NORAKSTS
Lieta Nr.A42756109
Lietvedības Nr.A01624-11/12

**SPRIEDUMS**
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2011.gada 28.septembrī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnesis Dz.Melbārdis,

piedaloties pieteicēju *H.B.* un komandītsabiedrības „*/Nosaukums/*" pilnvarotajai pārstāvei *E.K.* un atbildētāja – Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei *K.T.*,

2011.gada 7.septembrī Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *H.B.* un komandītsabiedrības „*/Nosaukums/*" pieteikuma par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, uzliekot pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt izveidojušos iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu Ls 9222,79 apmērā.

**Aprakstošā daļa**

[1] 2009.gada 17.decembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts privātpersonas *H.B.* un komandītsabiedrības (turpmāk – KS) „*/Nosaukums/*" kopīgi parakstīts pieteikums (abi pieteicēji turpmāk tekstā kopā saukti – Pieteicēji, bet katrs atsevišķi attiecīgi – *H.B.* kungs un Komandītsabiedrība) par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, uzliekot pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam (turpmāk – VID) atmaksāt izveidojušos iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) pārmaksu Ls 9222,79 apmērā.

[2] No lietas materiāliem izriet, ka:

[2.1] 2009.gada 16.jūnijā VID Rīgas reģionālās iestādes Zemgales priekšpilsētas nodaļā saņemts Komandītsabiedrības 2009.gada 12.jūnija iesniegums par tās pārmaksātā IIN Ls 9220,79 apmērā atmaksu *(lietas 26.-27.lapa)*.

[2.2] Izskatot Komandītsabiedrības iesniegumu, VID Rīgas reģionālās iestādes Zemgales priekšpilsētas nodaļas vadītājas vietas izpildītājas 2009.gada 9.jūlijā pieņēma lēmumu Nr.6.4/15652, kurā norādīja, ka Komandītsabiedrībai nav izveidojusies IIN pārmaksā Ls 9220,79, līdz ar to Pieteicēju lūgums par IIN pārmaksas atmaksu tika noraidīts *(lietas 45.-46.lapa)*.

[2.3] VID Rīgas reģionālās iestādes Zemgales priekšpilsētas nodaļas vadītājas vietas izpildītājas lēmumu Nr.6.4/15652 *H.B.* kungs Komandītsabiedrības vārdā 2009.gada 3. augustā apstrīdēja VID Rīgas reģionālās iestādes direktoram *(lietas 28.-29.lapa)*.

VID Rīgas reģionālās iestādes direktors 2009.gada 10.septembrī pieņēma lēmumu Nr. 1.3/23567, ar kuru nolēma VID Rīgas reģionālās iestādes Zemgales priekšpilsētas nodaļas vadītājas vietas izpildītājas. 2009.gada 9.jūlija lēmumu Nr.6.4/15652 atstāt negrozītu *(lietas 7.-8.lapa)*.

[2.4] Nepiekrītot VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2009.gada 10.septembra lēmumam Nr.1.3/23567, Pieteicēji to apstrīdēja, iesniedzot sūdzību VID ģenerāldirektoram *(lietas 13.-15.lapa)*.

Ar VID ģenerāldirektora vietas izpildītājas 2009.gada 24.novembra lēmumu Nr.22.4/23403 (turpmāk – Lēmums) tika nolemts atstāt negrozītu VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2009.gada 10.septembra lēmumu Nr.1.3/23567 *(lietas 9.-12.lapa)*.

[3] VID ģenerāldirektora vietas izpildītājas Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem:

[3.1] Komandītsabiedrības personiski atbildīgie biedri ir Vācijas pilsonis (nerezidents) *H.B.* un Latvijas uzņēmums sabiedrība ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" (reģ.Nr. */reģistrācijas numurs/*).

Atbilstoši KS „*/Nosaukums/*" 2008.gada pārskatā norādītajam Komandītsabiedrības 2008.gada koriģētais apliekamais ienākums ir Ls 130 763, tajā skaitā, komandītsabiedrības biedra *H.B.* kunga apliekamā ienākuma daļa ir Ls 128 148 apmērā.

[3.2] Pieteicēji norāda, ka *H.B.* kunga ienākumi no komandītsabiedrībā gūtā ienākuma ir pielīdzināmi ienākumiem no saimnieciskās darbības, turklāt *H.B.* kungs ir reģistrējies VID kā saimnieciskās darbības veicējs, līdz ar to uz viņa gūtajiem ienākumiem ir samērīgi un taisnīgi piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta otrajā prim daļā paredzēto IIN 15 % likmi.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (turpmāk saukts – arī IIN likums) 11.panta pirmā prim daļa sniedz saimnieciskās darbības definīciju. Papildus definīcijā minētajam saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, komercaģenta, māklera un individuālā komersanta darbību, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieka un zvejnieka saimniecības) darbību.

Savukārt atbilstoši IIN likuma 11.panta pirmajai daļai 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.

Ņemot vērā to, ka nerezidents *H.B.* kungs ir KS „*/Nosaukums/*" biedrs, komandītsabiedrībai saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nosacījumiem bija pienākums no viņam pienākošās Komandītsabiedrības 2008.gada apliekamā ienākuma daļas ieturēt IIN saskaņa ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta otrajā daļā paredzēto nodokļa likmi 25 % apmērā – kā par pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis.

[4] Nepiekrītot VID ģenerāldirektora vietas izpildītājas pieņemtajam Lēmumam, Pieteicēji to pārsūdzēja, iesniedzot pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikumu Pieteicēji pamato ar turpmāk minētiem argumentiem:

[4.1] Pieteicēji norāda, ka strīds ir par to, ka personas darbība uz sabiedrības līguma pamata ir uzskatāma par saimniecisku darbību un kāda nodokļu likme ir piemērojama fiziskās personas ienākumiem no komandītsabiedrības peļņās sadales. Likums neparedz nekādus speciālus ierobežojumus komandītsabiedrībām vai inženiersabiedrībām, tāpēc Pieteicēji uzskata, ka tām ir piemērojams vispārējs princips par ienākumu no saimnieciskās darbības aplikšanu ar 15% nodokli.

[4.2] Komandītsabiedrība ir personālsabiedrības paveids (Komerclikuma 118.pants). Tā ir personu grupa, kas apvienojusies kopīgās saimnieciskās darbības veikšanai. Pēc savas tiesiskās būtības personālsabiedrība nav juridiskā persona, bet gan sabiedrības līgums. Tāpēc sabiedrības darbība nav atdalāma no tās biedru darbības, tāpēc viņi ir personīgi atbildīgi par personālsabiedrības darbību un paši maksā nodokļus.

[4.3] Saskaņā ar sabiedrības līgumu *H.B.* kungs darbojas kā inženieris. Viņš nav pakārtots neviena norādījumiem un kopā ar otru partneri uzņemas pilnu finanšu risku par savu darbību. Tādējādi sadarbības ietvaros *H.B.* kungs turpina sniegt inženierpakalpojumus kā saimnieciskās darbības veicējs. 2008.gada septembrī *H.B.* kungs ir reģistrējies Valsts ieņēmumu dienestā kā saimnieciskās darbības veicējs.

[4.4] Jāatzīmē, ka likumdevēja mērķis, nosakot 15% likmi ienākumiem no saimnieciskās darbības, bija vienādot nodokļa likmi, kas ir piemērojama uzņēmējdarbībai. Komandītsabiedrība ir ļoti ērta un elastīga komercdarbības forma. Nodokļu likumdošanā nav nekādu pamatu to īpaši atdalīt no citiem komercdarbības formām.

[5] 2010.gada 19.februāra paskaidrojumā Administratīvajai rajona tiesai VID uzturēja Lēmumā minētos argumentus.

[6] Pieteicēju pārstāve tiesas sēdē pieteikumu uzturēja uz pieteikumā minēto argumentu pamata.

Atbildētāja pārstāvis pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un paskaidrojumos tiesai ietvertajiem argumentiem.

**Motīvu daļa**

[7] Tiesa, uzklausot procesa dalībnieku tiesas sēdē sniegtos paskaidrojumus un izvērtējot lietā esošos materiālus, atzīst, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

[8] Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 103.pantā noteikts tiesas pienākums, izskatot administratīvo lietu, pārbaudīt iestādes izdota administratīvā akta tiesiskumu un lietderības apsvērumus iestādes rīcības brīvības ietvaros. Administratīvā akta tiesiskums tiek vērtēts, pārbaudot, vai iestāde, to izdodot, rīkojusies saskaņā ar materiālajām un procesuālajām normām. Lietderības apsvērumi tiek vērtēti, pārbaudot, vai administratīvais akts izdots pamatoti un vai tas pārlieku neierobežo personas intereses, samērojot tās ar sabiedrības interešu aizsardzību.

[9] Saskaņā ar IIN likuma 17. panta $12.^3$ daļu (šeit un turpmāk IIN likuma normas dotas redakcijā, kas bija spēkā 2008. gadā) 3.panta trešās daļas 5.punktā minētajiem ienākumiem, kas ietver personālsabiedrības taksācijas perioda ar nodokli apliekamā ienākuma daļu, kura pienākas personālsabiedrības dalībniekam — nerezidentam, un ieturēto nodokli iemaksā budžetā 15 dienu laikā pēc personālsabiedrības uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijas iesniegšanas saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 22.panta devīto un desmito daļu.

Tiesa konstatē, ka lietā nav strīda par to, ka Komandītsabiedrības biedra *H.B.* kunga 2008. gada apliekamā ienākuma daļa, kas aprēķināta par IIN likuma 3.panta trešās daļas 5.punktā minētajiem ienākumiem ir Ls 128'148. Tāpat lietā nav strīda par to, ka Komandītsabiedrība ir ieturējusi no *H.B.* kungam pienākošās Komandītsabiedrības 2008.gada apliekamā ienākuma daļas IIN 25 % apmērā un veikusi šīs summas iemaksu budžetā.

Lietā ir strīds par to, vai Komandītsabiedrībai bija jāietur no *H.B.* kunga IIN 15% apmērā un vai VID ir pienākums veikt pārmaksātās nodokļu summas atmaksu Komandītsabiedrībai, kā tas tika prasīts Komandītsabiedrības 2009.gada 12.jūnija iesniegumā par tās pārmaksātā IIN Ls 9220,79 apmērā atmaksu *(lietas 26.-27.lapa).*

[10] IIN likuma 15. pants noteic maksājamās IIN likmes. Proti, šī panta otrajā daļā ir noteikts, ka nodokļa likme, kas jāmaksā no gada apliekamā ienākuma, ir 25 procenti. Savukārt šī panta otrajā prim daļā ir noteikts, ka nodokļa likme, ko maksā no saimnieciskās darbības ienākuma, ir 15 procenti.

Lietā faktiski pastāv strīds par to, vai Komandītsabiedrībai bija jāaprēķina un jāatskaita IIN par *H.B.* kunga Komandītsabiedrībā gūtiem ienākumiem, kā par ienākumiem, kas gūti no saimnieciskās darbības. Lietā nav strīds, ka Komandītsabiedrība veic saimniecisku darbību, kuras ietvaros arī *H.B.* kungs veic savu saimniecisko darbību, sniedzot inženiera pakalpojumus. Tāpat lietā nav strīda par to, ka *H.B.* kungs arī kā fiziska persona ir reģistrējies VID kā saimnieciskās darbības veicējs.

Atbilstoši IIN likuma 11.panta pirmās prim daļas nosacījumiem par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, komercaģenta, māklera un individuālā komersanta darbību, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieka un zvejnieka saimniecības) darbību. Savukārt šī likuma 11.panta $1.^2$ daļa noteic, 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 vai arhitekta darbība.

[11] Vadoties no minētā, tiesa var piekrist Pieteicējiem, ka *H.B.* kunga kā inženiera, proti, profesionālas darbības pakalpojumu sniedzēja, ienākumi no saimnieciskās darbības ir apliekami ar IIN 15 % likmi. Tomēr tiesas ieskatā ir jānodala fiziskas personas kā saimnieciskās darbības veicēja darbību no personālsabiedrības, kāda arī ir komandītsabiedrība, darbības. Var piekrist Pieteicējiem, ka faktiski fiziska persona, darbojoties personālsabiedrībā, iespējams veic to pašu darbu, ko būtu darījusi individuāli, bet personālsabiedrība kā veidojums tiek izmantots kā šīs darbības veicinātājs, proti, parasti personālsabiedrībā apvienojas biedri, lai samazinātu darbības nodrošināšanas izdevumus, kā arī izmantotu firmas vārdu un citas Komerclikumā noteiktās priekšrocības. Tomēr tiesa nevar piekrist Pieteicējiem, ka šādā gadījumā personālsabiedrībai ir tiesības automātiski no personālsabiedrības biedra gūtajiem ienākumiem atskaitīt IIN 15% apmērā.

Kā redzams no Komerclikuma 77., 90., 118., 119. pantiem, komandītsabiedrība ir atsevišķs tiesību subjekts, kas kā tāds tiek reģistrēts Komercreģistrā. Arī mantas (ieguldījumu) uzskaite un grāmatvedība, tostarp nodokļu grāmatvedība, šim subjektam tiek veikta atsevišķi. Tāpat no nodokļu likumdošanas, tostarp no IIN likuma, izriet, ka nodokļu atskaitījumus budžetā komandītsabiedrība veic patstāvīgi.

No IIN likuma 3.panta trešās daļas 5.punkta normas, kas noteic, ka ārvalsts nodokļa maksātāja (nerezidenta) ar nodokli apliekamais ienākums ir ienākums no Latvijas Republikā reģistrētas personālsabiedrības, kā arī no IIN likuma 8.panta trešās daļas 3.punkta, kas noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīt ienākumi no personālsabiedrības, sistēmiski izriet, ka likumdevējs ir nošķīris nodokļa maksātāja (tostarp īpaši uzsverot nerezidenta statusu) ar nodokli apliekamos ienākumus no nerezidentu kā fiziskas personas gūtajiem ienākumiem no saimnieciskas darbības. Savukārt no IIN likuma 17.panta $12.^3$ daļas, kas noteic, ka personālsabiedrība aprēķina nodokli no šā likuma 3.panta trešās daļas 5.punktā minētajiem ienākumiem, kas ietver personālsabiedrības taksācijas perioda ar nodokli apliekamā ienākuma daļu, kura pienākas personālsabiedrības dalībniekam — nerezidentam, un ieturēto nodokli iemaksā budžetā, secināms, ka likumdevējs ir gribējis IIN no nerezidentu no personālsabiedrības gūtajiem ienākumiem izdalīt atsevišķā kategorijā, tieši nesaistot tos ar konkrētas fiziskas personas – personālsabiedrības biedra saimniecisku darbību un tiešā veidā nav paredzējis piemērot IIN likumi 15% apmērā. Savukārt, tā kā likumdevējs ienākumiem no personālsabiedrības tieši nav noteicis 15% likumi, tad personālsabiedrībai par sava biedra ienākumiem personālsabiedrībā bija jāaprēķina un jāpārskaita IIN likuma 15. panta otrajā daļā noteiktā vispārējā likme 25% apmērā.

Tādējādi tiesas ieskatā VID pamatoti ir konstatējis, ka Komandītsabiedrībai kā personālsabiedrībai saskaņā ar IIN likuma 17.panta $12^3$. daļas nosacījumiem bija pienākums no *H.B.* kungam pienākošās „*/Nosaukums/*" KS 2008.gada apliekamā ienākuma daļas ieturēt iedzīvotāju ienākuma nodokli saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta otrajā daļā paredzēto nodokļa likmi 25 % apmērā – kā par pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis.

[12] Vienlaikus tiesa piekrīt VID viedoklim, ka, lai gan IIN likuma 30.panta 3.punkts nodokļa maksātājam paredz tiesības pieprasīt VĪD atmaksāt pārmaksāto vai rezumējošā kārtībā kļūdaini samaksāto nodokļa summu, tomēr personai, kura ietur un pārskaita budžetā IIN no fiziskai personai izmaksātā ienākuma kāda ir Komandītsabiedrība, un kura nav uzskatāma par nodokļa maksātāju likuma normu izpratnē, jo IIN maksātājs ir fiziska persona likumā šādas tiesības nav paredzētas.

Tādējādi Komandītsabiedrības pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu ir noraidāms.

Tiesas ieskatā *H.B.* kungs IIN pārmaksu var lūgt atmaksāt kā fiziska persona personīgi, iesniedzot attiecīgā finanšu gada ienākumu deklarāciju un iesniegumu IIN likumā 30.panta 3. un 6. punktā noteiktajā kārtībā. No lietas materiāliem neizriet, ka *H.B.* kungs būtu VID iesniedzis

attiecīgu gada ienākumu deklarāciju, kā arī kā fiziska persona lūdzis atmaksāt pārmaksātās IIN summas, tādējādi arī attiecībā uz pieteicēju – *H.B.* kungu tiesai nav pamata pieņemt spriedumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251. pantu, 289.-291. pantu, tiesa

**nosprieda:**

*H.B.* un komandītsabiedrības „*/Nosaukums/*" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, uzliekot pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt izveidojušos iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu Ls 9222,79 apmērā **noraidīt**.

Tiesas spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā divdesmit dienu laikā no tā sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnesis /paraksts/ Dz.Melbārdis

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas
tiesnesis _____ Dz.Melbārdis
Rīgā, 2011.gada 28.septembrī