



LATVIJAS REPUBLIKAS TIESĪBSARGS

Baznīcas iela 25, Rīga LV 1010; Tālr.: 67686768; Fakss: 67244074; E-pasts: tiesibsargs@tiesibsargs.lv

Rīga

2010.gada 3.novembrī Nr.6-6/302

ATZINUMS

Pieteicēju pārbaudes lietā Nr. 2010-202-27L par Valsts ieņēmumu dienesta prettiesisku rīcību

Tiesībsargs ir izskatījis triju iesniedzēju sūdzību (2010.gada 13.augustā reģistrēta ar Nr.790) „Par tiesiskās paļāvības principa pārkāpumu Valsts ieņēmumu dienesta iestāžu (turpmāk tekstā – VID) darbībā un VID patvaļu, rīkojoties pretēji likumam”. Sūdzībā aprakstīti trīs atsevišķi gadījumi, kurus apvieno viena tēma: VID iestādes no iesniedzējiem ir pieprasījušas ienākuma nodokli no nekustamo īpašumu pārdošanas rezultātā gūtiem ienākumiem, neskatoties uz apstākli, ka īpašumā nekustamie īpašumi atradušies vairāk kā 12 mēnešus pirms 2008.gada.

Sūdzībā norādīts uz VID iestāžu patvaļu, kuras, veicot iesniedzēju darījumu auditus konstatējušas, ka iepriekšējos gados veikta saimnieciskā darbība pretrunā likumā norādītajai saimnieciskās darbības definīcijai. Konsultējoties ar VID amatpersonām savu ienākumu deklarāciju iesniegšanas brīdī, iesniedzēji iepriekš nav saņēmuši aizrādījumus vai norādes par to, ka, pārdodot vairākas reizes gadā nekustamos īpašumus, kuri ir bijuši īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, viņi veic saimniecisko darbību. Sūdzībai arī pievienotas vairākas banku aizdevumu noformēšanai izsniegtas VID izziņas par gada ienākumu apjomu, pēc kuru saņemšanas iesniedzēji sapratuši, ka nodokļi par ienākumiem no nekustamo īpašumu pārdošanas nav jāmaksā, jo VID apliecina, ka uz izziņu izsniegšanas brīdī nav nodokļu parādu. Sūdzībai pievienoti divu iesniedzēju sūdzību par VID iestāžu pieņemtajiem lēmumiem izskatīšanas materiāli, VID paskaidrojums Administratīvajai apgabaltiesai par apelācijas sūdzību un citi dokumenti, Ministru kabineta iesniegtā 2007.gada likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācija.

No sūdzības un tai pievienotajiem VID iestāžu dokumentiem izriet, ka pēc auditu veikšanas 2007.gadā, 2008.gada decembrī un 2009.gada martā iesniedzējiem veikti uzrēķini par ienākuma nodokļa samaksu no ienākuma par nekustamo īpašumu pārdošanas sākot no 2004.gada, tai

skaitā arī par ienākumiem, kas gūti, pārdodot nekustamos īpašumus, kuri viņiem piederēja vairāk kā 12 mēnešus. Tā kā VID lēmumi un atbildes vēstules iesniedzējiem bija izvairīgas jautājumā par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu par ienākumiem no nekustamā īpašuma pārdošanas, kurš ir bijis īpašumā vairāk kā 12 mēnešus, un, iespējams, tāda rīcība pārkāpj labas pārvaldības principu, ierosināju pārbaudes lietu.

No sūdzībai pievienotajiem VID iestāžu sagatavotajiem dokumentiem izriet, ka visiem iesniedzējiem pēc auditu veikšanas 2007., 2008. un 2009.gadā tiek pārņemts, ka viņi nav maksājuši ienākuma nodokli no ienākuma par nekustamo īpašumu, kuri bijuši īpašumā vairāk par 12 mēnešiem, pārdošanu 2004., 2005., 2006. un 2007.gados, jo esot veikuši saimniecisko darbību – preču tirdzniecību. Sūdzībā norādīts, ka VID iestādes nav ievērojušas iesniedzēju tiesiskās paļāvības principu, jo konsultējoties ar VID amatpersonām savu ienākumu deklarāciju iesniegšanas brīdī, viņi nav saņēmuši aizrādījumus vai norādes par to, ka, pārdodot vairākas reizes gadā nekustamos īpašumus, kuri ir bijuši viņu īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

2006.gada 13.oktobra vēstulē Nr.7.1.3/41702 un 2007.gada 30.janvāra vēstulē Nr. 14.3/3791 „Par fiziskās personas reģistrāciju Valsts ieņēmumu dienestā” nekas nav teikts par to, ka ienākumu gūšana no nekustamo īpašumu pārdošanas ir saimnieciskā darbība, tajās ir lūgums, ja šis īpašums netiek iznomāts, sniegt informāciju par tā faktisko izmantošanu. Iesniedzējs sūdzībai ir pievienojis savu 2006.gada iesniegumu-informāciju VID Latgales priekšpilsētas teritoriālajai iestādei par to, ka viņš nesistemātiski un nepastāvīgi pārdod savu nekustamo īpašumu un koksni uz celma.

No VID 2009.gada 27.augusta lēmuma Nr.19.1/17254 „Par iesniedzēja sūdzību” 2009.gada 16.novembra lēmuma Nr.22.4/22917 „Par iesniedzēja sūdzību” un 2010.gada 5.maija VID paskaidrojumiem Administratīvajai apgabaltiesai Nr.22.3/22492 izriet, ka VID nekustamo īpašumu pārdošanu traktē kā saimniecisko darbību, sākotnēji pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 1.¹ punktu, bet lēmumu pārsūdzību gadījumos, pamatojoties uz Komerclikuma 1.panta trešo daļu. 2010.gada 5.maija VID paskaidrojumos Administratīvajai apgabaltiesai Nr.22.3/22492 par iesniedzēja apelācijas sūdzību VID savai nostājai piemēro likuma normu, kura apstrīdēto lēmumu pieņemšanas brīdī vēl nebija spēkā - 2009.gada 1.decembra likums „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (stājās spēkā 2010.gada 1.janvārī).

Sūdzībai pievienotas arī divas pēc būtības atšķirīgas VID vēstules: 2010.gada 17.septembra VID vēstulē Ogres rajona tiesai Nr.2.3/4995 norādīts, ka iesniedzēja nodokļu parāds budžetam ir Ls XX.XXX,XX, bet VID 2010.gada 21.oktobra vēstulē iesniedzējam adresētā vēstulē Nr.8.21.5.1/127 sniegta informācija, ka šī paša iesniedzēja apliekamie

ienākumi 2005.gadā ir Ls XXX,XX, ieturēts iedzīvotāju ienākuma nodoklis XX,XX, Ls; 2006.gadā Ls XXXX,XX, ieturēts nodoklis XX,XX, Ls, bet 2007.gadā apliekamo ienākumu nav.

Pārbaudes lietas izskatīšanas gaitā Tiesībsargs no VID pieprasīja paskaidrojumus un informāciju. VID 2010.gada 8.oktobra vēstulē Nr.8.9-8/52118 „Par informācijas un paskaidrojumu sniegšanu” uz Tiesībsarga uzdoto jautājumu - ar kādiem dokumentiem VID laika posmā līdz 2008.gadam ir darījīs zināmu, kurā brīdī nekustamo īpašumu (kuri ir bijuši personas īpašumā vairāk kā 12 mēnešus) pārdevēji kļūst par saimnieciskās darbības veicējiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” izpratnē - cik īpašumi gadā vai citā laika posmā jāpārdod, cik liels ienākums jāsaņem, vai nekustamā īpašuma dāvinājuma saņemšana arī uzskatāma par saimniecisko darbību, utt., kā arī normatīvo dokumentu sarakstu, kas precīzi noteica šādu saimnieciskās darbības konstatējumu atbild - ja iesniedzēji būtu saņēmuši VID uzziņu, ka apstrīdētais nodoklis nav jāmaksā, tad tas arī netiktu piemērots, bet iesniedzēji savas tiesības nav izmantojuši un uzziņu nav pieprasījuši. VID atbildē Tiesībsargam nav sniegti paskaidrojumi par nodokļa piemērošanu personām, kuras pārdevušas savā īpašumā vairāk par 12 mēnešiem bijušos nekustamos īpašumus, bet gan iztirzāts jēdziens „savs īpašums”. VID nodokļu uzrēķinu piemērošanu pamato ar Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtību” darījumu kritērijiem, Administratīvās apgabaltiesas 2007.gada 11.maija spriedumu lietā Nr.AA43-0053-07/7 un AT Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005.gada 13.septembra spriedumu lietā Nr.SKA-217/2005. Tiesu spriedumos ir runa par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9.panta 19.punktā ietverto vārdu: „savs īpašums” interpretējumu tādā nozīmē, ka ienākums no preču, kuras iegādātas pārdošanai, tirdzniecību apliekams ar nodokli. Pieminētie Ministru kabineta noteikumi neattiecas uz Tiesībsarga ierosināto lietu un uzdotiem jautājumiem, kā arī tie vēl nebija spēkā laika periodā, par kuru iesniedzējiem veikti nodokļu uzrēķini. Sakarā ar minēto secinu, ka VID Tiesībsargam atbildi pēc būtības nav sniedzis.

2007.gada 22.martā, iesniedzot Saeimā likumprojektu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, anotācijā Ministru kabinets raksta, ka ienākuma nodokli piemēro vienīgi ienākumam no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem, bet iesniegtais likumprojekts paredz, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiks aplikts ienākums no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas bijis personas īpašumā mazāk par 36 mēnešiem un netiek izmantots par personas pamata dzīves vietu. Ministru kabineta iesniegtā anotācija likumprojektam apliecina, ka līdz likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” spēkā stāšanās brīdim 2010.gada 1.janvārī

(pieņemts 2009.gada 1.decembrī) ienākuma nodokli piemēro vienīgi ienākumam no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.

No 2005.gada 1.janvāra līdz 2006.gada 1.novembrim bija spēkā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 1., 1.¹ un 2.punkta sekojoša redakcija: „1. Fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. 1.¹ 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, komercagenta, māklera un individuālā komersanta darbību, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieka un zvejnieka saimniecības) darbību. 2. Ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti: 1) ieņēmumi no preču, darbu un pakalpojumu pārdošanas; 2) ieņēmumi no īpašuma un telpu iznomāšanas vai izīrēšanas; 3) summas, kas saņemtas soda naudas veidā. Ar 2006.gada 28.septembra likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta 2.punkts tika papildināts ar 4.apakšpunktu: „4) citi saimnieciskās darbības ieņēmumi.”

Šāda likuma redakcija bija spēkā līdz 2010.gada 1.janvārim, kad stājās spēkā 2009.gada 1.decembra likums „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, kurš paredzēja papildināt 11.pantu ar 1.³ un 1.⁴ daļu jaunā redakcijā: “1.³ Fiziskās personas darbība kvalificējama kā saimnieciskā darbība, ja tā atbilst vienam no šādiem kritērijiem: 1) darījumu regularitāte un sistemātiskums (trīs un vairāk darījumi taksācijas periodā vai pieci un vairāk darījumi trijos taksācijas periodos); 2) ieņēmumi no darījuma pārsniedz 10 000 un vairāk latu taksācijas gadā, izņemot ienākumus no personīgā īpašuma atsavināšanas atbilstoši šā likuma 9.panta pirmās daļas 19.² punktam; 3) darbības ekonomiskā būtība vai personas īpašumā esošo lietu apjoms norāda uz sistemātisku darbību ar mērķi gūt atlīdzību”.

Tas nozīmē, ka līdz pat 2010.gada 1.janvārim VID saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.pantu nevarēja konstatēt, ka iesniedzēji, vairākas reizes pārdodot savus nekustamos īpašumus, veikuši saimniecisko darbību.

Konstatēju, ka no Tiesībsarga birojā saņemtā materiāla precīzs VID iestāžu skaidrojums par likuma normām, uz kurām balstās VID traktējums par to, ka nekustamo īpašumu pārdošana 2004., 2005., 2006. un 2007.gados bija saimnieciskā darbība, nav saskatāms, kā arī nav redzama VID darbība iesniedzēju konsultēšanā un informēšanā par to pirms auditu uzsākšanas. Nav arī saskatāms, ka būtu pamats tādai informēšanai, jo likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” grozījumi vēl nebija pieņemti.

Secinu, ka VID ignorējis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” dažādo regulējumu attiecībā uz nekustamā īpašuma pārdošanas rezultātā gūtiem ienākumiem un preču tirdzniecības rezultātā gūtiem ienākumiem, pielīdzinot nekustamā īpašuma iegūšanu (tai skaitā dāvinājumu) kustamā īpašuma (preču) iegādei ar nolūku tās tirgot.

Administratīvā apgabaltiesa 2010.gada 27.septembra spriedumā lietā Nr.A42558708, AA43-0991-10/19 atzīst, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli nav apliekami ienākumi, kuri gūti arī no periodiski un sistemātiski pārdota nekustamā īpašuma, ja vien šis īpašums personas īpašumā bija vismaz 12 mēnešus. Apgabaltiesa uzskata, ka jēdzieni „prece” (manta, izstrādājums) un „nekustamais īpašums” likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” kontekstā nav identiskas kategorijas.

Konstatēju, ka ar savu rīcību VID ir pārkāpis iesniedzēju tiesiskās paļāvības principu. Iesniedzēji likumā noteiktā kārtībā deklarēja VID savus ienākumus, pamatoti paļaujoties, ka šī valsts iestādē rīkosies atbilstoši likumam. Pēkšņi pieprasot maksāt nodokli par jau pagājušu periodu pretēji likumā noteiktajam izņēmumam un pašas iestādes iepriekš traktētajam, ka nodoklis nav maksājams, veicot darbības likumā neparedzētu nodokļu piespiedu piedziņā (apķīlājot iesniedzējiem piederošos īpašumus, nododot tos pārdošanai izsolēs, vai arī saņemot no iesniedzējiem šo nodokli naudas veidā), VID ir pārkāpis arī iesniedzēju pamattiesības jeb Satversmes 105.pantu: „Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu. Īpašuma piespiedu atsavināšana sabiedrības vajadzībām pieļaujama tikai izņēmuma gadījumos uz atsevišķa likuma pamata pret taisnīgu atlīdzību.”

Satversme pieļauj īpašuma piespiedu atsavināšanu sabiedrības vajadzībām tikai izņēmuma gadījumos uz atsevišķa likuma pamata, turklāt pret taisnīgu atlīdzību. VID darbības, kas, iespējams, virzītas uz valsts budžeta papildināšanu krīzes periodā, bet balstās uz likumprojekta stadijā esošām normām, nav rīcība, kura būtu vērsta uz sabiedrības vajadzībām un nav pieļaujama valsts iestādes darbībās.

Secinu, ka veicot atzinumā norādītās darbības, VID ir rīkojies pretēji Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.pantā noteiktajiem valsts pārvaldes principiem. Minētajā likuma pantā teikts, ka valsts pārvalde ir pakļauta likumam un tiesībām, darbojas normatīvajos aktos noteiktās kompetences ietvaros, savas pilnvaras var izmantot tikai atbilstoši pilnvarojuma jēgai un mērķim, savā darbībā ievēro cilvēktiesības, labas pārvaldības principu, kas ietver atklātību pret privātpersonu un sabiedrību ar mērķi panākt, lai tiktu ievērotas privātpersonas tiesības un tiesiskās intereses. VID ir pārkāpis arī Tiesībsarga likuma 13.panta pirmo punktu, liedzot Tiesībsargam izmantot savas tiesības un saņemt no iestādes pārbaudes lietā nepieciešamos paskaidrojumus.

Saskaņā ar Tiesībsarga likuma 12.panta ceturto punktu un 25.panta trešo daļu un Finanšu ministrijas nolikuma 6.4., 6.8. un 24.3.punktu, iesaku Finanšu ministrijai:

- 1) norādīt VID kā padotībā esošai valsts iestādei uz šai atzinumā atklātajiem Satversmes un Valsts pārvaldes iekārtas likuma pārkāpumiem, neievērojot savas kompetences robežas un veicot likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” neparedzēta nodokļa iekasēšanu;
- 2) ņemt vērā apstākli, ka piespiedu kārtā veicot likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” neparedzēta nodokļa iekasēšanu, personām ir radīti, iespējams, neatgriezeniski zaudējumi un ievērojams kaitējums;
- 3) ņemt vērā apstākli, ka personu pārmaksātā nodokļa piespiedu atmaksas gadījumā no valsts budžeta iespējams piedzīt ievērojamas naudas summas mantiskā un morālā kaitējuma, kas nodarīts personām, segšanai.

Kā izriet no VID paskaidrojumiem Tiesībsargam, kā arī ņemot vērā iesniedzēju uzsāktās tiesvedības administratīvā procesa ietvaros, izlīgums šai lietā nav iespējams, tādēļ saskaņā ar Tiesībsarga likuma 25.panta pirmo daļu ar šo atzinumu lietu pabeidzu.

Tiesībsargs

R.Apsītis