

ST: IIN IEROBEŽOJUMS PAŠNODARBINĀTAJIEM NAV TIESISKS



JĀNIS TUKAČS, SIA “Sorainen ZAB” partneris, zvērināts advokāts

Nu jau pirmais prieks par Satversmes tiesas secinājumiem pagājis, jāsāk ieskatīties detaļās – ko īsti nozīmē šis spriedums? Kāda bijusi tiesas galvenā argumentācija? Tas varētu būt svarīgi arī citu, līdzīgu nodokļu tiesību normu apstrīdēšanai. Vai būs iespējams atgūt līdz šim samaksāto nodokli tiem, kas strādājuši ar zaudejumiem?

Isam ieskatam atgādināšu, ka Satversmes tiesa (ST) 2022. gada 7. janvārī pieņēma spriedumu lietā 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”. Un apstrīdētās normas skan šādi:

§ *Ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi tiek piemēroti apmērā, kas nepārsniedz 80 procentus no fiziskās personas kopējiem saimnieciskās darbības ieņēmumiem.*

§ *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.*

Spriedums par apstrīdētajām likuma normām skar tiešām lielu mūsu sabiedrības daļu. Likuma normu mērķis bija, lai visi saimnieciskās darbības veicēji neatkarīgi no rezultāta maksātu iedzīvotāju ienākuma nodokli (IIN) vismaz 20% apmērā no viņu saimnieciskās darbības ieņēmumiem. Kā zināms, ST paziņoja, ka

šīs normas neatbilst Satversmei, precīzāk, Satversmes 105. pantā noteiktajām tiesībām uz īpašumu.

§ *Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu.*

VIDEO UN PRO-BONO

Šo ST lietu izskatīja trijās sēdēs, kas visas bija publiski redzamas gan tiešraidē ST “YouTube” kanālā, gan pēc tam – videoierakstā. Šoreiz nebijām ieinteresētā puse lietā, bet pēc tiesas uzaicinājuma bija interesanti un pagodinoši piedalīties tajā kā ekspertam uz *pro-bono* pamatiem. No gatavošanās tiesas runai palika pēcgarša, ka jautājums tiešām nav vienoziņmīgs, un turpmāk izstāstīšu, kādēļ.

ST GALVENIE ARGUMENTI UN ATZIŅAS

ST likās nepieņemami, ka “apstrīdētās normas pieļauj situāciju, ka IIN ir maksājams arī tad, ja nav gūts reāls ienākums, bet gan tikai prezumēts ienākums”.

140 000

aptuvenais saimnieciskās darbības veicēju skaits
2020. gadā Latvijā.

Prieks, ka savā argumentācijā ST citē arī svarīgāko, ko vēlējos pateikt, balstoties uz attiecīgajiem teorētiskiem, kas šo jautājumu pētījuši: “Visiem izdevumiem jābūt atskaitāmiem, ja tie veikti tādēļ, lai gūtu saimnieciskās darbības ieņēmumus. Šim principam var 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.”

ST spriedumā arī formulē principus, kuri likumdevējam jāievēro, radot jaunas nodokļu tiesību normas:

- nodokļu maksātāju spēja maksāt nodokli. To nevar ņemt no personas, kam nav ienākuma;
- visiem saimnieciskās darbības izdevumiem jābūt pilnībā atskaitāmiem (objektīvā neto princips). Nedrīkst jau *a priori* uzskatīt visus par potenciāliem blēžiem tikai tāpēc, ka saimnieciskā darbība nesusi zaudējumus. Noteikti var būt daudz situāciju, kad saimnieciskās darbības veicēji iegulda savā biznesā, tādējādi palielinot izaugsmes iespējas nākotnē.

Tas vien, ka persona var mainīt savu saimnieciskās darbības veidu un nodokļu maksāšanas režīmu, nevar kalpot par attaisnojumu nepamatotu ierobežojumu noteikšanai, norāda ST.

Tāpat ST pauž: nodokļu maksātāji vairāk sliecas labprātīgi maksāt nodokļus tad, ja ir pārliecināti, ka nodokļu politika ir taisnīga.

Un vēl viena ST atziņa – taisnīguma principa ievērošana IIN 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. Tā kā apstrīdēto normu tvērumā ir fiziskās

personas, kuras veic saimniecisko darbību un kuras par savām saistībām ir atbildīgas ar visu savu mantu, ST uzskata, ka atkāpšanās no nodokļa maksātāja patiesās spējas samaksāt nodokli izvērtēšanas, tostarp atkāpšanās no objektīvā neto principa, nav pamatota.

IEROBEŽOJUMA MĒRKIS – APKAROT ĒNU EKONOMIKU?

Tālāk – manas pārdomas par šo lietu. Rīgas Ekonomikas augstskolas profesors un Ilgtspējīga biznesa centra direktors Arnis Sauka savā pētījumā par ēnu ekonomiku minējis, ka ēnu ekonomika Latvijā ir ap 25% iekšzemes kopprodukta (IKP). Ja IKP valstī ir ap 29 mljrd. eiro, ēnu ekonomika ir ap 7 mljrd. eiro, no kuriem lielāko daļu veido pievienotās vērtības nodokļa (PVN) izkrāpšana un aplokšņu algas. Latvijā izslavētais bijušais Igaunijas nodokļu administrācijas (VID) vadītājs arī atklāti deklarējis – valsts budžeta ieņēmumu veicināšanai Igaunijas ieņēmumu dienests koncentrējas uz darbu ar lielajiem uzņēmumiem, kas nodrošina 80–90% valsts budžeta nodokļu apmēru. Ja pārējie ko samaksā – labi, ja ne – tas arī ir *ok*. Galvenais – jāļauj mazajam biznesam pēc iespējas attīstīties un izaugt līdz lielo kategorijai. Tātad no valsts un sabiedrības interešu perspektīvas nepieciešams veicināt, lai mazais bizness, tostarp saimnieciskās darbības veicēji, pēc iespējas attīstās. Tādēļ šādi izdevumu atskaitīšanas ierobežojumi šķiet nelogiski un neizdevīgi no valstisko mērķu viedokļa – jo vairāk valsts atbalstīs saimnieciskās darbības veicējus, jo lielākas cerības uz to pārtapšanu par būtiskiem nodokļu maksātājiem.

VAI OBLIGĀTIE IIN MAKSĀJUMI IR ATTAISNOJAMI?

IBFD (pasauls līderis nodokļu informācijas izplatīšanā) publicētajā grāmatā par nodokļu piemērošanas pamatprincipiem¹ teikts, ka ienākumi tradicionāli

” ST komentēja, ka par pagātņi IIN atpakaļ prasīt nebūs tiesiska pamata. Neesmu pārliecināts, jo likuma norma ir nekorekta jau no tās pieņemšanas brīža

jāuzskata par labāko mērauklu, lai noteiktu cilvēka spēju samaksāt nodokli. Tas izriet no principiem, ka nodokļiem jābūt taisnīgiem un ka nodokļu maksātāja nodokļu slogam jābūt samērīgam ar viņa spēju to samaksāt. No tā var izsecināt, ka ir prettiesiski likt maksāt nodokli cilvēkam, kas to nav spējīgs samaksāt. Izskatāmās likuma normas paredz situāciju, kurā IIN jāmaksā cilvēkam, kas to nav spējīgs izdarīt (ja strādā ar zaudējumiem).

Citā nodokļu teorijas grāmatā² (ko Starptautiskais Valūtas fonds organizēja valstīm, kas 90. gados ieguva neatkarību, lai tām palīdzētu veidot nodokļu sistēmas) teikts: visi pamata noteikumi, kas skar nodokļu piemērošanu iedzīvotāju ienākumiem no biznesa (tostarp par izdevumu atskaitīšanu no apliekamā ienākuma), jāskata šīs grāmatas uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) piemērošanas sadaļā, jo šai ziņā UIN un IIN principi jāpiemēro vienādi. Tas norāda, ka arī Latvijā IIN izdevumu atskaitīšanas principiem būtu jābūt salīdzināmiem ar UIN likuma principiem. Savukārt šīs pašas grāmatas UIN sadaļā pie biznesa atskaitāmajiem izdevumiem uzsvērts, ka principā visiem izdevumiem jābūt atskaitāmiem, ja tie veikti, lai gūtu biznesa ieņēmumus. Šim principam var būt trīs izņēmumi:

- izdevumi personīgām vajadzībām;
- pamatlīdzekļu u. tml. nolietojums;
- nodokļu politikas motivēti izdevumu atskaitīšanas ierobežojumi. Šo kategoriju raksturo šādi gadījumi:
 - » atturēšana no noteiktām darbībām (vai sodīšana par to) – soda naudu, kukuļu u. c. nelegālu maksājumu atskaitīšanas neatļaušana;
 - » maksājumi uz ārzemēm, no kuriem jāietur ieturējuma nodoklis, ja tas jau nav izdarīts;
 - » izdevumu pamatošanai nav visi attaisnojuma dokumenti;

» izdevumu korekta atskaitīšana ir grūti precīzi nosakāma (t. i., robežsituācijas izdevumiem, kam ir personīgo, izklaides vai luksusa tēriņu pazīmes).

Visticamāk, ar apstrīdētajām IIN normām Finanšu ministrija (FM) vēlējas ar vienu spalvas vēzienu atrisināt situāciju, ka mazajiem ir grūti izsekot, cik godprātīgi viņi iegrāmato saimnieciskās darbības izdevumus (padarām izņēmumu par vispārīgu, visiem piemērojamu normu). Taču mūsu situācijā, cērtot potenciāli negodprātīgiem saimnieciskās darbības veicējam, kas varētu censties iegrāmatot kādus personīgus, izklaides vai luksusa tēriņus kā saimnieciskās darbības izdevumus, FM ir iecirtusi arī tiem, par kuriem nav šaubu, ka attiecīgie tēriņi ir nepieciešami biznesam un tos nekādi nevar uzskatīt par duāli izmantojamiem. Piemēram, Latvijā pastāv PVN 50% atskaitīšanas ierobežojums automašīnām, jo tās bieži izmanto arī personīgām vajadzībām, toties Itālija ļauj atskaitīt 50% no duāli izmantojamiem izdevumiem.

Izdevumu atskaitīšanas ierobežojumu ziņā grāmatas autori norāda, ka nav arī atšķirību starp priekšnodokļa atskaitīšanu budžetā maksājamā PVN aprēķināšanai un izdevumu atskaitīšanai ienākuma nodokļu bāzes korektai noteikšanai. Kā zināms, nav iedomājama selektīva nodokļu maksātāja samaksātā priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežošana, ja pirkums izmantots ar PVN apliekamu darījumu veikšanai.

No otras puses, katra biznesa mērķis ir peļņas gūšana. Ja persona ilgstoši (daudzus gadus pēc kārtas) strādā ar zaudējumiem, tas parasti arī tradicionālajā UIN sistēmā ir trauksmes signāls nodokļu administrācijai, ka ar biznesu kaut kas nav kārtībā: vai nu veikti kādi apjomīgi ieguldījumi tajā, vai bizness peļņu aizplūdina caur izdevumiem saistītām

¹ P. Pistone, J. Roeleveld, J. Hattingh, J. F. P. Nogueira, C. West “Fundamentals of Taxation: An Introduction to Tax Policy; Tax Law and Tax Administration”, IBFD, 2019.

² V. Thuronyi “Tax Law Design and Drafting”, IMF and Kluwer Law, 2000.

personām (ar nepamatotiem darījumiem vai to cenām), vai arī tas vienkārši nav perspektīvs. Tādēļ būtu jāidentificē šādi gadījumi, nevis jāliek maksāt IIN visiem, kam būtu tiesības nemaksāto nedarīt.

PAR ZAUDEJUMU PĀRNEŠANU UZ NĀKAMAJIEM GADIEM


Par izdevumu izmantošanu nākamajos trijos gados: pirmkārt, IIN saimnieciskās darbības veicējs jau uzreiz maksā, kad ir zaudējumi, bet būtu jāļauj viņiem attīstīties, kā minēts sākumā par sabiedrības interesēm; otrkārt, arī pēc trim gadiem, strādājot ar zaudējumiem, 20% pirmā gada izdevumu būs neatgriezeniski zuduši.

PAR IIN ATPRASIŠANU

Tagad jāgaida, kad Saeima veiks attiecīgos likuma grozījumus, lai saimnieciskās darbības veicēji varētu visus izdevumus atskaitīt 100% apmērā. Prognozējams, ka šādi grozījumi likumā stāsies spēkā ar atpakaļejošu spēku, saskaņojot to ar ST sprieduma spēkā stāšanās brīdi. Vai ir tiesības vērsties Valsts ieņēmumu dienestā, lūdzot atmaksāt IIN, kas samaksāts, piemērojot šo ierobežojumu? Atbildes spriedumā uz šo jautājumu nav, bet spriedums stājas spēkā ar tā pieņemšanas brīdi. Tādēļ ST priekšsēdētāja Sanita Osipova komentēja, ka par pagātni IIN atpakaļ prasīt nebūs tiesiska pamata. Neesmu pārliecināts, jo likuma norma ir nekorekta jau no tās pieņemšanas brīža. Būs jāpapēta.

GAISMA TUNEĻA GALĀ

Šis ir kārtējais pierādījums, ka par taisnību ir vērts cīnīties un tas var nebūt dārgi, un likums nav svētā govs, ko nedrīkst aiztikt. Šajā gadījumā tiesībsargs uztvēra problēmu un tās aktualitāti, tādēļ vērsās tiesā. Gaidīsim turpinājumu arī par citām aplamībām nodokļu likumos.

Diezgan cerīgi šai ziņā izklausījās ST priekšsēdētājas S. Osipovas “pēcspēles” intervija, kurā viņa teica, ka ST lietu par nodokļu jautājumiem kļūst arvien vairāk un cilvēki vairs nebaidās tās apstrīdēt. Prieks, ka Osipovas kundze šajā lietā saskatīja līdzību ar “Sorainen” klientu ierosināto lietu par solidaritātes nodokli, kas, viņasprāt, arī “lauž nodokļu sistēmu”. No otras puses, tai pašā intervijā S. Osipova atzīst, ka nodokļu tiesības ir tā joma, kur likumdevējam ir samērā liela rīcības brīvība. Tādēļ ne katras netaisnības gadījumā ST varēs palīdzēt. 



KO VAR IEKĻAUT SAIMNIECISKĀS DARBĪBAS IZDEVUMOS?

Saimnieciskās darbības veicēju izmaksās iekļaujami šādi izdevumi:

- izdevumi par iegādātām izejvielām un materiāliem;
- inventārs, kura vērtība nepārsniedz 1000 eiro;
- darba algas un nodokļi;
- komandējumu izdevumi;
- reklāmas un mārketinga izdevumi;
- biroja preces, pasta, telekomunikāciju izdevumi;
- pamatlīdzekļu nolietojums un remonts;
- ar automašīnu saistītie izdevumi;
- nomas un īres maksa;
- izdevumi par darbinieku izglītošanu un kvalifikācijas paaugstināšanu;
- saņemto pakalpojumu un veikto darbu izmaksas;
- bankas kredīta vai līzings procentu maksa;
- maksa par licenci;
- citi izdevumi, kas saistīti ar saimniecisko darbību un nepieciešami tās nodrošināšanai.

Avots: Likums “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”