ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420650710
AA43-0703-13/15

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2013.gada 5.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents M.Birzgalis,
tiesneši K.Berķis un A.Šteinberga

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *L.G.* pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, uzliekot pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam reģistrēt *L.G.* kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 30.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] 2010.gada 28.janvārī Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Rīgas reģionālās iestādes Rīgas reģiona nodaļā saņemts *L.G.* (turpmāk arī – pieteicēja) iesniegums 2010.gadā reģistrēt pieteicēju kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju par ieņēmumiem no saimnieciskās darbības – grāmatvedības pakalpojumu sniegšanas.

2010.gada 26.februārī VID Rīgas nodokļu administrācijas direktora vietniece pieņēma lēmumu Nr.9.1.1/6662, ar kuru atteica pieteicēju 2010.gadā reģistrēt kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju.

Ar VID ģenerāldirektores 2010.gada 23.aprīļa lēmumu Nr.22.5/20328 (turpmāk – Lēmums) VID Rīgas nodokļu administrācijas direktora vietnieces 2010.gada 26.februāra lēmums Nr.9.1.1/6662 atstāts negrozīts.

[2] Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $11.^{8}$panta pirmajā daļā noteikts, ka maksātājs, kas reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs, kuram nav darba ņēmēju, var izvēlēties maksāt fiksēto ienākuma nodokli, ja viņa ieņēmumi nepārsniedz 10000 latu pirmstaksācijas periodā. Maksātājs, kas taksācijas gadā uzsāk saimniecisko darbību (reģistrējas VID

kā saimnieciskās darbības veicējs), var izvēlēties maksāt fiksēto ienākuma nodokli, ja atbilstoši paša maksātajā prognozei taksācijas gada saimnieciskās darbības ieņēmumi (pārrēķinot uz pilnu taksācijas gadu) nepārsniegs 10000 latu.

Savukārt minētā likuma 11.[8]panta ceturtajā daļā noteikts, ka šā panta noteikumi neattiecas uz profesionālās darbības veicējiem, kas minēti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[2]daļā.

Saskaņā ar minētā likuma 11.panta 1.[2]daļu 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 vai arhitekta darbība.

[2.2] 2008.gada 18.jūnijā pieteicēja ir reģistrējusies VID kā saimnieciskās darbības veicēja (saimnieciskās darbības veids - grāmatvedības pakalpojumi). Ministru kabineta 2007.gada 13.februāra noteikumu Nr.125 „Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību" (turpmāk – Noteikumi Nr.125) 1.pielikumā „Profesiju klasifikators" ir iekļauta profesija - grāmatvedis, kurai ir noteikti profesijai atbilstoši pamatuzdevumi un kvalifikācijas prasības. Grāmatvedības profesijai arī ir noteikts attiecīgais profesijas standarts. Turklāt no grāmatvedību reglamentējošajām normām (likums „Par grāmatvedību" u.c.) izriet, ka grāmatvedības kārtošanas un organizācijas pakalpojumu sniegšanai ir nepieciešamas speciālas zināšanas.

[2.3] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[2]daļā likumdevējs ir devis jēdziena „profesionāla darbība" vispārīgo definīciju, kurā ir ietvertas divas profesionālās darbības grupas: profesijas, kuru veikšanai nepieciešamas speciālas profesionālās darbības, un radošās profesijas.

Tā kā pieteicēja savā saimnieciskajā darbībā sniedz grāmatvedības pakalpojumus, un, lai tos sniegtu kvalitatīvi un atbilstoši grāmatvedību regulējušo normatīvo aktu prasībām, ir nepieciešamas speciālas zināšanas un prasmes, apstrīdētajā lēmumā pamatoti secināts, ka pieteicējas saimnieciskā darbība (grāmatvedības pakalpojumu sniegšana) ir uzskatāma par profesionālu darbību likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[2]daļas izpratnē. Līdz ar to VID Rīgas nodokļu administrācijai nebija tiesiska pamata pieteicēju reģistrēt kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju.

[3] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicēja to pārsūdzēja, iesniedzot Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, uzliekot pienākumu VID reģistrēt pieteicēju kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju.

Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[2]daļā ir uzskaitīti konkrēti profesionālās darbības veicēji, attiecībā pret kuriem ir izdarīti ierobežojumi, un tādējādi minētā tiesību norma nav jātulko paplašināti.

[3.2] Likumā „Par grāmatvedību", kā arī citos likumos nav uzskaitītas prasības attiecībā uz grāmatvedības kārtotāja izglītību, profesionālo kvalifikāciju apliecinošajiem dokumentiem vai profesionālās darbības nosaukuma lietošanu.

Grāmatvedības pakalpojumu mērķis nav nodot speciālas zināšanas, bet tās ir darbības, ar kurām tiek atbalstītas vispārējas saimnieciskās darbības. Iepriekš minēto apstiprina kārtība, kādā grāmatveži reģistrē savu saimniecisko darbību VID iestādē. No personas, kas reģistrējas kā grāmatvedības pakalpojumu sniedzējs, netiek prasīti nekādi izglītību un kvalifikāciju apliecinoši dokumenti, līdz ar to pati VID iestāde apstiprina, ka grāmatvedības pakalpojumu sniegšana nav uzskatāma par reglamentētu profesionālo darbību.

Tātad VID nepareizi interpretējis tiesību normas, kā rezultātā pieņemts privātpersonai nelabvēlīgs administratīvais akts.

[4] VID rakstveida paskaidrojumos Administratīvajai rajona tiesai uzturēja Lēmumā minētos argumentus.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis iesniedza pieteikuma precizējumus un prasījuma grozījumus. Pieteicēja pieteikuma grozījumos ir izteikusi prasījumu uzlikt pienākumu VID reģistrēt pieteicēju kā fiksētā nodokļa maksātāju no 2010. gada 1.janvāra līdz 2010. gada 1.septembrim.

[6] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 30.novembra spriedumu *L.G.* pieteikums apmierināts, Lēmums atzīts par prettiesisku no tā pieņemšanas brīža līdz 2010.gada 31.augustam.

Spriedums motivēts šādi.

[6.1] Tiesa piekrita pieteicējai, ka neviens no normatīvajiem aktiem, uz kuru pamata atbildētājs ir atteicis pieteicējas reģistrāciju kā fiksētā nodokļa maksātāju, tieši neparedz, ka grāmatveža profesija ir attiecināma uz neatkarīgu profesionālu pakalpojumu sniegšanu – profesionālu darbību, līdz ar to ir jāpieņem, ka atbildētāja secinājumi šajā sakarā ir radušies atbildētāja tiesību normu interpretācijas rezultātā.

[6.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" likuma 11.panta 1.[2]daļā ietvertā tiesību norma dod definējumu terminam „profesionāla darbība", norādot, ka tā ir jebkura neatkarīga profesionālu pakalpojumu sniegšana ārpus darba tiesiskajām attiecībām. No tā varētu secināt, ka ar šo terminu ir aptverti visi iespējamie pakalpojumi, kurus citai personai sniedz persona, kura kādā no nozarēm ir „profesionālis", proti, vismaz ar attiecīgu izglītību. Vienlaikus šī norma ir pretrunīga pēc satura, jo paredz arī noslēgtu konkrētu profesiju uzskaitījumu, uz kuru attiecas šis termins. Līdz ar to

tiesību norma nav skaidra, un prasītos, lai tā tiktu izteikta skaidrāk vai arī kādā no normatīvajiem aktiem tiktu definēts termins „profesionālis", kas būtu ievērojami grūtāk izdarāms. Interpretējot šo normu ar vēsturiskās interpretācijas metodi, proti, ņemot vērā to, ka likumdevējs, veicot grozījumus likumā (spēkā no 2010.gada 1.septembra), ir papildinājis profesiju uzskaitījumu ar grāmatveža profesiju, secināms, ka likumdevējs ar šo normu nav vēlējies aptvert visus iespējamos pakalpojumus ārpus darba attiecībām.

Tādējādi secināms, ja likumdevējs kādu saimnieciskās darbības veidu ir vēlējies noteikt par tādu, kura veicējs vispārīgi nevar maksāt fiksēto ienākuma nodokli, tas ar pietiekamu skaidrību būtu norādīts tiesību normā, kas konkrētajā gadījumā no normas uzbūves nav izsecināms. Tādējādi, tā kā „grāmatvedis" likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" likuma 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.

[6.3] Tādējādi Lēmums nav tiesisks. Atbildētājam 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" likuma 11.panta $1.^2$daļā.

Tiesa norādīja, ka nepastāv priekšnoteikumi labvēlīga administratīvā akta izdošanai, jo tiesa nevar piešķirt tiesības, kuras vērstas uz pagātni, tāpat nav pamata uzlikt tādu pienākumu atbildētājam. Tomēr tiesa norādīja, ka var izvērtēt Lēmuma tiesiskumu par iepriekšējo periodu, kas iespējamu pieteicējai radītu zaudējumu gadījumā rada tiesības viņai iestādē prasīt zaudējumu atlīdzinājumu, un pieteikumu apmierināt iespēju robežās.

[7] Par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 30.novembra spriedumu Valsts ieņēmumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[7.1] Tiesa nepareizi iztulkojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^2$daļu. Līdz ar to tiesa ir nonākusi pie nepareiza secinājuma, ka, ja likumdevējs kādu saimnieciskās darbības veidu ir vēlējies noteikt par tādu, kuru veicējs vispārīgi nevar maksāt fiksēto ienākuma nodokli, tas ar pietiekamu skaidrību būtu norādīts tiesību normā, kas konkrētajā gadījumā no tiesību normas uzbūves nav izsecināms.

[7.2] VID, pamatojoties uz Noteikumiem Nr.125, norāda, ka grāmatvedības pakalpojumi pēc būtības un satura prasa speciālās zināšanas. Līdz ar to VID uzskata, ka grāmatveža darbība ir profesionālā darbība. To apstiprina arī 2010.gada 9.augustā pieņemtie grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", kas stājās spēkā 2010.gada 1.septembrī.

[8] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu lieta tiek izskatīta rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus, apgabaltiesa atzīst, ka VID apelācijas sūdzība ir pamatota, bet pieteikums ir noraidāms.

[10] Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja ir reģistrējama kā fiksētā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja.

[11] 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 10000 latu pirmstaksācijas gadā.

Savukārt minētā panta ceturtā daļa nosaka, ka šā panta noteikumi neattiecas uz profesionālās darbības veicējiem, kas minēti šā likuma 11.panta 1.^{2}daļā.

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.

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. http://titania.saeima.lv/LIVS/SaeimaLIVS.nsf/0/8E3BDD8D16DA9863C225736E0038863C?OpenDocument*).

No minētā izriet, ka likumdevēja mērķis, ieviešot fiksēto ienākuma nodokli, ir bijis atbalstīt mazos uzņēmējus (saimnieciskās darbības veicējus), mazināt šķēršļus saimnieciskās darbības uzsākšanai un radīt iespēju mazajiem uzņēmējiem, kuriem nav speciālu zināšanu grāmatvedības kārtošanā un nodokļu aprēķināšanā, uzsākt pastāvīgu saimniecisko darbību.

[12] Interpretējot iepriekš minētās tiesību normas, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) atzinis, ka, salīdzinot saimnieciskās darbības veidus, par kuru ir maksājams fiksētais ienākuma nodoklis, 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.

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. 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 (*sk. Senāta 2012.gada 9.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-26/2012 9.-10.punktu*).

[13] Tādējādi, lai noskaidrotu, vai persona var tikt reģistrēta kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātāja, ir jāizvērtē viņas saimnieciskās darbības izmaksu struktūra, proti, kāds ir ieguldītā darba un materiālo izmaksu īpatsvars.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa secina, ka, lai pieteicēju varētu reģistrēt kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju, ir jākonstatē, ka pieteicējas pakalpojuma sniegšana vienlaikus ar darba patēriņu prasa arī lielus materiālos ieguldījumus, jo tikai materiālietilpīgs pakalpojuma veids ietilpst to subjektu lokā, uz kuriem likumdevējs ir vēlējies attiecināt samazināto nodokļa likmi.

[14] Izvērtējot lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja nav norādījusi, kas tieši veido izdevumus viņas saimnieciskajā darbībā. Taču no dzīvē gūtās pieredzes apgabaltiesa atzīst, ka grāmatvedības pakalpojumu sniegšanai ir nepieciešami zināmi materiālie ieguldījumi: gan kancelejas piederumi, gan datortehnika, gan speciālas programmas pakalpojuma sniegšanai. Izvērtējot minēto ieguldījumu īpatsvaru, salīdzinot ar darba ieguldījumu, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka daļai no lielākajiem izdevumiem, ko veido, piemēram, datortehnika, mēbeles, datorprogrammas, ir vienreizējs raksturs, proti, vienreiz šīs lietas iegādājoties, tās tiek izmantotas visu turpmāko pakalpojumu nodrošināšanā. Apgabaltiesas ieskatā, iepriekš minētie ieguldījumi saimnieciskajā darbībā kopumā nav uzskatāmi par tādiem, kuriem ir lielas materiālās izmaksas salīdzinoši ar pieteicējas pašas ieguldīto darbu.

Administratīvā apgabaltiesa ņem vērā arī faktu, ka savas saimnieciskās darbības grāmatvedības vešana, orientēšanās nodokļu aprēķināšanā, ievērojot pieteicējas profesiju, pieteicējai nevajadzētu sagādāt nekādas grūtības, salīdzinot, piemēram, ar citiem mazajiem uzņēmējiem, kuriem šādu speciālo zināšanu nav un kuru uzņēmējdarbības atbalstīšanai, administratīvā sloga mazināšanai likumdevējs ieviesa fiksēto iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Ievērojot iepriekš minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas saimnieciskā darbība neatbilst tam darbības veidam, kura atbalstam tika ieviests fiksētais ienākuma nodoklis.

[15] Ņemot vērā iepriekš secināto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums, ar kuru VID atteica reģistrēt pieteicēju kā fiksētā ienākuma nodokļa maksātāju, ir tiesisks un pamatots.

[16] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedums nav pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Noraidīt *L.G.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010.gada 23.aprīļa lēmuma Nr.22.5/20328 atzīšanu par prettiesisku un labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

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

Tiesnesis referents M.Birzgalis

Tiesneši K.Berķis

A.Šteinberga