Lietas arhīva Nr. AA43-0850-19/20
ECLI:LV:ADAT:2019:1025.A420287118.6.S

**SPRIEDUMS**
**Latvijas tautas vārdā**

Rīgā 2019. gada 25. oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Lauma Paegļkalna,
tiesneši Kaspars Berķis un Diāna Makarova

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018. gada 28. septembra lēmuma Nr. 31.1-8.2/252351 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2019. gada 11. marta spriedumu.

## Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs /pers. A/ ir SIA "/Nosaukums/" īpašnieks un vienīgā amatpersona ar pārstāvības tiesībām. SIA "/Nosaukums/" reģistrēta kā mikrouzņēmuma nodokļa maksātājs 2013. gada 28. oktobrī. Tā izslēgta no mikrouzņēmumu nodokļu maksātāju reģistra 2017. gada 31. decembrī.
Pieteicēja apgādībā ir pieci bērni.

[2] Pieteicējs 2018. gada 31. maijā Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza 2017. gada ienākumu deklarāciju, kurā deklarēja apliekamos ārvalstī gūtos ienākumus. Pieteicējs 2018. gada 22. jūnijā Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza 2017. gada ienākumu deklarācijas precizējumu, kurā deklarēja apliekamos ārvalstī gūtos ienākumus, kā arī atvieglojumus par apgādājamajiem.

[3] Valsts ieņēmumu dienests konstatēja, ka pieteicējam kā mikrouzņēmuma īpašniekam nav piemērojami atvieglojumi par apgādībā esošām personām, koriģēja 2017. gada deklarāciju un noteica budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli.
Administratīvais process iestādē noslēdzies ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018. gada 28. septembra lēmumu Nr. 31.1-8.2/252351.
[3.1] Nodokļu maksātājam nav piemērojami atvieglojumi par apgādājamajiem tajā periodā, kurā nodokļa maksātājs ir mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja darbinieks.
[3.2] Mikrouzņēmuma darbinieks algas nodokļa grāmatiņu nav tiesīgs iesniegt nevienā citā ienākuma gūšanas vietā. Tas norāda uz likumdevēja gribu ierobežot neapliekamā minimuma un nodokļu atvieglojuma piemērošanu visās mikrouzņēmuma darbinieka ienākuma gūšanas vietās.
[3.3] Nodokļu maksātājs, kurš ir mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja darbinieks, bauda šī nodokļu maksāšanas režīma priekšrocības, cik tālu citi nodokļu normatīvie akti nenosaka citādi.

[4] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu, prasījumu pamatojot ar šādiem apsvērumiem.
[4.1] Valsts ieņēmumu dienests uzstāj uz likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 13. panta trešās daļas gramatisko tulkojumu. Tomēr no likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" konteksta izriet, ka ir runa par ienākumiem no mikrouzņēmuma, pat ja tas nav pieminēts. Piemēram, minētā likuma 3. panta $1.^1$ daļa nosaka, ka personai, kas atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam ir mikrouzņēmuma īpašnieks vai mikrouzņēmuma darbinieks, ar nodokli apliekamo objektu nosaka Mikrouzņēmumu nodokļa likums. No minētā ir skaidrs, ka, ņemot vērā kontekstu, ir runa par ienākumiem no mikrouzņēmuma, nevis visiem mikrouzņēmuma īpašnieka ienākumiem. Savukārt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15. panta astotā daļa nosaka, ka mikrouzņēmuma darbinieka vai mikrouzņēmuma īpašnieka ienākumam piemēro nodokļa likmi atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam. Ja šo punktu tulkotu tieši, tad no šīs normas vārdiskās izpausmes izriet, ka, ja maksātājs ir mikrouzņēmuma īpašnieks, tad visiem viņa ienākumiem piemēro nodokļu likmi atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam. Taču, tā kā, iesniedzot 2017. gada ienākuma deklarāciju, ienākumi no autoratlīdzības pieteicējam aprēķināti pēc citas normas, lai gan 2017. gadā pieteicējs bija mikrouzņēmuma īpašnieks, un šis punkts, tulkojot vārdiski,

paredzētu pieteicēja ienākumu aprēķināšanu pēc Mikrouzņēmumu nodokļa likuma, ir skaidrs, ka iestāde uzskata, ka šajā punktā ir ņemts vērā konteksts, ka, runājot par mikrouzņēmuma īpašnieku un tā saistītajiem ienākumiem, ir runa par ienākumiem tieši no mikrouzņēmuma.

[4.2] Tas, ka mikrouzņēmuma darbiniekam nav tiesību iesniegt algas nodokļa grāmatiņu ienākuma gūšanas vietā, pastiprina domu, ka likumdevējs ir vēlējies ierobežot atvieglojumus tieši no mikrouzņēmuma darbinieka ienākumiem no mikrouzņēmuma. Mikrouzņēmuma darbinieka ienākumu gūšanas vieta ir mikrouzņēmums, un tātad šis teikums nosaka, ka mikrouzņēmuma darbinieks nevar iesniegt grāmatiņu mikrouzņēmumā. Ir skaidrs, ka algas nodokļa grāmatiņa jau savā nosaukumā ietver ienākumus, kas ir alga, un ir instruments, kā algas maksātāja vietas grāmatvežiem koordinēt precīzu pielietojamo atvieglojumu apmēru no algas, taču privātpersonas saimnieciskās darbības ienākumi no autoratlīdzības nav alga un likums nekādi neaizliedz likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 13. pantā noteiktos atvieglojumus pielietot pašai personai saviem ienākumiem, kuri ir saimnieciskās darbības ienākumi.

[4.3] Pieteicējs kā privātpersona 2017. gadā nebija mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs. Nodokļa maksātājs bija sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kuras īpašnieks bija pieteicējs. Līdz ar to iestādes secinājumi par to, ka ar Mikrouzņēmumu nodokļa likumu ir izveidota principiāli jauna nodokļu maksāšanas sistēma, neattiecas uz pieteicēja situāciju.

[4.4] Ja piekristu, ka likumdevējs mikrouzņēmuma darbiniekam un īpašniekam gribējis piešķirt speciālu statusu visiem tā ienākumiem, tad, ņemot vērā likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15. panta astotajā daļā noteikto, jebkuriem uzņēmuma īpašnieka ienākumiem nodokļu likmi piemēro atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam, arī mikrouzņēmuma īpašnieka autoratlīdzībai, kā rezultātā pieteicējam 2017. gada ienākumu deklarācijā piemērotā likme 23 % nav piemērojama.

[4.5] Iestādes interpretācija par aizliegumu piemērot atvieglojumus ir pretrunā Bērnu tiesību aizsardzības likuma 26. pantam. Nodokļu atvieglojumu par apgādībā esošiem bērniem mērķis viennozīmīgi ir ģimeņu, it īpaši daudzbērnu ģimeņu, atbalsts. Normas par nodokļu atvieglojumiem ir jāinterpretē tā, lai tās nebūtu pretrunā ar Bērnu tiesību aizsardzības likumu.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2019. gada 11. marta spriedumu pieteicēja pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[5.1] Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*tiesību normas redakcijā, kas bija spēkā no 2017. gada 1. janvāra līdz 31. decembrim*) 13. panta pirmās daļas 1. punktā ir paredzēti atvieglojumi nodokļu maksātājiem par apgādībā esošām personām, tostarp par nepilngadīgiem bērniem ("a" apakšpunkts).

Panta trešajā daļā likumdevējs ir skaidri un nepārprotami noteicis, ka panta pirmās daļas 1. punktā noteiktie atvieglojumi par apgādībā esošām personām nav piemērojami mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja darbiniekam.

Pieteicējs atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 1. panta 3. punktam ir SIA "/Nosaukums/" darbinieks. Attiecīgi saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākum nodokli" 13. panta trešajā daļā noteikto pieteicējam kā mikrouzņēmuma dalībniekam nav tiesību saņemt atvieglojumus par apgādājamajiem, tostarp atvieglojumus par nepilngadīgajiem bērniem.

[5.2] No likuma "Par nodokļiem un nodevām" 15. panta otrās daļas 1. un 2. punkta, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 6. panta pirmās daļas un Ministru kabineta 2013. gada 4. jūnija noteikumu Nr. 304 "Kārtība, kādā piešķirama algas nodokļa grāmatiņa" (turpmāk – Noteikumi Nr. 304) 3.punkta izriet, ka algas nodokļa grāmatiņa ir dokuments, uz kura pamata darba devējs piemēro neapliekamo minimumu un nodokļa atvieglojumus. Nodokļa maksātājam ir pienākums sniegt Valsts ieņēmumu dienestam aktuālās ziņas par apgādībā esošajām personām, kas tiek iekļautas algas nodokļa grāmatiņā un ir pamats šo nodokļa atvieglojumu piemērošanai. Nodokļu maksātājam ir pienākums iesniegt algas nodokļa grāmatiņu darba vietā, kuru nodokļu maksātājs uzskata par galveno ienākumu gūšanas vietu, turklāt attiecībā par mikrouzņēmuma darbinieku likumdevējs jau ir noteicis, ka par galveno ienākumu gūšanas vietu mikrouzņēmuma darbiniekam ir uzskatāms mikrouzņēmums.

[5.3] No likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17. panta trešās daļas izriet, ka ar algas nodokli apliekamais mēneša ienākums ir nosakāms atkarībā no tā, vai darba vietā nodokļa maksātājs ir iesniedzis algas nodokļa grāmatiņu. Proti, 13. panta pirmās daļas 1. punktā noteiktos nodokļu atvieglojumus nodokļu maksātājs var piemērot tikai tad, ja darba vietā ir iesniegta nodokļu grāmatiņa.

Mikrouzņēmuma darbiniekam algas nodokļa grāmatiņai ir jābūt iesniegtai mikrouzņēmumā. Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 6. panta pirmo daļu tā nevar būt iesniegta citā ienākumu gūšanas vietā, bet saskaņā ar 13. panta trešo daļu mikrouzņēmuma darbiniekam minētā panta pirmās daļas 1. punktā noteiktos nodokļa atvieglojumus nepiemēro. Tādējādi mikrouzņēmuma darbiniekam, nosakot ar algas nodokli apliekamo mēneša ienākumu, 13. panta pirmās daļas 1.punktā noteiktie atvieglojumi, tostarp "a" apakšpunktā noteiktie atvieglojumi par nepilngadīgu bērnu, nav piemērojami ne mikrouzņemumā, ne arī citā ienākumu gūšanas vietā, kurā nodokļa maksātājs ir darbinieks.

[5.4] Izskatāmajā gadījumā pieteicējs ārvalstīs gūtos ienākumus ir deklarējis kā ienākumus no intelektuālā īpašuma (autoratlīdzība).

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17. pantā ir noteikta arī nodokļa ieturēšanas kārtība no tādiem ienākumiem, kas nav saistīti ar darba attiecībām. Atbilstoši minētā panta $10.^1$ daļai kopsakarā ar 10. panta pirmās daļas 4. punktu arī attiecībā uz autoratlīdzību, kas nav saņemta kā darba alga, apliekamais ienākums ir nosakāms no šā ienākuma atņemot izdevumus, kas saistīti ar intelektuālā īpašuma radīšanu. Taču 13. panta pirmās daļas 1. punktā noteiktie atvieglojumi šādā gadījumā nav piemērojami.

[5.5] Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 13. panta pirmās daļas 1. punktā noteiktie atvieglojumi cita starpā ir saistīti arī ar valsts atbalstu ģimenēm, tostarp arī daudzbērnu ģimenēm. Taču saimnieciskās darbības izvēles forma un

konkrētā nodokļu sistēmas – mikrouzņēmuma nodokļa – izvēle ir paša pieteicēja gribas un rīcības rezultāts. Valsts ieņēmumu dienesta lēmums, nepiemērojot likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 13. panta pirmās daļas 1. punktā noteiktos atvieglojums, ir atbilstošs aplūkotajās tiesību normās noteiktajai apliekamā ienākuma un nodokļa noteikšanas kārtībai, nepārkāpjot Bērnu tiesību aizsardzības likumā noteiktās bērnu tiesības.

[5.6] Pieteicējs atrodas vienlīdzīgā situācijā ar tām personām, kuras arī ir izvēlējušas šādu mikrouzņēmuma nodokļa maksāšanas formu, izvēloties samazinātas iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmes piemērošanu, vienlaicīgi atsakoties no likumā paredzēto atvieglojumu piemērošanas.

Mikrouzņēmuma nodokļa piemērošana ir vērtējama kā samazināta iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmes piemērošana (samazinātas ir arī citu nodokļu likmes, jo nodoklis sevī ietver vairāku nodokļu un maksājumu apkopojumu). Šāda režīma piemērošanu var uzskatīt par izņēmuma kārtību, savā ziņā tā ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa un citu nodokļu "atlaide", kas paredzēta maziem uzņēmumiem. Ja persona gūst ienākumus, izmantojot šāda veida "atlaižu sistēmu", tad tā neatrodas vienādā situācijā ar personām, kuras neizmanto šāda veida "atlaižu sistēmu". Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka pats par sevi apstāklis, ka likumdevējs nav paredzējis "atlaižu" summēšanos, pārkāpj vienlīdzības principu. Aizliegums izmantot neapliekamo minimumu līdzsvaro situāciju, kas veidojas mikrouzņēmuma nodokļa piemērošanas gadījumos (*sk. Administratīvās apgabaltiesas 2017. gada 27. februāra sprieduma lietā Nr. A420315915 13. punktu*).

[6] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, to pamatojot ar šādiem apsvērumiem.

[6.1] Ar algas nodokļa grāmatiņu tiek regulēti atvieglojumi tikai tiem ienākumiem, kuri saistīti ar ienākumu gūšanas vietu, tas ir, ar darba algu, bet nav saistīti ar fiziskas personas gūtajiem ienākumiem no trešajām personām. Algas nodokļa grāmatiņas galvenais uzdevums ir noteikt darba devējam, kā piemērot atvieglojumus, bet ne noteikt, kā pats nodokļu maksātājs var piemērot atvieglojumus ienākumiem, par kuriem pats veic uzskaiti un maksā nodokli.

[6.2] Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17. pants izskatāmajā gadījumā nav piemērojams. Šī tiesību norma regulē to, kā Latvijā reģistrētam darba devējam jāmaksā nodoklis, izmaksājot algu, vai ienākumus, kas nav alga. Pieteicējs saņem ienākumus no ārvalstu nodokļu maksātāja un nodokļus aprēķina, un to nomaksu veic pats.

[6.3] Likumdevējs likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12. panta pirmajā daļā ir noteicis, ka pantā minēto atvieglojumu (gada neapliekamais minimums) var piemērot tikai ienākumu gūšanas vietā, kurā ir iesniegta algas nodokļa grāmatiņa. Ja likumdevējs būtu vēlējies šādus pašus ierobežojumus uzlikt 13. pantā paredzētajiem atvieglojumiem, tas tiesību normā būtu norādīts. No 13. panta neizriet, ka fiziska persona, kas pati sev aprēķina nodokļus un tos nomaksā, nevar piemērot 13. panta atvieglojumus, pat ja grāmatiņa ir iesniegta citā darba vietā.

[6.4] Ja attiecībā uz pieteicēja no ārvalstīm saņemtajiem ienākumiem nav piemērojami atvieglojumi, jo to liedz 13. panta trešā daļa, tad pieteicēja ārvalstu ienākumiem apliekamais objekts un nodokļu likme jānosaka nevis 23 %, kā tas paredzēts 15. panta otrajā daļā, bet atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam, kurā savukārt nebūs noteikta nekāda likme pieteicēja ienākumiem, kuri nav saistīti ar mikrouzņēmuma darbību (apgrozījumu).

[6.5] Pirms pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas iestāde neuzklausīja pieteicēja viedokli.

[6.6] Tiesa spriedumā norāda, ka pieteicējs atrodas vienādā situācijā ar citiem, taču neapskata to, kādā situācijā atrodas pieteicēja apgādībā esošie pieci bērni. Lai nodrošinātu Latvijas Republikas Satversmē un Bērnu tiesību aizsardzības likumā noteikto atbalstu daudzbērnu ģimenēm, ir ieviesti likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 13. pantā noteiktie atvieglojumi. Pieteicēja ienākumi no mikrouzņēmuma ir nenozīmīgi, bet visi pamatienākumi nav saistīti ar mikrouzņēmuma darbību. Tā kā tiek atņemti naudas līdzekļi, kas nodokļu atvieglojumu formā ir paredzēti bērnu uzturēšanai, tiek pārkāpts Latvijas Republikas Satversmes 91. un 110. pants.

Ja Valsts ieņēmumu dienesta interpretācija ir pretrunā Latvijas Republikas Satversmei, tas nododams izvērtēšanai Satversmes tiesai.

[7] Paskaidrojumos par pieteicēja apelācijas sūdzību Valsts ieņēmumu dienests lūdz to noraidīt.

[7.1] Tiesa ir paskaidrojusi, ka nodokļa maksātājam ir pienākums iesniegt algas nodokļa grāmatiņu darba vietā, kuru nodokļu maksātājs uzskata par galveno ienākumu gūšanas vietu. Savukārt attiecībā par mikrouzņēmuma darbinieku likumdevējs ir noteicis, ka tā galvenā ienākumu gūšanas vieta ir mikrouzņēmums.

Noteikumu Nr. 304 3.punkts nodrošina likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteikto neapliekamo minimumu piemērošanu un nodokļu atvieglojumus, tādējādi paredzot nodokļa maksātāja pienākumu iesniegt algas nodokļa grāmatiņu galvenā ienākumu gūšanas vietā. Savukārt mikrouzņēmuma darbiniekam par galveno ienākumu gūšanas vietu uzskatāms mikrouzņēmums.

[7.2] Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17. pants nenosaka atšķirīgu regulējumu ienākumiem, kas gūti no Latvijas Republikas rezidenta vai ārvalstu nodokļa maksātāja, izņemot 17. panta $9.^2$ un $9.^3$ daļu, kas izskatāmajā situācijā nav piemērojams.

[7.3] Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23. panta pirmajā daļā ir noteikts, ja iesniegtajā deklarācijā ir faktoloģiskas un/vai aprēķina neprecizitātes, Valsts ieņēmumu dienests izlabo pieļautās kļūdas un izlaboto deklarāciju kopā ar norādi par maksātāja pieļautajām kļūdām nosūta maksātājam. Tādējādi Valsts ieņēmumu dienesta rīcība ir tiesiska.

[7.4] Tiesa ir pamatojusi vienlīdzības principa piemērošanu. Persona, kļūstot par mikrouzņēmumu nodokļa maksātāju, faktiski "pārslēdzas" uz jaunu nodokļu maksāšanas režīmu un tai ir jāpakļaujas tam nodokļu maksāšanas režīmam, kuru nosaka šis statuss.

[8] Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304. panta pirmo daļu, lietu izskata rakstveida procesā.

**Motīvu daļa**

[9] Pārbaudījusi apelācijas sūdzībā ietvertos argumentus, apgabaltiesa atzīst, ka tiesa visaptveroši pārbaudījusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un nonākusi pie pareiziem secinājumiem, kas ir pilnīgi un pietiekami. Apgabaltiesa nekonstatē tādus faktus, kuriem tiesa jau nav sniegusi savu novērtējumu.

Tādēļ Administratīvā apgabaltiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturtajai daļai pievienojas pirmās instances spriedumā izteiktajai motivācijai un to atkārtoti nenorāda.

Papildus apgabaltiesa uzsver šādus argumentus.

[10] Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3. pants definē ar nodokli apliekamo objektu.

Panta pirmā daļa noteic, ka ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu apjoms. Algas nodokļa objekts ir maksātāja mēneša apliekamie ienākumi. Ar nodokli apliek mikrouzņēmuma ieņēmumu daļu atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam.

Panta otrā daļa paredz, ka iekšzemes nodokļa maksātāja gada (algas nodokļa maksātāja – mēneša) apliekamais ienākums ir viņa gada (mēneša) ienākums, izņemot šā likuma 9. pantā minētos neapliekamos ienākumus, no kura tiek atskaitīti:

1) šā likuma 10. pantā noteiktie attaisnotie izdevumi;

2) maksātāja gada diferencētais neapliekamais minimums (minimālais mēneša neapliekamais minimums);

3) šā likuma 13. pantā noteiktie atvieglojumi.

[11] Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. panta pirmajā daļā uzskaitīti attaisnotie izdevumi, kas pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli tiek atskaitīti no gada apliekamo ienākumu apjoma.

Vienlaikus atbilstoši 10. panta piektajai daļai šā panta pirmās daļas 1., 2., 3., 5., 6. un 8. punktā minētos izdevumus nepiemēro mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieka un īpašnieka ienākumam no mikrouzņēmuma. Tie ir šādi izdevumi: nomaksātā sociālā nodokļa summa un valsts sociālās apdrošināšanas maksājumi vai pēc būtības līdzīgi citu Eiropas Savienības dalībvalstu vai Eiropas Ekonomikas zonas valstu normatīvajos aktos noteiktie maksājumi; izdevumi par maksātāja un viņa ģimenes locekļu kvalifikācijas paaugstināšanu, specialitātes iegūšanu un izglītības iegūšanu; ziedojumi vai dāvinājumi budžeta iestādei vai tiesību normā paredzētajām organizācijām, kā arī politiskajām partijām; iemaksas privātajos pensiju fondos un apdrošināšanas prēmiju maksājumi.

[12] Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12. panta pirmo daļu ienākuma gūšanas vietā, kur iesniegta maksātāja algas nodokļa grāmatiņa, apliekamajam ienākumam, kuram tiek piemērota šā likuma 15. panta otrajā daļā noteiktā likme katru mēnesi piemēro minimālo mēneša neapliekamo minimumu.

Taču atbilstoši 12. panta septītajai daļai maksātājam tajā taksācijas gada periodā, kurā tas ir bijis mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieks, nepiemēro šā panta pirmajā daļā noteikto neapliekamo minimumu.

[13] Visbeidzot atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 13. panta pirmajai daļai iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājam ir paredzēta virkne atvieglojumu. Tostarp maksātājam pienākas atvieglojumi par nepilngadīgu bērnu (pirmās daļas 1. punkta "a" apakšpunkts).

Taču maksātājam tajā taksācijas gada periodā, kurā tas ir bijis mikrouzņēmuma – mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja – darbinieks, nepiemēro šā panta pirmās daļas 1. un 4. punktā noteiktos atvieglojumus. Tas *expressis verbis* noteikts panta trešajā daļā.

[14] No minētā secināms, ka mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja darbinieks nav tiesīgs piemērot neapliekamo minimumu un atvieglojumus periodā, kurā ir bijis mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja darbinieks. Tas tostarp izriet no apstākļa, ka mikrouzņēmumu nodoklis ir atsevišķs vienots nodokļa maksājums, kas ietver šādus nodokļus: valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, iedzīvotāju ienākuma nodokli, uzņēmējdarbības riska valsts nodevu par mikrouzņēmuma darbiniekiem; uzņēmumu ienākuma nodokli, ja mikrouzņēmums atbilst uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja pazīmēm; mikrouzņēmuma īpašnieka iedzīvotāju ienākuma nodokli par mikrouzņēmuma saimnieciskās darbības ieņēmumu daļu (Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 1. panta 4. punkts).

[15] Pieteicējs norāda, ka viņš nav saņēmis ienākumus mikrouzņēmumā, bet gan autoratlīdzību no ārvalsts nodokļu maksātāja. Tālab pieteicēja ieskatā uz viņu nav attiecināmi ierobežojumi.

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

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

Saskaņā ar Noteikumu Nr. 304 3. punktu, lai nodokļa maksātājam piešķirtu grāmatiņu un nodrošinātu likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteiktā neapliekamā minimuma piemērošanu un izdarītu šajos noteikumos minētos ierakstus, uz kuru pamata piemēro minētajā likumā noteiktos nodokļa atvieglojumus un nodokļa papildu atvieglojumus, nodokļa maksātājs iesniedz Valsts ieņēmumu dienestā iesniegumu par grāmatiņas piešķiršanu un paziņojumu par apgādībā esošām personām. Ja Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā nav informācijas, kas apliecina nodokļa maksātāja tiesības uz nodokļa atvieglojumiem vai nodokļa papildu atvieglojumiem, maksātājs iesniedz Valsts ieņēmumu dienestā informāciju, kas pamato nodokļa atvieglojumu vai nodokļa papildu atvieglojumu piemērošanu.

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

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

[17] Apgabaltiesa pieteicēja argumentācijā par to, ka pieteicēja no ārvalstīm saņemtajiem ienākumiem šādā gadījumā būtu jānosaka mikrouzņēmumu nodokļa likme, nerod tiesisku pamatojumu.

Ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākuma avots, likme, kā arī atvieglojumi un atbrīvojumi, kas samazina nodokļa bāzi, ir valsts tiesībpolitiskas izšķiršanās jautājums. Likumdevējam ir rīcības brīvība atšķirīgiem ar nodokli apliekamiem objektiem noteikt dažādas nodokļa likmes, tāpat kā uz konkrēto nodokļa objektu attiecināmos izņēmumus un atbrīvojumus.

Taču nodokļa maksātājam nav tiesību sagaidīt, ka attiecībā uz viņu tiks piemēroti no dažādiem nodokļa režīmiem nodokļa maksātājam izdevīgākie nodokļa samaksas nosacījumi. Citiem vārdiem, nodokļa maksātājam ir tiesības saņemt attiecībā uz viņa ienākuma avota veidu attiecināmos atvieglojumus un atbrīvojumus, ja tādi ir piemērojami. Piekrītot saņemt noteiktu ienākuma veidu, nodokļa maksātājam jārēķinās ar tiesiskajām sekām, kādas iestāsies konkrētā ienākuma veida saņemšanas rezultātā.

Attiecīgi apgabaltiesa pretēji pieteicēja ieskatam nesaskata arī pamatu vērsties Satversmes tiesā.

[18] Pieteicējs atrodas salīdzināmā situācijā ar tiem nodokļa maksātājiem, kas saņem autoratlīdzību, kas netiek saņemta kā darba alga, un kas ienākuma gūšanas vietā nav iesnieguši algas nodokļa grāmatiņu. Attiecīgi pieteicējam līdzīgi kā salīdzināmam nodokļa maksātājam atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17. panta $10.^1$ daļai ir tiesības no autoratlīdzības, kas nav saņemta kā darba alga, atskaitīt 10. panta pirmās daļas 4. punktā paredzētos intelektuālā un radošā darba procesā radušos izdevumus. Tā ir nodokļa maksātāja atbildība tos uzskaitīt un deklarēt, saglabājot tos pamatojošus pierādījumus. Savukārt tas, ka šāda nodokļa maksātāja apgādībā ir nepilngadīgi bērni, neietekmē aprēķinu par nodokli no konkrētā apliekamā ienākuma veida.

[19] Visbeidzot nav arī konstatējams pieteicēja uzklausīšanas tiesību pārkāpums. Uzklausīšanas mērķis ir nodrošināt administratīvā akta adresāta tiesības sniegt savus apsvērumus, iebildumus un tos pamatojošus pierādījumus.

Pieteicējs bija iesniedzis gada ienākumu deklarāciju, bet vēlāk tās precizējumu, iekļaujot nodokļa atvieglojumus un tādējādi deklarējot mazāku budžetā maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa summu. Valsts ieņēmumu dienests, pamatojoties uz likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23. panta pirmo daļu, izlaboja pieteicēja deklarāciju, nosakot budžetā maksājamo nodokli lielākā apmērā, nekā pieteicējs bija norādījis deklarācijas precizējumā. Tādējādi pirms sākotnējā lēmuma pieņemšanas pieteicēja viedoklis papildus netika uzklausīts, iestāde vērtēja tikai paša pieteicēja deklarētās ziņas par ienākumiem attiecīgajā taksācijas gadā. Taču pieteicējs izmantoja tiesības apstrīdēt sākotnējo lēmumu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram. Pieteicēja izvērstajā apstrīdēšanas iesniegumā paustie argumenti ir vērtēti pārsūdzētajā lēmumā, atbildot uz pieteicēja galvenajiem apsvērumiem par to, kālab attiecībā uz pieteicēja ienākumu no autoratlīdzības nav attiecināmi atvieglojumi. Jāpiekrīt pieteicējam, ka iestāde nav papildus atrunājusi katru pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumā minēto argumentu, tostarp par Latvijas Republikas Satversmes 91. panta un Bērnu tiesību aizsardzības likuma 26. panta pārkāpumu. Iestāde ir pareizi identificējusi tieši pieteicēja faktiskajiem apstākļiem piemērojamās tiesību normas un sniegusi izvērstu un pareizu juridisko vērtējumu. Tālab tas vien, ka pieteicēja pārējie apstrīdēšanas iesniegumā minētie argumenti nav vērtēti, nav novedis pie nepareiza lēmuma izskatāmajā lietā.

[20] Pārējiem pieteicēja apsvērumiem izskatāmajā lietā nav tiesiskas nozīmes, jo tie nevar ietekmēt izskatāmās lietas rezultātu. Tālab apgabaltiesa tos detalizēti neatrunā.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309. pantu, Administratīvā apgabaltiesa

**nosprieda**

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018. gada 28. septembra lēmuma Nr. 31.1-8.2/252351 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Senāta Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente L. Paegļkalna

Tiesnesis K. Berķis

Tiesnese D. Makarova