ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr.A420229221
Lietas arhīva Nr. AA43-0699-22/5
ECLI:LV:ADAT:2022:0608.A420229221.6.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022.gada 8.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā: tiesnese referente Laura Konošonoka, tiesneses Sandra Gintere un Linda Vīnkalna

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 6.jūlija lēmuma Nr.31.1-8.60.11/8.60.11/103029 atcelšanu, sakarā ar /pers. C/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 1.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] 2021.gada 6.jūlijā Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) nosūtīja pieteicējam /pers. C/ paziņojumu Nr.31.1?8.60.11/8.60.11/103029 (turpmāk – paziņojums), informējot, ka pieteicējam ir jāiesniedz gada ienākumu deklarācija par 2020.gadu.

Dienests aizpildīja pieteicēja deklarāciju un aprēķināja maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli 50 *euro*.

Pieteicējs dienestu informēja, ka nepiekrīt aprēķinātajam nodoklim.

[2] Dienests 2021.gada 29.jūlija vēstulē Nr.31.1-8.60.11/8.60.11/121380 pieteicēju informēja, ka viņš 1992.gada 10.septembrī reģistrēja Kūku pagasta /Nosaukums/ zemnieku saimniecību (turpmāk – zemnieku saimniecība) un joprojām ir tās īpašnieks. Tātad pieteicējs ir saimnieciskās darbības veicējs. Uz viņu ir attiecināmas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[1]daļas prasības, un pieteicējam saskaņā ar šo normu ir pienākums iemaksāt valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli 50 *euro* par 2018., 2019. un 2020.gadu.

[3] Nepiekrītot dienesta aprēķinātajam nodoklim 50 *euro*, pieteicējs vērsās tiesā, norādot šādus apsvērumus.

[3.1] Pieteicējs nav reģistrējis dienestā saimniecisko darbību, tāda arī nav veikta.

[3.2] Dienests 2014.gadā ir apturējis zemnieku saimniecības saimniecisko darbību. Tātad ir piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[3]daļā paredzētais atbrīvojums.

[3.3] Dienests nav informējis pieteicēju par tiesību normu prasībām un nav ņēmis vērā apstākli, ka viņš ir pensionārs un viņa pensija ir mazāka par noteikto pensionāra neapliekamo minimumu.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2022.gada 1.februāra spriedumu noraidīja pieteikumu, motivējot šādi.

[4.1] Tiesa konstatēja, ka lietā ir strīds par to, vai dienests pamatoti noteica pieteicējam pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli 50 *euro* (par taksācijas gadu) rezumējošā kārtībā.

Tiesa citēja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 3.punktu un otro daļu, 2.panta 3.punktu un 19.panta 2.[1]daļu (*likuma redakcijā, kas ir spēkā no 2014.gada 1.janvāra*) un norādīja, ka no tiesiskā regulējuma izriet, ka nodoklis 50 *euro* ir jāiemaksā nodokļu maksātājam, kurš ir reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs, bet taksācijas gadā nav guvis ar nodokli apliekamus ienākumus no saimnieciskas darbības vai aprēķinātā nodokļa summa no saimnieciskās darbības apliekamā ienākuma nepārsniedz 50 *euro*.

Tiesa, atsaucoties uz likumprojekta anotāciju, norādīja, ka šāds tiesiskais regulējums tika ieviests, sākot ar 2014.gada 1.janvāri, likumdevējam konstatējot, ka dienesta uzskaites sistēmā ir reģistrēts ļoti liels maksātāju – saimnieciskās darbības veicēju – skaits, kuri faktiski neveic saimniecisko darbību, nestrādā ar apgrozījumu un apliekamo ienākumu, attiecīgi nemaksā nodokli. Vienlaikus šāds maksātāju skaits rada nepareizu priekšstatu par saimnieciskās darbības aktivitāti valstī. Līdz ar to nepieciešams risinājums, lai novērstu, ka dienestā reģistrēts liels maksātāju skaits, kuru saimnieciskā darbība netiek veikta, vai arī samaksātais nodoklis nesedz nodokļa administrēšanas izdevumus. Esošā situācija liecina, ka pastāv nodokļu optimizācijas risks, kuru ierobežot kavē maksātāju lielais skaits un potenciāli nelielie šo maksātāju ienākumi.

Tātad likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[1]daļā tika ietverta tiesību norma, lai citstarp segtu nodokļa administrēšanas izmaksas un novērstu nodokļu maksātāju bezdarbību, uzturot reģistrētu saimniecisko darbību, kad tā

faktiski netiek veikta. Tādējādi normas ieviešanai ir leģitīms mērķis, un paredzētā nodokļa nelielais apjoms 50 *euro* gadā ir samērīgs ar pasīvā nodokļa maksātāja tiesību ierobežojumu.

[4.2] Pieteicējs ir reģistrējies dienestā kā saimnieciskās darbības veicējs, proti, viņš ir zemnieku saimniecības īpašnieks. Zemnieku saimniecība kā tiesību subjekts tiek izveidota fiziskās personas īpašuma organizēšanai, lai veiktu saimniecisko darbību – apsaimniekotu zemi, ražotu lauksaimniecības produkciju.

No publisko reģistru ierakstiem par zemnieku saimniecību tiesa konstatēja, ka tās apsaimniekotā platība ir 11,2 ha, kas daļēji atbilst pieteicēja īpašumā esošajai zemes platībai – 13,4 ha, no kuras 8,04 ha ir pieteikti Lauku atbalsta dienesta administrētajiem atbalsta maksājumiem.

Līdz ar to pieteicēja argumentu par to, ka viņš neveic saimniecisko darbību, tiesa atzina par nepamatotu.

[4.3] Pat ja pieteicējs aktīvi neveic saimniecisko darbību un negūst ar nodokli apliekamus ienākumus no saimnieciskās darbības, atbilstoši iepriekš minētajam tiesiskajam regulējumam uz viņu ir attiecināma likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[1]daļas prasība, un pieteicējam saskaņā ar minēto tiesību normu ir pienākums deklarēt un iemaksāt budžetā nodokli 50 *euro*. Gadījums, kad saimnieciskā darbība taksācijas periodā faktiski nav veikta, minētajā normā ir tieši paredzēts. Nodokļa 50 *euro* piemērošana nav atkarīga no tā, vai persona gūst ienākumus, bet gan no nodokļa maksātāja statusa. Līdz ar to nav nozīmes pieteicēja argumentam, ka viņš saimniecisko darbību neveic.

Tiesa no lietas materiāliem nekonstatēja, ka uz pieteicēju būtu attiecināms kāds no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[2], 2.[3] un 2.[4]daļā noteiktajiem izņēmumiem. Tiesa atzina, ka nav nozīmes arī tam, ka pieteicējs ir pensionārs un saņem valsts pensiju. Tāpat no Uzņēmumu reģistra ziņām redzams, ka zemnieku saimniecība joprojām ir reģistrēta, tai nav uzsākts likvidācijas process, proti, pieteicējs savu saimniecisko darbību zemnieku saimniecības esības posmā tiesiski nav ne izbeidzis, ne arī zemnieku saimniecību likvidējis. Arī apstāklis, ka 2014.gadā dienests ir pieņēmis lēmumu par saimnieciskās darbības apturēšanu, neietekmē faktu, ka pieteicējs ir reģistrēts kā saimnieciskās darbības veicējs (nodokļa maksātājs).

[4.4] Tiesa nekonstatēja, ka dienests būtu rīkojies pretēji tiesiskās paļāvības vai privātpersonas tiesību ievērošanas principam.

Likumu un tajā ietvertā regulējuma piemērošana vai nepiemērošana pati par sevi nav atzīstama par iestādes skaidru un beznosacījuma apsolījumu, uz ko pieteicējam būtu bijis pamats paļauties. Katrai personai, kas ir reģistrēta kā nodokļu maksātājs un gūst jebkāda veida ienākumus, ir pienākums zināt un uzzināt, kādas saistības tai rodas ar valsti attiecībā uz nodokļu maksāšanu. Ar nodokli apliekamie objekti, nodokļa apmērs laika gaitā var mainīties. Tādēļ persona nevar paļauties, ka vienā gadā neapliekams ienākums tāds būs arī turpmāk. Nav nesamērīgi prasīt, lai saimnieciski aktīva persona vai persona, kura ir reģistrējusi saimniecisko darbību, pārzinātu nodokļus regulējošas tiesību normas. Šāds princips ir ietverts Oficiālo publikāciju un tiesiskās informācijas likuma 2.panta otrajā daļā, ka oficiālā publikācija ir publiski ticama un saistoša. Neviens nevar aizbildināties ar oficiālajā izdevumā publicēto tiesību aktu vai oficiālo paziņojumu nezināšanu.

Tāpat no publiski pieejamās informācijas dienesta tīmekļvietnē redzams, ka, īstenojot labas pārvaldības principu, piemērojamo likumu prasību skaidrošana tiek realizēta ar izstrādātajām vadlīnijām un ieteikumiem, kuru ietvaros tiek sniegta attiecīga informācija par izmaiņām tiesiskajā regulējumā un nodokļu maksātāji aicināti izdarīt atbilstošu izvēli. Likumdevējam pieņemot grozījumus nodokļu regulējošos likumos, dienests objektīvi nevar novērtēt visus nodokļu maksātājus, uz kuriem varētu tikt attiecinātas konkrētās tiesību normas. Tādējādi dienesta darbība vai bezdarbība nepauž beznosacījuma apsolījumu, ka attiecīgais nodokļa maksājums pieteicējam nav jāveic, neizvērtējot citus apstākļus.

[4.5] Tiesai neradās šaubas par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[1]daļas atbilstību augstāka juridiskā spēka tiesību normām, tādēļ tiesa nesaskatīja pamatu vērsties Satversmes tiesā.

[5] Pieteicējs par tiesas spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, norādot šādus argumentus.

[5.1] Pieteicējs dienestā saimniecisko darbību nav reģistrējis. Zemnieku saimniecība Uzņēmumu reģistrā tika reģistrēta saistībā ar šādu nepieciešamību zemes reformas ietvaros, tomēr tas nenozīmē saimnieciskās darbības veikšanu vai reģistrēšanu. Tiesa nepamatoti atsaukusies uz publisko reģistru datiem, nevērtējot saimnieciskās darbības esību. Pieteicējam nebija pamata pārzināt nodokļus regulējošās tiesību normas, jo viņš neveica saimniecisko darbību un tā dienestā nav reģistrēta.

[5.2] Tiesas apsvērumi par pieteicēja pienākumu pārzināt nodokļu likumus nav pamatoti. Lai gan jau kopš 2010.gada saimnieciskās darbības veicējiem ir pienākums lietot elektroniskās deklarēšanas sistēmu, dienests pieteicēju par šādu pienākumu nav informējis. Tātad dienests uzskatīja, ka viņš saimniecisko darbību neveic.

[5.3] Tiesa kļūdaini secina, ka pieteicējam ir pienākums likvidēt zemnieku saimniecību, kas saimniecisko darbību neveic. Šāds pienākums ir jāpamato ar likuma normu, jo īpašuma tiesības var ierobežot tikai saskaņā ar likumu.

[5.4] Konkrētajā gadījumā pastāv likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[3]daļā noteiktais izņēmums, ka nodokli nepiemēro par gadu, kad izbeigta saimnieciskā darbība.

[5.5] Dienests jau 2014.gadā ir apturējis zemnieku saimniecības saimniecisko darbību un nav sūtījis nodokļa maksāšanas paziņojumus.

[5.6] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka dienests identiskos apstākļos vienai un tai pašai personai atšķirīgi piemēro nodokļu normas, uzsākot nodokli piemērot tikai ar 2020.gadu.

[5.7] Tiesa nav vērtējusi strīdus normas atbilstību Latvijas Republikas Satversmei attiecībā uz zemnieku saimniecības īpašniekiem un vecuma pensijas saņēmējiem.

[6] Dienests paskaidrojumā par apelācijas sūdzību norāda, ka zemnieku saimniecība tiek organizēta, lai veiktu saimniecisko darbību. Saskaņā ar tiesību normām pieteicējam ir pienākums maksāt minimālo iedzīvotāju ienākuma nodokli, pat ja saimnieciskā darbība nav veikta vai no tās nav gūti ienākumi. Pieteicējs nepamatoti atsaucas uz tiesiskās paļāvības principu.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus kopsakarā ar procesa dalībnieku argumentiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība nav pamatota, un pieteikums ir noraidāms.

[8] Lietā izšķirams strīds par to, vai dienests pamatoti noteica pieteicējam pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli 50 *euro* saskaņā ar likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[1]daļu.

[9] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa kopumā ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, līdz ar to apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot.

[10] Pieteicēja pienākumu iemaksāt budžetā nodokli 50 *euro* apmērā par taksācijas gadu noteic likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[1]daļa. Šajā normā tiešā tekstā noteikts, ka maksātājs, kas ir reģistrēts kā saimnieciskās darbības veicējs, iemaksā vienotajā nodokļu kontā 50 *euro*, ja taksācijas gadā nav gūts ar nodokli apliekams ienākums.

Pieteicēja zemnieku saimniecība kopš 1996.gada 28.oktobra ir reģistrēta Nodokļu maksātāju reģistrā kā saimnieciskās darbības veicēja (*lietas 111.lapas reverss*). Reģistrācijas faktu apstiprina arī ziņas dienesta publiskojamo datu bāzē (*https://www6.vid.gov.lv/STRV*). Atbilstoši Ministru kabineta 2015.gada 22.septembra noteikumu Nr.537 ?Noteikumi par nodokļu maksātāju un nodokļu maksātāju struktūrvienību reģistrāciju Valsts ieņēmumu dienestā" 3.punktam nodokļu maksātāju reģistra ierakstiem ir publiska ticamība. Līdz ar to apgabaltiesai nav pamata apšaubīt faktu, ka zemnieku saimniecība ir reģistrēta kā saimnieciskās darbības veicēja.

Gadījums, kad saimnieciskā darbība taksācijas periodā faktiski nav veikta, minētajā normā ir tieši paredzēts (t.i., likumdevējs ir vēlējies normas tiesiskās sekas – pienākumu maksāt nodokli – attiecināt arī uz tiem reģistrētajiem saimnieciskās darbības veicējiem, kas faktiski saimniecisko darbību neveic). Līdz ar to, kā pamatoti norādījusi pirmās instances tiesa, pieteicēja argumentiem par to, ka viņš saimniecisko darbību neveica, nav nozīmes lietā, ja vien saimnieciskā darbība netikta veikta tāda iemesla dēļ, kas likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normās noteikts kā izņēmums no pienākuma maksāt 19.panta 2.[1]daļā paredzēto maksājumu.

Pirmās instances tiesas spriedumā pareizi konstatēts, ka uz pieteicēju nav attiecināms kāds no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[2], 2.[3] un 2.[4]daļā noteiktajiem izņēmumiem, tostarp nosacījums, ka pienākums maksāt nodokli nav attiecināms uz gadu, kurā izbeigta saimnieciskā darbība. Pieteicēja apsvērumi par pretējo nav pareizi. Saimnieciskās darbības izbeigšana nodokļu likumu izpratnē ir noteikts process, ar kuru persona paziņo dienestam par savu nodomu izbeigt saimniecisko darbību un uzņemas nokārtot nodokļu saistības, bet dienests pieņem lēmumu par personas izslēgšanu no nodokļu maksātāja reģistra. Pieteicēja zemnieku saimniecība joprojām ir reģistrēta nodokļu maksātāju reģistrā, līdz ar to tiesiskā nozīmē saimnieciskā darbība nav izbeigta neatkarīgi no tā, ka saimnieciskā darbība, kā to apgalvo pieteicējs, faktiski netiek veikta.

Iepriekš minēto iemeslu dēļ nav arī nozīmes dienesta lēmumam par zemnieku saimniecības saimnieciskās darbības apturēšanu, jo darbības apturēšana nav pielīdzināma darbības izbeigšanai.

Tāpat tiesību normas nepiešķir nozīmi tam, vai dienests ir personu iepriekš informējis par viņa nodokļu maksātāja statusu un vai persona lieto elektroniskās deklarēšanas sistēmu.

[11] Pieteicējs kļūdaini uzskata, ka tiesību normas nenoteic pienākumu iesniegt gada ienākumu deklarāciju.

Likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta otrā daļa noteic, ka nodoklis tiek aprēķināts un iemaksāts budžetā divējādā kārtībā: avansā, arī algas nodokļa veidā, un rezumējošā kārtībā, sastādot gada ienākumu deklarāciju, arī mikrouzņēmumu nodokļa un samazinātās patentmaksas veidā.

Nodokļa ieturēšanas un maksāšanas kārtība reglamentēta minētā likuma IV nodaļā. Šajā nodaļā iekļauts arī 19.pants, kura pirmā daļa noteic, ka nodokli rezumējošā kārtībā aprēķina un budžetā iemaksā maksātājs, bet panta 2.[1]daļa noteic nodokļa maksāšanas pienākumu reģistrētiem saimnieciskās darbības veicējiem.

Tā kā rezumējošā kārtībā nodokļa samaksa iespējama, tikai sastādot un iesniedzot gada ienākumu deklarāciju, pieteicēja pienākums iesniegt gada ienākuma deklarāciju izriet no likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta pirmās un 2.[1]daļas.

[12] Pretēji apelācijas sūdzībā norādītajam pirmās instances tiesa nav secinājusi, ka pieteicējam ir pienākums likvidēt zemnieku saimniecību. Tiesa ir skaidrojusi, ka, kamēr zemnieku saimniecība nav likvidēta vai kamēr saimnieciskās darbības

veikšana nav tiesiski izbeigta (zemnieku saimniecība ir izslēgta nodokļu maksātāju reģistra), pieteicējam ir no likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 2.[1]daļas izrietošs pienākums maksāt nodokli 50 *euro* apmērā. Tā ir pieteicēja izvēle, kā organizēt savā īpašumā esošā uzņēmuma – zemnieku saimniecības – darbību. Gadījumā, ja persona uzskata, ka kādu iemeslu dēļ tā nespēj veikt saimniecisko darbību, tai ir iespēja to izbeigt un tikt izslēgtai no nodokļu maksātāju reģistra. Pretējā gadījumā personai ir jārēķinās ar likumā noteikto attiecībā uz nodokļu maksātājiem, tostarp tiem, kas attiecīgajā laika periodā neveic saimniecisko darbību (sal. *Senāta 2018.gada 11.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1023/2018 (A420354416) 5.punks*).

[13] Pieteicējs argumentē, ka zemnieku saimniecību nodokļu maksātāju reģistrā nav reģistrējis un dienesta iesniegtos reģistrācijas dokumentus nav parakstījis.

Apgabaltiesa norāda, ka, iekļaujot dienesta datu bāzē ziņas par reģistrētiem nodokļu maksātājiem, šīm ziņām tiek piešķirta publiska pieejamība un ticamība. Personas reģistrēšana nodokļu maksātāju reģistrā maina šīs personas tiesību un pienākumu apjomu, tādēļ attiecīgais dienesta lēmums ir administratīvais akts. Konkrētajā lietā nav izvirzīts prasījums par dienesta lēmuma, ar kuru zemnieku saimniecība reģistrēta nodokļu maksātāju reģistrā, atcelšanu. Tas arī tiesiski vairs nav iespējams, jo reģistrācija notikusi pirms vairāk kā 25 gadiem, bet Administratīvā procesa likums ierobežo personas tiesības vērsties tiesā, ja pagājuši vairāk nekā trīs gadi pēc administratīvā akta spēkā stāšanās dienas (191.panta pirmās daļas 9.punkts). Tādēļ neatkarīgi no reģistrācijas apstākļiem pieteicējam ir jārēķinās ar faktu, ka zemnieku saimniecība ir reģistrēta kā saimnieciskās darbības veicēja.

[14] Apgabaltiesa nesaskata tiesiskās paļāvības principa pārkāpumu. Pirmās instances tiesas apsvērumi šajā sakarā ir pareizi.

Likums nodokļa samaksas pienākumu uzliek pieteicējam, un šis pienākums nav atkarīgs no dienesta veiktajām nodokļa kontroles darbībām. Proti, pieteicējam bija pienākums jau par 2014. un turpmākajiem taksācijas gadiem aprēķināt un budžetā iemaksāt nodokli 50 *euro* apmērā. Tas, ka dienests nav pienācīgi kontrolējis šā pienākuma izpildi, nenozīmē, ka pieteicējam nodoklis nebija jāmaksā un ka viņam tādējādi būtu radusies tiesiska paļāvība uz šādas prettiesiskas situācijas saglabāšanu.

[15] Attiecībā uz pieteicēja apsvērumiem par strīdus normas neatbilstību Latvijas Republikas Satversmei apgabaltiesa papildus pirmās instances tiesas norādītajiem argumentiem norāda turpmāk minēto.

Satversmes tiesas praksē ir uzsvērts, ka valstij, nosakot un realizējot savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība. Tajā ietilpst tiesības izvēlēties, kādas nodokļu likmes un kādām personu kategorijām paredzamas, kā arī tiesības noteikt attiecīgā regulējuma detaļas. Likumdevēja izšķiršanās par to, kāds nodoklis būtu samērīgs un nepieciešams, ir politikas un lietderības jautājums (*Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2007-23-01 7. un 11.punkts*). Savukārt personām ir konstitucionāls pienākums maksāt pienācīgā kārtībā noteiktus nodokļus (*Satversmes tiesas 2010.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.2010-25-01 10.punkts*).

Strīdus norma paredz izņēmumu no likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.pantā noteiktās vispārējās kārtības, atbilstoši kurai iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir maksājams no reāla ienākuma. Proti, strīdus norma nosaka fiksētu minimālo nodokļa apmēru, kas nav saistīts ar nodokļa maksātāja gūtajiem ienākumiem (prezumpcijas metode).

Ikviena pamattiesību ierobežojuma pamatā ir jābūt apstākļiem un argumentiem, kādēļ tas vajadzīgs, proti, ierobežojums tiek noteikts svarīgu interešu – leģitīma mērķa – labad (*Satversmes tiesas 2015.gada 13.oktobra sprieduma lietā Nr.2014-36-01 18.punkts*).

No likumprojekta anotācijas izriet, ka norma likumā ietverta, lai citstarp segtu nodokļa administrēšanas izmaksas un novērstu nodokļu maksātāju bezdarbību, uzturot reģistrētu saimniecisko darbību, kad tā faktiski netiek veikta (*https://tap.mk.gov.lv/mk/tap/?pid=40293125*). Tādējādi, pirmkārt, tiek veicināta dienesta darbības efektivitāte (samazinās nepieciešamo kontroles pasākumu skaits un tiek segtas to izmaksas), otrkārt, veicināta tautsaimniecības attīstība, stimulējot labāk pamatotu (peļņu gūstošu) saimniecisko darbību. Tātad strīdus normā noteiktajam pamattiesību ierobežojumam ir leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka likumdevējam ir tiesības lietot prezumpcijas metodi, ja vien prezumpcijas piemērošana nodrošina taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības principu ievērošanu. Taisnīguma principa ievērošana iedzīvotāju ienākuma nodokļa jomā izpaužas vertikālā un horizontālā taisnīguma īstenošanā. Atbilstoši horizontālā taisnīguma principam nodokļu maksātājiem ar vienādu spēju samaksāt nodokļus tiek uzlikts vienāds nodokļu slogs. Savukārt, īstenojot vertikālo taisnīguma principu, tiek ņemta vērā nodokļu maksātāja spēja samaksāt nodokli (*Satversmes tiesas 2022.gada 7.janvāra sprieduma lietā Nr.2021-06-01 19.2.punkts*).

Ar strīdus normām tiek noteikts fiksēts maksājums nodokļa maksātājiem, kas pēc būtības ir ar vienādu spēju samaksāt nodokļus (kuriem vispār nav ienākumu no saimnieciskās darbības vai ienākumi ir minimāli). Papildus budžeta ienākumi ļauj segt nodokļa administrēšanas izdevumus. Vienlaikus fiksēts maksājums rosina reģistrētu saimnieciskās darbības veicēju, kurš ilgstoši neveic saimniecisko darbību vai arī ar minimālu apgrozījumu un apliekamo ienākumu, izlemt par tālāko darbību: uzlabot saimnieciskās darbības rādītājus vai arī izbeigt saimniecisko darbību. Tādējādi tiek panākta arī publiskajos reģistros reģistrēto ziņu par saimnieciskās darbības veicējiem atbilstība faktiskajai situācijai.

Līdz ar to atzīstams, ka likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir samērīgi. Tādējādi apgabaltiesa nekonstatē strīdus normu neatbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105.pantam.

[16] Pieteicējs strīdus normas neatbilstību Latvijas Republikas Satversmei saskata apstāklī, ka tā attiecas uz zemnieku saimniecību īpašniekiem, kuri attiecībā pret valsti un nodokļu administrāciju atbild ar visu savu īpašumu, un uz vecuma pensijas saņēmējiem.

Apgabaltiesa nevar pievienoties pieteicēja argumentiem. Apgabaltiesa norāda, ka strīdus norma paredz fiksētu nodokļa maksājumu 50 *euro* par taksācijas gadu. Ņemot vērā maksājuma nelielo apmēru, apgabaltiesa neuzskata, ka nodokļa nenomaksa zemnieku saimniecībai var radīt būtiski lielāku risku nekā citiem saimnieciskās darbības veicējiem. Pieteicējs nav konkretizējis un apgabaltiesa nesaskata, ka Satversmes tiesas 2022.gada 7.janvāra spriedumā lietā Nr.2021-06-01 būtu atzīts, ka likumdevējs nav tiesīgs pienākumu maksāt nodokli attiecināt uz personām, kuras saņem vecuma pensijas.

Apgabaltiesa vērš pieteicēja uzmanību uz to, ka strīdus norma nodokļa samaksas pienākumu uzliek reģistrētiem saimnieciskās darbības veicējiem, nevis jebkurai fiziskai personai neatkarīgi no tās ienākumu līmeņa. Kā minēts iepriekš, likumdevējs ir tiesīgs noteiktos apstākļos atkāpties no principa, ka nodokļa apmērs ir atkarīgs no reālā ienākuma, un nodokļa noteikšanā izmantot prezumpcijas metodi. To pieteicēja minētajā spriedumā atzinusi arī Satversmes tiesa. Tādējādi, ja faktiski saimnieciskā darbība netiek veikta, pieteicējam ir iespēja to izbeigt un atbrīvoties no nodokļa samaksas pienākuma.

Apgabaltiesa arī uzsver, ka grūtības nodokļa nomaksā vispārīgi nevar būt par pamatu automātiskam secinājumam, ka tādējādi pats nodoklis ir netaisnīgs vai nesamērīgs. Nodokļu maksātājam ir tiesības izmantot likuma ?Par nodokļiem un nodevām" 24.panta pirmajā daļā paredzētās tiesības lūgt sadalīt nodokļa maksājumu vairākās daļās.

[17] Pieteicējs norāda, ka pirmās instances tiesa nav vērtējusi viņa norādīto, ka dienesta lēmumi nesatur administratīvā akta obligātās sastāvdaļas, tostarp pamatojumu.

Pievēršoties pieteicēja argumentiem par trūkumiem administratīvā akta noformējumā, vispirms norādāms, ka tiesiskais regulējums attiecībā uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu un maksāšanu ir veidots tādējādi, ka tieši maksātājs ir atbildīgs par nodokļa aprēķināšanu un iemaksu budžetā (likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta pirmā daļa).

Līdz 2021.gada 1.janvārim, kad stājās spēkā grozījumi likumā ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", likuma 20.panta otrā daļa ietvēra prezumpciju, ka, noteiktā termiņā neiesniedzot deklarāciju, maksātājs apliecina, ka no viņa taksācijas gadā saņemtajiem ienākumiem nodoklis ir ieturēts pilnā apmērā. Tātad, ja deklarācija netika iesniegta, maksātājs faktiski paziņoja, ka samaksātā nodokļa summa ir pareiza. Vienlaikus likuma 23.panta pirmajā daļā paredzētās dienesta tiesības labot deklarācijā pieļautās faktoloģiskās vai aprēķina kļūdas ir attiecināmas tikai uz tiem gadījumiem, kad maksātājs ir iesniedzis deklarāciju. Savukārt, lai nodrošinātu nodokļa iekasēšanu no maksātājiem, kuri nav iesnieguši deklarāciju, dienestam bija jāveic datu atbilstības pārbaude vai audits, lai maksātājam aprēķinātu budžetā maksājamo nodokli. Ņemot vērā, ka datu atbilstības pārbaude vai audits ir dārgs un laikietilpīgs process un dienestam nebija citu līdzekļu kā noteikt budžetā maksājamo nodokli, ja maksātājs pats neiesniedz deklarāciju un neaprēķina budžetā maksājamo nodokli, likumā ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" tika veikti grozījumi, lai nodrošinātu nodokļa savlaicīgu aprēķināšanu un iemaksāšanu budžetā, netērējot nesamērīgus resursus kontroles pasākumu veikšanai, ja persona nav iesniegusi deklarāciju un dienesta informācijas sistēmās ir informācija, ka maksātājam veidojas nodokļa piemaksas (sk. likumprojekta anotāciju *https://titania.saeima.lv/LIVS13/SaeimaLIVS13.nsf/0/287D01D7A3D05FB6C2258600004E457B?OpenDocument*).

Ņemot vērā minētos apsvērumus, likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.pants tika papildināts ar 5.^{4}daļu, kas stājās spēkā 2021.gada 1.janvārī un noteica, ka dienests elektroniskās deklarēšanas sistēmā nodrošina, ka maksātājam ir pieejama deklarācijas aizpildīšanai nepieciešamā valsts informācijas sistēmās esošā informācija. Maksātājs pārbauda, ja nepieciešams arī precizē un papildina šo informāciju, un apstiprina deklarācijā norādītās informācijas patiesumu. Ja maksātājs šā panta piektajā daļā noteiktajā deklarācijas iesniegšanas termiņā nav apstiprinājis deklarācijā norādītās informācijas patiesumu (nav iesniedzis deklarāciju), precizējis vai papildinājis deklarācijā norādīto informāciju, uzskatāms, ka viņš piekrīt dienesta aizpildītajā maksātāja deklarācijā iekļautajai informācijai un rezumējošā kārtībā budžetā maksājamai nodokļa summai.

No minētā regulējuma izriet, ka dienests, konstatējot, ka maksātājam veidojas nodokļa piemaksa, bet deklarācija nav iesniegta, pirms deklarācijas iesniegšanas termiņa aizpilda deklarāciju saskaņā ar dienesta rīcībā esošiem datiem un informē maksātāju par aprēķināto nodokli un tiesiskajām sekām precizētas deklarācijas neiesniegšanas gadījumā (proti, ka deklarācija tiks uzskatīta par iesniegtu un iestāsies nodokļa nomaksas saistība). Attiecīgajam dienesta paziņojumam ir informatīvs raksturs, jo pienākums maksāt nodokli rezumējošā kārtībā izriet no gada ienākumu deklarācijas. Maksātājam, saņemot šādu dienesta informatīvu paziņojumu par aprēķināto nodokli, ir iespējams klusējot akceptēt deklarāciju un tajā norādīto nodokļa saistību (atbilstoši likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 5.^{4}daļā nostiprinātajai prezumpcijai) vai arī pašam aizpildīt un iesniegt deklarāciju, tajā norādot citus datus. Pēdējā gadījumā dienests ir tiesīgs pārbaudīt nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas pareizību, koriģējot deklarāciju atbilstoši likuma ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22. un 23.panta nosacījumiem.

Konkrētajā gadījumā pieteicējs, saņemot dienesta paziņojumu par aprēķināto nodokli, precizētu deklarāciju, uzrādot maksājamo nodokli 0 *euro* apmērā, dienestā nav iesniedzis. Tātad formāli izpildās likumā ietvertā prezumpcija, ka maksātājs piekrīt dienesta aizpildītajā deklarācijā norādītajai maksājamai nodokļa summai. Tomēr jāņem vērā, ka pieteicējs – lai arī neatbilstošā kārtībā – ir iebildis pret nodokļa samaksas pienākumu, un šajā sakarā ir uzsākta tiesvedība. Vienlaikus šie apstākļi ir paturami prātā, vērtējot dienesta paziņojumu saturu.

Dienesta 2021.gada 6.jūlija paziņojumam, kā minēts iepriekš, ir informatīvs raksturs, proti, dienests atbilstoši likuma ?

Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nosacījumiem informē pieteicēju par maksājamā nodokļa apmēru, kāds tas aprēķināts saskaņā ar dienesta rīcībā esošajiem datiem. Dienestam pēc būtības nav jāskaidro, kā nodoklis aprēķināts, jo nodokļa aprēķināšanas pienākums ir uzlikts nodokļu maksātājam. Tas nozīmē, ka pieteicēja pārmetumi par pamatojuma trūkumu ir noraidāmi. Turklāt, atbildot uz pieteicēja iebildumiem, dienests 2021.gada 29.jūlija paziņojumā norādīja uz tiesību normām, kas pamato dienesta aprēķināto maksājamā nodokļa apmēru.

Vienlaikus apgabaltiesa vērš dienesta uzmanību uz labas pārvaldības principu, kas citstarp ietver pienākumu vienkāršot un uzlabot pārvaldes kārtību, kā arī organizēt to pēc iespējas efektīvi (*Satversmes tiesas 2005.gada 6.aprīļa sprieduma lietā Nr.2004-21-01 9.3.1.punkts*). Likums ?Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" neprasa skaidrot dienesta aprēķina pamatu. Tomēr atbilstoši labas pārvaldības principam, informējot nodokļa maksātāju par nepieciešamību iesniegt deklarāciju, dienestam ir jāizskaidro, kāda informācija ir tā rīcībā un saskaņā ar kādām normām veidojas nodokļa piemaksa. Tādējādi nodokļa maksātājam tiek darīts zināms dienesta aprēķinātā nodokļa pamats, kas ļauj personai izvērtēt tālāko rīcību – akceptēt dienesta aprēķinus vai arī iesniegt precizētu deklarāciju.

[18] Pieteicējs uzskata, ka pirmās instances tiesa nepamatoti nav vērtējusi visus pieteikumā norādītos argumentus.

No Senāta judikatūras izriet, ka tiesas pienākums pamatot nolēmumus nav saprotams kā prasība detalizēti atbildēt uz ikvienu procesa dalībnieka argumentu. Tiesai ir atļauts izvērtēt, kurus argumentus tā uzskata par lietā nozīmīgiem. Tādējādi tiesa pieļauj procesuālu pārkāpumu tikai tad, ja tā nevērtē kādu būtisku argumentu (sk. *2006.gada 25.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA?138/2006 (A42073104) 13.punktu, 2009.gada 26.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-235/2009 (A42290506) 14.punktu*).

Apgabaltiesa piekrīt pieteicējam, ka pirmās instances tiesa nav sniegusi atbildes uz visiem pieteikumā ietvertajiem argumentiem. Vienlaikus apgabaltiesa nesaskata, ka pirmās instances tiesa nebūtu vērtējusi kādu būtisku argumentu, kurš spētu ietekmēt lietas iznākumu.

[19] Rezumējot visu iepriekš minēto, apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti saskaņā ar tā rīcībā esošajiem datiem pieteicējam aprēķināja budžetā maksājamo nodokli 50 *euro* apmērā. Šādos apstākļos pieteikuma apmierināšanai nav pamata.

[20] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta ceturto daļu, ja pieteicējs no valsts nodevas samaksas ar tiesas lēmumu bijis pilnīgi vai daļēji atbrīvots, pieteikuma noraidīšanas gadījumā pieteicējam ir pienākums atmaksāt valstij valsts nodevu pilnā apmērā triju mēnešu laikā pēc sprieduma stāšanās spēkā. Šādos gadījumos tiesa pieteicēja pienākumu samaksāt valsts nodevu attiecīgajā apmērā norāda sprieduma rezolutīvajā daļā. Ja pieteicējs triju mēnešu laikā neiesniedz tiesai valsts nodevas apmaksu apliecinošu dokumentu, tiesa sprieduma norakstu nosūta tiesu izpildītājam izpildei.

Pieteicējs ir atbrīvots no likumā noteiktās valsts nodevas 30 *euro* samaksas par pieteikuma iesniegšanu tiesā (*lietas 2.–3.lapa*) un 60 *euro* par apelācijas sūdzības iesniegšanu tiesā (*lietas 96.lapa*).

Apgabaltiesa nekonstatē Administratīvā procesa likuma 126.pantā piektajā daļā paredzētus apstākļus – tiesību un interešu nozīmīgumu, kuras pieteicējs vēlējās aizsargāt, lai izņēmuma kārtā piemērotu šo normu. Fiskāla interese neievērot spēkā esošu tiesību normu, kura noteic nodokļa maksātāja pienākumu samaksāt valsts budžetā nodokli, nav atzīstama par nozīmīgām personas tiesībām un interesēm minētās normas izpratnē. Tādējādi pieteicējam uzliekams pienākums atmaksāt valstij valsts nodevu pilnā apmērā – 90 *euro* – triju mēnešu laikā pēc sprieduma stāšanās spēkā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta ceturto daļu, 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt /pers. C/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 6.jūlija lēmuma Nr.31.1-8.60.11/8.60.11/103029 atcelšanu.

Uzlikt /pers. C/ (/personas kods/) pienākumu trīs mēnešu laikā pēc sprieduma stāšanās spēkā atmaksāt valstij valsts nodevu 90 *euro* apmērā.

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

Tiesnese	Tiesnese	Tiesnese
L.Konošonoka	S.Gintere	L.Vīnkalna