pamata atšķirīgi raudzīties uz ģimeni, kurā vecāki ir laulībā, un uz ģimeni, kurā vecāki nav laulībā, bet faktiski kopīgi rūpējas par bērnu un finansiāli atbalsta viens otru. Proti, ja pieteicēja ar [pers. B] būtu laulībā, tad pieteicējai nebūtu aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis no naudas līdzekļiem, ko pieteicēja saņēmusi no [pers. B]. Savukārt tikai tāpēc, ka laulība nav bijusi noslēgta, pieteicējai jāmaksā nodoklis. Šāda situācija ir netaisnīga.

Ģimenes attiecību pastāvēšanas tvērumā ir vērā ņemamas šā jautājuma kontekstā paustās Satversmes tiesas atziņas. Proti, Satversmes tiesa ir skaidrojusi, ka Satversmes izpratnē ģimene ir sociāla institūcija, kas balstās uz sociālajā realitātē konstatējamām ciešām personiskām saitēm, kuru pamatā ir sapratne un cieņa. Ciešu personisku saišu pastāvēšana starp personām izriet no to noslēgtās laulības vai radniecības fakta, tomēr sociālajā realitātē ciešas personiskas saites rodas arī citos veidos, piemēram, faktiskas kopdzīves rezultātā.

Šīs atziņas Satversmes tiesa ir izteikusi saistībā ar viena dzimuma pāru attiecību vērtējumu. Tomēr ģimenes attiecības ir universālas, tādēļ šo attiecību aizsardzības tvērumā minētās atziņas ir piemērojamas arī izskatāmajā lietā. Tādēļ arī šo atziņu gaismā pieteicējas un [pers. B] kopdzīvi, ņemot vērā konkrētajā lietā noskaidrotos apstākļus, ir pamats atzīt par tādu, kas pēc sava satura un būtības ir pielīdzināma laulībai likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkta izpratnē.

[2.3] No 2009.gada 1.decembra likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācijas izriet, ka likumdevēja nodoms ir bijis šo regulējumu ieviest tāda mērķa sasniegšanai, lai nodokļu maksātāji, fiktīvi savstarpējos norēķinus vai darījumu attiecības nodēvējot par dāvinājumu, neizvairītos no nodokļu samaksas. Vienlaikus no anotācijas satura skaidri secināms, ka likumdevējs nav vēlējies ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplikt līdzekļu apriti ģimenes ietvaros, neparedzot nekāda veida kritērijus (dāvinājuma apjoms, veids vai regularitāte), kad šādas aprites rezultātā no viena ģimenes locekļa pie cita ģimenes locekļa nonākušās naudas summas vai cita veida kapitāls, ja vien tas netiek īstenots saimnieciskās darbības ietvaros, būtu atzīstams par ienākuma veidu, kas ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Vērtējums par to, vai kāds dāvinājums vai līdzekļu nodošanas gadījums ir vai nav atzīstams par ienākumu, kas ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ir atkarīgs gan no tā, vai līdzekļu nodevēju un saņēmēju saista laulības vai radniecības attiecības, gan no tā, vai nav saskatāmas pazīmes, ka aiz dāvinājuma patiesībā tiek slēptas kādas citas attiecības un dāvinājuma patiesais mērķis ir izvairīšanās no nodokļa samaksas.

[2.4] Pārsūdzētais lēmums nav taisnīgs attiecībā pret pieteicēju. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas šajā gadījumā ir piemērotas pārāk formāli, neiedziļinoties konkrētajos apstākļos, līdz ar to pārsūdzētais lēmums ir atceļams.

Pieteicējas ienākumus galvenokārt veidoja pārskaitījumi no [pers. B]. Nauda tērēta ikdienas vajadzībām. Pieteicējai pašai nebija pietiekamu līdzekļu sevis un bērna uzturēšanai, un arī [pers. B] ir uzskatījis, ka viņš finansiāli atbalsta ģimeni. [pers. B] konkrēto adresi norādījis kā savu mājokli, saņemot pakalpojumus bankā, vēršoties Nodarbinātības valsts aģentūrā, kā arī dokumentos ārvalstu nodokļu pārvaldei. Ņemot vērā gan pieteicējas paskaidrojumus, gan [pers. B] rakstiski skaidroto civillietā, kā arī vērtējot pieteicējas konta izdruku par naudas līdzekļu izlietojumu, nav šaubu, ka līdzekļi tērēti mājsaimniecības ietvaros un pieteicēja, [pers. B] un viņu kopīgais bērns bija uzskatāmi par tādu pašu ģimeni kā laulībā esoši vecāki ar bērnu. Liecinieces – pieteicējas mātes – liecības kopsakarībā ar pārējiem lietā noskaidrotajiem apstākļiem ļauj ar pilnīgu pārliecību atzīt, ka pieteicēja, [pers. B] un viņu meita 2018.gadā bija viena ģimene. Tāpēc nebūtu saprātīgi un taisnīgi uz šo situāciju neraudzīties tāpat kā uz ģimeni, kurā vecāki būtu laulībā.

Izvērtējot šajā lietā konstatētos apstākļus, atzīstams, ka tieši konkrētajā gadījumā pieteicējas un [pers. B] attiecības 2018.gadā ir pamats atzīt par tādām, kas pēc sava satura un būtības ir pielīdzināmas laulībai likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkta izpratnē. Lietā konstatētie apstākļi norāda uz ģimenes dzīves pastāvēšanu.

[2.5] Ievērojot lietā atzīto, ka pieteicēja, [pers. B] un viņu meita 2018.gadā bija viena ģimene, nav nozīmes Valsts ieņēmumu dienesta izteiktajiem iebildumiem, ka pārskaitījumu maksājumu mērķī nav norādīta kāda papildu informācija vai ka pieteicēja no [pers. B] saņemtos naudas līdzekļus ir tērējusi gan bērna, gan savām ikdienas vajadzībām. Proti, nav tiesiska pamata pieprasīt, lai ģimenes apgādnieks, šajā gadījumā [pers. B], vienmēr detalizēti norādītu līdzekļu pārskaitīšanas pamatu. Savukārt lietā noskaidrotais par to, kā pieteicēja ir tērējusi šos līdzekļus, ievērojot sadzīvē gūto pieredzi, atzīstams par atbilstošu ģimenes dzīves ikdienas vajadzībām.

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

[3.1] Apgabaltiesa nepamatoti ir paplašinājusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunktā noteikto personu loku, nosakot, ka pieteicējas un [pers. B] kopdzīve ir pielīdzināma laulībai minētās normas izpratnē.

[3.2] Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka Civillikums regulē laulības institūtu. Ievērojot Civillikumu, kopdzīvē esošo partneru attiecības nav pielīdzināmas laulībai. Tāpat nepastāv nedz normatīvo aktu regulējums, nedz tiesu prakse, kas būtu noteikusi kritērijus, atbilstoši kuriem partneru attiecības ir vai nav pielīdzināmas laulībai. Arī citos gadījumos, piemēram, mantojuma gadījumā – pēc likuma mantot tiek aicināti laulātie, neraugoties uz to, ka partneri ir nodzīvojuši ilgstošu laiku kopā un audzinājuši kopīgus bērnus. Tā ir abu partneru brīva izvēle noslēgt laulību vai ne, taču kopdzīvē dzīvojošiem partneriem jārēķinās ar valstī pastāvošajiem normatīvajiem aktiem, kas paredz atšķirīgu rīcību, ievērojot to – ir vai nav noslēgta laulība.

[3.3] Likumprojektā „Civilās savienības likums” ir paredzēts, ka civilo savienību personas noslēdz, abām pusēm personīgi klātesot pie notāra. Tādējādi arī minētais likumprojekts neparedz kritērijus, kuriem īstenojoties, personu kopdzīve būtu pielīdzināma laulībai vai arī, kuriem realizējoties, personu attiecības būtu atzīstamas par civilo savienību. Tāpat kā laulības institūts, arī minētais likumprojekts paredz aktīvu cilvēku darbību – civilo savienību noslēdz pie notāra. Tādējādi, pat ja būtu pieņemts Civilās savienības likums, personu personiskās un mantiskās attiecības nebūtu aizsargātas, ja personas savas attiecības nebūtu reģistrējušas kādā no pieļaujamajiem tiesiskajiem veidiem – laulība vai civilā savienība.

[3.4] Satversmes tiesas 2020.gada 12.novembra spriedumā lietā Nr. 2019‑33-01, uz kuru atsaucas arī apgabaltiesa, ir norādīts, ka pēc laulības noslēgšanas laulātajiem ir piemērojams Civillikuma un citu normatīvo aktu tiesiskais regulējums, kas nosaka laulāto savstarpējās personiskās un mantiskās attiecības.

[3.5] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” vai „b” apakšpunkts nav atzīts par antikonstitucionālu. Attiecīgi Valsts ieņēmumu dienests ir rīkojies pareizi un saskaņā ar pastāvošo tiesisko regulējumu. Valsts ieņēmumu dienestam nebija pamata atkāpties no ierastās prakses. Dienestam ir pienākums veidot vienveidīgu praksi attiecībā uz visiem nodokļu maksātājiem, izvērtējot katru lietu atsevišķi (lietā esošos faktiskos apstākļus, pierādījumus utt.). Ievērojot to, ka pieteicēju ar [pers. B] strīdus periodā nesaistīja laulība vai radniecība līdz trešajai pakāpei Civillikuma izpratnē, tad dienests pamatoti piemēroja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „b” apakšpunktu.

[3.6] Strīdus tiesību norma skaidri paredz personu loku, starp kurām dāvinājumi netiek aplikti ar nodokli. Likumdevējs atšķirīgos normatīvajos aktos ir nošķīris, kādos gadījumos ir būtiski ņemt vērā, vai personas ir noslēgušas laulību, un kādos – nav.

[3.7] Apgabaltiesa nav atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.pantam nav izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, kas apliecina, ka pieteicēja naudas līdzekļus ir lietojusi savām vajadzībām.

**Motīvu daļa**

[4] Kasācijas tiesvedības kārtībā izšķirams jautājums, vai likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunktā lietotais jēdziens „saista laulība” interpretējams paplašināti, ietverot arī dažādu dzimumu partneru nereģistrētu kopdzīvi.

[5] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietvertas un ar nodokli netiek apliktas dāvanas no fiziskajām personām pilnā apmērā, ja dāvinātāju ar maksātāju saista laulība vai radniecība līdz trešajai pakāpei Civillikuma izpratnē.

Likumdevējs minētajā normā ir paredzējis ekonomisku atbalstu konkrēti definētam personu lokam – laulātajiem un radiniekiem līdz trešajai pakāpei Civillikuma izpratnē –, neapliekot ar nodokli dāvanas tieši šo personu starpā. Minētajā tiesību normā lietotie vārdi „saista laulība” nepārprotami norāda, ka norma ir piemērojama, ja dāvinātāju ar apdāvināto saista laulība.

Laulība saskaņā ar Satversmes 110.panta pirmo teikumu ir savienība starp vīrieti un sievieti. Senāts, atzīstot, ka atbilstoši Civillikuma noteikumiem laulība ir divu pretēja dzimuma personu līgums par kopdzīvi, norādījis: lai šāds līgums gūtu tiesisku spēku, Civillikums nosaka tā noslēgšanas kārtību, šāda līguma publiski tiesiskās sekas un nozīmi (*Senāta 2012.gada 1.februāra sprieduma lietā Nr.*[*SKC-4/2012*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/3056)*, C29318507, 12.punkts*). Savukārt Satversmes tiesa atzinusi, ka pēc laulības noslēgšanas laulātajiem piemērojams Civillikuma un citu normatīvo aktu tiesiskais regulējums, kas nosaka laulāto savstarpējās personiskās un mantiskās attiecības (piemēram, Civillikuma pirmās daļas „Ģimenes tiesības” pirmās nodaļas ceturtās apakšnodaļas normas regulē laulāto likumiskās mantiskās attiecības), laulāto tiesības un pienākumus attiecībā pret trešajām personām (piemēram, Civillikuma 87.pantā noteiktās viena laulātā tiesības atvietot otru laulāto mājas saimniecības ietvaros), kā arī nodrošina laulāto ekonomisko un sociālo aizsardzību noteiktās situācijās (piemēram, likuma „Par dzīvojamo telpu īri” 9.panta pirmā daļa nosaka īrnieka tiesības iemitināt viņa īrētajā dzīvojamā telpā savu laulāto, informējot izīrētāju, bet neprasot izīrētāja piekrišanu) (*Satversmes tiesas 2020.gada 12.novembra sprieduma lietā Nr. 2019-33-01 14.2.punkts*). Tādējādi laulība rada ne tikai personiskas, bet arī sociālas un tiesiskas sekas.

Turpretī partnerattiecības (nereģistrēta kopdzīve) atšķirībā no laulības nebalstās uz likumā noteiktajā kārtībā noslēgtu līgumu par kopdzīvi, citiem vārdiem sakot, tāda kopdzīve pastāv bez kāda tiesiska pamata. Taisni tādēļ partnerattiecībām nav piemērojamas laulības līguma sekas nedz personīgo tiesību, nedz mantisko attiecību jomā (*Senāta 2012.gada 1.februāra sprieduma lietā Nr.*[*SKC-4/2012*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/3056)*, C29318507, 12.punkts*).

Attiecībā uz dažādu dzimumu partneru nereģistrēto kopdzīvi Senāts iepriekš arī atzinis, ka ne Senātam, ne arī tiesu instancēm, kas izskata lietas pēc būtības, nav kompetences tiesību tālākveidošanas ceļā divu personu faktisko kopdzīvi pielīdzināt laulībai un kopdzīves partnerim noteikt tādas pašas tiesības kā laulātajam. Tas izriet no varas dalīšanas principa, kas nošķir likumdevēju no tiesu varas un leģitimē tiesu veikt tiesību jaunradi tikai gadījumos, kad tā nav saistāma ar iejaukšanos likumdevēja pilnvarās (sk. *Sniedzīte G. Tiesnešu tiesību konstitucionālais pamats (I). Jurista Vārds, 15.09.2009., Nr. 37(580)*). Tiesas kompetencē ir tiesību, nevis politisku jautājumu izlemšana (sal. *Senāta 2012.gada 1.februāra sprieduma lietā Nr.*[*SKC-4/2012*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/3056)*, C29318507, 12.punkts*).

Senāts nesaskata objektīvu pamatu uz izskatāmo gadījumu raudzīties atšķirīgi un, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunktu, dažādu dzimumu partneru nereģistrēto kopdzīvi pielīdzināt laulībai un tādējādi dažādu dzimumu partneriem, kas dzīvo nereģistrētā kopdzīvē, piešķirt tādas pašas tiesības kā laulātajiem.

[6] Senāts nepiekrīt apgabaltiesas secinājumam, ka no 2009.gada 1.decembra likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācijas izriet pretējais.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkts, tāpat kā „b” apakšpunkts, kas regulē nodokļa piemērošanu dāvinājumiem no citām personām, tika pieņemts 2009.gada 1.decembra grozījumu rezultātā. Ar šiem grozījumiem tika noteikta arī virkne citu ar nodokli apliekamo ienākumu. Pamatojot grozījumu nepieciešamību, likumprojekta anotācijā tika norādīts: „Likumprojekts paredz dāvinājumus iekļaut ar nodokli apliekamajā bāzē, nosakot izņēmumu, – ja dāvinātāju ar maksātāju saista laulība vai radniecība līdz trešajai pakāpei Civillikuma izpratnē, tad dāvinājums nav apliekams ar nodokli, tādējādi nodrošinot saprātīgu kapitāla un kapitāla aktīvu kustību ģimenes loka ietvaros, bet vienlaicīgi tiks nodrošināts, ka dāvinājumu nevar izmantot kā līdzekli, lai izvairītos no nodokļa maksāšanas” (*9.Saeimas likumprojekta Nr. 1571/Lp9 „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””* [*anotācija*](http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/WEBRespDocumByNum?OpenView&restricttocategory=1571/Lp9|5101)).

Senāts jau iepriekš ir atzinis, ka, paredzot ar nodokli aplikt arī dāvanas, likumdevēja mērķis primāri bija novērst izvairīšanos no nodokļa maksāšanas, proti, izslēgt iespēju, ka dāvinājums tiek izmantots kā līdzeklis, lai izvairītos no nodokļa maksāšanas par ienākumiem, kas citādi būtu apliekami ar nodokli. Vienlaikus likumdevējs, ieviešot konkrēto tiesisko regulējumu, ņēma vērā, ka dāvanas kapitāla un kapitāla aktīvu veidā ģimenes lokā nav netipiska situācija, bet gan ir ierasta darbība, tāpēc nebūtu saprātīgi no laulātajiem un radiniekiem līdz trešajai pakāpei saņemtās dāvanas aplikt ar nodokli. Taču arī attiecībā uz šīm dāvanām likumdevējs paredzēja ierobežojumu, nosakot, ka ar nodokli ir apliekamas arī laulāto un radinieku līdz trešajai pakāpei saņemtās dāvanas, ja tās dāvinātas saimnieciskās darbības ietvaros. Arī šajā ziņā likumdevēja mērķis bija nepieļaut dāvinājuma un laulības un radniecības izmantošanu nodokļa maksāšanas apiešanas nolūkos (*Senāta 2023.gada 25.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-79/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:0425.A420174919.11.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/504776.pdf)*, 7.punkts*).

Kā redzams, likumprojekta anotācijā norādīts uz dāvanām laulāto starpā un skaidrots, kādā nolūkā likumdevējs izņēmumu no vispārīgās kārtības paredzējis attiecināt uz tiesību normā konkrēti definētu personu loku. Minētajā anotācijā nav runāts par nereģistrētās kopdzīves partneru savstarpējām dāvanām, un pretēji apgabaltiesas secinātajam no anotācijā norādītā nav konstatējams likumdevēja nodoms nereģistrētu kopdzīvi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkta piemērošanā pielīdzināt laulībai.

[7] Kā zināms, tiesību normu, kas paredz izņēmumu no vispārīgiem noteikumiem, vienmēr iztulko šauri. Senāts atzīst, ka, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunktā paredzēto izņēmumu no vispārīgās kārtības tikai attiecībā uz konkrēti norādīto personu loku – laulātajiem –, bet ne uz nereģistrētās kopdzīves partneriem, netiek pārkāpts Satversmes 110.panta pirmais teikums, kā arī Satversmes 91.pantā nostiprinātais vienlīdzības un diskriminācijas aizlieguma princips.

Latvijas likumdevējs nav pieņēmis dažādu dzimumu partneru nereģistrētas kopdzīves tiesisko regulējumu, ar kuru būtu noregulētas šādu kopdzīves partneru personiskās un mantiskās attiecības. Tomēr likumdevējs normatīvajos aktos ir noteicis atsevišķus mehānismus noteiktās jomās, kas var tikt attiecināti arī uz nereģistrētas kopdzīves partneriem. Piemēram, apgabaltiesas minētajā Civillikuma 177. un 178.pantā nav paredzēta atsevišķa kārtība bērna aizgādības tiesību īstenošanai vecākiem atkarībā no tā, vai viņi ir laulājušies. Kriminālprocesa likuma 12.panta piektā daļa kopsakarā ar 110.panta trešās daļas 2.punktu ļauj kopdzīves partneriem neliecināt pret savu partneri. Civilprocesa likuma 30.5nodaļā paredzētās tiesības uz aizsardzību pret vardarbību var izmantot arī kopdzīves partneris. No Apdrošināšanas līguma likuma 57.panta izriet kopdzīves partnera tiesības norādīt savu partneri kā labuma guvēju, apdrošinot savu dzīvību pret nelaimes gadījumu.

Turpretim citos normatīvajos aktos likumdevējs ir uzsvēris tieši laulāto tiesības. Piemēram, Civillikuma 392.pants paredz laulātā tiesības mantot no mirušā, un Civillikuma 423.pants noteic, ka neatņemamās daļas viens no tiesīgajiem ir laulātais. Savukārt Pacientu tiesību likums regulē laulātā tiesības, ja otrs laulātais atrodas, piemēram, ārstniecības iestādē.

Apkopojot – lai gan Satversmes 110.panta pirmais teikums nosaka valsts pienākumu aizsargāt un atbalstīt ikvienu ģimeni, tas, ka atsevišķos normatīvajos aktos laulātajiem ir paredzēta īpaša aizsardzība, ņemot vērā turpmāk minēto, pats par sevi nenozīmē, ka tiek pārkāpts Satversmes 91.pants vai 110.panta pirmais teikums.

[8] Šajā sakarā jāņem vērā arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas (Lielā palāta) 2008.gada 29.aprīļa spriedumā lietā „Burden v. the United Kingdom” norādītais, kas ir atkārtots arī turpmākajos spriedumos, ka laulība piešķir īpašu statusu tiem, kuri to noslēdz. Tiesību stāties laulībā īstenošana ir aizsargāta ar Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 12.pantu un rada sociālas, personiskas un tiesiskas sekas. Laulāti un nelaulāti heteroseksuāli kopā dzīvojoši pāri neatrodas salīdzināmā situācijā, jo laulība ir plaši atzīta par tādu institūciju, kas piešķir īpašu statusu tiem, kuri tajā stājas (sal. *Eiropas Cilvēktiesību tiesas (Lielā palāta) 2008.gada 29.aprīļa sprieduma lietā „Burden v. the United Kingdom”, iesnieguma Nr.*[*13378/05*](https://hudoc.echr.coe.int/#{%22appno%22:[%2213378/05%22],%22documentcollectionid2%22:[%22GRANDCHAMBER%22],%22itemid%22:[%22001-86146%22]})*, 63.punkts* un tajā minētā judikatūra).

Eiropas Cilvēktiesību tiesa arī atzinusi, ka laulības aizsardzība principā ir svarīgs un leģitīms iemesls, kas var attaisnot atšķirīgu attieksmi pret laulātiem un nelaulātiem pāriem. Laulību raksturo tiesību un pienākumu kopums, kas to ievērojami atšķir no situācijas, kad vīrietis un sieviete dzīvo nereģistrētā kopdzīvē. Tādējādi valstīm ir zināma rīcības brīvība atšķirīgi izturēties pret laulātiem un nelaulātiem pāriem, jo īpaši jautājumos, kas ietilpst sociālās un fiskālās politikas jomā, piemēram, nodokļu, pensiju un sociālā nodrošinājuma jomā (*Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2019.gada 5.septembra sprieduma lietā „Heodorou et Tsotsorou v. Grèce”, iesnieguma Nr.*[*57854/15*](https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-195547)*,  35.punkts* un tajā minētā judikatūra, *Eiropas Cilvēktiesību tiesas (Lielā palāta) 2010.gada 2.novembra sprieduma lietā „Şerife Yiğit v. Turkey”, iesnieguma Nr.*[*3976/05*](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-101579%22]})*, 72.punkts* un tajā minētā judikatūra).

Eiropas Cilvēktiesību tiesa arī norādījusi, ka likumdevējs ir tiesīgs piešķirt īpašu statusu laulībai vai reģistrācijai un nepiešķirt to citiem *de facto* kopdzīves veidiem. Tāpat reģistrētu partnerattiecību tiesiskās sekas nošķir tās no citām kopdzīves formām. Noteicošais ir nevis attiecību ilgums vai atbalstošais raksturs, bet gan publisku saistību pastāvēšana, kas ietver līgumisku tiesību un pienākumu kopumu. Šāda juridiski saistoša līguma neesība padara šo personu attiecības, lai arī kā tās būtu definētas, būtiski atšķirīgas no laulāto vai reģistrētu partnerattiecību pāra attiecībām. Ja tiktu uzskatīts citādi, rastos nepieciešamība vai nu izvērtēt nereģistrētu attiecību raksturu daudzās individuālās lietās, vai arī definēt nosacījumus, lai formālai savienībai pielīdzinātu attiecības, kuras raksturo tieši formālisma trūkums (sal. *Eiropas Cilvēktiesību tiesas (Lielā palāta) 2012.gada 3.aprīļa sprieduma lietā „Van der Heijden v. the Netherlands”, iesnieguma Nr.*[*42857/05*](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22appno%22:[%2242857/05%22],%22itemid%22:[%22001-110188%22]})*, 69.punkts* un tajā minētā judikatūra).

Latvijas valsts dažādu dzimumu partneriem ir nodrošinājusi tiesības reģistrēt laulību un ar to saistītu ekonomisko un sociālo aizsardzību. Līdz ar to Senāts, ievērojot arī minētās Eiropas Cilvēktiesību tiesas atziņas, uzskata, ka dažādu dzimumu partneri, kuri dzīvo nereģistrētā kopdzīvē, neatrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos ar laulātajiem, kuriem ir noteikta īpaša aizsardzība un atbalsts, valstij izpildot savu no Satversmes 110.panta pirmā teikuma izrietošo pienākumu aizsargāt laulību. Attiecīgi, nepastāvot likumdevēja vispārējai nereģistrētas kopdzīves tiesiskai atzīšanai, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkta piemērošanā nav pamata dažādu dzimumu partneru nereģistrētu kopdzīvi pielīdzināt laulībai.

[9] Bez ievērības nav atstājams arī Satversmes tiesas norādītais, ka ģimenes attiecības veidojas personu privātās dzīves ietvaros, tāpēc tiesiskais regulējums, kas nodrošina ģimenes attiecību juridisku nostiprināšanu, vienmēr būs balstīts uz personu brīvprātīgu izvēli juridiski nostiprināt savas ģimenes attiecības un padarīt tās juridiski „redzamas” valstij (*Satversmes tiesas 2021.gada 8.aprīļa sprieduma lietā Nr. 2020-34-03 10.3.punkts*). Tas, vai dažādu dzimumu partneri izvēlas laulību reģistrēt vai ne, ir šo personu brīva izvēle. Ja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkta piemērošanā nereģistrētu kopdzīvi pielīdzinātu laulībai, notiktu iejaukšanās šo personu privātautonomijā, radot šīm personām tādas pašas tiesiskās sekas, kādas iestājas laulības gadījumā, lai gan šīs personas slēgt laulību sev zināmu apsvērumu dēļ nav vēlējušās. Privātautonomijas princips ir viens no civiltiesību kā privāttiesību pamatprincipiem, atbilstoši kuram personas var brīvi veidot savas tiesiskās attiecības, izvēloties jebkuru rīcību, kas nav pretēja likumam (*Senāta 2022.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr. SKC-9/2022,* [*ECLI:LV:AT:2022:1221.C33480818.9.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/494540.pdf)*, 5.8.punkts*), tātad arī izvēlēties slēgt vai neslēgt laulību. Ja dažādu dzimumu partneri izvēlas dzīvot nereģistrētā kopdzīvē, šīm personām jārēķinās ar to, ka viņi nevarēs baudīt tādas pašas tiesiskās priekšrocības, kādas ir personām, kuras atrodas laulībā.

Turklāt, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkta piemērošanā dažādu dzimumu partneru nereģistrētu kopdzīvi pielīdzinot laulībai, tiktu radīta situācija, ka, no vienas puses, nereģistrētās kopdzīves partneri varētu baudīt priekšrocības, kādas ir laulātajiem, savukārt, no otras puses, neuzņemties citas saistības un atbildību, kas izriet no laulības. Šāda selektīva laulības priekšrocību izmantošana nepamatoti nostādītu nereģistrētas kopdzīves partnerus labvēlīgākā situācijā, nekā atrodas laulātie, kuriem ir gan no laulības izrietošas tiesiskas priekšrocības, gan saistības un atbildība.

[10] Apgabaltiesa, pievienojoties rajona tiesas sprieduma motivācijai, spriedumu argumentējusi arī ar Satversmes tiesas 2020.gada 12.novembra spriedumā lietā Nr. 2019-33-01 paustajiem secinājumiem. Ar minēto spriedumu Satversmes tiesa atzinusi Darba likuma 155.panta pirmo daļu, ciktāl tā neparedz aizsardzību un atbalstu bērna mātes partnerei sakarā ar bērna piedzimšanu, par neatbilstošu Satversmes 110.panta pirmajam teikumam. Minētajā lietā Satversmes tiesa secinājusi, ka likumdevējs nav noteicis viendzimuma partneru ģimenes attiecību tiesisko regulējumu un nav paredzējis viendzimuma partneru ģimenes sociālās un ekonomiskās aizsardzības un atbalsta pasākumus sakarā ar bērna piedzimšanu. Tātad likumdevējs nav izpildījis tam no Satversmes 110.panta pirmā teikuma izrietošo pozitīvo pienākumu nodrošināt arī viendzimuma partneru ģimenes juridisko, sociālo un ekonomisko aizsardzību.

Šajā sakarā Senāts norāda, ka atšķirībā no viendzimuma partneriem, kuriem Latvijas likumdevējs normatīvajos aktos juridisku atzīšanu nav paredzējis, dažādu dzimumu partneriem, kā jau minēts, pastāv iespēja reģistrēt laulību. Ikvienam pārim, kuru veido dažādu dzimumu pilngadīgas personas, valsts ir nodrošinājusi vienlīdzīgas iespējas stāties laulībā, tādējādi arī nodrošinot tām no laulības izrietošu tiesisko, sociālo un ekonomisko aizsardzību, kā arī nodrošinot iespēju baudīt no laulības reģistrācijas izrietošās priekšrocības. Šā iemesla dēļ Senāts atzīst, ka dažādu dzimumu partneri, kuri dzīvo nereģistrētā kopdzīvē, neatrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos ar viendzimuma partneriem.

[11] Papildus minētajam, vērtējot to, vai likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunkta piemērošanā dažādu dzimumu partneru nereģistrēta kopdzīve pielīdzināma laulībai, ir ņemama vērā nodokļu jomas specifika.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka valstij ir pienākums sabiedrības labklājības interesēs izveidot efektīvu nodokļu iekasēšanas sistēmu. Pienākums maksāt nodokļus ir nesaraujami saistīts ar šā pienākuma izpildi nodrošinošo līdzekļu noteikšanu, proti, valsts ne vien uzliek nodokļu maksātājiem pienākumu samaksāt noteikta apmēra nodokļus, bet arī paredz šo nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtību, kā arī atbildību par pienākuma nepildīšanu (*Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 7.punkts*). Tas, lai valsts budžets saņemtu visus tam pienākošos maksājumus, kuri tālāk tiek izmantoti sabiedrības labklājības nodrošināšanai un aizsardzībai, ir visas sabiedrības kopējās interesēs (*Senāta 2023.gada 28.marta lēmuma lietā Nr. SKA-433/2023,* [*ECLI:LV:AT:2023:0328.SKA043323.3.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/502640.pdf)*, 8.punkts*).

Tiesību normas, kas regulē nodokļu atvieglojumus, parasti tiek vērtētas kā novirzes vai izņēmumi no valsts „standarta” nodokļu likmes vai sistēmas un nodokļu pamatprincipiem. Parasti nodokļu atvieglojumi tiek lietoti, lai veicinātu ekonomisko izaugsmi un piesaistītu investīcijas, īstenotu sociālās labklājības mērķus un stimulētu konkrētus uzvedības modeļus, proti, to pamatā ir ar sabiedrisko labumu saistītu interešu aizsardzība. Nodokļu atvieglojumu piemērošanas rezultātā samazinās ienākumi, kurus valsts gūst no konkrētā nodokļu maksātāja. Tātad nodokļu atvieglojumus nosakošas normas ir labvēlības vai atbalsta izpausme attiecībā uz konkrētiem indivīdiem to stāvokļa vai konkrētas rīcības dēļ (*Satversmes tiesas 2021.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr. 2021‑12‑03 6.2.punkts*).

Efektīva nodokļu iekasēšanas sistēma nozīmē arī skaidrus normatīvajos aktos paredzētus kritērijus, atbilstoši kuriem nosakāms tas, vai konkrētai personai ir pienākums maksāt noteiktu nodokli, vai arī personai piemērojams nodokļa atvieglojums. Laulība kā kritērijs ir skaidri identificējama. Savukārt nereģistrētas kopdzīves identificēšana nodokļa iekasēšanas vajadzībām, ņemot vērā nereģistrētas kopdzīves īpatsvaru sabiedrībā, daudzveidīgos kopdzīves modeļus, kā arī nepastāvot likumdevēja definētiem kritērijiem kopdzīves identificēšanai, apdraudētu nodokļu efektīvu iekasēšanu. Literatūrā norādīts, ka retrospektīva kopdzīves identificēšana var būt dārga, laikietilpīga un balstīta neprecīzā faktu konstatēšanā, turklāt kopdzīves pielīdzināšana laulībai, pamatojoties, piemēram, uz attiecību ilgumu vai kopīga bērna esību, rada ievērojamu nepareizas klasifikācijas risku, ņemot vērā to, ka neviens no šiem lielumiem nav būtiski saistīts ar laulības izpratni vai laulāto uzvedību (*Garrison M. The Changing Face of Marriage. In: Eekelaar J., George R. (eds.) Routledge Handbook of Family Law and Policy. 2nd ed. Routledge, 2021, p.12*). Turklāt kopdzīves fakta konstatēšana neietilpst Valsts ieņēmumu dienesta kā nodokļu iekasēšanu nodrošinošās iestādes kompetencē.

Lai gan Saeima ir nolēmusi šobrīd neturpināt likumprojekta „Civilās savienības likums” izskatīšanu, informatīvos nolūkos vēršama uzmanība, ka tajā bija paredzēts, ka civilā savienība ir divu fizisku pilngadīgu personu, personīgi klātesot, notariāli noslēgta vienošanās. Lai nodrošinātu likumā paredzēto tiesisko aizsardzību un identifikāciju, ziņas par noslēgto civilo savienību tiktu iekļautas Fizisko personu reģistrā ([*https://titania.saeima.lv/LIVS14/SaeimaLIVS14.nsf/0/DC937248AFEC4F10C225891100513DAA?OpenDocument*](https://titania.saeima.lv/LIVS14/SaeimaLIVS14.nsf/0/DC937248AFEC4F10C225891100513DAA?OpenDocument)). Līdz ar to atbilstoši minētajam likumprojektam civilā savienība būtu bijusi skaidri identificējama, balstoties uz ziņām Fizisko personu reģistrā, nevis katrā individuālā gadījumā šādu savienību identificējot pēc kādu pazīmju kopuma.

[12] Senāts papildus vērš uzmanību uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 1.punktā paredzēto, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverta un ar nodokli netiek aplikta uzturnauda (alimenti). Apgabaltiesa ir konstatējusi, un lietā nav strīda, ka pieteicējas no [pers. B] saņemtie naudas līdzekļu pārskaitījumi, kas bija norādīti kā uzturlīdzekļi bērnam, netika ietverti pieteicējas gada apliekamajā ienākumā, tātad netika aplikti ar nodokli. Līdz ar to bērnam paredzētu līdzekļu neaplikšana ar nodokli nodrošināta neatkarīgi no tā, vai vecāki ir laulāti vai nav.

[13] Rezumējot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.punkta „a” apakšpunktu, tāpēc apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai.

**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 2022.gada 12.decembra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.