NORAKSTS
Lieta Nr.A42703309
SKA – 26/2012

S P R I E D U M S

Rīgā 2012.gada 9.janvārī

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore V.Krūmiņa
senatore V.Kakste
senatore D.Mita

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvei *I.M.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *I.V.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 2.oktobra lēmuma atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2011.gada 28.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] 2008.gada 6.maijā pieteicēja *I.V.* vērsās Valsts ieņēmumu dienestā, lūdzot reģistrēt viņu kā fiksētā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju.

Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes Rīgas rajona nodaļa 2008.gada 4.jūnijā atteica reģistrēt pieteicēju kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju, jo grāmatvedības pakalpojumu sniegšana ir vērtējama kā profesionālā darbība, bet profesionālās darbības veicēji nevar maksāt fiksēto ienākuma nodokli.

Pieteicēja minēto lēmumu apstrīdēja Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes direktoram, kurš ar 2008.gada 8.augusta lēmumu, atstāja negrozītu Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes Rīgas rajona nodaļas 2008.gada 4.jūnija lēmumu.

Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors ar 2008.gada 2.oktobra lēmumu Nr.19/27837 atstāja negrozītu Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes direktora 2008.gada 8.augusta lēmumu.

[2] Pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumu par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam reģistrēt viņu kā fiksētā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2010.gada 25.februāra spriedumu noraidīja pieteikumu.

[4] Izskatot lietu sakarā ar pieteicējas apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2011.gada 28.februāra spriedumu apmierināja pieteikumu, atzīstot Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 2.oktobra lēmumu par prettiesisku.

Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Ar 2010.gada 9.augusta grozījumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{2}daļā, kā neatkarīga profesionālu pakalpojumu sniegšana ārpus darba tiesiskajām attiecībām tiešā tekstā ir norādīta arī grāmatveža darbība.

Līdz ar to lietā izšķirams ir jautājums, vai grāmatveža darbība saskaņā ar likumdevēja gribu bija uzskatāma par neatkarīgu profesionālu pakalpojumu sniegšanu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{2}daļas izpratnē pirms 2010.gada 1.septembra.

[4.2] Nav strīda, ka „grāmatvedis" ir profesija, kura iekļauta 2007.gada 13.februāra Ministru kabineta noteikumos Nr.125 „Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību (Profesiju klasifikators)" ietvertajā profesiju klasifikatorā, ka tai noteikts attiecīgs profesijas standarts un par to, ka, lai veiktu grāmatvedības pakalpojumus kvalitatīvi, ir nepieciešams iegūt noteiktas speciālas zināšanas un prasmes.

Tajā pašā laikā, kā to pamatoti norādījusi pieteicēja, likumdevējs attiecīgo profesiju nav atzinis par tādu, kuru var veikt, tikai iegūstot noteiktas speciālas zināšanas un prasmes. Pakalpojuma kvalitātes jautājums ir paša komersanta ziņā, arī atbildība par nepareizi kārtotu uzņēmuma grāmatvedību.

Secināms, ja likumdevējs kādu saimnieciskās darbības veidu ir vēlējies noteikt par tādu, kura veicējs vispārīgi nevar maksāt fiksēto ienākuma nodokli, tas ar

pietiekamu skaidrību un konkrētību norādāms tiesību normā, kas konkrētajā gadījumā no normas uzbūves nav izsecināms. Tādējādi, tā kā „grāmatvedis" likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{2}daļā līdz 2010.gada 1.septembrim nebija ietverts, pieteicējas tiesības, līdz minētajam datumam liedzot reģistrēties kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātājai, ir ierobežotas bez tiesiska pamata.

[4.3] Tiesību normas nošķir divus gadījumus un kārtību, kādā persona var īstenot tiesības būt par fiksētā ienākuma maksātāju – personas, kas saimniecisko darbību ir veikušas jau pirms taksācijas gada, un personas, kuras saimniecisko darbību uzsākušas konkrētajā taksācijas gadā.

Iestādes ieskatā, uz pieteicēju papildus attiecas ierobežojums, kas noteikts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28.panta 9.punktā, proti, viņa nav izpildījusi pienākumu līdz taksācijas gada 1.februārim informēt Valsts ieņēmumu dienestu par to, ka ir izvēlējusies maksāt fiksēto ienākuma nodokli.

Minētā tiesību norma attiecas uz tiem fiksētā ienākuma nodokļa maksātājiem, kuri ir veikuši saimniecisko darbību jau pirms taksācijas gada un izvēlējušies maksāt turpmāk fiksēto ienākuma nodokli. No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normām nav izsecināma likumdevēja griba ierobežot personu, kuras saimniecisko darbību uzsāk pirmreizēji, tiesības kļūt par fiksētā nodokļa maksātāju tajā taksācijas gadā, kurā persona uzsākusi saimniecisko darbību.

[4.4] Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 2.oktobra lēmums nav tiesisks. Iestādei bija pienākums reģistrēt pieteicēju par fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju no saimnieciskās darbības reģistrēšanas brīža 2008.gadā. Pieteicējai pastāvēja tiesības tikt reģistrētai līdz 2010.gada 1.septembrim, kad stājušās spēkā izmaiņas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{2}daļā.

Vienlaikus norādāms, ka šobrīd vairs nepastāv priekšnoteikumi labvēlīga administratīvā akta izdošanai, bet tiesa var izvērtēt tikai lēmuma tiesiskumu par iepriekšējo periodu, kas iespējamu pieteicējai radītu zaudējumu gadījumā rada tiesības iestādē prasīt zaudējumu atlīdzinājumu.

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas lēmumu. Kasācijas sūdzībā norādīts, ka likumdevējs nav strikti noteicis profesionālā pakalpojuma jēdziena robežas. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{2}daļa veidota no divām daļā – pirmajā ietverts profesionālu pakalpojumu jēdziena skaidrojums, kas nenosaka konkrētas un striktas jēdziena robežas.

Savukārt otrajā daļā likumdevējs cita starpā sniedzis konkrētu un precīzu norādi uz atsevišķām profesijām, kuru uzskaitījums nav izsmeļošs.

Ņemot vērā minēto, ja analizējamā darbība ir neatkarīga profesionālā pakalpojumu sniegšana ārpus darba tiesiskajām attiecībām, tiesību piemērotajam administratīvajā procesā pareizi interpretējot tiesību normu ir iespēja profesionālā pakalpojuma jēdzienu papildināt ar profesiju, kas atbilst likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{2}daļā noteiktajiem kritērijiem.

Līdz ar to tiesa nonākusi pie nepareiza secinājuma, ka, tā kā likumdevējs tiesību normā nav konkrēti un skaidri noteicis grāmatveža profesiju kā profesionālo darbību, tad no tiesību normas tas nav izsecināms. Fakts, ka likumdevējs likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" veicis grozījumus un ar 2010.gada 1.septembri papildinājis 11.panta 1.^{2}daļu ar grāmatveža profesiju, papildus norāda uz likumdevēja gribu strikti noteikt grāmatvedības pakalpojumus kā profesionālos pakalpojumus.

[6] Pieteicēja ir iesniegusi paskaidrojumus par kasācijas sūdzību, kuros norādīts, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks, bet kasācijas sūdzība nepamatota un noraidāma.

Motīvu daļa

[7] Lietā ir strīds par to, vai saimnieciskā darbība – grāmatveža pakalpojumu sniegšana – ir atzīstama par profesionālu darbību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{2}daļas izpratnē un attiecīgi, vai pieteicēja ir reģistrējama kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātāja.

[8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{8}panta pirmā daļa noteic, ka maksāt fiksēto ienākuma nodokli var izvēlēties tāds maksātājs, kas reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs, kuram nav darba ņēmēju, un kura ieņēmumi nepārsniedz 10 000 latu pirmstaksācijas gadā.

Vienlaikus tā paša panta ceturtajā daļā noteikts izņēmums, proti, ka šī panta noteikumi neattiecas uz profesionālās darbības veicējiem, kas minēti šā likuma 11.panta 1.^{2}daļā.

Tātad fiksēto ienākuma nodokli nevar izvēlēties maksāt profesionālās darbības veicēji.

[9] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{2}daļā (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2010.gada 1.septembrim*) noteikts, ka profesionālā darbība ir jebkura neatkarīga profesionālu pakalpojumu sniegšana ārpus darba tiesiskajām attiecībām, *arī* zinātniskā, literārā, pasniedzēja, aktiera, režisora, ārsta, zvērināta advokāta, zvērināta revidenta, zvērināta notāra, zvērināta mērnieka, zvērināta taksatora, mākslinieka, komponista, mūziķa, konsultanta, inženiera, zvērināta tiesu izpildītāja vai arhitekta darbība.

Kā redzams no minētās tiesību normas uzbūves, tā veidota no divām daļām – pirmajā ir ietverta profesionālās darbības legāldefinīcija, savukārt normas otrajā daļā aiz saikļa „arī" tiek sniegts to profesionālo pakalpojumu sniedzēju grupu piemērveida uzskaitījums, kas ir uzskatāmas par profesionālās darbības veicējiem gan likuma 11.panta 1.^{2}daļas, gan arī 11.^{8}panta ceturtās daļas izpratnē.

Tā kā likumā ietvertais profesionālo pakalpojumu sniedzēju grupu uzskaitījums nav izsmeļošs, tad, Senāta ieskatā, primāri ir noskaidrojams subjektu loks (saimnieciskās darbības veidi), kuriem likumdevējs vēlējies piemērot fiksēto ienākuma nodokli. Ņemot vērā šos apsvērumus, tālāk ir iespējams izdarīt secinājumu par to, vai likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{8}panta izpratnē konkrētā pakalpojuma veids ir vērtējams kā tāds, uz kuru konkrētais nodoklis nav attiecināms.

[10] Fiksētais ienākuma nodoklis ir ieviests likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.^{8}pantā ar grozījumiem, kas stājās spēkā 2007.gada 11.decembrī. Kā norādīts likumprojekta anotācijā, likumprojekts paredz vienkāršot ienākuma nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtību maksātājiem, kuri vēlas uzsākt saimniecisko darbību, bet kuriem nav nepieciešamo zināšanu nodokļu aprēķināšanā un kurus baida nelielas saimnieciskās darbības veicējiem noteiktais administratīvo prasību slogs (*sk. „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"" likumprojekta anotāciju http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/0/8E3BDD8D16DA9863C225736E0038863C?OpenDocument*).

Koncepcijā „Par fiksētā ienākuma nodokļa ieviešanas iespējām mazajiem uzņēmējiem (saimnieciskā darbības veicējiem)" attiecībā uz nodokļu maksātāju loku, kuriem plānots piemērot vienkāršoto nodokļa aprēķināšanas kārtību, norādīts, ka šie saimnieciskās darbības veidi sastāv galvenokārt no neregulētajām profesionālajām darbībām un tādām darbībām, kur līdzās darba ieguldījumam tiek veikti arī citu resursu ieguldījumi.

Izvēlētie saimnieciskās darbības veidi fiksētā ienākuma nodokļa piemērošanai sadalīti divās grupās atkarībā no tā, vai tam ir ražošanas raksturs vai pakalpojumu sniegšanas raksturs. Kā pakalpojumu sniegšanas darbības veidi minēti – lauksaimnieciskie pakalpojumi un ar lopkopību saistītie pakalpojumi (izņemot veterinārос pakalpojumus), ar medniecību saistītie pakalpojumi, lauku tūrisma pakalpojumi, dzīvojamo telpu izīrēšana dzīvošanai, individuāli pakalpojumi mājsaimniecības vajadzībām (ēdienu gatavošanas pakalpojumi, dārza ierīkošanas un kopšanas pakalpojumi, telpu uzkopšanas pakalpojumi u.c.), telpu remonta pakalpojumi fiziskajām personām, frizieru un citi skaistumkopšanas pakalpojumi, pasažieru un kravu pārvadājumu pakalpojumi, veļas mazgāšanas un apģērbu tīrīšanas pakalpojumi u.c. (*sk. www.mk.gov.lv/doc/2005/FMkonc_130505_MU.doc*).

[11] Salīdzinot iepriekš minētos pakalpojumu veidus ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^{2}$punktā minētajiem pakalpojumu veidiem, secināms, ka to būtiskākā atšķirība ir izmaksu struktūrā. Proti, fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju lokā ietilpst tie saimnieciskās darbības veidi, kuros līdzās darba ieguldījumam tiek veikti arī citi – tostarp materiālie ieguldījumi.

Minētais secināms arī, klausoties Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas 2010.gada 8.jūnija sēdes skaņu ierakstu. Komisijas sēdē norādīts, ka fiksēto iedzīvotāju ienākuma nodokli nevar maksāt profesionālās darbības veicēji, jo viņu sniegtie pakalpojumi lielākoties ir ar ļoti mazām materiālajām izmaksām. Tas savukārt nozīmē, ka tas, ko šie saimnieciskās darbības veicēji saņem par viņu sniegto pakalpojumu (profesionālās darbības rezultātu), ir faktiski viņa darba nodarbinātības ienākums, bet, ja viņi to veic ārpus darba tiesiskajām attiecībām, tad tas tiek aplikts ar nodokli kā saimnieciskās darbības ienākums.

Tādiem saimnieciskās darbības veidiem, kuru izmaksu struktūrā dominē galvenokārt darba patēriņš, rentabilitāte parasti ir augstāka nekā tiem saimnieciskās darbības veidiem, kuru izmaksās lielākais īpatsvars ir materiālajām izmaksām. Tādēļ, veicinot mazo saimnieciskās darbības veicēju aktivitātes pieaugumu, likumdevējs ir noteicis tiem atvieglotu ienākuma nodokļa uzlikšanas un maksāšanas kārtību. Proti, tām fiziskajām personām – saimnieciskā darbības veicējām (mazajiem uzņēmējiem), kuru saimnieciskās darbības veids ir materiālietilpīgs, tiek piemērota samazinātā nodokļa likme 5% apmērā (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta piektā daļa) un atvieglota nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtība.

Savukārt šāda atvieglota nodokļa piemērošana arī profesionālās darbības veicējiem veidotu netaisnīgu situāciju, jo, neesot būtiskām materiālajām izmaksām, lielākā daļa ieņēmumu pēc samazinātās nodokļa likmes piemērošanas paliktu šim pakalpojuma sniedzējam.

[12] Līdz ar to, izvērtējot to, vai saimnieciskās darbības veicējs var tikt reģistrēts kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātājs, būtisks ir tieši apstāklis, vai attiecīgais pakalpojuma veids ietilpst to subjektu lokā, uz kuriem likumdevējs ir vēlējies attiecināt konkrēto nodokli. Līdz ar to apgabaltiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^{2}$daļu un $11.^{8}$pantu.

Izskatot lietu no jauna apgabaltiesai, izvērtējot to, vai grāmatveža pakalpojumu sniegšana uzskatāma par profesionālo pakalpojumu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^{8}$panta izpratnē un vai pieteicējai ir tiesības tikt reģistrētai kā fiksētā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājai, jāvadās tieši no maksājamā nodokļa mērķa un būtības.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2011.gada 28.februāra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore	*(paraksts)*	V.Krūmiņa
Senatore	*(paraksts)*	V.Kakste
Senatore	*(paraksts)*	D.Mita

NORAKSTS PAREIZS

Senatore V.Krūmiņa
Rīgā 2012.gada 9.janvārī