ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420209519
Lietas arhīva Nr. AA43-0893-20/14
ECLI:LV:ADAT:2020:1125.A420209519.6.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 25.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Linda Vīnkalna, tiesneses Sandra Gintere un Kristīne Kalvāne

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2019.gada 30.maija lēmuma Nr.31.1-22.10/2604 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 11.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicēja – Latvijas Republikas nerezidenta – /pers. A/ datu atbilstības pārbaudi par nekustamo īpašumu /adrese A/ un /adrese B/ (kadastra Nr./numurs A/un Nr./numurs B/) atsavināšanu 2018.gada maijā–jūnijā.

Datu atbilstības pārbaudes ietvaros konstatēts, ka, atsavinot minētos nekustamos īpašumus, pieteicējs bija paredzējis pircējiem pienākumu ieturēt trīs procentus no darījumu summas un atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta septītajai daļai iemaksāt to valsts budžetā kā iedzīvotāju ienākuma nodokli. Taču, tā kā pircēji ir Latvijas Republikas rezidenti – fiziskas personas, kuras neveic saimniecisko darbību, pieteicējam bija pienākums pašam iemaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli, piemērojot nodokļa likmi 20 procentu apmērā un precizējot 2018.gada maija, jūnija un oktobra kapitāla pieauguma deklarācijas. Pārbaudes rezultātā ar dienesta Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītājas 2019.gada 26.aprīļa lēmumu Nr.31.1?8.56/153300 pieteicējam papildus budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 6027,46 euro un nokavējuma nauda 456,98 euro, savukārt pircēju pieteicēja vārdā iemaksātā summa 1425 euro atzīta par pieteicēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektores 2019.gada 30.maija lēmumu Nr.31.1?22.10/2604 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) datu atbilstības pārbaudes ietvaros pieņemtais lēmums atstāts negrozīts.

Pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" regulējuma, kas nosaka iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas vispārējo principu ārvalstu nodokļu maksātāja (nerezidenta) gūtajam ienākumam no kapitāla aktīva, izriet, ja nerezidents gūst ienākumu no kapitāla aktīvu atsavināšanas no personas, kurai nav pienākuma ieturēt nodokli izmaksas brīdī, nerezidents nodokli no šī ienākuma aprēķina un iesniedz dienestam attiecīgu deklarāciju par ienākumu no kapitāla pieauguma.

No 2018.gada 10.maija un 2018.gada 6.jūnija pirkuma līgumiem nepārprotami konstatējams, ka visi nekustamo īpašumu ieguvēji (pircēji) ir fiziskas personas. Atbilstoši dienesta rīcība esošajai informācijai darījumu brīdī neviens no pircējiem nebija reģistrēts saimnieciskās darbības veicēja statusā. Līdz ar to pieteicējam vispārējā kārtībā bija pienākums nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumu rezultātā gūtos ienākumus, kas noteikti atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.9pantam, deklarēt saskaņā ar minētā likuma 19.panta 5.2daļu un aprēķināt iedzīvotāju ienākuma nodokli, piemērojot 20 procentu likmi saskaņā ar minētā likuma 15.panta piekto daļu. Savukārt saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta septīto daļu pienākums ieturēt iedzīvotāju ienākuma nodokli trīs procentu apmērā no nerezidenta nekustamā īpašuma atsavināšanas ienākuma izmaksas vietā ir vienīgi juridiskām personām un fiziskām personām, kuras ir reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas. Minētais ir noteikts kā izņēmums no vispārējās kārtības.

Turklāt par attiecīgo iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanas kārtību pieteicējs jau vairākkārt bija informēts pirms datu atbilstības pārbaudes.

[3] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīts, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta 12.daļā ietvertais pienākums ieturēt iedzīvotāju ienākuma nodokli izmaksas vietā attiecas uz visiem tiesību normā uzskaitīto ienākuma veidu izmaksātājiem neatkarīgi no to juridiskā statusa vai citiem kritērijiem. Minētā tiesību norma nav likuma 17.panta 10.daļas, kurā noteikta iedzīvotāju ienākuma nodokļa iemaksāšanas kārtība (summām, kas saņemtas no juridiskām personām un tādām fiziskām personām, kuras ir saimnieciskās darbības veicēji) precizējums, jo abās normās uzskaitītie ienākumu veidi nepārklājas. Minētā tiesību norma arī neattiecas uz likuma 17.panta 11.daļas subjektu loku, jo tā skar vien šo personu pienākumu iesniegt paziņojumu par izmaksātajām un ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamajām summām. Tāda likuma interpretācija, kura paredz piemērot atšķirīgu nodokļa likmi atkarībā no izmaksātāja personības, ir netaisnīga, jo tai nav leģitīma mērķa. Ievērojot minēto, konkrētajā gadījumā bija pamats piemērot likuma 15.panta septītajā daļā noteikto kārtību un aprēķināt iedzīvotāju ienākuma nodokli pēc trīs procentu nodokļa likmes.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 11.marta spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots šādi.

[4.1] Tiesa konstatējusi, ka pieteicējs kā Latvijas Republikas nerezidents 2018.gada 10.maijā un 6.jūnijā atsavināja tam piederošos nekustamos īpašumus /adrese A/ un /adrese B/ (kadastra Nr./numurs A/u n Nr./numurs B/), attiecīgi pārdodot tos par 25 000 euro un 22 500 euro, Latvijas Republikas rezidentiem – fiziskām personām, kuras darījuma brīdī nav reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicēji. Saskaņā ar līguma noteikumiem pieteicējs nekustamo īpašumu pircējiem bija noteicis pienākumu iemaksāt budžetā pieteicēja vārdā iedzīvotāju ienākuma nodokli, ieturot no darījumu summas trīs procentus, tas ir, kopā 1425 euro.

2018.gada maija, jūnija un oktobra deklarācijās par ienākumu no kapitāla pieauguma pieteicējs ieņēmumu, izdevumu, apliekamā ienākuma un nodokļa ailēs norādījis nulles vērtību. Vienlaikus minētajām deklarācijām kā pielikumu pieteicējs pievienojis paskaidrojumu, uzskatot, ka no minētajiem darījumiem saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta septīto daļu un 17.panta 12.daļu nodoklis ir ieturams ienākumu izmaksas vietā un tā likme ir trīs procenti.

[4.2] Lietā nav strīda par to, ka vispārīgi ienākumi no strīdus nekustamo īpašumu atsavināšanas ir ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekams objekts, proti, šie ienākumi nav likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.pantā minēto ienākumu vidū, kas netiek aplikti ar nodokli (šeit un turpmāk normas minētas redakcijā, kas bija spēkā strīdus darījumu veikšanas brīdī).

Lietā ir strīds par to, kāda iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme ir jāpiemēro nerezidenta gūtajiem ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas Latvijas Republikā.

[4.3] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta trešās daļas 7.1punktā noteikts, ka ārvalsts nodokļa maksātāja (nerezidenta) ar nodokli apliekamais ienākums ir ienākums no Latvijas Republikā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas ienākums atbilstoši šā likuma 11.9pantam. Saskaņā ar 11.9panta otrās daļas 4.punktu šā likuma izpratnē nekustamais īpašums ir kapitāla aktīvs.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta piekto daļu nodokļa likmi 20 procentu apmērā piemēro ienākumam no kapitāla, tai skaitā no kapitāla pieauguma.

Vienlaikus atbilstoši likuma 15.panta septītajai daļai šā likuma 3.panta trešās daļas 7.1punktā minētajam ienākumam, ja šā ienākuma izmaksātājs atbilstoši šā likuma 17.panta 12. un 12.2daļai ietur nodokli ienākuma izmaksas vietā, tiek piemērota trīs procentu likme no izmaksātās atlīdzības apmēra.

No minētā tiesa secinājusi, ka likums paredz atšķirīgas nodokļa likmes ienākumiem no kapitāla atsavināšanas, proti, vispārīgajā gadījumā – 20 procentu nodokļa likmi, savukārt trīs procentu likmi, ja ienākuma izmaksātājs atbilstoši šā likuma 17.panta 12. un 12.2daļai ietur nodokli ienākuma izmaksas vietā.

[4.4] Tiesību normas ir interpretējamas to savstarpējā kopsakarā atbilstoši to jēgai un mērķim.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.pants regulē nodokļa ieturēšanas un maksāšanas kārtību. Minētais pants ir vairākkārt grozīts.

No minētajā pantā ietvertā regulējuma kopumā izriet, ka nodokli izmaksas vietā ir pilnvarotas ieturēt iestādes un personas, kuras ir reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas (neatkarīgi no darbības formas), proti, kārto atbilstošu grāmatvedību un regulāri sniedz ziņas dienestam. Šāda likumdevēja izšķiršanās atvieglo iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšanu un kontroli.

Konkrēti, no šā panta 11.daļas 1.punkta izriet, ka nodokli no ienākumiem, kas nav saistīti ar darba attiecībām un minēti šā panta 10. un 12.daļā, to izmaksas vietā ir pilnvaroti ieturēt komersanti, individuālie uzņēmumi (arī zemnieku vai zvejnieku saimniecības), kooperatīvās sabiedrības, nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības, iestādes, organizācijas, biedrības, nodibinājumi un fiziskās personas, kuras reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas.

Panta 10. un 12.daļā ir uzskaitīti to ienākumu veidi, no kuriem minētajiem subjektiem nodoklis ir jāietur ienākumu izmaksas vietā un attiecīgi saistībā ar minēto faktu ir jāizpilda šā panta 11.daļā noteiktie pienākumi (jāsniedz paziņojums dienestam un pēc pieprasījuma arī nodokļu maksātājam). Minētās normas no juridiskās tehnikas viedokļa ir formulētas atšķirīgi, proti, panta 10.daļā atkārtoti ir uzskaitīts to subjektu loks, kam ir jāietur nodoklis ienākumu izmaksas vietā, savukārt 12.daļā šāds uzskaitījums atkārtoti nav ietverts. Vienlaikus, pretēji pieteicēja uzskatam, tas neliecina, ka likumdevējs attiecībā uz panta 12.daļā minētajiem ienākumu veidiem visos gadījumos ir paredzējis, ka nodoklis ir ieturams ienākumu izmaksas vietā, jo šī norma regulē vienīgi ienākumu veidu, no kuriem nodoklis tiek ieturēts izmaksas vietā, un kārtību, kādā tas ir iemaksājams budžetā. Subjektu loks, uz kuru attiecināms minētais pienākums, ir nosakāms, interpretējot šo normu kopsakarā ar 11.daļā noteikto. Minēto likumdevēja nolūku apstiprina arī panta 12.daļai sekojošās 12.1 un 12.2daļas, kas pieņemtas vēlāk un, precizējot 12.daļā ietvertā regulējuma piemērošanu attiecībā uz nerezidentiem, vēlreiz uzskaita to subjektu loku, uz kuru attiecas nodokļa ieturēšanas pienākums.

Tādējādi nodoklis no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta 12.daļā minētajiem ienākumiem, tostarp ārvalsts nodokļa maksātāja (nerezidenta) gūtā ienākuma no nekustamā īpašuma atsavināšanas, ir ieturams ienākumu izmaksas vietā, ja attiecīgos ienākumus izmaksā komersanti, individuālie uzņēmumi (arī zemnieku vai zvejnieku saimniecības), kooperatīvās sabiedrības, nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības, iestādes, organizācijas, biedrības, nodibinājumi un fiziskās personas, kuras reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas.

[4.5] Minētais izriet arī no likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" paredzētās kārtības, kādā ārvalsts nodokļa maksātājs (nerezidents) deklarē ienākumus un veic nodokļa samaksu.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta otrajai daļai iedzīvotāju ienākuma nodoklis tiek aprēķināts un iemaksāts budžetā divējādā kārtībā: avansā, arī algas nodokļa veidā, un rezumējošā kārtībā, sastādot gada ienākumu deklarāciju, arī mikrouzņēmumu nodokļa un patentmaksas veidā.

Saskaņā ar šā likuma 4.panta otro daļu nodokļa maksātājs, izņemot personas, kas minētas šā likuma 20.pantā, maksā iedzīvotāju ienākuma nodokli atbilstoši deklarācijai rezumējošā kārtībā.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 20.pants regulē ienākumu deklarēšanas atvieglojumus. Atbilstoši tajā ietvertajam vispārīgajam principam nodokļa maksātājam deklarācija nav jāiesniedz, ja nodoklis ir ieturēts izmaksas vietā, tostarp saskaņā ar šā panta trešās daļas 2.punktu ārvalsts nodokļa maksātājam (nerezidentam) deklarācija nav jāiesniedz, izņemot gadījumu, kad nerezidents saņem šā likuma 3.panta trešās daļas 7.1 un 17.punktā minētos ienākumus no fiziskajām personām, kas nav minētas šā likuma 17.panta 12.2daļā.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta 12.2daļu fiziskā persona – rezidents, kurš ir saimnieciskās darbības veicējs –, no šā likuma 3.panta trešās daļas 1., 2., 3., 7.1, 8., 11. un 12.punktā minētajiem ienākumiem nodokli ietur ienākuma izmaksas brīdī un iemaksā to budžetā ne vēlāk kā ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša piektajā datumā, ja šie maksājumi ir saistīti ar rezidenta veikto saimniecisko darbību un tiek ņemti vērā, nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu, kā arī izsniedz nerezidentam apliecinājumu par Latvijas Republikā taksācijas gadā gūtajiem ienākumiem un par tiem samaksāto ienākuma nodokli.

No minētajām tiesību normām izriet, ka pienākums ieturēt nodokli no ārvalsts nodokļa maksātāja (nerezidenta) gūtajiem ienākumiem no nekustamā īpašuma atsavināšanas un iemaksāt budžetā ir tām fiziskajām personām (rezidentiem), kuras ir saimnieciskās darbības veicējas, 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 (sal. sk. Senāta 2019.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-208/2019 3.3.punktu kopsakarā ar 9.punktu).

[4.6] Pieteicējs kā ārvalsts nodokļa maksātājs (nerezidents) pārdeva sev piederošos nekustamos īpašumus fiziskām personām, kuras darījumu veikšanas brīdī nebija reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas. Līdz ar to uz attiecīgajiem darījumiem nav attiecināma likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta septītajā daļā paredzētā samazinātā nodokļa likme ienākumiem no kapitāla atsavināšanas. Tā kā samazinātā nodokļa likme ir

izņēmums no vispārējās nodokļu iekasēšanas kārtības, tad tā ir piemērojama šauri, vienīgi tiesību normā paredzētajos gadījumos.

Par pieteicēja argumentu, ka nodokļa likme, kas ir atkarīga no ienākuma izmaksātāja personības, ir netaisnīga un šādai atšķirīgai attieksmei nav leģitīma mērķa, tiesa norādījusi, ka valstij, nosakot un realizējot 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 (Satversmes tiesas 2011.gada 20.maija sprieduma lietā Nr.2010-70-01 9.punkts).

Nosakot samazinātu nodokļa likmi, likumdevējs ir vēlējies veicināt ārvalsts nodokļa maksātāja (nerezidenta) kapitālu aktīvu atsavināšanu Latvijas Republikas teritorijā, kā arī pastarpināti atbalstīt to izmantošanu saimnieciskajā darbībā, jo kapitāla aktīvu cena tostarp veidojas arī no konkrētajam darījumam piemērojamiem nodokļiem. Minētais ir uzskatāms par leģitīmu mērķi, savukārt pieteicējam, lai neciestu zaudējumus, darījumu cenas noteikšanā bija jārēķinās ar konkrētajam darījumam piemērojamo nodokļa likmi.

[4.7] Ievērojot minēto, dienests pamatoti konstatējis, ka pieteicējs nebija tiesīgs piemērot gūtajam ienākumam likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta septītajā daļā noteikto samazināto nodokļa likmi trīs procentu apmērā. Pieteicējam atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta 5.2daļai bija pienākums iesniegt dienestā nodokļa deklarāciju, aprēķinot apliekamo ienākumu summu saskaņā ar likuma 11.9pantu un tai piemērojot likuma 15.panta piektajā daļā noteikto 20 procentu nodokļa likmi.

Tā kā pieteicējs pēc dienesta uzaicinājuma neprecizēja iesniegtās nodokļu deklarācijas, tad dienests pamatoti saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 5.1daļu papildus nomaksai budžetā aprēķināja iedzīvotāju ienākuma nodokli un nokavējuma naudu. Par veiktajiem matemātiskajiem aprēķiniem pieteicējs iebildumus nav izteicis, kā arī nav iesniedzis papildu pierādījumus par kapitāla aktīvā veiktajiem ieguldījumiem, kas varētu ietekmēt nodokļa aprēķinu.

[5] Apelācijas sūdzībā par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 11.marta spriedumu pieteicējs norādījis, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 2.punkts vienozīmīgi noteic, ka no ienākumiem, kas noteikti šā likuma 17.panta 10. un 12.daļā, nodokli aprēķina un budžetā iemaksā to izmaksātājs. Tiesas veiktā paplašinātā tiesību normu interpretācija neatbilst ne likuma burtam, ne tā mērķim.

To, ka attiecībā uz nerezidentiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" ir paredzēts atšķirīgs regulējums, apliecina gan tas, ka 17.pants tika papildināts ar 12.daļu, kura uzskaita tieši nerezidentu ienākumus, gan tas, ka 15.panta septītajā nerezidenta ienākumam no kapitāla aktīvu pārdošanas daļā ir paredzēta atšķirīga procentu likme. Līdz ar to tiesa ir kļūdījusies, nenošķirot rezidentu un nerezidentu nodokļa aplikšanas kārtību.

Tas, ka pilns subjektu uzskaitījums ir vairākās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta daļās, bet tāda tā nav šā panta 12.daļā, pieteicēja ieskatā norāda uz to, ka likumdevējs ir ļoti precīzi katrā normā atsevišķi apzīmējis to subjektu loku, uz kuriem tās attiecas, bet 17.panta 12.daļa – attiecas uz visiem ienākuma izmaksātājiem.

Pieteicējs, atsaucoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta vēsturiskajām redakcijām, norāda, ka, ja likumdevēja nodoms būtu attiecināt pienākumu aplikt izmaksas vietā nerezidentu ienākumus tikai uz tiem subjektiem, kas ir minēti 17.panta 10. vai 11.daļā, likumdevējs tā vietā, lai ieviestu šī panta 12.daļu, būtu paplašinājis ienākuma veidu uzskaitījumu 10.daļā. Tomēr likumdevējs mērķtiecīgi ieviesis atsevišķu 17.panta 12.daļu, kurā noteikts tāds pats pienākums kā šī panta 10.daļā, taču apzināti – bez subjektu uzskaitījuma.

Lai gan gadījumā, ja pircējs ir fiziska persona, kas nav saimnieciskās darbības veicējs, pieteicējam rodas pienākums deklarēt darījumu, tomēr minētais neietekmē šīs fiziskās personas pienākumu ieturēt nodokli izmaksas vietā un pieteicēja tiesības maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli trīs procentu apmērā.

Tiesai bija jāizvērtē, kura no veiktajām tiesību normu interpretācijām noved pie lietderīgākā un taisnīgākā rezultāta lietā. Tiesas veiktā interpretācija nav lietderīga, jo tās rezultātā valstij nākas meklēt nerezidentus, kuri ir pārdevuši nekustamo īpašumu, lai no tiem piedzītu nodokli, kas ir sarežģīts un dārgs process. Nodokļa likme ir piemērojama atkarībā no ienākuma izmaksātāja juridiskā statusa Latvijā, un tiek piemērotas atšķirīgas nodokļa likmes atkarībā no apstākļiem, kas nav saistīti ar ienākuma saņēmēju un darījuma būtību. Savukārt pieteicēja veiktā interpretācija ir lietderīga, jo tās rezultātā nodokli ir jāietur visiem ienākuma izmaksātājiem, šie visi ieturējumi nonāk valsts budžetā, kā arī nodokļa likme nerezidenta ienākumam tiek piemērota atkarībā vienīgi no darījuma būtības.

Tiesa nedrīkstēja pretēji vienlīdzības principam izmantot tādu tiesību normu interpretāciju, kas ir netaisnīga, proti, padara pieteicējam kā nerezidentam piemērojamo nodokļa likmi atkarīgu no pircēju juridiskā statusa.

Pieteicējs nepiekrīt tiesas norādei, ka likumdevēja mērķis ir bijis atbalstīt kapitāla aktīvu izmantošanu saimnieciskajā darbībā, kas nav pamatota ar šo apgalvojumu apstiprinošiem avotiem.

Pieteicēja ieskatā likumdevēja mērķis, nosakot obligātu nodokļa ieturēšanu izmaksas vietā, bija uzlabot nodokļu iekasēšanas iespējamību no nerezidentiem. Minētais secināms no tā, ka ar grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", kas stājās spēkā 2004.gada 1.janvārī, tika būtiski paplašināts tādu nerezidentu ienākumu loks, no kuriem ir jāietur nodoklis to izmaksas vietā, ietverot arī ienākumu no nekustamā īpašuma pārdošanas. Ar šiem grozījumiem 15.pants tika papildināts ar ceturto daļu, kas paredz speciālo nodokļa likmi šādiem darījumiem. Nosakot nodokli no izmaksājamās summas (nevis no starpības starp pārdošanas un iegādes cenu, kā tas ir atsavinot rezidentu kapitāla aktīvu), panākts tas, ka pircējs (kurš var nebūt informēts par cenu, par kādu pārdevējs ir iegādājies īpašumu vai īpašumā veikto ieguldījumu apjomu), ieturot nodokli, var aprēķināt ieturamā nodokļa summu. Savukārt zemāka nodokļa likme noteikta tāpēc, ka nerezidentiem nodoklis tiek rēķināts no daudz lielākas bāzes – no pārdošanas cenas. Ievērojot minēto, likumdevējs vēlējās izvairīties no situācijas, ka nerezidenti būtu spiesti samaksāt nesamērīgi lielāku nodokļa summu valstij no līdzīga darījuma nekā rezidenti, un tas atturētu tos no darījuma veikšanas. Turklāt ar šo mērķi saskan visu pircēju pienākums ieturēt nodokli, neatkarīgi no to juridiskā statusa.

[6] Paskaidrojumos apgabaltiesai dienests norāda, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota. Tiesa ir pamatoti secinājusi, ka pieteicējam, gūstot ienākumus no fiziskas personas, kas nav minēta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta 12.2daļā, bija pienākums iesniegt deklarāciju, kā arī samaksāt nodokli 20 procentu apmērā.

Tiesa ir pareizi skaidrojusi likumdevēja mērķi, nosakot samazinātu nodokļa likmi ārvalsts nodokļa maksātāja (nerezidenta) kapitālu aktīvu atsavināšanai Latvijas Republikas teritorijā. Proti, veicināt ārvalsts nodokļa maksātāja (nerezidenta) kapitālu aktīvu atsavināšanu Latvijas Republikas teritorijā, kā arī pastarpināti atbalstīt to izmantošanu saimnieciskajā darbībā, jo kapitāla aktīvu cena tostarp veidojas no darījumam piemērojamiem nodokļiem.

Dienests norāda, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta piektajā daļā noteikto 20 procentu nodokļu likmi piemēro ienākumam no kapitāla pieauguma. Tā kā lietā nav strīda, ka pieteicējs nekustamos īpašumus atsavināja fiziskām personām – rezidentiem, kuri darījuma veikšanas brīdī nebija saimnieciskās darbības veicēji, pieteicēja ienākumam no nekustamo īpašumu atsavināšanas ir piemērojama vispārējā nodokļa likme. Šī norma attiecas gan uz Latvijas Republikas rezidentiem, gan nerezidentiem, ja nekustamo īpašumu atsavina fiziskām personām – rezidentiem, kuri darījuma veikšanas brīdī nav saimnieciskās darbības veicēji. Līdz ar to ne dienests, ne tiesa nav pārkāpusi Latvijas Republikas Satversmes 91.panta nosacījumu.

Ja tiesas vērtējums par lietas faktiskajiem apstākļiem nenoved pie pieteicējam labvēlīga rezultāta, tas pats par sevi nenozīmē, ka lietā nav

noskaidroti visi būtiskie apstākļi un ka tiesa ir pieļāvusi pārkāpumu (sk. Senāta 2019.gada 5.jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-310/2019 5.punktu). Lietā ir izvērtēti visi būtiskie apstākļi un pierādījumi to kopsakarā, pareizi piemērotas tiesību normas, un tiesa ir taisījusi pamatotu spriedumu.

Motīvu daļa

[7] Novērtējusi lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[8] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, līdz ar to apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot.

[9] Apelācijas sūdzības argumenti nav pamatoti. Pirmās instances tiesa ir pareizi interpretējusi lietā piemērojamās tiesību normas.

Atsavinot strīdus nekustamos īpašumus, pieteicējam bija jāpiemēro vispārējā 20 procentu iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme, kas noteikta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta piektajā daļā.

Lai piemērotu izņēmumu no vispārējās nodokļa likmes, jāpastāv likumā tieši paredzētiem izņēmuma apstākļiem. Pieteicējs kļūdaini uzskata, ka piemērojama iepriekš minētā panta septītā daļa. Tā piemērojama jeb pienākums ieturēt iedzīvotāju ienākuma nodokli trīs procentu apmērā no nerezidenta nekustamā īpašuma atsavināšanas ienākuma izmaksas vietā ir tikai gadījumā, ja nekustamais īpašums atsavināts juridiskām personām un fiziskām personām, kuras ir reģistrētas kā saimnieciskās darbības veicējas. Minētais ir noteikts kā izņēmums no vispārējās kārtības, un no lietas materiāliem izriet, ka neviens no strīdus nekustamo īpašumu pircējiem nebija reģistrēts saimnieciskās darbības veicēja statusā.

Šādos apstākļos dienests pamatoti atzina, ka pieteicējam bija pienākums nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumu rezultātā gūtos ienākumus, kas noteikti atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.9pantam, deklarēt saskaņā ar minētā likuma 19.panta 5.2daļu un aprēķināt iedzīvotāju ienākuma nodokli, vispārējā kārtībā piemērojot 20 procentu likmi saskaņā ar minētā likuma 15.panta piekto daļu. Tostarp pieteicēja apelācijas sūdzībā uzskaitītās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" tiesību normas kopsakarā, kā tās pareizi interpretējusi pirmās instances tiesa, noteic, ka izņēmums no vispārējās nodokļa likmes un maksāšanas kārtības ir tikai gadījumā, ja nekustamais īpašums atsavināts saimnieciskās darbības veicējiem.

Lietā nav izšķirošas nozīmes, ka pieteicējs ir nerezidents. Vispārējās nodokļa likmes piemērošana izriet no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta piektās daļas, kas ir piemērojama neatkarīgi no tā, vai atsavinātājs ir rezidents vai nerezidents. No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" regulējuma nav konstatējams likumdevēja mērķis, nerezidentam atsavinot nekustamo īpašumu, piemērot samazinātu nodokļa likmi, ja vien darījums nav noticis ar saimnieciskās darbības veicēju.

Nav pamatoti pieteicēja apsvērumi, ka pirmās instances tiesa izmantojusi tādu tiesību normu interpretāciju, kas ir netaisnīga, proti, padara pieteicējam kā nerezidentam piemērojamo nodokļa likmi atkarīgu no pircēju juridiskā statusa.

Apgabaltiesa norāda, ka jāņem vērā, ka pieteicēja pienākums strīdus darījumos ir maksāt valstī noteikto vispārējo nodokļa likmi vienlīdzīgi ar visām personām. Valstij ir rīcības brīvība noteikt nodokļu atvieglojumus kā izņēmumu no vispārējās kārtības, bet izskatāmajā lietā šāds izņēmums nav konstatējams.

Pieteicējs tiesību normas un likumdevēja mērķi tulkojis kļūdaini.

[10] Šādos apstākļos pieteikuma apmierināšanai nav pamata, jo pārsūdzētais lēmums ir tiesisks.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 245., 304.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

Noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2019.gada 30.maija lēmuma Nr.31.1-22.10/2604 atcelšanu.

Spriedumu viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas var pārsūdzēt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentā, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente L.Vīnkalna

Tiesneses S.Gintere

K.Kalvāne