Lieta Nr.A420211315
SKA-1543/2015

L Ē M U M S

Rīgā 2015.gada 21.decembrī

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesnesis J.Neimanis
tiesnese Dz.Amerika
tiesnese V.Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja /pers. A/ blakus sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 29.oktobra lēmumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējai /pers. A/ kopš 1998.gada piederēja nekustamais īpašums, kuru viņa pārdeva 2013.gada 12.jūnijā fiziskai personai. Atbilstoši pirkuma līguma noteikumiem pirkuma maksa tika samaksāta trešajai personai – kredītiestādei, lai segtu pieteicējas tēva parādu kredītiestādei.

[2] Valsts ieņēmumu dienests 2014.gada jūlijā veica pieteicējas datu atbilstības pārbaudi un secināja, ka pieteicēja, atsavinot nekustamo īpašumu, ir guvusi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamu ienākumu no kapitāla pieauguma, bet nav to deklarējusi un nav samaksājusi nodokli.

Pārbaudes laikā 2014.gada 23.septembrī pieteicēja lūdza atzīt dienestam viņu par nerezidentu ar 2009.gada 25.augustu, jo ieguvusi nodokļa maksātāja statusu Lielbritānijā un Francijā. Dienests ar 2014.gada 24.oktobra vēstuli informēja pieteicēju, ka tai piešķirts nerezidenta statuss ar 2009.gada 25.augustu.

Pieteicēja apstrīdēšanas procesa ietvaros norādīja, ka ir nerezidente, tādēļ pircējai, kura bija reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja, bija pienākums ieturēt nodokli no ienākuma izmaksas vietā. Par šo argumentu dienests atzina, ka pieteicējas deklarētā dzīvesvieta kopš 2009.gada ir ārpus Latvijas un nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī bija faktiski uzskatāma par nerezidenti. Tomēr nerezidenta statuss viņai piešķirts vien 2014.gada 24.oktobrī ar atpakaļvērstu spēku, tādēļ pircējai, ja tā būtu uzskatāma par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta 12.^{2}daļā minēto fizisko personu, nevarēja rasties pienākums ieturēt nodokli no pieteicējas gūtā ienākuma tā izmaksas vietā.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 14.aprīļa lēmumu Nr.22.10/L-16363 pieteicējai noteikts pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli un nokavējuma naudu.

[3] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par lēmuma atcelšanu.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 31.augusta spriedumu pieteikums noraidīts.

[5] Pieteicēja spriedumu pārsūdzēja, kā arī vērsās Administratīvajā apgabaltiesā ar lūgumu apturēt pārsūdzētā lēmuma darbību.

Lūgums par lēmuma darbības apturēšanu pamatots ar apstākli, ka pieteicējai nav nepieciešamo līdzekļu lēmumā noteikto saistību nokārtošanai, lēmums nodots piespiedu izpildei un līdz tiesas spriedumam var tikt atsavināts pieteicējai piederošais nekustamais īpašums, kura atgūšana vairs nebūs iespējama. Tāpat lēmums ir pirmšķietami prettiesisks, jo pieteicēja nav guvusi ienākumu, bet gan viņas tēvs, kā arī tādēļ, ka nodokļa ieturēšanas un samaksas pienākums bija pircējai.

[6] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 29.oktobra lēmumu pieteicējas lūgums par lēmuma darbības apturēšanu noraidīts. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Pieteicēja ienākumu guvusi no nekustamā īpašuma atsavināšanas, nevis no ienākuma, kas gūts aizdevuma saistību samazināšanas rezultātā, tādēļ nav pamata piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 35.^{1}punktu.

[6.2] Pieteicēja nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī bija uzskatāma par nerezidenti, taču šis apstāklis neietekmē pienākumu maksāt nodokli par nekustamā īpašuma atsavināšanu atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta trešās daļas 7.^{1}punktam.

[6.3] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta 12. un 12.^{2}daļas un 20.panta trešās daļas izriet, ka pienākums ieturēt nodokli no nerezidenta gūtajiem ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas un iemaksāt budžetā ir tām fiziskajām personām (rezidentiem), kuras ir saimnieciskās darbības veicēji un šīs izmaksas ir saistītas ar saimniecisko darbību. Šādā gadījumā nodokli ietur un iemaksā budžetā fiziskā persona – rezidents, kurš ir saimnieciskās darbības veicējs un nerezidentam deklarācija nav jāiesniedz. Nekustamā īpašuma ieguvēja darījuma veikšanas brīdī bija reģistrēta kā saimnieciskās darbības veicēja, tātad viņai varēja būt pienākums ieturēt un iemaksāt nodokli budžetā. Darījuma brīdī pieteicēja nebija reģistrēta nodokļa aprēķināšanas vajadzībām kā Latvijas nerezidente un nekustamā īpašuma pircējai nebija tiesiska pamata uzskatīt, ka ienākums tiek izmaksāts Latvijas nerezidentam. Pieteicējai nekustamā īpašuma pircēja bija jāinformē par šādiem apstākļiem, jo šī informācija nav publiski pieejama un normatīvie akti nenoteic fiziskai personai pienākumu pirms ienākuma izmaksas pārbaudīt, vai ienākuma saņēmējs ir Latvijas vai ārvalsts nodokļa maksātājs. Pirkuma līgumā un 2013.gada 19.jūnija darījuma konta līgumā kā pieteicējas dzīvesvieta ir norādīta adrese Rīgā. Tātad darījuma brīdī pieteicēja pati sniedza informāciju, ka viņas dzīves vieta ir Latvijas Republikā. Turklāt pieteicējas rīcībā darījuma brīdī nebija dokumentāru pierādījumu

par nerezidenta statusu, tādēļ pircējai nebija pamata uzskatīt, ka ienākums tiek izmaksāts nerezidentam.

[6.4] Likumdevējs nodokļu maksātājam (nerezidentam) piešķīris tiesības neiesniegt deklarāciju tikai tādā gadījumā, ja no gūtā ienākuma ir ieturēts nodoklis un nerezidents ir saņēmis apliecinājumu par Latvijas Republikā taksācijas gadā gūtajiem ienākumiem un par tiem samaksāto ienākuma nodokli. Līdz ar to pieteicējai, ja tā vēlējās izmantot šo atvieglojumu, pašai bija jārūpējas, lai nekustamā īpašuma pircējai būtu pieejama informācija, ka pieteicēja ir ārvalstu nodokļu maksātāja, un jāpieprasa no tās apliecinājums, ka no viņai izmaksātā ienākuma ir ieturēts un samaksāts nodoklis. Pieteicēja nav saņēmusi apliecinājumu, ka no viņai izmaksātā ienākuma ir ieturēts nodoklis. Pieteicējai atbilstoši Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 137.punktam nebija tiesības izmantot likumā noteikto atvieglojumu nedeklarēt gūto apliekamo ienākumu, viņas ienākums ir apliekams ar nodokli un bija jādeklarē.

[6.5] Pieteicēja nav pamatojusi apgalvojumu, ka viņas rīcībā nav 9371,46 *euro*, par kuru piespiedu piedziņu dienests jau pieņēmis lēmumu. Tādējādi nav konstatējams, ka ar lēmumu aprēķinātā nodokļa summas samaksa varētu pieteicējai radīt būtisku kaitējumu vai zaudējumus, kuru novēršana vai atlīdzināšana būtu ievērojami apgrūtināta vai prasītu nesamērīgus resursus. Nav arī pamata konstatēt kādus īpašus apstākļus, kas pieļautu atkāpšanos no likumā noteiktās vispārējās nodokļu iekasēšanas kārtības attiecībā uz pieteicējai aprēķināto nodokļu maksājumu samaksu.

[7] Pieteicēja iesniedza blakus sūdzību par tiesas lēmumu. Blakus sūdzība pamatota ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[7.1] Tiesa nav pārbaudījusi ne tiesisko regulējumu attiecībā uz nerezidentiem, ne pārsūdzētā lēmuma saturu. Tiesību normas neparedz nerezidenta „reģistrāciju". Arī dienesta 2014.gada 24.oktobra lēmums nepiešķir nerezidenta statusu, bet gan konstatē likumā noteiktu apstākļu kopumu kopš 2009.gada 25.augusta.

[7.2] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 20.panta trešās daļas 2.punktam nerezidentam deklarācija nav jāiesniedz, izņemot gadījumu, kad nerezidents saņem šā likuma 3.panta trešās daļas 7.[1] un 17.punktā minētos ienākumus no fiziskām personām, kas nav minētas šā likuma 17.panta 12.[2]daļā. Nekustamā īpašuma pircējai kā minētā likuma 17.panta 12.[2]daļā minētai personai un ienākuma izmaksātājai bija pienākums līguma slēgšanas laikā noskaidrot, vai nekustamā īpašuma pārdevējs ir vai nav Latvijas nerezidents, kā arī iemaksāt nodokli budžetā un izsniegt pārdevējam apliecinājumu par to. Pieteicējai, konstatējot, ka pircēja ir 17.panta 12.[2]daļā minētā persona, nebija pamata sniegt deklarāciju vai maksāt nodokli.

[7.3] Tiesa nav ņēmusi vērā pieteicējas argumentus attiecībā uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 35.[1]punktu un to, ka ienākumus no nekustamā īpašuma atsavināšanas guvis pieteicējas tēvs, kuram tādejādi samazinātas aizdevuma saistības.

Motīvu daļa

[8] Administratīvā procesa likuma 185.[1]panta otrā daļa noteic, ka tiesa, izlemjot lūgumu par administratīvā akta vai faktiskās rīcības darbības apturēšanu vai administratīvā akta darbības atjaunošanu, ņem vērā to, vai:

1) pārsūdzētā administratīvā akta darbība varētu radīt būtisku kaitējumu vai zaudējumus, kuru novēršana vai atlīdzināšana būtu ievērojami apgrūtināta vai prasītu nesamērīgus resursus, un

2) pārsūdzētais administratīvais akts ir pirmšķietami prettiesisks.

Pieteicēja blakus sūdzībā ir izteikusi vienīgi argumentus par to, ka pārsūdzētais administratīvais akts ir pirmšķietami prettiesisks, un nav iebildusi pret tiesas secinājumu, ka pieteicēja nav pamatojusi apgalvojumu, ka pieteicējas rīcībā nav nepieciešamo līdzekļu lēmuma izpildei. Lai arī tas jau ir pietiekams pamats lūguma noraidīšanai, jo nav pamatota administratīvā akta izpildes apturēšanas steidzamība, tomēr Augstākā tiesa pārbaudīs pieteicējas apsvērumus par to, ka pārsūdzētais administratīvais akts ir pirmšķietami prettiesisks.

[9] Augstākā tiesa konstatē, ka nav norāžu, ka administratīvais akts būtu izdots acīmredzami neievērojot Administratīvā procesa likumā, likumā „Par Valsts ieņēmumu dienestu" vai likumā „Par nodokļiem un nodevām" noteikto procesuālo kārtību. Administratīvajā aktā arī noteikts gan nodokļa objekts, gan nodokļa parādnieks un nodokļa saistības apmērs.

[10] Ienākums no Latvijas Republikā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanas ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.pants). Lietā konstatēts, ka pieteicējai kā pārdevējai ir samaksāta pirkuma maksa, kuru tā uz darījuma konta līguma pamata tālāk nodevusi kredītiestādei trešās personas saistību daļējai nokārtošanai. Tāpēc ir pareizi atzīts, ka pieteicēja ir ienākuma no nekustamā īpašuma pārdošanas guvēja (likuma 16.[1]pants), un turpmākā viņas rīcība ar ienākumu neietekmē nodokļa samaksas pienākumu.

Tiesa pareizi norādījusi, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 35.[1]punkts nav piemērojams, jo tajā norādītie priekšnoteikumi neīstenojas izskatāmās lietas faktiskajos apstākļos (pieteicējai aizdevuma saistības nav samazinātas).

[11] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.pants noteic nodokļa parādnieku. Atbilstoši likuma 2.panta 2.punktam nodokļa parādnieks ir arī nerezidents, kas taksācijas periodā ir guvis ienākumus Latvijā. Tāpēc dienests pareizi noteicis pieteicēju par iedzīvotāju ienākuma nodokļa parādnieci.

Pieteicēja pareizi norāda, ka likumi neparedz īpašu nerezidentu reģistrāciju. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 14.panta otrā daļa noteic, ka nodokļa maksātāji tiek uzskatīti par rezidentiem vai nerezidentiem nodokļa likuma piemērošanas brīdī atkarībā no noteiktu faktisko apstākļu īstenošanās. Dienests pieteicēju arī ir uzlūkojis kā nerezidentu. Ievērojot apstākļu maiņu (pieteicēja lūdza dienestam to uzskatīt par nerezidentu) administratīvā procesa laikā, dienests galīgajā administratīvajā aktā pieteicējas nodokļu saistību aplūkojis no šī statusa skatpunkta. Pirmkārt, dienests atzinis, ka pastāv nodokļa objekts – ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas. Otrkārt, atzinis, ka nav ziņu, lai to uzskatītu par neapliekamu ienākumu, bet, pat ja būtu, vienalga konkrētais ienākums no lietā aplūkojamā īpašuma atsavināšanas būtu apliekams ar nodokli. Treškārt, noraidījis pieteicējas argumentu, ka ienākums būtu neapliekams, jo gūts aizdevuma samazināšanas ceļā.

[12] Pieteicēja atsaucas uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta 12.[2]daļu, kas noteic nodokļa samaksas kārtību, ja ienākuma izmaksātājs ir rezidents un saimnieciskās darbības veicējs, bet ienākuma saņēmējs – nerezidents.

Šeit dienests pamatoti norādījis, ka pieteicējai nav iemesla atsaukties uz šo normu. Lietā konstatēts, ka pieteicēja ienākuma gūšanas brīdī nav paziņojusi pircējai par apstākļiem, kas pircējai liktu ieturēt ienākuma nodokli ienākuma izmaksas brīdī. Nav arī ziņu, ka pircēja būtu paziņojusi pieteicējai par nodokļa ieturēšanu.

Pieteicējai arī jāievēro, ka nodokļa ieturēšanas un maksāšanas kārtība (atkarībā no rezidenta/nerezidenta statusa) neietekmē nodokļa parādnieka pienākumu nodokli samaksāt.

Nolēmuma daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 323.panta pirmās daļas 1.punktu, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments

n o l ē m a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 29.oktobra lēmumu, bet /pers. A/ blakus sūdzību noraidīt.
Lēmums nav pārsūdzams.

Tiesnesis J.Neimanis
Tiesnese Dz.Amerika
Tiesnese V.Krūmiņa