**Ienākumu gūšanas dienas noteikšanas tiesiskās sekas**

Tiesiskais regulējums par to, kura diena ir uzskatāma par ienākumu gūšanas dienu, nosaka arī to, kurā brīdī rodas nodokļu maksāšanas pienākums. Pienākumu rašanās brīdis sevī ietver arī spēkā esošo tiesību normu piemērošanu, kas regulē nodokļu samaksu konkrētajā situācijā.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 10.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420291616, SKA-452/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:1010.A420291616.5.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A1010.A420291616.5.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Valters Poķis, Dzintra Amerika, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 10.augusta lēmuma Nr. 31.1-22.13/5326 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 6.novembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējam [pers. A] datu atbilstības pārbaudi par 2014.gadu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 10.augusta lēmumu Nr. 31.1-22.13/5326, ar kuru atstāts negrozīts zemākas iestādes lēmums par pieteicējam samaksai budžetā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli un nokavējuma naudu. Dienests secināja, ka pieteicējs kredītiestādes aizdevuma saistību samazināšanas rezultātā ir guvis apliekamu ienākumu atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8.panta trešās daļas 21.punktam, un konkrētajā gadījumā neizpildās minētā likuma 9.panta pirmās daļas 35.1punkta nosacījumi, kad ienākums nav apliekams ar nodokli.

[2] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2017.gada 20.februāra spriedumu pieteikumu noraidīja. Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2017.gada 6.novembra spriedumu pieteikumu apmierināja. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Saskaņā ar 2012.gada 15.novembra pirkuma līgumu pieteicējs iegādājās no trešās personas – fiziskās personas – nekustamo īpašumu, uz kuru bija nostiprināta hipotēka par labu kredītiestādei atbilstoši 2006.gada 18.septembra hipotekārā aizdevuma līgumam. 2012.gada 29.novembrī pieteicējs parakstījis 2006.gada 18.septembra hipotekārā aizdevuma līguma pārjaunojuma līgumu. Saskaņā ar minētā līguma nosacījumiem pieteicējs pārņem trešās personas neapmaksātās saistības 105 000*euro*.

2014.gada 20.janvārī starp pieteicēju un kredītiestādi noslēgta vienošanās par aizdevuma atmaksas kārtību, saskaņā ar kuru kredītiestāde piekritusi, ja pieteicējs līdz 2014.gada 31.janvārim atmaksās aizdevuma pamatsummu 80 360 *euro* jeb 80 % no aizdevuma atlikuma uz 2014.gada 13.janvāri, kā arī atmaksās visus uz aizdevuma samaksas dienu aprēķinātos procentus par aizdevuma izmantošanu, tad pieteicējs būs pilnībā izpildījis no līguma izrietošās saistības. 2014.gada 28.janvārī pieteicējs veica līgumā norādītā aizdevuma un procentu pirmstermiņa atmaksu.

Kredītiestāde 2015.gada 2.februārī Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza paziņojumu par fiziskai personai izmaksātajām summām par 2014.gadu, kurā norādīts, ka 2014.gada 20.janvārī pieteicējam izmaksāts ienākums 20 090*euro,* kas gūts aizdevuma saistību samazināšanas vai dzēšanas rezultātā.

Pieteicējs Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza gada ienākumu deklarāciju par 2014.gadu un summu 20 090 *euro* deklarēja kā ar nodokli neapliekamo ienākumu.

[3.2] Nav pamatots pieteicēja iebildums, ka viņš saistību (aizdevuma) samazināšanas rezultātā nav guvis ienākumu.

Saskaņā ar Civillikuma 1867.pantu katru saistību tiesību var atcelt, pārvēršot to jaunā, ar dalībnieku sevišķu līgumu, ko sauc par pārjaunojumu. Atbilstoši Civillikuma 1868.pantam pārjaunojumu var izdarīt: 1) vai nu tā, ka arī jaunajā prasījumā abas puses, t.i., tiesīgais un saistītais, paliek tās pašas, kādas bijušas atceltā, pārgrozot tikai prasījuma tiesisko pamatu un būtiskos noteikumus, 2) vai arī tā, ka pārgrozījums attiecas uz lietā piedalīgām personām un ka agrākā kreditora vai agrākā parādnieka vietā iestājas jauns.

2012.gada 29.novembra hipotekārā aizdevuma līguma pārjaunojuma līguma 1.punktā norādīts, ka šī līguma parakstīšanas brīdī pieteicējs iegūst tiesības un pārņem saistības, kas trešajai personai kā aizņēmējam noteiktas ar aizdevuma līgumu un kredītiestāde pieņem pieteicēju kā jauno aizņēmēju saskaņā ar aizdevuma līgumu. Turklāt trešās personas saistības, kas nodibinātas ar aizdevuma līgumu, pilnā apjomā izbeidzas un šīs saistības pāriet pieteicējam. Tādējādi pārjaunojuma rezultātā agrākā saistība ir pilnībā izbeigta un radusies jauna saistība.

No iepriekš minētā izriet, ka pieteicējs pirkuma rezultātā saņēma no trešās personas naturālās vērtības – nekustamo īpašumu, kura sastāvā ietilpa dzīvojamā māja, kuras celtniecībai tika izsniegts aizdevums. Ar pārjaunojuma līguma noslēgšanu pieteicējs ir uzskatāms par aizņēmēju un tam ir aizdevuma līgumā noteiktās aizņēmēja tiesības un pienākumi. Tādējādi saistību samazināšanas rezultātā tieši pieteicējs ir guvis ienākumu 20 090 *euro* apmērā, jo šādu aizdevuma daļu kredītiestāde piekrita dzēst pieteicējam par atlikušās aizdevuma summas pirmstermiņa atmaksu.

[3.3] Tālāk noskaidrojams, vai pieteicēja saistību samazināšanas rezultātā gūtais ienākums ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Ienākuma gūšanas brīdī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkts noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums, kas gūts laika posmā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2016.gada 31.decembrim aizdevuma (kredīta) saistību samazināšanas vai dzēšanas rezultātā, ja izpildās visi turpmāk šai punktā minētie nosacījumi, tostarp: b) ienākuma guvējs līdz 2009.gada 1.janvārim saistības ir uzņēmies nolūkā nodrošināt sevi (vai savu ģimeni) ar dzīvošanai paredzētu nekustamo īpašumu un izmantojis šo aizdevumu nekustamā īpašuma iegādei, būvniecībai, rekonstrukcijai vai uzlabošanai; c) uz saistību samazināšanas vai dzēšanas dienu ienākuma guvēja īpašumā ir ne vairāk kā viens nekustamais īpašums, kura lietošanas veids vai funkcionālā izmantošana ir paredzēta dzīvošanai.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkts ir piemērojams tikai tad, ja izpildās visi minētā punkta apakšpunktos ietvertie nosacījumi.

Valsts ieņēmumu dienests sākotnējā un pārsūdzētajā lēmumā konstatēja, ka nav izpildījies minētā likuma 9.panta pirmās daļas 35.1punkta „c” apakšpunkts. Tādējādi var piekrist pieteicēja norādītajam, ka pārsūdzētajā lēmumā nav ietverts pamatojums, ka būtu konstatējama likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkta „b” apakšpunktā norādītā nosacījuma neizpilde, proti, pieteicējs nav uzņēmies saistības līdz 2009.gada 1.janvārim.

Tomēr pirmās instances tiesa spriedumā ir konstatējusi, ka neizpildās arī šis apakšpunkts, kam nevar piekrist. Ņemot vērā, ka pārjaunojuma rezultātā pieteicējs kļuva par aizņēmēju atbilstoši 2006.gada 18.septembra hipotekārā aizdevuma līgumam un viņam radās aizdevuma līgumā norādītās tiesības un pienākumi, ir uzskatāms, ka pieteicējs pārņēmis saistības, kas iegūtas līdz 2009.gada 1.janvārim.

Tātad strīds pastāv, vai izpildījušies minētā likuma 9.panta pirmās daļas 35.1punkta „c” apakšpunkta nosacījumi.

[3.4] Ar 2015.gada 30.aprīļa grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (stājās spēkā 2015.gada 3.jūnijā) likumdevējs grozīja likuma 9.panta pirmās daļas 35.1punktu, aizstājot tā ievaddaļā skaitli „2016.” ar skaitli „2017.”, izslēdzot „b” apakšpunktā vārdus un skaitļus „līdz 2009.gada 1.janvārim”, kā arī izslēdzot „c” apakšpunktu. Tādējādi ar 2015.gada 30.aprīļa grozījumiem likumā citstarp tika izslēgts 9.panta pirmās daļas 35.1punkta „c” apakšpunkts, proti, likumdevējs ir labojis tiesību normu, novēršot situāciju, kad ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiek aplikts ienākums, kas iegūts, samazinot aizdevuma saistības nekustamajam īpašumam, kuru ienākuma guvējs izmanto dzīvošanai, arī gadījumā, ja tas nav vienīgais ienākuma guvēja nekustamais īpašums, kura lietošanas veids vai funkcionālā izmantošana ir paredzēta dzīvošanai.

Šādā gadījumā ir jāvērtē attiecīgās tiesību normas spēks laikā un tās intertemporālā piemērojamība.

Analizējot tiesību normas izmaiņas, vērā ņemams apstāklis, ka tiesību norma pirms veiktajiem grozījumiem noteica nosacījumu, ka ienākums netiek aplikts ar nodokli, kas gūts laika posmā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2016.gada 31.decembrim. Pēc veiktajiem grozījumiem nosacījums saglabājies, to nosakot no 2011.gada 1.janvāra līdz 2017.gada 31.decembrim. Tātad likumdevējs līdztekus minētajiem grozījumiem, kuru rezultātā tiek izslēgts viens no pieciem kritērijiem, kas iepriekš bija izvirzīts kā nosacījums, lai gūtais ienākums netiktu aplikts ar nodokli, pagarinājis arī termiņu ienākumu gūšanas laikam. Savukārt sākuma termiņš nav ticis grozīts, lai gan likumdevējam bija šāda iespēja mainīt laika posma sākumu, to nosakot, piemēram, no 2015.gada 1.jūlija.

Valsts ieņēmumu dienests sākotnējo lēmumu, ar kuru noteica pieteicējam budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli un nokavējuma naudu, pieņēmis tad, kad spēkā bija jaunais regulējums, tomēr nav piemērojis jauno likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkta redakciju, bet piemērojis tiesību normu, kura lēmuma pieņemšanas brīdī vairs nebija spēkā. Proti, dienests nav ņēmis vērā, ka publiskajās tiesībās jaunajai tiesību normai ir tūlītējs spēks.

2015.gada 30.aprīļa grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, izslēdzot 35.1punkta „c” apakšpunktu, piemīt atpakaļvērsts spēks, jo to acīmredzami norāda šī punkta ievaddaļa, kas nosaka laika periodu, uz kuru normas apakšpunktos noteiktie kritēriji ir attiecināmi. Tādējādi likumdevējs, saglabājot nemainīgu laika perioda sākumu, no kura gūtais ienākums netiek aplikts ar nodokli, tiesību normai pēc veiktajiem grozījumiem ir noteicis atpakaļvērstu spēku. Līdz ar to izskatāmajā gadījumā nav pamata piemērot to tiesību normas redakciju, kas bija spēkā ienākuma gūšanas brīdī.

[3.5] Ņemot vērā privātpersonas tiesību ievērošanas principu, atzīstams, ka Valsts ieņēmumu dienestam konkrētajā gadījumā bija pienākums piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkta normu redakcijā, kas bija spēkā pārbaudes veikšanas un pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī un kas bija pieteicējam labvēlīgāka. Šāds risinājums lietā nodrošina taisnīgu rezultātu. Savukārt nepieciešamību, izskatot administratīvo lietu, nonākt pie taisnīga rezultāta paredz taisnīguma princips, kas izriet no Latvijas Republikas Satversmes 1.panta (sk. *Satversmes tiesas 2007.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 12.punktu*).

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, pamatojot to ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa nepamatoti secinājusi, ka pārsūdzētajā lēmumā nav ietverts pamatojums par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkta „b” apakšpunkta nosacījumu neizpildīšanos. Sākotnējā lēmumā ir norādīts, ka pieteicējs kredītsaistības ir uzņēmies 2012.gada 29.novembrī, noslēdzot pārjaunojuma līgumu, proti, pēc 2009.gada 1.janvāra, tādējādi neizpildās „b” apakšpunkta nosacījums. Tiesai iestādes sākotnējais lēmums un galīgais lēmums ir jāuztver kā vienots administratīvais akts, līdz ar to, izskatot lietu, jāņem vērā pamatojums, kas izriet no administratīvā akta kopumā. Tas, ka dienesta galīgajā lēmumā detalizēti nav atkārtots sākotnējā lēmumā ietvertais pamatojums, neļauj izdarīt secinājumu, ka šāda pamatojuma nav vispār.

[4.2] Tiesa nepamatoti secinājusi, ka pieteicējs ar pārjaunojuma līgumu uzņēmies saistības līdz 2009.gada 1.janvārim. Pieteicējs uzņēmās jaunas saistības 2012.gada 29.novembrī, savukārt trešās personas saistības šajā datumā izbeidzās. Tātad pieteicējs nevarēja uzņemties saistības 2006.gada 18.septembrī.

[4.3] Tiesa piemērojusi to materiālo tiesību normu, kuru nebija jāpiemēro.

Likumdevējs, pieņemot likuma 2015.gada 30.aprīļa grozījumus, nav noteicis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkta grozījumiem atpakaļvērstu spēku, līdz ar to normas, kas stājās spēkā 2015.gada 3.jūnijā, konkrētajā gadījumā nebija jāpiemēro. Konkrētajā gadījumā bija jāpiemēro likuma 9.panta pirmās daļas 35.1punkta redakcija, kas bija spēkā pieteicēja ienākuma gūšanas laikā, t.i., 2014.gada 20.janvārī.

Faktiski tiesa ir radījusi situāciju, ka jebkuriem tiesību normu grozījumiem, kas nodokļu samaksas pienākumu atceļ, ir atpakaļvērsts spēks. Šāda pieeja nav pamatota, jo likumdevējs pieteicēja ienākuma gūšanas brīdī bija skaidri noteicis, kādos gadījumos nodoklis ir jāmaksā, un kādos – nav.

[4.4] Tiesa nepareizi piemērojusi privātpersonas tiesību ievērošanas principu. Proti, tas ir jāpiemēro tiesību normu ietvaros, nevis lai pamatotu tādu tiesību normu piemērošanu, kas nebija spēkā ienākuma gūšanas laikā.

Tiesa arī nav ņēmusi vērā Administratīvā procesa likuma 15.panta piektajā daļā noteikto, ka vispārējos tiesību principus piemēro, ja attiecīgo jautājumu neregulē ārējais normatīvais akts, kā arī lai interpretētu normatīvos aktus.

**Motīvu daļa**

[5] Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzībā norādījis, ka apgabaltiesa piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punktu redakcijā, kas nebija spēkā pieteicēja ienākuma gūšanas laikā. Līdz ar to, dienesta ieskatā, ir konstatējams materiālo tiesību normas pārkāpums.

Apgabaltiesa spriedumā citējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punktu, kas bija spēkā pieteicēja ienākuma gūšanas laikā, un secinājusi, ka pirmās instances tiesa kļūdaini konstatējusi, ka neizpildās minētās normas „b” apakšpunktā norādītais nosacījums, proti, pieteicējs ir uzņēmies saistības līdz 2009.gada 1.janvārim. Tiesa norādījusi, ka pārjaunojuma rezultātā pieteicējs kļuva par aizņēmēju atbilstoši 2006.gada 18.septembra hipotekārā aizdevuma līgumam un viņam radās aizdevuma līgumā norādītās tiesības un pienākumi, tāpēc ir uzskatāms, ka pieteicējs pārņēmis saistības, kas iegūtas līdz 2009.gada 1.janvārim. Turklāt tiesa arī norādījusi, ka Valsts ieņēmumu dienests administratīvo aktu nav pamatojis ar likuma 9.panta pirmās daļas 35.1punkta „b” apakšpunktā norādīto kritēriju neizpildīšanos.

Tajā pašā laikā, analizējot, vai izpildās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkta „c” apakšpunkta nosacījumi, apgabaltiesa atzinusi, ka šis apakšpunkts ir izslēgts ar 2015.gada 30.aprīļa grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, un konkrētajā gadījumā ir piemērojams 9.panta pirmās daļas 35.1punkts redakcijā, kas stājās spēkā 2015.gada 3.jūnijā.

Tādējādi var secināt, ka lietā ir apskatāms tas, kura likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkta redakcija ir piemērojama strīda izskatīšanā.

[6] Nodokļu maksāšanas pienākuma rašanās brīdi nosaka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas par ar nodokli apliekamo objektu un normas par to, kurš brīdis ir uzskatāms par ienākumu gūšanas brīdi.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta 35.1punkts paredz, ka kumulatīvi izpildoties visiem tiesību normā norādītajiem nosacījumiem, apliekams nebūs ienākums, kas gūts aizdevuma saistību samazināšanas vai dzēšanas rezultātā. No šīs tiesību normas ir secināms arī pretējais, ka visos gadījumos, kad neizpildās kāds no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta 35.1punkta nosacījumiem, ienākums, kas gūts aizdevuma saistību dzēšanas rezultātā, ir apliekams ar nodokli. Ienākums, kas gūts aizdevumu saistību dzēšanas rezultātā, tiek aplikts ar iedzīvotāju ienākuma nodokli kā ienākums no „pārējiem ienākuma avotiem” atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.pantam pirmās daļas 3.punktam un 8.panta trešās daļas 21.punktam (citi ienākumi, kas nav minēti šā likuma 9.pantā).

Likuma 16.1panta desmitā daļa noteic, ka par tāda ienākuma gūšanas dienu, kas radies aizdevuma (kredīta) saistību samazināšanas vai dzēšanas rezultātā, uzskata dienu, kad stājas spēkā vienošanās, ar kuru tiek samazinātas vai dzēstas aizdevuma (kredīta) saistības.

Tādējādi tiesību normās ir definēts arī jēdziens – ienākuma gūšanas diena – gadījumos, kad tiek samazinātas vai dzēstas aizdevuma (kredīta) saistības. Tiesiskais regulējums par to, kura diena ir uzskatāma par ienākumu gūšanas dienu, nosaka arī to, kurā brīdī rodas nodokļu maksāšanas pienākums. Pienākumu rašanās brīdis sevī ietver arī tiesību normu piemērošanu, jo pienākumu esību nevar konstatēt, nepiemērojot spēkā esošās tiesību normas, kas regulē nodokļu samaksu konkrētajā situācijā. Nav arī šaubu, ka pienākumu rašanās brīdī piemēro spēkā esošās tiesību normas, nevis tādas, kuras vairs nav spēkā vai vēl nav spēkā.

Vienošanās par aizdevuma atmaksāšanas kārtību starp pieteicēju un kredītiestādi noslēgta 2014.gada 20.janvārī. Saskaņā ar šīs vienošanās 5.punktu šī vienošanās stājas spēkā ar tās parakstīšanas dienu. Līdz ar to secināms, ka nodokļu saistības satura noteikšanai ir piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta 35.1punkts redakcijā, kādā tas bija spēkā 2014.gada 20.janvārī.

[7] Situācijas tiesisko risinājumu var ietekmēt arī vēlāk pieņemtas tiesību normas, bet tad ir jākonstatē tiesību normu atpakaļvērstais spēks.

Apgabaltiesa norādījusi, ka 2015.gada 30.aprīļa grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, izslēdzot 35.1punkta „c” apakšpunktu, piemīt atpakaļvērsts spēks, jo to acīmredzami norāda šī punkta ievaddaļa, kas nosaka laika periodu, uz kuru normas apakšpunktos noteiktie kritēriji ir attiecināmi. Apgabaltiesa arī norādījusi, ka Valsts ieņēmumu dienestam konkrētajā gadījumā bija pienākums piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punktu redakcijā, kas bija spēkā pārbaudes veikšanas un pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī un kas bija pieteicējam labvēlīgāka, jo tas atbilst privātpersonas tiesību ievērošanas principam un taisnīguma principam.

Senāts šādiem apgabaltiesas secinājumiem nevar piekrist.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkta ievaddaļā ietvertais datums „2011.gada 1.janvāris” nosaka, ka izņēmums ir piemērojams ienākumiem no aizņēmuma saistību samazināšanas, kas gūti pēc šī datuma, bet nenosaka to, kāda tiesību normas redakcija ir piemērojama ienākuma gūšanas brīdī. Tiesību norma tika pieņemta 2010.gada 21.oktobrī, pieņemot likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, kas stājās spēkā 2010.gada 24.novembrī. Līdz ar to tiesību normā iekļautais datums – 2011.gada 1.janvāris – norādīja, ka tiesību normas piemērošana būs attiecināma vienīgi uz darījumiem pēc 2011.gada 1.janvāra. Sākotnējā redakcijā tiesību norma paredzēja to, ka izņēmums ir piemērojams ienākumam, kas gūts laika posmā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.decembrim. Vēlākā laika posmā vairākkārtīgi ir pagarināts periods, kurā var piemērot izņēmumu.

Likums „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, kas tika pieņemts 2015.gada 30.aprīlī, stājās spēkā 2015.gada 3.jūnijā. Ar šo likumu likumdevējs grozīja likuma 9.panta pirmās daļas 35.1punktu, aizstājot 35.1punkta ievaddaļā skaitli „2016.” ar skaitli „2017.”, izslēdzot 35.1punkta „b” apakšpunktā vārdus un skaitļus „līdz 2009.gada 1.janvārim”, kā arī pilnībā izslēdzot 35.1punkta „c” apakšpunktu. Lai arī likuma izmaiņas skāra 35.1punkta ievaddaļu, likumdevējs pēc būtības ir pagarinājis laika periodu, kurā gūtais ienākums, kas izpilda noteiktus kritērijus, netiek aplikts ar nodokli, kā arī paplašina izņēmuma piemērošanas robežas, izslēdzot atsevišķus ierobežojošus kritērijus. Likuma 9.panta pirmās daļas 35.1punkta ievaddaļā norādītā izņēmuma piemērošanas sākuma termiņa (2011.gads) atstāšana bez izmaiņām jaunajā tiesību normas redakcijā neļauj izdarīt secinājumu, ka tiesību normas grozījumiem ir atpakaļvērsts spēks.

[8] Papildus arī norādāms, ka izmaiņas likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” tiek veiktas bieži (no 2010.gada vairāk nekā 30 reizes pieņemti atsevišķi likumi par tiesību normu izmaiņām šajā likumā). Turklāt nereti izmaiņas ir apjomīgas, proti, skar daudzas tiesību normas. Tas prasa likumdevējam apskatīt arī tiesību normu piemērošanu laikā. Oficiālo publikāciju un tiesiskās informācijas likuma 9.panta ceturtā daļa nosaka, ka normatīvajam aktam vai tā daļai nav atpakaļejoša spēka, izņemot likumā īpaši paredzētus gadījumus. Tiesību normu piemērošana laikā nepieciešamības gadījumā tiek regulēta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” pārejas noteikumos.

Analizējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” pārejas noteikumu struktūru un saturu, var konstatēt, ka tiesiskais regulējums, kas paredzētu atpakaļvērstu spēku, ir sastopams, bet reti. Turklāt šādās situācijās tiek precīzi noteikts datums, līdz kuram datumam vai nodokļu taksācijas periodam ir pieļaujams tiesību normas atpakaļvērstais spēks.

Piemēram, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” pārejas noteikumu 70.punkts, kas stājās spēkā 2011.gada 30.jūnijā, paredz, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 42.punktu piemēro, sākot ar 2011.gada 1.janvāri. Tādējādi tiesību norma, kas stājās spēkā 2011.gada 30.jūnijā, ir piemērojama tiesiskajās attiecībās, kas, iespējams, jau ir izveidojušās.

Konkrētajā gadījumā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” pārejas noteikumi neparedz atpakaļvērstu spēku 2015.gada 30.aprīlī pieņemtā likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” veiktajām izmaiņām likuma 9.panta pirmās daļas 35.1punktā.

[9] Apgabaltiesa norādījusi, ka piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punktu redakcijā, kas ir spēkā no 2015.gada 3.jūnija, būtu taisnīgi un atbilstu privātpersonas tiesību ievērošanas principam.

Apgabaltiesas spriedumā atsauce uz taisnīguma principu tiek izdarīta kontekstā ar privātpersonas tiesību ievērošanas principu, kas paredz, ka tiesa piemērojamo tiesību normu ietvaros veicina privātpersonas tiesību un tiesisko interešu aizsardzību. Privātpersonas tiesību ievērošana notiek tiesību normu ietvaros. Līdz ar to šis princips ir attiecināms uz situācijām, kad tiesību normas piemērošana pieļauj vairākus tiesiskus risinājumus. Konkrētajā gadījumā šāda tiesiskā situācija nav konstatējama.

Savukārt, ja tiesa uzskatīja, ka likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 35.1punkts redakcijā, kas bija spēkā līdz 2015.gada 3.jūnijam, nav taisnīgs, tad būtu jāsniedz detalizētāks izskaidrojums tam, kādā aspektā ir saskatāms taisnīguma principa pārkāpums. Tas vien, ka jaunāka tiesību norma paredz personai labvēlīgāku tiesisko regulējumu nodokļu samaksas aspektā, nenozīmē, ka iepriekš spēkā esošā tiesību norma nav taisnīga.

Likumdevējs ar minētajiem grozījumiem ir paplašinājis to gadījumu skaitu, kad saistību samazināšanas vai dzēšanas rezultātā gūtie ienākumi netiek aplikti ar nodokli. Ja iepriekš likumdevējs bija ierobežojis tos gadījumus, kad saistību samazināšanas vai dzēšanas rezultātā gūtajam ienākumam ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa (spēkā bija nosacījumi, ka saistībai ir jābūt nodibinātai līdz 2009.gada 1.janvārim un ienākuma guvēja īpašumā ir ne vairāk kā viens nekustamais īpašums, kura lietošanas veids vai funkcionālā izmantošana ir paredzēta dzīvošanai), tad vēlāk šie ierobežojumi ir atcelti. Saturiski to nevar uzskatīt par iepriekšējās normas redakcionālu precizēšanu, proti, jaunās tiesību normas teksta un satura analīze šādu secinājumu neapstiprina.

Satversmes tiesas praksē ir uzsvērts, ka valstij, nosakot un īstenojot savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība. Tajā 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 jautājums (sal. *Satversmes tiesas 2008.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 7. un 11.punkts*). Likumdevējam nav konstitucionāla pienākuma, bet ir tiesības paredzēt noteikta veida vai apjoma nodokļu maksāšanas režīma atvieglojumus (sk. *Satversmes tiesas 2011.gada 20.maija sprieduma lietā Nr. 2010-70-01 16.2.punkts*).

Tādējādi tiesai ir jārespektē likumdevēja tiesībpolitiskā izvēle, nosakot izņēmumus, kad ienākums nav apliekams ar nodokli, kā arī to, vai vēlākām izmaiņām ir piešķirams atpakaļvērsts spēks.

[10] Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa nav piemērojusi pareizo tiesību normu, un tas ir atzīstams par materiālo tiesību normas pārkāpumu. Attiecīgi tiesa arī nav pilnībā izvērtējusi, vai piemērojamā normā norādītie nosacījumi īstenojas izskatāmās lietas faktiskajos apstākļos, lai pieteicēja gūtais ienākums netiktu aplikts ar nodokli. Līdz ar to apgabaltiesas spriedums ir atceļams un šādos apstākļos pārējiem kasācijas sūdzības argumentiem nav izšķirošas nozīmes.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 6.novembra spriedumu un lietu nosūtīt jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.