**Sabiedriskā labuma organizācijas amatpersonas tiesības ziedot savai organizācijai un lemt par ziedojuma izlietošanu**

Sabiedriskā labuma organizāciju likumā nav paredzēts aizliegums sabiedriskā labuma organizācijas amatpersonai ziedot attiecīgajai organizācijai. Likumā arī nav paredzēts aizliegums organizācijas amatpersonai lemt par ziedojumu izlietošanu, ja šī amatpersona vienlaikus ir arī ziedotāja. Tas nozīmē, ja sabiedriskā labuma organizācijas amatpersona ziedo attiecīgajai organizācijai, šī amatpersona, tāpat kā ikviens cits ziedotājs var pretendēt uz nodokļu atvieglojumiem, ievērojot nodokļu likumos paredzētos ierobežojumus.

Līdz ar to apstāklis, ka ziedotājs ir attiecīgās sabiedriskā labuma organizācijas amatpersona un lemj par ziedoto līdzekļu izlietojumu, pats par sevi nenozīmē, ka ziedotājs nav tiesīgs saņemt nodokļa atvieglojumu. Tāpēc, konstatējot ziedotāja tiešu vai netiešu saistību ar konkrēto sabiedriskā labuma organizāciju, ir nevis automātiski jāliedz ziedotājam saņemt nodokļu atvieglojumus, bet gan jānovērtē, vai pēc būtības ir iestājušies priekšnoteikumi nodokļu atvieglojumu saņemšanai – ziedojuma filantropiskais raksturs un ziedojuma saistība ar ziedojuma saņēmēja statūtos noteikto mērķu sasniegšanu.

**Ziedojums lietas lietošanas tiesību veidā**

Par ziedojumu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izpratnē var būt konkrētas lietas lietošanas tiesības, tai skaitā nekustamā īpašuma lietošanas tiesību dāvinājums.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 3.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420136617, SKA-37/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:1203.A420136617.5.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:1203.A420136617.5.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Diāna Makarova, Dzintra Amerika, Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par pienākuma uzlikšanu Valsts ieņēmumu dienestam izdot labvēlīgu administratīvo aktu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 5.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs [pers. A] šajā lietā pārbaudāmajā periodā (2015.gadā) bija biedrības „RETRO AUTO MUZEJS” (turpmāk – biedrība) īpašnieks un amatpersona.

[2] Pieteicējs Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza 2015.gada ienākumu deklarācijas precizējumu, kurā kā attaisnotos izdevumus deklarēja ziedojumus biedrībai 1833,33 *euro*, kurus veido pieteicēja biedrībai samaksātie 500 *euro*, kā arī pieteicējam piederošā nekustamā īpašuma lietošanas tiesību dāvinājums, ko pieteicējs novērtējis 200 *euro* mēnesī.

Sākotnējā lēmumā Valsts ieņēmumu dienests atzina, ka pieteicēja biedrībai samaksātie 500 *euro* ir iekļaujami attaisnotajos izdevumos un attiecīgi par tiem ir samazināms pieteicēja ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamais ienākums, savukārt nekustamā īpašuma lietošanas tiesību dāvinājums 1333,33 *euro* attaisnotajos izdevumos nav iekļaujams, jo pieteicēja deklarācijas precizējumiem pievienotais nekustamā īpašuma lietošanas tiesību dāvinājuma līgums nav atzīstams par maksāšanas dokumentu.

Savukārt ar Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 19.oktobra lēmumu kā galīgo administratīvo aktu atzīts, ka pieteicēja deklarētie ziedojumi kā attaisnotie izdevumi saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta 1.2daļu nav atzīstami pilnā apmērā, jo ziedojuma mērķī ir netieša norāde uz konkrētu personu kā ziedoto līdzekļu saņēmēju, kas ir ar ziedotāju saistīta persona, proti, uz pašu pieteicēju un viņa sievu, kas arī ir biedrības īpašniece un amatpersona. Vienlaikus Valsts ieņēmumu dienests norādīja, ka, lai arī sākotnēji dienests kļūdaini atzina, ka pieteicēja biedrībai samaksātie 500 *euro* ir ņemami vērā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamā ienākuma noteikšanā, dienests neprasīs pieteicējam atmaksāt dienesta kļūdainās rīcības dēļ pieteicējam nepamatoti samaksāto nodokļa pārmaksu, jo pretējā gadījumā tiktu pārkāpts tiesiskās paļāvības un labas pārvaldības princips.

[3] Pieteicējs vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot izdot labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru pieteicēja ziedojums tiktu iekļauts 2015.gada ienākumu deklarācijā un ziedojuma summas apmērā tiktu samazināti pieteicēja ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamie ienākumi par 2015.gadu, kā rezultātā tiktu atmaksāta iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa pilnā apmērā.

[4] Izskatot lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedums, ievērojot pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[4.1] Likumdevējs likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta 1.2daļā paredzējis, ka ziedojums nav atzīstams par attaisnotajiem izdevumiem, ja ziedojuma mērķī ir tieša vai netieša norāde uz ziedoto līdzekļu saņēmēju, kas ir ar ziedotāju saistīta persona vai ziedotāja darbinieks vai ģimenes loceklis. Likumā nav sniegts skaidrojums terminam ar „ziedotāju saistīta persona”. Taču ziedotāja ģimenes loceklis un biedrība, kuras amatpersona un biedrs ir ziedotājs, atbilst šim jēdzienam. Šā ierobežojuma saturs norāda uz likumdevēja principiālu, tiesībpolitisku izšķiršanos, lai vecinātu ziedojumus ar filantropisku raksturu ar pašu ziedotāju nesaistītai personai. Tiesai nav pamata apšaubīt, ka biedrība ir nodibināta tās statūtos paredzēto mērķu sasniegšanai. Tāpat tiesai nav pamata apšaubīt, ka pieteicēja ziedojumi biedrībai ir izmantoti attiecīgo mērķu sasniegšanai. Tomēr izskatāmajā gadījumā kritiski ir vērtējams ziedojuma filantropiskais raksturs, jo faktiski ziedotājs kā biedrības amatpersona ar tiesībām pārstāvēt biedrību atsevišķi, ir finansiāli ieinteresēts un gūst divkāršu labumu – lemj par paša ziedoto līdzekļu izlietojumu un vienlaikus saņem par to nodokļa atvieglojumu. Pieteicējs nav ierobežots ziedot biedrībai, taču šos ziedojumus iekļaut attaisnotajos izdevumos pieteicējs minētā iemesla dēļ nav tiesīgs.

[4.2] Ir kļūdains pieteicēja apgalvojums, ka pieteicējs nav guvis labumu no ziedojuma, jo, piemēram, par sev piederošā nekustamā īpašuma lietošanas tiesību nodošanu biedrībai pieteicējam piešķir nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu 90 procentu apmērā no nodokļa summas. Minēto īpašumu izmanto pieteicējs un viņa dēls, jo tajā deklarēta šo personu dzīvesvieta. Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka saistībā ar īpašuma lietošanas tiesību nodošanu pieteicējs negūst labumu. Auto muzejs ir privāts muzejs, tā eksponāti, nekustamais īpašums, kurā muzejs izvietots, pieder pieteicējam. Pārskaitot naudas līdzekļus muzeja attīstībai, pieteicējs tos vienlaikus iegulda pats sava īpašuma uzturēšanai. Šādu naudas līdzekļu un nekustamā īpašuma lietošanas tiesību nodošanu nevar uzskatīt par labdarības aktu, jo tā neatbilst ziedojuma filantropijas būtībai.

[4.3] Pieteicēja norādītais Senāta 2016.gada 7.jūnija spriedums lietā Nr. SKA-242/2016 (A420306413) uz izskatāmo lietu nav attiecināms, jo tajā ir analizētas Izglītības likuma normas, lai noskaidrotu Sabiedriskā labuma organizāciju likumā lietotā jēdziena „izglītības veicināšana” nozīmi un attiecīgi izdarītu secinājumu, vai konkrētais finansējums ir atzīstams par sabiedriskā labuma darbību. Izskatāmās lietas apstākļi un risināmie jautājumi ir atšķirīgi.

[4.4] Pieteicēja iesniegtā Valsts ieņēmumu dienesta uzziņa, kur skaidroti šai lietai līdzīgi jautājumi, nav ņemama vērā, jo tās adresāts nav pieteicējs. Pieteicējs uzziņu par savām tiesībām Valsts ieņēmumu dienestam nav prasījis. Tomēr, pat ja pieņemtu, ka lietā esošo uzziņu varētu attiecināt uz pieteicēju, tā tik un tā nebūtu ņemama vērā, jo tā Valsts ieņēmumu dienestam ir pieprasīta jau pēc tam, kad pieteicējs bija parakstījis nekustamā īpašuma lietošanas tiesību dāvinājuma līgumu. Līdz ar to pieteicēja paļāvība nav aizsardzības vērta.

[5] Pieteicējs apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja, kasācijas sūdzību pamatojot ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Atbilstoši Senāta 2009.gada 8.jūnija spriedumam lietā Nr. SKA-76/2009 apgabaltiesai vajadzēja nozīmēt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā, jo taisnīgai lietas izskatīšanai nepieciešams pareizi noskaidrot lietā būtiskos faktiskos apstākļus. Apgabaltiesa faktiskos apstākļus konstatējusi kļūdaini, kā rezultātā secinājumus pamatojusi ar pieņēmumiem. Lietā esošo pierādījumu neizvērtēšanas dēļ lieta apelācijas instances tiesā nav izskatīta vispusīgi, pilnīgi un objektīvi. Tiesas rīcība un spriedums neatbilst Administratīvā procesa likuma 9., 103., 107.panta ceturtajai daļai, 150.panta ceturtajai daļai, kā arī 154.panta prasībām.

[5.2] Tiesa kļūdaini interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta 1.2daļu un nav piemērojusi minētā panta pirmās daļas 3.punktu. Tiesa nav ņēmusi vērā Administratīvā procesa likumā noteiktās tiesību normu interpretācijas metodes, tostarp gramatisko metodi. Tiesa nav analizējusi tiesību normu mērķi, proti, izslēgt gadījumus, kad ziedojumi netiek izlietoti sabiedriskā labuma mērķiem, bet gan no ziedojumiem materiālu labumu gūst ziedotājs vai viņa radinieki. Ir neprecīzs tiesas secinājums, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta 1.2daļā minētais ierobežojums ir likumdevēja izšķiršanās, lai veicinātu ziedojumus ar filantropisku raksturu ar pašu ziedotāju nesaistītai personai.

[5.3] Ziedojuma mērķī nav ietverta ne tieša, ne netieša norāde uz kādu personu. Pieteicējs to nevar pierādīt citādi, kā vien lūgt tiesu izvērtēt lietā esošos pierādījumus, taču tiesa to nav darījusi. Tiesa nav atbildējusi, vai un kurā nekustamā īpašuma lietošanas tiesību dāvinājuma līguma punktā ir tieša vai netieša norāde uz konkrētu personu kā ziedoto līdzekļu saņēmēju un kam par labu atbilstoši līgumam ziedojumi izlietojami.

[5.4] Valsts ieņēmumu dienests lietā nav apšaubījis, ka pieteicējs ar biedrību ir noslēdzis tieši dāvinājuma līgumu, nevis kādu citu līgumu. Tāpat nav apšaubīts, ka ziedojumi ir izlietoti sabiedriskā labuma mērķu sasniegšanai. Biedrība dienestam ir iesniegusi visu nepieciešamo informāciju par izlietotajiem ziedojumiem. Sabiedriskā labuma komisija ir izvērtējusi biedrības 2015.gada darbības pārskatu un atzinusi, ka biedrības darbība atbilst sabiedriskā labuma darbības būtībai. Tiesa, lai arī atzinusi, ka ziedojumi izlietoti biedrības mērķu sasniegšanai, tomēr apšaubījusi to filantropisko raksturu. Ja tiek vērtēts ziedojuma filantropiskais raksturs, tad būtiski ir izvērtēt, vai ziedojumi izlietoti kultūras veicināšanai.

[5.5] Tiesa norādījusi, ka dāvinājuma izmantošana biedrības mērķu sasniegšanai neizslēdz labuma gūšanu pieteicējam. Šāds secinājums nav pamatots ar lietas materiāliem, bet ir tikai prezumēts. Tas vien, ka persona var lemt par mantas vai finanšu līdzekļu izlietojumu, automātiski nenozīmē, ka šī persona no tā gūst materiālu labumu. Ir jānošķir teorētiska iespēja gūt labumu no faktiskas iespējas. Pieteicējs no viņam piederošo priekšmetu izmantošanas biedrības uzturētā muzeja vajadzībām negūst nekādu materiālu labumu. Tiesa kļūdaini norādījusi, ka pieteicēja gūtais labums varētu izpausties kā nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojums. Nodokļu atvieglojumi ir likumdevēja izšķiršanās, lai sekmētu personu atbalstu sabiedriskā labuma organizācijām. Ja šie atvieglojumi tiktu uzskatīti par ziedotāja gūto labumu, tad visas personas, kas ziedo organizācijām, automātiski gūtu labumu un nevarētu saņemt nodokļu atvieglojumus. Tāpat tiesa kļūdaini secinājusi, ka biedrības lietošanā nodotajā nekustamajā īpašumā ir deklarēts un dzīvo pieteicējs un viņa ģimene. Pieteicējs biedrībai lietošanā nodevis tikai daļu no ēkām sev piederošajā nekustamajā īpašumā, proti, divas garāžas, savukārt par dzīvojamo ēku, kas atrodas nekustamajā īpašumā un kurā deklarēts un dzīvo pieteicējs un viņa ģimene, pieteicējs nesaņem nodokļa atvieglojumus.

[6] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību lūdz pārsūdzēto spriedumu atstāt negrozītu, bet pieteicēja kasācijas sūdzību noraidīt.

Motīvu daļa

[7] Pieteicējs ir izteicis lūgumu lietu izskatīt mutvārdu procesā.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 339.panta pirmajai daļai lietu kasācijas instancē izskata rakstveida procesā. Tas nozīmē, ka tā ir kasācijas instances tiesas prerogatīva noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā un tiesai nav saistošs procesa dalībnieka lūgums. Pieteicējs attiecīgo lūgumu pamatojis ar to, ka konkrētajā lietā risināms plašs jautājumu loks, tāpēc mutvārdu procesā būtu lielākas iespējas sniegt konkrētus apsvērumus un izskaidrojumus. Vispirms Senāts norāda, ka kasācijas instances tiesa neizskata lietu pēc būtības, tātad arī nepārbauda un nevērtē lietas apstākļus un pierādījumus, līdz ar to uz lietas apstākļu un pierādījumu vērtēšanu vērstie argumenti kasācijas instances tiesā nav pieļaujami. Kasācijas instances tiesa risina tiesību jautājumus, un Senāts vērš uzmanību, ka visiem būtiskajiem tiesību jautājumiem, kas kasatora ieskatā ir izvērtējami kasācijas instances tiesā, ir jābūt norādītiem jau kasācijas sūdzībā. Minētais tieši izriet no Administratīvā procesa likuma 328.panta pirmās daļas 6.punkta. Tāpēc, iesniedzot papildu paskaidrojumus, nav pieļaujami, ka kasators izvirza jaunus, iepriekš neminētus argumentus, tādējādi faktiski paplašinot un mainot kasācijas sūdzības argumentāciju. Pieteicēja kasācijas sūdzībā paustā nostāja par tiesas pieļautajiem tiesību normu pārkāpumiem ir skaidra un argumentēta. Līdz ar to Senāts nesaskata nepieciešamību kasācijas instances tiesā lietu izskatīt mutvārdu procesā.

[8] Lietā ir strīds par pieteicēja tiesībām iekļaut attaisnotajos izdevumos ziedojumu biedrībai. Pieteicējs uzskata, ka apgabaltiesa, atzīstot, ka pieteicēja ziedojumi biedrībai nav uzskatāmi par attaisnotajiem izdevumiem, nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas.

[9] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 3.punktu pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli no gada apliekamo ienākumu apjoma tiek atskaitīta summa, kas ziedojuma vai dāvinājuma veidā nodota iestādei, kurai piešķirts sabiedriskā labuma organizācijas statuss.

Likuma 10.panta 1.1daļa noteic, ka nauda vai cita lieta, kuru fiziskā persona – nodokļa maksātājs – bez atlīdzības nodod šā panta pirmās daļas 3.punktā minētajai organizācijai tās statūtos, satversmē vai nolikumā noteikto mērķu sasniegšanai, šā panta izpratnē uzskatāma par ziedojumu, ja saņēmējam nav noteikts pretpienākums veikt darbības, kuras uzskatāmas par atlīdzību.

Likuma 10.panta 1.2daļa noteic, ka šā panta pirmās daļas 3.punktu nepiemēro, ja nodokļa maksātāja ziedojuma saņēmējam noteiktajā ziedojuma mērķī ietverta tieša vai netieša norāde uz konkrētu personu kā ziedoto līdzekļu saņēmēju, kas ir ar ziedotāju saistīta persona vai ziedotāja darbinieks, vai ziedotāja darbinieka ģimenes loceklis.

Tātad vispārīgi sabiedriskā labuma organizācijai nodotie līdzekļi ir iekļaujami nodokļa maksātāja (ziedotāja) attaisnotajos izdevumos. Vienlaikus likumdevējs ir paredzējis, ka ziedotie līdzekļi nav iekļaujami attaisnotajos izdevumos, ja ziedotājs ziedojuma mērķī tieši vai netieši ir norādījis, ka ziedojums paredzēts ar ziedotāju saistītai personai, ziedotāja darbiniekam vai ziedotāja darbinieka ģimenes loceklim.

Apgabaltiesa, ievērojot pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai, norādījusi, ka pieteicējs ziedojumu laikā bija biedrības amatpersona, tātad pieteicējs guva divkāršu labumu, proti, kā biedrības amatpersona lēma par paša ziedoto naudas līdzekļu un mantas izlietojumu, savukārt kā nodokļa maksātājs saņēma nodokļa atvieglojumu. Ievērojot minēto, tiesa atzinusi, ka nav konstatējams ziedojuma filantropiskais raksturs, tāpēc attiecīgie izdevumi attaisnotajos izdevumos nav iekļaujami saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta 1.2daļu, jo ziedojums ir saistīts ar pašu pieteicēju un viņa ģimenes locekļiem. No sprieduma argumentācijas var noprast, ka tiesas ieskatā apstāklis, ka ziedotājs vienlaikus ir arī ziedojuma saņēmēja amatpersona, pats par sevi ir šķērslis ziedojuma atzīšanai par attaisnotajiem izdevumiem.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu šādu secinājumu atzīst par kļūdainu.

[10] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta 1.2daļa, ar ko pamatots tiesas spriedums, tāpat kā iepriekš pieminētā 10.panta 1.1daļa, likumā iekļauta 2004.gada 20.decembra grozījumu rezultātā. Šo grozījumu anotācijā nav atrodams izskaidrojums minēto normu pieņemšanas nepieciešamībai. Finanšu ministrija, atbildot uz Senāta pieprasījumu, norādījusi, ka minētās tiesību normas tika izstrādātas, jo 2004.gada 1.aprīlī stājās spēkā Biedrību un nodibinājumu likums, savukārt 2004.gada 1.oktobrī stājās spēkā Sabiedriskā labuma organizāciju likums. Minētajos normatīvajos aktos tika mainīta juridiskā forma organizācijām, kurām fiziskās personas varēja nodot ziedojumus vai dāvinājumus, kā arī tika noteikts jauns statuss „sabiedriskā labuma organizācija”, aizstājot Ministru kabineta noteiktajā kārtībā piešķirto atļauju saņemt ziedojumus. Līdz ar to, lai novērstu nodokļu plānošanas iespējas un iespējas izvairīties no nodokļa samaksas, bija nepieciešams likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” precizēt un sabalansēt normatīvo regulējumu attiecībā uz fizisko personu veiktajiem ziedojumiem.

Ievērojot minēto, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas ir interpretējamas kopsakarā ar Sabiedriskā labuma organizāciju likuma normām.

[11] Saskaņā ar Sabiedriskā labuma organizāciju likuma 3.pantu sabiedriskā labuma organizācijas ir biedrības un nodibinājumi, kuru statūtos, satversmē vai nolikumā norādītais mērķis ir sabiedriskā labuma darbība, kuras veic sabiedriskā labuma darbību, ja šīm biedrībām un nodibinājumiem piešķirts sabiedriskā labuma organizācijas statuss un ja tās izlieto savus ienākumus darbībām, kurām nav komerciāla rakstura un kuras vērstas uz sabiedriskā labuma darbības nodrošināšanu, ievērojot šā likuma 11. un 12.pantā noteiktos ierobežojumus.

Tātad sabiedriskā labuma organizāciju mērķis ir sabiedriskā labuma darbība.

Sabiedriskā labuma darbība atbilstoši Sabiedriskā labuma organizāciju likuma 2.panta pirmajai daļai ir tāda darbība, kas sniedz nozīmīgu labumu sabiedrībai vai kādai tās daļai, it sevišķi, ja tā vērsta uz labdarību, cilvēktiesību un indivīda tiesību aizsardzību, pilsoniskas sabiedrības attīstību, izglītības, zinātnes, kultūras un veselības veicināšanu un slimību profilaksi, sporta atbalstīšanu, vides aizsardzību, palīdzības sniegšanu katastrofu gadījumos un ārkārtas situācijās, sabiedrības, it īpaši trūcīgo un sociāli mazaizsargāto personu grupu sociālās labklājības celšanu.

Tātad sabiedriskā labuma organizācijas darbojas kopējam sabiedrības labumam noteiktās jomās. Šī sabiedriskās organizācijas darbība papildus valsts dotācijām, ārvalstu fondu finansējumam, ieņēmumiem no saimnieciskās darbības (ievērojot likumā paredzētos ierobežojumus) u. tml. līdzekļiem atbilstoši Sabiedriskā labuma organizāciju likuma 9. un 10.pantam tiek nodrošināta arī ar ziedojumu palīdzību. Sabiedriskā labuma organizāciju likums noteic, ka personas, kuras ziedo sabiedriskā labuma organizācijai, ir tiesīgas saņemt likumos noteiktos nodokļu atvieglojumus (4.panta otrā daļa).

No minētā izriet, ka likumdevēja mērķis, paredzot ziedotājiem nodokļu atvieglojumus, citstarp bija veicināt finanšu līdzekļu piesaisti sabiedriskā labuma organizācijām sabiedriskā labuma nodrošināšanas nolūkos.

[12] Sabiedriskā labuma organizāciju likumā ir paredzēti vairāki sabiedriskā labuma organizācijas darbības ierobežojumi, piemēram, ir aizliegts sadalīt organizācijas mantu un finanšu līdzekļus starp organizācijas dibinātājiem un amatpersonām, kā arī izmantot mantu un līdzekļus tā, lai organizācijas dibinātāji, amatpersonas un viņu radinieki gūtu labumu (Sabiedriskā labuma organizāciju likuma 12.pants). Šie un citi likumā iestrādātie ierobežojumi un aizliegumi norāda uz likumdevēja mērķi nepieļaut sabiedriskā labuma organizācijas līdzekļus izmantot tā, ka no tiem labumu gūst organizācijas īpašnieki, amatpersonas un (vai) ar viņiem saistītās personas, jo pretējā gadījumā netiek sasniegts sabiedriskā labuma organizācijas mērķis – nodrošināt sabiedrisko labumu. Pēc būtības līdzīgs regulējums ir iestrādāts arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta 1.2daļā, kas liedz izmantot nodokļa atvieglojumu, ja ziedojums ir paredzēts ziedotājam vai ar ziedotāju saistītai personai. Ar šādu regulējumu likumdevējs ir paredzējis atbalstīt personas, kuras veicina sabiedriskā labuma nodrošināšanu, kā arī ir novērsis, ka persona sabiedriskā labuma organizācijai nodod līdzekļus, kas ir paredzēti nevis labdarībai, bet labuma gūšanai sev (ar sevi saistītai personai), un vienlaikus šī persona saņem iedzīvotāju ienākuma nodokļa atmaksu par ziedojumu. Citiem vārdiem sakot, ja ziedojuma mērķis ir sniegt labumu pašam ziedotājam vai ar viņu saistītai personai un nodrošināt tādas ziedotāja intereses, kas nav saistītas ar filantropiju, tad nav pamata runāt par ziedojuma izmantošanu sabiedrības labumam, tāpēc šādā gadījumā ziedotājs nevar pretendēt uz nodokļa atvieglojumu.

Sabiedriskā labuma organizāciju likumā nav paredzēts aizliegums sabiedriskā labuma organizācijas amatpersonai ziedot attiecīgajai organizācijai. Tāpat šajā likumā nav paredzēts aizliegums organizācijas amatpersonai lemt par ziedojumu izlietošanu, ja šī amatpersona vienlaikus ir arī ziedotāja. Tas savukārt nozīmē, ja sabiedriskā labuma organizācijas amatpersona ziedo attiecīgajai organizācijai, šī amatpersona, tāpat kā ikviens cits ziedotājs, atbilstoši Sabiedriskā labuma organizāciju likuma 4.panta otrajai daļai var pretendēt uz nodokļu atvieglojumiem, ievērojot nodokļu likumos paredzētos ierobežojumus.

Līdz ar to apstāklis, ka ziedotājs ir attiecīgās sabiedriskā labuma organizācijas amatpersona un lemj par ziedoto līdzekļu izlietojumu, pats par sevi nenozīmē, ka ziedotājs nav tiesīgs saņemt nodokļa atvieglojumu. Tāpēc, konstatējot ziedotāja tiešu vai netiešu saistību ar konkrēto sabiedriskā labuma organizāciju (ziedojuma saņēmēju), ir nevis automātiski jāliedz ziedotājam saņemt nodokļu atvieglojumus, bet gan jānovērtē, vai pēc būtības ir iestājušies priekšnoteikumi nodokļu atvieglojumu saņemšanai – ziedojuma filantropiskais raksturs (tostarp nedrīkst tikt konstatēts pretpienākums ziedotājam) un ziedojuma saistība ar ziedojuma saņēmēja statūtos noteikto mērķu sasniegšanu.

Arī Finanšu ministrija, atbildot uz Senāta uzdotajiem jautājumiem, ir norādījusi, ka normatīvie akti neierobežo tādu fiziskās personas darbību, kurā fiziskā persona var ziedot sabiedriskā labuma organizācijai, kurā pati darbojas, un saņemt iedzīvotāju ienākuma nodokļa atmaksu. Taču ziedojuma mērķī nevar būt tieša vai netieša norāde par šā ziedojuma izlietojumu saistībā ar fizisko personu, kura veic ziedojumu, vai ar šo fizisko personu saistītajām personām.

[13] Kā norādīts iepriekš, viens no priekšnoteikumiem nodokļu atvieglojumu saņemšanai ir ziedojuma filantropiskais raksturs.

Ziedojuma būtība un jēga ir labdarība, palīdzība citiem, nesagaidot par to nekādu atlīdzību. Filantropija ir vēlme veicināt citu cilvēku labklājību ar dāsniem ziedojumiem labiem mērķiem (<http://www.enciklopedija,lv>). Filantropija ir nesavtīga izglītības, zinātnes, mākslas, sporta un kultūras finansiāla, materiāla un informatīva atbalstīšana. Tātad filantropijas pamatā ir nesavtīga vēlme darboties sabiedriskā labuma veicināšanai, nesagaidot un nesaņemot par to nekādu atlīdzību.

Tiesa, atzīstot, ka pieteicējam nav tiesību ziedojumu iekļaut attaisnotajos izdevumos tā iemesla dēļ, ka pieteicējs kā biedrības amatpersona lemj par paša ziedoto līdzekļu izlietošanu, nav vērtējusi lietā esošos pierādījumus, lai pēc būtības noskaidrotu ziedojuma filantropisko raksturu un to, vai ziedojums patiesībā nav paredzēts labuma gūšanai pieteicējam (ar viņu saistītajām personām) vai pieteicēja (ar viņu saistīto personu) tādu interešu nodrošināšanai, kam nav filantropiska rakstura. Attiecībā uz ziedojuma filantropisko raksturu spriedumā norādīts vien tas, ka pieteicējs par ziedojumu saņem nodokļu atvieglojumus, un tāpēc tam nav filantropiska rakstura. Senāts atzīst, ka šāds secinājums ir pretrunā ar likuma būtību, kas paredz samazināt ar nodokli apliekamo ienākumu tieši tāpēc, ka persona ir ziedojusi. Tāpēc apstāklis, ka pieteicējs par ziedojumu ir saņēmis likumā paredzētos atvieglojumus, nav pamats secinājumam, ka ziedojumam nav filantropiska rakstura.

Vienlaikus, skaidrojot, vai pieteicēja ziedojumam ir filantropisks raksturs, ir jāizvērtē, vai sabiedriskā labuma darbības aizsegā patiesībā neslēpjas pieteicēja mērķis nodrošināt sava īpašuma un mantas uzturēšanu un apsaimniekošanu uz paša ziedojumu pamata, lai līdz ar to nodrošinātu labumu arī sev pašam (ar sevi saistītām personām). Pieteicēja norādītais apstāklis, ka ziedojumi ir izlietoti biedrības mērķu īstenošanai un sabiedriskā labuma nodrošināšanai, pats par sevi nav pietiekams un izšķirošs, lai atzītu pieteicēja mērķa neesību ar ziedojumu starpniecību saņemt labumu arī sev pašam (ar sevi saistītām personām).

[14] Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nododama jaunai izskatīšanai, jo tiesa ir nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta 1.2daļu, ar ko pamatojusi atteikumu izdot pieteicējam labvēlīgu administratīvo aktu.

[15] Papildus Senāts konstatē, ka pieteicējs ir deklarējis, ka biedrībai ir ziedojis ne vien naudas līdzekļus, bet arī nekustamā īpašuma lietošanas tiesības, ko pieteicējs novērtējis noteiktas summas apmērā. Tā kā tiesa atzinusi, ka pieteicējam vispār nav tiesību uz attaisnotajiem izdevumiem, saistītiem ar ziedojumiem biedrībai, jo pieteicējs pats lemj par paša ziedoto līdzekļu izlietojumu, tiesa nav vērtējusi, vai par ziedojumu ir uzskatāms arī nekustamā īpašuma lietošanas tiesību dāvinājums. Ievērojot, ka tiesai šī lieta būs jāskata atkārtoti, Senāts procesuālās ekonomijas dēļ atzīst par nepieciešamu pievērsties arī šim jautājumam.

[16] Kā jau minēts, saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 3.punktu attaisnotie izdevumi ir summa, kas ziedojuma veidā nodota citstarp sabiedriskā labuma organizācijai. Likuma 10.panta 1.1daļa paskaidro, ka ziedojumi šā panta izpratnē ir nauda vai cita lieta. Sabiedriskā labuma organizāciju likuma 9.panta pirmā daļa paredz, ka ziedojums šā likuma izpratnē ir manta vai finanšu līdzekļi, kurus persona (ziedotājs) bez atlīdzības, pamatojoties uz savstarpēju vienošanos, nodod sabiedriskā labuma organizācijai tās statūtos, satversmē vai nolikumā norādīto mērķu sasniegšanai un kuriem var piemērot nodokļu atvieglojumus.

Tātad atbilstoši minētajām tiesību normām ziedojums ir ne vien naudas līdzekļi, bet arī citas lietas.

Saskaņā ar Civillikuma 841.pantu lietas ir ķermeniskas vai bezķermeniskas. Bezķermeniskas lietas ir dažādas personiskas, lietu un saistību tiesības, ciktāl tās ir mantas sastāvdaļas.

Tātad lietas ir arī dažādas tiesības. Tā kā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izpratnē ziedojums ir lieta, tad arī dažādu lietu lietošanas tiesības var tikt atzītas par ziedojumu. Arī Valsts ieņēmumu dienests galīgajā administratīvajā aktā ir norādījis, ka par ziedojumu var uzskatīt gan naudas līdzekļus, gan citu lietu, t. sk. nekustamā īpašuma lietošanas tiesību dāvinājumu. Finanšu ministrija Senātam sniegtajā viedoklī norādījusi, ka par ziedošanu ir pamats runāt tad, ja konkrētā manta ziedojuma saņēmējam tiek atdota, tādējādi mainot īpašnieku. Taču tiesību normās šāds ministrijas viedokļa pamatojums nav atrodams, jo ne likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, ne Sabiedriskā labuma organizāciju likumā nav norādīts, ka ziedojums ir materiālas vērtības neatgriezeniska nodošana ziedojuma saņēmējam. Arī ministrija, paužot šādu viedokli, nav norādījusi, kādās tiesību normās ir paredzēta šāda prasība.

Līdz ar to Senāts atzīst, ka arī tad, ja ziedojuma saņēmējam tiek nodota nevis konkrēta lieta, bet tās lietošanas tiesības, var būt pamats runāt par ziedojumu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izpratnē.

[17] Vienlaikus jāņem vērā jau iepriekš norādītie apsvērumi par ziedojuma filantropisko raksturu. Tāpēc, izskatot lietu no jauna, apgabaltiesai jānoskaidro, vai pieteicēja nekustamā īpašuma lietošanas tiesību dāvinājuma patiesais mērķis ir filantropija vai tomēr kāda noteikta labuma gūšana sev pašam (ar sevi saistītām personām). Šajā ziņā tiesai citstarp jānovērtē pieteicēja un biedrības starpā noslēgtais nekustamā īpašuma lietošanas tiesību dāvinājuma līgums, kurā noteikts, ka līguma puses ir konstatējušas un kopīgi novērtējušas, ka pieteicēja dāvinātās lietošanas tiesības uz nekustamo īpašumu ir ar mantisku vērtību – 200 *euro* par katru nekustamā īpašuma lietošanas mēnesi, kas uzskatāma par taisnīgu atlīdzību par nekustamā īpašuma lietošanu un biedrībai būtu pienākums atlīdzināt pieteicējam par nekustamā īpašuma lietošanu, taču pieteicējs aiz devības atsakās par labu biedrībai un nepieprasa no biedrības līgumā noteikto atlīdzību, kas ir vērtējams kā biedrības gūtais labums un pieteicējam radušies izdevumi. Ievērojot minēto, tiesai būtu jānoskaidro, kāpēc pieteicējs ir izvēlējies tieši šādas līgumattiecības un ar kādu mērķi lietas lietošanas tiesību dāvinājums izskatāmajā gadījumā pielīdzināts dāvinātāja izdevumiem. Daļēji pieteicējs to ir centies izskaidrot kasācijas instances tiesai iesniegtajos papildu paskaidrojumos, taču, tā kā kasācijas instances tiesa neizskata lietu pēc būtības, kasācijas instances tiesa attiecīgi nepārbauda un nevērtē lietas apstākļus un pierādījumus, tāpēc šie pieteicēja paskaidrojumi ir vērtējami, no jauna izskatot lietu pēc būtības.

Apgabaltiesas spriedumā norādīts, ka pieteicējs, dāvinot biedrībai nekustamā īpašuma lietošanas tiesības, ir guvis labumu sev un saviem ģimenes locekļiem tādējādi, ka attiecīgajā nekustamajā īpašumā ir deklarēta pieteicēja un viņa dēla dzīvesvieta. Turpretim kasācijas sūdzībā norādīts, ka, izdarot šādu apgalvojumu, tiesa nav noskaidrojusi konkrētā nekustamā īpašuma sastāvu un citus ar to saistītos apstākļus, lai izdarītu pierādījumos balstītu secinājumu, vai pieteicējs un viņa dēls dzīvesvietu patiešām deklarējis biedrībai nodotajā nekustamajā īpašumā. Senāts piekrīt pieteicējam, ka minētais tiesas secinājums ir balstīts uz nepārbaudītiem apstākļiem un lietā nav šādu secinājumu pamatojošu pierādījumu.

[18] Pieteicējs norāda, ka tiesa kļūdainus apsvērumus un secinājumus ir izdarījusi tāpēc, ka lietu izskatījusi rakstveida proceKA-sā. Pieteicēja ieskatā lietas faktisko apstākļu pareizai noskaidrošanai un pierādījumu pareizai pārbaudei un novērtēšanai lieta bija jāizskata mutvārdu procesā, taču apgabaltiesa šādu pieteicēja lūgumu ir noraidījusi.

Vispirms Senāts atgādina, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmajai daļai apelācijas instances tiesa lietu izskata rakstveida procesā, bet, izvērtējot procesa dalībnieka motivētu lūgumu, tiesa var noteikt lietas izskatīšanu arī mutvārdu procesā. Lietas izskatīšana mutvārdu procesā apelācijas instances tiesā ir uzskatāma par tiesas prerogatīvu arī tad, ja pirmās instances tiesā lieta nav skatīta mutvārdu procesā. Jāņem vērā, ka apelācijas instances tiesai nav saistošs lietas dalībnieka lūgums izskatīt lietu mutvārdu procesā. Tiesa, izvērtējot procesa dalībnieka motivētu lūgumu par lietas izskatīšanu mutvārdu procesā, var to noraidīt (*Senāta 2020.gada 26.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-268/2020 (*[*ECLI:LV:AT:2020:1126.A420302716.9.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:1126.A420302716.9.S)*) 8.punkts*). Tāpēc pats par sevi apstāklis, ka apgabaltiesa ir noraidījusi pieteicēja lūgumu izskatīt lietu mutvārdu procesā, nenorāda uz tiesas pieļautu procesuālu pārkāpumu. Vienlaikus jāņem vērā, ka neatkarīgi no tā, vai lieta tiek izskatīta rakstveida vai mutvārdu procesā, tiesai ir pienākums noskaidrot un pārbaudīt lietas izspriešanai nozīmīgus apstākļus un pierādījumus. Tas, kādā veidā apelācijas instances tiesa to dara (rakstveidā uzdodot lietas dalībniekiem nepieciešamos jautājumus, pieprasot papildu pierādījumus, paskaidrojumus utt. vai rīkojot tiesas sēdi), ir tiesas izšķiršanās. Taču lietas apstākļu un pierādījumu pārbaudei un novērtēšanai jāatbilst procesuālo tiesību normām, izskatot lietu gan rakstveida, gan mutvārdu procesā. Ja lietas izskatīšana rakstveida procesā traucē lietas apstākļus noskaidrot un pierādījumus pārbaudīt vispusīgi un pilnīgi, tiesai ir jāapsver nepieciešamība lietu izskatīt vai atsevišķu procesuālu darbību veikt tiesas sēdē. Tāpat jāatceras, ka saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 247.panta trešo daļu tiesa spriedumu drīkst pamatot tikai ar tādiem apstākļiem, par kuriem administratīvā procesa dalībniekiem ir bijusi iespēja mutvārdos vai rakstveidā izteikt savu viedokli. Ar to tiek sekmēta taisnīga tiesas procesa īstenošana, uzklausot lietas dalībniekus par lietā nozīmīgiem faktiskiem un tiesiskiem apstākļiem. Arī šī prasība vienlīdz ir attiecināma kā uz mutvārdu, tā uz rakstveida procesu.

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 2018.gada 5.marta spriedumu un nosūtīt lietu Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.

Atmaksāt [pers. A] drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.