

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa regulējuma jomā TAISNĪGUMS IR UZVARĒJIS

Satversmes tiesa 7. janvārī pieņēma spriedumu lietā Nr. 20210601 „Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļas un 11.¹ panta 6.¹ daļas atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105. pantam”, atzīstot minētās normas par Satversmei neatbilstošām un spēkā neesošām no sprieduma pasludināšanas brīža.



Jau žurnāla janvāra numurā publicējam lietā pieaicinātās ekspertes *Mg. iur. JŪLIJAS SAUŠAS* rakstu „**NODOKĻU LIKUMU NORMĀM JĀBŪT TAISNĪGĀM**”, kad vēl nebija zināms, kā lietu izspriedīs Satversmes tiesa. Atgādinām, ka lietā bija apstrīdētas likuma normas, kas noteic, ka „saimniecisko darbību saistītie izdevumi tiek

piemēroti apmērā, kas nepārsniedz 80 procentus no fiziskās personas kopējiem saimnieciskās darbības ieņēmumiem” un, „ja maksātājam 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”.

Tiesībsargs kā šīs lietas pieteicējs uzskatīja, ka apstrīdētās normas neatbilst Satversmes 105. panta pirmajiem trīs teikumiem: „Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu”, – jo tās paredz saimnieciskās darbības veicējam, kurš ir izvēlēties par ienākumiem no saimnieciskās darbības maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli (IIN), pienākumu maksāt IIN arī tad, ja saimnieciskā darbība veikta ar zaudējumiem. Tādējādi ar apstrīdētajās normās noteikto ierobežojumu nevar sasniegt tā leģitīmo mērķi. Apstrīdētajās normās ietvertais īpašuma tiesību ierobežojums neatbilst taisnīguma principam un citiem no tā atvasinātajiem tiesību principiem.

Tiesas secinājumi

Satversmes tiesa secināja, ka abas apstrīdētās normas attiecas uz kārtību, kādā nosaka ar IIN apliekamo ienākumu saimnieciskās darbības veicējiem. Tā kā abas apstrīdētās normas paredz, ka ar IIN apliekamais ienākums ir vismaz 20 procentu no saimnieciskās darbības ieņēmumiem, Satversmes tiesa tās izvērtēja vienlaikus.

Satversmes tiesa norādīja, ka apstrīdētās normas ierobežo saimnieciskās darbības veicēja tiesības uz īpašumu, jo nosaka minimālo ar IIN apliekamo ienākumu un tādējādi arī ietekmē maksājamā IIN apmēru. Tās pieļauj arī situāciju, ka IIN ir maksājams arī tad, ja nav gūts reāls ienākums, bet gan tikai prezumēts ienākums.

Tiesa arī norādīja, ka likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” ir veidots, balstoties uz nodokļu maksātāja spēju samaksāt nodokli. Proti, IIN 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 IIN 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.

Apstrīdētajās normās ir noteikts, ka saimnieciskās darbības veicēja ar IIN apliekamais ienākums ir vismaz 20 procenti no ieņēmumiem. Tādējādi apstrīdētajās normās ar IIN apliekamais ienākums ir noteikts kā prezumpcija. Šāda prezumpcijas piemērošana ir atkāpšanās no objektīvā neto principa, kas paredz, ka ar IIN ir apliekams tikai nodokļu maksātāja reālais ienākums.

Tāpat Satversmes tiesa pārbaudīja, vai apstrīdētajās normās ietvertais tiesību uz īpašumu ierobežojums ir noteikts uz taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības nodrošināšanu vērstu objektīvu un racionālu apsvērumu pamata. Izvērtējot datus par saimnieciskās darbības veicējiem, tiesa secināja, ka apstrīdētajās normās ietvertais tiesību uz īpašumu ierobežojums nav paredzētajā veidā ietekmējis tieši to saimnieciskās darbības veicēju rīcību, kuru dēļ apstrīdētās normas tika pieņemtas. Tāpat **apstrīdētajās normās noteiktais tiesību ierobežojums nesekmē patieso ieņēmumu uzrādīšanu**.

Satversmes tiesa secināja, ka apstrīdēto normu pamatā pieņemtā 20 procentu komerciālā rentabilitāte ir neprecīzs rādītājs un neatspoguļo visu saimnieciskās darbības veicēju spēju samaksāt nodokli, jo rentabilitātes ziņā atšķirības starp nozarēm var būt pat četrkārtas.

Tāpat Satversme tiesa secināja arī to, ka apstrīdēto normu piemērošanas dēļ daļa saimnieciskās darbības veicēju paliek ārpus Valsts ieņēmumu dienesta veiktās 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.

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, uzskatīja, ka atkāpšanās no nodokļa maksātāja patiesās spējas samaksāt nodokli izvērtēšanas, tostarp atkāpšanās no objektīvā neto principa, nav pamatota.

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. Tāpēc Satversmes tiesa secināja, ka likumdevēja lietotie līdzekļi nav piemēroti apstrīdētajās normās ietvertā tiesību uz īpašumu ierobežojuma legītimā mērķa sasniegšanai.

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.

Sprieduma vērtīgākās atziņas

Pilnais sprieduma teksts lasāms Satversmes tiesas mājaslapā un ir izklāstīts 39 lappusēs. Tajā ir daudz vērtīgu atziņu par nodokļu un to regulējuma būtību. Kā sociālajos tīklos izteicies *Mg. iur. JĀNIS TAUKAČS*, nodokļu eksperts, zvērinātu advokātu biroja *Sorainen* partneris, kurš arī bija pieaicināts izteikties tiesā, „taisnība ir uzvarējusi” un „cerams, šis ir tikai sākums nodokļu tiesību pamatīgākai sakārtošanai”.

Ieskatam piedāvājam izvilkumus no sprieduma pilnā teksta. Publikācijas ierobežotā apjoma dēļ nav citētas tiesas atsauces uz līdzīgiem spriedumiem u.c. tiesību avotiem.

- Iedzīvotāju ienākuma nodokļa jomā likumdevējam jāņem vērā arī objektīvā neto princips, kas ir tiesiskās vienlīdzības principa konkretizācijas elements. 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. Šādas nodokļu politikas īstenošana nodrošina sabiedrības labklājību.
- **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. 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.

- Īstenojot taisnīguma principa horizontālo aspektu nodokļu tiesībās, nepieciešams balstīties uz tādiem rādītājiem, kas patiesi atspoguļo nodokļu maksātāju finansiālo stāvokli, tostarp ieņēmumus.
- 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.**
- 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.
- 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. Nodokļa maksātāja spēja samaksāt nodokli parasti ir ievērojama, ja ar nodokli tiek aplikts reāls, nevis tikai paredzams ienākums.
- (..) 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.

Atkāpšanās no nodokļa maksātāja patiesās spējas samaksāt nodokli izvērtēšanas, tostarp atkāpšanās no objektīvā neto principa, nav pamatota.