Lietas arhīva Nr. A42-01243-18/5
ECLI:LV:ADRJRIT:2018:0817.A420329817.3.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2018.gada 17.augustā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese Aija Pāvele,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ un /pers. B/ pieteikumiem par Valsts ieņēmumu dienesta labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru /pers. A/ tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpība 90,21 *euro* apmērā un /pers. B/ tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpība 50,34 *euro*, kā arī morālā kaitējuma atlīdzināšanu – Valsts ieņēmumu dienesta atvainošanos.

Aprakstošā daļa

[1] /pers. B/ 2017.gada 1.jūnijā Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk - VID) iesniedza 2016.gada ienākumu deklarāciju, kurā deklarēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) pārmaksu 276,04 *euro*.

VID Nodokļu pārvaldes Fizisko personu deklarāciju uzskaites daļas Ceturtās nodaļas vadītāja 2017.gada 29.augustā pieņēma lēmumu Nr.31.1-8.60.4/226979 (turpmāk – Sākotnējais lēmums Nr.1), ar kuru nolēma atmaksāt rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansa kārtībā samaksātā IIN starpību 225,70 *euro* un neatmaksāt rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansa kārtībā samaksātā IIN starpību 50,34 *euro*.

Nepiekrītot Sākotnējam lēmumam Nr.1, /pers. B/ to apstrīdēja VID ģenerāldirektorei.

Ar VID ģenerāldirektores 2017.gada 11.oktobra lēmumu Nr.31.1-8.63/271135 (turpmāk – Lēmums Nr.1) Sākotnējais lēmums Nr.1 atstāts negrozīts.

Lēmumā norādīts, ka attaisnoto izdevumu summa 800 *euro* par meitu /pers. C/ (SIA „/Nosaukums A/" veiktie maksājumi par mācībām) netika ņemta vērā, jo tā neatbilst 2001.gada 31.jūlija Ministru kabineta noteikumu Nr.336 „Par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem" (turpmāk – noteikumi Nr.336) 1.punkta 1.1.1.apakšpunktam „izglītības izdevumi par augstākās izglītības un visu pakāpju profesionālās izglītības iegūšanu" un 1.1.4.apakšpunktam „izglītības izdevumi par interešu izglītības programmu (Izglītības likuma izpratnē) apgūšanu bērniem līdz 18 gadu vecumam". VID netika iesniegti pierādījumi tam, ka maksājumi veikti par interešu izglītību vai profesionālās izglītības iegūšanu.

[2] /pers. A/ 2017.gada 25.jūnijā VID iesniedza 2016.gada ienākumu deklarāciju, kurā deklarēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) pārmaksu 112,97 *euro*.

VID Nodokļu pārvaldes Fizisko personu deklarāciju uzskaites daļas Otrās nodaļas vadītājas vietniece 2017.gada 18.septembrī pieņēma lēmumu Nr.31.1-8.60.2/244775 (turpmāk – Sākotnējais lēmums Nr.2), ar kuru nolēma atmaksāt rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansa kārtībā samaksātā IIN starpību 22,76 *euro* un neatmaksāt rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansa kārtībā samaksātā IIN starpību 90,21 *euro*.

Nepiekrītot Sākotnējam lēmumam Nr.2, /pers. A/ to apstrīdēja VID ģenerāldirektorei.

Ar VID ģenerāldirektores 2017.gada 30.oktobra lēmumu Nr.31.1-8.63/295292 (turpmāk – Lēmums Nr.2) Sākotnējais lēmums Nr.2 atstāts negrozīts. Lēmumā norādīts, ka attaisnoto izdevumu summa 600 *euro* par dēlu /pers. D/ (SIA „/Nosaukums A/" veiktie maksājumi par mācībām un ēdināšanu) netika ņemta vērā, jo tā neatbilst likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.panta pirmās daļas 2.punktam, noteikumu Nr.336 1.punkta 1.1.1.apakšpunktam un Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – noteikumi Nr.899) 135.1.punkta nosacījumiem". SIA „/Nosaukums A/" nav reģistrēta izglītības iestāžu reģistrā, kā arī maksājuma dokumenti nesatur vajadzīgos rekvizītus, kā dēļ nav iespējams identificēt, kurai personai sniegts pakalpojums. Tāpat Lēmumā Nr.2 norādīts, ka pieteicēja nepamatoti meitas izdevumus par izglītību sadalījusi starp sevi, savu vīru, dēlu un meitu.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2017.gada 9.novembrī saņemts /pers. B/ pieteikums par VID labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru /pers. B/ tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā IIN starpība 50,34 *euro* apmērā.

Administratīvajā rajona tiesā 2017.gada 29.novembrī saņemts /pers. A/ pieteikums par VID labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru /pers. A/ tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā IIN starpība 90,21 *euro* apmērā.

Pieteikumos pieteicēji norāda, ka VID, piemērojot noteikumus Nr.336, ir nepareizi un pārāk šauri interpretējis šo noteikumu 1.punkta 1.1.1.apakšpuntu, kurš cita starpā nosaka, ka attaisnotajos izdevumos ietverami izdevumi par maksātāja un viņa ģimenes locekļu valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu, attiecinot to tikai uz augstākās vai profesionālās, vai interešu izglītības iegūšanu, nevis pamatizglītības iegūšanu. Nav iemesla pieņemt, ka attaisnotajos izdevumos nebūtu iekļaujami izdevumi par vispārīgās izglītības apgūšanu valsts akreditētā izglītības programmā.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2017.gada 15.novembra lēmumu ierosināta administratīvā lieta Nr.A420316417 pēc /pers. B/ pieteikuma par VID labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru /pers. B/ tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā IIN starpība 50,34 *euro* apmērā.

Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneses 2017.gada 5.decembra lēmumu ierosināta administratīvā lieta Nr.A420329817 pēc /pers. A/ pieteikuma par VID labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru /pers. A/ tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā IIN starpība 90,21 *euro* apmērā.

Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneses 2018.gada 2.marta lēmumu nolemts apvienot vienā tiesvedībā administratīvās lietas Nr.A420316417 un Nr.A420329817.

[5] Administratīvajā rajona tiesā 2017.gada 15.decembrī un 21.decembrī saņemti VID rakstveida paskaidrojumi, kuros norādīts, ka VID pieteikumus neatzīst, pamatojoties uz Lēmumā Nr.1 un Lēmumā Nr.2 minētajiem apsvērumiem.

[6] Tiesas sēdē pieteicēji pieteikumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem apsvērumiem.
Tiesas sēdē atbildētājas pārstāvis pieteikumā ietverto prasījumu neatzina, atsaucoties uz Lēmumā N.1 un Lēmumā Nr.2 norādītajiem apsvērumiem.

Motīvu daļa

[7] Lai uzdotu iestādei izdot labvēlīgu administratīvo aktu, tiesai ir jāpārbauda, vai tiesību normas piešķir personai tiesības no attiecīgā publisko tiesību subjekta prasīt to labumu, kuru persona ietvērusi savā prasījumā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu. Ja piemērojamā tiesību norma nosaka noteiktus tiesiskus un faktiskus apstākļus attiecīgā labuma saņemšanai, tiesai jāpārbauda, vai konkrētajā gadījumā attiecīgie apstākļi ir iestājušies, proti, jāpārbauda, vai pastāv labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi. Ja tiesa norāda uz kādu obligātu apstākli, kuram būtu jābūt, bet kurš konkrētajā gadījumā nav iestājies, tiesa var noraidīt prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, arī neanalizējot, vai ir iestājušies pārējie tiesību normā minētie apstākļi (*sal. skat. Augstākās tiesas 2007.gada 12.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-118/2007 (A42254704) 10.punktu*).
Tādēļ, izskatot lietu, tiesai ir jāvērtē, vai pastāv priekšnoteikumi labvēlīga administratīvā akta izdošanai, ar kuru pieteicējiem tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā IIN starpība par pieteicēju meitas attaisnotajiem izdevumiem – izdevumiem par izglītību privātā izglītības iestādē, kas īsteno pamatizglītības pirmā posma (1.-6.klase) valsts akreditētu programmu.

[8] Lietā ir strīds par to, vai attaisnotajos izdevumos ir iekļaujami izdevumi par pamatizglītības iegūšanu privātā izglītības iestādē, kā arī vai pieteicēji pamatoti šos izdevumus sadalīja starp sevi, savu meitu un dēlu.
Ievērojot minēto, tiesa sākotnēji pārbaudīs, vai pieteicēju IIN deklarācijās iekļautie meitas /pers. C/ izdevumi par mācībām SIA „/Nosaukums A/" ir uzskatāmi par attaisnotajiem izdevumiem.

[9] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.panta pirmās daļas 2.punkts nosaka, 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 *(redakcijā, kas bija spēkā taksācijas gadā, par kuru pieteicēji iesniedza IIN deklarāciju)*.
Tātad no minētās tiesību normas izriet, ka pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli no gada apliekamo ienākumu apjoma tiek atskaitīti izdevumi par maksātāja un viņa ģimenes locekļu izglītības iegūšanu. Savukārt šo izdevumu sastāvu un normas ir pilnvarots noteikt Ministru kabinets.
[9.1] Satversmes 1.panta tvērumā ietilpstošais valsts varas dalīšanas princips nosaka valsts varas dalījumu likumdošanas, izpildu un tiesu varā. Šā principa mērķis ir personas pamattiesību un demokrātiskas valsts iekārtas nodrošināšana, garantējot valsts varas institūciju līdzsvaru un savstarpēju kontroli *(sk. Satversmes tiesas 2006.gada 20.decembra sprieduma lietā Nr.2006-12-01 6.1.punktu)*.
Saskaņā ar Satversmes 64.pantu likumdošanas tiesības pieder Saeimai, kā arī tautai Satversmē paredzētā kārtībā un apmēros. Atbilstoši varas dalīšanas principam likumdevēja kompetencē ir vispārēja likumu pieņemšana par jebkuru valsts politikas jautājumu. Lai nodrošinātu efektīvāku valsts varas īstenošanu, pieļaujami izņēmumi no prasības, ka likumdevējam visi jautājumi pilnībā jāizšķir un jānoregulē pašam.
Šie izņēmumi ir ietverti Satversmē. To mērķis ir padarīt likumdošanas procesu efektīvāku un citstarp nodrošināt iespēju ātrāk un adekvātāk reaģēt uz normatīvā regulējuma grozījumu nepieciešamību *(sk. Satversmes tiesas 2016.gada 2.marta sprieduma lietā Nr.2015-11-03 21.1.punktu)*.
Satversmes tiesa jau atzinusi, ka saskaņā ar varas dalīšanas principu izpildu varai ir tiesības izdot noteikumus tikai likumā noteiktos gadījumos un tie nedrīkst būt pretrunā ar Satversmi un likumiem *(sk. Satversmes tiesas 1998.gada 10.jūnija sprieduma lietā Nr.04-03(98) secinājumu daļu)*.
Tātad Ministru kabinets ārējo normatīvo aktu var izdot tikai tādā gadījumā, ja likumdevējs likumā formulējis pilnvarojumu šāda akta izdošanai un noteicis pilnvarojuma robežas.
Pilnvarojuma nosacījumi ir vispārīgi reglamentēti Ministru kabineta iekārtas likuma 31.pantā. Šā panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka Ministru kabinets var izdot ārējus normatīvos aktus – noteikumus – tikai tad, ja likums Ministru kabinetu tam īpaši pilnvarojis, un ka pilnvarojumā jābūt norādītiem tā galvenajiem satura virzieniem. Tādējādi Ministru kabineta tiesības izdot ārējus normatīvos aktus sniedzas vien tiktāl, ciktāl tam šīs tiesības ir piešķirtas ar likumu.
Turklāt Ministru kabineta noteikumi var tikt izdoti tikai tad, ja tie ir nepieciešami, lai īstenotu likumu dzīvē. Tas tiek panākts, noteikumos konkretizējot Saeimas pieņemtā likuma normas *(sk. Satversmes tiesas 2001.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2000-07-0409 secinājumu daļas 5.punktu un 2015.gada 14.oktobra sprieduma lietā Nr.2015-05-03 10.punktu)*.
Ministru kabineta noteikumi nedrīkst ietvert tādas tiesību normas, kas bez likumdevēja pilnvarojuma veidotu jaunas tiesiskās attiecības *(sk. Satversmes tiesas 2007.gada 9.oktobra sprieduma lietā Nr.2007-04-03 16.punktu un 2017.gada 29.jūnija sprieduma lietā Nr.2016-23-03 16.punktu)*. Tādējādi Ministru kabinets drīkst tikai konkretizēt Saeimas pieņemto likumu.
[9.2] Īstenojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.panta pirmās daļas 2.punktā doto deleģējumu, Ministru kabinets izdevis noteikumus Nr.336, kas noteic fiziskās personas — iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja (turpmāk — maksātājs) 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.
Noteikumu Nr.336 1.punkta 1.1.1.apakšpunkts nosaka, ka attaisnotajos izdevumos ietveramie izdevumi par izglītību citstarp 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.
Lēmumā Nr.2 norādīts, ka minētā tiesību norma noteic, ka attaisnotie izdevumi ir arī izdevumi par valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu. Tādējādi, ja privātā izglītības iestāde īsteno maksas valsts akreditētu pamatizglītības programmu, tad izdevumi par pamatizglītības iegūšanu privātā izglītības iestādē, normatīvo aktu izpratnē ir uzskatāmi par attaisnotajiem izdevumiem un iekļaujami gada ienākumu deklarācijas attaisnotajos

izdevumos.

[9.3] Tiesas sēdē atbildētāja pārstāvis nevarēja tiesai izskaidrot, atšķirības Lēmuma Nr.1. un Lēmuma Nr.2 pamatojumā attiecībā uz to, vai par attaisnotajiem izdevumiem ir uzskatāmi izglītības izdevumi privātā mācību iestādē.

Ievērojot minēto, tiesai jānoskaidro iepriekš minētās tiesību normas jēga un mērķis, izmantojot tiesību normu interpretācijas metodes.

[10] Gramatiski aplūkojot noteikumu Nr.336 1.punkta 1.1.1.apakšpunktu secināms, ka normas izdevējs par izglītības izdevumiem noteicis:

1) izdevumus par augstākās izglītības un visu pakāpju profesionālās izglītības iegūšanu;

2) izdevumus par specialitātes (profesijas, amata, aroda) iegūšanu valsts akreditētās Latvijas izglītības iestādēs, Eiropas Savienības dalībvalstu un Eiropas Ekonomikas zonas valstu mācību iestādēs;

3) vai izdevumus par valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu.

Gramatiski iztulkojot minēto tiesību normu ir redzams, ka likumdevējs ir vēlējies kā atsevišķu izdevumu par izglītību veidu noteikt izdevumus par valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu, neprecizējot akreditētās izglītības programmas veidu (pirmsskolas izglītības programma, vispārējā izglītība, pamatizglītības (1.-9.klase) programma, vispārējā izglītība, pamatizglītības 1.posma (1.-6.klase) programma, vispārējā izglītība, pamatizglītība 2.posma (7.-9.klase) programma, vispārējās vidējās izglītības programma utt.).

Arī aplūkojot minētās tiesību normas vēsturisko attīstību (vēsturiskā interpretācijas metode), tiesa nonāk pie tāda pat secinājuma. Proti, līdz 2015.gada 31.decembrim noteikumu Nr.336 1.punkts bija izteikts šādā redakcijā: „Noteikumi nosaka fiziskās personas — iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja (turpmāk — maksātājs) attaisnotajos izdevumos ietveramos izdevumus par izglītības un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu, kuru kopējā summa taksācijas gada laikā nepārsniedz maksātājam un viņa ģimenes locekļiem 213,43 *euro* katram. Tie ir šādi:

1.1.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 (turpmāk — izglītības izdevumi).”

Tātad līdz 2015.gada 31.decembrim izdevumi par izglītību, kas ir iekļaujami deklarācijā kā attaisnotie izdevumi bija:

1) izdevumi par augstākās izglītības un visu pakāpju profesionālās izglītības iegūšanu;

2) izdevumi par specialitātes (profesijas, amata, aroda) iegūšanu valsts akreditētās Latvijas izglītības iestādēs, kā arī Eiropas Savienības dalībvalstu un Eiropas Ekonomikas zonas valstu mācību iestādēs;

3) vai apgūstot valsts akreditētās izglītības programmas:

a) izdevumi par apmācību darbā, profesijā, amatā vai arodā nepieciešamo iemaņu iegūšanai un uzlabošanai, kā arī zināšanu paplašināšanai;

b) izdevumi par profesionālās sagatavotības līmeņa paaugstināšanu.

Tātad, vēsturiski tiesību normā vārdu salikums „apgūstot valsts akreditētās izglītības programmas” bija kā paskaidrojošais teikums attiecībā 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.

2016.gada 1.janvārī spēkā stājās noteikumu Nr.336 1.punkts šādā redakcijā: „Noteikumi nosaka fiziskās personas — iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja (turpmāk — maksātājs) 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. Tie ir šādi:

1.1. izglītības izdevumi:

1.1.1. 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;

1.1.2. par apmācību darbā, profesijā, amatā vai arodā nepieciešamo iemaņu iegūšanai un uzlabošanai;

1.1.3. par profesionālās sagatavotības līmeņa paaugstināšanu (izdevumi par jebkurām mācībām, kas paplašina fiziskās personas profesionālās zināšanas);

1.1.4. par interešu izglītības programmu (Izglītības likuma izpratnē) apgūšanu bērniem līdz 18 gadu vecumam;”,

Tādējādi noteikumos Nr.336 tika detalizētāk uzskaitīti izdevumi, kurus nodokļu maksātājs ir tiesīgs iekļaut attaisnotajos izdevumos, kā izdevumus par izglītību. Tai pašā laikā kā atsevišķs izdevumu veids noteikti izdevumi par valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu, bet par izdevumiem par apmācību darbā, profesijā, amatā vai arodā nepieciešamo iemaņu iegūšanai un uzlabošanai, kā arī zināšanu paplašināšanai un izdevumiem par profesionālās sagatavotības līmeņa paaugstināšanu vairs nav noteikts, ka šie izdevumi ir uzskatāmi par izdevumiem par izglītību tikai tādā gadījumā, ja izglītība iegūta, apgūstot valsts akreditētās izglītības programmas.

Ievērojot iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka personai vispārīgi ir tiesības IIN deklarācijā kā attaisnotos izdevumus iekļaut savus vai savu ģimenes locekļu izdevumus par valsts akreditētas izglītības programmas apgūšanu privātā izglītības iestādē. Pie šāda pat secinājuma nonācis arī VID Lēmumā Nr.2.

[11] Izskatāmajā lietā, tiesa konstatē, ka lietā atrodas gan izglītības iestādes akreditācijas lapa, kur norādīts, ka izglītības iestādi ir dibinājusi SIA „/Nosaukums A/” un tās nosaukums ir /Nosaukums/ *(lietas 2.sējuma 31.lapa)*, kā arī izglītības programmas akreditācijas lapa, kurā norādīts, ka minētā izglītības iestāde īsteno vispārējās izglītības, pamatizglītības pirmā posma (1.-6.klase) programmu, kuras akreditācijas termiņš ir no 2015.gada 9.novembra līdz 2017.gada 8.novembrim *(lietas 2.sējuma 32.lapa).* Turklāt izglītības iestāde (/Nosaukums/) ir reģistrēta arī izglītības iestāžu reģistrā.

Tādējādi tiesa atzīst, ka pieteicēju meitas /pers. C/ izdevumi par minētās valsts akreditētās izglītības programmas īstenošanu SIA „/Nosaukums A/” (/Nosaukums/) ir uzskatāmi par attaisnotajiem izdevumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izpratnē.

[12] Vērtējot vai pieteicēji pareizi aizpildīja IIN deklarāciju un pievienoja tai normatīvajos aktos noteiktā kārtībā noformētus izdevumus apliecinošus dokumentus, kā arī, kādā apmērā pieteicējiem būtu atmaksājama rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā IIN starpība, tiesa konstatē turpmāk minēto.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 14.panta pirmajā daļā noteikts, ka maksātāja tiesības uz attaisnoto izdevumu un atvieglojumu izslēgšanu no apliekamā ienākuma pierādāmas dokumentāri, uzrādot attiecīgus dokumentus vai iesniedzot to norakstus. Minētā likuma 19.panta sestās daļas 2.punkts noteic, ka deklarācijai ir pievienojami vai reizē ar to uzrādāmi un, ja nepieciešams, iesniedzami dokumenti, kas apliecina taksācijas gada laika izdarītos attaisnotos izdevumus, izņemot gadījumus, kad informāciju par maksātāja attaisnotajiem izdevumiem VID saņem saskaņā ar šā panta desmito un vienpadsmito daļu.

Tātad no minētās tiesību normas izriet, ka nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka viņam vai viņa ģimenes loceklim taksācijas gadā ir bijuši izdevumi

par izglītību un šie izdevumi ir jāpierāda dokumentāri.

[12.1] No lietas materiāliem redzams, ka VID neatzina pieteicēju kā nodokļa maksātāju tiesības no gada apliekamo ienākumu apjoma atskaitīt izdevumus par pieteicēju meitas izglītību 1800 *euro* apmērā (/pers. A/ 1000 *euro* apmērā, /pers. B/ 800 *euro* apmērā).

Tiesa konstatē, ka /pers. B/ 2017.gada 1.jūnijā iesniedza iedzīvotāju ienākuma deklarāciju, kurā iekļāva kā savus attaisnotos izdevumus par izglītību 400 *euro,* kā maksājumu apliecinošu dokumentu norādot maksājumu SIA „/Nosaukums A/" 2016.gada 26.janvārī un 2016.gada 15.februārī *(lietas 2.sējuma 43., 44.lapa)*.

Tiesa atzīst, ka VID pamatoti norādīja, ka minētie izdevumus apliecinošie dokumenti nebija iekļaujami kā pieteicēja izdevumi par izglītību, jo no lietas materiāliem *(lietas 2.sējuma 33., 34., 43. un 44.lapa)* redzams, ka minētie maksājumi veikti par pieteicēja meitas /pers. C/ izglītību, tādējādi bija iekļaujami deklarācijā aizpildot deklarācijas D 4 pielikumu par ģimenes locekli (meitu /pers. C/). Līdz ar to VID pamatoti atteicās iekļaut minētos izdevumus pieteicēja attaisnotajos izdevumos un atmaksāt rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā IIN starpību par šiem izdevumiem.

Vienlaikus tiesa konstatē, ka /pers. B/ aizpildīja deklarācijas D 4 pielikumu par meitu /pers. C/, iekļaujot tajā kā meitas izdevumus par izglītību 400 *euro,* kā maksājumu apliecinošu dokumentu norādot maksājumu SIA „/Nosaukums A/" 2016.gada 14.martā un 2016.gada 14.aprīlī *(lietas 2.sējuma 45., 46.lapa)*.

Ievērojot to, ka tiesa iepriekš spriedumā nonāca pie secinājuma, ka vispārīgi minētie izdevumi ir atzīstami par attaisnotajiem izdevumiem, tiesa pārbaudīs vai pastāv citi normatīvajos aktos noteiktie nosacījumi labvēlīga administratīvā akta izdošanai.

[12.2] Attiecībā uz minētajiem izdevumiem VID norādījis, ka no maksājuma uzdevumiem nav iespējams identificēt pakalpojuma saņēmēju.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 14.panta pirmajā daļā noteikts, ka maksātāja tiesības uz attaisnoto izdevumu un atvieglojumu izslēgšanu no apliekamā ienākuma pierādāmas dokumentāri, uzrādot attiecīgus dokumentus vai iesniedzot to norakstus.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta sestās daļas 2.punkts noteic, ka deklarācijai ir pievienojami vai reizē ar to uzrādāmi un, ja nepieciešams, iesniedzami dokumenti, kas apliecina taksācijas gada laikā izdarītos attaisnotos izdevumus, izņemot gadījumus, kad informāciju par maksātāja attaisnotajiem izdevumiem Valsts ieņēmumu dienests saņem saskaņā ar šā panta desmito un vienpadsmito daļu

Noteikumu Nr.899 135.1.punktā noteikts, ka, piemērojot likuma 19.panta sesto daļu, lai apliecinātu taksācijas gadā veiktos attaisnotos izdevumus, fiziskā persona, iesniedzot gada ienākumu deklarāciju, tai pievieno attaisnojuma dokumentus (maksājuma dokumenti, piemēram, kvīts, čeks, maksājuma uzdevums, konta izraksts, interneta bankas maksājuma uzdevums), kuri apliecina izglītības un ārstniecisko izdevumu samaksu un kuros ir norādīts fiziskās personas – nodokļa maksātāja vai viņa ģimenes locekļa vārds, uzvārds un personas kods un samaksāto izdevumu veids vai kuri apliecina apdrošināšanas prēmiju un iemaksu privātajos pensiju fondos maksājumus par maksātāju.

Pieteicēji pievienojuši deklarācijai bankas maksājumu uzdevumus, kuros kā maksājuma saņēmējs norādīta SIA „/Nosaukums A/", bet maksājuma mērķī norādīts rēķina numurs un mācību maksa, vai rēķina numurs, mācību maksa un ēdināšana attiecīgajā periodā.

No minētā secināms, ka pieteicēju deklarācijām pievienotie maksājumu dokumenti nesatur iepriekš minētajās tiesību normās noteiktos rekvizītus, proti, nodokļa maksātāja vai viņa ģimenes locekļa vārdu, uzvārdu un personas kodu.

[12.3] Izvērtējot lietas materiālus, tiesa konstatē, ka pieteicēji tiesā ir iesnieguši arī attiecīgos rēķinus, pamatojoties uz kuriem maksājumi tika veikti. No pievienotajiem rēķiniem *(lietas 1.sējuma 30., -35.lapa, lietas 2.sējuma 33.-36.lapa)* redzams, ka tie visi ir bijuši izrakstīti par sniegto pakalpojumu pieteicēju meitai /pers. C/, kas ietver mācību maksu 200 *euro* un citus maksājumus (par ēdināšanu, par launagu, par ekskursijām).

Tādējādi, vērtējot lietā esošos dokumentus kopsakarā, ir konstatējams, ka izglītības pakalpojums ir sniegts pieteicēju meitai /pers. C/, turklāt pieteicēji deklarācijā norādīja tikai mācību maksas izdevumus 200 *euro* apmērā katrā mēnesī, kaut maksājumi veikti lielākā apmērā.

Izvērtējot pieteicēju iesniegtos attaisnojuma dokumentus par izdevumiem par izglītību un pieteicēju sniegtos paskaidrojumus tiesas sēdē, tiesa konstatē tie apstiprina (pierāda), ka pieteicējiem attiecīgajā taksācijas gadā ir bijuši izdevumi, kurus pieteicēji ir tiesīgi iekļaut attaisnotajos izdevumos, kas tiek atskaitīti no gada apliekamo ienākumu apjoma. Proti, norādītie dokumenti kopsakarā apliecina samaksu par pieteicēju meitas izglītības pakalpojumu saņemšanu, dokumentos ir norādīts tās fiziskās personas vārds un uzvārds, kas saņēma izglītības pakalpojumus, un samaksāto izdevumu veids.

Tiesa secina, ka, protams, pieteicēju iesniegtie attaisnojuma dokumenti pilnībā neatbilst Latvijas normatīvajos aktos noteiktajām prasībām, kādas izvirzītas attaisnojuma dokumentu noformējumam (rekvizītiem), maksājuma dokumentos nav norādīti vajadzīgie rekvizīti, tomēr noteikumu Nr.899 135.1.apakšpunktā norādīto dokumentu uzskaitījums nav galīgs un iestādei vai tiesai ir iespēja un pienākums vērtēt arī citus privātpersonas iesniegtos attaisnojuma dokumentus par izglītības pakalpojumu izmantošanas izdevumiem.

Kā jau tiesa konstatēja, tad no pieteicēju iesniegtajiem attaisnojuma dokumentiem un pieteicēju paskaidrojumiem ir iespējams izsekot gan izglītības pakalpojuma sniegšanas norisei – konkrēti pieteicēju meitai sniegtajam izglītības pakalpojumam, gan šo pakalpojumu izmaksām un samaksas veikšanai.

Tādējādi apstāklis, ka pieteicēju VID iesniegtajos maksājumu uzdevumos nebija norādīti visi nepieciešamie rekvizīti, izskatāmajā lietā nevar būt par iemeslu attaisnoto izdevumu neatskaitīšanai no pieteicēja apliekamā ienākuma.

[12.4] Attiecībā uz to, ka pieteicēji savās IIN deklarācijās meitas /pers. C/ izglītības izdevumus ir sadalījuši starp sevi, savu meitu un dēlu, tiesa norāda turpmāk minēto.

Saskaņā ar noteikumu Nr.336 1.punktu, noteikumi nosaka fiziskās personas — iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja (turpmāk — maksātājs) 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.

No minētās tiesību normas izriet, ka katrai personai taksācijas gadā var būt attaisnotie izdevumi 215 *euro* apmērā, proti, nodokļu maksātājs konkrētajā taksācijas gadā var atskaitīt no apliekamā ienākuma 215 *euro* par saviem attaisnotajiem izdevumiem un 215 *euro* par ģimenes locekļa attaisnotajiem izdevumiem.

Noteikumu Nr.336 4.punktā noteikts, ja izglītības un šo noteikumu 3.punktā neminētu ārstniecisko izdevumu taksācijas gada kopsumma maksātājam vai viņa ģimenes loceklim pārsniedz šo noteikumu 1.punktā katrai personai noteikto summu, maksātājs izdevumu pārsnieguma daļu ir tiesīgs attiecināt uz nākamo piecu taksācijas gadu apliekamo ienākumu hronoloģiskā secībā. Izglītības un ārstniecisko izdevumu kopējā apmēra pārsnieguma summu, kas izveidojusies taksācijas gadā, maksātājs atskaita no sava apliekamā ienākuma katrā no nākamajiem pieciem pēctaksācijas gadiem pēc taksācijas gada attaisnoto izdevumu atskaitīšanas. Katrā nākamajā taksācijas gadā atskaitāmais kopējais attaisnoto izdevumu apmērs nedrīkst pārsniegt šo noteikumu 1.punktā noteikto summu, ievērojot arī 3.punktā noteiktās prasības.

Tādējādi konkrētajā gadījumā pieteicēji nepamatoti savās deklarācijās daļu meitas izdevumus norādīja kā savus izdevumus par izglītību, daļu kā meitas izdevumus par izglītību, bet daļu kā dēla izdevumus par izglītību.

[12.5] Ievērojot iepriekš minēto /pers. B/ iesniedzot IIN deklarāciju par 2016.gadu deklarācijas D4 pielikumā par meitu /pers. C/ bija jānorāda visi meitas izdevumi par izglītību 2016.gadā, proti, 1800 *euro* apmērā (pieteicējs norādīja 400 *euro*), kas saskaņā ar iepriekš citētajām tiesību normām veidotu uz nākamajiem taksācijas gadiem attiecināmo summu 1645 *euro* (pieteicējs deklarācijā norādīja 245 *euro*).

Savukārt, ievērojot to, ka vienai personai vienā taksācijas gadā attaisnotos izdevumus var atskaitīt tikai vienu reizi, ko bija izdarījis jau /pers. B/,

/pers. A/ nevarēja savā IIN deklarācijā atskaitīt meitas /pers. C/ izdevumus par izglītību attiecīgajā periodā, vēl jo vairāk norādīt tos kā savus un dēla izdevumus, jo ne pieteicēja /pers. A/, ne viņas dēls /pers. D/ nav konstatējami kā konkrētā izglītības pakalpojuma saņēmēji.

[13] Ievērojot iepriekš konstatēto, tiesa atzīst, ka pieteicējai /pers. A/ VID pamatoti atteica no 2016.gada apliekamā ienākuma atskaitīt izdevumus 1000 *euro* apmērā, tādējādi pieteicējas /pers. A/ pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu ir noraidāms. Tāpat noraidāms arī prasījums par morālā kaitējuma atlīdzinājumu – VID atvainošanos, jo nav konstatējama VID prettiesiska rīcība vai administratīvais akts.

Savukārt pieteicēja /pers. B/ pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu ir daļēji apmierināms, proti, no pieteicēja apliekamo ienākumu summas ir atskaitāmi pieteicēja meitas izdevumi par izglītību, kas norādīti deklarācijas D4 pielikumā par meitu /pers. C/ 400 *euro* apmērā, bet nav atskaitāmi izdevumi, kas norādīti deklarācijas D4 pielikumā par sevi 400 *euro* apmērā, jo pieteicējs /pers. B/ nav konstatējams kā konkrētā izglītības pakalpojuma saņēmējs.

Tādējādi deklarācijas D4 pielikumā par sevi pieteicējam bija pamats norādīt savus izdevumus par izglītību 2016. taksācijas gadā 151,09 *euro* apmērā, izdevumus par ārstniecību pilnā apmērā 54 *euro,* un summu 63,91 *euro* apmērā iekļaut no iepriekšējiem taksācijas gadiem, samazinot 2014. taksācijas gada uz nākamajiem taksācijas gadiem attiecināmo summu. Līdz ar to pieteicējam bija atmaksājama rezumējoša kārtībā aprēķinātā un avansā samaksātā (ieturētā) nodokļa starpība 276,04 *euro* apmērā.

Ievērojot to, ka pieteicējam tika atmaksāta 2016.gadā avansa kārtībā samaksātā (ieturētā) iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpība 225,70 *euro* apmērā, tad pieteicējam ir atmaksājama nodokļa starpība 50,34 *euro* apmērā, kas veidojas no pieteicēja 2014. taksācijas gada uz nākamajiem taksācijas gadiem attiecināmiem izdevumiem un deklarācijas D4 pielikumā par meitu norādītajiem izdevumiem par izglītību un ārstniecību, atskaitot konkrētajā taksācijas gadā 215 *euro*, bet pārējo summu attiecinot uz nākamajiem taksācijas gadiem.

Tiesa vērš uzmanību uz to, ka saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23.panta pirmo daļu, ja iesniegtajā deklarācijā ir faktoloģiskas un/vai aprēķina neprecizitātes, VID izlabo pieļautās kļūdas un izlaboto deklarāciju kopā ar norādi par maksātāja pieļautajām kļūdām nosūta maksātājam.

Ievērojot to, ka pieteicējs iesniegtajā deklarācijā nebija deklarējis visus meitas izglītības izdevumus konkrētajā taksācijas gadā, kā arī nebija iesniedzis maksājumus apliecinošus dokumentus, VID var izlabot deklarāciju tikai atbilstoši norādītajiem datiem un iesniegtajiem attaisnojuma dokumentiem.

Tādējādi, ja pieteicējs 2016.gada IIN deklarācijā vēlas iekļaut visus meitas izglītības izdevumus, tad pieteicējam ir pašam jāiesniedz VID precizēta IIN deklarācija par 2016.gadu.

[14] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 92.pantu ikviens ir tiesīgs prasīt atbilstīgu atlīdzinājumu par mantiskajiem zaudējumiem vai personisko kaitējumu, arī morālo kaitējumu, kas viņam nodarīts ar administratīvo aktu vai iestādes faktisko rīcību.

Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likuma (turpmāk – Atlīdzināšanas likums) 9.pants *(redakcijā, kas bija spēkā pieteikuma iesniegšanas tiesā laikā)* noteica, ka morālais kaitējums šā likuma izpratnē ir personiskais kaitējums, kas izpaužas kā fiziskās personas ciešanas, kuras tai izraisījis būtisks šīs personas tiesību vai ar likumu aizsargāto interešu prettiesisks aizskārums.

Atlīdzināšanas likuma 11.panta trešajā daļā *(redakcijā, kas bija spēkā pieteikuma iesniegšanas tiesā laikā)* noteikts, ka morālā kaitējuma atlīdzinājuma tiesiskais pamats uzskatāms par pierādītu, ja ir pierādīts fiziskās personas tiesību vai ar likumu aizsargāto interešu aizskārums. Privātpersonai ir pienākums norādīt morālā kaitējuma atlīdzinājuma apmēru.

Tādējādi, lai konstatētu morālā kaitējuma atlīdzības tiesisko pamatu, ir jākonstatē, ka iestāde ir prettiesiski aizskārusi fiziskās personas būtiskas ar likumu aizsargātās intereses vai tiesības un ka tas radījis personai ciešanas.

Tā kā tiesa atzina pieteicēja tiesību aizskārumu, kas nodarīts ar Lēmumu Nr.1, ir konstatējams morālā kaitējuma atlīdzināšanas priekšnoteikums – prettiesisks administratīvais akts, ar kuru ir aizskartas pieteicēja /pers. B/ tiesības saņemt nodokļu pārmaksu.

Taču saskaņā ar Atlīdzināšanas likuma 9.pantu morālais kaitējums ir personas ciešanas, kā arī ar prettiesisku administratīvo aktu radītajam tiesību aizskārumam ir jābūt būtiskam.

Tiesa norāda, ka strīdam izskatāmajā lietā pamatā ir mantisks raksturs, proti, nav konstatējams, ka ar Lēmumu Nr.1 pieteicējam nodarīts morāls kaitējums, kas izpaudies kā ciešanas, kuras izraisījis būtisks prettiesisks ar likumu aizsargāto tiesību vai interešu aizskārums.

Administratīvā procesa likuma 94.panta ceturtajā daļā ir noteikts, ka atlīdzināšanas pienākumu attiecīgais publisko tiesību subjekts var izpildīt, atjaunojot stāvokli, kāds pastāvēja pirms zaudējuma vai kaitējuma nodarīšanas, vai, ja tas nav vai nav pilnībā iespējams vai nav adekvāti, samaksājot atbilstīgu atlīdzinājumu naudā.

Tiesa konstatē, ka pieteicējs /pers. B/ konkrētajā gadījumā gandarījumu gūst arī no tā, ka tiesa apmierina viņa pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

Ievērojot to, ka ar Lēmumu nav nodarīts tāds morālais kaitējums, kuru nav iespējams novērst ar restitūciju (Administratīvā procesa likuma 94.panta ceturtā daļa), pieteikums daļā par morālā kaitējuma atlīdzinājumu – atvainošanos pieteicējam ir noraidāms.

[15] Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmā daļa noteic, ja pieteikums pilnībā vai daļā apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2013.gada 12.februāra noteikumu Nr.85 „Kārtība, kādā administratīvajā lietā iemaksā, atmaksā un atlīdzina valsts nodevu, un iemaksā un atmaksā drošības naudu" 13.punktu valsts nodevu atlīdzina mēneša laikā pēc pieteicēja iesnieguma saņemšanas iestādē Administratīvā procesa likuma 126.pantā minētajos gadījumos no tās iestādes budžeta līdzekļiem, kura attiecīgajā administratīvajā lietā bijusi pieaicināta atbildētāja pusē. Ja atbildētājs ir privātpersona, valsts nodevu atlīdzina no privātpersonas finanšu līdzekļiem.

Pieteicējs par pieteikuma iesniegšanu ir samaksājis valsts nodevu 30 *euro* apmērā *(lietas 2.sējuma 8.lapa)*. Ievērojot to, ka /pers. B/ pieteikums tiek daļēji apmierināts, samaksātā valsts nodeva ir piespriežama no Latvijas Republikas un tā jāatlīdzina no Valsts ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem, pieteicējam iesniedzot attiecīgu iesniegumu.

Ievērojot to, ka /pers. A/ pieteikums tiek noraidīts, samaksātā valsts nodeva nav jāatlīdzina.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246. – 251.pantu, 254.pantu un 289. – 291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

pilnībā noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru /pers. A/ tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpība 90,2 *euro* apmērā un atlīdzināts morālais kaitējums – izteikta Valsts ieņēmumu dienesta atvainošanās.

Daļēji apmierināt /pers. B/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru /pers. B/ tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpība 50,34 *euro*.

Uzlikt pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam izdot labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru /pers. B/ tiktu atmaksāta rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2016.gadā avansā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpība 50,34 *euro*, precizējot /pers. B/ iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarāciju atbilstoši spriedumā konstatētajam.

Noraidīt /pers. B/ pieteikumu daļā par morālā kaitējuma atlīdzinājumu – Valsts ieņēmuma dienesta atvainošanos.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu /pers. B/ (personas kods /personas kods/) viņa samaksāto valsts nodevu 30 *euro* apmērā, kas atlīdzināma no administratīvajā lietā pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā mēneša laikā no tā sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese A.Pāvele