



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

SPRIEDUMS

Latvijas Republikas vārdā

Rīgā 2022. gada 7. janvārī

lietā Nr. 2021-06-01

Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētāja Sanita Osipova, tiesneši Aldis Laviņš, Gunārs Kusiņš, Daiga Rezevska, Jānis Neimanis, Artūrs Kučs un Anita Rodiņa,

piedaloties tiesībsargam Jurim Jansonam un tiesībsarga pilnvarotajiem pārstāvjiem Raimondam Koņuševskim un Līgai Leitānei,

institūcijas, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeimas – pilnvarotajiem pārstāvjiem Jānim Priekulim un Janai Salmiņai,

ar tiesas sēdes sekretāri Līvu Miksoni,

pamatojoties uz Latvijas Republikas Satversmes 85. pantu un Satversmes tiesas likuma 16. panta 1. punktu, 17. panta pirmās daļas 8. punktu, kā arī 28. pantu,

Rīgā 2021. gada 25. novembrī, 7. un 8. decembrī tiesas sēdē ar lietas dalībnieku piedalīšanos izskatīja lietu

„Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļas un 11.¹ panta 6.¹ daļas atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105. pantam”.

Konstatējošā daļa

1. Saeima 1993. gada 11. maijā pieņēma likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, kas stājās spēkā 1994. gada 1. janvārī.

Ar 2017. gada 28. jūlija likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” 7. pantu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. pants papildināts ar 3.¹ daļu šādā redakcijā: „Ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi tiek piemēroti apmērā, kas nepārsniedz 80 procentus no fiziskās personas kopējiem saimnieciskās darbības ieņēmumiem.”

Savukārt ar minētā likuma 8. pantu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.¹ pants papildināts ar 6.¹ daļu šādā redakcijā: „Ja maksātājam pēc šajā pantā noteikto korekciju veikšanas ar nodokli apliekamais ienākums ir mazāks par 20 procentiem no saimnieciskās darbības ieņēmumiem, nodokli aprēķina no summas, kas nav mazāka par 20 procentiem no saimnieciskās darbības ieņēmumiem.”

2021. gada 18. martā Saeima ar likuma „Grozījumi Covid-19 infekcijas izplatības seku pārvarēšanas likumā” 1. pantu noteica, ka 2020. un 2021. gadā netiek piemērota likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļa un 11.¹ panta 6.¹ daļa (turpmāk – apstrīdētās normas).

2. Pieteikuma iesniedzējs – tiesībsargs – uzskata, ka apstrīdētās normas neatbilst Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 105. pantam, jo tās paredz fiziskajai personai – saimnieciskās darbības veicējam, kurš ir izvēlējis par ienākumiem no saimnieciskās darbības maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – saimnieciskās darbības veicējs), pienākumu maksāt minēto nodokli arī tad, ja saimnieciskā darbība veikta ar zaudējumiem. Šāds regulējums esot pretrunā ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa ekonomisko būtību un neesot taisnīgs.

Apstrīdētajās normās ietvertais pamattiesību ierobežojums esot noteikts ar likumu, un tam esot legītīms mērķis. Tomēr ierobežojums neatbilstot samērīguma principam.

Ar apstrīdētajās normās noteikto ierobežojumu nevarot sasniegt tā legītīmo mērķi – ēnu ekonomikas ierobežošanu. Tāpat ar šo ierobežojumu netiekot sasniegts mērķis veicināt nodokļu samaksas motivācijas uzlabošanu, jo apstrīdētajās normās noteiktā iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas kārtība esot netaisnīga. Nodokļu tiesību kontekstā esot taisnīgi tas, ka valsts prasa daļu no nodokļu maksātāja patiesi

nopelnītā, nevis no šķietama ienākuma. Pastāvot apstrīdētajās normās noteiktajai kārtībai, iznākot tā – ja saimnieciskās darbības veicēja ienākums ir mazāks par 20 procentiem no ieņēmumiem un saimnieciskās darbības veicējs maksā iedzīvotāju ienākuma nodokli no ieņēmumiem, tad ne tikai tiek zaudēta daļa no attaisnotajiem izdevumiem, bet arī netiek atgūts pamatlīdzekļu nolietojums un veiktās investīcijas uzņēmuma attīstībā. Ar apstrīdētajās normās noteikto ierobežojumu nevarot sasniegt arī mērķi uzlabot nodokļa administrēšanas iespējas. Likumdevējs neesot pamatojis, kā tieši ar šo ierobežojumu tiek uzlabotas iedzīvotāju ienākuma nodokļa administrēšanas iespējas attiecīgajai nodokļa maksātāju grupai. Turklāt, piemērojot apstrīdētās normas, iedzīvotāju ienākuma nodokļa administrēšanas slogs palielinoties, jo esot nepieciešams deklarācijās sniegt detalizētāku informāciju.

Arguments, ka saimnieciskās darbības veicējs var brīvi izvēlēties atbilstošāko saimnieciskās darbības formu un nodokļu maksāšanas režīmu, neesot pamatots, jo iedzīvotāju ienākuma nodokļa režīms neesot aizliegts. Iespēja izvēlēties citu nodokļu režīmu pati par sevi nevarot attaisnot netaisnīgu maksāšanas nosacījumu ieviešanu paša likumdevēja noteiktajā nodokļu maksāšanas režīmā un pamattiesību nesamērīgu ierobežošanu. Arī tas, ka likumā paredzēta atsevišķu izdevumu iekļaušana 100 procentu apmērā, kā arī ierobežojumu nepiemērošana saimnieciskās darbības pirmajā un pēdējā gadā, nenovēršot netaisnību. Efektīvāk iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksu valsts budžetā varot panākt, stiprinot Valsts ieņēmumu dienesta sadarbību ar nodokļa maksātājiem.

Vienīgais labums, ko sabiedrība iegūstot no apstrīdētajās normās ietvertā ierobežojuma, esot īstermiņa budžeta ieņēmumi. Taču ilgtermiņā ar šo ierobežojumu tiek nodarīts ievērojams kaitējums saimnieciskās darbības veicēju interesēm. Proti, ilgtermiņā ieņēmumi budžetā no iedzīvotāju ienākuma nodokļa daļas samazināšoties un sabiedrība kopumā nebūšot ieguvēja, jo ierobežojuma acīmredzamais netaisnīgums nemotivējot saimnieciskās darbības veicējus godprātīgi veidot tiesiskās attiecības ar valsti nodokļu samaksas jomā. Tāpat tas saimnieciskās darbības veicējos un sabiedrībā kopumā radot iespaidu par valsts patvaļu.

Tiesas sēdē tiesībsargs Juris Jansons un viņa pārstāvji Raimonds Koņuševskis un Līga Leitāne atkārtoja pieteikumā minētos argumentus un papildus norādīja: apstrīdētajās normās ietvertais īpašuma tiesību ierobežojums, kas noteikts ar prezumpciju, neatbilst taisnīguma principam un citiem no tā atvasinātiem tiesību principiem. Proti, likumdevējs esot nepamatoti atkāpies no objektīvā neto principa, kas paredz, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekami tikai tie ienākumi, ko veido saimnieciskās darbības ieņēmumu un ar saimnieciskās darbību saistīto izdevumu starpība.

Likumdevēja rīcības brīvību prezumpcijas metožu izmantošanā ierobežojot tiesiskās vienlīdzības princips un īpašuma konfiskācijas aizliegums. Izvēloties tāda veida regulējumu, esot nepieciešami pārliecinoši argumenti par tā pamatotību. Apstrīdētajās normās lietotā prezumpcija esot neprecīza, jo katrai nozarei ienākuma daļa esot atšķirīga salīdzinājumā ar kopējiem ieņēmumiem. Šo situāciju varētu risināt, nosakot atšķirīgu minimālo ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo bāzi atkarībā no nozares.

Tas apstākļi, ka 2018. un 2019. gadā palielinājies gan saimnieciskās darbības veicēju skaits, gan to uzrādītais ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums, neesot saistāms tikai ar apstrīdēto normu pieņemšanu, bet drīzāk gan ar ekonomikas attīstību, proti, jau iepriekš esot novērota tendence, ka šie rādītāji pieaug.

3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima – uzskata, ka apstrīdētās normas atbilst Satversmes 105. pantam.

Apstrīdētās normas esot pieņemtas un izsludinātas Satversmē un Saeimas kārtības rullī noteiktajā kārtībā, tāpat tās esot pietiekami skaidri formulētas un publiski pieejamas. Apstrīdētajās normās ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis esot sabiedrības labklājības aizsardzība, jo tās esot vērstas uz to, lai veicinātu ekonomisko izaugsmi un tautsaimniecības attīstību, mazinātu ēnu ekonomiku, paaugstinātu Valsts ieņēmumu dienesta darbības efektivitāti un palielinātu nodokļu ieņēmumus.

Apstrīdētajās normās noteiktais pamatprincips, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplikamais ienākums nevar būt mazāks par 20 procentiem no saimnieciskās darbības ieņēmumiem, visupirms pašu saimnieciskās darbības veicēju motivējot uz ekonomiski labāk pamatotu saimniecisko darbību un tādējādi veicinot arī vispārējo ekonomisko izaugsmi un tautsaimniecības attīstību. Tāpat ar šajās normās noteikto ierobežojumu tiek mazināta ēnu ekonomika, jo tie saimnieciskās darbības veicēji, kuri iepriekš varēja no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas izvairīties, uzrādot nepamatotus izdevumus vai neuzrādot ieņēmumus pilnā apmērā, turpmāk nevarēsot izvairīties no iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksas adekvātā apmērā. Turklāt ierobežojums veicinot arī to, ka valsts budžetā un pašvaldību budžetos iedzīvotāju ienākuma nodoklis tiek iemaksāts lielākā apmērā, ko valsts un pašvaldības var izmantot dažādu uz sabiedrības labklājības aizsardzību vērstu pasākumu īstenošanai. Visbeidzot, apstrīdētajās normās noteiktā ierobežojuma piemērošanas rezultātā samazināšoties resursi, kas Valsts ieņēmumu dienestam nepieciešami, lai uzraudzītu saimnieciskās darbības veicējus.

Pēc Saeimas ieskata, neesot saudzējošāku līdzekļu, ar kuriem pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķi varētu sasniegt tādā pašā kvalitātē. Valsts ieņēmumu dienestam esot pienākums konsultēt saimnieciskās darbības veicējus par jautājumiem, kas saistīti ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanu. Tāpat Valsts ieņēmumu dienestam arī pēc apstrīdēto normu pieņemšanas esot iespējams sadarboties ar saimnieciskās darbības veicējiem. Ja nebūtu apstrīdēto normu, mazinātos ieņēmumi pašvaldību budžetos un valsts budžetā. Lai sasniegtu tādus rezultātus, kādus iespējams iegūt ar apstrīdētajās normās ietvertu ierobežojumu, Valsts ieņēmumu dienestam būtu nepieciešams individuāli pārbaudīt, vai katrs saimnieciskās darbības veicējs ir pareizi atspoguļojis deklarācijās visus savus ieņēmumus un izdevumus.

Personas attiecībā uz nodokļu maksājumu kārtošānu varot izdarīt izvēli starp dažādiem nodokļu režīmiem, un tām neesot pienākuma izvēlēties tieši iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanu. Apstrīdētās normas salīdzinājumā ar citiem nodokļu režīmiem paredzot mazu apgrozījuma nodokli, turklāt tās nevajagot piemērot

pirmajā, otrajā un pēdējā taksācijas gadā, saimnieciskās darbības izdevumus esot iespējams pārcelt uz nākamajiem taksācijas gadiem kā zaudējumus, saimnieciskās darbības veicējs dažas izdevumu kategorijas varot iekļaut pilnā apmērā, un līdz ar to samazinoties maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmērs.

Tiesas sēdē Saeimas pilnvarotie pārstāvji Jānis Priekulis un Jana Salmiņa norādīja, ka ekonomikas zinātnē tādu metožu kopumu, ka nodokļu bāze netiek noteikta vienīgi uz pašu nodokļu maksātāju sniegto datu pamata, bet citos veidos, apzīmējot ar tādu jēdzienu kā prezumptīvā nodokļa uzlikšana jeb prezumpcijas metode. Proti, saskaņā ar šo metodi nodokļu bāze tiek noteikta, balstoties uz valsts pieņemtu prezumpciju. Apstrīdēto normu gadījumā minimālā nodokļa bāze esot paredzēta, balstoties uz nodokļu maksātāja ieņēmumiem, citiem vārdiem, minimālā nodokļa bāze esot noteikti procenti no ieņēmumiem.

Nosakot to, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir maksājams vismaz no 20 procentiem ieņēmumu, esot ņemta vērā citstarp vidējā saimnieciskās darbības veicēju rentabilitāte, kas no 2015. gada līdz 2017. gadam bijusi vismaz 26 procentu apmērā. Statistikas dati liecinot, ka nav tādu nozaru, kurās saimnieciskās darbības veicējiem nebūtu iespējams gūt peļņu.

Ja likumdevējs noteiktu tādu regulējumu, kas pieļautu to, ka saimnieciskās darbības veicējs var atspēkot apstrīdētajās normās ietverto prezumpciju, piemēram, pierādot, ka visi viņa deklarētie izdevumi ir attiecināmi uz saimniecisko darbību, pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis netiktu sasniegts līdzvērtīgā kvalitātē. Šāds izņēmums mazinātu apstrīdētajās normās ietvertā ierobežojuma efektivitāti, jo pārbaudīt, vai visi izdevumi patiesi ir attiecināmi uz saimniecisko darbību, esot iespējams tikai individuālā kārtā.

Tāpat Saeimas pilnvarotais pārstāvis Jānis Priekulis tiesas sēdē norādīja, ka neesot iespējams veikt pētījumu par ēnu ekonomikas apjomu tieši saimnieciskās darbības veicēju vidū.

4. Pieaicinātā persona – Finanšu ministrija – pievienojas Saeimas atbildes rakstā norādītajiem argumentiem un uzskata, ka apstrīdētās normas atbilst Satversmes 105. pantam.

Apstrīdētās normas esot ieviestas, pamatojoties uz vairāku gadu gaitā veikto izpēti un analīzi par saimnieciskās darbības veicējiem, kuri ir reģistrējušies kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji. Kopējā situācija valstī esot analizēta un ticis secināts, ka liela daļa saimnieciskās darbības veicēju ilgstoši strādā ar zaudējumiem vai minimālu peļņu. Tāpat ticis secināts, ka lielai daļai saimnieciskās darbības veicēju ienākumi ir daudz lielāki, nekā tiek norādīts, un tie izvairās no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas.

Izprotot apstrīdētajās normās noteiktā ierobežojuma iespējamu negatīvu ietekmi uz noteiktu nodokļu maksātāju daļu, likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” esot paredzēti arī dažādi saudzējoši elementi, kuru mērķis ir nodrošināt pamatotu saimnieciskās darbības izdevumu atskaitīšanu, kā arī samazināt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu no saimnieciskās darbības. Piemēram, esot paredzēts atsevišķus ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus iekļaut saimnieciskās darbības izdevumos pilnā apmērā, nosakot, ka nodokļa maksātāja saimnieciskās darbības zaudējumi ir sedzami hronoloģiskā secībā no nākamo triju taksācijas gadu saimnieciskās darbības apliekamā ienākuma. Tāpat esot paredzēts, ka saimnieciskās darbības izdevumu ierobežojums neskar pirmos divus saimnieciskās darbības gadus, kā arī to gadu, kurā tiek izbeigta saimnieciskā darbība. Turklāt katram saimnieciskās darbības veicējam, ņemot vērā saimnieciskās darbības veidu, ienākumu sastāvu un apmēru, nodarbināto skaitu, saimnieciskās darbības intensitāti, esot tiesības izvēlēties sev atbilstošāko nodokļu maksāšanas režīmu, proti, maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no saimnieciskās darbības ienākumiem vispārējā kārtībā, reģistrēties kā mikrouzņēmumu nodokļa maksātājam vai, izvēloties attiecīgu saimnieciskās darbības formu, maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli.

Tiesas sēdē Finanšu ministrijas pilnvarotā pārstāve Astra Kaļāne papildus norādīja, ka apstrīdētajās normās noteiktā ierobežojuma piemērotību tā leģitīmā mērķa sasniegšanai pierādot tas, ka saimnieciskās darbības veicēji 2018. un 2019. gadā ir uzrādījuši būtisku ieņēmumu pieaugumu un zaudējumu samazināšanos. Šādu pieaugumu varot nodrošināt tikai politiski lēmumi, nevis ekonomiskās vides attīstība. Apstrīdētajās normās noteiktais ierobežojums citstarp

veicinot to, ka savu darbību turpina tādi saimnieciskās darbības veicēji, kas ir konkurētspējīgi un spēj veikt sociālās apdrošināšanas iemaksas par sevi.

5. Pieaicinātās personas – Valsts ieņēmumu dienesta – pilnvarotais pārstāvis Uldis Rūbežnīks tiesas sēdē norādīja, ka šobrīd Valsts ieņēmumu dienests nodokļu administrēšanas procesā ļoti aktīvi izmanto risku analīzi, kas ļauj identificēt riskantos nodokļu maksātājus un uzlabot nodokļu administrēšanas pasākumu kvalitāti. Salīdzinot datus, piemēram, par 2017. gadu un 2019. gadu attiecībā uz tiem saimnieciskās darbības veicējiem, kuri šīs analīzes rezultātā ir identificēti kā riskanti, esot redzams, ka to skaits samazinās. Laika periodā no 2015. gada līdz 2020. gadam esot apmēram četri procenti tādu nodokļu maksātāju, kuri norāda tikai zaudējumus.

Pēc gada ienākumu deklarāciju saņemšanas tās visas tiek elektroniski apstrādātas un attiecībā uz tām tiek veikta risku analīze. Risku analīze esot sistēmas pārbaude, un, ja tiek konstatēti riski, tad ar attiecīgajām deklarācijām tiek veikts padziļināts darbs. Risku analīze neaprobežojoties tikai ar saimnieciskās darbības ienākumu un izdevumu pārbaudi, bet aptverot arī citu faktoru pārbaudi, piemēram, neuzrādītos ienākumus, neatbilstību kontu apgrozījumiem, darījumu partneru deklarētajiem dokumentiem un iesniegtajiem paziņojumiem.

Risku analīze esot vērsta uz Valsts ieņēmumu dienesta efektivitātes veicināšanu tādā veidā, lai būtu iespējams precīzāk identificēt problemātiskos nodokļu maksātājus, sakārtot noteiktos algoritmos un iegūt nepieciešamo papildu informāciju. Jo vairāk tādu saimnieciskās darbības veicēju, kuri tiek identificēti kā riskanti, jo vairāk resursu nākoties patērēt darbam ar tiem.

Apstrīdētās normas nemainot to, ka Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības veikt nodokļu maksātājiem auditus, tomēr tās ļaujot šo auditu skaitu samazināt. Nodokļu audits esot komplicēts process gan Valsts ieņēmumu dienestam, gan arī pašam nodokļu maksātājam, jo radot lielu slogu. Piemēram, 2018. gadā vidēji vienas fiziskās personas audits esot ildzis 24 dienas un tā izmaksas sasniegušas aptuveni trīs tūkstošus *euro*. Ja Valsts ieņēmumu dienestam būtu jāveic audits

visiem konstatētajiem riskantajiem nodokļu maksātājiem attiecībā tikai uz nedeklarēto saimnieciskās darbības ienākumu, tad 2021. gadā tam būtu nepieciešami apmēram 38 miljoni *euro* un apmēram tūkstotis auditoru. Šādas administratīvas darbības prasītu milzīgus nodokļu administrācijas resursus.

Audītu skaits saimnieciskās darbības veicējiem samazinoties tāpēc, ka Valsts ieņēmumu dienests esot mainījis attieksmi pret nodokļu maksātājiem. Proti, vispirms tiekot veiktas konsultācijas un iegūta informācija un tikai pēc tam, ja nepieciešams, veiktas padziļinātas pārbaudes.

6. Pieaicinātā persona – individuālais komersants **Andris Sirmulis** – tiesas sēdē skaidroja apstrīdētajās normās ietvertā ierobežojuma ietekmi uz savu saimniecisko darbību.

Andris Sirmulis 2008. gadā esot nodibinājis individuālo komersantu „ILEKSS PLUS”, lai veiktu saimniecisko darbību pasažieru pārvadājumu jomā. Periodā, kad ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā bāze tika noteikta, pamatojoties uz apstrīdētajām normām, viņš saimniecisko darbību veicis ar zaudējumiem, jo iepriekš esot izdarījis nozīmīgus ieguldījumus saimnieciskās darbības attīstībā. Tāpēc viņš esot bijis spiests iedzīvotāju ienākuma nodokli maksāt no saviem līdzekļiem.

Apstrīdētās normas neesot piemērotas tam, lai mazinātu ēnu ekonomiku. Īsā laikā neesot iespējams mainīt saimnieciskās darbības veidu un nodokļu maksāšanas režīmu, jo tam nepieciešami lieli finanšu līdzekļi. Tāpat, lai mainītu saimnieciskās darbības veidu, pārejot uz sabiedrību ar ierobežotu atbildību, vispirms esot jālikvidē individuālais komersants. Tomēr šāda kārtība neļaujot ņemt vērā individuālā komersanta saimnieciskās darbības vēsturi un saimnieciskās darbības rādītājus, kuriem esot būtiska nozīme, piedaloties publisko iepirkumu konkursos. Proti, viens no iepirkuma nolikumos noteiktajiem kritērijiem esot vismaz triju gadu pieredze konkrētā jomā. Minēto apsvērumu dēļ Andris Sirmulis esot nodibinājis vairākas sabiedrības ar ierobežotu atbildību, lai laika gaitā varētu mainīt saimnieciskās darbības veidu.

Apstrīdētajās normās ietvertā ierobežojuma dēļ Andrim Sirmulim neesot bijis iespējams palielināt algas saviem darbiniekiem, veikt ieguldījumus saimnieciskajā darbībā un līdz ar to esot samazinājusies viņa spēja konkurēt iepirkumu konkursos. Šis ierobežojums samazinot viņa iespējas konkurēt ar sabiedrībām ar ierobežotu atbildību, jo tām esot labvēlīgāks nodokļu regulējums. Zaudējumu pārņemšana uz nākamajiem taksācijas gadiem neatrisinot apstrīdēto normu radīto problēmu, jo šie zaudējumi krājoties un tos neesot iespējams kompensēt. Tāda situācija, ka saimnieciskās darbības veicējs ilgstoši strādā ar zaudējumiem, varot būt saistīta ar ieguldījumiem attīstībā, piemēram, pamatlīdzekļu iegādi. Noteiktā nodokļu regulējuma dēļ saimnieciskās darbības veicējs esot spiests domāt par to, kā nopelnīt naudu nodokļu samaksai, nevis sava uzņēmuma attīstībai un darbinieku labklājībai. Andris Sirmulis norādījis, ka 2018. gadā esot strādājis ar zaudējumiem, bet 2019. gadā būtu bijusi peļņa, taču komerciālā rentabilitāte nepārsniegtu 20 procentus. Apstrīdētajās normās paredzētā kārtība ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā ienākuma noteikšanai neesot bijusi pietiekami skaidra.

7. Pieaicinātā persona – Tieslietu ministrija – uzskata, ka apstrīdētās normas neatbilst Satversmes 105. pantam.

Pēc Tieslietu ministrijas ieskata, ar apstrīdētajās normās noteikto ierobežojumu neesot iespējams sasniegt tā mērķi – ēnu ekonomikas mazināšana –, jo šā ierobežojuma radītā nodokļu sloga dēļ saimnieciskās darbības veicēji, tieši otrādi, varētu būt motivēti slēpt patieso ienākumu. Tāpat neesot samērīgi ierobežot saimnieciskās darbības veicēju tiesības, lai atvieglotu Valsts ieņēmumu dienesta darbu. Ierobežojums neatbilstot samērīguma principam, jo saimnieciskās darbības veicējiem varot nākties maksāt nodokļus arī tādā situācijā, kad ienākumi nav gūti.

Tiesas sēdē Tieslietu ministrijas pilnvarotās personas Sanita Armagana un Iveta Brīnuma papildus norādīja: lai arī nodokļu tiesību jomā likumdevējam ir plaša rīcības brīvība, tomēr, pieņemot personai nelabvēlīgāku regulējumu, to vajagot sevišķi pamatot. Statistikas dati rādot, ka daudzi saimnieciskās darbības veicēji ilgstoši strādā ar mazu ienākumu, taču tas liecinot par pārkāpumiem grāmatvedības

kārtošanā un primāri būtu jārisina tieši šis jautājums. Tikai četri procenti saimnieciskās darbības veicēju saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta sniegto informāciju esot uzskatāmi par riskantiem, un tieši attiecībā uz šiem saimnieciskās darbības veicējiem būtu jārod risinājums. Pretējā gadījumā godprātīgajiem nodokļu maksātājiem varot tikt uzlikts nesamērīgs nodokļu slogs. Tā kā apstrīdētās normas tiek piemērotas saimnieciskās darbības veicējiem, tiem nodokļu nomaksai trūkstošos līdzekļus nākoties segt ar citiem ienākumiem, piemēram, ienākumiem no algota darba vai īpašuma. Lai gan likumdevējs pieņēmis citas normas, kuru mērķis ir mazināt ar apstrīdētajās normās ietvertu ierobežojumu radītās nelabvēlīgās sekas, tās tomēr nemazinot ar šo ierobežojumu radīto netaisnīgumu.

8. Pieaicinātā persona – Rīgas Tehniskās universitātes asociētais profesors Dr. oec. Māris Jurušs – uzskata, ka apstrīdētās normas ir pilnveidojamas, ievērojot samērīguma un nodokļu neitralitātes principus.

Izstrādāt un pieņemt regulējumu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanu ienākumiem no saimnieciskās darbības – tas esot sarežģīts uzdevums, jo attiecoties uz fizisko personu darbību, kas faktiski varot saplūst ar personisko darbību. Piemēram, saimnieciskā darbība varot tikt reģistrēta un veikta attiecīgās personas dzīvesvietā. Tātad personai šajā ziņā esot pietiekami plašas iespējas saimnieciskās darbības veikšanai paredzētos līdzekļus izmantot arī individuālajām vajadzībām.

Tāda pieeja, ka nodokli piemēro daļai no ieņēmumiem, pastāvot arī citos nodokļu regulējumos un esot vispāratzīta. Piemēram, ar mikrouzņēmumu nodokli tiekot aplikts mikrouzņēmuma taksācijas perioda apgrozījums. Arī šajā gadījumā tas esot izskaidrojams ar nodokļa piemērošanas vienkāršošanu un ierobežojuma racionalitāti, proti, ar to, lai nebūtu jātērē lieli resursi nodokļa piemērošanā gan pašam nodokļu maksātājam, gan nodokļu administrācijai nodokļu maksātāju kontrolē.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta pirmā daļa nosakot vispārīgu kārtību, kādā tiek aprēķināti fiziskās personas ienākumi no saimnieciskās darbības, proti, tie esot šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto

izdevumu starpība. Lai gan likumdevējs noteicis samērīgu ierobežojumu, lai valsts gūtu labumu no nodokļa piemērošanas un nebūtu jātērē lieli resursi katra nodokļa maksātāja pārbaudei, tomēr būtu izvērtējamas arī alternatīvas. Piemēram, likumdevējs esot varējis noteikt izņēmumu no apstrīdētajās normās noteiktā ierobežojuma tādā gadījumā, ja saimnieciskās darbības veicējs pierāda, ka izdevumi izmantoti pilnībā tikai un vienīgi saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Nodokļu neitralitātes princips pēc būtības paredzot: ja saimnieciskās darbības veicējs pierāda, ka iegādātās preces vai saņemtie pakalpojumi izmantoti vienīgi saimnieciskajai darbībai, tam būtu jāatļauj iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanā ņemt vērā saimnieciskās darbības izdevumus pilnībā, proti, pārcelt tos uz galapatērētāju – pakalpojuma saņēmēju vai preču pircēju, no kura nodokļa maksātājs gūst saimnieciskās darbības ienākumus. Pretējā gadījumā saimnieciskās darbības veicējam pašam esot jāsedz šādas izmaksas, lai gan tās nav viņa privātās izmaksas.

Tiesas sēdē *Dr. oec. Māris Jurušs* norādīja, ka apstrīdētajās normās noteiktajam ierobežojumam esot arī regulējoša funkcija, jo tas ietekmējot nodokļu maksātāju rīcību. Nodokļu saistības pašas par sevi nestimulējot nodokļu maksātāju vēlmi tās pildīt, tāpat jebkurš nodokļa maksājums, tostarp ierobežojumi izdevumu atskaitīšanai, varot radīt ēnu ekonomikas pieauguma riskus. Vajagot ņemt vērā, ka regulējums, kas ļauj atskaitīt dažu veidu izdevumus pilnā apmērā, var šo tendenci ierobežot. Ar nodokli apliekamās bāzes noteikšana uz prezumpcijas pamata neesot jāpielāgo katrai nozarei, jo tad nodokļu administrēšana kļūtu sarežģītāka un tā būtu iejaukšanās nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības veida izvēlē. *Dr. oec. Māris Jurušs* uzskata, ka nodokļu administrēšanas slogs pēc apstrīdēto normu pieņemšanas nav būtiski mainījies. Attiecībā uz alternatīviem līdzekļiem, ar kuriem varētu sasniegt apstrīdētajās normās ietvertā ierobežojuma mērķi, *Dr. oec. Māris Jurušs* norādīja, ka varot tikt paredzēts izņēmums, kas ļautu saimnieciskās darbības izdevumus atskaitīt pilnā apmērā, ņemot vērā visas iespējas, ko sniedz informācijas tehnoloģijas.

9. Pieaicinātā persona – Dr. oec. Alberts Auziņš – uzskata, ka apstrīdētās normas nav atbilstošas Satversmes 105. pantam, jo tās esot ekonomiski netaisnīgas.

Iedzīvotāju ienākuma nodoklis pēc savas būtības un nosaukuma esot ienākuma nodoklis, un tā tas bijis noteikts kopš likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” pieņemšanas. Īstenojot nodokļu reformu, iedzīvotāju ienākuma nodoklis esot daļēji pārveidots par apgrozījuma nodokli, turklāt šīs izmaiņas attiecoties uz vispārējo nodokļu maksāšanas režīmu. Ar apstrīdētajām normām esot noteikts pārāk augsts minimālās peļņas līmenis, jo 20 procentu komerciālā rentabilitāte esot uzskatāma par retu izņēmumu ne tikai Latvijā, bet gandrīz visā pasaulē. Pat ja vidējā komerciālā rentabilitāte saimnieciskās darbības veicēju vidū būtu 26 procenti, nāktos ņemt vērā, ka vairumā gadījumu pastāv simetriska izkliede ap vidējo vērtību. Tas nozīmējot, ka aptuveni 50 procentiem saimnieciskās darbības veicēju vidējā komerciālā rentabilitāte ir zemāka par 26 procentiem un daļai – zemāka par 20 procentiem. Komerciālā rentabilitāte esot ļoti atšķirīga dažādās nozarēs, jo atšķiroties aktīva aprīte, kapitāla struktūra un pastāvot arī citas objektīvas atšķirības.

Likumdevēja paredzētie saudzējošie elementi, kuru mērķis ir nodrošināt reālu saimnieciskās darbības izdevumu atskaitīšanu, kā arī samazināt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu no saimnieciskās darbības, nemainot apstrīdētajās normās noteiktā ierobežojuma būtību. Tiem saimnieciskās darbības veicējiem, kuri strādā nozarē ar 10 procentu komerciālo rentabilitāti, zaudējumu pārvešana uz nākamajiem taksācijas gadiem neko nepalīdzēsot atrisināt. Tāpat arī apstrīdēto normu nepiemērošana pirmajā, otrajā un pēdējā darbības gadā saimnieciskās darbības veicējiem ar zemu rentabilitāti ilgtermiņā nedošot nekādu ieguvumu.

Svarīgs apstāklis esot tas, ka apstrīdētās normas attiecas uz pilnas atbildības saimnieciskās darbības formām – uz individuālajiem komersantiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām un fiziskajām personām. Apstrīdētajās normās noteiktā ierobežojuma dēļ pilnas atbildības saimnieciskās darbības formas nevarot konkurēt ar ierobežotas atbildības saimnieciskās darbības formām un faktiski tikt izspiestas no daudzām nozarēm. Piemēram, vairumtirdzniecībā uzcenojumi ļoti

bieži esot zemāki par 20 procentiem, tas nozīmējot, ka preču iepirkšanas izmaksas, uz kurām attiecas 80 procentu ierobežojums, veido vairāk nekā 80 procentus no saimnieciskās darbības ieņēmuma. Līdz ar to, pastāvot vienādiem vispārējiem ekonomiskajiem nosacījumiem, saimnieciskās darbības veicējam, kurš saskaņā ar likumu ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs, būšot ievērojami augstāks ienākuma nodokļa slogs nekā sabiedrībai ar ierobežotu atbildību, kura ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja. Turklāt situāciju vēl nevienlīdzīgāku padarot tas apstākļi, ka kopš 2017. gada nodokļu reformas uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji ienākuma nodokli maksā tikai par sadalīto peļņu, bet iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji ienākuma nodokli maksā neatkarīgi no peļņas sadales.

Citās valstīs vispārpieņemta prakse nodokļu politikā esot tāda, ka pilnas atbildības saimnieciskās darbības formām tiek noteikti zemāki nodokļi nekā ierobežotas atbildības saimnieciskās darbības formām, jo pilnas atbildības subjekti radot mazākus riskus tautsaimniecībai un trešajām personām un uzņemoties pilnu atbildību par savām saistībām.

Neesot pamata apgalvot, ka apstrīdētajās normās noteiktais ierobežojums tiešām palīdzēs risināt ēnu ekonomikas un nodokļu nepilnīgas samaksas problēmu. Ēnu ekonomikā daudz vairāk iesaistoties tieši sabiedrības ar ierobežotu atbildību – uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājas. Prezumpciju izmantošana nodokļu tiesībās ļaujot vienkāršot nodokļu samaksas administrēšanu. Savukārt prezumpciju pielāgošana katrai nozarei nodokļu administrēšanu padarīšot sarežģītāku.

Neesot pamatots arī Saeimas atbildes rakstā minētais, ka gadījumā, ja saimnieciskās darbības veicējam nav piemērots iedzīvotāju ienākuma nodokļa režīms, viņam esot iespēja izvēlēties kādu citu nodokļu režīmu. Vairumā gadījumu, piemēram, individuālajam komersantam neesot iespējams kļūt par uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju. Lai kļūtu par uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju, esot nepieciešams likvidēt individuālo komersantu un dibināt, piemēram, sabiedrību ar ierobežotu atbildību.

10. Pieaicinātā persona – biedrība „Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija” – uzskata, ka apstrīdētās normas neatbilst Satversmes 105. pantam, jo

tajās paredzētais ierobežojums neesot pamatots ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem, neesot samērīgs, kā arī neatbilstot vispārējiem tiesību principiem.

Esot pamatoti uzskatīt, ka, tulkojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas sistēmiski, ar šo nodokli ir apliekams fiziskās personas gūtais ienākums, proti, ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Savukārt apstrīdētās normas paredzot pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli pat tad, ja saimnieciskā darbība tiek veikta ar zaudējumiem.

Mērķis mazināt ēnu ekonomiku varot tikt sasniegts arī ar citiem, personas tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem, piemēram, kontrolējot riskantos saimnieciskās darbības veicējus vai – kā tas noteikts Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā – atliekot nodokļu nomaksu. Apstrīdētajās normās ietvertais ierobežojums nevis veicinot vispārējo ekonomisko izaugsmi un tautsaimniecības attīstību, bet gan atturot saimnieciskās darbības veicējus no konkrētā saimnieciskās darbības veida izvēlēšanās vai turpināšanas. Neesot izslēgts, ka daļa saimnieciskās darbības veicēju, nonākot tādā situācijā, kad ir spiesti maksāt nodokli, lai gan nav guvuši ienākumu, izvēlēsies turpināt darbību nelegāli un tādējādi vēl vairāk palielināsies ēnu ekonomikas īpatsvars.

Saimnieciskās darbības veicējiem bez jebkāda aprēķinos un teorijā balstīta pamatojuma tiekot uzlikts pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli, pieņemot, ka tie strādā ar 20 procentu komerciālo rentabilitāti, lai gan tā vairākas reizes pārsniedzot vidējo rentabilitāti Latvijas tautsaimniecībā. Šāds regulējums ierobežojot arī saimnieciskās darbības veicēju iespējas veikt investīcijas saimnieciskās darbības attīstīšanai.

Izveidojot šādu nodokļa režīmu, valsts esot faktiski ieviesusi neatspēkojamu prezumpciju, ka vismaz 20 procenti no visiem saimnieciskās darbības veicēju izdevumiem nav attiecināmi uz to saimniecisko darbību. Lai arī kopumā noteiktu prezumpciju ieviešana varot padarīt nodokļu administrēšanu vienkāršāku gan valstij, gan nodokļu maksātājam, šādas prezumpcijas nedrīkstētu būt neatspēkojamas, īpaši ņemot vērā statistikas datus par rentabilitāti dažādās nozarēs. Saimnieciskās darbības veicējiem vajadzētu būt nodrošinātai iespējai maksāt nodokļus vienkāršākā veidā atbilstoši likumā iestrādātajai prezumpcijai, saglabājot

arī iespēju ar atbilstošu pierādījumu palīdzību apliecināt to, ka visi uzskaitītie izdevumi ir attiecināmi uz personas veikto saimniecisko darbību un atskaitāmi nodokļu vajadzībām.

Neesot pieļaujams arī tas, ka personai, lai tā izvairītos no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas tādā gadījumā, ja tā strādā ar zaudējumiem, ir jāizvēlas cits saimnieciskās darbības veids vai vispār jāizbeidz saimnieciskā darbība. Valsts ar nodokļu tiesību normu palīdzību saimnieciskās darbības veicējus nostādot tādā stāvoklī, ka tie nevar konkurēt, piemēram, ar uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem.

Biedrības „Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija” pilnvarotā pārstāve *Mg. iur.* Sandija Novicka tiesas sēdē norādīja, ka apstrīdēto normu pamatā esošā prezumpcijas metode gan palīdzot vienkāršot nodokļu administrēšanu, taču nerisīnot problēmu, kas saistīta ar patieso ieņēmumu neuzrādīšanu un nepamatotu izdevumu iekļaušanu. Tāpat prezumpcijas metodes pamatā liktā komerciālā rentabilitāte neesot precīzs rādītājs, jo katrai nozarei tas esot atšķirīgs. Tomēr, katrai nozarei nosakot atbilstošu komerciālās rentabilitātes rādītāju, regulējums kļūtu pārāk sarežģīts. Tas, ka daļa saimnieciskās darbības veicēju ilgstoši strādā ar zaudējumiem, varot būt izskaidrojams arī ar neregulāru saimniecisko darbību.

Mg. iur. Sandija Novicka pauda viedokli, ka iespēja pārcelt zaudējumus uz trim nākamajiem taksācijas gadiem neesot pietiekams mehānisms apstrīdēto normu netaisnīguma mazināšanai, jo tiem saimnieciskās darbības veicējiem, kuriem rentabilitāte ir zema, vienmēr būšot lieli zaudējumi. Apstrīdēto normu nepiemērošana pirmajos divos un pēdējā taksācijas gadā esot derīga tikai tādiem saimnieciskās darbības veicējiem, kuri neplāno saimniecisko darbību turpināt ilgstoši. Ar apstrīdētajām normām esot ieviests apgrozījuma nodoklis, un tās kopumā neesot pietiekami skaidras. Apstrīdētajās normās ietvertajam ierobežojumam esot tikai fiskāla funkcija, bet ne iecerētā regulējošā funkcija, jo pēc būtības saimnieciskās darbības veicēji tiekot motivēti mainīt nodokļu režīmu vai vispār izbeigt savu saimniecisko darbību.

11. Pieaicinātā persona – Mg. iur. Jānis Taukačs – tiesas sēdē norādīja, ka valsts un sabiedrības interešu perspektīvā esot nepieciešams veicināt to, lai saimnieciskās darbības veicēji pēc iespējas attīstītos un kļūtu par lielajiem nodokļu maksātājiem. Tādēļ šādi saimnieciskās darbības veicējiem noteikti izdevumu atskaitīšanas ierobežojumi esot neloģiski un neizdevīgi no valstisko mērķu viedokļa.

Tiesību doktrīnā esot norādīts, ka ienākums tradicionāli ir jāuzskata par labāko mērauklu, pēc kuras nosakāma personu spēja samaksāt nodokli. Minētais secinājums izrietot no tādiem principiem, ka nodokļiem jābūt taisnīgiem un nodokļu slogam jābūt samērīgam ar nodokļu maksātāju spēju nodokļus samaksāt. No tā varot secināt, ka ir prettiesiski likt maksāt nodokli personai, kura to nav spējīga samaksāt. Apstrīdētās normas paredzot tādu situāciju, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis jāmaksā cilvēkam, kurš to nespēj samaksāt, jo, piemēram, ilgstoši strādā ar zaudējumiem. Tāpat visiem pamatnoteikumiem par nodokļu piemērošanu personu ienākumam no saimnieciskās darbības vajagot būt salīdzināmiem ar uzņēmumu izdevumu atskaitīšanas principiem, proti, visiem izdevumiem jābūt atskaitāmiem, ja tie veikti, lai gūtu ieņēmumus. Varot būt pieļaujami arī izņēmumi no šiem principiem. Piemēram, izdevumu atskaitīšanu varētu ierobežot tad, ja korekti un precīzi noteikt atskaitāmo izdevumu apmēru ir grūti, jo šiem izdevumiem piemīt personīgo, izklaides vai luksusa tēriņu pazīmes. Tāpat varot būt pieļaujami pamatlīdzekļu un nodokļu politikas motivēti izdevumu atskaitīšanas ierobežojumi. Tomēr esot jāņem vērā, ka pēdējais minētais izņēmums ir attiecināms, lai sodītu un disciplinētu nodokļu maksātājus, piemēram, kā soda nauda vai nelegālu maksājumu atskaitīšanas aizliegums.

Visticamāk, likumdevējs ar apstrīdētajām normām esot vēlējis atrisināt situāciju, kad ir sarežģīti izsekot tam, vai saimnieciskās darbības veicēji nav nepamatoti palielinājuši savus izdevumus. Taču, cenšoties ierobežot tādas saimnieciskās darbības veicējus, kuri varētu censties ieģrāmatot kādus personīgus, izklaides vai luksusa tēriņus kā saimnieciskās darbības izdevumus, esot nepamatoti ierobežoti tie saimnieciskās darbības veicēji, par kuriem nav šaubu, ka to izdevumi ir nepieciešami saimnieciskajai darbībai un tiem nav personīgo izdevumu pazīmes.

Prezumptīvā nodokļa piemērošanas jēga esot citāda, nekā to norāda Saeima, proti, prezumpcijas princips esot attiecināms uz pašnoteiktu nodokļa bāzi faktisko ieņēmumu vietā tad, ja faktiskie ieņēmumi nemaz nav precīzi konstatējami. Šo principu piemērojot ieņēmumiem no kapitāla vai no darbaspēka, nevis saimnieciskās darbības ieņēmumiem. Piemēram, prezumpciju esot iespējams piemērot, aprēķinot ieņēmumus no nekustamā īpašuma. Šādā gadījumā par pamatu aprēķinam tiek ņemta vidējā nomas maksa, kas iegūta atbilstoši attiecīgā īpašuma kadastrālajai vērtībai. Izskatāmajā lietā gan ieņēmumi, gan izdevumi esot zināmi, tāpēc jautājums esot par to, vai saimnieciskās darbības izdevumu atskaitīšanu drīkst vai nedrīkst ierobežot.

Uzņēmējdarbība tiek veikta nolūkā gūt peļņu, un tādā gadījumā, ja saimnieciskās darbības veicējs, piemēram, ilgstoši strādā ar zaudējumiem, tas varot būt par pamatu tam, ka nodokļu administrācija veic pārbaudi. Vajagot identificēt tieši šādus nodokļu maksātājus, nevis noteikt visiem saimnieciskās darbības veicējiem prezumpciju par ienākumu.

Ciktāl runa ir par zaudējumu pārnesanu uz nākamajiem gadiem, *Mg. iur.* Jānis Taukačs norādīja, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis tiek maksāts jau tajā gadā, kad ir zaudējumi, bet būtu jāļauj attīstīties arī tādām saimnieciskās darbības veicējam. Arī pēc trim gadiem, strādājot ar zaudējumiem, 20 procenti no pirmā gada izdevumiem būšot neatgriezeniski zuduši.

12. Pieaicinātā persona – *Mg. iur.* Jūlija Sauša – uzskata, ka apstrīdētās normas neatbilst Satversmes 105. pantam.

Ar apstrīdētajām normām noteiktais pamattiesību ierobežojums neesot piemērots leģitīmā mērķa sasniegšanai, un šo mērķi esot iespējams sasniegt ar citiem, indivīda pamattiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem.

Valsts ieņēmumu dienesta – finanšu ministra pārraudzībā esošas tiešās pārvaldes iestādes – rīcībā gan administratīvi tiesiskā, gan krimināltiesiskā jomā esot pietiekami daudz juridisko instrumentu, lai efektīvi veiktu nodokļu administrēšanas pasākumus vai citus nepieciešamos pasākumus nodokļu administrēšanas vai nodokļu nomaksas kontroles jomā. Apstrīdētajās normās

noteiktais ierobežojums nerisina jautājumus par ēnu ekonomiku vai izvairīšanos no nodokļu nomaksas, jo tas esot netaisnīgs.

Attiecībā uz potenciālajām diskusijām saistībā ar mikrouzņēmumu nodokli un konkrēto lietu likumdevējs esot skaidri noteicis, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir ienākuma nodoklis. Tas izriet gan no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nosaukuma, gan no šā likuma uzbūves un tajā ietvertajām tiesību normām. Ja saimnieciskās darbības veicējs ir izvēlējis iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas režīmu, tad atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” mērķim un jēgai tam vajagot būt iespējai maksāt minēto nodokli par gūtajiem ienākumiem, nevis par taksācijas perioda apgrozījumu, kā tas ir mikrouzņēmumu nodokļa gadījumā vai uzņēmumu ienākuma nodokļa gadījumā, kad šo nodokli aprēķina no Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā definētās apliekamās bāzes. Ja saimnieciskās darbības veicējs strādā ar zaudējumiem, tad šāda situācija neatbilstot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” būtībai. Savukārt visi pārējie gadījumi, kad personas ļaunprātīgi izvairās no nodokļu maksāšanas, esot regulējami citādā kārtībā. Turklāt esot jāņem vērā, ka Latvijā gan ir vismaz 15 nodokļu veidu, bet fiziskajām personām, veicot saimniecisko darbību, iespējas izvēlēties sev piemērotāko nodokļu maksāšanas režīmu tomēr ir ierobežotas un klasisks, sakārtots iedzīvotāju ienākuma nodokļa režīms tām būtu vispiemērotākais.

Tiesas sēdē *Mg. iur.* Jūlija Sauša, atsaucoties uz Finanšu ministrijas pilnvarotās pārstāves teikto, ka apstrīdētās normas esot pieņemtas arī tāpēc, lai rastu veselības nozarei nepieciešamos līdzekļus, papildus norādīja, ka valsts budžeta ieņēmumi nevar būt par attaisnojumu pamattiesību ierobežošanai. Esot jāņem vērā, ka patentmaksas un mikrouzņēmumu nodokļa maksāšanas režīms, sākot ar 2021. gada 1. jūliju, pamazām tiek likvidēts. Tas arī varot būt iemesls, kura dēļ daudzas personas turpina reģistrēties saimnieciskās darbības veicēja statusā un maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli. Apstrīdēto normu pamatā esošā prezumpcija pēc būtības esot pieņēmums, ka nodokļu maksātājs ir negodprātīgs, un apstrīdētās normas ļaujot izvairīties no šīs problēmas risināšanas. Tajās ietvertais ierobežojums esot netaisnīgs, taču, ja tas tiktu pielāgots atsevišķām nozarēm, nodokļa administrēšana kļūtu pārāk sarežģīta.

Secinājumu daļa

13. Tiesībsargs apstrīd likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļu un 11.¹ panta 6.¹ daļu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļa noteic, ka ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi tiek piemēroti apmērā, kas nepārsniedz 80 procentus no fiziskās personas kopējiem saimnieciskās darbības ieņēmumiem. Šī norma attiecas uz tiem saimnieciskās darbības veicējiem, kuri kārto grāmatvedību vienkāršajā ieraksta sistēmā. Tādējādi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļa, ierobežojot ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus līdz 80 procentiem no ieņēmumiem, noteic, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekama vismaz 20 procentus liela ieņēmumu daļa.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.¹ panta 6.¹ daļa nosaka: ja maksātājam pēc šajā pantā noteikto korekciju veikšanas ar nodokli apliekamais ienākums ir mazāks par 20 procentiem no saimnieciskās darbības ieņēmumiem, nodokli aprēķina no summas, kas nav mazāka par 20 procentiem no saimnieciskās darbības ieņēmumiem. Šī norma attiecas uz saimnieciskās darbības veicējiem, kuri kārto grāmatvedību divkāršā ieraksta sistēmā. Tādējādi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.¹ panta 6.¹ daļa nenosaka izdevumu ierobežojumu, bet paredz to, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir maksājams no 20 procentu ieņēmumu daļas.

Gan likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļa, gan 11.¹ panta 6.¹ daļa attiecas uz kārtību, kādā nosaka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu saimnieciskās darbības veicējiem. Tā kā abas apstrīdētās normas paredz, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums ir vismaz 20 procenti no saimnieciskās darbības ieņēmumiem, Satversmes tiesa tās vērtēs vienlaikus.

14. Satversmes 105. pants nosaka: „Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu. Īpašuma piespiedu atsavināšana sabiedrības

vajadzībām pieļaujama tikai izņēmuma gadījumos uz atsevišķa likuma pamata pret taisnīgu atlīdzību.”

Izskatāmā lieta neattiecas uz īpašuma piespiedu atsavināšanu sabiedrības vajadzībām, kas ir izvērtējama atbilstoši Satversmes 105. panta ceturtajam teikumam, tāpēc Satversmes tiesa vērtēs apstrīdēto normu atbilstību Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.

Satversmes 105. pants paredz gan īpašuma tiesību netraucētu īstenošanu, gan arī valsts iespēju sabiedrības interesēs ierobežot šīs tiesības. Minētais pants, no vienas puses, ietver valsts pienākumu nodrošināt īpašuma tiesību aizsardzību, taču, no otras puses, dod valstij arī tiesības noteiktā apjomā un kārtībā iejaukties īpašuma tiesību izmantošanā. Ar „tiesībām uz īpašumu” Satversmes 105. panta izpratnē saprotamas visas mantiska rakstura tiesības, kuras tiesīgā persona var izlietot par labu sev un ar kurām tā var rīkoties pēc savas gribas. Arī personas naudas līdzekļi ir tiesību uz īpašumu objekts (*sk. Satversmes tiesas 2020. gada 28. septembra sprieduma lietā Nr. 2019-37-0103 15.2. punktu*). Tādējādi saimnieciskās darbības veicēja mantas aizsardzība ietilpst Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos nostiprināto tiesību uz īpašumu tvērumā.

Ņemot vērā to, ka nodokļa maksāšanas pienākums personai vienmēr nozīmē tiesību uz īpašumu ierobežojumu, taču apstrīdētās normas pašas par sevi nenosaka pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli, Satversmes tiesai jāpārbauda, vai un kā apstrīdētās normas ierobežo Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos ietvertās tiesības uz īpašumu.

Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir definēts kā nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, bet ienākums – kā saimnieciskās darbības ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība (*sk. likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1. panta 3. punktu un 3. panta otro daļu*). Tāpat jāņem vērā, ka atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 15. panta otrajai daļai no ienākuma apmēra ir atkarīga piemērotā iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme. Proti, lai noteiktu maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli, ir nosakāms saimnieciskās darbības veicēja ienākums.

Tāda saimnieciskās darbības veicēja ienākums, kurš kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, tiek aprēķināts kā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība (*sk. likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta pirmo daļu*). Savukārt tāda saimnieciskās darbības veicēja ienākums, kurš kārtu grāmatvedību divkāršā ieraksta sistēmā, aprēķināms, koriģējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.¹ pantā noteiktajā kārtībā ieņēmumu un izdevumu pārskatā uzrādīto ieņēmumu un izdevumu starpību (*sk. likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.¹ panta pirmo daļu*).

Tādējādi vispārēji likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” ir veidots, balstoties uz nodokļu maksātāja spēju samaksāt nodokli. Proti, iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmērs ir atkarīgs no reālā ienākuma, lai finansiālais slogs, ko rada nodokļa maksāšanas pienākums, būtu samērīgs. Nodokļu samaksas spēja ienākuma nodokļa gadījumā tiek vērtēta arī atbilstoši objektīvā neto principam, kas paredz: lai noteiktu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu, ir jābūt iespējai atskaitīt ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus.

Nodokļu samaksas spēja un tās konkretizācijas elements ienākuma nodokļa gadījumā – objektīvā neto princips – izriet no taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības principiem, proti, likumdevējam ir jānodrošina, lai nodokļu maksātāji ar vienādām spējām tiktu vienādi aplikti ar nodokļiem, un nodokļu slogam jābūt samērīgam ar nodokļu maksātāja ienākumiem (*sal. sk., piemēram: Englisch J. Ability to Pay in European Tax Law. Pieejams: www.ssrn.com; sk. arī Vācijas Federālās konstitucionālās tiesas 2008. gada 9. decembra sprieduma lietā Nr. 2 BvL 1/07 1.–91. rindkopu*).

Apstrīdētās normas paredz izņēmumu no vispārējās kārtības, jo noteic, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums ir vismaz 20 procenti no saimnieciskās darbības ieņēmumiem. Proti, ja izdevumi ir lielāki par 80 procentiem no ieņēmumiem, tos nevar iekļaut saimnieciskās darbības izdevumos pilnā apmērā. Tādējādi apstrīdētās normas, kas paredz kārtību, kādā tiek noteikts ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums, ietiecas objektīvā neto principa tvērumā,

jo pieļauj tādu situāciju, ka nodoklis ir maksājams arī tad, ja ienākums reāli nav gūts, bet ir tikai prezumēts.

Satversmes tiesa secina, ka apstrīdētās normas ir daļa no tiesiskā regulējuma, kas paredz iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu. Tās ierobežo saimnieciskās darbības veicēja tiesības uz īpašumu, jo nosaka minimālo ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu un tādējādi arī ietekmē maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmēru.

Tātad apstrīdētās normas rada personai Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos ietvertu pamattiesību ierobežojumu.

15. Lai izvērtētu Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos ietvertu pamattiesību ierobežojuma satversmību, jānoskaidro:

1) vai pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu;

2) vai šim ierobežojumam ir leģitīms mērķis;

3) vai šis ierobežojums ir samērīgs ar tā leģitīmo mērķi (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2021. gada 6. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2020-31-01 14. punktu*).

16. Izvērtējot to, vai pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar likumu, Satversmes tiesai jāpārbauda:

1) vai likums ir pieņemts, ievērojot normatīvajos aktos paredzēto kārtību;

2) vai likums ir izsludināts un publiski pieejams atbilstoši normatīvo aktu prasībām;

3) vai likums ir pietiekami skaidri formulēts, lai persona varētu izprast no tā izrietošo tiesību un pienākumu saturu un paredzēt tā piemērošanas sekas (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2018. gada 6. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-21-01 15. punktu*).

Pamattiesību ierobežojumam jābūt noteiktam tādā likumdošanas procesā, kas atbilst labas likumdošanas principam (*sk. Satversmes tiesas 2021. gada 6. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2020-31-01 15. punktu*).

Saskaņā ar labas likumdošanas principu likumdevējam citstarp jāizvērtē likumprojektā paredzēto tiesību normu atbilstība augstāka juridiska spēka tiesību normām, tostarp Satversmei, starptautiskajām un Eiropas Savienības tiesību normām, un jāsaskaņo likumprojektā ietvertās un tiesību sistēmā jau pastāvošās tiesību normas atbilstoši racionāla likumdevēja principam. Tāpat paredzētais tiesiskais regulējums, ja tas nepieciešams, ir pienācīgi jāpamato ar izskaidrojošiem pētījumiem. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka tikai būtiski procedūras pārkāpumi ir pamats tam, lai atzītu, ka pieņemtajam aktam nav juridiska spēka (*sk. Satversmes tiesas 1998. gada 13. jūlija sprieduma lietā Nr. 03-04(98) secinājumu daļas 3. punktu un 2019. gada 6. marta sprieduma lietā Nr. 2018-11-01 18.1. un 18.5. punktu*).

16.1. Pēc tiesībsarga ieskata, apstrīdētajās normās noteiktā tiesību uz īpašumu ierobežojuma neatbilstība labas likumdošanas principam izpaužas tādējādi, ka likumdevējs nav ņēmis vērā Saeimas Juridiskā biroja ierosinājumu izvērtēt apstrīdēto normu samērīgumu un vairāku deputātu iebildumus sakarā ar apstrīdēto normu satversmību. Turklāt apstrīdēto normu nepieciešamība neesot pamatota ar atbilstošiem pētījumiem un argumenti par rentabilitāti, kas ietekmējuši šo normu pieņemšanu, esot izteikti tikai tiesas sēdes laikā (*sk. 2021. gada 8. decembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 5. sēj. 9.–15. lp. un 25.–26. lp.*).

No lietas materiāliem izriet, ka par likumprojekta Nr. 977/Lp12 „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” virzību atbildīga bija Saeimas Budžeta un finanšu (nodokļu) komisija. Saeimas Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas 2017. gada 26. jūlija sēdē pirms likumprojekta izskatīšanas otrajā lasījumā priekšlikumi par apstrīdēto normu izslēgšanu vai grozīšanu tika apspriesti, taču netika atbalstīti (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 89.–90. lp.*). Saeimā, izskatot likumprojektu otrajā, galīgajā lasījumā, notika debates, kurās piedalījās vairāki deputāti. Apstrīdētās normas tika pieņemtas redakcijā, kāda bija paredzēta jau Ministru kabineta iesniegtajā likumprojektā Nr. 977/Lp12 „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” (*sk. Saeimas 2017. gada 28. jūlija sēdes stenogrammu. Pieejama: <https://www.saeima.lv>*).

Satversmes tiesa gūst apstiprinājumu tam, ka likumdevējs ir vērtējis apstrīdētajās normās ietverto tiesību uz īpašumu ierobežojumu. Tas vien, ka likumdevējs nav ņēmis vērā paustos iebildumus un sniegtos priekšlikumus, nevar būt par pamatu tam, lai atzītu, ka labas likumdošanas princips nav ievērots (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2015. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2014-11-0103 18.1. punktu*). Tādējādi attiecībā uz tiesībsarga argumentu, ka neesot ņemts vērā Saeimas Juridiskā biroja ierosinājums vērtēt apstrīdēto normu samērīgumu un vairāku deputātu iebildumi sakarā ar apstrīdēto normu satversmību, atzīstams, ka labas likumdošanas princips nav pārkāpts.

Savukārt tiesībsarga apsvērumi par to, ka apstrīdēto normu izstrādes un pieņemšanas laikā nav veikta pienācīga priekšizpēte, kā arī par to, ka rentabilitātes apsvērumi ir izteikti tikai tiesas sēdes laikā, ir saistīti ar viņa iebildumiem, ka pamattiesību ierobežojums nav piemērots legītīmā mērķa sasniegšanai, jo nav pamatots ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem. Tādēļ šos argumentus Satversmes tiesa pārbaudīs, vērtējot to, vai apstrīdētajās normās ietvertais pamattiesību ierobežojums atbilst samērīguma principam.

16.2. Lietas dalībnieki nav izteikuši iebildumus sakarā ar apstrīdēto normu izsludināšanas kārtību, un arī Satversmes tiesai nerodas šaubas par to, ka apstrīdētās normas ir izsludinātas Satversmē un Saeimas kārtības rullī noteiktajā kārtībā, kā arī ir pieejamas atbilstoši normatīvo aktu prasībām. Proti, apstrīdētajās normās ietvertais tiesību uz īpašumu ierobežojums ir noteikts ar Saeimā 2017. gada 28. jūlijā pieņemto likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””. Valsts prezidents 2017. gada 8. augustā izsludināja likumu oficiālajā laikrakstā „Latvijas Vēstnesis”, Nr. 156.

16.3. Attiecībā uz apstrīdēto normu skaidrību gan tiesībsargs, gan biedrības „Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija” pilnvarotā pārstāve *Mg. iur.* Sandija Novicka tiesas sēdē norādīja, ka apstrīdētās normas nav pietiekami skaidri formulētas, jo tās paredzot apgrozījuma nodokli, kas neatbilstot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” būtībai (*sk. 2021. gada 7. decembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 4. sēj. 134.–136. lp.*). Arī *Dr. oec.* Alberts Auziņš norādīja, ka labas likumdošanas principam neatbilstot tas, ka likumā, kas nosaka

nodokli no ienākuma, iekļauts apgrozījuma nodoklis (*sk. 2021. gada 7. decembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 4. sēj. 132. lp.*).

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka tiesību normai, kas ierobežo personas pamattiesības, jābūt gan saprotamai, gan paredzamai. Proti, tiesību normai jābūt formulētai pietiekami precīzi un skaidri. Normai jābūt formulētai tā, lai ļautu personām skaidri paredzēt noteikumu piemērošanas jomu un nozīmi (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2011. gada 30. marta sprieduma lietā Nr. 2010-60-01 15.2. punktu*).

No apstrīdētajām normām saimnieciskās darbības veicējs var izsecināt kārtību, kādā nosakāms ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums. Proti, apstrīdētās normas paredz izņēmumu no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. pantā noteiktās vispārējās kārtības, atbilstoši kurai iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir maksājams no reāla ienākuma, un noteic, ka saimnieciskās darbības veicējam ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums ir vismaz 20 procenti no ieņēmumiem. Tikai gadījumos, kad saimnieciskās darbības izdevumi pārsniedz saimnieciskās darbības ieņēmumus, iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir maksājams no 20 procentu ieņēmumu daļas jeb apgrozījuma. Satversmes tiesa secina, ka apstrīdētās normas ir saistītas ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu, taču pašas par sevi nenosaka apgrozījuma nodokli. Tādējādi persona var izprast no apstrīdētajām normām izrietošo tiesību un pienākumu saturu un paredzēt šo normu piemērošanas sekas.

Ievērojot iepriekš minēto, Satversmes tiesa secina, ka apstrīdētās normas ir pieņemtas, ievērojot normatīvajos aktos paredzēto kārtību, un to pieņemšanas procesā nav konstatējami būtiski likumdošanas procedūras pārkāpumi.

Līdz ar to apstrīdētajās normās ietvertais pamattiesību ierobežojums ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu.

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

uzrādīt un pamatot pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķi visupirms ir institūcijai, kas izdevusi apstrīdēto aktu, konkrētajā gadījumā – Saeimai (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2020. gada 12. februāra sprieduma lietā Nr. 2019-05-01 20. punktu*).

Saeimas pilnvarotais pārstāvis Jānis Priekulis tiesas sēdē norādīja, ka apstrīdētajās normās ietvertais tiesību uz īpašumu ierobežojums ir noteikts, pamatojoties uz prezumpcijas metodi. Proti, likumdevējs esot paredzējis minimālo nodokļa bāzi, balstoties uz nodokļu maksātāja ieņēmumiem. Ierobežojumam esot gan fiskāla funkcija – gūt lielākus ieņēmumus no iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas –, gan regulējoša funkcija – veicināt ekonomisko izaugsmi un tautsaimniecības attīstību, mazināt ēnu ekonomiku un paaugstināt Valsts ieņēmumu dienesta darbības efektivitāti. Līdz ar to apstrīdētajās normās ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis esot sabiedrības labklājības aizsardzība (*sk. 2021. gada 25. novembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 4. sēj. 16.–17. lp.*). To pēc būtības neapšaubā arī tiesībsargs un visas lietā pieaicinātās personas.

17.1. Prezumptīvā taksācija jeb prezumpcijas metode paredz netiešu rādītāju izmantošanu nodokļu maksātāja nodokļu saistību noteikšanā. Prezumpcija jāsaprot kā legāls pieņēmums, ka nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamais ienākums nav mazāks par to, kas tiek prezumēts. Prezumpcijas metodi var lietot attiecībā uz visiem tiem nodokļiem, kas ir balstīti uz grāmatvedības uzskaiti, tostarp arī uz iedzīvotāju ienākuma nodokli. Viena no prezumpcijas metodēm ir tāda, ka ar nodokli apliekamais ienākums tiek noteikts ne mazāks par kādu specifisku procentuālu daļu no nodokļa maksātāja ieņēmumiem (*sk.: Thuronyi V. Presumptive Taxation. Pieejams: www.elibrary.imf.org*).

Apstrīdētajās normās ir noteikts, ka saimnieciskās darbības veicēja ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums ir vismaz 20 procenti no ieņēmumiem. Tādējādi var secināt, ka apstrīdētajās normās ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums ir noteikts kā prezumpcija. Šāda prezumpcijas piemērošana ir atkāpšanās no objektīvā neto principa, kas paredz, ka

ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekams tikai nodokļu maksātāja reālais ienākums.

Tā kā objektīvā neto princips izriet no prasības pēc taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības nodokļu tiesību jomā, atkāpšanās no šā principa nevar būt pamatota tikai ar fiskālu ieguvumu valsts budžetā (*sk., piemēram, Vācijas Federālās konstitucionālās tiesas 2008. gada 9. decembra sprieduma lietā Nr. 2 BvL 1/07 1.–91. rindkopu, sal. ar Satversmes tiesas 2018. gada 15. maija sprieduma lietā Nr. 2017-15-01 21.2. punktu*). Tas nozīmē, ka nodokļa fiskālais ieguvums valsts budžetā nevar būt vienīgais pamats tam, lai, atkāpjoties no objektīvā neto principa, ierobežotu personas tiesības uz īpašumu.

17.2. Nodokļi veido valsts budžeta un pašvaldību budžetu ieņēmumus, un tie tiek noteikti, lai nodrošinātu sabiedrības labklājību (*sk. Satversmes tiesas 2018. gada 18. oktobra sprieduma lietā Nr. 2018-04-01 16. punktu*). Arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa pamatfunkcija ir fiskālā funkcija (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 9. punktu*). Apstrīdētajās normās nosakot prezumpciju, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums ir 20 procenti no saimnieciskās darbības ieņēmumiem, tika palielināts arī maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmērs. Vienlaikus apstrīdētajās normās ietvertajam tiesību uz īpašumu ierobežojumam ir arī regulatīvā funkcija, proti, tas ir vērsts uz to, lai samazinātu tādu saimnieciskās darbības veicēju skaitu, kuri nepamatoti palielina izdevumus vai neuzrāda visus ieņēmumus. Tādā veidā Valsts ieņēmumu dienests var ietaupīt resursus, kas nepieciešami gan papildu informācijas iegūšanai un precizēšanai, gan nodokļu auditu un tematisko pārbažu veikšanai. Valsts ieņēmumu dienests var novirzīt savus resursus citu prioritāro mērķu sasniegšanai, tostarp ēnu ekonomikas mazināšanas pasākumiem citās nozarēs. Mērķtiecīgāka un efektīvāka Valsts ieņēmumu dienesta darbība mazina uzņēmēju vēlmi iesaistīties ēnu ekonomikā (*sk.: Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.–2020. gadā. Pieejams: www.sseriga.edu*). Nodokļu maksātāju efektīva uzraudzība nodrošina arī sekmīgu visas tautsaimniecības attīstību. Ņemot vērā minēto, apstrīdētajās normās

noteiktais tiesību uz īpašumu ierobežojums, ietekmējot nodokļu maksātāju rīcību, sekmē sabiedrības labklājību.

Līdz ar to apstrīdētajās normās noteiktajam pamattiesību ierobežojumam ir legītīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība.

18. Konstatējot pamattiesību ierobežojuma legītīmo mērķi, nepieciešams izvērtēt tā atbilstību samērīguma principam. Lai noskaidrotu, vai pamattiesību ierobežojums atbilst samērīguma principam, Satversmes tiesa izvērtē, vai izmantotie līdzekļi ir piemēroti legītīmā mērķa sasniegšanai; vai mērķi nevar sasniegt ar citiem, personas tiesības un likumīgās intereses mazāk ierobežojošiem līdzekļiem; vai labums, ko gūst sabiedrība, ir lielāks par personai nodarītajiem zaudējumiem (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2021. gada 6. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2020-31-01 17. punktu*).

Izskatāmās lietas ietvaros tiek vērtēta no nodokļa maksāšanas pienākuma izrietoša tiesību uz īpašumu ierobežojuma atbilstība Satversmei. Kā to vairākkārt norādījusi Satversmes tiesa, valstij, nosakot un realizējot savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2011. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2010-70-01 9. punktu un 2015. gada 3. jūlija sprieduma lietā Nr. 2014-12-01 18.2. punktu*). Tomēr, pieņemot lēmumus nodokļu jomā, likumdevēja rīcības brīvība ir realizējama tādā veidā, kas atbilst vispārējiem tiesību principiem un citām Satversmes normām, kā arī nodrošina demokrātiskas tiesiskas valsts tiesiskās sistēmas galvenā mērķa – taisnīguma – īstenošanu (*sal. sk. Satversmes tiesas 2020. gada 12. marta sprieduma lietā Nr. 2019-11-01 14. punktu*). Iedzīvotāju ienākuma nodokļa jomā likumdevējam jāņem vērā arī objektīvā neto princips, kas ir tiesiskās vienlīdzības principa konkretizācijas elements (*sal. sk., piemēram, Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 27. punktu un Vācijas Federālās konstitucionālās tiesas 2008. gada 9. decembra sprieduma lietā Nr. 2 BvL 1/07 1.–91. rindkopu*).

Tādējādi likumdevēja pienākums nodokļu jomā ir izveidot tādu taisnīgu nodokļu sistēmu, kas nodrošina tiesiskās vienlīdzības principa un citu vispārējo tiesību principu ievērošanu, tā veicinot nodokļu maksātāju uzticēšanos valstij un

tiesībām un sekmējot valsts ilgtspējīgu attīstību (*sal. sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 26. punktu; sk. arī: OECD 2015 Final Report. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Fundamental Principles of Taxation. Pieejams: www.oecd-ilibrary.org*). Šādas nodokļu politikas īstenošana nodrošina sabiedrības labklājību.

19. Izvērtējot to, vai izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai, Satversmes tiesa pārbauda, vai ar izraudzītajiem līdzekļiem var sasniegt leģitīmo mērķi.

Satversmes tiesa ir secinājusi: lai pārbaudītu, vai nodokļa regulējums ir piemērots tā leģitīmā mērķa sasniegšanai, nodokļa regulējumam jābūt pamatotam ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem (*sk. Satversmes tiesas 2011. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2010-70-01 9. punktu un 2015. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2014-11-0103 24.1. punktu*). Ar šādiem apsvērumiem pamatots nodokļa regulējums demokrātiskā tiesiskā valstī ir tāds, kas ir balstīts uz taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības principiem. Tādēļ Satversmes tiesai jāpārbauda, vai apstrīdētajās normās ietvertais tiesību uz īpašumu ierobežojums ir noteikts uz taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības nodrošināšanu vērstu objektīvu un racionālu apsvērumu pamata.

19.1. Pieteikuma iesniedzējs un atsevišķas pieaicinātās personas ir izteikušas šaubas par to, vai apstrīdētajās normās ietvertais pamattiesību ierobežojums ir piemērots tā leģitīmā mērķa sasniegšanai (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 1.–16. lp., 3. sēj. 35.–38. lp., 39.–45. lp. un 60.–63. lp.*).

Tiesas sēdē Saeimas pilnvarotais pārstāvis Jānis Priekulis norādīja, ka ar apstrīdētajām normām, nosakot minimālo ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu, tiek nodrošināta sabiedrības labklājība. Proti, saimnieciskās darbības veicēji tiekot motivēti uz labāk pamatotu saimniecisko darbību, tāpat vairs nebūšot iespējams izvairīties no iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksas adekvātā apmērā, līdz ar to palielināšoties arī ieņēmumi valsts budžetā un pašvaldību budžetos, kā arī samazināšoties resursi, kas Valsts ieņēmumu dienestam nepieciešami, lai uzraudzītu saimnieciskās darbības veicējus (*sk. 2021. gada*

25. novembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 4. sēj. 17.–20. lp.). Apstrīdēto normu pamatā esot Finanšu ministrijas izdarītie secinājumi, ka liela daļa saimnieciskās darbības veicēju ilgstoši strādā ar zaudējumiem vai minimālu peļņu, kā arī neuzrāda patiesos ieņēmumus (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 41.–42. lp.*).

19.2. Prezumpcijas metodi lieto gan nodokļu aprēķināšanai nepieciešamo objektīvo rādītāju nodrošināšanai, gan nodokļu administrēšanas vienkāršošanai, kā arī lai mazinātu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Prezumpcijas metode var palīdzēt arī nodokļu slogu sadalīt vienlīdzīgāk, ja vispārējā nodokļu aprēķināšanas kārtība nav piemērota nodokļu maksātāju negodprātības dēļ (*sk.: Thuronyi V. Presumptive Taxation. Pieejams: www.elibrary.imf.org*).

Satversmes tiesa secina, ka likumdevējam ir tiesības, nosakot ar nodokli apliekamo bāzi, 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 (*sk.: OECD 2015 Final Report. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Fundamental Principles of Taxation. Pieejams: www.oecd-ilibrary.org*). Tādējādi, lai nodokļu tiesībās būtu ievērots horizontālā taisnīguma princips, likumdevējam ir jāizveido tāds tiesiskais regulējums, kas veicina nodokļu labprātīgu samaksu. Savukārt no vertikālā taisnīguma principa izriet prasība ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplikt reālu ienākumu, kas veidojies kā saimnieciskajā darbībā gūto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība.

19.3. Īstenojot taisnīguma principa horizontālo aspektu nodokļu tiesībās, nepieciešams balstīties uz tādiem rādītājiem, kas patiesi atspoguļo nodokļu maksātāju finansiālo stāvokli, tostarp ieņēmumus.

Tiesību doktrīnā norādīts, ka prezumpcijas metodei, pēc kuras tiek noteikts minimālais ar nodokli apliekamais ienākums, piemīt tāds būtisks trūkums, ka tā pati par sevi neatrisina problēmu ar patieso ieņēmumu neuzrādīšanu. Prezumpcijas

metode ir efektīva tikai tad, ja pamatu, uz kura izdarīta prezumpcija, ir grūti noslēpt. Pretējā gadījumā prezumpcijas metode nepalīdz paaugstināt ieņēmumus no negodprātīgiem nodokļu maksātājiem, bet ietekmē godprātīgos nodokļu maksātājus, kuri neslēpj savus ieņēmumus (*sk.: Thuronyi V. Presumptive Taxation. Pieejams: www.elibrary.imf.org*).

Kā tiesas sēdē paskaidroja Saeimas pilnvarotais pārstāvis Jānis Priekulis, lai novērstu patieso ieņēmumu slēpšanu, likumdevējs ir ieviesis šā mērķa sasniegšanai paredzētus pasākumus. Proti, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. un 11.¹ pantā esot iekļauts nosacījums, ka nodokļu maksātāja taksācijas gada saimnieciskās darbības izdevumus, kas pārsniedz 80 procentus no ieņēmumiem, var segt kā zaudējumus no nākamo triju taksācijas gadu saimnieciskās darbības apliekamā ienākuma. Šāda kārtība mudinot norādīt visus ieņēmumus, jo esot iespējams segt radušos izdevumus triju gadu periodā un izdevumi, kas pārcelti no iepriekšējiem gadiem, samazinot apliekamā ienākuma apmēru taksācijas gadā (*sk. 2021. gada 25. novembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 4. sēj. 20. lp.*).

Saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta sniegtajiem datiem, salīdzinot periodus pirms un pēc apstrīdēto normu pieņemšanas, saimnieciskās darbības veicēju ieņēmumu un ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā ienākuma apjoms ir palielinājies. Piemēram, 2017. gadā kopējo deklarēto ieņēmumu apjoms bija 708, 979 miljoni *euro* un ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums – 177, 890 miljoni *euro*, savukārt 2018. gadā kopējo deklarēto ieņēmumu apjoms bija 812, 000 miljoni *euro* un ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums – 204, 635 miljoni *euro* (*sk. lietas materiālu 3. sēj. 98. lp.*).

Savukārt dati par to saimnieciskās darbības veicēju grupu, kuri strādā ar ienākumu robežās no 0,01 līdz 1000 *euro*, rāda, ka 2015. gadā šādu saimnieciskās darbības veicēju skaits bija 58 446 un to deklarētie ieņēmumi bija 166, 897 miljoni *euro*, 2016. gadā attiecīgie dati bija šādi: 58 205 un 174, 120 miljoni *euro*, 2017. gadā – 56 385 un 180, 243 miljoni *euro*, 2018. gadā – 59 674 un 169, 369 miljoni *euro*, 2019. gadā – 56 638 un 162, 773 miljoni *euro* (*sk. lietas materiālu 3. sēj. 94.–97. lp.*).

Vērtējot šos datus, var secināt, ka pēc apstrīdēto normu pieņemšanas kopumā saimnieciskās darbības veicēji ir deklarējuši lielākus ienākumus, tomēr tie saimnieciskās darbības veicēji, kuri strādā ar ienākumu robežās no 0,01 līdz 1000 *euro* un kuru kopskaits ir relatīvi nemainīgs, deklarē aizvien mazākus ieņēmumus.

Tādējādi apstrīdētajās normās ietvertais tiesību uz īpašumu ierobežojums nav paredzētajā veidā ietekmējis tieši to saimnieciskās darbības veicēju rīcību, kuru dēļ apstrīdētās normas tika pieņemtas. Proti, apstrīdētajās normās noteiktais pamattiesību ierobežojums nav veicinājis to, ka saimnieciskās darbības veicēji, kuri strādā ar ienākumu robežās no 0,01 līdz 1000 *euro*, deklarētu savus ieņēmumus lielākā apmērā.

Saimnieciskās darbības veicēja apliekamā ienākuma apmērs ietekmē arī maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmi, proti, jo lielāks ienākums, jo lielāka ir nodokļa likme. Tas attiecas arī uz tiem saimnieciskās darbības veicējiem, kuru izdevumi ir pārsnieguši ieņēmumus, bet apliekamais ienākums aprēķināts kā 20 procenti no ieņēmumiem. Tādējādi saimnieciskās darbības veicējam ar lieliem ieņēmumiem nodokļu slogs būs augstāks diferencētās iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmes dēļ, proti, ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiks aplikts prezumētais, nevis reālais ienākums. Jo augstāks nodokļu slogs, jo lielāka iespējamība, ka patiesie ieņēmumi tiks slēpti (*sk.: Schneider F. The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? Pieejams: www.iza.org*).

Būtiski ir ņemt vērā, ka apstrīdētās normas, lai arī ir vērstas uz nodokļu ieņēmumu palielināšanu, mazinot iespēju izvairīties no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas, skar arī tādus saimnieciskās darbības veicējus, kuri savas nodokļu saistības pildījuši godprātīgi. Iemesli tam, ka saimnieciskās darbības veicējs strādā ar zaudējumiem, var būt pamatoti ar saimnieciskās darbības attīstības apsvērumiem. Piemēram, Andris Sirmulis tiesas sēdē norādīja, ka viņam 2018. gadā radušies nozīmīgi izdevumi, jo viņš veicis ieguldījumus savā saimnieciskajā darbībā. Apstrīdētajās normās noteiktā tiesību uz īpašumu ierobežojuma dēļ viņš šos izdevumus nav varējis pilnā apmērā attiecināt uz savu saimniecisko darbību un nācies tos pārcelt uz nākamo gadu kā zaudējumus

(sk. 2021. gada 7. decembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 4. sēj. 89.–90. lp.). Savukārt biedrības „Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija” pilnvarotā pārstāve Mg. iur. Sandija Novicka tiesas sēdē vērsa uzmanību uz to, ka iemesls, kāpēc daļa saimnieciskās darbības veicēju ilgstoši strādā ar zaudējumiem, varot būt saistīts arī ar neregulāru saimniecisko darbību (sk. 2021. gada 7. decembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 4. sēj. 137. lp.). Tātad var pastāvēt dažādi apstākļi, kas ir objektīvi un neliecina par to, ka saimnieciskās darbības veicēji būtu negodprātīgi vai to veiktā saimnieciskā darbība būtu neefektīva. Minētais ir nozīmīgi arī tāpēc, ka brīvā tirgus ekonomikas apstākļos privātpersonu īstenotā saimnieciskā darbība ir viens no valsts ekonomikas balstiem. Ja iedzīvotāju ienākuma nodokļa sistēma nav taisnīga pret saimnieciskās darbības veicējiem, var tikt ietekmēta arī valsts ilgtspējīga ekonomiskā attīstība un līdz ar to mazināties iedzīvotāju uzticēšanās tiesībām un nodokļu sistēmai kopumā.

19.4. Taisnīguma principa vertikālais aspekts nodrošina, ka nodokļa maksājums tiek prasīts tikai no tiem, kas ir spējīgi nodokli samaksāt. Atkāpšanās no nodokļu maksāšanas spējas izvērtēšanas, ko prasa taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības principi, parasti tiek uzskatīta par pieļaujamu tikai tad, ja tā ir pietiekami pamatota, vismaz attiecībā uz tādiem nodokļiem, kas savā būtībā ir atkarīgi no tā, vai personas vispār ir guvušas ienākumu (sk.: *Englisch J. Ability to Pay in European Tax Law. Pieejams: www.ssrn.com*).

Nodokļa maksātāja spēja samaksāt nodokli parasti ir ievērota, ja ar nodokli tiek aplikts reāls, nevis tikai paredzams ienākums. Prezumpcijas tiesību aktos ir attaisnojamas, ja patiesās spējas samaksāt nodokli nav iespējams apzināt. Tomēr prezumpcijas ir jāveido tā, lai izvairītos no gadījumiem, kad no nodokļa maksātāja tiek prasīts nepamatoti liels ienākums (*sal. sk.: Crespo C.A.D. The „Ability to Pay” as a Fundamental Right: Rethinking the Foundations of Tax Law. Pieejams: www.biblat.unam.mx*).

Tiesas sēdē Saeimas pilnvarotais pārstāvis Jānis Priekulis norādīja, ka minimālā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplikamā bāze ir noteikta kā 20 procenti no saimnieciskās darbības ieņēmumiem, respektējot arī tos saimnieciskās darbības veicējus, kuru rentabilitāte ir zemāka par vidējo –

26 procentu – rentabilitātes rādītāju saimnieciskās darbības veicēju vidū (sk. 2021. gada 25. novembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 4. sēj. 26.–27. lp.).

19.4.1. Saskaņā ar lietā esošajiem datiem, vērtējot saimnieciskās darbības veicēju ieņēmumu un ienākumu rādītājus visās nozarēs kopumā, var secināt, ka 2015. gadā saimnieciskās darbības veicēju vidējā komerciālā rentabilitāte (peļņas vai zaudējumu procentuālā attiecība pret neto apgrozījumu) bija 26 procenti, bet 2016. un 2017. gadā – 27 procenti (sk. lietas materiālu 3. sēj. 98. lp.).

Tādējādi apstrīdēto normu pamatā ir statistiskajos datos balstīta prezumpcija, ka saimnieciskās darbības veicēju vidējā komerciālā rentabilitāte ir 26 procenti. Tas likumdevējam ļāvis pieņemt, ka, appliekot ar iedzīvotāju ienākuma nodokli 20 procentu ieņēmumu daļu, šī prezumpcija caurmērā būs piemērota visiem saimnieciskās darbības veicējiem. Tiesas sēdē Saeimas pilnvarotais pārstāvis arī norādīja, ka, vērtējot saimnieciskās darbības veicēju darbības rādītājus pa nozarēm, secināts, ka nav tādas nozares, kurā nebūtu iespējams gūt peļņu.

Tiesību doktrīnā, kritizējot apstrīdēto normu izstrādē lietoto prezumpcijas metodi, ir norādīts, ka tai nav korelācijas ar nodokļa maksātāja patieso situāciju, turklāt ieņēmumi un ienākumi būs ļoti atšķirīgi atkarībā no nozares, proti, katrai nozarei ienākuma daļa būs atšķirīga salīdzinājumā ar kopējiem ieņēmumiem. Ja viena un tā pati likme tiks piemērota nodokļa maksātājiem, kuri darbojas dažādās nozarēs, tā būs ļoti neprecīza (sk.: *Thuronyi V. Presumptive Taxation. Pieejams: www.elibrary.imf.org*).

No lietā esošajiem materiāliem var secināt, ka to saimnieciskās darbības veicēju skaits, kuri strādā ar peļņu, un šo saimnieciskās darbības veicēju vidējā rentabilitāte dažādās nozarēs ievērojami atšķiras. Piemēram, 2020. gadā juridisko un grāmatvedības pakalpojumu nozarē no 2819 saimnieciskās darbības veicējiem 2132 strādāja ar peļņu un 223 ar zaudējumiem, šo saimnieciskās darbības veicēju vidējā komerciālā rentabilitāte bija 53 procenti. Augkopības un lopkopības nozarē no 22 262 saimnieciskās darbības veicējiem 13 421 strādāja ar peļņu, bet 2731 – ar zaudējumiem, un šo saimnieciskās darbības veicēju vidējā komerciālā rentabilitāte bija 29 procenti. Mazumtirdzniecības nozarē no 5472 saimnieciskās darbības

veicējiem 1656 strādāja ar peļņu un 914 ar zaudējumiem, un to vidējā komerciālā rentabilitāte bija 11 procenti (*sk. lietas materiālu 3. sēj. 99. lp.*).

Tādējādi rentabilitātes ziņā atšķirības starp nozarēm var būt pat četrkārtas, un tas ļauj secināt, ka apstrīdēto normu pamatā pieņemtā 20 procentu rentabilitāte ir neprecīzs rādītājs un neatspoguļo visu saimnieciskās darbības veicēju spēju samaksāt nodokli.

19.4.2. Lai izvērtētu to, vai nodokļu maksātāji ir savstarpēji salīdzināmi, un tiktu ievērots objektīvā neto princips, svarīgs faktors ir arī apmērs, kādā var atskaitīt ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus.

Mg. iur. Jānis Taukačs tiesas sēdē norādīja, ka visiem izdevumiem jābūt atskaitāmiem, ja tie veikti tādēļ, lai gūtu saimnieciskās darbības ieņēmumus. Šim principam varot būt izņēmumi, piemēram, izdevumu atskaitīšanu varētu ierobežot tādos gadījumos, kad korekti un precīzi noteikt atskaitāmo izdevumu apmēru ir grūti, piemēram, ja šiem izdevumiem piemīt personīgo, izklaides vai luksusa tēriņu pazīmes (*sk. 2021. gada 7. decembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 4. sēj. 146.–147. lp.*).

Apstrīdētās normas, nosakot ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo minimālo bāzi, paredz, ka saimnieciskās darbības veicējs var atskaitīt izdevumus 80 procentu apmērā. Minētais nozīmē arī to, ka izdevumu attiecināmība uz saimniecisko darbību ir atkarīga no to apmēra. Tā, piemēram, ja diviem saimnieciskās darbības veicējiem izdevumi ir vienādi, bet ieņēmumi atšķiras, viens no tiem tāda paša rakstura izdevumus varēs atskaitīt pilnā apmērā, bet otrs – 80 procentu apmērā.

Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotais pārstāvis Uldis Rūbežnīks tiesas sēdē norādīja, ka saimnieciskās darbības veicēju nodokļu audita process ir dārgs un laikietilpīgs un neatsver ieguvumu valsts budžetā, tāpēc Valsts ieņēmumu dienests esot mainījis pieeju fizisko personu nodokļu nenomaksas risku izvērtēšanai un 2018. un 2019. gadā nodokļu administrēšanas darbs ticis koncentrēts uz fiziskajām personām ar augstu ienākuma līmeni (*sk. 2021. gada 25. novembra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 4. sēj. 69.–78. lp.*). Lietā esošie materiāli apliecina, ka, piemēram, 2016. un 2017. gadā to saimnieciskās darbības veicēju skaits, kuriem

risku analīzes sistēmā ir identificēti kritēriji, kas norāda uz to, ka saimnieciskās darbības rezultātā radušies zaudējumi, bija lielāks par desmit tūkstošiem, savukārt pēc apstrīdēto normu pieņemšanas šis skaits ir samazinājies līdz aptuveni astoņiem ar pusi tūkstošiem (*sk. lietas materiālu 3. sēj. 107. lp.*).

Tas nozīmē, ka apstrīdēto normu piemērošanas dēļ daļa saimnieciskās darbības veicēju paliek ārpus risku analīzes tvēruma, kaut arī saglabājas iespēja, ka to norādītie saimnieciskās darbības izdevumi nav pilnībā attiecināmi uz saimniecisko darbību, savukārt tie saimnieciskās darbības veicēji, kuriem visi izdevumi ir pamatoti saistīti ar saimniecisko darbību, tos nevar pilnā apmērā atskaitīt. Ņemot vērā šo apstākli, likumdevējam būtu jāmeklē līdzekļi, kā identificēt tieši negodprātīgos nodokļu maksātājus un radīt tādu nodokļu sistēmu, tostarp stiprinot Valsts ieņēmumu dienesta kapacitāti un iespējas, lai varētu mērķēti identificēt nepamatotu izdevumu deklarēšanu.

Vispār likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” paredz personas spējas maksāt nodokli izvērtēšanu, jo noteic, ka ienākuma nodoklis ir maksājams par fiziskās personas gūto ienākumu. Proti, nodokļa maksātājs ir tiesīgs atskaitīt izdevumus, kas tam radušies, gādājot par to, lai gūtu ieņēmumus, un maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli tikai par reālo ienākumu. Tomēr attiecībā uz visiem saimnieciskās darbības veicējiem ir noteikts izņēmums, kas pieļauj gadījumus, kad saimnieciskās darbības veicējam, kura izdevumi ir lielāki par ieņēmumiem, nākas maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli arī tad, ja faktiski nekāda ienākuma nav.

Saimnieciskās darbības veicēji ir fiziskās personas, kas par savām saistībām atbild ar visu savu mantu. Proti, apstrīdēto normu piemērošanas rezultātā gadījumos, kad saimnieciskās darbības veicēja izdevumi ir lielāki par 80 procentu ierobežojumu vai pat pārsniedz ieņēmumus, tam nodokļu saistību izpildei nepieciešamie līdzekļi būs jārod no citiem ienākumiem vai īpašuma.

Satversmes tiesa, īpaši ņemot vērā to apstākli, ka apstrīdēto normu tvērumā ir fiziskās personas, kuras veic saimniecisko darbību un kuras par savām saistībām ir atbildīgas ar visu savu mantu, uzskata, ka atkāpšanās no nodokļa maksātāja patiesās spējas samaksāt nodokli izvērtēšanas, tostarp atkāpšanās no objektīvā neto principa, nav pamatota.

19.5. Ņemot vērā minēto, apstrīdētajās normās ietvertais tiesību uz īpašumu ierobežojums nav noteikts uz taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības principu nodrošināšanu vērstu objektīvu un racionālu apsvērumu pamata. Konkrētajā gadījumā ar prezumpcijas noteikšanu netiek sasniegts iecerētais mērķis – ietekmēt to saimnieciskās darbības veicēju rīcību, kuri līdz šim izvairījās no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas, un tādējādi arī mazināt ēnu ekonomiku, uzlabot Valsts ieņēmumu dienesta efektivitāti un ar to saistīto visas tautsaimniecības attīstību.

Nav šaubu par to, ka apstrīdētās normas dod ieguldījumu valsts budžetā un pašvaldību budžetos, ļaujot finansēt sabiedrībai nozīmīgus pasākumus. Tomēr likumdevējam, rūpējoties par to, lai valsts budžeta ieņēmumi būtu pietiekami, ir pienākums izstrādāt tādu taisnīgu nodokļu sistēmu, kas vērsta uz tiesiskās vienlīdzības principa un citu vispārējo tiesību principu ievērošanu, tādējādi sekmējot valsts ilgtspējīgu attīstību. Minētais nozīmē arī to, ka ikkatram nodokļu režīmam jābūt saskaņotam ar taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības principiem. Tas vien, ka persona var mainīt savu saimnieciskās darbības veidu un nodokļu maksāšanas režīmu, nevar kalpot par attaisnojumu nepamatotu ierobežojumu noteikšanai.

Apstrīdētās normas nav balstītas uz valsts uzticēšanos saimnieciskās darbības veicējiem, jo tiek prezumēts, ka tie neuzrāda savus ieņēmumus pilnā apmērā vai nepamatoti palielina savus izdevumus. Satversmes tiesa jau ir secinājusi, ka Latvijā nodokļu saistību labprātīgas izpildes līmenis ir zems (*sk. Satversmes tiesas 2021. gada 6. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2020-31-01 22.1.1. punktu*). Jāņem vērā, ka nodokļu maksātāji vairāk sliecas labprātīgi maksāt nodokļus tad, ja ir pārliecināti, ka nodokļu politika ir taisnīga (*sk.: Principles of Good Tax Administration. Pieejams: www.oecd.org; sk. arī: Schneider F. The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? Pieejams: www.iza.org*). Netaisnīgs nodokļu tiesiskais regulējums vēl vairāk mazina nodokļu maksātāju uzticēšanos valstij un tiesībām, tostarp neveicina to, lai personas pildītu savu konstitucionālo pienākumu – maksātu pienācīgā kārtībā noteiktos nodokļus.

Līdz ar to likumdevēja lietotie līdzekļi nav piemēroti apstrīdētajās normās ietvertā tiesību uz īpašumu ierobežojuma leģitīmā mērķa sasniegšanai.

Nolēmumu daļa

Pamatojoties uz Satversmes tiesas likuma 30.–32. pantu, Satversmes tiesa

nosprieda:

Atzīt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļu un 11.¹ panta 6.¹ daļu par neatbilstošu Latvijas Republikas Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums pasludināts Rīgā 2022. gada 7. janvārī.

Spriedums stājas spēkā tā pasludināšanas brīdī.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja

Sanita Osipova