



Latvijas Republikas tiesībsargs

Baznīcas iela 25, Rīga, LV-1010, tālr.: 67686768, fakss: 67244074, e-pasts: tiesibsargs@tiesibsargs.lv, www.tiesibsargs.lv

ATZINUMS pārbaudes lietā Nr. 2019–29–16B Rīgā

2020. gada 17. martā

Nr. 6-6/7

Privātpersonām pēc pievienotā saraksta

**Saeimas
Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijai**
budzeta.komisija@saeima.lv

Finanšu ministrijai
pasts@fm.gov.lv

Informācijai: **Valsts ieņēmumu dienestam**
vid@vid.gov.lv

Par IIN aprēķināšanu saimnieciskās darbības veicējiem

1. Pamatojoties uz vairāku privātpersonu (nodokļu maksātāju) iesniegumiem par saimnieciskās darbības veicēju ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) apliekamā ienākuma noteikšanas kārtību, tiesībsargs ierosināja pārbaudes lietu.

Nodokļu maksātāji – saimnieciskās darbības veicēji IIN maksātāji ir pauduši neapmierinātību par divām likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normām, proti:

- par 11. panta 3.¹ daļas noteikumu, kas paredz: “*Ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi tiek piemēroti apmērā, kas nepārsniedz 80 procentus no fiziskās personas kopējiem saimnieciskās darbības ieņēmumiem*”;

- par 11.¹ panta 6.¹ daļas noteikumu, kas 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.*”

Nodokļu maksātāji neapstrīd pienākumu maksāt IIN, taču tie izsaka iebildumus par minētajās tiesību normas iedibinātās tiesiskās kārtības taisnīgumu un samērīgumu. Nodokļu maksātāji pauž uzskatu, ka šī kārtība ir netaisnīga, jo uzliek pienākumu maksāt IIN no

zaudējumiem. Tā neatbilst šī nodokļa ekonomiskajai būtībai, proti, ka IIN jāmaksā no nopelnītā. Tā aizskar nodokļu maksātāju īpašuma tiesības, uzliekot pienākumu maksāt IIN par to, par ko tas pēc ekonomiskās būtības nav maksājams.

Tiesībsargs, izvērtējot nodokļu maksātāju iebildumus un likumdevēja apsvērumus par minētājām tiesību normām, sniedz šādu atzinumu.

2. IIN ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus. IIN ir jāmaksā arī par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts¹.

Fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība².

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta otrā daļa nosaka, ka ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti:

- 1) ieņēmumi no preču, darbu un pakalpojumu pārdošanas;
- 2) ieņēmumi no īpašuma un telpu iznomāšanas vai izīrēšanas;
- 3) summas, kas saņemtas soda naudas veidā;
- 4) citi saimnieciskās darbības ieņēmumi³.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta otrā daļa nosaka, ka izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti:

- 1) izdevumi par iegādātām izejvielām, materiāliem, pusfabrikātiem, izstrādājumiem, par inventāru, kura vērtība nepārsniedz 1000 *euro*, par precēm, kurināmo un enerģiju;
- 2) izdevumi, kas saistīti ar algotā darbaspēka izmantošanu likumdošanas aktos atļautajos gadījumos;
- 3) komandējumu, reklāmas, kancelejas, pasta, telegrāfa, teleksa, telefaksa, mārketinga un mākslas darbu taksācijas izdevumi;
- 4) pamatlīdzekļu nolietojums (..);
- 5) izdevumi, kas saistīti ar pamatlīdzekļu kārtējo remontu;
- 6) nomas un īres maksa;
- 7) valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par darbiniekiem, kā arī (..) par darbiniekiem iemaksātās dzīvības apdrošināšanas (ar līdzekļu uzkrāšanu) prēmiju summas un iemaksas privātajos pensiju fondos atbilstoši licencētiem pensiju plāniem un dzīvības, veselības un negadījumu apdrošināšanas (bez līdzekļu uzkrāšanas) prēmiju summas;
- 8) obligātās apdrošināšanas prēmiju maksājumi par saimnieciskajā darbībā izmantotiem pamatlīdzekļiem;
- 9) solidaritātes nodoklis par darbiniekiem;
- 10) izdevumi par darbinieku izglītošanu un kvalifikācijas paaugstināšanu;
- 11) citu personu veikto ražošanas rakstura darbu un no citām personām saņemto pakalpojumu izmaksas, izņemot kapitālieguldījumu izmaksas;
- 12) procentu maksa par banku kredīta vai līzinga pakalpojumu izmantošanu, izņemot soda naudas maksājumus;
- 13) maksa par licenci;
- 14) zaudējumi tiesas noteiktajā apmērā, kuri nodarīti līgumpartneriem, neizpildot vai pienācīgi neizpildot savas saistības;
- 15) Latvijas Republikā noteikto nodokļu (izņemot iedzīvotāju ienākuma nodokli un pievienotās vērtības nodokli) un nodevu (izņemot valsts nodevu par prasības pieteikumu tiesā) maksājumi valsts vai pašvaldības budžetā;

¹ Likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", 1. pants, pirmā daļa. <https://likumi.lv/ta/id/56880#p1>

² Likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", 11. pants, pirmā daļa. <https://likumi.lv/ta/id/56880#p11>

³ Likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", 11. pants, otrā daļa. <https://likumi.lv/ta/id/56880#p11>

- 16) meža atjaunošanas izmaksas (..) likumā noteiktā apmērā;
- 18) ar kokmateriālu sagatavošanu un atsavināšanu saistītās izmaksas (..) likumā noteiktā apmērā;
- 19) citi izdevumi, kas saistīti ar saimniecisko darbību un nepieciešami tās nodrošināšanai, saskaņā ar Ministru kabineta noteikumiem.

Līdz 2018. gada 1. janvārim, t.i., līdz nodokļu reformai, likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. pants paredzēja principu, ka IIN maksājams no saimnieciskās darbības ienākuma (peļņas), kas veidojās kā ieņēmumu un likumā noteikto (atļauto) ar saimniecisko darbību saistīto visu izdevumu (100% apmērā) starpība.

Ar 2018. gada 1. janvāri šī kārtība tika izmainīta, paredzot, ka ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi tiek piemēroti apmērā, kas nepārsniedz 80 procentus no fiziskās personas kopējiem saimnieciskās darbības ieņēmumiem⁴.

Līdz ar šīs normas ieviešanu tika mainīts ienākuma noteikšana princips saimnieciskās darbības veicējiem, kas kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā. Attiecīgi tika mainīts arī IIN aprēķināšanas un maksāšanas princips. Proti, ja iepriekš saimniecisko darbības veicējiem izmaksas bija vienādas ar gūtajiem ieņēmumiem (ienākumi 0) vai lielākas par gūtajiem ieņēmumiem (saimnieciskā darbība ar zaudējumiem), tad IIN nebija jāmaksā. Šobrīd šādos gadījumos saimnieciskās darbības veicējam ir pienākums maksāt IIN, aplikot ar attiecīgu IIN likmi saimnieciskās darbības 20 procentu ieņēmumu daļu (nevis peļņu). Citiem vārdiem sakot, šī tiesību norma saimnieciskās darbības veicējiem, kas noteiktu apstākļu dēļ nespēj strādāt ar peļņu, uzliek pienākumu maksāt IIN arī tad, ja nav peļņas. Piemēram, saimnieciskās darbības veicējs 2019. gadā guva saimnieciskās darbības ieņēmumus 10 000 euro apmērā, saimnieciskās darbības izdevumi šai personai bija 10 000 euro. Faktiski gūtie ienākumi ir 0. Taču, tā kā atļautie izdevumi ir tikai 8 000 (80 % no 10 000 = 8000), tad saimnieciskās darbības veicējam, neskatoties uz to, ka faktiskie ienākumi ir 0, tomēr ir jāmaksā IIN no 2 000 euro (10 000 (ieņēmumi) – 8 000 (atļautie izdevumi)). Maksājamais nodoklis 2000 euro x 20% = 400 euro.

Tādu pašu pieeju likumdevējs arī noteica attiecībā uz saimnieciskās darbības veicējiem, kas kārtu grāmatvedību divkāršā ierakstu sistēmā, paredzot - ja maksātājam pēc (likumā) noteikto korekciju veikšanas ar nodokli aplikamais ienākums ir mazāks par 20 procentiem no saimnieciskās darbības ieņēmumiem, nodokli aprēķina no summas, kas nav mazāka par 20 procentiem no saimnieciskās darbības ieņēmumiem⁵.

No minētās tiesību normas izriet, ka IIN saimnieciskās darbības veicējam, kas kārtu grāmatvedību divkāršā ieraksta sistēmā, ne vienmēr ir jāmaksā no ienākuma (peļņas). Ja ienākuma (peļņas) apmērs neatbilst likumdevēja noteiktajiem kritērijiem, tad nodokļu maksātājam ar IIN aplikamā bāze tiek palielināta pēc noteiktas formulas, aprēķinam par pamatu ņemot nevis ieņēmumu un izdevumu starpības rezultātu, t.i., tīro ienākumu (peļņu), bet gan 1/5 daļu (20 %) no saimnieciskās darbības ieņēmumiem, pat ja objektīvi veidojas zaudējumi.

Finanšu ministrija, skaidrojot minēto normu būtību, norādījusi, ka likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.¹ panta 6.¹ daļā noteiktais regulējums ir šī likuma 11. panta 3.¹ daļā noteiktā regulējuma apgriezts modelis, kas neietekmē likumā noteikto ar nodokli aplikamā ienākuma apmēra noteikšanas principu, t.i., viens regulējums nosaka, ka ar nodokli neapliek 80% no saimnieciskās darbības ieņēmumiem, bet otrs regulējums nosaka, ka ar nodokli aplik 20% no saimnieciskās darbības ieņēmumiem.

⁴ Likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", 11. pants, 3.¹ daļa. <https://likumi.lv/ta/id/56880#p11>

⁵ Likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", 11.1. pants, 6.¹ daļa <https://likumi.lv/ta/id/56880#p11.1>

Jānorāda, ka minētās normas atspoguļo izmaiņas tikai pamatprincipā. Likumā ir paredzēti vairāki nosacījumi, kas ietekmē jaunā pamatprincipa piemērošanu. Piemēram, ar saimniecisko darbību saistītajos izdevumos ir atļauts iekļaut pilnā apmērā:

- 1) darba algu un darba devēja valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, tai skaitā solidaritātes nodokli, ko saimnieciskās darbības veicējs maksā par saviem darbiniekiem;
- 2) nekustamā īpašuma nodokli;
- 3) pamatlīdzekļu nolietojumu (..);
- 4) kompensācijas īrniekiem par dzīvojamo telpu atbrīvošanu un īres līguma laušanu sakarā ar dzīvojamās telpas kapitālremontu vai telpu pārbūvi saimnieciskās darbības veikšanai⁶.

Šie nosacījumi atsevišķos gadījumos arī var samazināt apliekamo bāzi, tomēr šie nosacījumi nemaina pamatprincipu – ka IIN būs jāmaksā, ja saimnieciskā darbība objektīvi tiek veikta ar zaudējumiem.

3. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka regulējums, ciktāl tas paredz personai pienākumu maksāt nodokli, ietilpst Satversmes 105. panta pirmā un trešā teikuma tvērumā un vērtējams kā īpašuma tiesību ierobežojums⁷. 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.*” Tas paredz visaptverošu mantiska rakstura tiesību garantiju. 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, tostarp tādas var būt personas ekonomiskās intereses, kas saistītas ar saimnieciskās darbības veikšanu⁸.

Tā kā gadījumos, kad saimnieciskā darbība godprātīgi tiek veikta bez peļņas vai ar zaudējumiem, IIN ir jāmaksā no lielākas palielināta IIN apliekamās bāzes, nekā būtu jāmaksā pēc IIN ekonomiskās būtības, tad saimnieciskās darbības veicējiem veidojas īpašuma atrāvums naudas līdzekļu veidā, kuru tie nevar izlietot pēc saviem ieskatiem. Līdz ar to analizējamās tiesību normas paredz konkrētu īpašuma tiesību ierobežojumu.

Satversmes tiesas judikatūrā ir atzīts, ka valstij, nosakot un realizējot savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība. Valsts rīcības brīvībā ietilpst tiesības izvēlēties, kādas nodokļu likmes un kādām personu kategorijām paredzamas, kā arī tiesības noteikt attiecīgā regulējuma detaļas. Likumdevēja izšķiršanās par to, kāds nodoklis būtu samērīgs un nepieciešams, ir politikas un lietderības jautājums⁹. Valsts noteiktais nodokļa maksāšanas pienākums pats par sevi neaizskar personas pamattiesības. Līdz ar to attiecībā uz kārtību, kādā tiek aprēķināts nodokļu apmērs, konstitucionālās kontroles tvērumā ir šaurāks¹⁰. Nodokļu tiesību jomas specifika nosaka arī konstitucionālās kontroles robežas - no pamattiesību ierobežošanas viedokļa Satversmes tiesa galvenokārt var vērtēt to, vai nodokļa maksājums nav nesamērīgs slogs adresātam un vai nodokļu normatīvais regulējums atbilst vispārējiem tiesību principiem. Nodokļu regulējumam ir jābūt pamatotam ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem¹¹. (..) likumdevēja pienākums nodokļu politikas jomā ir tāda solidāra un taisnīga – uz noteiktiem kritērijiem balstīta – sociālekonomisko atšķirību izlīdzināšanas mehānisma izveide, kas ir vērstas uz valsts ilgtspējīgu attīstību, turklāt ne tikai formālā nozīmē, bet arī nodrošinot šā mehānisma efektīvu funkcionēšanu, kā arī nepieciešamo nodokļu politikas izmaiņu pārdomātu un savlaicīgu ieviešanu. Šādas nodokļu

⁶ Likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", 11. pants, 3.² daļa, <https://likumi.lv/ta/id/56880#p11>

⁷ Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 19. punkts.

⁸ Satversmes tiesas 2019. gada 16. maija sprieduma lietā Nr. 2018-17-03 14. punkts.

⁹ Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 7. un 11. punkts.

¹⁰ Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 13. un 19.1. punktu, Satversmes tiesas 2008. gada 30. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 7. un 11. punkts.

¹¹ Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 24. punkts, Satversmes tiesas 2011. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2010-70-01 9. punkts.

politikas īstenošana nodrošina sabiedrības labklājību. Tādējādi no sociāli atbildīgas valsts principa izriet valsts pienākums īstenot taisnīgu, solidāru, efektīvu un savlaicīgu nodokļu politiku sabiedrības labklājības nodrošināšanai¹².

Tā kā minētā IIN aprēķināšanas kārtība nodokļu maksātājiem, kuri godprātīgi veic saimniecisko darbību un kuriem objektīvi nav peļņas, pēc būtības nozīmē pienākumu maksāt IIN par to, ka saimnieciskā darbība noteiktu apstākļu dēļ nav bijusi veiksmīga, proti, nav bijusi rentabla, ir vērtējams IIN aprēķināšanas kārtība saimnieciskās darbības veicējiem atbilst vispārējiem tiesību principiem un vai šī kārtība samērīgi ierobežo nodokļu maksātāju īpašuma tiesības (vai samērīgi uzliek pienākumu maksāt IIN, ja nav gūta peļņa).

3.1. Ikvienu pamattiesību ierobežojuma pamatā ir jābūt apstākļiem un argumentiem, kādēļ tas vajadzīgs, proti, ierobežojums tiek noteikts svarīgu interešu - leģitīma mērķa - labad¹³. Nosakot pamattiesību ierobežojumus, pienākums uzrādīt un pamatot noteikto ierobežojumu leģitīmo mērķi Satversmes tiesas procesā visupirms ir institūcijai, kas izdevusi apstrīdēto aktu¹⁴.

Analizējot likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 3.¹ daļas un 11.¹ panta 6.¹ daļas regulējumu, konstatējams, ka 2017. gada 27. jūlija likuma "Grozījumi likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"" (ar kuru tika ieviests izdevumu ierobežojums) anotācijā ir sniegts tikai šo izmaiņu apraksts, taču nav definēts to mērķis. Proti, anotācija paskaidro: *"Kārtojot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, saimnieciskās darbības izdevumos pilnā apmērā ir iekļaujami noteiktie atsevišķie (izņēmuma) izdevumu veidi, savukārt pārējie saimnieciskās darbības izdevumi ir iekļaujami izdevumos tādā apmērā, kas kopā ar noteiktajiem atsevišķajiem (izņēmuma) izdevumu veidiem nepārsniedz 80% apmēru no fiziskās personas kopējiem saimnieciskās darbības ieņēmumiem. Tai pat laikā, maksātāja saimnieciskās darbības zaudējumi (negatīvs saimnieciskās darbības ienākums, neņemot vērā saimnieciskās darbības izdevumu ierobežojuma 80% apmēru) ir sedzami hronoloģiskā secībā no nākamo triju taksācijas gadu saimnieciskās darbības apliekamā ienākuma, nepārsniedzot likumā noteikto saimnieciskās darbības izdevumu 80% ierobežojuma apmēru. Savukārt maksātājs, kurš kārto grāmatvedību divkāršā ierakstu sistēmā, pēc likuma 11.¹ pantā noteikto korekciju veikšanas, nodokli aprēķina no summas, kas nav mazāka par 20% no saimnieciskās darbības ieņēmumiem. Maksātājs taksācijas gada saimnieciskās darbības zaudējumus sedz hronoloģiskā secībā no nākamo triju taksācijas gadu saimnieciskās darbības apliekamā ienākuma, kas tiek noteikts, ievērojot saimnieciskās darbības izdevumu ierobežojuma apmēru."*¹⁵

Anotācijā ir atsauce arī uz 2017. gadā apstiprināto Valsts nodokļu politikas pamatnostādņu 2018.-2021. gadam 2.3.1. uzdevumu. Tas paredz sakārtot "mazo" uzņēmumu nodokļu režīmus, t.sk. noteikt ierobežojumu saimnieciskās darbības izdevumiem - līdz 80% no saimnieciskās darbības ieņēmumiem (ierobežojums neattiecas uz darba algu un darba devēja valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām) vai palielināt nodokļu administrēšanas efektivitāti. Turpināt atsevišķi risināt šāda principa piemērošanas iespējas lauksaimniecības nozarē¹⁶. Ielūkojoties Valsts nodokļu politikas pamatnostādņu 2018.-2021. gadam pielikumā "Esošas situācijas apraksts", konstatējams, ka tajā nav tiešas norādes uz šī uzdevuma mērķi nodokļu reformas ietvaros, kā arī tajā nav sniegta tieša un nepārprotama analīze par šo uzdevumu un tā nepieciešamību.

No Valsts nodokļu politikas pamatnostādņēm 2018. - 2021. gadam tikai netieši var secināt, ka saimnieciskās darbības izdevumu ierobežojumu noteikšana, kā arī saimnieciskās

¹² Satversmes tiesas 2017.gada 19.oktobra spriedums lietā Nr. 2016-14-01, 26.punkts.

¹³ Satversmes tiesas 2005.gada 22.decembra sprieduma lietā Nr.2005-19-01 9.punkts.

¹⁴ Satversmes tiesas 2014. gada 13. jūnija sprieduma lietā Nr. 2014-02-01 13. punktu.

¹⁵ <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/FDE50450C2B3A295C225815A0054340B?OpenDocument>

¹⁶ Ministru kabineta 2017. gada 24. maija rīkojums Nr. 245 "Par Valsts nodokļu politikas pamatnostādņēm 2018.–2021. gadam". <https://likumi.lv/ta/id/291013>

darbības veicēju ar IIN apliekamās bāzes noteikšanas principu maiņa ir ieviesta ar mērķi: mazināt ēnu ekonomiku, ierobežot iespējas optimizēt nodokļu maksājumus, uzrādot atšķirīgus ienākumu veidus, un papildināt valsts budžetu ieņēmumus¹⁷.

Jānorāda, ka ne 2017. gada 27. jūlija likuma “Grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācijā, ne Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018.-2021. gadam, ne to pielikums “Esošas situācijas apraksts” nesniedz skaidrojumu, kāpēc un uz kādu apsvērumu pamata šādi mērķi tiek noteikti. Detalizētāku skaidrojumu par likumdevēja mērķiem tiesībsargs guva, tikai īstenojot vairākkārtīgu saraksti ar Finanšu ministriju.

Finanšu ministrija, skaidrojot minēto nomu pieņemšanas mērķi, norādīja, ka, pamatojoties uz Valsts nodokļu politikas pamatnostādņēs 2018.-2021. gadam noteikto, Saeima 2017. gada jūlijā apstiprināja plašu nodokļu reformu, kas spēkā stājās no 2018. gada 1. janvāra (turpmāk – nodokļu reforma), kuras mērķis ir nodrošināt stabilu un prognozējamu nodokļu politiku vismaz līdz 2021.gadam, kas vērsta uz tautsaimniecības izaugsmi un iedzīvotāju labklājības celšanu, t.sk. ienākumu nevienlīdzības mazināšanu, vienlaikus nodrošinot pietiekamus, paredzamus un kvalitatīvus nodokļu ieņēmumus valsts un pašvaldību funkciju finansēšanai, novirzot nodokļu slogu no darbaspēka uz patēriņa, vides un īpašuma nodokļiem.

Finanšu ministrija norādīja, ka, īstenojot nodokļu reformas mērķi un pieņemot attiecīgus likuma grozījumus, vairāku gadu gaitā ir tikuši pētīti un analizēti saimnieciskās darbības veicēji, kuri ir reģistrējušies kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji, ir vērtēta kopējā situācija valstī (saimnieciskās darbības veicēju skaits, dažādība, specifika, ekonomiskie rādītāji), un, ir secināts, ka liela daļa saimnieciskās darbības veicēju ilgstoši strādā ar zaudējumiem vai minimālu peļņu.

Vienlaicīgi analizējot arī valsts budžeta iespējas, sadarbībā ar sociālajiem partneriem, politiskajā līmenī tika panākta vienošanās, ka šāds tiesiskais regulējums ir atbilstošākais pasākums ekonomiskai situācijai valstī.

Līdz ar to, veicot grozījumus likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, t.sk. šī likuma 11.panta 3.¹ daļā un 11.¹panta 6.¹daļā, likumdevēja legitīmais mērķis bija:

- 1) ierobežot ēnu ekonomiku,
- 2) veicināt nodokļu samaksas motivācijas uzlabošanu,
- 3) uzlabot nodokļa administrēšanas iespējas, kā arī

4) daļēji veidot ieņēmumu samazinājuma segumu valsts budžetā, kas radies citu nodokļu reformas mērķu īstenošanas rezultātā (piem., diferencētā neapliekamā minimuma piemērošana, progresīvās nodokļa likmes ieviešana, atvieglojumu apmēra palielināšana).

Pieņemot, ka minētie mērķi var tikt atzīti par leģitīmiem, tomēr jāatzīst, ka no labas likumdošanas viedokļa nav atbalstāma prakse, ka attiecīgo izmaiņu skaidrojums nav rodams likumprojekta pavadošajos dokumentos. Tā kā attiecīgās izmaiņas skar ievērojamu sabiedrības daļu, ierobežojot īpašuma tiesības, likumprojektu pavadošajos dokumentos ir jābūt saprātīgam izmaiņu skaidrojumam. Par izmaiņu mērķiem un likumdevēja nodomiem var tikai nojaust, analizējot citu izmaiņu mērķus. Tiesībsarga skatījumā, nodokļu maksātājam kā tiesību normu izmaiņu adresātam, kam palielinās nodokļa slogs, nav jāpēta nodokļu izmaiņu tapšanas

¹⁷ Šāds secinājums izriet no apstākļa, ka Valsts nodokļu politikas pamatnostādņēs 2018. - 2021. gadam iekļautais uzdevums par saimnieciskās darbības izdevumu ierobežojumu noteikšanu tika noteikts līdzās uzstādījumam par IIN likmju izmaiņām, netieši var secināt, ka IIN likmju izmaiņu mērķi varētu būt attiecināmi uz attiecīgo ierobežojumu noteikšanu. Par to liecina arī minētajā “Esošas situācija aprakstā” norādītie dati par budžeta ieņēmumiem no minēto uzdevumu izpildes, proti, gan IIN likmju izmaiņu ietekme, gan saimnieciskās darbības izdevumu ierobežojumi, tiek atspoguļoti kā vienots pasākumu kopums (sk. Valsts nodokļu politikas pamatnostādņu 2018.-2021. gadam pielikuma “Esošas situācijas apraksts” 303.lp.). “Esošas situācija aprakstā” ir arī norādīts: “IIN likmju vienādošana dažādiem ienākumu veidiem, tāpat kā minimālās darba algas paaugstināšana, neatstāj tiešu nozīmīgu ietekmi uz patēriņa pieaugumu, taču tiem ir būtiska loma ēnu ekonomikas mazināšanas kontekstā, ierobežojot iespējas optimizēt nodokļu maksājumus, uzrādot atšķirīgus ienākumu veidus.” (Valsts nodokļu politikas pamatnostādņu 2018.-2021. gadam pielikuma “Esošas situācijas apraksts” 302.lp.). Tāpat Valsts nodokļu politikas pamatnostādņu 2018.-2021. gadam pielikumā “Esošas situācijas apraksts” ir lēstas arī ieņēmumu prognozēm no visu pasākumu ieviešanas, paredzot 20 miljonu euro ieņēmumus katru gadu no 2018. līdz 2021.gadam (Valsts nodokļu politikas pamatnostādņu 2018.-2021. gadam pielikuma “Esošas situācijas apraksts” 303., 304.lp.).

pamatojums, tam ir jābūt izskaidrotam pēc būtības un publiski pieejamam. Pretēja gadījumā ir pamats runāt ne tikai par patvaļīgu valsts rīcības brīvības izmantošanu šajā jomā, bet arī apšaubīt to, vai regulējumam ir leģitīms mērķis.

3.2. Konstatējot pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķi, nepieciešams izvērtēt ierobežojuma atbilstību samērīguma principam. Lai izvērtētu pamattiesību ierobežojuma samērīgumu, jānoskaidro:

- 1) vai izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai – vai ar izraudzīto līdzekli var sasniegt leģitīmo mērķi;
- 2) vai šāda rīcība ir nepieciešama – vai leģitīmo mērķi nevar sasniegt ar indivīda tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem;
- 3) vai ierobežojums ir atbilstošs – vai labums, ko iegūst sabiedrība, ir lielāks par indivīda tiesībām nodarīto kaitējumu¹⁸.

Ja, izvērtējot tiesību normu, tiek atzīts, ka tā neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, tā neatbilst arī samērīguma principam un ir prettiesiska.¹⁹

3.2.1. Lai secinātu, vai ar nodokļa maksāšanas pienākumu radītais pamattiesību ierobežojums ir piemērots tā leģitīmā mērķa sasniegšanai, Satversmes tiesai jāpārbauda, vai likumdevēja lietotajiem līdzekļiem ir saprātīgs izskaidrojums, kas pamatots ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem. Proti, vai nodokļa maksātāji, ar to apliekamais objekts un tā aprēķināšanas principi nav noteikti patvaļīgi, un vai nodokļa aprēķināšanas kārtība ir tāda, kas ļauj matemātiski izskaitļot tā maksājumu²⁰. Tiesībsargs uzskata, ka minēto Satversmes tiesas metodoloģiju ir jāizmanto arī pārbaudes lietas ietvaros.

3.2.1.1. Pēc tiesībsarga aicinājuma, detalizētāk paskaidrojot definēto mērķu pamatojumu, Finanšu ministrija norādīja, ka Latvijas ekonomikai diemžēl raksturīgs ievērojams ēnu ekonomikas īpatsvars. Ēnu ekonomikas īpatsvars Latvijā 2017.gadā bija 22% no iekšzemes kopprodukta (IKP), kas ir par 1,3 procentpunktiem vairāk nekā 2016.gadā, liecina pētījuma “Ēnu ekonomika Baltijas valstīs 2009-2017” rezultāti. Minētajā pētījumā ir norādīts, ka ēnu ekonomikas viena no būtiskajām komponentēm ir neuzrādītie ienākumi (37,2% no ēnu ekonomikas īpatsvara).

Attiecībā uz vairāku gadu gaitā pētīto un analizēto par saimnieciskās darbības veicējiem, kuri ir reģistrējušies kā IIN maksātāji (skaits, dažādība, specifika, ekonomiskie rādītāji), tika secināts, ka liela daļa saimnieciskās darbības veicēju ilgstoši strādā ar zaudējumiem vai minimālu peļņu.

Nodokļu maksātāju skaits sadalījumā pēc apliekamā ienākuma
(GID D3 pielikumi (dati uz 23.04.2019.))

	2017	%	2016	%	2015	%
Apgr.=0, Apl.i.en.=0 euro*	25 955	28,4%	30 573	32,0%	33 643	34,6%
Apgr.>0, Apl.i.en. 0-1 000 euro	44 821	49,1%	46 297	48,4%	46 974	48,4%
Apgr.>0, Apl.i.en. 1 000-10 000 euro	17 162	18,8%	15 786	16,5%	13 558	14,0%
Apgr.>0, Apl.i.en. 10 000-50 000 euro	2 904	3,2%	2 625	2,7%	2 575	2,7%
Apgr.>0, Apl.i.en. >50 000 euro	429	0,5%	371	0,4%	377	0,4%
Kopā:	91 271		95 652		97 127	

Apgr. – saimnieciskās darbības apgrozījums,

Apl.i.en. – ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais saimnieciskās darbības ienākums.

* - minimālā iedzīvotāju ienākuma nodokļa (50 euro) maksātāji.

¹⁸ Satversmes tiesas 2016.gada 15.novembra sprieduma lietā Nr.2015-25-01 11.3.punkts.

¹⁹ Satversmes tiesas 2007. gada 10. maija spriedums lietā Nr.2007-74-01, Secinājumu daļas 19.punkts.

²⁰ Satversmes tiesas 2015. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2014 -11-0103 14.punkta.

Finanšu ministrija, komentējot tabulu, norādīja: “No visiem tiem nodokļu maksātājiem, kuriem 2017.gadā apliekamais ienākums ir bijis robežās no 0 - 1000 euro (neņemot vērā apgrozījuma lielumu), 80% arī 2016.gadā un 67% arī 2015.gadā ar nodokli apliekamais ienākums ir bijis minētajās robežās. Tas apstiprina Finanšu ministrijas iepriekš norādīto secinājumu, ka liela daļa saimnieciskās darbības veicēju ilgstoši strādā ar zaudējumiem vai minimālu peļņu. Taču, veicot dažāda veida informācijas pārbaudes un salīdzināšanu tiek secināts, ka lielai daļai saimnieciskās darbības veicēju ir daudz lielāki ienākumi un notiek izvairīšanās no nodokļa maksāšanas. Līdz ar to, plašu diskusiju rezultātā, ar sociālajiem partneriem politiskajā līmenī tika panākta vienošanās, ka likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 3.¹ daļā un 11.¹panta 6.¹daļā noteiktais regulējums ir atbilstošākais pašreizējai ekonomiskai situācijai valstī.

Tātad, kā iemesls izmaiņu nepieciešamībai ir minēts lielais ēnu ekonomikas īpatsvars Latvijā. No Finanšu ministrijas skaidrojuma noprotams, ka saimnieciskās darbības veicēji, kas ir IIN maksātāji, ir tādi, ka neuzrāda ienākumus. Kā pierādījumi (apstiprinājums) šim apgalvojumam tiek minēti:

- pētījumā “Ēnu ekonomika Baltijas valstīs 2009 - 2017” secinātais, ka neuzrādītie ienākumi Latvijā ir 37,2% no ēnu ekonomikas īpatsvara;
- VID sniegtie dati, ka lielākā daļa saimnieciskās darbības veicēju ilgstoši strādā ar zaudējumiem vai minimālu peļņu;
- datu analīzes rezultātā secinātais, ka lielai daļai saimnieciskās darbības veicēju ir daudz lielāki ienākumi un notiek izvairīšanās no nodokļa maksāšanas.

3.2.1.2. Vērtējot Finanšu ministrijas sniegto skaidrojumu atbilstoši Satversmes tiesas formulētajiem pamattiesību ierobežojuma kritērijiem nodokļu tiesībās, pirmkārt, jānorāda, ka no publiski pieejamās informācijas par pētījumā “Ēnu ekonomika Baltijas valstīs 2009 - 2017” secināto izriet, ka neuzrādītie ienākumi Latvijā ir 37,2% no ēnu ekonomikas īpatsvara 2018.gadā visās uzņēmējdarbības formās²¹. Pētījuma publiskajā informācijā minētais neuzrādīto ienākumu īpatsvars netiek attiecināts uz saimnieciskās darbības veicējiem IIN maksātājiem. Cita informācija ne likuma izstrādes dokumentos, ne Finanšu ministrijas skaidrojumā par pētījuma secinājumiem attiecībā uz saimnieciskās darbības veicējiem IIN maksātājiem nav sniegta.

Tiesībsargs uzskata, ka tik vispārīga secinājuma attiecināšana uz vienu nodokļu maksātāju grupu ne vien ir nekorekta, bet arī nedod pamatu apgalvojumam, ka tieši šie nodokļu maksātāji ir tie, kas neuzrāda ienākumus. Demokrātiskā valstī nav pieņemams, ka vispārīgā pētījuma secinājumu bez detalizētākas analīzes attiecina uz vienu nodokļu maksātāju grupu, padarot tos par attiecīgās problēmas “vaininiekiem”, tādējādi ierobežojot to īpašuma tiesības.

Analizējot Finanšu ministrijas apgalvojumus par saimnieciskās darbības veicējiem, kas ilgstoši strādā ar zaudējumiem vai minimālu peļņu, konstatējams, ka ministrija šajā grupā iekļauj:

- gan saimnieciskās darbības veicējus, kuru apgrozījums = 0 un apliekamais ienākums = 0 euro, kopā 25 955;
- gan saimnieciskās darbības veicējus, kuru apgrozījums > 0 un apliekamais ienākums ir no 0-1 000 euro, kopā 44 821.

Jāatzīst - Finanšu ministrija nekorekti saimnieciskās darbības veicējus, kuru apgrozījums = 0 un apliekamais ienākums = 0 euro (kopā 25 955) pieskaita pie saimnieciskās darbības veicējiem, kas ilgstoši strādā ar zaudējumiem vai minimālu peļņu. Patiesībā Finanšu ministrijas minētie 25 955 saimnieciskās darbības veicēji, kuru apgrozījums = 0 un apliekamais ienākums = 0 euro, ir tādi, kas vispār neveic saimniecisko darbību. Attiecīgi šie nodokļu maksātāji maksā obligāti maksājamo IIN 50 euro apmērā saskaņā ar likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta 2.¹ daļu. Konkrētajā gadījumā Finanšu ministrija patiesībā runā tikai par 44 821

²¹ Sauka, A., Putniņš, T. (2019), Shadow Economy Index for the Baltic Countries 2009-2018, Stockholm School of Economics in Riga. Iegūts no vietnes: <http://www.sseriga.edu/shadow-economy-index-baltic-countries>

saimnieciskās darbības veicēju IIN maksātāju. Šeit gan jāatzīmē, ka tiesībsargs pārbaudes lietas ietvaros (2019.gada septembrī) lūdza VID sniegt tādus pašus datus, ar kuriem operē Finanšu ministrija, proti, par nodokļu maksātāju skaitu sadalījumā pēc apliekamā ienākuma. Tiesībsargs konstatēja, ka saņemtā VID informācija ievērojamai atšķiras no Finanšu ministrijas un VID (2019.gada 23.aprīlī) apkopotās informācijas. 2019.gada 13. septembrī VID tiesībsargam sniedza šādus datus:

Saimnieciskās darbības veicēju sadalījums pēc apgrozījuma un apliekamā ienākuma* apmēra

Periods	Rādītājs	Apgr.=0, Apl.i.en.=0 euro	Apgr.>0, Apl.i.en. 0-1 000 euro	Apgr.>0, Apl.i.en. 1 000- 10 000 euro	Apgr.>0 Apl.i.en. 10 000-50 000 euro	Apgr.>0 Apl.i.en. >50 000 euro	Kopā
2018.gads	Skaitis	19 944	28 507	17 344	3 036	436	69 267
	Īpatsvars, %	28,8	41,2	25,0	4,4	0,6	100,0
2017.gads	Skaitis	20 080	35 224	15 221	2 629	411	73 565
	Īpatsvars, %	27,3	47,9	20,7	3,6	0,5	100,0
2016.gads	Skaitis	22 413	35 833	13 946	2 382	361	74 935
	Īpatsvars, %	29,9	47,8	18,6	3,2	0,5	100,0
2015.gads	Skaitis	22 293	36 158	11 769	2 346	365	72 931
	Īpatsvars, %	30,6	49,6	16,1	3,2	0,5	100,0

* - gada ienākumu deklarācijas D3 pielikuma dati uz 09.08.2019.

No minētā izriet – saskaņā ar Finanšu ministrijas no VID saņemto informāciju 2017.gadā saimnieciskās darbības veicēji, kuru apgrozījums > 0 un apliekamais ienākums ir no 0-1 000 euro, kopā bija 44 821, savukārt saskaņā ar tiesībsarga no VID saņemto informāciju 2017.gadā saimnieciskās darbības veicēji, kuru apgrozījums > 0 un apliekamais ienākums ir no 0-1 000 euro, kopā bija 35 224.

Attiecīgā datu nesakritība tiesībsargam rada šaubas, pirmkārt, vai vispār 2017. gada 27. jūlija likuma “Grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” pieņemšanas brīdī šādi dati tikuši analizēti, par ko liecina fakts, ka Finanšu ministrija analizējamo tiesību normu pieņemšanas pamatojumu tiesībsargam ir skaidrojusi ar datiem, kas ir apkopoti uz 2019.gada 23.aprīli, nevis uz likuma izstrādes brīdī. Otrkārt, ja arī tie tika izmantoti, tad jautājums ir par apkopoto datu un to analīzes ticamību, jo vieni un tie paši dati dažādām institūcijām ir sniegti dažādi.

Minētais dod pamatu apšaubīt izmantotā izmaiņu pamatojuma objektivitāti.

Nemot vērā Finanšu ministrijas aizdomas, tiesībsargs pārbaudes lietā noskaidroja, ka no visiem saimnieciskās darbības veicējiem, kas 2018.gadā strādā ar jēlkādu peļņu, t.i., 49 323 saimnieciskās darbības veicēji, t.sk. 35 224 saimnieciskās darbības veicēji, kuru apgrozījums > 0 un apliekamais ienākums ir no 0 - 1 000 euro (saskaņā ar tiesībsargam nosūtītajiem VID datiem) tikai 4 197 saimnieciskās darbības veicējiem apliekamais ienākums 2018.gadā būtu negatīvs²², ja netiktu piemēroti likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 3.¹ daļā un 11.¹panta 6.¹daļā noteiktie ierobežojumi.

²² Minētais nodokļu maksātāju skaits ir relatīvs, jo saskaņā ar VID norādīto, tas var manīties atkarībā no tā, vai un cik daudz konkrētajos gadījumos nodokļu maksātāji piemēros attaisnotos izdevumus, diferencēto neapliekamo minimumu un likumā noteiktos atvieglojumus. Taču tas norāda tendenci

Minētais liecina, ka patiesībā lielākā daļa saimnieciskās darbības veicēju strādā ar peļņu, kaut ar mazu, bet peļņu. Konkrētajā gadījumā runa ir par mazo uzņēmējdarbību, kuru lielākoties īsteno fiziskās personas. Šādu uzņēmumu ekonomiskā būtība pagēr, ka to peļņa vairumā gadījumu ir relatīvi neliela un tas ekonomikā ir vispārzināms fakts. Ne likumdevējs, ne Finanšu ministrija šo vispārzināmo faktu nav apstrīdējušas. Pastāvot šai vispārzināmajai patiesībai, Finanšu ministrijas apgalvojums, ka lielākā daļa saimnieciskās darbības veicēju ilgstoši strādā ar zaudējumiem vai minimālu peļņu, neveido nekādu kopsakarību ar faktu, ka šiem saimnieciskās darbības veicējiem ir daudz lielāki neuzrādītie ienākumi vai ka tie izvairās no nodokļu maksāšanas. Šis ir tikai pieņēmums, aizdomas. Ne likumdevējs, ne Finanšu ministrija nav snieguši ticamu skaidrojumu, kas apstiprinātu šos apgalvojumus.

Papildus tiesībsargs pārbaudes lietā pēc savas iniciatīvas ieguva informāciju par VID veiktajām nodokļu kontrolēm saimnieciskās darbības veicējiem:

Pārbaudes veids	2015.gads	2016.gads	2017.gads	2018.gads	2019.gada 1.pusgads
Nodokļu audīts	74	82	44	52	8
Tematiskā pārbaude	364	284	19	108	61

No minētās tabulas ir redzams nodokļu kontroles pasākumu skaits attiecībā uz kopējo VID reģistrētos saimniecisko darbības veicēju skaitu ir niecīgs. Turklāt pārbažu skaits ik gadu ievērojami samazinās, kas pirmšķietami liecina, ka šie nodokļu maksātāji nav problemātiski.

Lai konstatētu, vai tiešām šo gadu garumā ir konstatējams apgalvojums, ka saimnieciskās darbības veicēji neuzrāda ienākumus, tiesībsargs lūdza VID sniegt informāciju par 3 izplatītākajiem pārkāpumiem, kas ir konstatēti katrā no pārbaudes veidiem) pa gadiem (2015., 2016., 2017., 2018.gadā un 2019.gada pirmajos sešos mēnešos). VID, atbildot uz tiesībsarga lūgumu, nespēja sniegt informāciju atbilstoši lūgtajam, vien vispārīgi informēja par visbiežāk konstatētajiem pārkāpumiem kopš 2015. gada. Proti, VID veiktajos nodokļu auditos visbiežāk ir konstatēti šādi pārkāpumi:

- nav saglabāti pirmdokumenti saistībā ar saimnieciskās darbības izdevumiem, tādējādi iekļautie izdevumi nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem;
- netiek aprēķināta izdevumu proporcija, kas noteikta likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.⁵ pantā, iekļaujot visus izdevumus pilnā apmērā;
- saimnieciskās darbības veicēji neveic saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaiti;
- netiek norādīti visi saimnieciskās darbības rezultātā gūtie ieņēmumi, piemēram, tiek iekļauti tikai darījumi, kas veikti bezskaidrā naudā, nenorādot skaidrā naudā gūtos ienākumus.

Tematiskajās pārbaudēs, kontrolējot, kā saimnieciskās darbības veicējs ievēro normatīvo aktu normas, visbiežāk ir konstatēti šādi pārkāpumi:

- grāmatvedības reģistros veikti ieraksti, kas nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem;
- preču uzskaites un attaisnojuma dokumentu reģistrācijas kārtības neievērošana, ieņēmumu neregistrēšana un darījumu apliecinošu dokumentu neizsniegšana;
- netiek pareizi aprēķināti un maksāti nodokļi no darba samaksas gadījumos, kad saimnieciskās darbības veicējs nodarbina darba ņēmējus.

Tiesībsargs nerod saprātīgu skaidrojumu tam, kādu iemeslu dēļ valsts nevar sniegt informāciju par pārkāpumu struktūru pa gadiem, it īpaši zinot, ka veiktās pārbaudes ir bijušas ļoti maz un attiecīgi kuru rezultātus varētu apzināt pat manuāli. Šī informācija varētu liecināt gan par, iespējamo, ienākumu neuzrādīšanas proporciju pārējo pārkāpumu vidū, gan par attiecīgās ienākumu neuzrādīšanas tendenci šajā nodokļa maksāšanas režīmā. No VID sniegtās

informācijas par saimnieciskās darbības veicēju (IIN maksātāju) ienākumu neuzrādīšanas faktu var spriest tikai un vienīgi vispārīgi, tik pat lielā mērā kā par ienākumu neuzrādīšanu jebkurā citu nodokļu maksāšanas režīmu. Un pats galvenais – korektas un salīdzināms informāciju nesniegšana vēl vairāk nostiprina secinājumu par likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 3.¹ daļā un 11.¹panta 6.¹daļā noteikumu pamatotību.

Tāpat tiesībsargam netika iesniegti pierādījumi (apliecinājumi) datu analīzes secinājumiem, ka lielai daļai saimnieciskās darbības veicēju ir daudz lielāki ienākumi un notiek izvairīšanās no nodokļa maksāšanas. Tiesībsargs ir saņēmis tikai Finanšu ministrijas apgalvojumu, ka tas secināms, veicot dažāda veida informācijas pārbaudes un salīdzināšanu. Tiesībsargs uzskats, ka tas nav pietiekams pamats pamattiesību ierobežošanai. Šāds pamatojums neattaisno valstij doto rīcības brīvību nodokļu jomā.

Minētais dod pamatu secināt, ka Finanšu ministrijas likumdevēja vietā sniegtais pamatojums par likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 3.¹ daļā un 11.¹panta 6.¹daļā noteiktās kārtības nepieciešamību, ir formāls attiecīgo izmaiņu attaisnojums. Tas pēc būtības ir vispārināts apgalvojumu kopums, kas nesniedz sapratīgu, objektīvu un racionālu saimnieciskās darbības veicēju (IIN maksātāju) īpašuma tiesību ierobežošanas izskaidrojumu. Līdz ar to ir apšaubāms, vai ar šīm tiesību normām patiešām tiks ierobežota ēnu ekonomika. Tiesībsarga skatījumā, šis mērķis ir ticis izvirzīts tikai deklaratīvi. Praktiski šo mērķi nevar sasniegt ar analizējamajās tiesību normās noteikto kārtību, jo nav saprotams, kāds ir atskaites punkts šī mērķa noteikšanai (nav pamatojuma problēmai; problēma ir balstīta vispārinātos pieņēmumos) un kādā veidā, pēc kādiem kritērijiem (kvantitatīviem un kvalitatīviem) tas tiks sasniegts nodokļu reformas ietvarā.

Tāpat ar analizējamajām tiesību normām netiek sasniegts leģitīmais mērķis - veicināt nodokļu samaksas motivācijas uzlabošanu, jo likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 3.¹ daļā un 11.¹panta 6.¹daļā noteiktā kārtība pēc būtības ir netaisnīga.

Pirmkārt, likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1. pantā ir nostiprināts pamatprincips, ka IIN ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un nevis no ieņēmumiem vai to daļas. Šis princips terminoloģiski joprojām ir iekļauts likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta pirmajā daļā un 11.¹ panta pirmajā daļā, paredzot, ka IIN aprēķina no “ienākumiem”, taču, ja šis princips līdz 2018. gada 1. janvārim atbilda tā ekonomiskajai būtībai, tad pēc nodokļu reformas tas neatbilst tā patiesajai nozīmei, jo ar ienākumiem vairs netiek saprasta peļņa, bet arī daļa no ieņēmumiem (apgrozījuma), ja saimnieciskā darbība ir veikta ar zaudējumiem. Tiesībsargs šajā sakarā vēlās uzsvērt ne vien maldinošu terminoloģijas izmantošanu, bet arī taisnīguma principa pārkāpumu. Jāņem vērā, ka taisnīguma principam ir fundamentāla nozīme valsts un nodokļu maksātāju savstarpējo attiecību un interešu līdzsvarošanā. Taisnīguma princips visupirms nozīmē tiesības prasīt to, kas personai pienākas²³. Nodokļu tiesību kontekstā no valsts puses ir taisnīgi prasīt daļu no nodokļu maksātāja patiesi nopelnītā (tas arī valstij un sabiedrībai pienākas), nevis no valstiski noteikta, modificēta “ienākuma”, kas ne vien neatbilst IIN ekonomiskajai būtībai, bet arī rada īpašuma tiesību nesamērīgu aizskārumu, uzliekot pienākumu maksāt par to, ka saimnieciskā darbība noteiktu apstākļu dēļ nav bijusi veiksmīga, proti, nav bijusi rentabla, kā arī vienlaicīgi uzliekot pienākumu valstiski atzītā nodokļu režīmā strādāt ar 20 % rentabilitāti.

Tik pat netaisnīgi ir šādu kārtību paredzēt bez objektīva pamatojuma. Šajā gadījumā godprātīgie saimnieciskās darbības veicēji tiek “sodīti” par to, ka vispārējie ēnu ekonomikas rādītāji neuzrādīto ienākumu sadaļā Latvijā ir nelabvēlīgi.

²³ Šī tēze izriet no Senās Romas civillikuma (Corpus iuris civilis) pirmā teikuma, kas noteica, ka taisnīgums ir nemainīga un ilgstošā griba dot katram to, kas viņam pienākas, sk. Japiņa G. Tiesību normas likumības un tiesiskuma pārbaude. Juridiskās metodes pamati. 11 soļi tiesību normu piemērošanā. Rīga: Ratio iuris, 2003, 52.lpp.

Otrkārt, nav izprotams likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 3.¹ daļas un 11.¹panta 6.¹daļas ekonomiskais pamatojums. Pēc Centrālās Statistika pārvaldes datiem vidējās rentabilitātes Latvijas tautsaimniecībā 2017. gadā bija: 5,340% - komerciālā rentabilitāte (peļņa pirms nodokļiem/neto apgrozījumu) un 4,799% - ekonomiskā rentabilitāte (peļņa pirms nodokļiem/bilanci). Savukārt, piemēram, sauszemes un cauruļvadu transportā tās bija attiecīgi 2,201% un 2,451% (šie rādītāji attiecās uz vienu no nodokļu maksātājiem, kas vērsās pie tiesībsarga un kas nodarbojas ar neregulāriem pasažieru pārvadājumiem)²⁴. Tātad gan saimnieciskās darbības efektivitāte visā tautsaimniecībā, un jo īpaši sauszemes transportā nedod pamatu likumdevējam noteikt tik augstu obligāti iegūstamu rentabilitāti saimnieciskās darbības veicējiem, kas ir IIN maksātāji. Nevienam citam nodokļu režīmam šādas prasības netiek izvirzītas. Tik augsta (20% no ieņēmumiem) likme ir ekonomiski nepamatota un ir daudz augstāka par efektīvo nodokļa likmi (saimnieciskās darbības veicēja ienākuma nodokļa daļa, kas nodokļu maksātāju ieinteresē attīstīt saimniecisku darbību un palielināt savus ieņēmumus, nodrošinot valstij ieņēmumu palielinājumu)²⁵. Tiesībsarga skatījumā, netaisnīgums nekad nemotivēs maksāt nodokļus. Tāpat demokrātiskā tiesiskā valstī nodoklis nevar būt pretrunā ekonomiskajai loģikai. Pastāvot šai pretrunai – nodoklis atzīstams par netaisnīgu.

Treškārt, pastāvot šādai tiesiskajai kārtībai - ja saimnieciskās darbības veicēja ienākums ir mazāks par 20% no ieņēmumiem, un IIN maksātājs maksā nodokli no ieņēmumiem, tad nodokļu maksātājs zaudē ne tikai daļu attaisnoto izdevumu, bet arī neatgūst pamatlīdzekļu nolietojumu, un uzņēmuma attīstībā veiktās investīcijas (vai daļu no tām), tā zaudējot iespēju atgūt ieguldīto pamatlīdzekļu vērtību un zaudējot iespēju attīstīt saimniecisko darbību, palielināt nodarbinātību un nomaksāto nodokļu masu, jo IIN nav vienīgais nodoklis, ko maksā uzņēmējs. Šāda tiesību normas piemērošana būtiski mazina vēlmi veikt investīcijas un paplašināt uzņēmējdarbību²⁶.

Tāpat tiesībsargs apšaubā, ka ar analizējamo kārtību var sasniegt Finanšu ministrijas norādīto leģitīmo mērķi - uzlabot nodokļa administrēšanas iespējas. Pirmkārt, ne likumdevējs, ne Finanšu ministrija nav pamatojusi, kā tieši tiks uzlabotas IIN administrēšanas iespējas attiecīgajai nodokļu maksātāju grupai. Otrkārt, pārbaudes lietas ietvaros, tiesībsargs noskaidroja, ka, piemērojot likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 3.¹ daļas un 11.¹panta 6.¹daļas noteikumus, no IIN administrēšanas viedokļa nodokļa slogs nodokļu maksātājam palielinās, t.i., gada ienākumu deklarācijā ir nepieciešams sniegt detalizētāku informāciju. Šai sakarā VID atzina, ka gada ienākumu deklarāciju kvalitātes pārbaudes liecina, ka katra jauna rinda deklarācijā sarežģī tās administrēšanu, jo pastāv lielākas iespējas kļūdīties deklarācijas aizpildīšanas procesā, tādējādi ir jāveic papildu pasākumi, lai novērstu kļūdas.

No Finanšu ministrijas sniegtā skaidrojuma izriet, ka vienīgais iemesls, kādēļ ir pieņemti likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 3.¹ daļas un 11.¹panta 6.¹daļas noteikumi ir politiskajā vienošanās, kuras rezultātā saimnieciskās darbības veicējiem IIN maksātājiem uzlikts pienākums uzņemties lielāku nodokļa slogu, tādējādi, kā norādīja Finanšu ministrija, - daļēji nodrošinot ieņēmumu samazinājuma segumu valsts budžetā, kas radies citu nodokļu reformas mērķu īstenošanas rezultātā. Politiskā vienošanās, ar nolūku kompensēt valsts budžetā citu nodokļu reformas rezultātā radīto ieņēmumu iztrūkumu, nav pietiekams un objektīvs attaisnojums šāda nodokļu sloga radīšanai. Tiesībsargs uzsver, ka Satversmes tiesas judikatūrā jau ir nostiprināta atziņa, ka budžeta intereses var būt kā apsvērums pamattiesību ierobežošanai, taču šāds apsvērums pats par sevi nav pietiekams²⁷.

²⁴ Dati: https://data1.csb.gov.lv/pxweb/lv/uzn/uzn_uznemfin_ikgad/UFG070.px (skatīts 09.03.2020.).

²⁵ Mihaila Siņicina (bijušā Vidzemes augstskolas un Latvijas Universitātes lektora) atzinuma secinājumi tiesībsargam pārbaudes lietas ietvaros.

²⁶ Mihaila Siņicina (bijušais Vidzemes augstskolas un Latvijas Universitātes lektors) atzinuma secinājumi tiesībsargam pārbaudes lietas ietvaros.

²⁷ Salīdzinājumam skatīt Satversmes tiesas 2018. gada 15. maija sprieduma lietā Nr. 2017-15-01 21.2.punktu.

3.2.1.3. Viens no argumentiem, kas Finanšu ministrijas (ne likumdevēja) skatījumā pamato likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 3.¹ daļas un 11.¹ panta 6.¹ daļā noteiktos īpašuma tiesību ierobežojumus, ir tas, ka: *"Konceptuāli fiziskai personai ir tiesības izvēlēties sev atbilstošāko uzņēmējdarbības formu un nodokļa maksāšanas režīmu. (..) Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018.-2021.gadam tika atbalstītas 2017.gada 24.maijā, savukārt likums "Grozījumi likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli""", ar kuru tika ieviests 11.panta 3.¹ daļas regulējums, Saeimā tika pieņemts 2017.gada 28.jūlijā, bet stājās spēkā 2018.gada 1.janvārī. Līdz ar to, saimnieciskās darbības veicējam bija pietiekams laika periods, lai izvērtētu savas saimnieciskās darbības iespējas un rezultātus, un pieņemtu lēmumu par sev atbilstošāko uzņēmējdarbības formu un nodokļa maksāšanas režīmu."*

Kā otru argumentu Finanšu ministrija uzsver, ka: *"(..) minētā regulējuma samērīgas ieviešanas nodrošināšanai, likumā tika paredzēts, ka saimnieciskās darbības izdevumu ierobežojums neskar pirmos divus saimnieciskās darbības gadus, kā arī to gadu, kurā tiek izbeigta saimnieciskā darbība (šajos gados izdevumus joprojām varēs iekļaut pilnā apmērā)."* Finanšu ministrija nepiekrīt, ka ir pārkāpts saimnieciskās darbības veicēja gūtā ienākuma aplikšanas ar nodokli pamatprincips un likuma 11. panta 3.¹ daļa un 11.¹ panta 6.¹ daļa būtu netaisnīga, jo, nosakot aplikamo ienākumu tiek ņemti vērā būtiskākie saimnieciskās darbības izdevumu posteņi. Vienlaicīgi Finanšu ministrija pauž uzskatu, ka nodokļu reformas ietvaros, mainot ar nodokli aplikamā ienākuma noteikšanas kārtību saimnieciskās darbības veicējiem, ir ņemtas vērā gan saimnieciskās darbības veicēju, gan sabiedrības, gan valsts kopējās intereses.

Tiesībsarga skatījumā, arguments, ka nodokļu maksātājs var brīvi izvēlēties atbilstošāko uzņēmējdarbības formu un nodokļa maksāšanas režīmu, nav pamatots, jo IIN režīms saimnieciskās darbības veicējiem nav aizliegts, tas ir legāls un atļauts. Tas, ka nodokļu maksātājam ir iespēja izvēlēties citu nodokļa režīmu pats par sevi nevar attaisnot legāli atzītā nodokļu maksāšanas režīmā netaisnīgu maksāšanas nosacījumu ieviešanu un pamattiesību nesamērīgu ierobežošanu. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka likumdevēja pienākums ir noteikt tādu nodokļa iekasēšanas kārtību, kas būtu efektīva un vienlaikus taisnīgi līdzsvarotu sabiedrības un indivīda intereses²⁸. Tātad, ja valsts pieļauj šādu nodokļu režīmu, un nevar objektīvi pamatot tā ierobežojumu nepieciešamību, tad tai ir jānodrošina taisnīgs tā regulējums. Nevis legāli jāuztur nodokļu režīmu (saimnieciskās darbības veicēji IIN maksātāji), vienlaikus šī režīma lietotājus uzskatot par IIN optimizētājiem un ēnu ekonomikas veicinātājiem, kā dēļ tiem nosakot ierobežojumus, kurus attaisno ar cita nodokļu režīma izvēlē iespējām un citiem ierobežojumu mīkstinošiem nosacījumiem. Ja, valsts skatījumā, saimnieciskās darbības veicēji IIN maksātāji ir IIN optimizētāji un ēnu ekonomikas veicinātāji, tad valstij vajadzētu no šī nodokļu režīma atteikties un ieviest citu. Šāda rīcība atbilstu ekonomiskajai loģikai. Bet valsts tā nav darījusi, valsts ir saglabājusi ēnu ekonomiku veicinošu (valsts skatījumā) IIN maksāšanas režīmu. Patiesais iemesls šādai neloģiskai rīcībai ir tikai un vienīgi ieņēmumu palielināšana valsts budžetā. Turklāt šķiet tikai īstermiņā, jo Finanšu ministrija aicina izvēlēties citu nodokļu maksāšanas režīmu, kas ilgtermiņā samazinās saimnieciskās darbības IIN maksātāju skaitu un attiecīgi IIN ieņēmumus. Šai sakarā nav arī saprātīgi izskaidrojams šāds arguments no ēnu ekonomikas izskaušanas un nodokļu maksāšanas veicināšanas viedokļa, jo citos nodokļu režīmos ir tādās pašas iespējas neuzrādīt visus ienākumus, un meklēt "ceļus" nodokļu nemaksāšanai pilnā apmērā.

Arī tas, ka likumā ir paredzēts atsevišķus izdevumus iekļaut 100% (alga, sociālās iemaksas, pamatlīdzekļi), kā arī nepiemērot ierobežojumus uzņēmējdarbības pirmajā un pēdējā gadā tikai "mīkstina" netaisnīgos noteikumus, bet tos nenovērš. Likumdevējs nesniedz skaidrojumu, kāpēc, piemēram, zemnieku saimniecībai IIN maksātājam, legāli atzītam nodokļu maksāšanas režīmam, ar saimnieciskās darbības saistītu izejvielu – sēklas, lopbarība u.c., iepirkšanas izdevumus drīkst attiecināt tikai 80% apmērā, savukārt SIA – 100% apmērā. Pēc

²⁸ Satversmes tiesa 2018. gada 18. oktobra sprieduma lietā Nr. 2018-04-01 19.punkts.

ekonomiskās būtības ir neloģiski uzskatīt, ka, piemēram, zemnieks lopbarības daļu izmanto savam pašpatēriņam. Pārbaudes lietas ietvaros ne likumdevējs, ne Finanšu ministrija nav sniegusi objektīvu un saprātīgu izskaidrojumu minētajai situācijai. Tāpat nav izskaidrots, kā konkrēti ir ņemtas vērā gan saimnieciskās darbības veicēju, gan sabiedrības, gan valsts kopējās intereses. Vienīgais apsvērums šādiem nosacījumiem no valsts puses – saimnieciskās darbības veicēji IIN maksātāji, iespējams, ir nodokļu optimizētāji, tādēļ tiem ir jāpalielina nodokļa slogs, kas cita starpā aizpildīs ieņēmumu “robu” valsts budžetā. Šādi argumenti nav pietiekami pamattiesību ierobežošanai. Šāda rīcība no likumdevēja puses – politiski vienojoties, bez ticama, saprātīga pamatojuma nodokļa sloga palielināšana saimnieciskās darbības veicējiem IIN maksātājiem, robežojas ar patvaļu.

Kā jau tika minēts, pie tiesībsarga ir vērsušies virkne saimnieciskās darbības veicēju par analizējamajām tiesību normām. Tiesībsarga skatījumā, priekšstatam ir vērts minēt dažas no uzņēmēju pārdomām, lai likumdevējs un Finanšu ministrija gūtu ieskatu, ko tie domā par analizējamo normu taisnīgumu, IIN maksāšanas motivāciju un nodokļa režīma maiņu.

Individuālais komersants no Mazsalacas:

“(.) izmaiņas likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, kas stājās spēkā 2018. gada janvārī, liek man stingri pārdomāt, vai es kā mazais uzņēmējs šai valstij esmu vajadzīgs un vai turpināt uzņēmējdarbību.

Esmu mazs reģionāls uzņēmums no Mazsalacas, kas nodarbojas ar neregulāriem pasažieru pārvadājumiem. Uzņēmējdarbības forma ir individuālais komersants no 2009. gada. Vidēji nodarbinu 16 darbiniekus. (..).

Visus iepriekšējos gadus es par sevi IIN maksāju no savas saimnieciskās darbības peļņas. Ar 2018. gadu man par sevi IIN ir jāmaksā no manas saimnieciskās darbības peļņas vai no 20 % manas saimnieciskās darbības ienākumiem, atkarībā, kura summa ir lielāka.

Es visu šo uzskatu par Latvijas valsts reketu pret mani kā uzņēmēju, jo ir jāmaksā IIN no ieņēmumiem, kurus es tāpat nevaru lietot savām privātajām vajadzībām. (..) šie līdzekļi nav ieņēmumi, kas uzkrājušies bankas kontā vai skaidrā naudā, šis ir uzņēmuma saimnieciskās darbības apgrozījums.

(..) šīs izmaiņas likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” ir negaidītas un netaisnīgas.

Esmu daudz no saviem paziņām dzirdējis, kāpēc es nepāreju uz SIA saimniecisko darbību? 2009. gadā noreģistrēju sevi kā individuālo komersantu. Apzinājos riskus, kurus uzņēmos, un biju līdz šim gadam apmierināts ar savu izvēli. Es nevēlos dibināt vairākus uzņēmumus un tad domāt, kā strādāt negodīgi.”

Zemnieku saimniecība no Skrīveriem:

“(.) cik tiesiski ir prasīt IIN no zaudējumiem? Piemēram, ja saimnieciskās darbības gada ieņēmumi ir 100`000 euro, tad attaisnotie izdevumi nedrīkst pārsniegt 80`000 euro, kas nozīme, ka, iztērējot 80`000 euro, ir jānopelna 20`000 euro jeb jāstrādā ar 25% rentabilitāti. Pat, ja neražas gadā (zemniekiem) peļņas nav vispār, vienalga no 20`000 euro ir jāmaksā IIN. Tā ir netaisnīga prasība un kā vispār ar likumu var noteikt pieļaujamus izdevumus attiecībā pret ienākumiem? Lauksaimnieks pavasarī veicot ieguldījumus nākošajai ražai (augšnes apstrāde, sēkla, mēslojums u.c.) nevar zināt, kāda būs raža un par cik to varēs pārdot. Ja saimniecībā ir veiktas investīcijas un ir liela amortizācija, maksā algas un nodokļus, ko drīkst iekļaut 100% apmērā, tad iznāk, ka sēklas materiāls, minerālmēsli, traktoru ekspluatācijas vairs nedrīkst būt attaisnotie izdevumi, ja visi izdevumi kopā pārsniedz 80% no ienākumiem. Likuma norma ir neloģiska, un tās ieviešana iznīcina ražotājus IIN maksātājus. Šī likuma norma ir nesamērīgs ierobežojums saimnieciskās darbības veicējiem un diskriminējoša salīdzinot ar citiem saimnieciskās darbības veicējiem UIN maksātājiem.”

Pašnodarbinātā gide no Rīgas:

“(..) normatīvie akti neliedz strādāt kā pašnodarbinātajam. Gida saimnieciskās darbības specifika tam ir piemērota – sezonāls darbs, kas ienākumus nes no jūnija līdz septembrim, bet izdevumi ir visu gadu, īpaši ziemā (mācības, gida sertifikāta uzturēšana u.c.). Kādēļ mazajam uzņēmējam ir jāpāriet uz sarežģītāku uzņēmējdarbības formu, tādējādi apgrūtinot sevi ar lielāku administratīvo slogu.”

Individuālais uzņēmums no Kokneses:

“Ar 2018. gada 1.janvāri ir pieņemti likuma “par iedzīvotāju ienākuma nodokli” grozījumi, kas nosaka IIN maksāšanas kārtību no 2018. gada 1.janvāra. Šie pieņemtie grozījumi ierobežo manas īpašuma tiesības, proti, šī 80% piemērošana saimnieciskās darbības izdevumiem ierobežo manas tiesības gūt peļņu, jo faktiski izdevumi ir lielāki nekā pieļauj IIN grozījumi. Faktiski sanāk, ka tiek piemērots nodoklis par neko.

Pēc Finanšu ministrijas atbildes varu spriest, ka Finanšu ministrija nesaprot, kādas sekas rodas uzņēmumam, kurš 10 gadus ir strādājis, guvis pieredzi, cieņu un apgrozījumu, lai varētu strādāt. Izveidojot jaunu uzņēmumu var tikai pieredzē un, ja apgrozījumā ir pilnīga 0, tad šāds uzņēmums nav saistošs ne bankai, ne apdrošināšanas kompānijām, ne tas var startēt kādā konkursā, kur visi nosauktie kritēriji ir ļoti svarīgi.”

Tā kā konkrētajā gadījumā izmaiņas nav pamatotas ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem, bet tikai ar pieņēmumiem, tā kā ir konstatējama tikai politiskā vienošanās izmainīt saimnieciskās darbības veicējiem IIN maksātājiem ar IIN apliekamo bāzi ar mērķi gūt lielākus ieņēmumus valsts budžetā, atzīstams, ka likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹daļā un 11.¹ panta 6.¹daļā paredzētais pamattiesību ierobežošanas līdzeklis nav saprātīgi izskaidrojams, līdz ar to šis līdzeklis nav piemērots izraudzīto mērķu sasniegšanai. Attiecīgi likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹daļā un 11.¹ panta 6.¹ daļā paredzētie nosacījumi neatbilst samērīguma principam un ir prettiesiski.

3.2.2. Neskatoties uz secināto, tiesībsargs vēlās norādīt, ka konkrētajā gadījumā leģitīmos mērķus var sasniegt ar indivīda tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem. Pārbaudes lietas ietvaros tiesībsargs noskaidroja efektīvāk IIN nomaksu valsts budžetā var panākt stiprinot VID sadarbību ar saimnieciskās darbības veicējiem IIN maksātājiem. VID, raksturojot šībrīža kontroles pasākumus, norādīja, ka vispirms ar nodokļu maksātājiem tiek strādāts preventīvi, aicinot tos sniegt deklarāciju precizējumus, konsultējot tos par normatīvo aktu piemērošanu u.tml., un tikai pēc tam, ja nodokļu maksātājs nav atsaucies uz VID aicinājumu dialogam, vērtējot konstatētos riskus, ja nepieciešams, tiek veikti atbilstoši nodokļu kontroles pasākumi. Aplūkojot jau šajā atzinumā minēto VID kontroles pasākumu statistiku attiecībā uz saimnieciskās darbības veicējiem IIN maksātājiem (sk. atzinuma 10. lp.), konstatējams, ka VID prakse ar lielu ticamību ir efektīva, jo nodokļu kontroles pasākumu skaits attiecībā uz kopējo VID reģistrētos saimniecisko darbības veicēju skaitu ir ļoti mazs, turklāt ar tendenci ik gadu ievērojami samazināties, kas attiecīgi liecina, ka sadarbības metodei ir pozitīvs rezultāts.

3.2.3. Savukārt attiecībā uz to, vai labums, ko iegūst sabiedrība ar likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹daļas un 11.¹ panta 6.¹daļas noteikumiem, ir lielāks par indivīda tiesībām nodarīto kaitējumu, jānorāda, ka vienīgais labums, ko sabiedrība iegūst no šīm tiesību normām ir īstermiņa budžeta ieņēmumi. Taču ar šīm tiesību normām, tiesībsarga skatījumā, tiek nodarīts ievērojams kaitējums nodokļu maksātāju – saimnieciskās darbības veicēju IIN maksātāju, un visas sabiedrības interesēm. Pirmkārt, ilgtermiņā ieņēmumi budžetā no šī nodokļa daļas samazināsies un sabiedrība kopumā nebūs ieguvēja. Otrkārt, analizējamā tiesiskās kārtības acīmredzamais netaisnīgums demotivē nodokļu maksātājus godprātīgi veidot tiesiskās attiecības ar valsti nodokļu samaksas jomā, tas grauj sabiedrības uzticēšanos valsts varai. Treškārt, analizētās tiesiskās kārtības formālais un apšaubāmais pamatojums nodokļu

maksātājos un sabiedrībā kopumā rada izjūtu par valsts patvaļu. Ceturtkārt, analizējamā tiesiskā kārtība sarežģī nodokļu administrēšanu gan nodokļu maksātājam, gan nodokļu administrācijai.

Tā kā budžeta intereses pašas par sevi nevar būt iemesls pamattiesību ierobežošanai, tā kā sabiedrības ieguvums no attiecīgās tiesiskās kārtības irniecīgs iepretim nodokļu maksātājiem nodarītajam kaitējumam un tā kā likumdevējs nav izpildījis pienākumu noteikt tādu nodokļa iekasēšanas kārtību, kas būtu efektīva un vienlaikus taisnīgi līdzsvarotu sabiedrības un indivīda intereses, tiesībsargs uzskata, ka arī šo iemeslu dēļ likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 3.¹daļas un 11.¹ panta 6.¹daļas noteikumi ir prettiesiski un nesamērīgi ierobežo saimnieciskās darbības veicēju IIN maksātāju īpašuma tiesības.

Tiesībsarga rekomendācija

Tiesībsarga likuma 12. pants paredz, ka pildot šajā Tiesībsarga likumā noteiktās funkcijas, tiesībsargs cita starpā, izskatot pārbaudes lietu:

- sniedz iestādei ieteikumus un atzinumus par tās darbības tiesiskumu, lietderību un labas pārvaldības principa ievērošanu (4.punkts);
- sniedz Saeimai, Ministru kabinetam, pašvaldībām vai citām iestādēm ieteikumus attiecībā uz tiesību aktu izdošanu vai grozīšanu (8.punkts).

Ņemot vērā atzinumā konstatēto, tiesībsargs rekomendē 6 mēnešu laikā grozīt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta 3.¹ daļu un 11.¹ panta 6.¹ daļu, atceļot šajās tiesību normās noteiktos nodokļu maksātāju īpašuma tiesību nesamērīgos ierobežojumus.

Ar cieņu

tiesībsargs

J. Jansons

Šis dokuments ir parakstīts ar drošu elektronisko parakstu un satur laika zīmogu