ECLI:LV:AT:2020:0709.A420282416.5.S
Lieta Nr. A420282416, SKA-150/2020
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2020.gada 9.jūlijā

Tiesa šādā sastāvā: senatores Vēsma Kakste, Jautrīte Briede, Dace Mita

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „/Nosaukums/" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksas atmaksāšanu, sakarā ar SIA „/Nosaukums/" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 30.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „/Nosaukums/" vērsās Valsts ieņēmumu dienestā ar lūgumu atmaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli 129 026,67 *euro* apmērā.

Pieteicēja norādīja, ka tā 2013. un 2014.gadā nosūtīja vairākus savus darbiniekus komandējumā uz Norvēģiju un par šo darbinieku gūtajiem ienākumiem attiecīgajā laikā samaksāja Latvijas valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli. Savukārt 2015.gadā pieteicēja saņēma Norvēģijas nodokļu administrācijas paziņojumu par aprēķināto nodokli un, lai novērstu nokavējuma naudas pieaugumu, samaksāja nodokli par minēto darbinieku ienākumiem arī Norvēģijā, neieturot to no darbinieku algas, jo darba tiesiskās attiecības ar attiecīgajiem darbiniekiem tobrīd jau bija pārtrauktas. Pieteicēja norādīja, ka atbilstoši Latvijas Republikas un Norvēģijas Karalistes konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu (turpmāk – Konvencija) 15.pantam un 24.panta pirmajai daļai Norvēģijai ir tiesības uzlikt nodokli pieteicējas darbinieku algota darba ienākumiem Norvēģijā un Latvijai ir pienākums novērst nodokļu dubultu uzlikšanu. Tā kā Valsts ieņēmumu dienesta valdījumā ir kļūdaini samaksāta nodokļa summa (nodoklis bija jāmaksā tikai Norvēģijā) un pieteicēja Norvēģijā nodokli samaksājusi no saviem līdzekļiem, neieturot to no darbinieku algas, tad pieteicējai ir tiesības prasīt atmaksāt Latvijā nepamatoti samaksāto nodokli.

Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai sniedza atbildi, ka saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.pantu un 30.panta 3.punktu pārmaksātās vai nepamatoti ieturētās nodokļu summas ir tiesīgs pieprasīt tikai iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs –

fiziska persona –, savukārt pieteicējai kā darba devējai un juridiskai personai šādu tiesību nav.

[2] Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tai tiktu atmaksāta Latvijā nepamatoti samaksātā (pārmaksātā) nodokļa summa.

[3] Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu noraidīja. Spriedumā norādīts, ka atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.pantam iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji ir fiziskās personas – pieteicējas darbinieki. Attiecīgi tieši tiem, nevis pieteicējai, ir tiesības prasīt nodokļa atmaksu, ja nodoklis samaksāts nepareizi. Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 1.punktu pieteicēja attiecībā uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu ir tikai nodokļa aprēķinātāja un iemaksātāja budžetā, proti, nodoklis tiek maksāts no fizisko personu ienākumiem, nevis no nodokļa iemaksātāja līdzekļiem. Līdz ar to Latvijā samaksātais nodoklis par pieteicējas darbinieku ienākumiem minētā likuma izpratnē nevar tieši ietekmēt pieteicējas finansiālo stāvokli.

[4] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kurā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Tiesa nepamatoti vērtēja tikai to, vai pieteicējai negatīvas finansiālās sekas radušās Latvijā. Pieteicējai zaudējumi radās sakarā ar to, ka nodoklis tika samaksāts otrreiz – Norvēģijā no pieteicējas līdzekļiem. Tā rezultātā Latvijas valsts budžeta bilance ir pozitīva, jo valsts saņēmusi nodokli, kas tai nepienākas, Norvēģijas budžeta bilance ir neitrāla, jo tā saņēmusi nodokli, kas tai pienākas, un arī pieteicējas bijušo darbinieku bilance ir neitrāla, jo par to gūtajiem ienākumiem nodoklis ir ieturēts un samaksāts tikai vienu reizi, kā tam arī jābūt. Turpretim pieteicējas bilance ir negatīva, jo tai nebija pienākuma maksāt nodokli. Līdz ar to pieteicējai ir tiesības atprasīt nodokli no valsts, kurā tas nebija jāmaksā.

[4.2] Lai arī iestāde un tiesa faktiski atzīst, ka nepamatoti samaksātais nodoklis būtu jāatmaksā, tomēr piedāvātie risinājumi neatbilst tiesību normu saprātīgas piemērošanas principam, jo nodokļa atmaksu padara faktiski neiespējamu. Dienests uzskata, ka pieteicējai vai nu jāiesniedz darbinieku rakstveida piekrišana nodokļa atmaksāšanai pieteicējai, vai arī dienestā jāvēršas pašiem darbiniekiem, savukārt pieteicējai pret tiem vēlāk jāceļ prasība, pamatojoties uz Darba likuma 31.pantu. Šie risinājumi nav lietderīgi un saprātīgi, jo, pirmkārt, darbiniekiem var nebūt intereses kārtot birokrātiskas formalitātes ar bijušo darba devēju, t.i., pieteicēju, un Valsts ieņēmumu dienestu. Turklāt vērsties dienestā un lūgt atmaksāt nodokli ir nodokļu maksātāju brīva izvēle, nevis pienākums. Otrkārt, Darba likuma 31.panta pirmajā daļā norādītie prasījumi attiecas tikai uz darba tiesiskajām attiecībām, nevis uz nodokļu jomu.

[4.3] Tiesa nonākusi pretrunā ar netaisnas iedzīvošanās aizlieguma principu, kas izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 10.punkta un 28.panta otrās daļas un ir viens no tiesiskuma principa elementiem. Netaisnas iedzīvošanās risks pastāvētu arī gadījumā, ja Latvijā nepamatoti samaksātais nodoklis tiktu atmaksāts pieteicējas bijušajiem darbiniekiem.

[4.4] Lietā nav ievērots Administratīvā procesa likuma 12.pantā nostiprinātais demokrātiskas iekārtas princips. Konkrētajā gadījumā nav saskatāms leģitīms pamats pieteicējai nelabvēlīgam administratīvajam aktam.

[4.5] Atteikums pieteicējai atmaksāt nepamatoti samaksāto nodokli neatbilst samērīguma principam, kas piemērojams arī obligātā administratīvā akta gadījumā un netipiskos gadījumos ļauj atkāpties no tiesisko seku īstenošanas. Konkrētā situācija ir uzskatāma par netipisku. Piemērojamās tiesiskās sekas noved pie netaisnas iedzīvošanās aizlieguma pārkāpuma, un likumdevējs nav apsvēris tādu situāciju, kāda ir šajā lietā – iedzīvotāju ienākuma nodokļa tiesiskais regulējums ir konstruēts pilnībā ap fizisko personu, bet darba devējam piešķirta tikai aprēķināšanas un samaksāšanas funkcija.

[4.6] Apgabaltiesa, secinot, ka pieteicējai nav tiesību prasīt atmaksāt nodokli, nav pievērsusies jautājumam par metodi, ar kuru būtu novēršama nodokļa dubultā iekasēšana. Šajā sakarā norādāms, ka nodokļa atmaksa pieteicējai būtu veicama, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 24.panta septīto daļu jeb piemērojot nodokļa atbrīvojuma metodi. Šī norma ir speciālā iepretim minētā panta trešajai daļai, kas paredz nodokļu kredīta metodi.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst un norāda, ka apgabaltiesa ir pareizi piemērojusi tiesību normas. Pieteicēja nav uzskatāma par iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju un, piemērojot pieteicējas norādītos tiesību principus, nav panākams pieteicējai vēlamais lietas izskatīšanas rezultāts. Dienests arī norāda, ka, ievērojot labas pārvaldības principu, pieteicējas darbības nedrīkstētu ietekmēt tās darbinieku – iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju – tiesības pieprasīt un saņemt nodokļa atmaksu.

Motīvu daļa

[6] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (*redakcijā, kas bija spēkā no 2017.gada 1.janvāra līdz 2017.gada 31.decembrim*) 1.panta pirmās daļas 1.punktu iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus, un tas sastāv arī no algas nodokļa, ko par darbinieka gūtajiem ienākumiem aprēķina un maksā darba devējs.

Saskaņā ar minētā likuma 2.pantu nodokli maksā fiziskās personas:

1) kas atbilstoši likumam „Par nodokļiem un nodevām" ir iekšzemes nodokļu maksātāji un taksācijas periodā (kalendārajā gadā) ir guvuši ienākumus Latvijas Republikā un (vai) ārvalstīs;

2) kas atbilstoši likumam „Par nodokļiem un nodevām" ir ārvalstu nodokļu maksātāji un taksācijas periodā ir guvuši ienākumus Latvijas Republikā;

3) individuālo uzņēmumu, arī zemnieku un zvejnieku saimniecību īpašnieki, kas taksācijas periodā (kalendārajā gadā) ir guvuši ienākumus, kuri nav aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli;

4) mikrouzņēmuma īpašnieki atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam.

Likuma 17.panta pirmā daļa noteic, ka algas nodokļa ieturēšanu un maksāšanu (pārskaitīšanu budžetā) veic darba devējs, kas nodarbina darbinieku – (nodokļa) maksātāju. Līdzīgs regulējums ir arī likuma 4.panta pirmās daļas 1.punktā un 29.panta pirmās daļas 1.punktā. Papildus tam likuma 29.panta otrā daļa noteic, ka pārskaitīt (ieskaitīt) budžetā nodokli no darba devēja līdzekļiem, neieturot to no darbinieka, ir aizliegts, izņemot soda sankcijas, kas darba devējam jāmaksā par nodokļu likumu pārkāpumiem, šā likuma 8.panta septiņpadsmitajā daļā, $8.^{1}$ un $11.^{11}$pantā noteiktos gadījumus, kā arī veicot nodokļa aprēķina precizējumus gadījumos, kad aprēķinātās nodokļa summas nav iespējams ieturēt no darbinieka vai ienākuma saņēmēja.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta pirmās daļas 7.punkts vispārīgi noteic, ka nodokļu maksātājiem ir tiesības saņemt pārmaksāto nodokļu summas saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 30.pantā, kur noteiktas tieši iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju tiesības, norādīts, ka maksātājam ir tiesības pieprasīt Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pārmaksāto vai rezumējošā kārtībā kļūdaini samaksāto nodokļa summu.

[7] No minētā izriet, ka, lai gan darba devējam likumā ir noteikts pienākums ieturēt algas nodokli no darbinieku algas un faktiski pārskaitīt to valsts budžetā, tomēr juridiski nodokļa maksātājs ir fiziskā persona jeb darbinieks, no kura algas nodoklis maksājams. Attiecīgi šai personai ir tiesības atgūt pārmaksāto nodokļa summu. Senāts arī iepriekš norādījis, ka algas nodoklis tiek definēts kā daļa no darbinieka nopelnītās darba algas (ienākuma), kas darbiniekam netiek izmaksāta, bet tiek pārskaitīta valsts budžetā. No tā savukārt izriet, ka atprasīt pārmaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli var darbinieks, kas vienlaikus ir arī nodokļa maksātājs (*Senāta 2019.gada 14.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-272/2019, ECLI:LV:AT:2019:1014.A420304114.7.S, 9.punkts*).

[8] Šī no tiesību normām izrietošā kārtība ir loģiska un taisnīga vispārīgos gadījumos. Proti, vispārīgs princips ir, ka nodoklis ieturams no darbinieka ienākumiem. Attiecīgi ja darba devējs to ir izdarījis, loģiski un taisnīgi ir, ka tieši darbiniekam nodokļa pārmaksas gadījumā ir tiesības pretendēt uz pārmaksātās summas atgūšanu. Tas pamatojams ar apstākli, ka ieturētā summa pēc būtības ir attiecīgās personas ienākumu, tātad īpašuma, daļa. Šis regulējums nodrošina taisnīgu līdzsvaru valsts un privātpersonu attiecībās nodokļu jomā – valsts patur tikai to, kas tai pienākas, savukārt privātpersona atgūst to, kas no tās līdzekļiem nepamatoti samaksāts (pārmaksāts).

Turpretim tādas pašas kārtības piemērošana var novest pie netaisnīgām sekām, ja nodokļa samaksa ietekmējusi darba devēja, nevis nodokļa maksātāja, finansiālo stāvokli. Piemēram, likumdevējs līdztekus vispārīgam aizliegumam maksāt nodokli no darba devēja līdzekļiem ir pieļāvis iespēju, ka nodoklis atsevišķos izņēmuma gadījumos varētu tikt samaksāts no paša darba devēja līdzekļiem (sk. likuma 29.panta otro daļu). Tādā gadījumā nodokļa samaksa neskar darbinieka ienākumus, bet gan darba devēja līdzekļus un tādējādi ierobežo darba devēja tiesības uz īpašumu. Līdzīgi būtu arī tad, ja darba devējs, neraugoties uz likumā noteikto aizliegumu maksāt nodokli no saviem līdzekļiem, tomēr to izdarītu. Ir acīmredzams, ka šādos gadījumos nodokļa pārmaksas atdošana darbiniekam vai paturēšana valsts rīcībā nebūtu taisnīga un nepamatoti ierobežotu darba devēja tiesības uz īpašumu.

Tā kā no likuma kopumā izriet sistēma, ka privātpersonai ir tiesības atgūt to, ko tā nepamatoti samaksājusi budžetā (nodokļa pārmaksu), savukārt valstij nav tiesību to paturēt, tad var secināt, ka tiesību atgūt pārmaksāto nodokli piešķišana tikai nodokļa maksātājam, neparedzot tādas pašas tiesības arī darba devējam gadījumā, ja tas nodokli samaksājis no saviem līdzekļiem, vērtējama kā likuma plānam pretēja nepilnība. Tādēļ uz gadījumu, kad nodokļa pārmaksa izveidojusies no darba devēja līdzekļiem, pēc analoģijas attiecināmas tādas pašas tiesiskās sekas, kādas paredzētas gadījumā, kad pārmaksa izveidojusies no nodokļa maksātāja – darbinieka – līdzekļiem.

[9] Konkrētajā lietā apskatāmā situācija neatbilst vispārīgam, likumā noregulētam gadījumam. Kā iestādē un tiesā skaidrojusi pieteicēja, tā samaksājusi nodokli Latvijas valsts budžetā, ieturot to no darbinieku algas. Vēlāk, saņēmusi paziņojumu no Norvēģijas nodokļu administrācijas par aprēķināto nodokli, pieteicēja samaksājusi nodokli par tiem pašiem darbinieku ienākumiem arī Norvēģijā. Šis maksājums savukārt veikts no pieteicējas līdzekļiem, neieturot nodokli no darbinieku algas, jo ar attiecīgajām personām tobrīd darba tiesiskās attiecības jau bijušas pārtrauktas. Lietā faktiski nav strīda, ka nodoklis bija jāietur no darbinieku algas un jāsamaksā tikai Norvēģijā (sk., piemēram, Valsts ieņēmumu dienesta uzziņu; lietas 1.sējuma 16.–

20.lapa).

Tādējādi, lai arī pieteicēja nav iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē, tomēr galu galā tieši pieteicēja faktiski cieš zaudējumus saistībā ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu par savu darbinieku gūtajiem ienākumiem. Šajā situācijā pieturoties pie likumā tieši paredzētās kārtības, ka nepamatoti samaksāto nodokli var atgūt vienīgi tā maksātāji, t.i., pieteicējas bijušie darbinieki, var tikt nepamatoti ierobežotas Latvijas Republikas Satversmes 105.pantā aizsargātās pieteicējas tiesības uz īpašumu. Turklāt pieteicējas rīcībā nav tiesisku un efektīvu līdzekļu šo tiesību aizsardzībai – samaksāto līdzekļu atgūšanai. Pieteicēja nevar piespiest savus bijušos darbiniekus vērsties Valsts ieņēmumu dienestā ar iesniegumu par nodokļa pārmaksas atmaksu, lai savukārt pieteicēja pēc tam to varētu atprasīt no šiem darbiniekiem. Kā pamatoti norādīts kasācijas sūdzībā, nodokļa pārmaksas atgūšana ir personu tiesības, nevis pienākums, kā arī ir jārēķinās ar likumā noteikto termiņu šāda iesnieguma iesniegšanai (kas šobrīd jau ir beidzies). Turklāt jautājums par nodokļu pārmaksas atgūšanu pēc būtības ir publiski tiesisks, tādēļ principā nav risināms civiltiesiskas prasības ceļā, pieteicējai vēršoties pret saviem bijušajiem darbiniekiem. Tāpat grūti kā efektīvu tiesisko mehānismu iztēloties citu Valsts ieņēmumu dienesta piedāvāto risinājumu – ka pieteicēja varētu iegūt no visiem saviem bijušajiem darbiniekiem rakstveida piekrišanu atgūt pārmaksāto nodokli, lai pievienotu to savam iesniegumam.

[10] Ņemot vērā konkrētā gadījuma apstākļu kopumu, Latvijas Republikas Satversmes 105.pantā aizsargātās personu tiesības uz īpašumu, kā arī taisnīguma principu, ir atzīstamas pieteicējas tiesības pieprasīt pārmaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa atmaksu, pēc analoģijas piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 30.panta 3.punktu. Tādējādi situācija tiktu saprātīgi noregulēta, nolīdzinot pieteicējas zaudējumus, vienlaikus neierobežojot sabiedrības labklājības (valsts budžeta) intereses un citu privātpersonu tiesības vai tiesiskās intereses. Situācija būtu tieši tāda pati, ja pieteicēja jau no paša sākuma būtu rīkojusies pareizi, proti, no pieteicējas darbinieku atalgojuma būtu ieturēts nodoklis un tas būtu iemaksāts Norvēģijas budžetā, proti, Latvijas budžetā attiecīgie līdzekļi vispār nebūtu iemaksāti un pieteicējas darbinieku līdzekļi būtu samazinājušies par samaksātā nodokļa summu.

Līdz ar to nav saskatāms arī pamats Valsts ieņēmumu dienesta bažām par to, ka, atmaksājot nodokli pieteicējai, varētu tikt ierobežotas pieteicējas bijušo darbinieku tiesības vai tiesiskās intereses. Pieteicējas darbiniekiem jebkurā gadījumā bija nodokļa samaksas pienākums par Norvēģijā gūtajiem ienākumiem. No šo personu līdzekļiem nodoklis ieturēts vienu reizi (tiesa gan, nepareizi iemaksājot to Latvijas valsts budžetā). Turklāt jāatzīmē, ka šīm personām vairs nav arī tiesību pretendēt uz nodokļa atmaksu, ņemot vērā likumā noteikto termiņu, kādā atgūstams pārmaksātais nodoklis. Minētais gan neizslēdz, ka vispār ir iespējamas no konkrētā gadījuma apstākļu ziņā atšķirīgas situācijas, kad nodokļa pārmaksas atdošana darba devējam varētu skart arī trešo personu – darbinieku – intereses.

[11] Apgabaltiesa lietas apstākļus aplūkojusi tikai no tā aspekta, vai pieteicējai radušies zaudējumi tieši saistībā ar Latvijā iemaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli, taču vērā ir ņemams viss apstākļu kopums, kas liecina par to, ka pieteicēja cieš faktiskus zaudējumus saistībā ar iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu. Tas ļauj uz konkrēto gadījumu pēc analoģijas attiecināt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 30.panta 3.punktā paredzēto regulējumu. Tādēļ apgabaltiesas spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.

[12] Izskatot lietu no jauna, tiesai jāņem vērā tas, kādā apmērā pieteicējai faktiski radušies izdevumi saistībā ar nodokļa samaksu. Pastāvot nodokļu likmju atšķirībām Latvijā un Norvēģijā, summa, kas ieturēta no darbinieku līdzekļiem un samaksāta Latvijā, var būt lielāka nekā summa, ko pieteicēja samaksājusi Norvēģijā no saviem līdzekļiem. No taisnīguma viedokļa nebūtu akceptējama situācija, kad pieteicējai, atmaksājot visu Latvijas valsts budžetā iemaksāto nodokli, tiek atmaksāta lielāka summa, nekā tā, ko pieteicēja faktiski samaksājusi, sedzot nodokļu parādus par saviem darbiniekiem Norvēģijā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 30.novembra spriedumu un nosūtīt lietu Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.
Atmaksāt SIA „/Nosaukums/" drošības naudu 70 *euro*.
Spriedums nav pārsūdzams.

Senatore V. Kakste Senatore J. Briede Senatore D. Mita