ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420197420
Lietas arhīva Nr. AA43-0553-22/12
ECLI:LV:ADAT:2022:1221.A420197420.10.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022.gada 21.decembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents Kaspars Berķis,
tiesneses Ilze Amona un Valda Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2019.gadā avansā samaksātā (ieturētā) iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpību 120 *euro*, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 15.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja /pers. A/ 2020.gada 3.martā Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – dienests) iesniedza un 2020.gada 9.martā precizēja 2019.gada ienākumu deklarāciju, kurā attaisnotajos izdevumos cita starpā deklarēti 600 *euro*, kas samaksāti Torņakalna Privātajai vidusskolai par pieteicējas dēla vispārējās pamatizglītības programmas apguvi.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektora 2020.gada 13.maija lēmumu Nr.31.1-8.2/74947 kā galīgo administratīvo aktu (turpmāk – Lēmums) pieteicējai atteikts atmaksāt rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2019.gadā avansa kārtībā samaksātā (ieturētā) iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpību 120 *euro*.
Lēmumā norādīts, ka atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.panta pirmās daļas 2.punktam un Ministru kabineta 2001.gada 31.jūlija noteikumu Nr.336 „Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem" (turpmāk – noteikumi Nr.336) 1.1.1.apakšpunktam attaisnotajos izdevumos par izglītību ir iekļaujami maksātāja un viņa ģimenes locekļu izdevumi, kas saistīti ar augstākās un profesionālās izglītības vai specialitātes iegūšanu. Tajos nav ietverti izdevumi par vispārējās pamata izglītības ieguvi, tādēļ izdevumi par pamata izglītību nav uzskatāmi par attaisnotajiem izdevumiem. Ņemot vērā minēto, nav pamata pieteicējas 2019.gada ienākumu deklarācijas attaisnotajos izdevumos iekļaut maksu par pieteicējas dēla vispārējās pamatizglītības programmas apgūšanu Torņakalna Privātajā vidusskolā par kopējo summu 600 *euro*.

[3] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu, lūdzot uzlikt par pienākumu dienestam atmaksāt pieteicējai iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu 120 *euro* par dēla izglītības izdevumiem. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.
[3.1] Torņakalna Privātā vidusskola īsteno pamatizglītības programmu (21011111), licences Nr.8645. Tātad izglītības iegūšana minētajā mācību iestādē atbilst noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunktā uzskaitītajām mācību iestādēm. Tāpat arī noteikumu Nr.336 1.1.4.apakšpunktā minētā interešu izglītība var tikt piemērota konkrētajā gadījumā, jo tā nav pretrunā ar Izglītības likumā doto interešu izglītības skaidrojumu.
[3.2] No administratīvo tiesu spriedumiem administratīvajā lietā Nr.A420329817 izriet, ka attaisnotajos izdevumos par izglītību ir iekļaujami izdevumi par pamatizglītības iegūšanu akreditētā izglītības iestādē, tajā skaitā privātā izglītības iestādē, ja tā ir valsts akreditēta.
[3.3] Izskatāmajā gadījumā tiek pārkāpts vienlīdzības princips, jo identiskās situācijās ar tiesas spriedumu dienestam jau ir uzlikts pienākums pieņemt personai labvēlīgu administratīvo aktu. Vienlaikus ir pārkāpts Administratīvā procesa likuma 10.pants, kas paredz, ka iestādes rīcība ir tiesiska un konsekventa. Savukārt iestādes kļūda, kuras pieļaušanā privātpersona nav vainojama, nedrīkst radīt personai nelabvēlīgas sekas.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 15.decembra spriedumu pieteicējas pieteikums apmierināts. Tiesa spriedumā atzina, ka, vērtējot noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunkta redakciju kopsakarā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma

nodokli" 19.panta $10.^1$ un $10.^2$ daļā noteikto, strīdus tiesību norma interpretējama tādējādi, ka tā paredz pieteicējas tiesības atskaitīt attaisnotos izdevumus arī par maksas vispārējās izglītības ieguvi.

[5] Dienests par Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 15.decembra spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, norādot, ka tiesa ir gramatiski nepareizi interpretējusi strīdus tiesību normu un pieņēmusi, ka izdevumi par vispārējās izglītības apguvi ir ietverami attaisnoto izdevumu klāstā.

Noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunktā vispirms ir uzskaitīti izglītības veidi, uz kuriem attiecas minētais regulējums. Savukārt normas otrajā daļā ir norādītas tās mācību iestādes, kurās jāapgūst minētie izglītības veidi, lai izdevumi varētu tikt atzīti par attaisnotiem. Tiesību norma gramatiski sastāv no divām saistītām daļām, kas satur divas savstarpēji saistītas priekšnoteikumu grupas. No minētā izriet, ka priekšnoteikumu grupām ir kumulatīvs raksturs, proti, lai konkrēti izdevumi tiktu atzīti par izglītības izdevumiem, tiem ir jāatbilst abām šīm grupām. Līdz ar to, lai izdevumi par valsts akreditētā izglītības programmā apgūto izglītību tiktu atzīti par attaisnotajiem izdevumiem, programmai jābūt apgūtai kā augstākajai izglītībai, profesionālajai izglītībai vai specialitātes iegūšanai.

Tā kā attaisnotie izdevumi ir izņēmums no vispārējās kārtības par iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanu, minētais izņēmums ir piemērojams šauri. Tā satura nepamatota paplašināšana nav pieļaujama.

[6] Pieteicēja par dienesta apelācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, norādot turpmāk minētos argumentus.

[6.1] Attiecībā uz noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunkta teikuma uzbūvi un vārdu lietojumu tajā norādāms, ka katrā šī teikuma daļā ir lietvārds, kas papildināts ar apzīmētājiem (augstākā izglītība, profesionālā izglītība, specialitāte, valsts akreditētā izglītība) un darbības vārds (iegūšana vai apgūšana). No minētās teikuma uzbūves nepārprotami uztverams, ka attaisnotajos izdevumos iekļauj arī izdevumus par valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu, kas ietver arī pamatizglītības apguvi.

[6.2] Tāpat nav pamatots dienesta norādītais, ka noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunkta otrajā daļā ir norādītas tās mācību iestādes, kurās jāapgūst strīdus tiesību normā norādītie izglītības veidi. Šāda sadalījuma gadījumā nav saprotams, kāda atšķirība ir starp Latvijas izglītības iestādēm un valsts akreditētām izglītības programmām, kas ir nodalītas viena no otras. No minētās normas vien secināms, ka tās tvērumā atsevišķi iekļauta valsts akreditētās izglītības programmas apgūšana, tādējādi izslēdzot no attaisnotajos izdevumos iekļaujamiem izdevumiem maksu par neakreditētas izglītības programmas apgūšanu.

[6.3] Tiesību normai ir jābūt nepārprotamai. Nav pieļaujama situācija, kad tiesību normu saprot tikai tās izstrādātājs un piemērotājs, attiecīgi radot iespaidu, ka neskaidra tiesību norma tiek pieņemta apzināti, lai strīdus situācijā, kā galveno argumentu minētu likumdevēja mērķi. Arī Valsts kancelejas izstrādātajā Normatīvo aktu projektu izstrādes rokasgrāmatā ir uzsvērts, ka normatīvā akta tekstam jābūt skaidram, nepārprotamam un viennozīmīgam. Veidojot normatīvā akta tekstu, ne tikai jācenšas skaidri un precīzi identificēt subjektu un darbību, bet arī jāizvērtē, vai tiesību normu adresāts, lasot un interpretējot normatīvā akta tekstu, sapratīs tā mērķi.

[6.4] Valstij būtu jānodrošina pamatizglītības un vidējās izglītības ieguve bez maksas. Taču valstij būtu jānodrošina arī iekļaujošā izglītība. Šie abi pienākumi atsevišķos gadījumos ir nesaraujami saistīti. Pieteicējas dēlam, ņemot vērā viņa veselības stāvokli, ir nepieciešams nodrošināt tieši iekļaujošo izglītību. Tādēļ izglītības apguve privātā mācību iestādē nav untums, bet gan apstākļu spiesta izvēle. Līdz ar to bezmaksas izglītība, ne vienmēr var tikt uzskatīta par garantiju, ko valsts nodrošina.

[6.5] Vienlaikus apstāklis, ka valsts situācijā, kad bērns izglītību apgūst privātā mācību iestādē, ieekonomē līdzekļus, kas citkārt tiktu iztērēti bērna izglītībai valsts izglītības iestāde, netiek vispār vērtēts. Valsts izglītības iestādēs izglītības apgūšana tiek dotēta no valsts vai pašvaldības līdzekļiem, tātad situācijā, kad bērns mācās privātā izglītības iestādē, šīs dotācijas tiek ieekonomētas. Attiecīgi veidojas ietaupījums valsts budžetā, ja bērns nemācās valsts izglītības iestādē.

[6.6] Nav pamatots dienesta arguments, ka izdevumi par vispārējās izglītības apgūšanu netiek iekļauti attaisnotajos izdevumos tāpēc, ka šis izglītības līmenis ir valsts garantēts un ir bez maksas. Arī profesionālās izglītības apgūšana ir bez maksas. Līdz ar to šis arguments neiztur kritiku.

Savukārt, ja izdevumi par vispārējo pamatizglītību nav iekļaujami attaisnotajos izdevumos, jo pamatizglītība ir obligāta, šādi traktējot, izdevumi par vidējās izglītības iegūšanu privātā mācību iestādē būtu iekļaujami attaisnotajos izdevumos. Taču no dienesta sniegtajiem skaidrojumiem secināms, ka arī izdevumi par vidējās izglītības iegūšanu privātā mācību iestādē nav iekļaujami attaisnotajos izdevumos.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi lietā iesniegtos pierādījumus un izvērtējusi lietas dalībnieku argumentus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir pamatota, bet pieteikums ir noraidāms.

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

Apgabaltiesa konstatē, ka šādu jautājumu Senāts ir risinājis 2022.gada 1.decembra spriedumā lietā SKA-72/2022, tādēļ apgabaltiesa šajā spriedumā *mutatis mutandis* izmantos minētajā spriedumā ietvertās atziņas.

[9] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.pants noteic, kuri izdevumi ir atzīstami par attaisnotiem.

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

Uz šīs tiesību normas pamata ir izdoti noteikumi Nr.336 par attaisnotajiem izdevumiem. Atbilstoši šo noteikumu 1.punktam tie nosaka fiziskās personas – iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja – attaisnotajos izdevumos ietveramos izdevumus par izglītības un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu, kuru kopējā summa taksācijas gada laikā nepārsniedz maksātājam un viņa ģimenes locekļiem 215 *euro* katram.

Noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunkts noteic, ka izglītības izdevumi cita starpā ir 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.

Dienests uzskata, ka minētā tiesību norma ir attiecināma vienīgi uz augstākās un profesionālās izglītības un specialitātes iegūšanu, savukārt pieteicēja uzskata, ka tā ir attiecināma arī uz vispārējās izglītības iegūšanu.

[10] Izvērtējot lietā piemērojamās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" un noteikumu Nr.336 normas kopsakarā ar izglītības jomu reglamentējošajām tiesību normām, secināms, ka noteikumu Nr.336 1.1.apakšpunktā, konkretizējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.panta pirmās daļas 2.punktu, ir norādīti vairāki konkrēti izglītības veidi (pakāpes) un zināšanu un iemaņu iegūšanas un pilnveidošanas veidi, taču tie neaptver visus izglītības jomu reglamentējošajos normatīvajos aktos paredzētos izglītības veidus (pakāpes). Tas liecina, ka likumdevējs ir vēlējies attaisnotajos izdevumos iekļaut vienīgi tos izdevumus, kas ir radušies sakarā ar noteikumu Nr.336 1.1.apakšpunkta normās norādītās izglītības iegūšanu (zināšanu un iemaņu pilnveidošanu). Vispārējā izglītība ne 1.1.1.apakšpunktā, ne arī pārējās šo noteikumu normās nav minēta. Tas nozīmē, ka likumdevējam nav bijis mērķa attaisnotajos izdevumos iekļaut ar vispārējās izglītības, tātad arī ar pamatizglītības iegūšanu saistītos izdevumus.

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

Latvijas izglītības sistēmā ikvienam vispārējā izglītība ir garantēta bez maksas. Turpretim noteikumu 336 1.1.1.apakšpunktā norādītā augstākā un profesionālā izglītība un specialitātes iegūšana, kā arī šo noteikumu 1.1.2.–1.1.4.apakšpunktā norādīto zināšanu un iemaņu iegūšana un pilnveidošana bez maksas netiek garantēta un nodrošināta.

Līdz ar to ir rodams racionāls pamatojums tam, kāpēc likumdevējs noteikumu Nr.336 1.1.apakšpunktā, paredzot attaisnotajos izdevumos iekļaujamos izglītības izdevumus, ir noteicis konkrētus izglītības veidus un pakāpes (zināšanu un iemaņu iegūšanas un pilnveidošanas veidus), taču vispārējo izglītību nav norādījis. Tā tas ir tāpēc, ka likumdevēja mērķis ir bijis attaisnotajos izdevumos iekļaut izdevumus tikai par tādu izglītību, kuras iegūšana bez maksas netiek garantēta, un tādā veidā sniegt atbalstu iedzīvotājiem, kuriem rodas šādi izdevumi (sk. *Senāta Administratīvo lietu departamenta 2022.gada 1.decembra sprieduma lietā SKA-72/2022 12. un 13.punktu*).

[11] Pieteicēja nepiekrīt dienesta viedoklim, ka izdevumi par vispārējās izglītības apgūšanu netiek iekļauti attaisnotajos izdevumos tāpēc, ka šis izglītības līmenis ir valsts garantēts un ir bez maksas, jo arī profesionālās izglītības apgūšana ir bez maksas.

Attiecībā uz minēto pieteicējas argumentu norādāms, ka pats par sevi apstāklis, ka valsts piedalās profesionālās izglītības finansēšanā, nenozīmē, ka valsts garantē šīs izglītības iegūšanu bez maksas. Latvijas Republikas Satversmes 112.pants garantē bezmaksas vispārējās, bet ne profesionālās izglītības iegūšanu. Līdz ar to strīdus tiesību normas piemērošanai izšķiroši ir tas, kādas izglītības iegūšanu valsts garantē bez maksas, nevis tas, kādu izglītības programmu finansēšanā valsts ir izlēmusi piedalīties (sk. *Senāta Administratīvo lietu departamenta 2022.gada 1.decembra sprieduma lietā SKA-72/2022 16.punktu*).

[12] Pieteicēja papildu paskaidrojumos ir norādījusi, ka no Senāta sprieduma lietā SKA-72/2022 nav saprotams, kas ietilpst noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunktā ietvertajā jēdzienā „vai valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu". Turklāt nav skaidrs, ar ko atšķiras valsts akreditētās Latvijas izglītības iestādes no valsts akreditētām izglītības programmām un kāpēc tās ir izdalītas atsevišķi.

Atbilstoši Senāta 2022.gada 1.decembra spriedumā lietā SKA-72/2022 ietvertajām atziņām noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunktā ietvertā teikuma daļa „vai valsts akreditētās izglītības programmas apgūšanu" nav atzīstama par atsevišķu attaisnotajos izdevumos ietveramo izglītības izdevumu veidu. Minētās normas teikuma daļa ir attiecināma uz teikuma sākumā norādītajiem izglītības veidiem, proti, uz augstāko, visu pakāpju profesionālo izglītību un specialitātes iegūšanu,

savukārt saiklis „vai" ir lietots tāpēc, ka atbilstoši Izglītības likuma 1.panta 10. un 11.punktam un 36.panta pirmajai daļai izglītības programmu var īstenot ne tikai izglītības iestādes, bet arī nodibinājumi, biedrības un citas šajā normā minētās institūcijas. Tādējādi noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunkta teikuma daļa aiz saikļa „vai" paskaidro, ka izglītības izdevumi par attaisnotajiem izdevumiem ir atzīstami arī tad, ja augstākā un profesionālā izglītība un specialitāte tiek iegūta valsts akreditētajās izglītības programmās jeb apgūstot valsts akreditētās augstākās un profesionālās izglītības un specialitātes programmas (sk. *Senāta Administratīvo lietu departamenta 2022.gada 1.decembra sprieduma lietā SKA-72/2022 17.punktu*).

[13] Apgabaltiesa piekrīt pieteicējas papildu paskaidrojumos norādītajam, ka tiesību normas tekstam ir jābūt skaidram un saprotamam.

Taču, kā to ir atzinis Senāts, noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunkta normas formulējums ir neviennozīmīgs un, neiedziļinoties izglītības sistēmā un tās finansēšanā, var radīt maldīgu priekšstatu, ka šī tiesību norma ir attiecināma uz jebkuras valsts akreditētās izglītības programmas, tātad arī uz vispārējās izglītības programmas, apgūšanu. Un tikai pēc izglītības sistēmas tiesiskā regulējuma izpētes un noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunkta normas piemērošanas kopsakarā ar izglītības sistēmu un tās finansēšanu reglamentējošajām tiesību normām ir iespējams nonākt pie secinājuma par to, ka noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunkta norma nav attiecināma uz vispārējo izglītību (*Senāta Administratīvo lietu departamenta 2022.gada 1.decembra blakus lēmums lietā SKA-72/2022)*.

Vienlaikus, piemērojot tiesību normu, iestāde un tiesa nevar aprobežoties tikai ar normas gramatisko iztulkošanas metodi. Savukārt interpretējot noteikumu Nr.336 1.1.1.apakšpunkta normu sistēmiski un atbilstoši tās mērķim, ir skaidrs, ka minētā norma nav attiecināma uz izdevumiem par vispārējās izglītības iegūšanu.

Arī pieteicējas norādītais apstāklis, ka vispārējās izglītības apguve privātā mācību iestādē nav pieteicējas untums, bet gan apstākļu spiesta izvēle, nevar kalpot par pamatu, lai atkāptos no likumdevēja mērķa attiecībā uz izdevumu par izglītības apgūšanu iekļaušanu attaisnotajos izdevumos.

[14] Ievērojot minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka dienesta apelācijas sūdzību ir pamatota, bet pieteicējas pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2019.gadā avansā samaksātā (ieturētā) iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpību 120 *euro*.

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

Tiesnesis referents K.Berķis

Tiesneses I.Amona

V.Zommere