Lietas Nr. A420491913
Lietas arhīva Nr. A42-01898-14/5

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 26.jūnijā

Administratīvā rajona tiesa

šādā sastāvā: tiesnese Inga Juhņeviča,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 19.septembra lēmuma Nr.22.10/L-22985 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļa veica pieteicējam /pers. A/ (turpmāk - pieteicējs) datu atbilstības pārbaudi par 2010. un 2011.gadu. Datu atbilstības pārbaudes rezultātā ar Dienesta Nodokļu pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa Datu atbilstības pārbaužu daļas vadītāja vietnieces 2013.gada 22.jūlija lēmumu Nr.8.63-2/13477 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) pieteicējam veikts aprēķins par 2010. un 2011.gadā uz darba attiecību pamata ar Amerikas Savienoto Valstu vēstniecību gūtā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) apliekamā ienākuma aprēķins un iemaksai budžetā noteikts IIN 4969,19 lati (no tiem 2582,63 lati par 2010.gadu un 2386,56 lati par 2011.gadu) un nokavējuma nauda 1542,75 lati.

2013.gada 19.augustā pieteicējs Sākotnējo lēmumu apstrīdēja Dienesta ģenerāldirektorei.

Ar Dienesta ģenerāldirektores 2013.gada 19.septembra lēmumu Nr.22.10/L-22985 (turpmāk - Lēmums) Sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmumā norādīti šādi apsvērumi.

[1.1] Atbildību par nodokļa samaksu no ārvalstu diplomātisko un konsulāro pārstāvniecību Latvijas Republikā vietējā personāla gūtajiem algota darba ienākumiem, ja nodokli nemaksā darba devējs, likumdevējs ir noteicis pašiem maksātājiem. Atbilstoši Dienesta rīcība esošajai informācijai Amerikas Savienoto Valstu (turpmāk –ASV) vēstniecība nav reģistrējusies kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs un kā darba devējs neietur IIN no darbiniekiem izmaksātās algas. Arī pieteicējs nav pierādījis, ka pušu starpā būtu pastāvējusi vienošanās par nodokļa ieturēšanu izmaksas vietā. Tādējādi IIN nodokļa samaksa konkrētajā gadījumā ir pieteicēja kā nodokļa maksātāja pienākums.

[1.2] Pieteicējs vairākkārt ir informēts par nepieciešamību iesniegt gada ienākumu deklarācijas, jo Dienests 2008.gadā un 2013.gadā ir nosūtījis vēstules, kurās izskaidrojis un ar normatīvajiem aktiem pamatojis, kāpēc pieteicējam ir jāsniedz gada ienākumu deklarācijas par ASV vēstniecībā gūtajiem ienākumiem. Apstāklis, ka pieteicējs apšauba nodokļa samaksas pienākuma tiesiskumu, neatbrīvo viņu no tā izpildes.

Pamatojoties uz Oficiālo publikāciju un tiesiskās informācijas likuma 2.panta otro daļu noraidāms ir pieteicēja arguments, ka Dienests viņu neinformēja par to, ka 2010.gada 21.septembrī ir pieņemti Ministru kabineta noteikumi Nr.899 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.899), jo pieteicējam pašam bija pienākums sekot līdzi normatīvo aktu prasībām. Turklāt jau Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumos Nr.793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk - Noteikumi Nr.793) (redakcijā, kas bija spēkā no 2006.gada 30.septembra līdz 2010.gada 30.jūnijam) bija noteikts, ka fiziskās personas, kas ir darba attiecībās ar ārvalstu diplomātisko un konsulāro pārstāvniecību Latvijas Republikā, aprēķina un budžetā iemaksā algas nodokli, ja to nedara pats darba devējs.

[2] 2013.gada 18.oktobrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts /pers. A/ pieteikums par Lēmuma atcelšanu. 2013.gada 20.novembrī saņemti pieteikuma papildinājumi. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[2.1] Šajā gadījumā ir piemērojams likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 24.pants. Pieteicēja ienākumi faktiski ir gūti ASV, ar kurām Latvijas Republika ir 1998.gada 27.maijā noslēgusi Latvijas Republikas un Amerikas Savienoto Valstu Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem. Saskaņā ar šo tiesību aktu atlīdzība, kura

nav pensija un kuru fiziskajai personai maksā līgumslēdzēja valsts, tās politiski administratīvā vienība vai pašvaldība, vai kura tiek izmaksāta no šīs valsts, administratīvās vienības vai pašvaldības sabiedriskajiem administratīvajai vienībai vai pašvaldībai sniegtajiem atkarīgajiem individuālajiem pakalpojumiem, kas sniegti, izpildot valstiskas funkcijas, tiks aplikta ar nodokļiem tikai šajā valstī. Ja persona uzskata, ka vienas līgumslēdzējas valsts vai abu līgumslēdzēju valstu rīcība izraisa vai var izraisīt šīs personas aplikšanu ar nodokļiem, kas neatbilst šīs konvencijas noteikumiem, šī persona var neatkarīgi no šo valstu iekšējās likumdošanas aktu noteikumiem, kuri paredz novērst šādu aplikšanu ar nodokļiem, iesniegt savu jautājumu izskatīšanai jebkuras līgumslēdzējas valsts kompetentajām iestādēm. Jautājums jāiesniedz izskatīšanai triju gadu laikā no pirmā paziņojuma par rīcību, kas izraisījusi aplikšanu ar nodokļiem neatbilstoši šīs Konvencijas noteikumiem. Kompetentās iestādes pienākums ir censties atrisināt šo jautājumu, ja uzskata, ka sūdzība ir pamatota, un, ja pati nespēj panākt apmierinošu risinājumu, jāmēģina atrisināt jautājums, savstarpēji vienojoties ar otras līgumslēdzējas valsts kompetentajām iestādēm.

[2.2] Jau 2008.gadā pieteicējam un daudzie citiem ASV vēstniecības darbiniekiem Dienests lūdza iesniegt deklarāciju un nomaksāt IIN. Daži darbinieki iesniedza deklarāciju un nomaksāja nodokļus (t.sk., arī pieteicējs), bet lielākā daļa to neizdarīja, jo secināja, ka Latvijas Republikas likumdošanas aktos nav noregulēts jautājums, kā privātpersona varētu reģistrēties kā nodokļu maksātājs un pats maksāt par sevi nodokļus. No Dienesta puses nekādas darbības, lai piedzītu nodokļus no minētajiem darbiniekiem, nesekoja, tādējādi pārkāpjot vienlīdzības principu.

Dienestam jau 2008.gadā bija zināma situācija, ka Latvijas likumdošanas nepilnību dēļ par ASV vēstniecības darbiniekiem netiek maksāts IIN. Saskaņā ar spēkā esošajiem likumdošanas aktiem IIN maksāja darba devējs un likumdošanas akti neparedzēja kārtību, kādā privātpersona varētu reģistrēties kā nodokļu maksātājs un pats maksāt par sevi nodokļus. Līdz ar to pieteicējs ar 2008.gada 29.septembra iesniegumu 2008.gadā lūdza Dienestu vērsties pie ASV vēstniecības un sakārtot šo jautājumu. Ne 2009, ne 2010, ne 2011, ne 2012.gadā no Dienesta pieteicējs nesaņēma nekādas ziņas. Līdz ar to pieteicējs paļāvās, ka Dienests šo jautājumu kārtos ar pieteicēja darba devēju.

Ievērojot Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta trešajā un piektajā daļā nostiprinātos principus un Administratīvā procesa likuma 59.panta pirmo daļu, pieteicējs varēja paļauties, ka, ja viņš lūdza vērsties pie viņa darba devēja un Dienests pieteicējam neatsūtījāt vēstuli, tad Dienests šo jautājumu ir sakārtojis ar pieteicēja darba devēju. Līdz ar to pieteicējam varēja rasties aizsargājama tiesiskā paļāvība.

[2.3] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas, 17.panta pirmās daļas, 29.panta pirmās daļas 31.panta $31.^2$panta un 32.panta izriet darba devēja pienākums iesniegt deklarācijas un ieturēt nodokļu maksājumus no darba algas, kā arī atbildēt par nodokļu nesamaksāšanas un nedeklarēšanas sekām. Noteikumos Nr.899 nav neviena likuma normas skaidrojuma, kas noteiktu, ka darba devējs ārvalstu nodokļu maksātājs būtu atbrīvots no minētajās likuma normās noteiktajiem pienākumiem un atbildības. Darbinieka atbildība 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 citātu iemeslu dēļ nav atrodams.

ASV vēstniecība valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par saviem darbiniekiem deklarē un maksā un ir reģistrēta kā nodokļu maksātājs.

[2.4] Pietiecējs nebija informēts, ka stājušies spēkā Noteikumi Nr.899. Ja Dienests jau 2010.gadā būtu pieprasījis iesniegt deklarāciju, tad pieteicējam nebūtu uzkrājies tāds nodokļu parāds, kādu Dienests ir sarēķinājis šobrīd, kuru nomaksāt pieteicējam, kā fiziskai personai no darba algas nav iespējams.

Ja tiesa Lēmumu atzīst par tiesisku, pieteicējs lūdz tiesu sastādīt saprātīgu parāda atmaksas grafiku, jo ar Dienestu par tādu vienoties nav iespējams. Pieteicējs lūdz atbilstoši Administratīvā procesa likuma 266.pantam noteikt sprieduma izpildes termiņu atbilstoši pieteicēja ienākumiem. Pieteicēja ieskatā saprātīgs termiņš būtu 5 gadi.

[3] 2013.gada 27.novembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts Dienesta rakstveida paskaidrojums, kurā norādīts, ka pieteicējas pieteikums nav pamatots un ir noraidāms, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem apsvērumiem. Papildus Dienests norāda turpmāk minētos apsvērumus.

[3.1] Pieteicējs 2010. un 2011.gadā bija nodarbināts ārvalstu diplomātiskajā un konsulārajā pārstāvniecībā Latvijas Republikā – ASV vēstniecībā. Atbilstoši ASV vēstniecības Dienestam iesniegtajos darba devēja ziņojumos norādītajiem datiem no pieteicēja algotā darbā gūtajiem ienākumiem IIN izmaksas vietā nav ieturēts. Ņemot vērā, ka IIN no pieteicēja algotā darba gūtajiem ienākumiem 2010. un 2011.gadā netika samaksāts, nav pamatota pieteicēja atsauce uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 24.pantu un nav piemērojama 1998.gada 27.maijā noslēgtā Latvijas Republikas un ASV Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem, jo konkrētajā gadījumā lietā nepastāv strīds par nodokļu dubulto uzlikšanu.

[3.2] Ar Noteikumu Nr.899 spēkā stāšanos netika noteikta jaunā kārtībā, kādā fiziskā persona, 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. Gan minēto noteikumu 12.2.apakšpunkts, gan arī Noteikumi Nr.793 (redakcijā, kas bija spēkā no 2006.gada 30.septembra līdz 2010.gadā 30.jūnijam, piemērojami ar atpakaļejošo datumu, proti, ar 2006.gada 1.septembri) 19.2.apakšpunkts pašai fiziskajai personai noteica atbildību par nodokļa samaksu no ārvalstu diplomātisko un konsulāro pārstāvniecību Latvijas Republikā vietēja personāla gūtajiem algota darba ienākumiem, ja nodokli nemaksā darba devējs.

Likums „Par likumu un citu Saeimas, Valsts prezidenta un Ministru kabineta pieņemto aktu izsludināšanas, publicēšanas, spēkā stāšanās kārtību un spēkā esamību" (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2012.gada 30.jūnijam) 7.pants noteica, ka spēkā esošie likumi un Ministru kabineta noteikumi ir saistoši visā Latvijas teritorijā, un neviens nevar aizbildināties ar to nezināšanu. Likumu un Ministru kabineta noteikumu nezināšana neatbrīvo no atbildības.

Motīvu daļa

[4] Lietā izšķirams jautājums, vai Dienests pamatoti pieteicējam papildus nomaksai budžetā noteica iedzīvotāju ienākuma nodokli un nokavējuma naudu saistībā ar pieteicēja ASV vēstniecībā gūtajiem ienākumiem.

Tiesa konstatē, ka lietā nav strīda, ka pieteicējs 2010. un 2011.gadā bija nodarbināts ASV vēstniecībā un 2010.gadā guva ienākumus 11 377,13 latu apmērā, savukārt 2011.gadā – 11 332,87 latu apmērā.

Lietā ir strīds, vai pieteicējam ir pienākums aprēķināt un iemaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli par šiem gūtajiem ienākumiem jeb par to, vai pieteicējs konkrētajā gadījumā ir atzīstams par iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju.

[5] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmās daļas 1.punktu IIN ir nodoklis, ar ko apliek fiziskas personas gūtos ienākumus, un tas cita starpā sastāv no algas nodokļa, ko par darbinieka gūtajiem ienākumiem aprēķina un maksā darba devējs.

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji ir noteikti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.pantā. Saskaņā ar šā panta 1.punktu nodokli 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.

Iekšzemes nodokļu maksātāji jeb rezidenti atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 14.panta otrās daļas 1.punktam ir fiziskas personas, kuru deklarētā dzīvesvieta ir Latvijas Republikā.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta pirmajai daļai ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu apjoms. Algas nodokļa objekts ir maksātāja mēneša apliekamie ienākumi.

Savukārt saskaņā ar šā likuma 8.panta pirmo daļu maksātāja gada apliekamo ienākumu veido ienākumi, par kuriem ir jāmaksā algas nodoklis atbilstoši šā panta otrajai, ceturtajai un piektajai daļai, un pārējie šā panta trešajā daļā minētie ienākumi.

No minētajām normām izriet, ka Latvijas Republikas rezidentiem, kas kalendārajā gadā ir guvuši ienākumus Latvijas Republikā un/vai ārvalstīs, ir pienākums iemaksāt Latvijas valsts budžetā nodokli no gūtā ienākuma. Tādējādi, tā kā pieteicējs kā Latvijas Republikas rezidents ir guvis ienākumus no darba tiesiskajām attiecībām ar ASV vēstniecību, pieteicēja gūtie ienākumi (darba alga) ir atzīstami par iedzīvotāju ienākuma nodokļa objektu.

[6] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 1.punktā vispārīgi noteikts, ka algas nodokli aprēķina un iemaksā valsts budžetā darba devējs. Vienlaikus 4.panta pirmās daļas 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.apakšpunktā, kas noteic, ka 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). Tāds pats regulējums bija noteikts arī 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.

No minētajām tiesību normām izriet, ka vispārīgi algas nodokli budžetā iemaksā darba devējs. Taču gadījumos, kad darba devējs ir ārvalstu diplomātiskā un konsulārā pārstāvniecība Latvijas Republikā (ārvalstu nodokļu maksātājs), tad darba devējs ir tiesīgs izvēlēties, vai tas pats aprēķinās un iemaksās budžetā algas nodokli vai arī to nedarīs. Ja darba devējs – ārvalstu nodokļa maksātājs – izvēlas to nedarīt, tad algas nodoklis, kā pareizi atzinis Dienests, ir jāmaksā pašam ienākumu saņēmējam.

Pie šāda secinājuma var nonākt, interpretējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmo daļu sistēmiski. Proti, no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas kopumā ir redzams, ka likumdevējs ir gribējis noteikt darba devējiem, kas ir ārvalstu nodokļu maksātāji, atšķirīgu kārtību algas nodokļa samaksai. Ja likumdevējs nebūtu gribējis noteikt atšķirīgu kārtību, tad likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 4.punkts nemaz nebūtu nepieciešams, jo arī uz darba devēju, kas ir ārvalstu nodokļu maksātājs, attiektos šīs daļas pirmais punkts.

[7] Papildus tiesa norāda, ka saskaņā ar Noteikumu Nr.793 21.punktu šo noteikumu 19.punktā minētās fiziskās personas – rezidenti – reģistrējas Dienesta teritoriālajā iestādē pēc savas dzīvesvietas līdz tā mēneša beigām, kurš seko mēnesim, kurā fiziskā persona ir stājusies darba attiecībās ar likuma 4.panta pirmās daļas 4. un 5.punktā minēto darba devēju, un algas nodokli par kalendāra mēnesī saņemto atalgojumu samaksā likuma 17.panta 9.1 daļā noteiktajā termiņā.

Reģistrējoties par algas nodokļa maksātāju, fiziskā persona uzrāda ar darba devēju noslēgto darba līgumu. Ja fiziskā persona – rezidents – Dienesta teritoriālajā iestādē reģistrējusies mēnesī, kas seko mēnesim, kurā fiziskā persona ir stājusies darba attiecībās ar minēto darba devēju, tad, izdarot algas nodokļa maksājumu pirmo reizi, fiziskā persona nodokli samaksā par mēnesi, kurā tā ir stājusies darba attiecībās, un tam sekojošo mēnesi. Savukārt 23.punkts noteic, ka šo noteikumu 19.punktā minētās fiziskās personas – rezidenti, aprēķinot algas nodokli, kalendāra mēneša apliekamo ienākumu nosaka kā starpību starp algota darba ienākumiem saskaņā ar normatīvajiem aktiem par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis, un mēneša neapliekamā minimuma, nodokļa atvieglojumu un attiecīgajam mēnesim aprēķināto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu summu. Identiskas tiesību normas noteiktas Noteikumu Nr.899 12. un 15.punktā.

Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta $9.^1$ daļa noteic, ka šā likuma 4.panta pirmās daļas 4. un 5.punktā minētais algas nodokļa maksātājs – fiziskā persona– no kalendāra mēneša darba samaksas aprēķināto nodokli ieskaita budžetā ne vēlāk kā ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajā datumā. Paziņojumu par fiziskajai personai izmaksātajām summām minētā fiziskā persona – darbinieks iesniedz Valsts ieņēmumu dienestam līdz taksācijas gadam sekojošā gada 1.februārim, bet, ja darba attiecības ar šo darba devēju izbeigušās pirms gada beigām, – līdz darba attiecību izbeigšanās mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajam datumam.

No minētajām tiesību normām izriet, ka pieteicējam bija pienākums no kalendārā mēneša darba algas ASV vēstniecībā aprēķināt iedzīvotāju ienākuma nodokli un to ieskaitīt valsts budžetā likumā noteiktajā termiņā, kā arī iesniegt Dienestam attiecīgu paziņojumu.

Turklāt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta pirmās daļas 1., 2. un 3.punktā noteikts, ka nodokļu maksātāja vispārīgie pienākumi ir aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas, noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas un iesniegt nodokļu administrācijai šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās nodokļu un informatīvās deklarācijas. Tas nozīmē, ka par ārvalstu vēstniecībā gūto algotā darba ienākumu ārvalstu vēstniecības darbiniekam, kurš ir Latvijas rezidents, tātad arī pieteicējam, ir jāiesniedz gada ienākumu deklarācija un nodoklis jāaprēķina rezumējošā kārtībā, ņemot vērā gada laikā avansā samaksāto nodokli. Vienlaikus likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta otrās daļas 5.punktā fiziskajām personām kā nodokļu maksātājiem ir papildus noteikts pienākums reģistrēties kā nodokļu maksātājiem nodokļu administrācijā.

[8] Lietā nav strīda, ka ASV vēstniecība nav reģistrējusies Latvijas Republikā kā iedzīvotāju ienākuma nodokļu maksātājs, un nav veikusi iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu un nomaksu par pieteicēju kā nodarbināto personu.

Līdz ar to, ievērojot šī sprieduma 6. un 7.punktā minētas tiesību normas, tiesa atzīst, ka pieteicējam kā ASV vēstniecības darbiniekam bija pienākums pašam aprēķināt algas nodokli no saviem algota darba ienākumiem un iemaksāt nodokli budžetā, iesniedzot Dienestā iedzīvotāju ienākuma nodokļa gada deklarāciju. Tā kā pieteicējs 2010. un 2011.gada iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarāciju nebija iesniedzis, ASV vēstniecībā gūtos ienākumus nebija deklarējis un nodokli nebija aprēķinājis, par ko nav strīda, tad tiesas vērtējumā Dienests pamatoti aplika pieteicēja gūtos ienākumus ar iedzīvotāju ienākuma nodokli un pamatoti noteica, ka tieši pieteicējam bija pienākums deklarēt šos ienākumus un iemaksāt par tiem nodokli valsts budžetā.

Turklāt, ievērojot iepriekš norādītās tiesību normas un to interpretāciju, tiesa uzskata par nepamatotu pieteicēja viedokli, ka attiecībā uz pieteicēja gūtajiem ienākumiem būtu piemērojami likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 24.panta nosacījumi, kas regulē starpvalstu līgumu piemērošanas kārtību. Pieteicējs ir Latvijas Republikas rezidents, kas ienākumus ir guvis Latvijas Republikā, kā arī nav pierādījumu, ka par tiem pašiem ienākumiem ASV ir jau samaksāts ienākuma nodoklis. Līdz ar to attiecībā uz pieteicēju nav arī piemērojama 1998.gada 27.maijā noslēgtā Latvijas Republikas un ASV Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem, jo konkrētajā gadījumā lietā nav konstatējams, ka pieteicējam ir jāmaksā nodoklis dubultā.

[9] Lietā nav strīda, ka ASV vēstniecība ir reģistrēta VID nodokļu maksātāju reģistrā kā valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veicēja. Taču, tiesas ieskatā, šis apstāklis nenozīmē, ka uz izskatāmo lietu nav attiecināmas iepriekš minētās Noteikumu Nr.793 un Noteikumu Nr.899 normas, jo no tām neizriet, ka nodokļa maksāšanas pienākums mainās, ja ārvalstu diplomātiskās un konsulārās pārstāvniecības reģistrējas kā sociālās apdrošināšanas iemaksu veicējas. Noteikumu Nr.899 normas paredz konkrētu darba devēju, t.i., ārvalstu diplomātisko un konsulāro pārstāvniecību Latvijas Republikā, kam nav noteikts obligāts vispārīgais darba devēja pienākums, proti, aprēķināt un iemaksāt budžetā algas nodokli.

Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 21.pants paredz, ka darba devējs iemaksā speciālā budžeta kontā obligātās iemaksas par katru darba ņēmēju.

No iepriekš minētās tiesību normas neizriet nekādi izņēmumi no vispārējās obligāto iemaksu veikšanas kārtības. Līdz ar to ASV vēstniecība ir iemaksājusi valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par saviem darbiniekiem, jo šāds pienākums darba devējam (ikvienam) ir uzlikts ar likumu, bet šī pienākuma izpilde izskatāmajā lietā nav sasaistāma ar pienākumu veikt IIN ieturējumu un nomaksu.

[10] Tiesa pieteicēja apsvērumu, ka pieteicējam ir radusies aizsargājama tiesiskā paļāvība sakarā ar Dienesta rīcību laika periodā no 2008.gada, atzīst par nepamatotu.

Pietiecējs pieteikumā ir atzinis, ka jau 2008.gadā Dienests pieteicējam lūdza iesniegt deklarācijas un nomaksāt IIN, ko pieteicējs ir arī veicis. Lietā esošā pieteicēja sarakste ar Dienestu *(lietas 16.-24. un 59.-64.lapa)* apstiprina, ka Dienests ir skaidrojis pieteicējam par pienākumu iesniegt deklarāciju un veikt IIN samaksu. No minēta izriet, ka jau 2008.gadā Dienests ir norādījis, ka IIN ir jāmaksā pašiem darbiniekiem, ja vēstniecība kā ārvalstu nodokļu maksātājs to nav aprēķinājusi un maksājusi. Tātad jau 2008.gadā Dienests ir

paudis tādu pašu nostāju šajā jautājumā kā 2013.gadā. Līdz ar to Dienests ar savām līdzšinējām darbībām nevarēja pieteicējam radīt pārliecību, ka pieteicējam pašam nav jāiemaksā IIN budžetā. Tiesas ieskatā, ja Dienests iepriekš, veicot pieteicējam nodokļu kontroles pasākumus par IIN nomaksu, būtu atzinis, ka pieteicējs, neaprēķinot un budžetā neiemaksājot IIN, ir ievērojis normatīvo aktu prasības, pieteicējam varētu rasties paļāvība, ka pieteicējam IIN par darbā ASV vēstniecībā gūtajiem ienākumiem nav jāmaksā.

Tiesa uzskata, ka apstāklis, ka Dienests nav atkārtoti skaidrojis pieteicējam vai uzlicis pienākumu ASV vēstniecībai par darbiniekiem vai pašiem darbiniekiem iemaksāt budžetā IIN, nevarēja pieteicējam radīt paļāvību, ka IIN pieteicējam nav jāaprēķina un jāmaksā.

Tādējādi secināms, ka pieteicējs ilgstoši nav pildījis tam ar likumu noteikto pienākumu aprēķināt IIN no saviem algota darba ienākumiem un iemaksāt to budžetā. Tiesa nekonstatē nekāda veida šķēršļus vai sarežģījumus, kas pieteicējam būtu lieguši izpildīt viņam likumā noteikto pienākumu. Nodokļu maksāšanas pienākums rodas, iestājoties tiesību normā – likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", aprakstītajiem faktiskajiem apstākļiem, un nekādā veidā nav sasaistīts vai atkarīgs no tā, vai nodokļu administrācija atgādina vai neatgādina personai par tās pienākumu izpildi vai par normatīvo aktu izmaiņām. Kā pamatoti ir norādījis Dienests likuma „Par likumu un citu Saeimas, Valsts prezidenta un Ministru kabineta pieņemto aktu izsludināšanas, publicēšanas, spēkā stāšanās kārtību un spēkā esamību" *(kas bija spēkā līdz 2012.gada 1.jūlijam)* 7.pants noteica, ka spēkā esošie likumi un Ministru kabineta noteikumi ir saistoši visā Latvijas teritorijā, un neviens nevar aizbildināties ar to nezināšanu. Likumu un Ministru kabineta noteikumu nezināšana neatbrīvo no atbildības. Minētais princips ir ietverts arī patlaban spēkā esošā Oficiālo publikāciju un tiesiskās informācijas likuma 2.panta otrajā daļā.

[11] Rezumējot minēto, tiesa atzīst par pamatotu Dienesta secinājumu, ka pieteicējam ir pienākums aprēķināt un iemaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2010. un 2011.gadu no ASV vēstniecībā gūtajiem ienākumiem. Līdz ar to Dienests pamatoti pieteicējam papildus nomaksai budžetā noteica IIN 4969,19 latu (2582,63 lati par 2010.gadu un 2386,56 lati par 2011.gadu) apmērā.

[12] Pieteicējam ar pārsūdzēto Lēmumu papildus nomaksai budžetā noteikta arī nokavējuma nauda, kura pamatota ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda - no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{1}panta otrā daļa noteic, ka, ja maksātājs šā likuma 19.panta trešajā daļā noteiktajā termiņā neiemaksā budžetā rezumējošā kārtībā aprēķināto nodokli, viņam, sākot ar nākamo maksājuma termiņam sekojošo dienu, ir aprēķināma nokavējuma nauda atbilstoši šā likuma 31.panta trešās daļas noteikumiem. Šā likuma 31.panta trešā daļa noteic, ka par termiņā budžetā neiemaksāto nodokļa summu (pamatparāds) tiek aprēķināta nokavējuma nauda no laikā nesamaksātā pamatparāda 0,05 procentu apmērā par katru nokavēto nodokļa samaksas dienu.

Tā kā tiesa iepriekš atzina, ka pieteicējam bija pienākums iemaksāt budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2010. un 2011.gadā ASV vēstniecībā gūtajiem ienākumiem, un, tā kā pieteicējs nodokli budžetā nav iemaksājis, tad tiesa atzīst, ka pieteicējam ir aprēķināma nokavējuma nauda no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu.

Tiesa, pārbaudot nokavējuma naudas aprēķinu, nekonstatē Dienesta pieļautus pārkāpumus šajā sakarā, proti, tā aprēķināta par pareizu laika periodu un pareizā apmērā. Līdz ar to tiesa atzīst par tiesisku Lēmumu arī daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto nokavējuma naudu 1542,75 latu apmērā.

[13] Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks un tā atcelšanai nav pamata. Secīgi tiesa pieteikumu atzīst par nepamatotu un noraidāmu.

[14] Pieteicējs izteicis lūgumu tiesai saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 266.pantu noteikt sprieduma izpildes termiņu, ja pieteikums tiek noraidīts, jo pieteicējam noteiktais pienākums veikt nodokļu nomaksu rada finansiālas grūtības.

Administratīvā procesa likuma 266.panta pirmā daļa, kas noteic, ka tiesa, kas taisījusi spriedumu lietā, pēc administratīvā procesa dalībnieka lūguma, ievērojot konkrētos apstākļus, var sadalīt sprieduma izpildi termiņos, kā arī grozīt sprieduma izpildes veidu un kārtību.

Tiesas ieskatā iepriekš minētā tiesību norma piemērojama gadījumos, kad spriedums kļūst izpildāms, proti, ir stājies spēkā (Administratīvā procesa likuma 264.pants), un ja spriedums noteic noteiktu izpildes veidu, kārtību vai termiņus, proti, ja sprieduma izpilde prasa no iestādes veikt kādas aktīvas darbības noteiktā termiņā.

Izskatāmajā lietā tiesas spriedums nav stājies spēkā un tas iestādei neuzliek par pienākumu veikt izpildu darbības noteiktos termiņos. Pieteicējam pienākumu veikt attiecīgos maksājumus valsts budžetā noteic Lēmums, par kura atcelšanu tiesa pieteicēja pieteikumu noraida. Ievērojot minēto, pieteicēja lūgums nav pamatots.

Pieteicējam ir iespēja saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 41.pantu vērsties Dienestā un iniciēt Dienesta un nodokļu maksātāja vienošanās līguma noslēgšanu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 19.septembra lēmuma Nr.22.10/L-22985 atcelšanu.

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

Tiesnese I.Juhņeviča