**Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma, ar kuru noraidīts personas lūgums noteikt tai Latvijas Republikas nerezidenta statusu, tiesiskā daba**

Valsts ieņēmumu dienesta lēmums, ar kuru dienests, ievērojot nodokļu maksātāja rezidences statusa noteikšanas pamatā esošo apstākļu maiņas iespējamību, to tikai klasificē kā rezidentu vai nerezidentu, pats par sevi galīga rakstura tiesiskas sekas nerada (neietekmē nodokļu maksātāja tiesisko stāvokli), tāpēc tas nav administratīvais akts.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2025.gada 30.maija**

**LĒMUMS**

**Lieta Nr. 670002625, SKA‑570/2025**

 [ECLI:LV:AT:2025:0530.SKA057025.4.L](https://gateway.elieta.lv/api/v1/PublicMaterialDownload/db6199ee-0b7c-46a4-9e40-cd2449ad3bcb)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatore Dzintra Amerika un senatore Laura Konošonoka

rakstveida procesā izskatīja [pers. A] blakus sūdzību par Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2025.gada 13.marta lēmumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicējs [pers. A] vērsās Valsts ieņēmumu dienestā ar lūgumu mainīt rezidenta statusu un atzīt, ka pieteicējs ir ārvalsts nodokļu maksātājs jeb nerezidents. Valsts ieņēmumu dienests ar 2024.gada 5.decembra lēmumu atteica atzīt, ka pieteicējs ir nerezidents. Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2025.gada 30.janvāra lēmumu minētais lēmums atzīts par tiesisku un noraidīts pieteicēja lūgums par nerezidenta statusa piemērošanu. Lēmumā norādīts, ka to var pārsūdzēt Administratīvā procesa kārtībā.

Pieteicējs vērsās Administratīvajā rajona tiesā un lūdza noteikt viņam Latvijas nerezidenta statusu nodokļu normatīvo aktu piemērošanai.

[2] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2025.gada 13.marta lēmumu pieteikumu atteikts pieņemt, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 191.panta pirmās daļas 1.punktu (lieta nav izskatāma administratīvā procesa kārtībā). Lēmumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Valsts ieņēmumu dienests norādījis, ka tā lēmums par nerezidenta statusa nepiešķiršanu ir administratīvais akts.

Administratīvā akta obligātās pazīmes izriet no Administratīvā procesa likuma 1.panta trešās daļas. Viena no šādām pazīmēm ir galīgā noregulējuma raksturs.

Valsts ieņēmumu dienests ir atzinis, ka pieteicējs Latvijas nodokļu normatīvo aktu piemērošanas jautājumos ir uzskatāms par rezidentu. Lai atzītu, ka šis konstatējums pats par sevi rada galīga noregulējuma tiesiskās sekas, būtu jākonstatē, ka atbilstoši tiesiskajam regulējumam ar šo konstatējumu attiecīgā strīdus situācija tiek nofiksēta galīgi – saistoši un nemainīgi.

[2.2] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 14.panta otrajā daļā ir noteikti apstākļi, kuriem pastāvot fiziska persona nodokļu likumos tiks uzskatīta par iekšzemes nodokļu maksātāju jeb rezidentu. Tas nozīmē, ka gadījumā, ja nodokļu maksātāja tiesības un pienākumi ir atkarīgi no tā statusa, nosakot šo tiesību un pienākumu apjomu, ir nepieciešams vērtēt arī to, vai persona atbilst likumā noteiktajām rezidenta vai nerezidenta pazīmēm. Administratīvais akts, kuram ir galīgā noregulējuma raksturs un kurš rada nodokļu maksātājam tiesiskas sekas, ir tieši tas lēmums, ar kuru Valsts ieņēmumu dienests nosaka nodokļu maksātājam kādu pienākumu, piemēram, nodokļa samaksas pienākumu. Savukārt lēmums, ar kuru Valsts ieņēmumu dienests nodokļu maksātāju tikai klasificē kā rezidentu vai nerezidentu, pats par sevi tiesiskas sekas nodokļu maksātājam nerada. Šāds lēmums ir vērtējams kā procesuāls lēmums konkrētā administratīvā akta izdošanas procesā, un iebildumi pret to ir izsakāmi un pārbaudāmi, apstrīdot un pārsūdzot to administratīvo aktu, ar kuru tiek radītas noteiktas tiesiskas sekas. Jāņem vērā arī tas, ka apstākļi, no kuriem atkarīgs personas kā nodokļu maksātāja statuss, var mainīties.

[3] Pieteicējs par minēto tiesas lēmumu iesniedza blakus sūdzību.

Blakus sūdzībā norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmums, ar kuru atzīts, ka pieteicējs Latvijas normatīvo aktu piemērošanas jautājumos ir uzskatāms par rezidentu, ir dienesta konstatējums, kas ir reģistrēts dienesta informācijas sistēmā, un tam ir galīga noregulējuma sekas.

**Motīvu daļa**

[4] Blakus sūdzības kārtībā jānoskaidro, vai Valsts ieņēmumu dienesta lēmums, ar kuru noraidīts personas lūgums noteikt tai Latvijas Republikas nerezidenta statusu nodokļu normatīvo aktu piemērošanai, ir atzīstams par administratīvo aktu.

[5] Administratīvā procesa likuma 1.panta trešā daļa noteic, ka administratīvais akts ir uz āru vērsts tiesību akts, ko iestāde izdod publisko tiesību jomā attiecībā uz individuāli noteiktu personu vai personām, nodibinot, grozot, konstatējot vai izbeidzot konkrētas tiesiskās attiecības vai konstatējot faktisko situāciju.

Kā pareizi norādījis tiesnesis un pieteicējs, arī iestādes konstatējums var tikt atzīts par administratīvo aktu, ja tas atbilst visām administratīvā akta pazīmēm, tostarp tam ir galīga noregulējuma sekas. Tiesnesis atzinis, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmums, ar kuru dienests nodokļu maksātāju tikai klasificē kā rezidentu vai nerezidentu, pats par sevi galīga rakstura tiesiskas sekas nerada, tāpēc tas nav administratīvais akts.

Senāts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ šādu tiesneša secinājumu atzīst par pamatotu.

[6] Kā pareizi norādījis tiesnesis, nodokļu maksātāji tiek klasificēti rezidentos un nerezidentos, un šāda klasifikācija ir noteikta likuma „Par nodokļiem un nodevām” 14.pantā. Nodokļu maksātāju klasifikācija rezidentos un nerezidentos ir nepieciešama, jo nodokļu tiesībās ir nozīme atšķirībām starp rezidentu un nerezidentu. Proti, lai arī atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 14.panta pirmajai daļai Latvijas Republikas likumos noteiktos nodokļus maksā gan rezidenti, gan nerezidenti, tomēr attiecībā uz rezidentiem un nerezidentiem ir noteikta atšķirīga nodokļa maksāšanas kārtība. Piemēram, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 14.panta piektā daļa noteic, ka nerezidenti maksā nodokļus saskaņā ar Latvijas Republikas likumiem par Latvijas Republikā, tās teritoriālajos ūdeņos un gaisa telpā gūto ienākumu, kā arī citus nodokļus atbilstoši konkrēto nodokļu likumiem. Tātad nerezidenti nodokļus Latvijā maksā tikai par Latvijā gūtajiem ienākumiem, ja tie ir ar nodokli apliekami. Arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 2.panta 2.punkts noteic, ka fiziskās personas – nerezidenti nodokli Latvijā maksā tikai par Latvijā gūtajiem ienākumiem. Savukārt fiziskās personas – rezidenti nodokli Latvijā maksā par visiem – ne tikai Latvijā, bet arī ārvalstīs – gūtajiem ienākumiem, izņemot atsevišķus likumā paredzētos gadījumus (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 2.panta 1.punkts). Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” arī nosaka rezidenta un nerezidenta apliekamo ienākumu, tā aprēķināšanas kārtību, piemērojamo nodokļa likmi un regulē citus ar nodokļa aprēķināšanu saistītos jautājumus.

Tādējādi no nodokļu tiesiskā regulējuma izriet, ka rezidenta vai nerezidenta statusa noteikšana ir nepieciešama nodokļu aprēķināšanas vajadzībām, proti, lai noskaidrotu, vai personai ir nodokļa samaksas pienākums Latvijā, par kādiem ienākumiem personai jāmaksā nodoklis, kāda nodokļa likme ir piemērojama u.tml. Taču pats par sevi vērtējums par nodokļu maksātāja atbilstību konkrētam nodokļu maksātāja rezidences statusam bez tālākas nodokļa aprēķināšanas sekas nerada. Sekas nodokļu maksātājam rada nodokļa nepareiza aprēķināšana, izmantojot neatbilstošu rezidences statusu.

Tāpat jāņem vērā Senāta jau iepriekš norādītais, ka likumi neparedz īpašu nerezidentu reģistrāciju (*Senāta 2015.gada 21.decembra lēmuma lietā Nr.*[*SKA‑1543/2015*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/364819.pdf)*, A420211315, 11.punkts*) un no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 14.panta normām neizriet, ka personas rezidences statusu būtu iespējams noteikt galīgi un nemainīgi un ka šis jautājums vairs nevarētu tikt pārskatīts. Proti, nodokļu maksātāji tiek uzskatīti par rezidentiem vai nerezidentiem atkarībā no noteiktu faktisko apstākļu īstenošanās nodokļa likuma piemērošanas brīdī (*turpat*). Piemēram, 14.panta otrā daļa noteic, ka nodokļu likumos fiziskā persona tiks uzskatīta par rezidentu, ja: 1) šīs personas deklarētā dzīvesvieta ir Latvijas Republikā vai 2) šī persona uzturas Latvijas Republikā 183 dienas vai ilgāk jebkurā 12 mēnešu periodā, kas sākas vai beidzas taksācijas gadā, vai 3) šī persona ir Latvijas pilsonis, ko ārzemēs nodarbina Latvijas Republikas valdība.

Kā redzams, rezidenta vai nerezidenta statusa noteikšanas pamatā esošie apstākļi nav nemainīgi. Tas izriet arī no citām likuma „Par nodokļiem un nodevām” 14.panta normām, kā arī netieši no šā panta normās lietotajiem formulējumiem: „fiziskā persona *tiks* uzskatīta par rezidentu”, „fiziskā persona *netiks* atzīta”. Tādējādi nodokļu maksātāja rezidences statusa noteikšanas pamatā esošie apstākļi ir vērtējami individuāli katrā konkrētajā gadījumā nodokļa likuma piemērošanas brīdī. Kā pareizi norādījis tiesnesis, ja šie apstākļi mainās, var mainīties arī nodokļu maksātāja statuss, tāpēc tas vien, ka nodokļu maksātājs konkrētā brīdī atbilst rezidenta vai nerezidenta statusam, nenozīmē, ka nodokļu maksātājs šo statusu saglabā nemainīgi. Citiem vārdiem sakot, ja Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka nodokļu maksātājs konkrētā brīdī atbilst rezidenta vai nerezidenta statusam, tas nenozīmē, ka nodokļu maksātājam šāds statuss būs arī turpmāk.

[7] Apkopojot minēto, kā arī ievērojot nodokļu maksātāja rezidences statusa noteikšanas pamatā esošo apstākļu maiņas iespējamību, Senāts atzīst par pamatotu tiesneša secinājumu, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmums, ar kuru dienests noraida personas lūgumu noteikt tai nerezidenta statusu, nav atsevišķi pārsūdzams, jo tas pats par sevi galīga rakstura tiesiskas sekas nodokļu maksātājam nerada. Šādas sekas nodokļu maksātājam rada Valsts ieņēmumu dienesta lēmums, ar kuru dienests atņem nodokļu maksātājam kādas tiesības, nosaka kādu pienākumu vai kā citādi galīgi un saistoši ietekmē nodokļu maksātāja tiesisko stāvokli. Pārbaudot tieši šo lēmumu, tiek vērtēts arī ar nodokļu maksātāja rezidences statusu saistītais jautājums.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 323.panta pirmās daļas 1.punktu un 324.panta pirmo daļu, Senāts

**nolēma**

atstāt negrozītu Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2025.gada 13.marta lēmumu, bet [pers. A] blakus sūdzību noraidīt.

Lēmums nav pārsūdzams.