ECLI:LV:AT:2023:0526.A420241319.20.L
Lieta Nr. A420241319, SKA-432/2023
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS
Rīgā 2023.gada 26.maijā

[1] Senātā saņemta pieteicējas /pers. C/ (iepriekšējais uzvārds – /Uzvārds/ kasācijas sūdzība par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 20.oktobra spriedumu, ar kuru noraidīts viņas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 10.jūlija lēmuma atcelšanu.

Apgabaltiesa, atsaucoties uz Senāta 2022.gada 26.aprīļa spriedumā šajā lietā sniegto tiesību normu interpretāciju, atzina, ka Valsts ieņēmumu dienests, pieņemot pārsūdzēto lēmumu, pamatoti piemēroja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta pirmo daļu un kā ienākuma no nekustamā īpašuma /Nosaukums A/ atsavināšanas gūšanas brīdi noteica 2019.gada janvāri, kad saņemta samaksa par šā īpašuma pārdošanu, nevis 2018.gada decembri, kad noslēgts pirkuma līgums. Līdz ar to strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas rezultātā gūtie ienākumi ir attiecināmi uz 2019.gadu, nevis 2018.gadu, kā uzskata pieteicēja. Ņemot vērā, ka atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.[9]panta desmitajai daļai nodokļu maksātājam nav tiesību segt vienā taksācijas gadā radušos zaudējumus ar cita taksācijas gada pozitīvo kapitāla pieaugumu, pieteicējai par 2018.gadu, kad veikti vēl citu nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumi, neveidojas negatīvs kapitāla pieaugums. Tādējādi dienests pārsūdzētajā lēmumā pamatoti noteicis pieteicējai iedzīvotāju ienākuma nodokļa par ienākumu no kapitāla pieauguma un ar to saistītās nokavējuma naudas maksāšanas pienākumu par 2018.gadu, un pārsūdzētais lēmums ir tiesisks.

[2] Izvērtējot kasācijas sūdzības argumentus, senatoru kolēģijai nerodas šaubas par pārsūdzētā sprieduma tiesiskumu. Lietā nav arī risināmi tādi tiesību jautājumi, kuru dēļ kasācijas tiesvedībai būtu nozīme judikatūras veidošanā.

[3] Kasācijas sūdzībā, atsaucoties uz Administratīvā procesa likuma 251., 302., 307. un 350.panta pārkāpumiem, norādīts, ka apgabaltiesa, izskatot lietu no jauna pēc lietas izskatīšanas kasācijas kārtībā, vispār neesot vērtējusi ne pieteicējas pieteikumu, ne iestādes apelācijas sūdzību, ne pieteicējas paskaidrojumus par apelācijas sūdzību. Tāpat apgabaltiesa neesot arī motivējusi attieksmi pret pirmās instances tiesas spriedumu. Vienīgais arguments, kāpēc pieteikums noraidīts, esot saistīts ar Administratīvā procesa likuma 350.panta pirmās daļas piemērošanu, taču tas nevarot būt pamats, lai neveiktu lietas tiesisko un faktisko apstākļu un pierādījumu, kā arī lietas dalībnieku argumentu analīzi un to atspoguļošanu spriedumā. Līdz ar to apgabaltiesa neesot izskatījusi lietu pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību, un tas novedis pie nepareiza sprieduma taisīšanas.

Senatoru kolēģija minētajiem pieteicējas iebildumiem nepiekrīt.

No pārsūdzētā sprieduma ir redzams, ka apgabaltiesa ir lietu izskatījusi pēc būtības sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 29.septembra spriedumu. Tiesa ir atreferējusi gan pieteikumu, gan pirmās instances tiesas spriedumu, gan apelācijas sūdzību un pieteicējas un dienesta sniegtos paskaidrojumus tiesvedības gaitā. Tiesa ir atspoguļojusi lietas faktiskos apstākļus un secinājusi, ka par tiem strīda nav (un tam kasācijas sūdzībā neiebilst arī pieteicēja). Ņemot vērā procesa dalībnieku argumentus, kurus tiesa pretēji kasācijas sūdzībā paustajam ir analizējusi, tiesa ir atzinusi, ka strīds ir tieši par piemērojamo tiesību normu interpretāciju. Proti, par to, vai konkrētās lietas apstākļos piemērojama ienākuma gūšanas dienas noteikšanas vispārējā kārtība, kas paredzēta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta pirmajā daļā, vai arī pastāv pamats piemērot šā panta ceturtajā daļā paredzēto regulējumu. Sniedzot pamatojumu, kāpēc konkrētajā gadījumā ir piemērojama tieši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta pirmā daļa, tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 350.panta pirmajai daļai ir ņēmusi vērā Senāta spriedumā šajā lietā sniegto tiesību normu interpretāciju, un tiesas spriedums pilnībā tai atbilst.

Tas, ka tiesa lietu ir izspriedusi atbilstoši Senāta sniegtajai tiesību normu interpretācijai, kas zemākas instances tiesai, izskatot lietu no jauna, ir obligāta, pats par sevi nenozīmē, ka tiesa nav lietu izskatījusi pēc būtības vai nav ņēmusi vērā lietas apstākļus un procesa dalībnieku argumentus. No pārsūdzētā sprieduma tas neizriet. Tieši pretēji – senatoru kolēģija konstatē, ka tiesa ir ņēmusi vērā visus tiesiski nozīmīgos lietas apstākļus un procesa dalībnieku argumentus.

Tāpat tas, ka tiesa nav tieši norādījusi attieksmi pret pirmās instances tiesas spriedumu, pats par sevi nevar būt pamats kasācijas tiesvedības ierosināšanai. Prasība sprieduma motīvu daļā motivēt attieksmi pret pirmās instances tiesas spriedumu nenozīmē, ka apgabaltiesai, ja tā nepiekrīt rajona tiesas sprieduma argumentācijai, ir jāanalizē rajona tiesas spriedumā ietvertie argumenti, sniedzot uz katru no tiem savus pretargumentus. Apelācijas instances tiesas attieksme pret zemākas instances tiesas spriedumu izriet arī no apgabaltiesas sprieduma motivācijas, izspriežot lietu atšķirīgi no rajona tiesas (*Senāta 2016.gada 8.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-190/2016, A420413012, 9.punkts*). Tā tas ir arī izskatāmajā gadījumā, kad no pārsūdzētā sprieduma motivācijas ir saprotams, ka un kāpēc apgabaltiesa ir nonākusi pie atšķirīga lietas iznākuma.

Līdz ar to senatoru kolēģija nekonstatē, ka apgabaltiesa, pieņemot pārsūdzēto spriedumu, būtu pieļāvusi kasācijas sūdzībā norādīto procesuālo tiesību normu pārkāpumus.

[4] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka Senāts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta ceturtās daļas piemērošanu izskatāmajā lietā vērtējis tikai saistībā ar Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr. 899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – Piemērošanas noteikumi) 97.[1]3.apakšpunktu, bet nav vērtējis šo noteikumu 97.[2], 97.[3] un 97.[4]punkta piemērošanu un ietekmi uz iespēju lietā piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta ceturto daļu. Tāpēc apgabaltiesai tas bija jāizvērtē.

Senatoru kolēģija nepiekrīt, ka apgabaltiesai būtu bijis jāvērtē citu pieteicējas minēto Piemērošanas noteikumu normu ietekme uz iespēju izskatāmajā lietā piemērot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta ceturto daļu.

Pirmkārt, pieteicēja iepriekš nebija norādījusi, ka tās ieskatā pastāvētu iespēja piemērot kādu no minētajām normām. Strīds bija tikai par to, kā interpretējams un vai uz konkrētās lietas faktiskajiem apstākļiem ir attiecināms Piemērošanas noteikumu 97.[1]3.apakšpunkts, ko apgabaltiesa, ņemot vērā

Senāta šajā lietā sniegto attiecīgās normas interpretāciju, ir arī vērtējusi.

Otrkārt, jau no pieteicējas norādīto Piemērošanas noteikumu teksta ir acīmredzams, ka tās neattiecas uz izskatāmo situāciju, jo visas šīs normas regulē gadījumus, kad nodokļu maksātājs ienākumu no darījuma saņem vairāku taksācijas periodu laikā. Savukārt izskatāmajā lietā nav strīda par to, ka ienākumu no strīdus nekustamā īpašuma atsavināšanas pieteicēja ir saņēmusi viena taksācijas perioda ietvaros. Strīds ir par to, kura taksācijas perioda ietvaros ienākums ir saņemts, ņemot vērā, ka nekustamā īpašuma pirkuma līgums noslēgts vienā taksācijas gadā, bet samaksa par to saņemta citā. Kārtību, kā nodokļu aprēķināšanas vajadzībām nosakāma ienākuma gūšanas diena, ja diena, kad noslēgts darījuma līgums, un naudas saņemšanas diena nav vienā taksācijas periodā, regulē tieši Piemērošanas noteikumu 97.[1]punkts, nevis kāds cits no turpmākajiem noteikumu punktiem. Tā piemērošanas priekšnoteikumus apgabaltiesa arī pamatoti ir izvērtējusi, secinot, ka norma uz izskatāmo gadījumu neattiecas, tāpēc piemērojama vispārējā ienākumu gūšanas brīža noteikšanas kārtība, kas paredzēta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta pirmajā daļā. Pieteicēja kasācijas sūdzībā nav izteikusi iebildumus apgabaltiesas secinājumiem par Piemērošanas noteikumu 97.[1]punkta piemērošanas neiespējamību.

[5] Nepamatots ir arī kasatores uzskats, ka no Senāta šajā lietā taisītā sprieduma izriet, ka apgabaltiesai, izskatot lietu no jauna, bija jāsniedz kāds papildu vērtējums Ministru kabineta 2018.gada 30.oktobra noteikumu Nr. 662 „Noteikumi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijām un to aizpildīšanas kārtību" 54.2.apakšpunktam kopsakarā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta pirmo daļu.

No Senāta sprieduma konstatējams, ka Senāts, atspēkojot iepriekš šajā lietā pieņemtajā apgabaltiesas spriedumā kļūdaini secināto, ka minētais Ministru kabineta noteikumu apakšpunkts papildus apstiprina, ka ienākumu gūšanas diena ir darījuma līguma noslēgšanas diena, ir tikai norādījis, ka šī norma regulē jautājumu par deklarācijas aizpildīšanas kārtību, nevis jautājumu par to, kāds brīdis ir atzīstams par ienākuma gūšanas brīdi, kas jāskata kopsakarā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta pirmo daļu. Ar šādu norādi Senāts nav domājis, ka apgabaltiesai, izskatot lietu no jauna, par to būtu jāsniedz kāds papildu vērtējums, bet gan uzsvēris, ka minētā Ministru kabineta noteikumu norma nevar kalpot par pamatojumu, lai noteiktu ienākumu gūšanas dienu, jo to nosaka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta pirmā daļa.

[6] Pieteicēja kasācijas sūdzībā arī atkārto un turpina uzturēt savu pieteikumā un tiesvedības gaitā sniegtajos paskaidrojumos pausto izpratni par lietā piemērojamo tiesību normu interpretāciju, plaši apraksta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" struktūru un pretēji pārsūdzētajā spriedumā secinātajam norāda, ka apgabaltiesa nav noteikusi brīdi, kad pieteicēja ir guvusi ar nodokli apliekamus ienākumus. Visi šie argumenti norāda, ka pieteicēja faktiski nav apmierināta ar Senāta spriedumu šajā lietā, uzskatot, ka uz viņas situāciju nav attiecināma likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 16.[1]panta pirmā daļa. Tomēr kasācijas sūdzībā nav norādīti tādi argumenti, kas varētu būt pamats pārskatīt lietā izteiktās Senāta atziņas, un arī senatoru kolēģija šādu pamatu nekonstatē. Pieteicējas atšķirīgais viedoklis un nepiekrišana tiesas secinājumiem, kas pilnībā atbilst Senāta šajā lietā sniegtajai tiesību normu interpretācijai, neliecina par tiesas pieļautiem tiesību normu pārkāpumiem.

[7] Rezumējot minēto, senatoru kolēģija atzīst, ka kasācijas tiesvedības ierosināšanai lietā nav pamata. Līdz ar to tiesvedība šajā lietā ir noslēgusies.

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.panta otro daļu un 338.[1]panta otrās daļas 2.punktu, senatoru kolēģija

nolēma

atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar /pers. C/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 20.oktobra spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

Senatore A. Kovaļevska Senatore V. Kakste Senators J. Pleps