Lietas Nr. A420524313
Lietas arhīva Nr. A42-02143-14/23

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 21.augustā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Rudīte Migla,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2013.gada 4.novembra lēmuma Nr.22.10/L-28363 atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītāja vietnieces 2013.gada 28.augusta lēmums Nr.8.63-2/15951.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļa veica /pers. A/ (turpmāk – pieteicējs) datu atbilstības pārbaudi par 2010. un 2011.gadu, kuras laikā, izvērtējot VID rīcībā esošās informācijas atbilstību nodokļu maksātāja gada ienākumu deklarācijās deklarētajiem datiem, ja šīs deklarācijas nodokļu administrācijai ir iesniegtas vai tās bija jāiesniedz, konstatēts, ka pieteicējs pārbaudāmajā periodā guvis ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk arī – IIN) apliekamos ienākumus, no kuriem nodoklis izmaksas vietā nav ieturēts.

Saskaņā ar VID Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītāja vietnieces 2013.gada 28.augusta lēmumu Nr.8.63-2/15951 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) pieteicējam nomaksai budžetā noteikts IIN Ls 4129,23 un nokavējuma nauda Ls 1344,56.

Pieteicējs Sākotnējo lēmumu apstrīdēja.

Ar VID 2013.gada 4.novembra lēmumu Nr.22.10/L-28363 (turpmāk – Lēmums) Sākotnējais lēmums atstāts negrozīts daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto IIN Ls 4129,23 un nokavējuma naudu Ls 1342,5.

[2] Administratīvajā rajona tiesā 2013.gada 5.decembrī saņemts pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Sākotnējais lēmums. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Jau 2008.gadā VID bija iespēja noteikt pienākumu Amerikas Savienoto Valstu (turpmāk – ASV) vēstniecībai Latvijā aprēķināt, deklarēt un ieturēt par darbiniekiem maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[2.2] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 4.punkts un Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.899) ir tulkojami sistēmiski un neatrauti no citām likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normām, kas nosaka darba devēja un darbinieka pienākumus.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 4.punkts un Noteikumu Nr.899 12.2.apakšpunts tikai paskaidro, ka noteikums par pienākumu maksāt nodokli gadījumos, ja to nav samaksājis darba devējs, attiecas arī uz ārvalstu diplomātisko un konsulāro pārstāvību Latvijas Republikā vietējo personālu.

[2.3] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 1.punkts, 17.panta pirmā daļa, 29.panta pirmā daļa, 31.^{2}panta pirmā daļa, 32.pants nosaka darba devēja pienākumu iesniegt deklarācijas un ieturēt nodokļu maksājumus no darba algas, kā arī paredz darba devēja pienākumu patstāvīgi atbildēt par nodokļa nesamaksāšanas un nedeklarēšanas sekām. Noteikumos Nr.899 nav neviena skaidrojuma, kas noteiktu, ka darba devējs – ārvalstu nodokļu maksātājs – būtu atbrīvots no minētajiem pienākumiem un atbildības.

[2.4] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta otrajā daļā fiziskajām personām kā nodokļu maksātājiem ir minēts pienākums

iesniegt darba devējam nodokļu grāmatiņu, savukārt reģistrēties VID kā nodokļu maksātājam ir nepieciešams tikai saimnieciskās darbības veicējam.

[2.5] ASV vēstniecība valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas par saviem darbiniekiem deklarē un maksā.

[2.6] Darbinieka atbildība par nodokļa samaksu atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^{3}$panta trešajai daļai iestājas tikai tad, ja darba devējs ir pārtraucis savu darbību Latvijā, ir likvidēts vai citādu iemeslu dēļ nav atrodams, un šo iemeslu dēļ nav iespējama neieturētā nodokļa iekasēšana no darba devēja un soda sankciju piemērošana darba devējam.

[2.7] Darba devēja bezdarbība un VID nepamatotā vilcināšanās ir tiesiskā strīda un neieturētā algas nodokļa pamatā. Tādējādi ir pamats, lai tiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 266.pantu noteiktu sprieduma izpildes termiņu atbilstoši atbildētāja ienākumiem – 5 gadus.

[2.8] Pieteicējam likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normās ietverto darba devēja pienākumu un VID bezdarbības rezultātā radās priekšstats, ka pieteicējam nav jāveic IIN deklarāciju iesniegšana, bet nodokļa deklarēšana, ieturēšana un samaksa ir darba devēja pienākums. Šādos apstākļos nokavējuma naudas aprēķināšana likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu sarežģītības un VID pasivitātes dēļ būtu nesamērīga.

[3] 2013. gada 27. novembrī Administratīvā rajona tiesā saņemts VID paskaidrojums par pieteikumu. Paskaidrojums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.panta 4.punktā ir paredzētas divas iespējas algas nodokļa aprēķinam un iemaksai valsts budžetā – darba devējs vai darba ņēmējs. Noteikumu Nr.899 12.2 apakšpunkts noteic, ka fiziskā persona pati aprēķina algas nodokli no saviem algota darba ienākumiem un iemaksā to budžetā, ja algas nodokli par tās ienākumiem nemaksā darba devējs un ja šī persona ir darba attiecībās ar ārvalstu diplomātisko un konsulāro pārstāvniecību Latvijas Republikā (attiecas uz šo pārstāvniecību vietējo personālu). Līdzīgs tiesiskais regulējums bija noteikts arī Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumos Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (spēkā no 2006.gada 30.septembra līdz 2010.gada 30.jūnijam).

[3.2] ASV vēstniecība nav reģistrējusies kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs un kā darba devējs neietur iedzīvotāju ienākuma nodokli no darbiniekiem izmaksātās algas. Arī nodokļu maksātājs nav pierādījis, ka pušu starpā būtu pastāvējusi vienošanās par nodokļa ieturēšanu izmaksas vietā, tādējādi VID pamatoti noteica, ka nodokļa samaksa konkrētajā gadījumā ir pieteicēja kā nodokļa maksātāja pienākums.

[3.3] Nav pamatots un ir noraidāms pieteicēja arguments, ka VID viņu nav informējis par pienākumu veikt nodokļa samaksu. Šāds pienākums izriet no normatīvajos aktos noteiktā. Turklāt deklarāciju iesniegšana un nodokļu samaksa atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 28.panta 1. un 2.punktam ir nodokļu maksātāja pienākums neatkarīgi no paziņojuma saņemšanas.

[3.4] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs. Tādējādi secināms, ka saskaņā ar tiesību normām nodokļu jomā pierādīšanas nastas pārnešana uz nodokļu maksātāju ir pieļaujama arī konkrētajā gadījumā un, ņemot vērā, ka pieteicējs lietā nav iesniedzis papildu pierādījumus, kas apstiprinātu ciešāku pieteicēja saikni ar ārvalsti taksācijas perioda ietvaros, pieteicējs uzskatāms par Latvijas rezidentu nodokļu vajadzībām un pieteicēja Latvijā gūtais ienākums ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta kārtībā.

[3.5] Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir atzinis, ka darba tiesiskajās attiecībās, kas nepārprotami ir privāttiesiskas attiecības, valsts pārvaldes iestāde drīkst iejaukties tikai tiktāl, ciktāl darbinieka tiesības skaidri izriet no tiesību normām *(sk. Augstākās tiesas 2012.gada 17.augusta lēmuma lietā Nr.SKA-790/2012 6.punktu).*

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.panta 4.punktā ir paredzētas divas iespējas algas nodokļa aprēķinam un iemaksai valsts budžetā, ja darba devējs ir ārvalsts nodokļu maksātājs, proti, to dara vai nu darba devējs, vai darba ņēmējs. Valsts iestāde un attiecīgi arī administratīvā tiesa nav kompetenta risināt šāda rakstura strīdu, jo likums „Par nodokļiem un nodevām" paredz, ka algas nodokli aprēķina un budžetā iemaksā viena no līgumslēdzējpusēm, atbilstoši tam, kā tās vienojušās.

[4] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma $112.^{1}$panta pirmo daļu lietas izskatīšana notiek rakstveida procesā bez tiesas sēdes.

Motīvu daļa

[5] Izvērtējot lietas materiālus kopsakarā ar tiesību normām, tiesa secina, ka pieteikums ir noraidāms.

[6] VID pieteicējam papildu nomaksai valsts budžetā aprēķinājis IIN Ls 4129,23 un nokavējuma naudu Ls 1342,5 par ienākumiem, kurus pieteicējs 2010. un 2011.gadā guvis kā nodarbinātā persona ārvalstu diplomātiskajā un konsulārajā pārstāvniecībā Latvijas Republikā – ASV vēstniecībā. Lietā nav strīda, ka pieteicējs šādi ir guvis ienākumus 2010.gadā Ls 9252,16 apmērā un 2011.gadā Ls 9810,2 apmērā. Lietā ir strīds par to, vai pienākums pieteicējam maksāt IIN noteikts pamatoti.

[7] IIN nomaksas pienākums ir paredzēts likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", kura 2.panta 1.punktā noteikts – IIN maksā fiziskās personas, kas atbilstoši likumam „Par nodokļiem un nodevām" ir iekšzemes nodokļu maksātāji un taksācijas periodā (kalendārajā gadā) ir guvuši ienākumus Latvijas Republikā un/vai ārvalstīs. Savukārt šī likuma 3.panta pirmajā daļā noteikts, ka ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu apjoms. Algas nodokļa objekts ir maksātāja mēneša apliekamie ienākumi.

Izskatāmajā gadījumā nav strīda, ka pieteicējs ienākumus ir guvis ārvalstīs, jo 2010. un 2011.gadā bija nodarbināts ASV vēstniecībā. Savukārt pats pieteicējs ir atzīstams par iekšzemes nodokļu maksātāju jeb rezidentu. No norādītā izriet, ka no viņa gūtais ienākums – darba alga – ir ar IIN apliekamais objekts.

Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmajā daļā vispārīgi noteikts, ka algas nodokli aprēķina un iemaksā valsts budžetā darba devējs. Vienlaikus šīs normas 4.punktā paredzēta atšķirīga situācija gadījumiem, kad maksātāju nodarbina ārvalstu nodokļu maksātājs. Šādā gadījumā algas nodokli aprēķina un budžetā iemaksā darba devējs vai pats maksātājs.

Šīs normas piemērošanas izskaidrojums ir dots Noteikumu Nr.899 12.2. punktā, kurā noteikts – fiziskā persona atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 4. un 5.punktam pati aprēķina algas nodokli no saviem algota darba ienākumiem un iemaksā to budžetā, ja algas nodokli par tās ienākumiem nemaksā darba devējs un ja šī persona ir darba attiecībās ar ārvalstu diplomātisko un konsulāro pārstāvniecību Latvijas Republikā (attiecas uz šo pārstāvniecību vietējo personālu).

Identisks tiesiskais regulējums bija noteikts arī Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (spēkā no 2006.gada 30.septembra līdz 2010.gada 30.jūnijam) 19.2.punktā.

Tiesas vērtējumā citētās normas skaidri un nepārprotami noteic: ja algas nodokli par personas ienākumiem nemaksā darba devējs – ārvalstu diplomātiskā un konsulārā pārstāvniecība –, tad pašai personai ir pienākums veikt IIN aprēķinu un nomaksu.

[8] VID Lēmuma pieņemšanas laikā ir noskaidrojis, ka ASV vēstniecība nav reģistrējusies kā nodokļu maksātājs, nav veikusi IIN aprēķināšanu un nomaksu par pieteicēju kā nodarbināto personu. Savukārt no pieteicēja pieteikumā un lūgumā ietvertā pamatojuma secināms, ka pieteicējs šo faktu neapstrīd un jau, vēlākais, 2009.gadā zināja par to, ka ASV vēstniecība kā darba devējs nav aprēķinājusi un nomaksājusi algas nodokli par viņu kā nodarbināto personu *(pieteikuma 2.lapas pirmā rindkopa – lietas 5.lapa*). Tiesas vērtējumā IIN nemaksāšanu vai nomaksu no darba devēja puses darba ņēmējs var konstatēt, saņemot mēneša atalgojumu un salīdzinot to ar paša noslēgtā nodarbinātības līguma vai vienošanās nosacījumiem – vai izmaksātā summa samazināta par IIN daļu vai nē. Tātad pieteicējs zināja, ka darba devējs nav veicis IIN ieturējumus no viņa algas. Savukārt no norādītā secināms, ka pieteicējs ilgstoši nav pildījis tam ar likumu noteikto pienākumu aprēķināt algas nodokli no saviem algota darba ienākumiem un iemaksāt to budžetā. Tiesa nekonstatē nekādus šķēršļus vai sarežģījumus, kas pieteicējam būtu lieguši izpildīt viņam likumā noteikto pienākumu. Tiesa arī norāda, ka nodokļu maksāšanas pienākums rodas, iestājoties tiesību normā – likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" – aprakstītajiem faktiskajiem apstākļiem un nekādi nav sasaistīts vai atkarīgs no tā, vai nodokļu administrācija atgādina vai neatgādina personai par tās pienākumu izpildi.

Ņemot vērā minēto, tiesa secina, ka VID pamatoti ir noteicis pieteicējam pienākumu nomaksāt budžetā IIN par 2010. un 2011.gadā gūtajiem ienākumiem. Tiesa arī nekonstatē matemātisku kļūdu IIN aprēķinā – ir ņemtas vērā gan valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, gan gada neapliekamais minimums, gan piemērota katram gadam atbilstošā IIN likme. Līdz ar to Lēmums šajā daļā atzīstams par tiesisku un pamatotu.

[9] Vērtējot jautājumu par aprēķinātās nokavējuma naudas tiesiskumu un pamatotību, jāņem vērā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$ panta pirmajā daļā noteiktais – ja maksātājs, pārkāpdams šā likuma prasības, nav aprēķinājis nodokli no visa apliekamā ienākuma, kas atbilstoši šim likumam ir apliekams ar nodokli, izņemot tos ienākumus, no kuriem nodoklis bija jāietur izmaksas vietā darba devējam vai citai personai, viņam jāsamaksā iztrūkstošā nodokļa summa, nokavējuma nauda un soda nauda atbilstoši likumā „Par nodokļiem un nodevām" noteiktajam apmēram.

Izskatāmajā lietā tiesa konstatēja, ka IIN nomaksa normatīvajos aktos nav noteikta kā darba devēja, bet gan pieteicēja kā darba ņēmēja pienākums. Līdz ar to VID bija jāaprēķina nokavējuma nauda un soda nauda. Tomēr, tā kā uzrēķins veikts datu atbilstības pārbaudes ietvaros, tad atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta $5.^1$daļas nosacījumiem soda nauda nav aprēķināta.

Pārbaudot nokavējuma naudas aprēķina pareizību, tiesa konstatē, ka VID ir ievērojis likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteikto – nodokļu administrācija aprēķina nokavējuma naudu no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05% par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri. Pareizi ir noteikts maksāšanas datums – 2011.gada 18.aprīlis un 2012.gada 18.jūnijs; secīgi pareizi noteikts nokavējuma dienu skaits.

Ņemot vērā tiesas secinājumu, ka Lēmums daļā par pieteicējam aprēķināto IIN ir tiesisks, tiesa atzīst Lēmumu par tiesisku arī daļā par aprēķināto IIN nokavējuma naudu Ls 1342,5 apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.–251.pantu, 289.–291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2013.gada 4.novembra lēmuma Nr.22.10/L-28363 atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītāja vietnieces 2013.gada 28.augusta lēmums Nr.8.63-2/15951.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese R.Migla