



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

LĒMUMS PAR TIESVEDĪBAS IZBEIGŠANU lietā Nr. 2011-15-01

Rīgā

2011. gada 13. decembrī

Latvijas Republikas Satversmes tiesa šādā sastāvā: rīcības sēdes priekšsēdētājs Gunārs Kūtris, tiesneši Kaspars Balodis, Kristīne Krūma, Uldis Ķinis un Sanita Osipova,

rīcības sēdē izskatījusi lietas Nr. 2011-15-01 „Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 19. punkta „c” apakšpunkta (2001. gada 22. novembra likuma redakcijā) atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91. pantam” materiālus,

konstatēja:

1. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (turpmāk – Nodokļa likums) 9. panta pirmās daļas 19. punkta „c” apakšpunkts (2001. gada 22. novembra likuma redakcijā) līdz 2007. gada 12. jūnijam paredzēja, 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 (turpmāk – apstrīdētā norma).

2. Administratīvā apgabaltiesa (turpmāk – Pieteikuma iesniedzēja) norāda, ka apstrīdētā norma neatbilst Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 91. pantā noteiktajam tiesiskās vienlīdzības principam.

Administratīvajā lietā, sakarā ar kuru iesniegts pieteikums Satversmes tiesā, ir pārsūdzēts Administratīvās rajona tiesas spriedums. Minētajā

spriedumā secināts, ka Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) esot pamatoti atzinis personas atbildību par saimnieciskās darbības veikšanu, neregistrējoties kā nodokļu maksātājam, kā arī pamatoti noteicis iedzīvotāju ienākuma nodokļa, soda naudas un nokavējuma naudas samaksas pienākumu. Spriedumā konstatēts, ka konkrētā fiziskā persona laika posmā no 2004. gada līdz 2006. gadam iegādājusies 30, bet atsavinājusi 12 nekustamos īpašumus. Šāda rīcība norādot uz apzinātu darbību – nekustamo īpašumu iegādi ar mērķi gūt finansiālu labumu. Nekustamo īpašumu tirdzniecības raksturs nemainoties tādēļ vien, ka persona īpašumu pārdod, ievērojot apstrīdētajā normā noteikto viena gada termiņu. Ja salīdzinoši īsā laika posmā persona iegādājas 30 nekustamos īpašumus un vēlāk tos pārdod, tad šajā gadījumā tiek veikta saimnieciska darbība, nevis atsevišķs, neregulāra rakstura darījums – sava īpašuma pārdošana.

Savukārt Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) citās lietās esot skaidrojis, ka likumdevējs nekustamā īpašuma pārdošanas rezultātā gūtā ienākuma aplikšanu ar nodokli padarījis atkarīgu tikai no viena kritērija: perioda – viena gada –, kurā nekustamais īpašums ir bijis personas īpašumā. Ja viens vai vairāki nekustamie īpašumi ir bijuši personas īpašumā ilgāk par vienu gadu, tad ienākums, ko persona guvusi no šāda nekustamā īpašuma (īpašumu) pārdošanas, neesot aplikams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli un neesot nepieciešams arī vērtēt, vai nekustamā īpašuma pārdevēja rīcība atbilst saimnieciskās darbības pazīmēm. Ievērojot Senāta institucionālo rangū, kā arī to, ka šāda apstrīdētās normas interpretācija sniegta vairākkārt, tostarp Senāta kopsēdē, Pieteikuma iesniedzējai apstrīdētā norma esot jāpiemēro Senāta interpretācijā.

Taču Pieteikuma iesniedzēja uzskata, ka apstrīdētā norma pārkāpjot vienlīdzības principu attiecībā uz tām personām, kuras reģistrē savu saimniecisko darbību un maksā iedzīvotāju ienākuma nodokli vai arī dibina komercsabiedrību un maksā uzņēmumu ienākuma nodokli. Tāpat tiesiskās vienlīdzības princips tiek pārkāpts attiecībā uz tām personām, kuras veic sistemātisku kustamas mantas pārdošanu ar atlīdzības raksturu.

Kamēr apstrīdētā norma tiek piemērota Senāta interpretācijā, valsts budžetā netiekot iemaksāti nodokļi ievērojamā apjomā. Rezultātā valsts budžets neiegūstot nodokļus par nekustamo īpašumu sistemātisku

pārdošanu, kurai ir atlīdzības raksturs, ievērojamā apjomā, un tas neatbilstot sabiedrības interesēm.

3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – **Saeima** – nepiekrīt Pieteikuma iesniedzējas argumentiem un lūdz Satversmes tiesu izbeigt tiesvedību lietā vai arī atzīt apstrīdēto normu par atbilstošu Satversmei. Pieteikuma iesniedzēja nevis apšaubot apstrīdētās normas atbilstību Satversmei, bet gan uzskatot, ka tiesiskās vienlīdzības principam neatbilst Senāta sniegtā apstrīdētās normas interpretācija. Līdz ar to izskatāmajā lietā strīds esot par Senāta interpretācijas atbilstību Satversmes 91. pantam.

Satversmes tiesas kompetenci nosakot Satversme un Satversmes tiesas likums. Satversmes tiesas likuma 16. pantā esot izsmeļoši uzskaitīts, kādas lietas Satversmes tiesa izskata. Likums nevienam neparedzot tiesības apstrīdēt Satversmes tiesā normas interpretāciju vai normas piemērošanu, jo izlemt, kā katrā konkrētā gadījumā pareizi interpretējamās vai piemērojamas tiesību normas, – tas neesot Satversmes tiesas pamatuzdevums. Satversmes tiesa nevarot arī pārvērtēt vispārējās jurisdikcijas tiesas nolēmuma tiesiskumu.

Saeima vērs Satversmes tiesas uzmanību uz to, ka Senāta sniegtajai tiesību normas interpretācijai *per se* nevarot būt prezumējama piemērojamība. Iespēja citās lietās piemērot Senāta vai jebkuras citas vispārējās jurisdikcijas tiesas sniegto tiesību normas interpretāciju izrietot no šīs interpretācijas pareizības un pārliecinošā spēka, nevis no Senāta institucionālā ranga. Ja tiesnesis piemērotu Senāta sniegtu, bet Satversmei vai tiesību sistēmai neatbilstošu tiesību normas interpretāciju, kuras pareizību viņš pats apšaubā, tad šāda tiesneša rīcība ne vien neatbilstu Satversmes 83. pantam, bet arī pārkāptu Satversmes 92. pantā garantētās personu tiesības uz taisnīgu tiesu. Ikvienai tiesai konkrētās lietas ietvaros esot patstāvīgi jāpārbauda iepriekš sniegtās tiesību normu interpretācijas pareizība un jāgādā, lai konkrētajos faktiskajos apstākļos attiecīgā interpretācija būtu pareiza un nodrošinātu taisnīgu lietas izlemšanu.

Vērtējot apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 91. pantam, Saeima norāda, ka tā pieņemta atbilstoši valsts ekonomiskajai politikai, lai bremsētu augošo nekustamo īpašumu tirgu un ierobežotu ātras peļņas gūšanu no nekustamo īpašumu tirdzniecības. Apstrīdētajā normā likumdevējs esot formulējis izņēmumu, respektīvi, gadījumus, kad

personas ienākumi netiek aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Atbilstoši tiesību teorijas atziņām izņēmuma noteikumi neesot interpretējami paplašināti un neesot piemērojami pēc analogijas. Interpretējot tiesību normu, nebūtu pieļaujama nodokļu atvieglojumu paplašināšana, ja līdz ar to varētu rasties šaubas par likumdevēja īstenotās fiskālās politikas satversmību.

Ar 1999. gada 25. novembra grozījumiem Nodokļa likumā esot ieviesti ne vien apstrīdētajā normā paredzētie atbrīvojumi, bet arī fiziskās personas saimnieciskās darbības jēdziena formulējums. Tas skaidri norādot, ka no saimnieciskās darbības gūstamie ienākumi ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Līdz ar to abus šos grozījumus saistot vienots likumdevēja nolūks: no vienas puses, paredzēt zināmus atvieglojumus personām, kuras gūst ienākumus no sev piederoša nekustamā īpašuma pārdošanas, bet, no otras puses, precīzi noteikt, ka ienākumi, kas gūti no fiziskās personas saimnieciskās darbības, ir apliekami ar nodokli. Līdz ar to, ņemot vērā Nodokļa likuma normu sistēmu, nodoklis neesot jāmaksā no ienākumiem par tāda nekustamā īpašuma pārdošanu, kas personas īpašumā bijis vairāk par 12 mēnešiem, ja persona nav īpašumus pārdevusi regulāri un sistemātiski ar nolūku gūt peļņu.

Arī apstrīdētās normas sagatavošanas materiāli neliecinot, ka tajā noteiktais atbrīvojums varētu attiekties uz gadījumiem, kad persona sistemātiski peļņas gūšanas nolūkā pārdod vairākus nekustamos īpašumus. Apstrīdētajā normā jēdziens „nekustamais īpašums” esot lietots vienskaitļa formā, līdz ar to likumdevējs vērsis uzmanību uz to, ka ikviena nekustamā īpašuma pārdošana aplūkojama atsevišķi un katram gadījumam nepieciešams individualizēts vērtējums.

Likumdevējs baudot plašu rīcības brīvību gan tad, kad īsteno nodokļu politiku, gan arī tad, kad paredz izņēmumus no nodokļu maksāšanas pienākuma. Tomēr privātpersona nevarot tiesas ceļā prasīt, lai tiktu noteikti izņēmumi no nodokļu maksāšanas pienākuma, un šādi izņēmumi nevarot tikt radīti tiesību normas interpretācijas ceļā. Ja apstrīdētajā normā nav precīzi norādīts atbrīvojums no pienākuma maksāt ienākuma nodokli par vairākkārtēju nekustamā īpašuma pārdošanu peļņas nolūkā, tad attiecīgs secinājums šīs normas interpretācijas ceļā neesot izdarāms. Pretējā gadījumā šāda izņēmuma paplašināšana būtiski ietekmētu valsts budžeta

ienākumus, un likumdevējam esot konstitucionāls pienākums sabiedrības labklājības interesēs attiecībā uz šādu izņēmuma gadījumu paust savu gribu skaidri un nepārprotami.

4. Finanšu ministrija pievienojas VID sniegtajam un turpmāk izklāstītajam apstrīdētās normas skaidrojumam. Papildus tā norāda, ka Nodokļa likuma 11. panta 1.¹ daļa saimniecisko darbību raksturojot kā jebkuru fiziskās personas darbību, kas tiek veikta ar mērķi gūt ienākumu. Šī norma esot skaidra un saprotama. Tomēr apstrīdētās normas piemērošanu praksē apgrūtinot tas, ka fiziskās personas nereti slēpjot darījumu patieso būtību – ienākumu gūšanu –, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas. Viens no izplatītākajiem negodīgas tirdzniecības veidiem esot tāds, ka pārdodamā lieta tiek uzrādīta kā personīgais īpašums, kas tiek izmantots personiskajām vajadzībām. Kādi šie darījumi ir patiesībā, to varot noskaidrot vienīgi vērtējot dažādas pazīmes un izdarot loģiskus un likumsakarīgus secinājumus, piemēram, par to, vai vienas ģimenes dzīvesvietas nodrošināšanai īsā laika posmā patiešām ir nepieciešami vairāki desmiti dažādu nekustamo īpašumu.

Nebūtu pareizi darījumu patiesās būtības pārbaudes ierobežot tikai ar atsevišķiem konkrētiem kritērijiem. Situācijas esot atšķirīgas, un līdz ar to arī pazīmes, pēc kurām var noteikt, vai īpašums tiek lietots personiskajām vajadzībām vai iegādāts tālākpārdošanai, esot dažādas. Esot arī tādas vispāratzītas pazīmes, ko nodokļu administrācija vairumā gadījumu izmantojot saimnieciskās darbības raksturošanai, piemēram, darījumu sistemātiskums. Ja pārbaudes būtu ierobežotas tikai ar dažiem kritērijiem, tad negodīgie nodokļu maksātāji papūlētos visas attiecīgās pazīmes formāli aplēpt un nodokļu administrācijas iespējas pierādīt darījumu patieso raksturu būtu ierobežotas.

5. VID norāda, ka izskatāmajā lietā nozīmīgākais jautājums esot šāds: vai apstrīdētās normas piemērošana izslēdz Nodokļa likumā noteikto saimnieciskās darbības (tirdzniecības) regulējumu, un, ja izslēdz, – vai šāds rezultāts atbilst tiesiskās vienlīdzības principam. Pēc VID ieskata, Nodokļa likuma 4. pantā esot noteikts viens no galvenajiem nodokļu sistēmas pamatprincipiem: jebkurš personas ienākums, ja vien likums neparedz citādi, ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli vai

uzņēmumu ienākuma nodokli. Līdz ar to ienākumi no nekustamo īpašumu pārdošanas, ja tā atbilst saimnieciskās darbības (tirdzniecības) pazīmēm, esot jāapliek ar nodokli. Izņēmumu no šāda nodokļu maksāšanas pienākuma likums nekad neesot paredzējis.

Nodokļa likuma 9. pantā noteiktie ienākuma veidi, kas atbrīvoti no aplikšanas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, tostarp ienākumi no „sava īpašuma” pārdošanas, un nosacījums par nekustamā īpašuma piederības ilgumu – vienu gadu – esot izsmeltoši un neesot interpretējami paplašināti. Tādējādi, nosakot ar nodokli aplikamo ienākumu, esot jāpārbauda, vai nodokļu maksātājs nekustamo īpašumu pārdod kā „savu īpašumu” un, ja pārdotais nekustamais īpašums (vai vairāki īpašumi) neatbilst „sava īpašuma” kategorijai, – vai ir konstatējamas saimnieciskās darbības pazīmes. Nekustamā īpašuma piederības ilgumam neesot nozīmes, ja tiek konstatēts, ka personas veiktajai darbībai piemīt saimnieciskajai darbībai raksturīgais sistemātiskums.

VID savā praksē visbiežāk vērtējot gadījumus, kad nekustamie īpašumi personas īpašumā bijuši ilgāk par 12 mēnešiem, bet neatbilst „sava īpašuma” kritērijam un to pārdošanā konstatējamas saimnieciskās darbības pazīmes. Lai nošķirtu „sava īpašuma” pārdošanu no saimnieciskās darbības, VID vadoties no Nodokļa likumā un Komerclikumā ietvertās saimnieciskās darbības definīcijas, kā arī no Senāta judikatūras. Tāpat tiek pārbaudīta nekustamo īpašumu pārdošanas regularitāte un apjoms, iegādes mērķi un iegādes finansēšanas avoti, iegādes veids, kā arī apstākļi, kas raksturo nekustamo īpašumu izmantošanu nodokļu maksātāja personiskajām vajadzībām.

Esot apšaubāma tāda apstrīdētās normas interpretācija, kas ļautu personai iegādāties vairākus nekustamos īpašumus un, nogaidot vienu gadu un nemaksājot iedzīvotāju ienākuma nodokli, tos sistemātiski pārdot. Pieņēmums, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis nebūs jāmaksā par ienākumiem no tādu nekustamo īpašumu pārdošanas, kuri personas īpašumā bijuši ilgāk nekā gadu, kļūstot par cēloni formālai Nodokļa likuma piemērošanai. Savukārt likumdevējs Nodokļa likumā esot apzināti nošķīris „sava īpašuma” jēdzienu no saimnieciskās darbības jēdziena. Apstrīdētajā normā noteiktā nekustamo īpašumu minimālā piederības ilguma mērķis drīzāk esot mazināt nekustamo īpašumu tirgus dalībnieku iespējas gūt

lielāku peļņu no īstermiņa cenu svārstībām, nevis atbrīvot personu no pienākuma maksāt nodokli par tās veikto saimniecisko darbību.

6. Pieaicinātā persona – Latvijas Republikas tiesībsargs (turpmāk – Tiesībsargs) – norāda, ka VID apstrīdēto normu pārtraucis piemērot 2004. – 2005. gadā, kad dažu personu nekustamo īpašumu pārdošana tika kvalificēta kā neregistrēta saimnieciskā darbība un to gūtie ienākumi no vairāk nekā 12 mēnešus tām piederējuša nekustamā īpašuma atsavināšanas tika aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu. Nekustamo īpašumu pārdošana esot kvalificēta kā neregistrēta saimnieciskā darbība neatkarīgi no īpašuma iegūšanas veida, piemēram, denacionalizācijas, dāvinājuma, pirkuma vai mantojuma. Pieteikumā minētās personu grupas neesot savstarpēji salīdzināmas, jo to īpašības esot atšķirīgas. Līdz ar to apstrīdētā norma nepārkāpjot vienlīdzīgas attieksmes principu.

Kopš 2010. gada Tiesībsargs esot ierosinājis astoņas pārbaudes lietas par vienveidīgu jautājumu, proti, to, ka VID nepiemēro apstrīdēto normu. VID esot nepamatoti mainījis savu iepriekšējo nostāju un līdz ar to veicis nepamatotus iedzīvotāju ienākuma nodokļa, nokavējuma naudas un soda naudas uzrēķinus tiem nodokļu maksātājiem, kuri bija pārdevuši nekustamo īpašumu, kas atradās viņu īpašumā vairāk nekā 12 mēnešus. Par to, ka VID apstrīdētās normas piemērošanas praksē pārkāpj Satversmes prasības, esot informēta gan Finanšu ministrija, gan arī Ministru kabinets.

Tiesībsargs pilnībā pievienojas Saeimas viedoklim, ka Satversmes tiesas likums neparedz tiesības apstrīdēt Satversmes tiesā normas interpretāciju vai normas piemērošanu. Tomēr Tiesībsargs nepiekrīt Saeimas atbildes rakstam pievienotajam Finanšu ministrijas, VID un *Dr. oec.* Kārļa Ketnera vērtējumam par apstrīdētās normas interpretāciju un piemērošanu. Izvērtējot gan apstrīdēto normu, gan citas tiesību normas, kas pēc 2007. gada 11. jūnija regulē līdzīgus jautājumus, Tiesībsargs uzskata, ka nekustamo īpašumu atsavināšanu nevar uzskatīt par saimniecisko darbību, ja to veic īpašnieks pēc apstrīdētajā normā noteiktā viena gada termiņa notecēšanas.

Satversmes tiesa secināja:

7. Lai gan pieteikumā ietverts prasījums izvērtēt apstrīdētās normas atbilstību visam Satversmes 91. pantam, tomēr no pieteikuma izriet, ka būtībā tiek apstrīdēta šīs normas atbilstība tikai Satversmes 91. panta pirmajam teikumam, proti, ka „visi cilvēki Latvijā ir vienlīdzīgi likuma un tiesas priekšā”. Līdz ar to lieta neskar Satversmes 91. panta otrajā teikumā ietverto diskriminācijas aizlieguma principu.

Pieteikuma iesniedzēja paskaidro, kādu iemeslu dēļ apstrīdētā norma neatbilstot Satversmes 91. pantam. Tā norāda, ka saskaņā ar apstrīdēto normu fiziskajai personai neesot pienākuma maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par tās veikto saimniecisko darbību. Pat ja personas veiktās darbības atbilst saimnieciskās darbības pazīmēm un persona sistemātiski atsavina iegādātos nekustamos īpašumus, kuri tās īpašumā bijuši ilgāk par vienu gadu, iedzīvotāju ienākuma nodoklis personai neesot jāmaksā. Tādējādi apstrīdētā norma personu, kura veic saimniecisko darbību un ir reģistrējusies Valsts ieņēmumu dienestā kā nodokļu maksātājs, nostādot sliktākā stāvoklī nekā personu, kura arī veic saimniecisko darbību, bet nav reģistrējusies Valsts ieņēmumu dienestā kā nodokļu maksātājs.

Izšķirošā nozīme apstrīdētās normas interpretācijā un satura noskaidrošanā ir administratīvajām tiesām, kad tās izvērtē VID lēmumu tiesiskumu. Savukārt valsts institūciju vai vispārējās jurisdikcijas tiesu veiktās tiesību normu interpretācijas un piemērošanas, kā arī pierādījumu pārvērtēšana saskaņā ar Satversmes 85. pantu un Satversmes tiesas likuma 1. un 16. pantu nav Satversmes tiesas kompetencē. Satversmes tiesai atbilstoši Satversmē un Satversmes tiesas likumā noteiktajai kompetencei nav paredzētas tiesības izvērtēt ne valsts pārvaldes iestāžu veikto tiesību normu piemērošanu, nedz arī vispārējās jurisdikcijas tiesu nolēmumu tiesiskumu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2003. gada 23. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2002-20-0103 secinājumu daļas 7. punktu un 2009. gada 3. jūnija sprieduma lietā Nr. 2008-43-0106 12. punktu*). Principiālus tiesību normu interpretācijas jautājumus izlemj kasācijas instances tiesa, kas arī nodrošina tiesību normu vienveidīgu piemērošanu (*sk. Satversmes tiesas 2005. gada 4. janvāra sprieduma lietā Nr. 2004-16-01 16. punktu*). Kasācijas instances tiesas sniegtā problēmjautājumu analīze un interpretācija ir būtisks instruments vienveidīgas judikatūras

veidošanai, kā arī tiesību attīstības nodrošināšanai (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 2. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-22-01 18.2. punktu*).

Tiesas tiesības vērsties konstitucionālajā tiesā, ja lietas izskatīšanas gaitā rodas pamatotas šaubas par lietā piemērojamās tiesību normas atbilstību augstāka juridiskā spēka tiesību normām, jeb tā sauktā konkrētā kontrole nav prejudiciālais jautājums par lietā piemērojamās tiesību normas interpretāciju. Visupirms tiesu varas uzdevums ir nodrošināt, lai, izskatot katru konkrēto lietu, tiktu garantēta Satversmes normu, likumu un citu normatīvo aktu īstenošana, vispārējo tiesību principu ievērošana, kā arī aizsargātas cilvēka tiesības un brīvības. Tiesiskā valstī tieši vispārējās jurisdikcijas tiesas ir atzīstamas par efektīvāko mehānismu, kas, izvērtējot katru gadījumu individuāli, var konstatēt, vai ir ievērots saprātīgs līdzsvars starp konkrētās personas tiesībām un sabiedrības interesēm (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 13. oktobra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2010-09-01 12. punktu*).

Nodrošinot Satversmes normām atbilstošāko, taisnīgāko un lietderīgāko rezultātu, tiesību normas piemērotājam ir piešķirtas tiesības noteikt piemērojamo tiesību normu. Lai ar piemērojamo tiesību normu sasniegtu taisnīgāko un lietderīgāko mērķi, jāizmanto dažādas tiesību normu interpretācijas metodes – ne tikai gramatiskā, bet arī vēsturiskā, sistēmiskā un teleoloģiskā metode (*sk. Satversmes tiesas 2003. gada 4. februāra sprieduma lietā Nr. 2002-06-01 secinājumu daļas 3. punktu*). Satversmei atbilstoša tiesību normu piemērošana ietver sevī pareizās tiesību normas atrašanu un atbilstošu interpretēšanu, intertemporālās un hierarhiskās piemērojamības izvērtēšanu, atbilstošās judikatūras izmantošanu, kā arī tiesību tālākveidošanu (*sk. Satversmes tiesas 2005. gada 4. janvāra sprieduma lietā Nr. 2004-16-01 17. punktu*).

Savukārt Satversmes tiesa kāda tiesību jautājuma izlemšanā var iesaistīties tad, ja nepastāv vai jau ir pilnībā izmantoti visi citi tiesību sistēmā pieejamie līdzekļi, lai atrisinātu konkrētu tiesisko strīdu, un konkrētās tiesību normas kontroles ietvaros ir atzīstama vienīgi par galīgo tiesību aizsardzības instanci. Par minētajiem līdzekļiem ir uzskatāma arī tāda tiesību normu interpretācija un piemērošana, kas novērš radušos vai iespējamo kādas tiesību normas neatbilstību augstāka juridiskā spēka tiesību normām (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 11. jūnija lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2010-11-01 6. punktu*).

No lietas materiāliem izriet, ka lietas dalībnieku viedoklis par apstrīdētās normas saturu būtiski atšķiras. Tātad, lai noteiktu, vai ir pamats izvērtēt apstrīdētās normas atbilstību Satversmei, visupirms nepieciešams noskaidrot tās patieso jēgu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 20. janvāra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2009-14-01 7. punktu un 2010. gada 11. jūnija lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2010-11-01 6. punktu*).

Līdz ar to Satversmes tiesai savas kompetences robežās ir jānoskaidro apstrīdētās normas mērķis un patiesā jēga.

8. No Saeimas atbildes raksta un tam pievienotās informācijas redzams, ka būtiska nozīme apstrīdētās normas satura noskaidrošanā ir tam tiesiskajam regulējumam, kas bija spēkā pirms šīs normas. Tāpat nozīmīgi ir arī likumdevēja apsvērumi, kas kalpojuši par pamatu apstrīdētajā normā ietvertā regulējuma pieņemšanai. Līdz ar to Satversmes tiesa visupirms piemēros tiesību normas vēsturisko interpretāciju.

8.1. Izmantojot minēto interpretācijas metodi attiecībā uz apstrīdēto normu, ir konstatējams, ka Nodokļa likuma 1. pants redakcijā, kas bija spēkā no 1994. gada 1. janvāra, noteica: ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tie sastāv no: pirmkārt, algas nodokļa, otrkārt, patentmaksas, treškārt, nodokļa par ienākumiem no uzņēmējdarbības, ja tie nav peļņas nodokļa objekts, no individuālā darba, no īpašuma un citiem avotiem.

Nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 8. punkts paredzēja, ka pārējie fiziskās personas ienākumi, par kuriem jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, ir arī citi ienākumi, kas nav minēti likuma 9. pantā. Savukārt 9. pantā bija noteikti ienākumu veidi, kas netiek ietverti gada apliekamajā ienākumā. Tādējādi nodokļu maksātājam bija pienākums par jebkuriem citiem ienākumiem, kas nebija tieši noteikti likuma 9. pantā kā izņēmumi – neapliekami ienākumi, maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli. Kā ienākumi, kas atbrīvoti no aplikšanas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, likuma 9. panta 20. punktā citastarp bija noteikti „ienākumi no personiskās mantas realizācijas, izņemot ienākumus no pārdošanai izgatavotu un iegādātu izstrādājumu realizācijas”.

Nodokļa likuma 9. panta 20. punktā noteiktais ar 1995. gada 31. maija likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” tika

ietverts 9. panta 19. punktā. Tas bija spēkā līdz 2000. gada 1. janvārim, kad stājās spēkā 1999. gada 25. novembra likums „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, ar kuru Nodokļa likuma 9. panta pirmās daļas 19. punkts tika izteikts jaunā redakcijā, paredzot, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no pārdošanai izgatavotu vai iegādātu izstrādājumu (mantas) pārdošanas, ienākumu Ministru kabineta noteiktajā kārtībā no tāda nekustamā īpašuma, akciju un citu vērtspapīru pārdošanas, kas ir bijuši personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem, un ienākumu no personāla akciju atpiršanas.

Ar 2000. gada 30. novembra likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” 9. panta pirmās daļas 19. punkts tika izteikts jaunā redakcijā, tā „c” apakšpunktā paredzot, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas, izņemot ienākumu no tāda nekustamā īpašuma, akciju un citu vērtspapīru pārdošanas, kas ir bijuši personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem.

Lai atvieglotu vērtspapīru publisko apgrozību Latvijā, ar 2001. gada 22. novembrī pieņemto likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” no 9. panta pirmās daļas 19. punkta „c” apakšpunkta tika izslēgta norāde par akciju un citu vērtspapīru pārdošanu. Šādā redakcijā apstrīdētā norma bija spēkā līdz 2007. gada 12. jūnijam.

Ar 2007. gada 17. maija likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” apstrīdētā norma no Nodokļa likuma tika izslēgta. Vienlaikus likuma 9. panta pirmā daļa tika papildināta ar 19.¹ punktu, paredzot, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikts 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). Vienlaikus no likuma tika izslēgts 9. panta pirmās daļas 19. punkta „c” apakšpunkts.

Ar 2008. gada 14. novembra likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” Saeima būtībā atgriezās pie apstrīdētās normas regulējuma, 9. panta pirmās daļas 19. punkta „e” apakšpunktā paredzot, ka ar nodokli netiek aplikti ienākumi no tāda nekustamā īpašuma

pārdošanas, kas ir bijis personas īpašumā mazāk par 12 mēnešiem. Šāda redakcija bija spēkā no 2009. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 1. janvārim.

Savukārt kopš 2010. gada 1. janvāra Nodokļa likuma 9. panta pirmās daļas 33. punkts noteic, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no tāda 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). Ja nekustamais īpašums, kuru atsavina, ir mantots līgumiskā, testamentārā vai likumiskā ceļā no laulātā, šīs panta daļas izpratnē uzskatāms, ka nekustamais īpašums ir viņu pārdzīvojušā laulātā īpašumā no dienas, kad attiecīgais nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā kā mantojuma atstājēja īpašums.

8.2. Pieejamie apstrīdētās normas sagatavošanas materiāli nesniedz nepārprotamu priekšstatu par nolūku, ar kādu likumdevējs šo normu ir pieņēmis. Arī no Nodokļa likuma 9. panta pirmās daļas 19. punkta regulējuma – kas bija spēkā pirms apstrīdētās normas – sagatavošanas materiāliem likumdevēja mērķis nav secināms.

Turpretim no Augstākās padomes 1993. gada 6. aprīļa plenārsēdes – kurā otrajā lasījumā tika izskatīts Nodokļa likuma projekts – stenogrammas redzams, ka par 9. panta 20. punkta saturu un piemērošanu izraisījās debates. Deputāts Juris Bojārs norādīja, ka ir „interesants arī 18. punkts – „ienākumi no personiskās mantas realizācijas”. Es, piemēram, nopērku traktoru un pārdodu to, apgalvodams, ka tas nav uzņēmējdarbības veids, bet gan personīgās mantas pārdošana [...] Vai, piemēram, „Mersedesu” pārdodu... Bet kurš to var pateikt, vai es to nopirku pārdošanai un biznesam vai arī... Kas to var pateikt? Es apgalvošu, ka to nenopirku pārdošanai, bet tagad es to pārdodu, turklāt dārgāk, nekā nopirku. Es gribu dārgāk. Vai arī, piemēram, es nopērku ēku, zemes gabalu vai ko tamlīdzīgu. Tā visa būs personiskā manta, un tās būs lielas summas”. Savukārt deputāts Artūrs Kodoliņš vērsa uzmanību uz to, ka „Šeit tas jau ir fiksēts „... pārdošanā ... izņemot tos gadījumus, kad šīs mantas ir izgatavotas pārdošanai vai arī iegādātas pārdošanai”” (*Augstākās padomes 1993. gada 6. aprīļa sēdes stenogramma* http://saeima.lv/steno/AP_steno/1993/st_930406v.htm, aplūkota 2011. gada 13. decembrī).

Tādējādi likumdevēja mērķis apstrīdētās normas regulējuma kontekstā bija nošķirt tādu tiesisko situāciju, kad persona atsavina savu nekustamo īpašumu, no situācijas, kad persona iegādājas nekustamos īpašumus ar nolūku vēlāk tos atsavināt un gūt peļņu.

Šādu likumdevēja nolūku vēlāk atkārtoti apstiprināja arī Saeimas Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas priekšsēdētājs Kārlis Leiškalns. 2008. gada 14. novembra Saeimas sēdē, kurā tika izskatīts likumprojekts „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, kas citastarp paredzēja atgriezties pie apstrīdētās normas regulējuma, to ietverot Nodokļa likuma 9. panta pirmās daļas 19. punkta „e” apakšpunktā, viņš norādīja: „[...] es tomēr gribētu nejaukt saimniecisku darbību, kas tiek aplikta ar nodokļiem. Arī šī nodokļa kontekstā saimnieciska darbība tiek aplikta ar nodokļiem, un mēs komisijā skatījām tos gadījumus, kad piedzen nodokli par personiskās mantas pārdošanu... situācijā, kad tas tiek izmantots saimnieciskiem darījumiem. Valsts ieņēmumu dienests to labi pierāda, un mums nācās atraidīt to darbaļaužu vēstules, kuri uzskatīja, ka viņi nepareizi tiek aplikti ar nodokli [...] norma par nekustamo īpašumu kā saimnieciskās darbības vai kā uzņēmumu vai kapitālsabiedrību sastāvdaļu paliek šobrīd spēkā [...] Mēs runājam šobrīd [...] par priekšlikumu, kas ir sadaļā „Neapliekamie ienākumi”, un starp tiem ir ienākumi no personiskās mantas pārdošanas, un arī attiecībā uz dzīvokļiem šī norma bija spēkā [...] Cilvēkam ir tiesības uz personīgo mantu un tiesības pārdot šo personīgo mantu, ja tai nav saimnieciskas darbības rakstura, nemaksājot iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo lielos vilcienos mums jāuzskata, ka gan dzīvokļi, gan, es nezinu, zemes pleķi vai vasarnīcu mēs nopērkam par naudu, par kuru mēs nomaksājam visus nodokļus. Ja Valsts ieņēmumu dienests var pierādīt, ka šai darbībai ir saimnieciskas darbības raksturs, tad Valsts ieņēmumu dienests piedzen šos 25 procentus un ir jau piedzinis daudzos tūkstošos gadījumu [...] vienīgais, uz ko es varu aicināt: atbalstīt priekšlikumu, kurš varbūt nav ilglaicīgs, bet parāda tendenci, kā valdībai jārikojas attiecībā uz personīgo mantu, kas iegūta, iepriekš nomaksājot nodokļus” (*Saeimas 2008. gada 14. novembra sēdes stenogramma <http://www.saeima.lv/steno/Saeima9/081114/st081114.htm>, aplūkota 2011. gada 13. decembrī*).

Līdz ar to var piekrist Saeimas viedoklim, proti, apstrīdētajā normā ietvertā regulējuma rašanās apstākļi liecina par to, ka tajā

paredzētais atbrīvojums no nodokļa maksāšanas pienākuma neattiecas uz gadījumiem, kad persona pārdod vairākus nekustamos īpašumus un ar to sistemātiski nodarbojas peļņas gūšanas nolūkā.

9. Vērtējot apstrīdēto normu kopsakarā ar citām Nodokļa likuma normām, jāņem vērā, ka likuma 3. panta otrā daļa noteica: iekšzemes nodokļa maksātāja gada apliekamais ienākums ir viņa gada ienākums, izņemot šā likuma 9. pantā minētos izņēmumus – neapliekamos ienākumus. Savukārt 9. panta pirmās daļas 19. punkts paredzēja vispārīgo principu – ar nodokli netiek aplikti ienākumi no sava īpašuma pārdošanas.

9.1. Nodokļa likuma 1. panta 3. punktā iedzīvotāju ienākuma nodoklis definēts kā nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas citastarp sastāv no nodokļa par ienākumiem no saimnieciskās darbības, ja tie nav uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts, un nodokļa par ienākumiem, kas gūti no citiem avotiem. Tādējādi likumdevējs tieši noteicis, ka ienākumi no saimnieciskās darbības ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tas izrietēja arī no Nodokļa likuma 8. panta trešās daļas, kas neparedzēja izsmeļošu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo objektu uzskaitījumu.

No minētā secināms, ka atbilstoši likumdevēja nolūkam ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir apliekami visi nodokļu maksātāja ienākumi, ja vien likumā nav tieši noteikts pretējais: proti, ka konkrēta veida ienākums nav apliekams ar šo nodokli.

9.2. Arī Ministru kabineta 2006. gada 26. septembra noteikumu Nr. 793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – Noteikumi Nr. 793) 56. punktā bija paredzēts, ka, piemērojot apstrīdēto normu gadījumā, ja fiziskā persona pārdod nekustamo īpašumu, kas bijis tās īpašumā ilgāk par 12 mēnešiem, nekustamā īpašuma pārdošanas ienākums ir atbrīvots no aplikšanas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tomēr tad, ja nekustamais īpašums ir izmantots saimnieciskajā darbībā, ar nodokli bija apliekama summa, ko noteica saskaņā ar šo noteikumu 57. punktu.

Noteikumu Nr. 793 57. punktā bija noteikts, ka, piemērojot apstrīdēto normu gadījumā, ja nekustamais īpašums ticis izmantots saimnieciskajā darbībā, fiziskās personas apliekamo ienākumu palielina par visos iepriekšējos taksācijas periodos, kuros nekustamais īpašums izmantots

saimnieciskajā darbībā, norakstīto nolietojumu. Savukārt Noteikumu Nr. 793 58. punkts paredzēja, ka šo noteikumu 56. un 57. punktā ietvertās normas nepiemēro, ja nekustamo īpašumu tirdzniecība, apsaimniekošana un būvniecība ir nodokļu maksātāja saimnieciskā darbība.

No minētā regulējuma secināms, ka, piemērojot apstrīdēto normu attiecībā uz nekustamo īpašumu pārdošanu, ir nošķirama tāda nekustamā īpašuma pārdošana, kas veikta saimnieciskās darbības ietvaros, un par saimnieciskās darbības konstatēšanas kritērijiem pieņemama veikto darījumu ekonomiskā būtība, regularitāte un apjoms (*sk. Rīgas Tehniskās universitātes Inženierekonomikas un vadības fakultātes Starptautisko ekonomisko sakaru un muitas institūta Muitas un nodokļu katedras profesora Dr. oec. Kārļa Ketnera atzinumu lietas materiālu 1. sēj. 60. lpp.*).

9.3. Noskaidrojot jēdziena „savs īpašums” saturu, jāņem vērā Nodokļa likumā ietvertais saimnieciskās darbības tiesiskais regulējums. No tā secināms, ka „savs īpašums” ir tāds īpašums, kas nav atzīstams par „precī” likuma 11. panta otrās daļas 1. punkta izpratnē, proti, kas nav tirgošanās objekts un attiecībā uz ko ir konstatējams personas nolūks lietu ilgstoši saglabāt savā īpašumā. Savukārt par ienākumiem no „sava īpašuma” pārdošanas, ņemot vērā Nodokļa likuma 11. pantā 1.¹ daļā ietverto fiziskās personas saimnieciskās darbības definējumu, nav atzīstami ienākumi no darbības, kas vērsta uz tirdzniecību, proti, ienākumi no tirdzniecības. Likumdevēja mērķis bija ar apstrīdēto normu atbrīvot nodokļu maksātāju no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas par sava nekustamā īpašuma pārdošanas ienākumiem, nošķirot šādus ienākumus no saimnieciskās darbības ienākumiem. Proti, minētais atbrīvojums no iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanas nav attiecināms uz ienākumiem no tāda nekustamā īpašuma pārdošanas, kas iegādāts ar mērķi to vēlāk pārdot (*sk. Dr. oec. Kārļa Ketnera atzinumu lietas materiālu 1. sēj. 56. un 58. lpp.*).

Arī no Saeimas atbildes raksta papildinājumiem izriet, ka, interpretējot apstrīdēto normu, jāņem vērā 1999. gada 25. novembra grozījumi Nodokļa likumā, kas tajā ieviesuši ne vien apstrīdētajā normā paredzēto atbrīvojumu, bet arī fiziskās personas saimnieciskās darbības jēdziena formulējumu 11. pantā. Tādējādi likumdevējs skaidri norādījis, ka no saimnieciskās darbības gūstamie ienākumi ir apliekami ar iedzīvotāju

ienākuma nodokli. Līdz ar to abus šos grozījumus saista vienots likumdevēja nolūks. Proti, no vienas puses, paredzēt zināmus atvieglojumus personām, kuras gūst ienākumus no sev piederoša nekustamā īpašuma pārdošanas, bet, no otras puses, precīzi noteikt, ka ienākumi, kas gūti no fiziskās personas saimnieciskās darbības, apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (*sk. Saeimas atbildes raksta papildinājumus lietas materiālu 1. sēj. 106. lpp.*).

9.4. No apstrīdētās normas piemērošanas prakses redzams, ka VID par laika posmu no 2003. gada janvāra līdz 2009. gada decembrim ir veicis nodokļu auditus 320 fiziskajām personām, kuras slēgušas dažāda veida darījumus ar nekustamajiem īpašumiem. Administratīvajā tiesā tika iesniegti 150 pieteikumi, kuros pārsūdzēti nodokļu audita rezultāti. No personām, kuras audita rezultātus pārsūdzējušas tiesā, 41 persona ir labprātīgi veikusi iedzīvotāju ienākuma nodokļa un uzrēķinu iemaksas valsts budžetā pilnā vai daļējā apmērā. Savukārt no personām, kuras audita rezultātus nav pārsūdzējušas administratīvajā tiesā, 56 personas ir labprātīgi veikušas attiecīgos maksājumus pilnā vai daļējā apmērā. Tātad kopumā 97 nodokļu maksātāji ir labprātīgi pilnībā vai daļēji samaksājuši audita rezultātā aprēķinātās summas (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 49. lpp.*).

No minētā netieši secināms, ka fiziskās personas – iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji, kas nodarbojušies ar nekustamo īpašumu atsavināšanu, – ir apzinājušās atšķirību starp sava īpašuma pārdošanu un nekustamo īpašumu tirdzniecību kā personas veiktu saimniecisko darbību.

9.5. Nodokļa likumā ietvertais pamatprincips ir tāds, ka personai jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis par visiem tās ienākumiem, ciktāl likumdevējs nav paredzējis citādi. Tādējādi personas atbrīvojums no pienākuma maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli ir izņēmums no vispārējā principa – nodokļu maksāšanas pienākuma.

Tiesību teorijā ir atzīts, ka saskaņā ar principu *singularia non sunt extenda* likumā noteiktie izņēmumi nav interpretējami paplašināti un līdz ar to arī nav piemērojami pēc analogijas. Šāds uzskats ir pamatots ar apsvērumu, ka izņēmuma noteikumu paplašinātas iztulkošanas gadījumā vai gadījumā, kad tie tiek piemēroti pēc analogijas, pastāv risks izjaukt likumā ietverto kopsakaru starp „noteikumu” un „izņēmumu no noteikuma”. Citiem vārdiem, ja kāds likuma noteikums domāts konkrētam izņēmuma gadījumam vai šādu gadījumu grupai, tad minētajā noteikumā

paredzētās tiesiskās sekas nav attiecināmas uz dzīves gadījumiem, kuros nav radusies šāda izņēmuma situācija. Tāpat nepieciešams izvairīties no tā, ka izņēmuma noteikuma pārāk plašas iztulkošanas vai analogiskas piemērošanas rezultātā tiktu pilnībā grozīts likumdevēja nolūks jeb likuma mērķis. Arī šeit, līdzīgi kā jautājumā par izvēli starp analogiju vai slēdzienu par pretējo, galvenā nozīme ierādāma attiecīgā izņēmuma noteikuma un izšķiramā (likumā tieši nenoregulētā) dzīves gadījuma tiesiskai izvērtēšanai, it īpaši ņemot vērā pamatu, uz kura likumā ietverts tieši tāds un ne citāds izņēmums no citas tiesību normas piemērošanas jomas (sk.: Kalniņš E. *Privāttiesību teorija un prakse: Raksti privāttiesībās. Rīga, Tiesu namu aģentūra, 2006, 344. un 345. lpp.*).

Arī Senāts ir atzinis, ka „tiesiskās sekas, kas paredzētas konkrētā situācijā, nav attiecināmas uz citām, arī ļoti līdzīgām situācijām, jo likumdevējs ir vēlējis noteikt izsmeļošus normas piemērošanas gadījumu uzskaitījumus. Izņēmuma noteikumi nav iztulkojami paplašinoši un līdz ar to nav piemērojami pēc analogijas. [...] izņēmuma noteikumu paplašinošas iztulkošanas vai analogijas piemērošanas rezultātā pastāv risks izjaukt likumā ietverto kopsakaru starp „noteikumu” un „izņēmumu no noteikuma”” (*Senāta 2010. gada 22. novembra lēmuma lietā Nr. SJA-23/2010 10. punkts lietas materiālu 1. sēj.128. lpp.*).

Tādējādi arī gadījumā, ja rastos šaubas par to, kā piemērojams konkrēts izņēmums no vispārējā principa, vai, piemēram, nodokļu maksātājam šķistu, ka likumdevējs nav pietiekami skaidri noteicis, kādi ienākumi nav apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ir piemērojams visaptverošais ienākuma nodokļa princips, proti, visi ienākumi ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Turklāt ne no lietas dalībnieku sniegtās informācijas, nedz arī no citiem lietas materiāliem nav gūstams apstiprinājums tam, ka VID būtu mainījis savu praksi attiecībā uz apstrīdētās normas interpretāciju un piemērošanu. Apstrīdētās normas piemērošanas gadījumu skaits strauji palielinājās 2007. un 2008. gadā, bet tas bija saistīts ar pieaugošo nekustamā īpašuma atsavināšanas darījumu skaitu. Nekustamo īpašumu tirgus pieaugums pats par sevi nav uzskatāms par apliecinājumu tam, ka apstrīdētās normas interpretācijas un piemērošanas praksē būtu notikušas izmaiņas, kas tai piešķirtu citādu saturu un tādējādi apdraudētu tiesiskās drošības principu.

Līdz ar to iedzīvotāju ienākuma nodoklis nav jāmaksā tikai no ienākumiem par tāda nekustamā īpašuma pārdošanu, kas personas īpašumā bijis vairāk par 12 mēnešiem, ja persona nekustamos īpašumus nav pārdevusi sistemātiski nolūkā gūt peļņu.

10. Satversmes tiesas praksē ir uzsvērts, 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. Likumdevēja izšķiršanās par to, kāds nodoklis būtu samērīgs un nepieciešams, ir politikas un lietderības jautājums (*sk. Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 7. un 11. punktu*). Savukārt personām ir konstitucionāls pienākums maksāt pienācīgā kārtībā noteiktus nodokļus (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 10. punktu*). Minētais pienākums ir nesaraucami saistīts ar šā pienākuma izpildi nodrošinošo līdzekļu noteikšanu, proti, valsts ne vien uzliek nodokļu maksātājiem par pienākumu samaksāt noteikta apmēra nodokļus, bet arī paredz šo nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtību, kā arī atbildību par pienākuma nepildīšanu (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 13. punktu*). Turpretim likumdevējam nav konstitucionāla pienākuma, bet ir tiesības paredzēt noteikta veida vai apjoma nodokļu maksāšanas režīma atvieglojumus (*sk. Satversmes tiesas 2011. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2010-70-01 16.2. punktu*).

Saimnieciskās darbības legāļdefinīcija ir noteikta Nodokļa likuma 11. panta 1.¹ daļā. Turklāt Ministru kabineta 2001. gada 27. marta noteikumu Nr. 150 „Noteikumi par nodokļu maksātāju un nodokļu maksātāju struktūrvienību reģistrāciju Valsts ieņēmumu dienestā” 4.1.2. punkts noteic, ka Valsts ieņēmumu dienestā kā nodokļu maksātājus reģistrē personas, kuras veic saimniecisko darbību. Tādējādi personai, kas veikusi nekustamo īpašumu atsavināšanu peļņas gūšanas nolūkā, bija jāapzinās savs pienākums reģistrēties Valsts ieņēmumu dienestā. Savukārt saskaņā ar Komerclikuma 75. panta pirmo daļu fiziskajai personai, kas veic saimniecisko darbību, ir pienākums pieteikt sevi ierakstīšanai komercreģistrā kā individuālo komersantu, ja gada apgrozījums no veiktās

saimnieciskās darbības pārsniedz 200 000 latu. Tas, vai persona patiešām veic saimniecisko darbību, ir vērtējams katras konkrētās lietas ietvaros.

No lietas materiālos esošās informācijas secināms, ka VID, veicot iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu, visupirms ir rūpīgi jāizvērtē, vai fiziskās personas darbības attiecībā uz nekustamo īpašumu atsavināšanu atbilst saimnieciskās darbības pazīmēm. Ja šāda atbilstība ir konstatējama, tad apstrīdētā norma neatbrīvo personu no pienākuma maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Noskaidrojusi apstrīdētās normas patieso saturu, Satversmes tiesa uzskata, ka nav pamata turpināt lietas izskatīšanu un vērtēt apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 91. panta pirmajam teikumam, jo būtībā šī lieta ir izšķirama, apstrīdēto normu interpretējot un piemērojot atbilstoši tās mērķim un likumdevēja paustajai gribai.

Ņemot vērā minēto un pamatojoties uz Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 6. punktu, Satversmes tiesa

nolēma:

izbeigt tiesvedību lietā Nr. 2011-15-01 „Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 19. punkta „c” apakšpunkta (2001. gada 22. novembra likuma redakcijā) atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91. pantam”.

Lēmums nav pārsūdzams.

Rīcības sēdes priekšsēdētājs

Gunārs Kūtris