Lietas Nr. A420197915
Lietas arhīva Nr. A42-01979-15/21

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2015.gada 16.jūlijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese I.Petrovska,

lietā ar pieteicēju /pers. A/ un atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicināto iestādi Valsts ieņēmumu dienestu,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 15.augusta lēmuma Nr.22.10/L-20564 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicēja /pers. A/ 2013.gada ienākumu deklarācijas datu atbilstības pārbaudi. Pārbaudē konstatēts, ka pieteicējs nav deklarējis taksācijas periodā uz darba tiesisko attiecību pamata ar ārvalsts diplomātisko un konsulāro pārstāvniecību Latvijā Republikā – Amerikas Savienoto Valstu (turpmāk – ASV) vēstniecību gūtos ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) apliekamos ienākumus, no kuriem nodoklis bija jāaprēķina un jāsamaksā pašam pieteicējam.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Iedzīvotāju ienākuma nodokļa datu atbilstības pārbaužu daļas vadītājas 2015.gada 3.janvāra sākotnējo lēmumu Nr.8.63-4/1313 pieteicējam iemaksai budžetā noteikti 4541,41 *euro*, t.sk., IIN 4080,33 *euro* un nokavējuma nauda 461,08 *euro*.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram, kas ar 2015.gada 27.marta lēmumu Nr.22.10/L-14504 sākotnējo lēmumu atstāja negrozītu. Lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[1.1] Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 1. un 4.punktu, ja maksātāju nodarbina darba devējs - ārvalstu nodokļu maksātājs, algas nodokli - darba devējs vai pats maksātājs.

Minētā likuma normu piemērošanas precizējošo Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 "Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.899) 12.2.apakšpunktā noteikts, ja 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 konkrētā fiziskā persona ir darba attiecībās ar ārvalstu diplomātisko un konsulāro pārstāvniecību Latvijas Republikā (attiecas uz šo pārstāvniecību vietējo personālu).

[1.2] Apstāklim, ka ASV vēstniecība Latvijas Republikā ir reģistrēta kā nodokļu maksātāja un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veicēja, izskatāmajā gadījumā nav nozīmes, jo likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" neuzliek tai pienākumu aprēķināt un iemaksāt budžetā IIN no darba ņēmēja gūtajiem ienākumiem.

[2] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicējs 2015.gada 23.aprīlī vērsās ar pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] ASV vēstniecība ir reģistrēta kā Latvijas Republikas iekšzemes nodokļu maksātāja, tāpēc tai ir pienākums maksāt Latvijas Republikā noteiktos nodokļus. Līdz ar to ir piemērojams likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 1.punkts, nevis šā likuma 4.panta pirmās daļas 4.punkts un Noteikumu Nr.899 12.2.apakšpunkts.

[2.2] Iekšzemes nodokļu maksātājam nav iespējams reģistrēties kā atsevišķa nodokļa maksātājam (izņemot pievienotās vērtības nodokli), jo to neparedz neviens normatīvais akts un tas ir pretrunā ar VID viedokli, kurā pausts, ka, lai gan ASV vēstniecība Latvijā ir reģistrēta nodokļu maksātāju reģistrā, tas nerada minētajam tiesību subjektam pienākumu maksāt IIN. Gluži pretēji, reģistrēšana nodokļu maksātāju reģistrā rada tiesību subjektam pienākumu maksāt IIN, ja tas nodarbina darbiniekus saskaņā ar likuma "Par ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 1.punktu.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2015.gada 14.maijā saņemtajā rakstveida paskaidrojumā VID pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem.

[3.1] Paskaidrojumā norādīts, ka ASV vēstniecība nav uzskatāma kā patstāvīga iestāde un patstāvīgs nodokļu maksātājs Latvijas Republikā, jo tā ir ārvalstu diplomātiskā un konsulārā iestāde, kas Latvijas Republikā ir reģistrējusies kā valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veicēja, līdz ar to ir piemērojamas tiesību normas (Noteikumu Nr.899 12.2. apakšpunkts), kas tieši regulē tiesiskās attiecības ar ārvalstu diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām Latvijas Republikā.

[3.2] ASV vēstniecība nav reģistrējusies kā IIN maksātāja un tā neietur IIN no darbiniekiem izmaksājamās algas, kā arī pieteicējs nav pierādījis, ka pušu starpā ir vienošanās par nodokļa ieturēšanu izmaksas vietā.

[3.3] VID, atsaucoties uz Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015.gada 23.janvāra lēmumu SKA-463/2015, norāda, ka apstāklis, ka tiesību subjekts ir reģistrēts nodokļu maksātāju reģistrā, pats par sevi nerada tam pienākumu maksāt noteiktu nodokli. Katra konkrētā nodokļa maksātājus un maksāšanas kārtību nosaka konkrētā nodokļa likums. Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma" nodokli 4.panta pirmās daļas 4.punkts un tā piemērošanu precizējošie Ministru kabineta noteikumi nepārprotami noteic, ka algas nodokli tādos faktiskajos apstākļos, kādi izpildās pieteicēja

gadījumā, aprēķina un budžetā iemaksā pats maksātājs, konkrētajā gadījumā – pieteicējs.

[4] Administratīvā procesa likuma 112.[1]panta pirmā daļa noteic, ka administratīvās lietas izskatīšana notiek rakstveida procesā bez tiesas sēdes, ja likumā nav noteikts citādi.

Pārbaudījusi lietas materiālus, tiesa konstatē, ka pieteicēja pārstāvis norādījis, ka vēlas, lai lieta tiktu izskatīta rakstveida procesā, kā arī tiesa nekonstatē šķēršļus lietas izskatīšanai rakstveida procesā. Tādējādi tiesa lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, rakstveida procesā izvērtējot procesa dalībnieku lietā sniegtos rakstveida paskaidrojumus kopsakarā ar lietas materiāliem un lietā esošajiem pierādījumiem, secina, ka pieteikums ir noraidāms turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[6] Tiesa konstatē, ka lietā ir strīds par to, vai pieteicējam ir pienākums pašam nomaksāt valsts budžetā IIN par algotā darbā – ASV vēstniecībā Latvijas Republikā – gūtajiem ienākumiem.

[7] Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.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 ārvalstīs.

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 14.panta otrās daļas 1.punkts noteic, ka iekšzemes nodokļu maksātāji jeb rezidenti 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 tiesību normām izriet, ka Latvijas Republikas rezidentiem, kas kalendārajā gadā ir guvuši ienākumus Latvijas Republikā un ārvalstīs, ir pienākums iemaksāt Latvijas valsts budžetā nodokli no gūtā ienākuma. Tā kā pieteicējs kā Latvijas Republikas rezidents ir guvis ienākumus no darba tiesiskajām attiecībām ASV vēstniecībā, pieteicēja gūtie ienākumi (darba alga) ir atzīstami par IIN objektu.

[8] Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 4.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka algas nodokli aprēķina un iemaksā valsts budžetā darba devējs. Vienlaikus minētā panta pirmās daļas 4.punktā paredzēts atšķirīgs regulējums, ja maksātāju nodarbina ārvalstu nodokļu maksātājs. Šajā gadījumā algas nodokli aprēķina un budžetā iemaksā darba devējs vai pats maksātājs.

Noteikumu Nr.899 12.2.apakšpunkts noteic, ka fiziskā persona atbilstoši likuma 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). Identiska satura norma bija iekļauta arī Ministru kabineta 2006.gada 26.septembra noteikumu Nr.793 "Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 19.2.apakšpunktā.

No minētajām tiesību normām secināms, ja personas darba devējs ir ārvalstu nodokļu maksātājs, tas var ieturēt algas nodokli un maksāt (pārskaitīt budžetā) vispārējā kārtībā saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta pirmo daļu vai arī izvēlēties to neieturēt. Šādā gadījumā nodokļa samaksas pienākums gulstas uz ienākumu saņēmēju, kuram šajā gadījumā jāiesniedz gada ienākumu deklarācija un nodoklis jāaprēķina rezumējošā kārtībā (sk. Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 28.novembra lēmuma lietā Nr.A420238514 10.5.apakšpunktu, 2014.gada 31.marta lēmuma lietā Nr.A420513213 10.1.apakšpunktu, 2014.gada 17.februāra lēmuma lietā Nr.A420496613 9.punktu).

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 (sk. Administratīvās apgabaltiesas 2014.gada 3.februāra lēmuma lietā Nr.A420497813 9.1.apakšpunktu).

No lietas materiāliem izriet, ka ASV vēstniecība maksāja un deklarēja valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par saviem darbiniekiem, bet ASV vēstniecība nav reģistrējusies Latvijas Republikā kā IIN maksātāja un nav veikusi IIN aprēķināšanu un nomaksu par pieteicēju kā nodarbināto personu.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka pieteicējam - ASV vēstniecības darbiniekam - bija pienākums pašam aprēķināt algas nodokli no saviem algotā darbā gūtajiem ienākumiem 2013.gadā un iemaksāt nodokli budžetā.

[9] Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 2. un 3.punkts noteic, ka nodokļu maksātāja pienākums ir noteiktā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus, savlaicīgi iesniegt konkrēto nodokļu likumos paredzētās deklarācijas, pārskatus vai nodokļu aprēķinus rakstveidā vai elektroniskā veidā.

Savukārt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta piektā daļa noteic, ka fiziskā persona, kura guva citus ar nodokli apliekamus ienākumus, no kuriem izmaksas vietā nav ieturēts nodoklis, IIN gada ienākumu deklarāciju par attiecīgo taksācijas gadu ar tai pievienotajiem dokumentiem iesniedz VID ne vēlāk kā taksācijas gadam sekojošajā gadā no 1.marta līdz 1.jūnijam.

Ņemot vērā, ka pieteicējs neprecizēja VID paziņojumā norādītās neprecizitātes, tiesa atzīst, ka VID pamatoti pieteicējam par labu budžetam piedzina starpību starp pieteicēja deklarēto un datu atbilstības pārbaudes rezultātā precizēto IIN summu.

Tiesa konstatē, ka pieteicējs 2013.gadā bija darba ņēmējs ASV vēstniecībā. ASV vēstniecības iesniegtajos pārskatos "Ziņojums par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām (turpmāk - VSAOI) no darba ņēmēju darba ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī" pieteicējam 2013.gadā aprēķināta darba ienākumu summa 14032,15 lati un darba ņēmēja VSAOI summa 1543,54 lati (14032,15 lati x 11%).

Tādējādi secināms, ka pieteicējs 2013.gadā ir guvis ar nodokli apliekamus ienākumus, no kuriem nodoklis nav ieturēts izmaksas vietā. Proti, pieteicēja ienākumi no darba tiesiskajām attiecībām ASV vēstniecībā 2013.gadā bija 14032,15 lati (19965,95 *euro*).

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" pārejas noteikumu 90.punktu, nodokļa likme 2013.gadā ir 24% un to piemēro, aprēķinot IIN par 2013.taksācijas gadu.

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.panta 1.daļas 1.punktu, pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli no gada apliekamo

ienākumu apjoma tiek atskaitīti šādi maksātāja izdevumi: nomaksātā sociālā nodokļa summa un valsts sociālās apdrošināšanas maksājumi (2013.gadā - 11% likme) vai pēc būtības līdzīgi citu Eiropas Savienības dalībvalstu vai Eiropas Ekonomikas zonas valstu normatīvajos aktos noteiktie maksājumi.

Pamatojoties uz likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta pirmo daļu, nodokļa aprēķināšanu un iemaksāšanu budžetā rezumējošā kārtībā veic maksātājs.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12.panta pirmā daļa noteic, ka maksātāja gada apliekamajā ienākumā netiek ietverta summa vienas personas gada neapliekamā minimuma apmērā, ja šajā pantā nav noteikts citādi. Gada neapliekamais minimums ir visu gada mēnešu neapliekamo minimumu summa. Mēneša neapliekamā minimuma apmēru taksācijas gadam nosaka Ministru kabinets.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2010.gada 30.novembra noteikumiem Nr.1097 "Noteikumi par mēneša neapliekamā minimuma un nodokļa atvieglojuma apmēru iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai" (redakcija spēkā līdz 2013.gada 30.jūnijam) un 2012.gada 6.novembra noteikumiem Nr.744 "Noteikumi par mēneša neapliekamā minimuma un nodokļa atvieglojuma apmēru iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai" (spēkā no 2013.gada 1.jūlija līdz 2013.gada 31.decembrim) gada neapliekamais minimums 2013.gadā ir 540,00 lati.

Ievērojot minētajās tiesību normās noteikto, tiesa atzīst, ka VID pamatoti nomaksai budžetā pieteicējam aprēķināja IIN 4080,33 *euro* apmērā.

[10] 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.

Tā kā pieteicējam bija pienākums iemaksāt budžetā IIN par 2013.gadā ASV vēstniecībā gūtajiem ienākumiem un pieteicējs nodokli budžetā nav iemaksājis, tad tiesa atzīst, ka VID pamatoti pieteicējam saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu aprēķināja nokavējuma naudu.

Tiesa, pārbaudot nokavējuma naudas aprēķinu, nekonstatē pieļautus pārkāpumus. Tiesa atzīst, ka nokavējuma nauda pamatoti aprēķināta par 226 dienu periodu no 2014.gada 18.jūnija, kad beidzās deklarētās nodokļu summas maksāšanas termiņš, līdz 2015.gada 30.janvārim, kad tika pieņemts sākotnējais lēmums, un pareizā apmērā - 461,08 *euro*.

[11] Vienlaikus tiesa norāda, ka nepamatots ir pieteicēja arguments, ka ASV vēstniecībai ir pienākums maksāt Latvijas Republikā noteiktos nodokļus, jo tā ir reģistrēta kā Latvijas Republikas iekšzemes nodokļu maksātāja.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments līdzīgā lietā atzinis, ka apstāklis, ka tiesību subjekts ir reģistrēts nodokļu maksātāju reģistrā, pats par sevi nerada tam pienākumu maksāt noteiktu nodokli. Katra konkrētā nodokļa maksātājus un maksāšanas kārtību nosaka konkrētā nodokļa likums. Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma" nodokli 4.panta pirmās daļas 4.punkts un tā piemērošanu precizējošie Ministru kabineta noteikumi nepārprotami noteic, ka algas nodokli tādos faktiskajos apstākļos, kādi izpildās pieteicēja gadījumā, aprēķina un budžetā iemaksā pats maksātājs, konkrētajā gadījumā – pieteicējs.

Tāpat minētajā likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normā noteikto un minētajos Ministru kabineta noteikumos paskaidroto algas nodokļa maksāšanas kārtību neietekmē Latvijas Republikas un Amerikas Savienoto Valstu konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem. Atbilstoši minētās konvencijas 1.panta 4.punktam tā neattiecas uz gadījumiem, kuros līgumslēdzēja valsts apliek ar nodokļiem savus rezidentus attiecībā uz ienākumiem, kurus tie guvuši rezidences valstī. Konkrētajā gadījumā nav runa ne par dubultu aplikšanu ar nodokļiem abās līgumslēdzējās valstīs, ne izvairīšanos no nodokļiem abās līgumslēdzējās valstīs, bet par Latvijas rezidenta Latvijā gūtu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem Latvijā. Tas ir Latvijas iekšējs jautājums, uz kuru minētā konvencija neattiecas (sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015.gada 23.janvāra lēmuma lietā SKA-0463/15 6.punktu).

[12] Ņemot vērā iepriekš konstatēto, tiesa atzīst Lēmumu par tiesisku un pamatotu, bet pieteicēja pieteikums līdz ar to ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 27.marta lēmuma Nr.22.10/L-14504 atcelšanu.

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

Tiesnese I.Petrovska