

LATVIJAS REPUBLIKAS TIESĪBSARGS

Baznīcas iela 25, Rīga, LV – 1010, tālr.: 67686768, fakss: 67244074, e-pasts: tiesibsargs@tiesibsargs.lv

2011.gada 2. novembrī Nr. 1-5/263 Rīgā
Uz 27.09.2011. Nr.1-04/335-pav

**Latvijas Republikas Satversmes tiesas
tiesnesei Kristīnei Krūmai**
Jura Alunāna ielā 1, Rīgā, LV-1010

Par viedokli lietā Nr.2011-15-01

Ar Satversmes tiesas tiesnese 2011.gada 26.septembra lēmumu Latvijas Republikas tiesībsargs (turpmāk – tiesībsargs) ir atzīts par pieaicināto personu un uzaicināts sniegt viedokli lietā Nr.2011-15-01 „Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkta (2001.gada 22.novembra redakcijā) atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91.pantam”.

Pieteikumu iesniegusi Administratīvā apgabaltiesa (turpmāk – pieteicēja) ar 2011.gada 20.jūnija lēmumu lietā Nr.A42626408, AA43-0416-11/14, kurā tiek izskatīta personas sūdzība par Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk tekstā – VID) lēmumiem, aprēķinot iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu no ienākuma par vairāk kā 12 mēnešus īpašumā bijuša nekustamā īpašuma pārdošanas laika periodā, kad apstrīdētā norma šādu nodokļa iekasēšanu nepieļāva. VID nekustamo īpašumu pārdošanu pielīdzina neregistrētai saimnieciskai darbībai un tāpēc apstrīdēto normu nepiemēro.

Pieteicēja pievienojas VID apstrīdētās normas interpretācijai un pauž uzskatu, ka likumdevējs ar šo normu ir atļāvis ar nodokli neapliekamu *spekulāciju* (regulāru pārdošanu) ar nekustamajiem īpašumiem. Pieteicējas ieskatā apstrīdētā norma neatbilst personas tiesībām uz vienlīdzīgu attieksmi. Pieteicēja saskata vienlīdzības principa pārkāpumu, salīdzinot personas, kuras sistemātiski pārdod savu nekustamo īpašumu, neregistrējoties kā saimnieciskās darbības veicēji un tām, kuras reģistrējas, dibina komercsabiedrību vai sistemātiski pārdod automašīnas. Pieteikums pamatots arī ar to, ka, piemērojot strīdus normu, valsts budžets nesāņem nodokļa summu ievērojamā apjomā, kas ir pretēji sabiedrības interesēm un rada tai būtisku zaudējumu.

Pieteikumā pieminēts 2010.gada 3.decembra Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta spriedums lietā Nr.SKA-526/2010, kurā

secināts, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts nozīmē, ka, pārdodot vairākus nekustamos īpašumus, kuri bijuši personas īpašumā vairāk kā 12 mēnešus, gūtais ienākums nav apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neatkarīgi no pārdoto īpašumu skaita gada laikā. Pieteicēja Senāta spriedumam nepiekrīt.

Satversmes tiesas likuma 19.¹ panta pirmās daļas 2.punkts nosaka, ka tiesas pieteikums iesniedzams, ja tiesa, izskatot administratīvo lietu pirmajā instancē, apelācijas vai kasācijas kārtībā, uzskata, ka norma, ko iestāde ir piemērojusi vai kas administratīvajā tiesas procesā būtu jāpiemēro šajā lietā, neatbilst Satversmei.

Pieteicējas apstrīdēto normu VID sāka nepiemērot 2004.-2005.gadā, kad dažu personu nekustamo īpašumu pārdošanu kvalificēja kā neregistrētu saimniecisko darbību un viņu gūtos ienākumus no vairāk kā 12 mēnešus īpašumā bijuša nekustamā īpašuma atsavināšanas aplika ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu. VID nekustamo īpašumu pārdošanu kvalificēja kā neregistrētu saimniecisko darbību neatkarīgi no īpašuma iegūšanas veida – denacionalizācijas, dāvinājuma, pirkuma vai mantojuma.

1. Lai izvērtētu apstrīdētās tiesību normas atbilstību Satversmes 91.pantam, jānoskaidro: 1) vai un kuras personas (vai personas grupas) atrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos; 2) vai apstrīdētās normas paredz vienādu vai atšķirīgu attieksmi pret šīm personām; 3) vai šādai attieksmei ir objektīvs un saprātīgs pamats, proti, vai tai ir leģitīms mērķis un vai ir ievērots samērīguma princips (*sk. Satversmes tiesas 2011. gada 10.jūnija sprieduma lietā Nr.2010-6901 9.-10. punktu*).

Pieteikuma juridiskais pamatojums - salīdzinājums starp personām, kuras sistemātiski un ar atlīdzības raksturu ir pārdevušas 12 mēnešus īpašumā bijušus nekustamos īpašumus un personām, kuras reģistrē savu saimniecisko darbību un maksā iedzīvotāju ienākuma nodokli (IIN), vai dibina komercsabiedrību ar mērķi sistemātiski un ar atlīdzības raksturu pārdot nekustamos īpašumus un maksā uzņēmumu ienākuma nodokli (UIN), vai sistemātiski un ar atlīdzības raksturu pārdod kustamu mantu tiesībsarga vērtējumā neatrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos, kā arī apstrīdētā norma neattiecas uz pieteicējas salīdzinājumā nosauktām personām:

- 1) fiziskās personas, kuras reģistrē savu saimniecisko darbību un maksā IIN, ir tiesīgas no sava ienākuma atskaitīt visus attaisnotos izdevumus, kas nepieciešami to saimnieciskās darbības nodrošināšanai, atšķirībā no apstrīdētās normas „skartajiem”, kuri drīkst no ienākuma atskaitīt tikai ar īpašuma iegādi saistītos izdevumus;
- 2) komercsabiedrību maksājamais UIN ir ievērojami zemāks par IIN –15% pret 25% no ienākuma vai peļņas, arī atskaitāmie attaisnotie izdevumi ir lielāki;

- 3) apstrīdētās normas laikā ienākums no savas kustamas mantas (automašīnas) pārdošanas netika aplikts ar IIN, atšķirībā no ienākuma no nekustamo īpašumu pārdošanas, izņemot apstrīdētās normas situāciju (ja nekustamais īpašums bijis īpašumā vairāk kā 12 mēnešus). Par to, vai vairāku kustamu mantu pārdošana ir savas mantas pārdošana vai preču tirdzniecība, bija dažādi interpretējumi, jo apstrīdētās normas laikā likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nebija strikti noteikts, kādi darījumi uzskatāmi par saimniecisko darbību. Šis vērtējums bija tiesību normu interpretācijas laukā. Tādējādi vairāku kustamo mantu pārdevēju arī nevar salīdzināt ar vairāku nekustamo īpašumu atsavinātāju.

Tiesībsarga ieskatā, tā kā pieteicējas nosauktās personas nav salīdzināmas, jo to īpašības ir atšķirīgas, vienlīdzīgas attieksmes principa jeb Satversmes 91.panta pārkāpums apstrīdētajā tiesību normā nav saskatāms.

2. Tiesībsarga prakse. Kopš 2010.gada tiesībsargs ir ierosinājis astoņas pārbaudes lietas par vienveidīgu jautājumu, kas skar apstrīdētās normas nepiemērošanu no VID puses, mainot iepriekšējo nostāju un līdz ar to veicot nepamatotu iedzīvotāju ienākuma nodokļa, nokavējuma naudas un soda naudas uzrēķinus tiem nodokļu maksātājiem, kuri bija pārdevuši nekustamo īpašumu, kas atradās viņu īpašumā vairāk kā 12 mēnešus. VID savus lēmumus pamatoja ar personu neregistrētu saimniecisko darbību.

Atzinumos tiesībsargs konstatēja, ka VID ir rīkojies prettiesiski, pārkāpjot iesniedzēju pamattiesības jeb Satversmes 105.pantu un nav ievērojis Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.pantā noteiktos valsts pārvaldes principus, tai skaitā tiesiskās paļāvības principu. Pirmais tiesībsarga atzinums, kurā tika konstatēti minētie VID pārkāpumi, sastādīts 2010.gada 3.novembrī. Šo un arī turpmāk līdzīgās lietās sastādītos atzinumus tiesībsargs darīja zināmus VID.

Tā kā uz tiesībsarga vairākkārtējiem aicinājumiem pārtraukt prettiesiskās darbības VID nereaģēja, saskaņā ar Tiesībsarga likuma 12.panta 4.punktu un 25.panta trešo daļu un Finanšu ministrijas nolikuma 6.4., 6.8. un 24.3.punktu tiesībsargs ieteica Finanšu ministrijai norādīt VID kā ministrijas padotībā esošai iestādei uz atzinumos konstatētajiem Satversmes un Valsts pārvaldes iekārtas likuma pārkāpumiem un ņemt vērā apstākli, ka piespiedu kārtā, veicot likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” neparedzēta nodokļa iekasēšanu, personām ir radīti, iespējams, neatgriezeniski zaudējumi un nodarīts ievērojams kaitējums.

Finanšu ministrija 2011.gada 11.augusta vēstulē Nr.7-1-01/5362 tiesībsargam paskaidroja, ka piedziņa minētajās lietās tiek turpināta, līdz administratīvā tiesa nav pieņēmusi lēmumu par VID administratīvo aktu apturēšanu katrā atsevišķā pieteikuma gadījumā.

Tiesībsarga ieteikums tika iesniegts arī Ministru kabinetam, kas pievienojās VID un Finanšu ministrijas viedoklim. 2011.gada 7.aprīļa vēstulē

Nr.18/TA-779 Ministru kabinets tiesībsargam paziņoja, ka nodokļu administrācijas ietekmēšana nav atļauta, bet katrā individuālā gadījumā cietušai personai ir tiesības tās neapmierinošo lēmumu apstrīdēt tiesā. Savu viedokli Ministru kabinets pamatoja ar 2009.gada 12.decembra grozījumiem likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” – normatīvo aktu, kurš nebija spēkā periodā, uz kuru attiecās prettiesiskie VID lēmumi.

Arī pēc VID pasūtījuma sagatavotais dr.oec. Kārļa Ketnera 2011.gada 5.aprīļa pētījums atbilst pasūtītāja ieskatam. Savā pētījumā K.Ketners secina, ka apstrīdētā norma neattiecas uz tādiem ienākumiem no nekustamā īpašuma pārdošanas, kas iegādāts pārdošanai un katrā gadījumā būtu jāizvērtē, kāds ir bijis nodokļu maksātāja darbības mērķis.

Saeima atbildes rakstā Satversmes tiesai norāda, ka pieteicēja nav apstrīdējusi normas atbilstību Satversmei, bet gan Augstākās tiesas Senāta interpretācijas atbilstību tiesiskās vienlīdzības principam.

Pilnībā pievienojoties Saeimas ieskatam, ka Satversmes tiesas likums neparedz pieteikuma iesniedzēja tiesības apstrīdēt Satversmes tiesā normas interpretāciju vai normas piemērošanas jautājumus, kuri neapšaubāmi ir pieteikuma saturā, tiesībsargs neuzskata par pamatotiem Saeimas atbildes rakstam pievienotos Finanšu ministrijas, VID un Dr.oec. K.Ketnera apstrīdētās normas piemērošanas vērtējumus.

3 Apstrīdētā norma likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. un 11.panta izmaiņu kontekstā.

3.1. Apstrīdētā norma - likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta pirmās daļas 19.punkta „c” apakšpunkts, 2001.gada 22.novembra likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” redakcijā (stājās spēkā 2002.gada 1.janvārī), bija izteikta šādā redakcijā: „ c) tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem”. Tādējādi apstrīdētā norma noteica, ka *gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.*

Šādā redakcijā apstrīdētā norma bija spēkā līdz 2007.gada 12.jūnijam, kad stājās spēkā 2007.gada 17.maija likums „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, ar kuru apstrīdētā norma tika izslēgta.

Apstrīdētās normas spēkā esamības laikā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 1.¹ daļas redakcija bija šāda: „Par fiziskās personas saimniecisko darbību ir uzskatāma jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieku vai zvejnieku saimniecības) darbību”. Līdz ar to, pretēji pieteicējas ieskatam, likums neļauj

secināt, ka nekustamā īpašuma pārdošanu drīkst kvalificēt kā saimniecisko darbību.

3.2. 2007.gada 17.maija likums „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” paredzēja papildināt 9.panta pirmo daļu ar 19.¹ punktu šādā redakcijā: „19¹) *ienākums no tāda nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz divpadsmit mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas brīdim ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese)*” un papildināt Pārejas noteikumus ar 37.punktu.

Šie likuma grozījumi, ņemot vērā Pārejas noteikumu 37.punktu, pēc būtības nozīmēja to pašu, ko apstrīdētā norma.

3.3. Ar 2008.gada 14.novembra likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, kurš stājās spēkā 2009.gada 1.janvārī, likumdevējs paredzēja papildināt 9.panta pirmās daļas 19.punktu ar "e" apakšpunktu apstrīdētajai normai identiskā redakcijā: „e) *tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem*", kā arī izslēgt 9.panta pirmās daļas 19.¹ punktu.

Tādējādi no 2009.gada 1.janvāra līdz 2010.gada 1.janvārim bija spēkā 9.panta pirmās daļas 19.punkta "e" apakšpunkts, kas bija identisks apstrīdētajai normai. Pieteicēja nav lūgusi vērtēt apstrīdētai normai identisko tiesisko regulējumu, kurš bija spēkā no 2007.gada 12.jūnija līdz 2010.gada 1.janvārim.

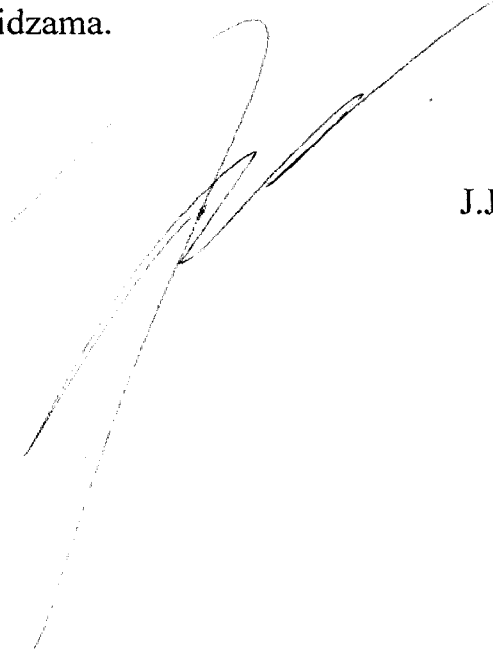
3.4. No 2010.gada 1.janvāra ir spēkā 2009.gada 1.decembra likums „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, kura 11.⁹ pantā ir noteikts, ka nekustamie īpašumi ir kapitāla aktīvi, bet likuma 11.panta 1.⁴ daļa nosaka, ka fiziskās personas ienākuma gūšana no kapitāla nav kvalificējama par saimniecisko darbību, ja izdevumi, kas saistīti ar šā ienākuma gūšanu, nav atzīti par saimnieciskās darbības izdevumiem. 8.panta trešās daļas 11.punkts nosaka, ka apliekamā ienākuma avots ir ienākumi no nekustamā īpašuma atsavināšanas un citu kapitāla aktīvu atsavināšanas atbilstoši šā likuma 11.⁹ pantam, ja šā likuma 9.pantā nav noteikts citādi. Savukārt 9.panta pirmās daļas 33.punkts nosaka, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikts ienākums no nekustamā īpašuma atsavināšanas, kas maksātāja īpašumā (no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā) ir ilgāk par 60 mēnešiem un vismaz 12 mēnešus līdz atsavināšanas līguma noslēgšanas dienai ir personas deklarētā dzīvesvieta (kas nav deklarēta kā maksātāja papildu adrese).

No minētajām likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu redakcijām izriet, ka nekustamo īpašumu atsavināšana nevienā no tām nav bijusi iekļauta saimnieciskās darbības definīcijā, līdz ar to nav pamats nekustamo īpašumu atsavināšanu kvalificēt kā saimniecisko darbību.

4. Tiesībsarga ieskatā Satversmes tiesas likums neparedz pieteikuma iesniedzēja tiesības apstrīdēt Satversmes tiesā normas interpretāciju vai normas piemērošanas jautājumus. Līdz ar to tiesībsargs pievienojas Saeimas viedoklim un uzskata, ka atbilstoši Satversmes tiesas likuma 29.panta pirmās daļas 6.punktam tiesvedība lietā ir izbeidzama.

Ar cieņu,

tiesībsargs



J.Jansons