

Nodokļu tiesības: kad neiespējamais ir iespējams

Nereti saskaramies ar situācijām, kad valsts iestādes rīcība ir šķietami atbilstoša tiesību normām, bet rezultāts ir acīmredzami netaisnīgs. **Šāda situācija bija izveidojusies arī ar atbrīvojumu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa (IIN) par ienākumu, kas gūts, pārdodot lauksaimniecībā izmantojamu zemi.**

Likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (IIN likums) 11.⁷ panta trešajā daļā (redakcijā, kas bija spēkā līdz 01.01.2015. gadā) bija noteicis, ka ar IIN neapliek ienākumu no lauksaimniecības zemes, ja ir izpildīti šajā pantā noteiktie nosacījumi attiecībā uz pircēju un pārdevēju.

Diemžēl praksē lauksaimniecības zemes pārdevēji sastapās ar problēmām, jo nevarēja izmantot šo atbrīvojumu tikai tāpēc, ka uz lauksaimniecības zemes bija izvietotas vecas ēkas. Pat gadījumos, kad uz lauksaimniecības zemes atradās ēkas, kurām nebija nekādas vērtības vai tā pat bija negatīva, Valsts ieņēmumu dienests (VID) atteicās piemērot atbrīvojumu no IIN, atsaucoties uz Ministru kabineta (MK) 2010. gada 21. septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” (MK noteikumi) 80. punktu.

MK noteikumu 80. punkts noteica, ka IIN likuma 11.⁷ panta trešo daļu nepiemēro, ja tiek atsavināts nekustamais īpašums un šā nekustamā īpašuma objektu kopību veido lauksaimniecības zeme un ēkas vai būves. VID ieskatā, saskaņā ar IIN 11.⁷ panta trešo un ceturto daļu atbrīvojums no IIN ir piemērojams, ja tiek pārdota tikai lauksaimniecības zeme vai lauksaimniecības zeme un mežs, bet atbrīvojums nav piemērojams, ja nekustamajā īpašumā ietilpst arī ēkas/būves, pat ja tās ir grausti.

Lai arī pirmajā brīdī varētu šķist, ka VID rīcība ir pilnībā atbilstoša normatīvo aktu prasībām, jo MK noteikumu 80. punkts neatstāj VID nekādu rīcības brīvību, padziļinātāka tiesību normu izpēte atklāj, ka arī šādos gadījumos ir iespējams nodokļu maksātājiem labvēlīgs risinājums.

Pieņemot MK noteikumu 80. punktu, Ministru kabinets ir pārkāpis IIN likumā noteikto deleģējumu

Tiesību normas pieņemšanas kārtības ievērošana ir tiesību normas spēkā esamības priekšnoteikums¹.

MK noteikumi ir izdoti saskaņā ar IIN likuma 3. panta trešās daļas 12. punkta „a” apakšpunktu, 9. panta pirmās daļas 16. un 17. punktu, 10. panta pirmās daļas

4. punktu, 11. panta trešās daļas 15. punktu, 17. panta vienpadsmitās daļas 2. punktu, 38. panta otro daļu un 39. punktu.

Ņemot vērā IIN likuma 3. panta trešās daļas 12. punkta „a” apakšpunktu, 9. panta pirmās daļas 16. un 17. punktu, 10. panta pirmās daļas 4. punktu, 11. panta trešās daļas 15. punktu, 17. panta vienpadsmitās daļas 2. punktu, 38. panta otra daļa piešķir MK deleģējumu noregulēt specifiskus precīzi definētus ar IIN likuma piemērošanu saistītus jautājumus, jāsecina, ka MK noteikumu 80. punkts ir pieņemts, balstoties uz IIN likuma 39. panta pirmās daļas 2. apakšpunktu, jo arī pārējie IIN likuma 39. panta pirmās daļas apakšpunkti piešķir MK tiesības noregulēt specifiskus precīzi definētus jautājumus, kas neattiecas uz IIN likuma 11.⁷ panta trešo daļu un ceturto daļu.

IIN likuma 39. panta pirmās daļas 2. apakšpunkts piešķir Ministru kabinetam tiesības noteikt:

„Ar nodokli apliekamā ienākuma noteikšanas kārtību, ņemot vērā dažādos apstākļus un likumā atrunātos ierobežojumus un citus nosacījumus, kuri konkrētā situācijā ietekmē apliekamā ienākuma apmēru.”

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka jēdziens „kārtība” nozīmē norises īstenošanas veidu vai darbības organizāciju².

Pilnvarojumā minētais vārds „kārtība” pamatā piešķir Ministru kabinetam tiesības noteikumos regulēt attiecīgā jautājuma procesuālo raksturu, proti, izstrādāt noteiktu procedūru. Vienlaikus tas neizslēdz Ministru kabineta tiesības pieņemt materiāla rakstura normas, ciktāl netiek pārkāpts attiecīgais pilnvarojums. Tomēr Ministru kabineta noteikumos nevar būt iekļautas tādas materiālās tiesību normas, kas veidotu no pilnvarojošā likuma būtiski atšķirīgas tiesiskās attiecības³.

1 Satversmes tiesas 2005. gada 21. septembra sprieduma lietā Nr. 2005-03-0306 10.4. punkts.

2 Satversmes tiesas 2007. gada 9. oktobra sprieduma lietā Nr. 2007-04-03 20. punkts.

3 Satversmes tiesas 2011. gada 6. maija sprieduma lietā Nr. 2010-57-03 13.3. punkts.

Sandija Novicka,
sertificēta
nodokļu
konsultante,
zvērinātu
advokātu
biroja
COBALT
zvērināta
advokāte



IIN likuma 11.⁷ panta trešajā daļā bija dots izsmēlošs to nosacījumu uzskaitījums, kuriem izpildoties ienākums no lauksaimniecības zemes nav aplikams ar IIN. Neskatoties uz minēto ar MK noteikumu 80. punktu ir izvirzīts papildu nosacījums, kā rezultātā būtiski sašaurinās to gadījumu loks, kad var tikt piemērots IIN likuma 11.⁷ panta trešajā daļā noteiktais atbrīvojums, lai arī ienākums tiek gūts no lauksaimniecības zemes atsavināšanas. Attiecīgi ar MK noteikumu 80. punktu tika būtiski mainīts IIN likuma 11.⁷ panta trešās daļas tvērums.

Ne IIN likums, ne arī kāds cits likums piešķir MK tiesības noteikt papildus ierobežojošus nosacījumus IIN likuma 11.⁷ panta trešās daļas piemērošanai. **Līdz ar to MK noteikumu 80. punkts neatbilst Satversmes 64. pantam. Tas nozīmē, ka MK noteikumu 80. punkts nav piemērojams kā pamats privātpersonai nelabvēlīga administratīvā akta izdošanai.**

To, ka MK noteikumu 80. punkts ir izdots, pārkaļpojot likumā noteikto deleģējumu, ir atzinusi Administratīvā rajona tiesa⁴. Par minēto spriedumu gan, visticamāk, VID iesniegs apelācijas sūdzību, dodot iespēju arī Administratīvajai apgabaltiesai izvērtēt šo jautājumu.

Jau pēc pieteikuma iesniegšanas tiesā likumdevējs ir grozījis IIN likuma 11.⁷ pantu, papildinot to ar piekto daļu, kurā ir nodublēts MK noteikumu 80. punkts. Grozījumi ir spēkā no 01.01.2015. Tomēr arī šie grozījumi nenozīmē, ka VID nebūtu jāvērtē tas, cik samērīga būtu atbrīvojuma no IIN nepiemērošana gadījumos, kad uz lauksaimniecībā izmantojamās zemes atrodas vecu ēku grausti.

VID, izdodot obligātu administratīvo aktu, ir jāveic samērīguma pārbaude, ja ar administratīvo aktu tiek ierobežotas pamattiesības

MK noteikumu 80. punkts un IIN likuma 11.⁷ pants neparedz VID veikt lietderības apsvērumus attiecībā uz atbrīvojuma no IIN ienākumam no lauksaimniecības zemes atsavināšanas piemērošanu gadījumos, kad nekus-

tamajā īpašumā bez lauksaimniecības zemes ietilpst arī ēkas vai būves.

Tomēr tas nenozīmē, ka VID, pieņemot konkrētu administratīvo aktu, nav jāņem vērā samērīguma princips.

Samērīguma princips ir uzskatāms par vienu no svarīgākajiem demokrātiskas tiesiskas valsts pamatprincipiem. Tas vispārīgā veidā noteic, ka starp valsts varas darbību, kas ierobežo personas tiesības un leģitīmās intereses, un mērķi, ko valsts vara ar šo darbību tiecas sasniegt, ir jābūt saprātīgām attiecībām⁵.

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka no Satversmes 1. pantā ietvertā demokrātiskas republikas jēdziena izriet visu valsts institūciju pienākums savā darbībā ievērot samērīguma principu⁶.

Administratīvā procesa tiesību mērķis ir panākt, lai lēmumu pieņemšanas procesā notiktu gatavojamā lēmuma samērošana ar cilvēktiesībām un lēmuma pieņemšanas procesa galarezultāts – attiecīgais lēmums materiālo administratīvo tiesību jomā – atbilstu cilvēktiesībām⁷. Tātad visi Administratīvā procesa likuma noteikumi jāinterpretē tā, lai gatavojamais valsts pārvaldes lēmums tiktu samērots ar cilvēktiesībām un pieņemtais rezultāts atbilstu cilvēktiesībām.

„Samērīguma princips ir jāpiemēro jebkurā gadījumā, kad valsts ierobežo indivīda cilvēktiesības, neatkarīgi no tā, vai nacionālā likumdošana piešķir vai nepiešķir iestādei rīcības brīvību [...] un vai likumdošanas aktos ir vai nav norādes uz samērīguma principu”⁸.

Demokrātiskā tiesiskā valstī valsts pārvaldei ir jātiecas nodrošināt taisnīgumu. **Nav pieļaujama formāla apstrīdēto normu piemērošana, ignorējot faktiskos apstākļus, kas konkrētu gadījumu būtiski atšķir no citiem gadījumiem, kuros likumdevējs ir paredzējis noteiktu valsts varas izmantošanas veidu.**

Līdz ar to arī obligāto administratīvo aktu gadījumā iestādei ir jāveic samērīguma pārbaude tad, ja ar obligāto administratīvo aktu tiek ierobežotas personas pamattiesības⁹.

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka Satversmes 105. pants paredz visaptverošu mantiska rakstura tiesību garantiju un neaprobežojas vienīgi ar īpašuma tiesībām. Ar „tiesībām uz īpašumu” saprotamas visas mantiska rakstura tiesības, kuras tiesīgā persona var izlietot par labu sev un ar kurām tā var rīkoties pēc savas gribas, piemēram, īpašums (Civillikuma 927. panta izpratnē); ķīlas tiesības; servitūtu tiesības; autortiesības; tiesības uz izgudrojumiem un preču zīmēm; tiesības, kas izriet no kapitāla daļām un akcijām (kā arī citiem vērtspapīriem); saistītības prasījumi, kas pamatoti ar līgumu vai deliktu; koncesiju tiesības; tiesības (uz licences pamata) veikt komercdarbību u. c.¹⁰

Nodokļa maksāšanas pienākums vienmēr nozīmē īpašuma tiesību ierobežojumus¹¹.

Prasījums par nepamatoti iekasēto nodokļu maksājumu atmaksāšanu ir īpašums gan Satversmes 105. panta izpratnē, gan Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Pirmā protokola 1. panta izpratnē.

Ikviena pamattiesību ierobežojuma pamatā ir jābūt apstākļiem un argumentiem, kādēļ tas vajadzīgs, proti,

- 4 02.06.2015. spriedums lietā Nr. A420350414.
- 5 Levits E. „Samērīguma princips publikajās tiesībās – *jus commune europaeum* un Satversmē ietvertais konstitucionāla ranga princips” // *Likums un Tiesības*, 2000, Nr. 9, 262.–263. lpp.
- 6 Satversmes tiesas 2000. gada 24. marta sprieduma lietā Nr. 04-07(99) secinājumu daļas 3. punkts.
- 7 Levits E. „Administratīvā procesa likuma 2. panta komentārs” // Levits E. „Rakstu krājums administratīvajiem tiesniešiem”. Rīga: Publisko tiesību institūts, 2003, 155. lpp.

JURISTA PADOMS

- 8 Levits E. „Samērīguma princips publikajās tiesībās”, 268.–269. lpp.
- 9 Satversmes tiesas 2007. gada 28. februāra lēmuma lietā Nr. 2006-41-01 secinājumu daļas 15. punkts.
- 10 Satversmes tiesas 2010. gada 20. aprīļa lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2009-100-03 8.2. punkts.
- 11 Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 19.1. punkts un 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 19. punkts.

► ierobežojums tiek noteikts svarīgu interešu – leģitīma mērķa – labad¹².

Var saprast, ka MK noteikumu 80. punkta un IIN likuma 11.⁷ panta piektās daļas mērķis ir nepieļaut situācijas, kad lauksaimniecības zemes atsavināšanai noteiktais IIN atbrīvojums tiek izmantots, lai izvairītos no IIN samaksas par ienākumiem no cita veida īpašumiem (piemēram, dzīvojamās mājas). Minētais var tikt uzskatīts par leģitīmu mērķi.

Tomēr samērīguma princips prasa ievērot saprātīgu līdzsvaru starp sabiedrības un personas interesēm, ja publiskā vara ierobežo personas tiesības un likumiskās intereses.

Lai konstatētu, vai samērīguma princips ir ievērots, jānoskaidro, vai likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai, vai nav saudzējošāku līdzekļu šā mērķa sasniegšanai un vai likumdevēja rīcība ir atbilstoša jeb proporcionāla. Ja, izvērtējot tiesību normu, tiek atzīts, ka tā neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, tā neatbilst arī samērīguma principam un ir prettiesiska¹³.

Attiecīgi VID, piemērojot MK noteikumu 80. punktu un IIN likuma 11.⁷ panta piekto daļu, ir jāvērtē samērīgums, ievērojot šo normu mērķi, konkrētā gadījuma faktiskos apstākļus un ierobežojumu, kas tiktu nodarīts privātpersonas pamattiesībām.

MK noteikumu 80. punkts un IIN likuma 11.⁷ panta piektā daļa nav samērīgi

Kā redzams no IIN 11.⁷ panta ceturtnās daļas, ir ļoti vienkārši noteikt objektīvus kritērijus, kā nodalīt ieņēmumus no lauksaimniecības zemes atsavināšanas no ienākumiem no cita veida nekustamā īpašuma atsavināšanas. Līdzīgi kā tas ir izdarīts meža zemes gadījumā, publiskajai varai bija jānosaka objektīvi kritēriji, lai norobežotu šos divu veidu ienākumus arī attiecībā uz ēkām un būvēm (piemēram, par pamatu varētu ņemt kadastrālo vērtību vai neatkarīgu nekustamo īpašumu vērtētāju atzinumu par lauksaimniecības zemes vērtību un ēku/būvju vērtību). Šie apsvērumi nav ņemti vērā.

Tas dod pamatu argumentēt, ka šīs tiesību normas neatbilst samērīguma principam (MK un likumdevējs nav ņēmis vērā to, ka pastāv saudzējošāki līdzekļi, lai nodrošinātu to, ka likumā noteiktais atbrīvojums ienākumiem no lauksaimniecības zemes netiek ļaunprātīgi izmantots, lai izvairītos no nodokļu samaksas par ienākumu no cita veida nekustamā īpašuma atsavināšanas, un MK rīcība nav proporcionāla).

Ja tiesību norma neatbilst samērīguma principam, tā ir prettiesiska¹⁴. Attiecīgi MK noteikumu 80. punkts un IIN likuma 11.⁷ panta piektā daļa nav piemērojami kā pamats privātpersonai nelabvēlīga administratīvā akta izdošanai.

Situācija ar atbrīvojumu no IIN par ienākumiem no lauksaimniecības zemes atsavināšanas labi ilūstrē to, ka nodokļu maksātājiem ir iespējas cīnīties par taisnību arī tad, ja VID it kā rīkojas atbilstoši normatīvo aktu normām, bet normatīvie akti neatbilst samērīguma principam vai arī normatīvo aktu normas pieņemšanā nav ievērotas pieņemšanas prasības.

Prettiesisku VID lēmumu dēļ nodarīto mantisko zaudējumu atlīdzināšana

Likums „Par nodokļiem un nodevām” paredz nodokļu maksātāja tiesības prasīt kompensāciju par naudas vērtības zudumu 0,025% apmērā par katru nokavēto dienu no nodokļu administrācijas nepamatoti iekasētajām vai aizturētajām naudas summām. Administratīvā tiesa ir iedibinājusi vienotu praksi, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam kompensējama naudas vērtības zudums aprēķināms no nepamatotas nodokļa iekasēšanas vai aizturēšanas brīža līdz šīs summas atmaksāšanas dienai. Administratīvā procesa likums un Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likums paredz iespēju prasīt vēl citu zaudējumu, kas radušies prettiesisku Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu vai rīcības rezultātā, atlīdzību.

Latvijā pastāv izvērsti normatīvais regulējums, kas dod iespēju privātpersonai prasīt atlīdzību par zaudējumiem, kas radušies pārvaldes iestādes prettiesiska lēmuma dēļ. Administratīvā procesa likums paredz personas tiesības uz atlīdzinājumu par mantiskajiem zaudējumiem un personisko kaitējumu, kas nodarīts ar iestādes izdotu administratīvo aktu vai faktisko rīcību. Zaudējumu atlīdzināšanas pamatu un kārtību nosaka Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likums. Saskaņā ar šo likumu, lai varētu prasīt zaudējumu atlīdzību, jākonstatē iestādes rīcības prettiesiskums un cēloņsakarība – objektīva saikne starp iestādes rīcību un tās radītajām zaudējumu nodarošajām sekām. **Atlīdzināms ir ne tikai zau-**

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

13 Satversmes tiesas
2002. gada 19. marta
sprieduma lietā
Nr. 2001-12-02
secinājumu daļas
3.1. punkts.

14 Satversmes tiesas
2002. gada 19. marta
sprieduma lietā
Nr. 2001-12-02
secinājumu daļas
3.1. punkts.

Materiāls tapis
sadarbībā ar