

# LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMĒ NOTEIKTĀ SOCIĀLI ATBILDĪGAS VALSTS PRINCIPA ĪSTENOŠANA AR IEDZĪVOTĀJU IENĀKUMA NODOKĻA STARPNIECĪBU

## THE WELFARE STATE PRINCIPLE, SET IN THE CONSTITUTION OF THE REPUBLIC OF LATVIA, REALIZATION THROUGH PERSONAL INCOME TAX

**Indra Liepiņa, *Mg. iur., Mg. oec.***

### Summary

The author analyses the welfare state principle realization through personal income tax. In order to assess whether personal income tax complies with the welfare state principle, it must be evaluated whether the net income is sufficient to ensure the guarantee of the subsistence minimum. For assessing the above problem, the main instruments are non-taxable minimum and tax reliefs. Therefore, legislator has a duty to develop a method for determining the level of resources needed to provide for person's subsistence. When determining the obligation to pay personal income tax, it is necessary to consider how this obligation affects the individual's right to protection against social risk. Latvia's regime of patent tax payment for certain types of economic activities does not guarantee a person's right to protection against social risk.

**Atslēgvārdi:** iedzīvotāju ienākuma nodoklis, sociāli atbildīga valsts, vienlīdzības princips, neapliekamais minimums

**Keywords:** personal income tax, welfare state, principle of equality, non-taxable minimum

### Ievads

Sociāli atbildīgas valsts princips ir jānodrošina sociālā nodrošinājuma jomā, civiltiesībās, procesuālajās tiesībās, sodu izpildes tiesībās, izglītības tiesībās un nodokļu tiesībās.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Grigore-Bāra E., Kovaļevska A., Liepa L., Levits E., Mits M., Rezevska D., Rozenvalds J., Sniedzīte G. Latvija ir neatkarīga demokrātiska republika. Grām.: Latvijas Republikas Satversmes komentāri. Ievads. I nodaļa. Vispārējie noteikumi. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2014, 216. lpp.

Tiesību doktrīnā<sup>2</sup> ir atzīts, ka sociāli atbildīgas valsts principa saturā ietilpst šādi elementi: cilvēka cienīgs dzīves līmenis; aizsardzība sociāla riska gadījumā; sociālais taisnīgums un cilvēka pienākumi pret sabiedrību. Satversmes tiesa ir atzinusi arī valsts pienākumu būt sociāli atbildīgai.<sup>3</sup>

Šī raksta mērķis ir analizēt sociāli atbildīgas valsts principa īstenošanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpniecību, norādot uz iespējamām normatīvo aktu neatbilstībām.

## Iedzīvotāju ienākuma nodokļa politikas veidošanu ierobežojošie faktori

Nodokļu tiesību jomā likumdevējam ir plaša rīcības brīvība, izvēloties nodokļu objektu, nodokļu likmes un nodokļu maksātāju loku.<sup>4</sup> Tomēr likumdevējam, izdodot tiesību normas, ir jāievēro vienlīdzības princips, īstenojot tādu tiesiskās valsts prasību kā likuma aptveroša ietekme uz visām personām bez jebkādam privilēģijām, ja vien atkāpei no vienlīdzības principa nav objektīva un saprātīga pamata.<sup>5</sup>

Saskaņā ar vienlīdzības principu visiem sabiedrības locekļiem ir pienākums piedalīties valsts finansēšanā. Tomēr, ievērojot sociāli atbildīgas valsts principu, attiecībā uz šo pienākumu ir izdarāma atkāpe, jo nodokļu maksātājam nav pienākums segt valsts izdevumus, kamēr persona nav nodrošinājusi sev un savai ģimenei nepieciešamo iztikas minimumu jeb cilvēka cienīgu dzīves līmeni.<sup>6</sup>

Nodokļa maksāšanas pienākums vienmēr ierobežo personas tiesības uz īpašumu,<sup>7</sup> tomēr šāds ierobežojums maksātājam nevar būt nesamērīgs nodokļa slogs.<sup>8</sup> Nesamērīgs nodokļa slogs tiek apzīmēts kā konfiscējošs maksājums, kas

<sup>2</sup> Sk.: Kovaļevska A. Sociāli atbildīgas valsts princips. Jurista Vārds, 26.08.2008., Nr. 32 (537). Pieejams: <http://www.juristavards.lv/doc/180049-sociali-atbildigas-valsts-principis/> [aplūkots 28.09.2016.]; Pleps J., Pastars E., Plakane I. Konstitucionālās tiesības. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2014, 148. lpp.; Grigore-Bāra E., Kovaļevska A., Liepa L., Levits E., Mits M., Rezevska D., Rozenvalds J., Sniedzīte G. 2014, 216.–222. lpp.; Balodis R., Pleps J. Financial Crisis and the Constitution of Latvia: In: Constitutions in the Global Financial Crisis. A Comparative Analysis. Ed. by Xenophon Contiades. Farnham and Burlington: Ashgate, 2013, p. 123.

<sup>3</sup> Satversmes 1. un 109. pantam: Latvijas Republikas Satversmes tiesas 13.03.2001. spriedums lietā Nr. 2000-08-0109. Pieejams: [http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2000-08-0109\\_Spriedums.pdf](http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2000-08-0109_Spriedums.pdf) [aplūkots 25.10.2016.].

<sup>4</sup> Satversmes 1. un 105. pantam: Latvijas Republikas Satversmes tiesas 13.04.2011. spriedums lietā Nr. 2010-59-01, 9. punkts. Pieejams: [http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2010-59-01\\_Spriedums.pdf](http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2010-59-01_Spriedums.pdf) [aplūkots 09.11.2016.].

<sup>5</sup> Satversmes tiesas 19.10.2017. spriedums lietā Nr. 2016-14-01, 20. p. Pieejams: [http://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2017/11/2016-16-01\\_Spriedums.pdf](http://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2017/11/2016-16-01_Spriedums.pdf) [aplūkots 07.03.2019.].

<sup>6</sup> Lazdiņš J. Taisnīguma principa ievērošana iedzīvotāju ienākumu aplikšanā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Grām.: Latvijas Universitātes Raksti. Juridiskā zinātne. Rīga: Latvijas Universitāte, 2008, Nr. 740, 103. lpp.

<sup>7</sup> Satversmes 105. pantam: Latvijas Republikas Satversmes tiesas 18.10.2018. spriedums lietā Nr. 2018-04-01, 14. punkts. Pieejams: [http://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=/wp-content/uploads/2018/01/2018-04-01\\_Spriedums.pdf](http://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=/wp-content/uploads/2018/01/2018-04-01_Spriedums.pdf) [aplūkots 20.12.2019.].

<sup>8</sup> Satversmes 91. pantam: Latvijas Republikas Satversmes tiesas 08.06.2007. spriedums lietā Nr. 2007-01-01, 24. punkts. Pieejams: [http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2007-01-01\\_Spriedums.pdf](http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2007-01-01_Spriedums.pdf) [aplūkots 25.11.2016.].

reti sastopams nodokļu likumos.<sup>9</sup> Tomēr likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”<sup>10</sup> 19. panta 2.<sup>1</sup> daļā ir iekļauts iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums ar konfiscējoša maksājuma pazīmēm.<sup>11</sup> Saimnieciskās darbības veicējam ir jāmaksā 50 eiro, ja taksācijas gadā nav gūts ar nodokli apliekams ienākums no saimnieciskās darbības vai ja aprēķinātā nodokļa summa no saimnieciskās darbības apliekamā ienākuma nepārsniedz 50 eiro, ja vien neizpildās kāds no 19. panta 2.<sup>2</sup>, 2.<sup>3</sup> vai 2.<sup>4</sup> daļā norādītajiem izņēmumiem. Šī norma tika pamatota ar nepieciešamību samazināt nodokļu maksātāju skaitu, kas ir reģistrējušies kā saimnieciskās darbības veicēji, bet faktiski neveic saimniecisko darbību, radot nodokļu administrācijai papildu slogu un papildu nodokļu administrēšanas izdevumus.<sup>12</sup> Šāds iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājums neatbilst nodokļa būtībai, bet atbilst nodevas būtībai, jo maksājuma mērķis ir personu darbību regulēšana (kontrolēšana, veicināšana, ierobežošana).<sup>13</sup> Šāds 50 eiro nodoklis neatbilst arī sociāli atbildīgas valsts principam, ja nodokļa maksātāja gūtie ienākumi nenodrošina cilvēka cienīgu dzīves līmeni, jo nodokļa maksātājam nav iespējams izvairīties no pienākuma maksāt 50 eiro, piemēram, negūto ienākumu, par kuru it kā aprēķināts 50 eiro nodoklis, samazinot par atvieglojumiem, neapliekamo minimumu vai attaisnotajiem izdevumiem.

### **Cilvēka cienīgs dzīves līmenis un tā nodrošināšana ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpniecību**

Ar cilvēka cienīgu dzīves līmeni ir jāsaprot minimālais līmenis, lai persona varētu realizēt Satversmē un starptautiskajos līgumos garantētās cilvēktiesības un baudīt cilvēka cienīgu dzīvi.

Vācijas Federālā Konstitucionālā tiesa ir atzinusi, ka tiesības uz cilvēka cienīgu dzīves līmeni izriet no cilvēka cieņas un sociāli atbildīgas valsts principa, tomēr valsts pienākums nodrošināt cilvēka cienīgu dzīves līmeni attiecas tikai uz tiem līdzekļiem, kas ir vitāli nepieciešami, lai uzturētu gan indivīda fizisko eksistenci (pārtika, apģērbs, mājoklis, veselība u. tml.), gan savstarpējās attiecības (minimāla līdzdalība sociālajā, kultūras un politiskajā dzīvē).<sup>14</sup>

Vācijas Federālā Konstitucionālā tiesa ir atzinusi, ka ir tiesīga vērtēt likumdevēja izstrādāto metodi, kā tiek noteikts līdzekļu apmērs, kas nepieciešams

<sup>9</sup> Lepsius O. Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax, p. 1193. Available at: [https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/3E5224175054B22DFC9B35A229E95E80/S2071832200021088a.pdf/constitutional\\_review\\_of\\_tax\\_laws\\_and\\_the\\_unconstitutionality\\_of\\_the\\_german\\_inheritance\\_tax.pdf](https://www.cambridge.org/core/services/aop-cambridge-core/content/view/3E5224175054B22DFC9B35A229E95E80/S2071832200021088a.pdf/constitutional_review_of_tax_laws_and_the_unconstitutionality_of_the_german_inheritance_tax.pdf) [aplūkots: 20.12.2019.].

<sup>10</sup> Likums “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”: LV likums. Pieņemts 11.05.1993. Pieejams: <https://likumi.lv/doc.php?id=56880> [aplūkots 11.02.2020.].

<sup>11</sup> Šāds pats pienākums ir iekļauts arī Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 17. panta 11. daļā un Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 6. panta piektajā daļā.

<sup>12</sup> Likumprojekta “Grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija): Finanšu ministrijas ieteiktie grozījumi, 17.09.2013. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A941C6E56C49A67DC2257BF70047C61C?OpenDocument> [aplūkots 05.10.2016.].

<sup>13</sup> Likums “Par nodokļiem un nodevām”: LV likums. Pieejams: <https://likumi.lv/ta/id/33946-par-nodokliem-un-nodevam> [aplūkots 11.02.2020.].

<sup>14</sup> Vācijas Federālās Konstitucionālās tiesas 09.02.2010. spriedums lietā Nr. 1 BvL 1/09, 133. punkts un 135. punkts. Pieejams: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2010/02/ls20100209\\_1bvl000109en.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2010/02/ls20100209_1bvl000109en.html) [aplūkots 20.12.2019.].

cilvēka cienīgas dzīves līmeņa nodrošināšanai, un, iztrūkstot pamatojumam, ir atzīstams, ka noteiktais līdzekļu apmērs, kas nepieciešams cilvēka cienīgas dzīves līmeņa nodrošināšanai, neatbilst cilvēka cieņai un sociāli atbildīgas valsts principam.<sup>15</sup> Arī Satversmes tiesa ir norādījusi, ka valstij ir rīcības brīvība izvēlēties, kā realizēt sociālās cilvēktiesības, samērojot to ar valsts ekonomiskajām iespējām,<sup>16</sup> bet obligāti nodrošinot vismaz minimumu, un valsts nevar atkāpties no Satversmē garantētā minimuma.<sup>17</sup> Līdz ar to Latvijas likumdevējam ir nepieciešams izstrādāt metodi minimālā ienākuma līmeņa noteikšanai, kas nepieciešams cilvēka cienīgas dzīves līmeņa nodrošināšanai.<sup>18</sup>

Ar 2018. gada 1. janvāri likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” likumdevējs ieviesa iedzīvotāju ienākuma nodokļa progresīvo likmi atkarībā no personas gūtajiem apliekamajiem ienākumiem. Ar progresīvā ienākuma nodokļa likmes palīdzību ir iespējams izlīdzināt sociālās atšķirības.<sup>19</sup> Tomēr, tā kā likumdevējs ir noteicis ienākumus<sup>20</sup> (piemēram, dividendes), kurus gūstot netiek ietekmēta piemērojamā progresīvā likme par citiem apliekamajiem ienākumiem, tad progresīvā likme var nesasniegt sociālā taisnīguma mērķi. Tāpēc būtiskākais ir vērtēt, vai ienākums, kāds personai paliek pēc nodokļu nomaksas, ir tāds, lai nodrošinātu sev un savai ģimenei vismaz cilvēka cienīgu dzīves līmeni. Līdz ar to sociāli atbildīgas valsts principā ietilpstošā elementa *cilvēka cienīgs dzīves līmenis* īstenošana ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa starpniecību ir sasniedzama ar tādiem līdzekļiem kā neapliekamais minimums un atvieglojumi.

Vācijas Federālā Konstitucionālā tiesa ir atzinusi, ka no cilvēka cieņas kopsakarā ar vienlīdzības principu, ar valsts pienākumu aizsargāt ģimēni un sociāli atbildīgas valsts principu izriet valsts pienākums atbrīvot personas ienākumus no nodokļiem tādā apmērā, kādi personai ir vajadzīgi, lai radītu minimālos apstākļus cilvēka un viņa ģimenes pienācīgai pastāvēšanai.<sup>21</sup> Vācijas likumdevējs, ievērojot vienlīdzības principu, ir noteicis, ka jebkurai personai neatkarīgi no gūto ienākumu apmēra tiek piemērots neapliekamais minimums, kas 2020. gadā ir 9408 eiro jeb 784 eiro mēnesī.<sup>22</sup>

<sup>15</sup> Vācijas Federālās Konstitucionālās tiesas 09.02.2010. spriedums lietā Nr. 1 BvL 1/09, 138.–140. p., 143.–144. p.

<sup>16</sup> Satversmes 110. pantam: Latvijas Republikas Satversmes tiesas 22.12.2005. spriedums lietā Nr. 2005-19-01, 9. punkts. Pieejams: [http://www.satv.tiesas.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2005-19-01\\_spriedums.pdf](http://www.satv.tiesas.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2005-19-01_spriedums.pdf) [aplūkots 19.11.2016.].

<sup>17</sup> Satversmes 1. un 109. pantam: Latvijas Republikas Satversmes tiesas 21.12.2009. spriedums lietā Nr. 2009-43-01, 24. punkts. Pieejams: [http://www.satv.tiesas.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2009-43-01\\_Spriedums.pdf](http://www.satv.tiesas.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2009-43-01_Spriedums.pdf) [aplūkots 25.10.2016.].

<sup>18</sup> Ministru kabinets par atbilstošāko metodi ir atzinis iztikas minimuma patēriņa preču un pakalpojuma groza noteikšanu dažādiem māsaimniecību veidiem atbilstoši teritoriālajam sadalījumam kopsakarā ar minimālo ienākuma līmeni 40% apmērā no ienākumu mediānas. Sk.: 30.10.2014. Ministru kabineta rīkojumu Nr. 619. Pieejams: <https://likumi.lv/ta/id/269886-par-koncepciju-par-minimala-ienakuma-limena-noteikšanu> [aplūkots 05.02.2020.].

<sup>19</sup> Kovaļevska A. Sociāli atbildīgas valsts princips. Jurista Vārds, 26.08.2008., Nr. 32 (537) Pieejams: <http://www.juristavards.lv/doc/180049-sociali-atbildigas-valsts-princips/> [aplūkots 28.09.2016.].

<sup>20</sup> Saskaņā ar likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 15. panta 21. daļu progresīvo nodokļa likmi neietekmē neapliekamie ienākumi, neietekmē no likuma 8. panta un 24. panta 7. daļas izslēgtie apliekamie ienākumi un neietekmē ar algas nodokli apliekamie ienākumi, no kuriem darba ņēmējs ir tiesīgs nemaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli saskaņā ar Jaunuzņēmumu darbības atbalsta likumu.

<sup>21</sup> Vācijas Federālās Konstitucionālās tiesas 13.02.2008. spriedums lietā Nr. 2 BvL 1/06, 104. punkts. Pieejams: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/ls20080213\\_2bvl000106.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/ls20080213_2bvl000106.html) [aplūkots 20.12.2019.].

<sup>22</sup> German income tax. Available at: <https://www.make-it-in-germany.com/en/jobs/taxes/income/> [aplūkots 09.02.2020.].

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12. pantā ir noteikti šādi neapliekamie minimumi, par kuriem nav jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis:

1. Neapliekamais minimums, kuru piemēro personām, kas nesaņem pensijas ienākumus, un kuras saņem ienākumu, kuram piemēro likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15. panta otrajā vai trešajā daļā noteikto nodokļa likmi. Turpmāk – *vispārējais neapliekamais minimums*.
2. Neapliekamais minimums personām, kuras atbilst likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12. panta piektajai daļai, piemēram, piešķirta vecuma pensija. Turpmāk – *neapliekamais minimums ienākumiem, ja tiek saņemta pensija*.

*Neapliekamais minimums ienākumiem, ja tiek saņemta pensija*, netiek diferencēts atkarībā no saņemto ienākumu apmēra, t. sk. saņemtas pensijas apmēra, tādā veidā ievērojot vienlīdzības principu. *Neapliekamais minimums ienākumiem, ja tiek saņemta pensija*, saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" pārejas noteikumu 127. punktu 2020. gadā ir 3600 eiro gadā jeb 300 eiro mēnesī. Ar 2021. gadu *neapliekamais minimums ienākumiem, ja tiek saņemta pensija*, būs 3960 eiro gadā jeb 330 eiro mēnesī.

Latvijā *vispārējais neapliekamais minimums*, sākot ar 2016. gada 1. janvāri, tiek diferencēts atkarībā no gūtajiem ienākumiem. Likumdevējs, ieviešot diferencēto neapliekamo minimumu, nav sniedzis pamatojumu, kāpēc likumdevējs atkāpjas no vienlīdzības principa.<sup>23</sup> Tomēr šādu atkāpšanos var attaisnot ar sociāli atbildīgas valsts principu un mērķi nodrošināt sociālo taisnīgumu. Jo šādā veidā, īstenojot sociāli atbildīgas valsts principu, tiek gan aizsargātas personas, kuras gūst zemākus ienākumus, gan nodrošināts, ka valsts budžets neizjūt tik strauju budžeta ieņēmumu samazinājumu, jo cilvēki ar augstākiem ienākumiem realizē solidaritātes principu un ir sociāli atbildīgi par personām ar zemākiem ienākumiem. 2020. gadā maksimālais *vispārējais neapliekamais minimums* ir 3600 eiro jeb 300 eiro mēnesī. Palielinoties kopējiem gada apliekamajiem ienākumiem virs 6000 eiro, *vispārējais neapliekamais minimums* samazinās. 2020. gadā ienākumiem, pārsniedzot 14 400 eiro, *vispārējais neapliekamais minimums* netiek piemērots.

Vērtējot noteiktā neapliekamā minimuma apmēru un tā atbilstību sociāli atbildīgas valsts principam, papildus būtu jāņem vērā arī Vācijas Federālās Konstitucionālās tiesas secinājums, ka, lai novērtētu, vai ar neapliekamo minimumu tiek nodrošināts cilvēka cienīgs dzīves līmenis, līdz kuram personas pašpietiekamība prevalē pār valsts labklājību, ir jāņem vērā pabalstu līmenis, kas ir noteikts sociālās labklājības likumos, jo par to, ko valsts bez nosacījumiem piešķir citām personām no vispārējiem budžeta līdzekļiem, nedrīkstētu likt personai maksāt ienākuma nodokļus.<sup>24</sup>

<sup>23</sup> Likumprojekta "Grozījumi likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"" anotācija. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/0B3C33EF23E955D3C2257ED000252846?OpenDocument> [aplūkots 20.12.2019.].

<sup>24</sup> Vācijas Federālās Konstitucionālās tiesas 13.02.2008. spriedums lietā Nr. 2 BvL 1/06, 104. punkts. Pieejams: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/ls20080213\\_2bv1000106.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/ls20080213_2bv1000106.html) [aplūkots 20.12.2019.].

## Ienākumi no akciju pirkumu tiesību īstenošanas un ar to saistītā problemātika

Vispārējā nodokļa maksāšanas režīmā likumdevējs likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8. pantā no otrās līdz 2.<sup>12</sup> daļai ir noteicis, par kuriem ienākumiem darba tiesiskajās attiecībās ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Likuma “Par valsts sociālo apdrošināšanu”<sup>25</sup> 14. panta pirmajā daļā likumdevējs ir noteicis, ka ar valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām tiek aplikti visi algotā darbā aprēķinātie ienākumi, no kuriem ir jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Līdz ar to par visiem ienākumiem darba tiesiskajās attiecībās ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ja vien likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. pantā nav noteikti izņēmumi. Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. pantā ir noteikti neapliekamie ienākumi darba tiesiskajās attiecībās, piemēram, bērū pabalsts, kas nepārsniedz 250 eiro, darba devēja dāvanas, kas nepārsniedz 15 eiro, un ienākums no akciju pirkuma tiesību īstenošanas.

Bērū pabalstu un dāvanas var piešķirt ikviens darba devējs, bet akciju pirkuma tiesības var piešķirt tikai konkrēti darba devēji.

Latvijā akciju pirkuma tiesības (opcijas) kā personāla opcijas var piešķirt darba devēji, kas ir akciju sabiedrības saskaņā ar Komerclikuma<sup>26</sup> 248.<sup>1</sup> pantu, un darba devēji, kas saistīti ar kapitālsabiedrībām (t. sk. ārvalsts sabiedrībām), kuras var piešķirt akciju pirkuma tiesības. Saskaņā ar likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8. panta 2.<sup>5</sup> daļu ienākums no akciju pirkuma tiesību piešķiršanas ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli un līdz ar to arī ar valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām.

Izpildoties likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 43. punktā minētajiem nosacījumiem (akciju pirkuma tiesību minimālais turēšanas periods ne mazāks kā 36 mēneši, darbinieks visu turēšanas periodu ir darba tiesiskajās attiecībās ar kapitālsabiedrību, darba devējs ir iesniedzis nepieciešamo informāciju Valsts ieņēmumu dienestam), ienākums no akciju pirkuma tiesību īstenošanas kļūst neapliekams, t. i., nav jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Likumdevējs nav sniedzis pamatojumu, kāpēc noteikts, ka ienākums no akciju pirkuma tiesību (opciju) piešķiršanas kļūst neapliekams.<sup>27</sup>

Akciju pirkuma tiesību (opciju) piešķiršana ir izplatīta un labi pazīstama starptautiskā prakse, kas ārvalstīs bieži tiek lietota kā papildu instruments darba algai, lai motivētu darbiniekus.<sup>28</sup>

Jebkuram darba devējam ir interese piesaistīt pēc iespējas labākus darbiniekus. Darba devēji darbinieku motivēšanai izmanto dažādas bonusa sistēmas – apdrošināšanu, prēmijas, naudas balvas u. tml. Darbinieka izvēli, ja divu darba

<sup>25</sup> Likums “Par valsts sociālo apdrošināšanu”: LV likums. Pieejams: <https://likumi.lv/doc.php?id=45466> [aplūkots 09.02.2020.].

<sup>26</sup> Komerclikums: LV likums. Pieņemts 13.04.2000. [aplūkots 02.03.2019.].

<sup>27</sup> Likumprojekta “Grozījumi likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija): Finanšu ministrijas ieteiktie grozījumi, 19.09.2012. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/9F9AB81B7CA24859C2257A87003B0313?OpenDocument> [aplūkots 14.03.2019.].

<sup>28</sup> Deloitte & Touche. Nodokļu likumu komentāri. 4. sēj. Likumu “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un “Par valsts sociālo apdrošināšanu” komentāri. [B.v.]: Dienas Bizness, [b.g.], IIN 2.2.15.–2.2.16. lpp.



devēju piedāvātajos darba līgumos būtiskie noteikumi ir vienādi, var ietekmēt darba devēja piedāvātās bonusa sistēmas. Savukārt darba devējs, kurš var piedāvāt bonusa sistēmu, kas ir atbrīvota no darba algas nodokļu maksāšanas, ir ekonomiski izdevīgākā situācijā nekā darba devējs, kuram par bonusa sistēmu ir jāmaksā darba algas nodokļi.

Parasti akciju pirkuma tiesības tiek piešķirtas augstākā līmeņa kapitālsabiedrību valdes locekļiem (direktoriem) un augsti kvalificētiem speciālistiem.<sup>29</sup> Kā liecina statistikas dati, tad valdes locekļiem (direktoriem) un augsti kvalificētiem speciālistiem ir daudz augstāka faktiskā stundas tarifa likme nekā mazkvalificētām personām. Salīdzinājumam – sētnieka vidējā stundas likme 2019. gada decembrī bija 4,73 eiro pirms nodokļu nomaksas, savukārt finanšu direktoram vidējā stundas likme 2019. gada decembrī bija 28,76 eiro.<sup>30</sup> Līdz ar to atšķirīgā attieksme nav samērojama ar sociāli atbildīgas valsts principu, jo netiek īstenots sociālais taisnīgums starp personām ar augstākiem ienākumiem un personām ar zemākiem ienākumiem. Kā arī neapliekamais ienākums no akciju pirkumu tiesību piešķiršanas netiek ņemts vērā, nosakot diferencētā neapliekamā minimuma apmēru, un neapliekamais ienākums no akciju pirkumu tiesību piešķiršanas neietekmē iedzīvotāju ienākuma nodokļa progresīvās likmes aprēķinu.

Papildus jānorāda, ka šīm personām, kuras saņem neapliekamu ienākumu no akciju pirkuma tiesību īstenošanas, tiek samazināta aizsardzība sociālā riska gadījumā, jo par šo ienākumu nav jāmaksā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas.

### **Aizsardzība sociālā riska gadījumā un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums**

Aizsardzība sociālā riska gadījumā ir cieši saistīta ar Satversmē garantētajām tiesībām uz sociālo nodrošinājumu. Sociālā apdrošināšana nav pielīdzināma sociālai palīdzībai un, aizvietojojt sociālo apdrošināšanu ar sociālo palīdzību, nevar panākt tādu pašu efektu. Sociālās palīdzības piešķiršana ir atkarīga no katras personas, kura pieprasa sociālo pabalstu, materiālā stāvokļa un personiskās attieksmes psiholoģiskā aspekta, savukārt sociālās apdrošināšanas pakalpojumu piešķiršana ir saistīta ar to, ka ir iestājies risks, pret ko persona tika apdrošināta, lai nezaudētu ienākumus un nodrošinātu pēc iespējas tādu pašu dzīves līmeni, kāds personai bija pirms riska iestāšanās.<sup>31</sup> Aizsardzībai sociālā riska gadījumā ir jānodrošina cilvēka cienīgs dzīves līmenis. Savukārt sociālie pabalsti ir attiecināmi uz cilvēka cienīga dzīves līmeņa nodrošināšanu, ja persona nav spējusi sevi pietiekami nodrošināt, maksājot attiecīgos nodokļus.

Aizsardzība sociālā riska gadījumā un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums *prima facie* nebūtu sasaistāmi jēdzieni, jo aizsardzība sociālā riska gadījumā pēc būtības tiek nodrošināta ar valsts sociālās apdrošināšanas

<sup>29</sup> Deloitte & Touche, IIN 2.2.16. lpp.

<sup>30</sup> Informācija par darba vietām 2019. gada decembrī atbilstoši profesiju klasifikatoram: Valsts ieņēmumu dienesta apkopotā informācija. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/informacija-par-darba-vietam-2019gada-atbilstosi-profesiju-klasifikatoram> [aplūkots 14.03.2020.].

<sup>31</sup> Satversmes 1. un 109. pantam: Latvijas Republikas Satversmes tiesas 13.03.2001. spriedums lietā Nr. 2000-08-0109. Pieejams: [http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2000-08-0109\\_Spriedums.pdf](http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2000-08-0109_Spriedums.pdf) [aplūkots 25.10.2016.].

obligātajām iemaksām, nevis iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tomēr, kā jau tika norādīts iepriekšējā nodaļā, tad, nosakot darba tiesiskajās attiecībās ienākumu par neapliekamu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, nav jāmaksā arī valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas.

Likumdevējs likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.<sup>10</sup> panta otrajā daļā ir noteicis izņēmumu no vispārējās iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas kārtības saistībā ar gūtajiem ienākumiem no saimnieciskās darbības, un šis izņēmums skar personas tiesības uz aizsardzību sociālā riska gadījumā. Šī izņēmuma kārtība noteic, ka saimnieciskās darbības veicējiem, kas nodarbojas ar noteiktiem saimnieciskās darbības veidiem, ir tiesības izvēlēties maksāt patentmaksu. Patentmaksas apmērs ir atkarīgs no pakalpojuma sniegšanas vietas – ja pakalpojums tiek sniegts Rīgas pašvaldības teritorijā, tad patentmaksa ir 100 eiro; ja pakalpojums tiek sniegts citās pašvaldību teritorijās, tad patentmaksa ir 50 eiro. Konkrētie saimnieciskās darbības veicēji drīkst izvēlēties maksāt patentmaksu, ja plānotie ieņēmumi pārskata gadā nepārsniegs 15 000 eiro. Šāds patentmaksas maksāšanas režīms neatbilst vienlīdzības principam un sociāli atbildīgas valsts principam.

Attiecībā uz vienlīdzības principa pārkāpumu Satversmes tiesa ir norādījusi, ka likumdevējam ir pienākums periodiski pārskatīt, vai kritēriji atšķirīgu nodokļu likmju piemērošanai vēl aizvien ir samērīgi un atbilst sociālajai realitātei.<sup>32</sup> Patentmaksas ieviešana<sup>33</sup> ir saistīta ar tautsaimniecības un ekonomisko lejupslīdi, pieaugošo bezdarbu, valsts nespēju nodrošināt pilnvērtīgu sociālo palīdzību un ekonomiski aktīvo iedzīvotāju nevēlēšanos uzsākt savu biznesu augsto nodokļu un sarežģīto grāmatvedības prasību dēļ. Šāds pamatojums vairs nav attaisnojams 2020. gadā, lai turpinātu piemērot atšķirīgu attieksmi atkarībā no izvēlēta saimnieciskās darbības veida.

Salīdzinot saimnieciskās darbības veicēju, kas nodarbojas ar mežizstrādes pakalpojumu sniegšanu (nav tiesīgs izvēlēties patentmaksas maksāšanu; turpmāk – *Persona A*), ar saimnieciskās darbības veicēju, kas nodarbojas ar koka pinumu izgatavošanu (ir tiesīgs izvēlēties patentmaksas maksāšanu; turpmāk – *Persona B*), pieņemot, ka abi saimnieciskās darbības veicēji taksācijas gadā gūst ieņēmumus tikai no saimnieciskās darbības 15 000 eiro apmērā, nodokļu sloga atšķirība gadā veidojas 4120,80 eiro apmērā. Abas personas darbojas Valkas novada pašvaldībā. Abām personām neveidojas saimnieciskās darbības izdevumi. *Personai A* nodokļa logs uz 15 000 eiro ir 4720,80 eiro.<sup>34</sup> Savukārt *Personai B* nodokļa logs ir 600,00 eiro.<sup>35</sup>

<sup>32</sup> Satversmes tiesas 18.10.2018. spriedums lietā Nr. 2017-35-03, 18. p. Pieejams: [http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2017/12/2017-35-03\\_Spriedums-2.pdf](http://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2017/12/2017-35-03_Spriedums-2.pdf) [aplūkots 14.03.2019.].

<sup>33</sup> Noteikumu “Kārtība, kādā piemērojama patentmaksa fiziskās personas saimnieciskajai darbībai noteiktā profesijā, un tās apmēri” anotācija: Ministru kabineta anotācija. Pieejams: [https://likumi.lv/wwraksti/ANOTACIJAS/EMAnot\\_161209\\_patentmaksa.4750.doc](https://likumi.lv/wwraksti/ANOTACIJAS/EMAnot_161209_patentmaksa.4750.doc) [aplūkots 14.03.2019.].

<sup>34</sup> Aprēķins: valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (turpmāk – VSAOI) ir 2151,00 eiro, kas veidojas: 430 (minimālā alga) × 32,15% (VSAOI pašnodarbinātās personas likme × 12 mēneši) + (15 000 – 430 × 12) × 5% (pensijas likme) = 1659,00 + 492 = 2151,00.  
Iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk – IIN) ir 2569,80 eiro, kas veidojas: (15 000 – 2151,00 (VSAOI)) × 20% = 2569,80.

<sup>35</sup> Aprēķins: 50 (patentmaksa) × 12 mēneši = 600 eiro, ko veido VSAOI 402 eiro un IIN 198 eiro.



Vācijas Konstitucionālās tiesas tiesneši ir atzinuši, ka nevienlīdzīgs nodokļa slogs ir jāvērtē caur sociāli atbildīgas valsts principu, t. i., nevienlīdzīgs nodokļa slogs ir attaisnojams, ja tas palīdz sasniegt sociāli atbildīgas valsts principu.<sup>36</sup>

Likumdevējs kā kritēriju varētu izvirzīt ienēgumu apjomu 15 000 eiro, kā arī patentmaksas atšķirību atkarībā no teritorijas, kurā tiek īstenota nodarbošanās, ja ikviens saimnieciskās darbības veicējs būtu tiesīgs izvēlēties maksāt patentmaksu – neatkarīgi no izvēlēta nodarbošanās veida. Tomēr arī šāds attaisnojums nebūtu pietiekams, jo, saglabājot patentmaksas maksāšanas režīmu, likumdevējs rīkojas sociāli neatbildīgi. Patentmaksas maksāšanas režīms nav attaisnojams, jo paredz minimālas sociālās garantijas patentmaksas maksātājam, un tas apdraud personas tiesības uz cilvēka cienīgu dzīvi nākotnē, kā arī uzliek nesamērīgu slogu pārējiem nodokļu maksātājiem. Saskaņā ar likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 26. panta sesto daļu no samaksātās patentmaksas 67% tiek ieskaitīti valsts sociālās apdrošināšanas speciālā budžetā kā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, savukārt 33% maksātāja deklarētās dzīvesvietas pašvaldībā kā iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Tātad patentmaksas maksātājam samaksātā 50 eiro patentmaksu veido 16,50 eiro iedzīvotāju ienākuma nodokli un 33,50 eiro valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Saskaņā ar likuma “Par valsts sociālo apdrošināšanu” 6. panta 3.<sup>2</sup> daļu patentmaksas maksātājs ir pakļauts pensijas un invaliditātes apdrošināšanai. Valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu likme patentmaksas maksātājam ir 26,27%, ko veido valsts pensijas apdrošināšana 24,50% un invaliditātes apdrošināšana 1,77%.<sup>37</sup> Līdz ar to obligāto iemaksu objekts, no kura patentmaksas maksātājam nākotnē tiks aprēķināti sociālie pabalsti, ir 127,52 eiro,<sup>38</sup> no kura 20%<sup>39</sup> veido pensijas kapitālu, t. i., pensijas kapitāls personai pieaug tikai par 25,50 eiro mēnesī. Tas nozīmē: ja persona visu dzīvi būs patentmaksas maksātāja (piemēram, darba stāžs 45 gadi), tad šādas personas pensija, sasniedzot pensionēšanās vecuma sliekšni, būs 67,66 eiro.<sup>40</sup> Ar šādu pensijas apmēru persona nav spējīga nodrošināt sev cilvēka cienīgu dzīves līmeni.

Neskatoties pat tik tālā nākotnē, ja patentmaksas maksātāja saslimst vai tai piedzimst bērns, tad patentmaksas maksātājam nav tiesības saņemt sociālās apdrošināšanas pakalpojumus, jo tā ir apdrošināta tikai pensijas un invaliditātes riskam. Līdz ar to, ja personai nebūs citu ienākumu, tad šāda persona, lai izdzīvotu, būs spiesta lūgt valsts un sabiedrības palīdzību. Turklāt jāņem vērā, ka likumdevējs saskaņā ar likuma “Par valsts sociālo apdrošināšanu” 5. panta trešo daļu, 3.<sup>1</sup> daļu, 3.<sup>3</sup> daļu un 3.<sup>4</sup> daļu patentmaksas maksātājiem nav piešķīris tiesības pievienoties brīvprātīgi valsts sociālai apdrošināšanai, jo šī persona jau ir pakļauta obligātajai sociālajai apdrošināšanai. Personai, kura izpilda nodokļa

<sup>36</sup> Tiesnešu atsevišķās domas, kas pievienotas Vācijas Konstitucionālās tiesas 17.12.2014. spriedumam lietā Nr. 1BvL 21/12, 1.–2. p. Pieejams: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2014/12/1s20141217\\_1bvl002112en.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2014/12/1s20141217_1bvl002112en.html) [aplūkots 11.03.2019.].

<sup>37</sup> Valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu likmes sadalījums pa valsts sociālās apdrošināšanas veidiem 2020. gadā (% no iemaksu objekta): Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūra. Pieejams: [https://www.vsaa.gov.lv//media/uploads/documents/Iemaksu\\_likmes\\_sadalijums\\_pa\\_veidiem\\_2020.pdf](https://www.vsaa.gov.lv//media/uploads/documents/Iemaksu_likmes_sadalijums_pa_veidiem_2020.pdf) [aplūkots 08.02.2020.].

<sup>38</sup> Aprēķins:  $33,50 \text{ VSAOI} \times 100\% / 26,27\% = 127,52$  eiro.

<sup>39</sup> Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu likmes sadalījumu pa valsts sociālās apdrošināšanas veidiem: Ministru kabineta 19.12.2017. noteikumi Nr. 786 [aplūkots 16.03.2019.].

<sup>40</sup> Aprēķins:  $25,50 \times 12$  mēneši  $\times 45$  gadi /  $16,96$  plānotais laika posms pensijas izmaksai /  $12$  mēnešiem = 67,66 eiro.

maksāšanas režīma uzliktos pienākumus, dzīvojot sociāli atbildīgā valstī, būtu tiesības rēķināties, ka tai nākotnē būs iztikas līdzekļi vismaz minimālā apmērā, lai nodrošinātu cilvēka cienīgu dzīves līmeni. Kā arī no cilvēka cieņas izriet valsts pienākums dot personai iespēju apgādāt sevi pašai, lai tā nebūtu atkarīga no valsts sniegtās palīdzības.<sup>41</sup>

## Kopsavilkums

1. Izstrādājot iedzīvotāju ienākuma nodokļa politiku, likumdevējam jāievēro vienlīdzības princips kopsakarā ar sociāli atbildīgas valsts principu, un noteiktais nodokļa slogs nevar būt nesamērīgs.
2. Likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19. panta 2.<sup>1</sup> daļā ir iekļauts 50 eiro nodokļa maksājums ar konfiscējošām iezīmēm, kas var aizskart tiesības uz cilvēka cienīgu dzīves līmeni, kā arī šāds maksājums atbilst nodevas būtībai, nevis nodokļa būtībai.
3. Izvērtējot neapliekamo minimumu un atvieglojumus, pirmkārt, ir jāvērtē, vai ienākums pēc iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksas ir tāds, lai nodrošinātu cilvēka cienīgu dzīves līmeni, jo nodokļa maksātājam nav pienākums segt valsts izdevumus, kamēr tas nav nodrošinājis sev un savai ģimenei cilvēka cienīgu dzīves līmeni. Otrkārt, ir jāvērtē, vai neapliekamais minimums un atvieglojumi atbilst sociālo pabalstu apmēram, jo par to, ko valsts bez nosacījumiem piešķir citām personām no vispārējiem budžeta līdzekļiem, nedrīkstētu likt personai maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli.
4. Izvērtējot cilvēka cienīgu dzīves līmeni kopsakarā ar neapliekamo minimumu un atvieglojumiem, ir jāvērtē likumdevēja izstrādātā metode, kā nosaka nepieciešamo līdzekļu apmēru cilvēka cienīgas dzīves līmeņa nodrošināšanai, un šīs metodes pamatotība. Trūkstot metodei vai metodes pamatojumam, ir atzīstams, ka valsts nav izpildījusi savu pienākumu nodrošināt cilvēka cienīgu dzīves līmeni.
5. Izpildoties noteiktiem kritērijiem, likumdevējs kā neapliekamu ienākumu, kas neietekmē diferencēto neapliekamo minimumu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa progresīvo likmi, ir noteicis ienākumu no akciju pirkuma tiesību (opciju) īstenošanas, un šāda likumdevēja rīcība neatbilst vienlīdzības principam un sociāli atbildīgas valsts principam.
6. Patentmaksas maksāšanas režīms neatbilst vienlīdzības principam, jo šādu režīmu ir tiesības izvēlēties tikai noteiktiem saimnieciskās darbības veicējiem, un atšķirīgās attieksmes pamatojums vairs neatbilst šā brīža sociālai realitātei. Patentmaksas maksāšanas režīms neatbilst arī sociāli atbildīgas valsts principam, jo patentmaksas maksātājiem netiek nodrošināta aizsardzība sociālā riska gadījumā.

---

<sup>41</sup> Kovaļevska A. Tiesības uz atbilstošu dzīves līmeni. Jurista Vārds, 22.12.2009., Nr. 51/52 (594/595).  
Pieejams: <http://www.juristavards.lv/doc/202481-btiesibas-uz-atbilstosu-dzives-limenib/> [aplūkots 20.11.2016.].