Lietas arhīva Nr. A42-00557-21/6
ECLI:LV:ADRJRIT:2021:0713.A420215920.2.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2021.gada 13.jūlijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese E.Apīne,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu /pers. A/ (*/pers. A/*) pieteikumā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa 65 385,69 EUR atmaksu un nemantiskā kaitējuma atlīdzinājumu 7 000 EUR apmērā.

Aprakstošā daļa

[1] Izskatot Nīderlandes Karalistes rezidentes pieteicējas /pers. A/ 2019.gada 28.marta rezidenta apliecību-iesniegumu nodokļu atmaksāšanai, ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Nodokļu pārvaldes Nerezidentu nodokļu un citu nodokļu datu ticamības novērtējuma daļas vadītāja vietnieces 2019.gada 23.augusta lēmumu Nr.30.1-8.58/289249 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) (*lietas 1.sējuma 31.lapa*) pārsūdzētajā daļā nolemts neatmaksāt pieprasīto iedzīvotāju ienākuma nodokli 65 385,69 EUR.

Ar VID ģenerāldirektora 2020.gada 3.jūnija lēmumu Nr.31.1-8.2/NP/87519 (turpmāk – Lēmums) (*lietas 1.sējums 21.lapa*) Sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Pieteikumā tiesai pieteicēja Lēmumam nepiekrīt, norādot, ka ir Nīderlandes Karalistes nodokļu rezidents un saskaņā ar 2017.gada 1.jūnijā noslēgto darba līgumu Nr.DL-016/2017/05 (turpmāk – Darba līgums) ar Latvijas Republikā reģistrēto sabiedrību AS „4finance" (turpmāk – Sabiedrība) laika periodā no 2017.gada 1.jūnija līdz 2018.gada 31.decembrim (turpmāk – Nodarbinātības periods) guva algota darba ienākumus no Sabiedrības par grupas darbības atbilstības vadītāja pienākumu izpildi, Nodarbinātības periodā algotu darbu Sabiedrības labā veicot gan Latvijā, gan ārpus tās.

Starp Latvijas Republiku un Nīderlandes Karalisti noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu, kura apstiprināta Saeimā 1994.gada 15.decembrī ar likumu „Par Latvijas Republikas un Nīderlandes Karalistes konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu", kas stājās spēkā 1994.gada 28.decembrī (turpmāk – Nodokļu konvencija). Starpvalstu nodokļu konvencijas ir pieņemtas, pamatojoties uz Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (turpmāk – Sadarbības organizācija) Paraugkonvenciju par ienākuma un kapitāla nodokļiem par dubultās nodokļu aplikšanas un nesamaksāšanas novēršanu (turpmāk – Paraugkonvencija). Tādējādi nodokļu konvenciju interpretācijai kā pamatavots tiek izmantoti Sadarbības organizācijas Paraugkonvencijas komentāri. Atbilstoši Sadarbības organizācijas 2017.gada Paraugkonvencijas 15.panta pirmās daļas komentāru 1.punktam algotā darba ienākums ir apliekams ar nodokli tajā valstī, kurā darbs ir faktiski veikts. Komentāros ir uzsvērts, ka ir uzskatāms, ka darbs ir veikts vietā, kur darbinieks ir faktiski atradies, veicot pienākumus, par kuriem algotā darba ienākums ir izmaksāts. Līdz ar to Latvijas Republikas nodokļu nerezidenta algota darba ienākums ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN) Latvijas Republikā atbilstoši nostrādātajām darba dienām Latvijas Republikā. Algota darba ienākumi par fiziski veikto darbu ārpus Latvijas Republikas ir atbrīvojami no nodokļu uzlikšanas Latvijas Republikā.

Darba līguma 1.4.punktā puses vienojās, ka pieteicēja darba līgumā minētos pienākumus veiks darba devēja birojā Rīgā, tomēr nepieciešamības gadījumā pēc darba devēja ieskatiem, darbinieks var tikt nodarbināts arī citā(s) darba vietā(s). Savukārt, saskaņā ar Darba līguma 9.punktu pieteicējai ir tiesības organizēt darbu patstāvīgi, ar ko ir aptverta arī brīvība izvēlēties darba izpildījuma vietu konkrētajā periodā. Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja Nodarbinātības periodā ir uzturējusies ārpus Latvijas Republikas 2017.gadā 47 darba dienas un 2018.gadā 83 darba dienas, par kurām VID noraidīja IIN atmaksu. Par šo laiku VID tika iesniegtas lidojumu biļetes un Lēmumā iestāde piekrīt, ka saskaņā ar iesniegtajiem pierādījumiem pieteicēja šajās darba dienās nav bijusi Latvijas Republikā.

Lietā ir strīds par to, vai šajā laikā pieteicēja tiešām veica darbu Sabiedrības labā un par iesniegto pierādījumu pietiekamību, tomēr laika darba samaksas būtība nav savienojama ar īpašu pienākumu fiksēt veicamo darbu. Darba devējs izmaksā darbiniekam atlīdzību par nostrādāto laiku. Darba likums nenosaka ne darba devējam, ne darbiniekam pienākumu reģistrēt, kādus konkrēti darba pienākumus katru dienu veic uzņēmuma darbinieki, līdz ar to Sabiedrība neveica šādu detalizētu uzskaiti. Darba pienākumu veikšanai pieteicējai nebija nepieciešamības visu laiku atrasties uzņēmuma birojā. Mūsdienās, attīstoties informācijas tehnoloģijām, darba veikšana ir iespējama jebkurā pasaules vietā, īpaši konkrētajā amatā. Pieteicēja veica darba pienākumus attālināti, izmantojot datoru un nepieciešamības gadījumā citus saziņas līdzekļus. Attālināti ir veikti darbi, kas saistīti ar korporatīvo funkciju uzraudzību, kas bija saistīti ar grupas atbilstības nodrošināšanas programmas īstenošanu vienādi visā uzņēmumā. Galvenokārt tas sevī ietver dokumentu rakstīšanu, piemēram, politikas, procedūras vai mācību materiālus, virtuālās tikšanās ar kolēģiem, kā arī zvanu veikšana un komunicēšana, izmantojot elektronisko pastu.

Pieteikumā minētie pieteicējas un Sabiedrības VID iesniegtie dokumenti pierāda pieteicējas darbu ārpus Latvijas attiecīgajās 47 darba dienās 2017.gadā un 83 darba dienās 2018.gadā, kā arī to, ka pieteicēja ir strādājusi ārvalstīs Latvijas darba devēja labā. Darba laika uzskaites tabeles apliecina, ka pieteicējai ir noteikts normālais darba laiks un, ka pieteicēja pildīja grupas darbības atbilstības vadītāja pienākumus Sabiedrības labā pilnu darba laiku 8 stundas katru darba dienu (izņemot atvaļinājuma dienas un saīsinātās darba dienas). Turklāt VID tika iesniegta dokumentāli apliecināta

darba devēja informācija, cik darba dienas pieteicēja veica ārpus Latvijas Republikas attālināto darbu Sabiedrības labā 2017. un 2018. gadā.

Aviobiļetes, ar kuru rezervāciju un iegādi nodarbojās Sabiedrības atbildīgās personas pierāda, pamato, ka periodā no 2017.gada 1.jūnija līdz 31.decembrim pieteicēja nostrādāja 64 darba dienas Sabiedrības labā, no kurām 17 darba dienas tika pavadītas komandējumā un 47 darba dienas tika nostrādātās attālināti ārpus Latvijas. Savukārt 2018.gadā 140 darba dienas, no kurām 57 darba dienas tika pavadītas komandējumā un 83 darba dienas tika nostrādātās ārpus Latvijas.

VID pieeja ir nekonsekventa. VID piekrīt, ka norādītajās dienās pieteicēja atradās ārpus Latvijas Republikas robežām. VID apšauba faktu, ka pienākumi ir veikti Sabiedrības labā, bet neapšauba par šo laiku no Sabiedrības izmaksāto atlīdzību, par ko Latvijā ir ieturēts IIN. Nedz darba laika tabeles, nedz darba laika aprēķina pareizība netika apšaubīta no VID puses. Attiecīgi, darba laikā, par kuru lietā ir strīds, pieteicēja saņēma darba atlīdzību Latvijā, kas netiek apšaubīts no VID puses, kā arī atradās ārpus Latvijas. Vērtējot abus faktus kopsakarā, var skaidri nonākt pie loģiska secinājuma, kas atbilst faktiskai situācijai, proti, ka apstrīdētajās darba dienās pieteicēja veica darbu Sabiedrības labā, atdodoties ārvalstīs.

Lēmumā nepamatoti norādīts, ka pieteicēja nav paskaidrojusi un sniegusi pierādījumus par to, kā notiek dokumentu parakstīšana uzņēmumā un iespējām parakstīt dokumentus ar drošu elektronisko parakstu, jo VID nepieprasīja šādu informāciju. Sabiedrības informāciju tehnoloģiju sistēmas piešķir attālināto pieeju Sabiedrības datubāzēm. Ievērojot, ka Sabiedrība ir starptautisks uzņēmums, kas jau sen un plaši izmanto mūsdienu tehnoloģijas gan klientu apkalpošanai, gan iekšējiem mērķiem, attālināts darbs ir uzņēmuma darbinieku un klienta apkalpošanas standartu ikdiena. Pieteicējai bija piekļuve visām sistēmām un datu bāzēm ar dokumentiem, kas ir pieteicējas kompetencē. Ar oficiālu parakstu bija nepieciešama vien dažu dokumentu parakstīšana un 2017. un 2018.gadā tas tika veikts pašrocīgi tajās dienās, kad pieteicēja strādāja birojā. Ievērojot pieteicējas darba specifiku, oficiāli parakstāmais dokumentu daudzums nebija liels.

Lēmumā nepamatoti norādīts, ka lietā nav iesniegta informācija, vai Sabiedrība ir kompensējusi pieteicējas ārvalstīs radušos attālinātā darba izdevumus, jo VID nepieprasīja šādu informāciju. Pieteicēja nav pieprasījusi darba devējam kompensēt izdevumus par darbu attālināti no mājām, līdz ar to šāda izdevumu kompensācija nav bijusi. Šādai informācijai nav nozīmes lietā, jo tā nepierāda, ka pieteicēja nebūtu attiecīgajās darba dienās strādājusi, jo nav pieprasījusi izdevumu kompensāciju par attālinātu darbu, īpaši ņemot vērā, ka Latvijas Republikas normatīvie akti darba tiesisko attiecību jomā attālināta darba izdevumu kompensēšanu neregulē, izņemot komandējumu izdevumus.

VID pārkāpj objektīvas izmeklēšanas principu un pieprasītās informācijas apjomu, kas tieši nepieciešama lietas izlemšanai, jo neviens no pieteicējas un tā darba devēja norādītajiem argumentiem un iesniegtajiem pierādījumiem vispār netiek vērtēts (darba devēja iesniegtās darba laika uzskaites tabeles, darba devēja apliecinājums par pieteicējas darba pienākumu veikšanu ārpus Latvijas attālināti no savas nodokļu rezidences valsts u.c.), vienlaikus VID pieprasa tādus pierādījumus, kurus iesniegt principā nav iespējams, jo to nodrošināšanu nepieprasa neviens normatīvais akts (piemēram, VID pieprasījums iesniegt darba izpildes atskaiti noteiktajās dienās laika darba attiecību ietvaros). VID nesniedz juridisku argumentāciju par pierādījumu vai to nepietiekamības vērtēšanu, nesniedz skaidrojumu jēdzienam „pietiekami ticami pierādījumi", bet pamato administratīvo aktu ar vispārējām atrunām un pieņēmumiem par izdevumu kompensēšanu un elektronisko parakstu. Ar šādu pieeju VID pārkāpj arī privātpersonas tiesību ievērošanas principu.

Iestāde nepareizi aprēķināja neatmaksājamo IIN daļu. Pieteicējas algota darba ienākumi sastāvēja no vairākām ienākumu pozīcijām, kā arī tās attiecas uz dažādiem darba izpildes periodiem. Sadarbības organizācijas 2017.gada Paraugkonvencijas 15.panta komentāru 2.3.punkts nosaka, ka katra ienākuma pozīcija ir jāvērtē pēc būtības, lai noteiktu, vai tā attiecas uz konkrēto valsti. Sekojot šim principam, ir jāizvērtē visas pieteicējas algota darba ienākumu pozīcijas, lai noteiktu, vai tās pilnībā vai daļēji attiecināmas uz faktiski veikto darbu Latvijas Republikā. Ja ienākums daļēji attiecināms uz Latvijas Republikā veikto darbu, jānosaka periods, uz kuru tas attiecas un kuru jāizmanto uz Latviju attiecināmo ienākumu proporcijas noteikšanai. VID noteica IIN atmaksu, pamatojoties uz Sabiedrības nodokļu atskaitēm par ieturēto un uz Valsts kasi pārskaitīto IIN apmērā un solidaritātes nodokli. Iestāde neņēma vērā Sabiedrības paziņoto informāciju par izmaksātiem algota darba ienākumiem un nesadalīja algota darba ienākumu atbilstoši to gūšanas periodiem. Piemērojot Nodokļu konvencijas 15.panta pirmo daļu, VID būtu jānosaka algota darba ienākumu apmērs, kurš atbilstoši nostrādātajām darba dienām attiecas uz Latvijas Republikā veikto darbu Sabiedrības labā, un kurš ir apliekams ar nodokli Latvijas Republikā. VID nepareizi piemēro un interpretē likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta otro daļu un 19.panta otru daļu, nosakot atmaksājamo IIN (vai pārmaksu), nevis piemērojot Latvijas IIN Latvijā gūtajam ienākumam, bet proporcionāli pārdalot jau aprēķināto IIN. Nepareizās piemērošanas un interpretācijas rezultātā ir samazināta pieteicējai noteiktā atmaksājamā IIN summa. Iestāde nepareizi interpretē tiesību normas no gramatiskā un teleoloģiskā viedokļa un neievēro atmaksājamā IIN noteikšanas kārtību, kas rezultējas pieteicējai nelabvēlīgākā rezultātā, tādējādi pārkāpjot tiesību normu saprātīgas piemērošanas principu.

Pieņemot Lēmumu, pieļauts būtisks procesuāls pārkāpums, jo lēmuma pieņemšanas termiņš nokavēts par aptuveni četriem mēnešiem, rupji pārkāpjot likumā noteikto maksimālo šāda administratīvā akta izdošanas termiņu un tiesiskuma principu, līdz ar to Lēmums ir prettiesisks.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 49.pantam iestādei noteiktā termiņa neievērošana jau pati par sevi uzskatāma par morālo kaitējumu. Ar VID prettiesisko lēmumu ir būtiski aizskartas pieteicējas tiesības uz īpašumu. VID rīcība, vairākkārtīgi pagarinot un ievelkot lietas izskatīšanu, kavēja pieteicējas darba pienākumu izpildi un rīcību ar naudas līdzekļiem. Līdz ar to pieteicējai ir tiesības uz atlīdzinājumu par nemantisko kaitējumu par tiesību uz īpašumu aizskārumu 7 000 EUR apmērā.

Iebildumos pret atbildētāja paskaidrojumiem (*lietas 3.sējuma 20.lapa*) pieteicēja atsaucas uz sadarbību ar iestādei, iesniegtajiem pierādījumiem, kas tās ieskatā tieši pierāda darbu veikšanu, strādājot attālināti ārpus Latvijas, kā arī darba veikšanu Sabiedrības labā.

VID neapstrīdēja Sabiedrības iesniegtos komandējuma rīkojumus, tomēr nesaprotamu iemeslu dēļ neņēma vērā Sabiedrības iesniegtos apliecinājumus par pieteicējas darba veikšanu attālināti no mājām ārpus Latvijas Republikas, kas ir uzskatāms par pierādījumu lietā.

Mūsdienīgā pasaulē darba izpildes vietai nav nozīmes. To pierāda arī COVID-19 pandēmija. Attālināta darba izpilde no mājām neietekmē darba efektivitāti un Sabiedrība šādu pieeju piemēroja arī pirms pandēmijas laika, kas ļauj piesaistīt augsti kvalificētu darbaspēku no ārvalstīm.

Pieteicēja un Sabiedrība lietas un pārsūdzības izskatīšanas laikā ir atbildējuši uz visiem VID pieprasījumiem sniegt papildus informāciju un skaidrojumus. Jebkurš iesniegtais pierādījums VID uztverē ir nepietiekošs, kas rada aizdomas, ka lietas izskatīšana bija vērsta uz mērķi rast iemeslus neatmaksāt Latvijā pārmaksāto IIN un apzināti radīt dubultu nodokļu uzlikšanu, nevis objektīvi izskatīt lietu pēc būtības.

Nīderlandes 2017. un 2018.gada ienākumu deklarācijas apliecina, ka nodokļa atmaksas pieprasījuma mērķis nav samazināt nodokļu slogu vai izvairīties no nodokļu saistībām, jo ienākuma nodoklis par vienu un to pašu ienākumu šobrīd ir samaksāts gan Latvijā, gan Nīderlandē, radot dubulto nodokļu uzlikšanu.

Pieteicēja nepiekrīt atbildētājam, ka nav pamatoti piemērot vienlaikus likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.pantā un Administratīvā procesa likuma 93.pantā minēto atlīdzinājumu, jo minēto atlīdzinājumu mērķis ir dažāds.

Iestādes rīcība ierobežo brīvo kustību Eiropas Savienībā, nepamatoti palielinot administratīvo slogu un radot dubulto nodokļu uzlikšanu Latvijā un Nīderlandē, kas ir pretrunā ar Nodokļu konvenciju.

[3] Paskaidrojumā tiesai (*lietas 2.sējuma 2.lapa*) atbildētājs pieteikumu uzskata par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem argumentiem.

Pieteicēja un tā darba devējs ir snieguši vispārīgus skaidrojumus par pieteicējas iespējām veikt darbu attālināti ārpus Latvijas. No paskaidrojumu vispārīgā rakstura nav iespējams gūt pietiekami ticamus pierādījumus tam, ka pieteicēja, atrodoties ārvalstīs, ir veikusi darbu Sabiedrības labā. Lietā nav sniegta informācija un dokumentāli pierādījumi, kādā veidā un apmērā pieteicēja ir nodrošinājusi pienākumu pildīšanu, atrodoties ārvalstīs.

IIN atmaksas atteikuma iemesli ir izteikti sākotnējā lēmumā, tādējādi pieteicēja varēja iesniegt pierādījumus apstrīdot sākotnējo lēmumu, turklāt uz nepieciešamību iesniegt detalizētākus papildus pierādījumus VID vairākkārtēji ir norādījis pieteicējai un Sabiedrībai informāciju pieprasījumos gan pieņemot sākotnējo lēmumu, gan apstrīdēšanas procesā. Objektīvās izmeklēšanas princips nenozīmē, ka iestādei par katru cenu jāiegūst papildu pierādījumi kāda procesa dalībnieka viedokļa pamatošanai. Ir tikai dabiski un atbilstoši pierādījumu nastu uzlikt privātpersonai un tikai pašam nodokļu maksātājam vislabāk ir zināms, kādi pierādījumi var būt būtiski.

Ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28. un 29.panta otro daļu likumdevējs jau ir paredzējis pieteicējai izmaksājamo atlīdzinājuma apmēru gadījumā, ja pārsūdzētais lēmums tiks atcelts, līdz ar to nav pamatoti piemērot vienlaikus arī Administratīvā procesa likuma 93.pantā minēto atlīdzinājuma regulējumu.

[4] Lietas izskatīšana sākotnēji nozīmēta mutvārdu procesā, tomēr, ievērojot pieteicējas 2021.gada 18.janvāra vēstulē (*lietas 3.sējuma 4.lapa*) izteikto piekrišanu pārejai uz rakstveida procesu, atbilstoši Administratīvā procesa likuma 112.^{1} panta pirmajai un ceturtajai daļai lieta tiek skatīta rakstveida procesā.

Pieteikumā tiesai pieteicēja izteikusi lūgumu lietu izskatīt slēgtā tiesas sēdē, kas vispārīgi ir attiecināms arī uz rakstveida procesu, proti, arī rakstveida procesa statuss var tikt noteikts kā slēgts, taču konkrētās lietas ietvaros tiesa nav konstatējusi tādus privātās dzīves vai komercnoslēpuma aizsardzību pieprasošus apstākļus, kā arī konkrētas tiesību normas, kas pamatotu nepieciešamību šai lietai noteikt slēgta procesa statusu.

Motīvu daļa

[5] Ar Lēmumu pieteicējai, kas ir Nīderlandes rezidente, atteikta IIN atmaksa par 2017. un 2018.gadiem, VID ieskatā nepastāvot pierādījumiem par personas faktisku darba pienākuma veikšanu darba devēja labā, atrodoties ārvalstīs.

Lietā nav strīda par pieteicējas statusu un rezidenta apliecības aizpildīšanas faktu *(lietas 1.sējums, 137.lapa)*, ko atbildētājs ir izvērtējis, pieņemot Lēmumu. Pieteicējas statusu apstiprina arī lietā esošie apliecinājumi, ka pieteicēja 2017. un 2018.gadā dzīvo Nīderlandē *(lietas 2.sējums, 67., 70.lapa)*, kas apstiprina pieteicējas kā ārvalstu nodokļu maksātājas statusu, kā arī lietā ir iesniegti lidojumus apstiprinoši dokumenti *(lietas 1.sējums, 37.-124.lapa, 2.sējums, 78.-242.lapa),* kas no pieteicējas puses tiek saistīti ar atrašanos mītnes zemē, vienlaikus pildot darba pienākumus Latvijas darba devēja labā, ko savukārt par pierādītu neatzīst VID.

Tādējādi lietā izskatāms prasījums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

[6] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja 2017. un 2018.gadā ir bijusi darba attiecībās ar Sabiedrību kā Latvijas Republikā reģistrētu komersantu. Darba līgums noformēts ar 2017.gada 1.jūniju *(lietas 1.sējums, 125.-134.lapa)* un apliecina, ka pieteicēja ir pieņemta darbā Sabiedrībā kā Grupas Darbības atbilstības vadītāju (profesijas kods 1211 21), kas atbilstoši profesiju klasifikatoram ir "Administratīvie un finanšu vadītāji" kā atsevišķā grupa zem mazās grupas "121 Komercpakalpojumu un administratīvie vadītāji" un pirmās pamatgrupas apakšgrupas "12 Administratīvie vadītāji un komercdirektori", ar pieteicējai noteiktiem pienākumiem, kas iekļauti amata aprakstā *(lietas 1.sējums, 194.-197.lapa)*.

Tāpat lietā nav strīda, ka Sabiedrība kā darba devējs ir veicis nodokļa maksājumus par savu darbinieci – pieteicēju, Latvijas Republikas tiesību normās noteiktajā kārtībā, tostarp, IIN, kura pārmaksu, balstoties uz Nodokļu konvenciju, vēlas saņemt pieteicēja.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta trešās daļas 1.punkts noteic, ka "ārvalsts nodokļa maksātāja (nerezidenta) ar nodokli apliekamais ienākums ir ienākums no algota darba, ieskaitot darbu, kas veikts Latvijas Republikā tāda darba devēja labā, kurš nav Latvijas Republikas rezidents vai kuram nav pastāvīgās pārstāvniecības Latvijas Republikā, vai darbu, kas veikts ārpus Latvijas Republikas Latvijas Republikas darba devēja labā". Tātad nav šaubu, ka Darba līguma, kas slēgts starp Sabiedrību un pieteicēju, 8.punktā noteiktā darba alga atbilst ārvalsts nodokļa maksātāja apliekamajam ienākumam.

Vienlaikus likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 24.panta pirmā daļa noteic, "ja starpvalstu līgums, kura dalībvalsts ir Latvijas Republika, paredz ienākuma aplikšanas kārtību, kas atšķiras no šajā likumā noteiktās kārtības, piemērojamas starpvalstu līguma normas".

Tā kā starp Latvijas Republiku un Nīderlandes karalisti ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu jeb Nodokļu konvencija, tad attiecīgi piemērojamas minētās konvencijas normas, jo saskaņā ar Nodokļu konvencijas 2.panta trešās daļas a) apakšpunkta (ii) punktu tā ir attiecināma uz IIN.

Nodokļu konvencijas 15.panta pirmā daļa noteic, ka "[..] darba alga un cita līdzīga veida atlīdzība, ko saņem Līgumslēdzējas Valsts rezidents par savu darbu, tiks aplikta ar nodokļiem tikai šajā valstī, ja vien algots darbs netiek veikts otrā Līgumslēdzējā Valstī. Ja algots darbs tiek veikts otrā Līgumslēdzējā Valstī, par to saņemto atlīdzību var aplikt ar nodokļiem šajā otrā valstī", bet otrā daļa, ka "neatkarīgi no 1. punkta noteikumiem atlīdzība, kuru Līgumslēdzējas Valsts rezidents saņem par algotu darbu, kas tiek veikts otrā Līgumslēdzējā Valstī, tiks aplikta ar nodokļiem tikai pirmajā minētajā valstī, ja: a) atlīdzības saņēmējs ir atradies otrā valstī ne vairāk kā 183 dienas jebkurā 12 mēnešu laika posmā; b) atlīdzību maksā darba devējs, kas nav otras valsts rezidents, vai cita persona tāda darba devēja vārdā; c) atlīdzību neizmaksā pastāvīgā pārstāvniecība vai pastāvīgā bāze, ko darba devējs izmanto otrā valstī".

Analizējot Nodokļu konvenciju, pieteicēja pamatoti ir norādījusi, ka pieteicējas kā Latvijas nerezidenta ienākums ir apliekams ar nodokli Latvijas Republikā atbilstoši nostrādātajām darba dienām, kas atbilst arī pieteicējas norādītās Paraugkonvencijas 15.panta pirmās daļas 1.panta komentāram *(sk. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page307)*. Lai arī minētā Paraugkonvencija nav tieši saistoša, tā tiek izmantota divpusējo konvenciju izstrādē, attiecīgi pārņemot arī Paraugkonvencijas saturā izmantoto saistību izpratni. Līdz ar to no panta komentāra izriet tas, ka pieteicējas ienākums, pildot darba pienākumus Sabiedrības labā, vienlaikus atrodoties ārpus Latvijas Republikas – Nīderlandes karalistē, ar ko Latvijas Republikai ir spēkā esoša Nodokļu konvencija, apliekams ar nodokļiem, ievērojot Nodokļu konvencijas prasības.

Par minēto interpretāciju arī VID nav paudis pretēju nostāju, jo tā pieņemtais administratīvais akts ir balstīts tajā, ka faktiskie apstākļi nepierāda pieteicējas nodarbinātību Sabiedrības labā, atrodoties ārpus Latvijas Republikas 2017. un 2018.gadā, proti, ja minētais tiktu apstiprināts, tad citus šķēršļus labvēlīga administratīvā akta izdošanai iestāde nav norādījusi. Tātad atbilstoši Nodokļu konvencijas prasībām pieteicējai, lai piemērotu Nīderlandes karalistes nodokļu režīmu, esot darba attiecībās ar Latvijas Republikas darba devēju, atrodoties savā pastāvīgās mītnes zemē, ir jāveic darba pienākumi Latvijas Republikas darba devēja labā.

VID, vērtējot lietā esošos pierādījumus, ir nonācis pie secinājuma, ka pieteicējas nodarbinātības fakts Sabiedrības labā, fiziski pieteicējai atrodoties

Nīderlandē, nav pierādīts. Šādu secinājumu VID ir devis pieteicējas un Sabiedrības iesniegtajiem pierādījumiem, tostarp, arī tiem, ko Sabiedrībai ir pieprasījusi un saņēmusi arī tiesa.

Savukārt tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus, neatzīst par pierādītām VID šaubas un argumentus, ka pieteicēja nav pierādījusi nodarbinātību Sabiedrības labā un līdz ar to nav konstatējams IIN atmaksas priekšnoteikums, tālāk norādīto iemeslu dēļ.

[7] VID pamatoti ir atsaucies uz administratīvo tiesu judikatūru, kas nosaka, ka personai atbilstoši tās interesei saņemt labvēlīgu administratīvo aktu, ir pienākums piedalīties pierādījumu iegūšanā un apstiprināt savas rīcības pareizību ar dokumentiem, kas tai dod tiesības uz labumu gūšanu nodokļu jomā *(sk. Augstākās tiesas 2021.gada 3.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-167/2021 5.punktu)*. Konkrētajos apstākļos, atšķirībā no VID, tiesa nesaskata būtisku šaubu esību par nodarbinātības pastāvēšanu un informācijas pareizību, un pauž viedokli, ka pieteicēja ir pierādījusi tiesības uz labvēlīga administratīvā akta izdošanu, par ko liecina ne vien pieteicējas iesniegtie dokumenti, bet arī Sabiedrības apliecinājums un nodokļu nomaksas fakts Latvijas Republikas valsts budžetā, par ko lietā nav strīda. Turklāt jānorāda, ka VID, neskatoties uz to, ka nepiešķir ticamību pieteicējas faktiskai nodarbinātībai, atrodoties ārvalstīs, nav norādījis Lēmumā uz kādām neatļautām darbībām no pieteicējas vai Sabiedrības puses, un arī nav cēlis iebildumus par nepamatotiem maksājumiem pieteicējai, ko Sabiedrība būtu veikusi 2017. un 2018.gadā, apslēpjot tos ar apzīmējumu "darba alga", proti, tiesas ieskatā, ja VID rīcībā ir kādi pierādījumi par personu negodprātību savstarpējo privāttiesisko (darba) attiecību ietvaros, tie ir jānorāda administratīvajā aktā. Savukārt, ja tādi nav norādīti, kā arī tiesai lietas izskatīšanā tie nav acīmredzami vai izrietoši no pierādījumiem, tad tiesas ieskatā tās pienākums aprobežojas ar lietā esošo pierādījumu vērtēšanu, kā to noteic Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmā daļa, proti, tiesai nav jāiegūst tādi pierādījumi, kas apstiprinātu, ka pieteicēja nav strādājusi. Savukārt konkrētās lietas ietvaros tiesas skatījums uz faktiskajiem apstākļiem un pierādījumiem šajā sakarā ir atšķirīgs no atbildētāja skatījuma.

Vispirms jānorāda, ka pieteicēja ir sagatavojusi Gada ienākumu deklarāciju par 2017.gadu *(lietas 1.sējums, 156.lapa),* kā arī no savas puses ir sagatavojusi informāciju par 2017.gadā Latvijā nostrādātajām dienām *(lietas 1.sējums, 153.lapa).* Tas pats darīts arī attiecībā uz 2018.gadu, sagatavojot Gada ienākumu deklarācija par 2018.gadu *(lietas 1.sējums, 147.lapa),* kā arī informāciju par 2018.gadā Latvijā nostrādātajām dienām *(lietas 1.sējums, 143.lapa)*. Pieteicēja savos iesniegumos VID par IIN atmaksu un arī saziņā ar iestādi vairākkārt apliecinājusi nodarbinātību Sabiedrībā *(lietas 1.sējums, 178.lapa),* tostarp, izsniedzot Sabiedrības apliecinājumu *(lietas 1.sējums, 237.lapa),* ka pieteicēja ir pildījusi darba pienākumus un tai bija tiesības patstāvīgi organizēt savu darba laiku.

Šis dokumentu kopums pats par sevi saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmo daļu nav atzīstams par nodarbinātību apliecinošu, jo ir vērtējams kā personas paskaidrojumi, kuri ir jāapstiprina ar citiem tiesas pārbaudītiem pierādījumiem. Taču konkrētās lietas ietvaros tādi ir konstatējami, proti, pieteicējas nodarbinātību ir apstiprinājis tās tiešais darba devējs – Sabiedrība, vispirms, sniedzot atbildes uz VID uzdotajiem jautājumiem *(lietas 1.sējums, 159.lapa*), kā arī atbildot uz VID pieprasījumu 2019.gada 12.decembrī *(lietas 1.sējums, 174.lapa)* Sabiedrība ir norādījusi, ka 2017.gadā pieteicēja attālināti nostrādājusi 64 darba dienas, atrodoties ārpus Latvijas, no kurām komandējumi bija 17 dienas, bet 2018.gadā nostrādātas ārpus Latvijas 140 darba dienas, no kurām 57 dienas pavadītas komandējumā. Tāpat tiesai ir iesniegta arī darba laika uzskaite 2017.gadā *(lietas 1.sējums, 203.-209.lapa),* 2018.gadā *(lietas 1.sējums, 210.-221.lapa)*.

Administratīvās rajona tiesas vērtējumā darba devēja apliecinājums ir primārais darbinieka nodarbinātību apstiprinošais pierādījums, jo nav citas personas, kas būtu tiešajās attiecībās ar darbinieku, kā ne vien darba devējs, kurš arī ir vispilnīgāk informētā persona arī jautājumā par to, ko darbinieks tās labā un saskaņā ar līgumu ir darījis, un par ko persona ir saņēmusi atlīdzību (darba samaksu). Turklāt tiesa jau norādīja, ka nav strīda par to, ka Sabiedrība pieteicējai ir maksājusi darba algu un veikusi visus nodokļa maksājumus par pieteicēju, kādi maksājami valsts budžetā. Tamdēļ tiesas ieskatā šos pierādījumus nav pamata atstāt bez ievērības, ja vien atbildētājs nenorāda tiesai uz tādu neatbilstību, kas ir likuma "Par grāmatvedību" 2.panta prasībām pretrunā esoša, proti, ka šie dokumenti un maksājumi ir veikti formāli un neatbilst faktiskai situācijai. Tomēr šajā lietā tādu ziņu nav un tādas nekonstatē arī tiesa.

VID, neskatoties uz Sabiedrības iesniegtajiem apliecinājumiem, ir pieprasījis arī pierādījumus par pieteicējas faktisku darbu izpildi, kas tiesas ieskatā vispārīgi ir saprotami, jo katrā atsevišķā gadījumā vispusīgi un objektīvi ir izvērtējami visi apstākļi, kas skar personas nodarbinātību, tomēr VID nav administratīvajā aktā atspoguļojis kritērijus, ko tas uzskata par obligātiem apstiprinājuma iegūšanai, jo iestādes nostāja no Lēmuma neizriet pietiekami skaidri, lai saprastu, vai VID vēlas, lai dokumentiem tiktu pierādīta ikviena pieteicējas nostrādātā darba stunda ārpus Latvijas vai iesniegts ikviens paveiktā darba rezultāts. Šādu prasību izvirzīšana tiesas vērtējumā nav samērīga, jo faktiski radītu pienākumu personai, kurai vien pastāv iespēja vērsties nodokļu administrācijā kādas no konvencijas par dubulto nodokļu neaplikšanu ietvaros, uzskaitīt un dokumentēt katru savu darba minūti un paveikto, taču jānorāda, ka šādas prasības tiesību normās nav konstatējamas, bet visi dokumenti (darba rezultāts), kas radīts, esot darba attiecībās, pieder darba devējam, kuram savukārt ir tiesības noteikt vai dokumentos esošā informācija ir izpaužama tālāk. Var piekrist VID paskaidrotajam, ka nodokļu administrācijas pilnvaras aptver arī tiesības iegūt konfidenciālus dokumentus, tomēr tiesas ieskatā katrs gadījums ir vērtējams atsevišķi. Turklāt tiesas ieskatā šajā spriedumā jau tika norādīts, ka, pirms pieprasīt visus darba izpildījumus, ir vērtējama šāda pieprasījuma samērība un nepieciešamība. Turklāt, noskaidrojot, vai darbinieks ārvalstīs ir strādājis, nav pamata ignorēt darba devēja paskaidrojumus, kā arī ir jāvadās arī no tā, kādus darba pienākumus izpilda konkrētā persona, jo ir atšķirība, vai personas darba vieta ir aprīkota ar kontroles un identifikācijas sistēmu (piemēram, lidostas teritorijā arī darbiniekam nav iespējams iekļūt bez identitātes pārbaudes), vai arī personas darba vieta ir jebkura, brīvi izvēlēta teritorija (piemēram, grāmatas tulkošanas pakalpojumu sniegšana var tikt realizēta no jebkuras, darbinieka izvēlētas vietas). Tāpat ir atšķirība tajā, vai darbinieks ir bijis, piemēram, kā zemesgrāmatas tiesnesis, kurš vai katru dienu pieņem dažādus lēmumus, kuri turklāt atspoguļoti publiskā datu bāzē, vai, piemēram, sekretārs, kurš ir veicis dokumentu manuālu apstrādi, sašūšanu, dažādu uzdevumu izpildi, kuri netiek dokumentēti. Tiesas ieskatā VID nav pienācīgi izvērtējis un piešķiris nozīmi pieteicējas amatam Sabiedrībā.

Pieteicēja saskaņā ar Darba līgumu ir pieņemta Sabiedrībā par administratīvo vadītāju, kura saskaņā ar Sabiedrības sniegtiem paskaidrojumiem un amata aprakstu ir pakļauta tikai dažām personām un augstākā līmeņa vadītājiem, proti, šāda nodarbinātības līmeņa personām visbiežāk nav jāatskaitās par to, cik dokumenti tikuši sagatavoti dienas laikā un cik ilgas ir bijušas faktiskās darba stundas. Turklāt šādas personas visbiežāk bauda uzticību arī tad, ja darba pienākumus pilda ārpus biroja, un netiek pakļautas kontrolei, jo amata statuss un personālijas arī piešķir svaru konkrētas personai lomai darba devēja struktūrā.

Sabiedrība ir paskaidrojusi, ka pieteicēja veica konsultēšanu par informācijas tehnoloģiju aģentūrām, mērķu un starpposmu mērķu noteikšanu atbilstības programmā, kā arī grupas stratēģijas izstrādi un padomu sniegšanu saistībā ar atbilstības jautājumiem, esot arī atbildīga par personāla vadību un politikas pārkāpumu izmeklēšanu. Darba pienākumi, esot ārzemēs, pārsvarā bija saistīti ar dokumentu rakstīšanu, virtuālajiem zvaniem ar kolēģiem, saziņu ar elektronisko pastu *(lietas 1.sējums, 175.lapa)*. Kā liecina šī skaidrojuma saturs, tad vadības funkcija un uzraudzība, ko veica pieteicēja, kā arī konsultēšana, ne vienmēr ir rezultējusies kādu dokumentu sagatavošanā vai tikusi fiksēta. Sabiedrība arī ir norādījusi, ka tā neveic detalizētu uzskaiti un laika kontroli citādi, kā vien aizpildot darba laika uzskaites tabeles. Taču saskaņā ar tām pieteicēja ir pildījusi darba pienākumus, esot ārvalstīs, un darba devējs to ir atzinis, aizpildot darba laika izpildes tabulas, un pieņēmis, maksājot algu.

VID par kritiski vērtējamu un šaubas raisošu ir atzinis Darba līguma saturā ietverto norādi, kas neparedz pieteicējai attālinātu darba pienākumu

izpildi, atrodoties ārvalstīs, jo līgums nosaka, ka Darbinieks Darba līgumā minētos pieteikumus veiks Darba devēja birojā [..]. Vienlaikus līgums nosaka, ka nepieciešamības gadījumā pēc Darba devēja ieskatiem Darbinieks var tikt nodarbināts citās darba vietās, taču VID nodarbinātību neatzīst, jo lietā nav Sabiedrības vai pieteicējas iesniegtu pierādījumu, ka pieteicējai darba pienākumi ir bijuši jāpilda tās mītnes valstī (izņēmums ir tikai komandējuma rīkojumi par periodiem, ko VID neapstrīd). Tiesas vērtējumā šāda darba attiecību interpretācija konkrētajā lietā no iestādes puses vērtējama kā formāla, proti, ja darba līgumā nav norādes, ka darba pienākumi tiek pildīti ārvalstīs, vai katram izbraukšanas gadījumam nav dokumentāla darba devēja piekrišana, tas nenozīmē, ka darbinieka strādāšana ārpus Latvijas nav ticama, jo visi pierādījumi ir vērtējami kopsakarā. Atkārtoti norādot uz pieteicējas kā vadoša darbinieka amata pozīciju, kā arī konkrētajos apstākļos, kad Sabiedrība vairakkārt apstiprina, ka pieteicējai bija tiesības strādāt, atrodoties ārpus Latvijas Republikas, ka arī, ka pieteicēja ir pildījusi Sabiedrības darba pienākumus un Sabiedrība nav cēlusi iebildumus par darba pienākumu izpildi, VID iebildumi ir nepamatoti.

Pieteicēja ir norādījusi, ka Darba līguma 9.punkts ļauj darbiniekam patstāvīgi organizēt darbu izpildes laiku *(lietas 1.sējums, 131.lapa)*, kas cita starpā apstiprina pieteicējas kā vadītājas statusu. Patstāvība ietverta arī amata apraksta 6.punktā, norādot, ka tikai atsevišķos jautājumos saņemams saskaņojuma no tiešā vadītāja *(lietas 1.sējums, 195.lapa)*, un minētais nozīmē, ka pieteicēja, ja vien tā pildīja Sabiedrības uzdevumus, varēja atrasties arī ārpus darba devēja telpām.

Sabiedrība arī tiesai ir norādījusi *(lietas 3.sējums, 33.lapa)* pieteicējas statusu un tās tiesības veikt attālinātu darba pienākumu izpildi, kam tiesa piešķir ticamību, jo tās rīcībā nav pierādījumu un uz tādiem nav norādījuši arī procesa dalībnieki, ka šī informācija saturētu nepatiesas ziņas. Turklāt Sabiedrība kā pieteicējas darba devējs ir sadarbojusies gan ar VID, gan ar tiesu.

Vērtējot VID pieprasījumu informācijas iegūšanai, secināms, ka tas ir vispusīgs un objektīvi pieprasa ziņas no Sabiedrības, neaprobežojoties tikai ar konkrētu dokumentu pieprasīšanu, bet arī vispusīgi atainojot atbildētājas interesi *(lietas 1.sējums, 198.lapa),* tostarp norādot uz nepieciešamību iesniegt detalizētus pierādījumus par darbiem, kas tikuši veikti attālināti. No šāda aspekta pieprasījums ir tiesisks un vispusīgs, taču vienlaikus ir saprotams, ka ne pieteicēja, ne Sabiedrība īsti nav izpratušas un novērtējušas nepieciešamību iesniegt VID visus pieteicējas darba rezultātus, uzskatot, ka ar apstiprinājumiem no darba devēja puses un savlaicīgi (attiecīgajā periodā) sagatavotiem grāmatvedības dokumentiem (ziņas par darbinieka nodarbinātību) ir pietiekami nodarbinātības apstiprināšanai, cita starpā, atsaucoties arī uz konfidencialitāti un uzņēmuma komercnoslēpumu aizsardzību, kas izriet arī no darba līguma un amata apraksta, un tiesas ieskatā atbilst arī pieteicējas darba specifikai. Tamdēļ nav acīmredzama pamata atzīt par pareiziem VID apsvērumus, ka vēlāk (tiesai) iesniegtie dokumenti ir vērtējami kritiski tikai tamdēļ, ka tie nav tikuši iesniegti iestādē, jo nekas uz to, ka šie dokumenti saturētu nepatiesas ziņas, nenorāda. Turklāt, lai arī Sabiedrība ir pieteicējas bijušais darba devējs, tas nerada pamatu bez papildu norādēm pieņemt, ka dokumenti nav autentiski, jo Sabiedrības ieinteresētība šīs lietas iznākumā nav konstatējama un tiesai par tādu nav ziņu.

Sabiedrība tiesai ir iesniegusi izpildu komitejas protokolus *(lietas 3.sējums, 37.-52.lapa)*, pieteicējas darba kalendārus *(lietas 3.sējums, 53.-150.lapa)*, kā arī sniegusi ziņas par pieteicējas kontaktiem, pildot darba pienākumus Sabiedrībā. Vērtējot šos dokumentus, secināms, ka pieteicējas kalendāra dati un epastu sarakstes ekrānšāviņi satur norādes par personām, kas atspoguļotas arī Sabiedrības tiesai sniegtajā skaidrojumā *(lietas 3.sējums, 33.lapa),* proti, Sabiedrība šīs personas identificē kā savus darbiniekus. Savukārt saziņa ar tiem ir notikusi arī periodos, kad pieteicēja atradusies ārvalstīs.

Piemēram, vērtējot dokumentus kopsakarā, konstatējams, ka, piemēram, kā redzams no kalendāra *(lietas 3.sējums, 158.lapa),* tad 2017.gada 13.jūnijā pieteicējai notikusi tikšanās (izpildkomitejas sēde) interneta platformā *(lietas 3.sējums, 177.lapa),* atrodoties ārvalstīs. Tāpat 6.jūlijā un 7.jūlijā apstiprinās Sabiedrības darba izpilde, kamēr atbilstoši lidmašīnas biļetēm *(lietas 1.sējums, 104.lapa)* pieteicēja 5.jūlijā bija devusies uz Amsterdamu. Strādāšana apstiprinās arī 21.07, jo atbilstoši lidmašīnas biļetēm *(lietas 1.sējums, 106.-107.lapa)* pieteicēja 20.jūlijā izlidoja uz Amsterdamu, lai Rīgā ierastos 24.jūlijā. 14.08 pieteicējai notikusi tikšanās (izpildkomitejas sēde) interneta platformā *(lietas 3.sējums, 178.lapa).* Darba pienākumi pildīti arī 1.09, jo atbilstoši lidmašīnas biļetēm *(lietas 1.sējums, 110.-111.lapa),* pieteicēja 31.augustā devusies uz Amsterdamu, bet atgriezusies Rīgā 5.septembrī, lai 7.septembrī atkal dotos turp *(lietas 1.sējums, 112.lapa).* Attiecīgi secinājumi ir izdarāmi arī attiecībā uz pārējiem periodiem, tostarp, 2018.gadu, taču tiesas ieskatā minēto pierādījumu nozīme lietā ir sekundāra, jo primāri, kā tiesa jau norādīja, darba devējs (Sabiedrība) ir apstiprinājis nodarbinātību, kā arī Sabiedrība ir faktiski strādājošs, nevis fiktīvs, uzņēmums, tas ir savlaicīgi sniedzis ziņas VID par pieteicējas nodarbinātību, ir maksājis nodokļus, pildījis darba devēja pienākumus pret darbinieku un tamlīdzīgi.

Turklāt Informācijas apmaiņas pieprasījums DT_R_LV-NL-20200123_003023_HEF14027_ REP_20200204 *(lietas 2.sējums, 46.-59.lapa)* liecina, ka VID ir vēlējies noskaidrot, vai pieteicējai ārvalstīs bija jādeklarē Latvijā gūtais ienākums, vai pieteicēja to ir darījusi, kā arī ienākumu gūšanas veidu, uz to saņemot atbildi, ka ienākums ir jādeklarē un pieteicēja to ir darījusi, norādot ienākumus no Sabiedrības par 2017.gadu 131471 EUR, bet par 2018.gadu – 360003 EUR, kā arī apstiprinoša atbilde sniegta par ienākumu gūšanas veida norādīšanu, kas identificēts kā nodarbinātība *(lietas 2.sējums, 52.lapa)*, kas nozīmē, ka arī attiecībā uz ārvalstu nodokļu administrāciju šie pieteicējas ienākumi ir norādīti kā ienākumi no algota darba Sabiedrībā. Pieteicēja attiecīgi aizpildījusi arī Nodokļu deklarāciju par 2017.gadu *(lietas 2.sējums, 8.-20.lapa, 21.-29.lapa)* un 2018.gadu *(lietas 2.sējums, 30.-45.lapa).*

Tādējādi šajos apstākļos nav pamata nepiešķir minētajam ticamību un apstrīdēt šo ziņu patiesumu, ja Latvijas Republikas nodokļu administrācijas rīcībā tam nav pierādījumu.

Tādējādi pieteicējai ir tiesības uz IIN pārmaksas atmaksu, kas attiecināma uz pieteicējas nodarbinātību, atrodoties ārvalstīs, ko apstiprina Sabiedrība, un kas atbilst lietā esošajiem pierādījumiem.

[8] Vērtējot pieteicējas iebildumus, kas skar IIN pārmaksas aprēķinus, atzīstama par pamatotu personas atsauce uz Paraugkonvencijas skaidrojumu par nodokļu administrācijas pienākumu identificēt ienākumus, kas gūti katrā no valstīm attiecīgajā periodā, proti, par pienākumu vērtēt katru ienākumu, balstoties uz konkrētās lietas faktiem un apstākļiem, kas ļauj nodalīt ienākuma gūšanas valsti *(skat. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page308)* . Minēto atbildētājs nav apstrīdējis un, kā liecina Lēmuma saturs, tad skaidrojumu par piemērotās aprēķina kārtības izvēli un pamatojumu, kāda iestādē tikusi izmantota, VID nav sniedzis, neskatoties uz to, ka pieteicēja neatzīst par pareizu aprēķinu un izsaka pret to iebildumus. Tā rezultātā pieņemts pieteicējai labvēlīgs lēmums, ko pieteicēja nesaskata par pareizu, akcentējot, ka likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta otrā daļa un 19.panta pirmā un otrā daļa tiek interpretēta nepareizi. Paskaidrojums par minēto, kā arī viedoklis par pieteikumā ietverto argumentāciju šajā jautājumā no VID puses nav sniegts arī tiesai lietas izskatīšanas ietvaros. Tādējādi tiesai veicams minēto apsvērumu vērtējums.

Kā tiesa jau norādīja, tad atbilstoši pieteicējas paskaidrojumiem un Nodokļu konvencijas 15.panta pirmajai daļai ienākumi no algota darba tiek aplikti valstī, kurā darbs tiek veikts. Tātad attiecīgi ir nodalāmi ienākumi no darba, kas no pieteicējas puses ticis veikts Latvijā, un ienākumi no darba, kas ticis veikts ārvalstīs.

VID aprēķinos ir izmantojis metodi, identificējot kopējo IIN summu, ko Sabiedrība ir samaksājusi kā pieteicējas IIN maksājumu (un arī solidaritātes nodokli), attiecīgi nosakot šīs summas atmaksājamo proporciju attiecībā pret dienu skaitu, ko VID ir atzinis jau iestādē kā nostrādātu ārvalstīs. Pieteicēja šādai metodikai nepiekrīt, norādot, ka ir jāidentificē ienākumi katrā no valstīm taksācijas periodā, pēc kā veicami aprēķini.

Vispārīgi tiesa šādam pieteicējas viedoklim piekrīt, tostarp jautājumā, kas skar pieteicējas argumentāciju par IIN aprēķiniem 2018.gadā, kad spēkā esošā likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta otrās daļas redakcija noteica nodokļa likmes atkarībā no ienākumu apjoma, un minētais regulējums, veicot aprēķinus ir ņemams vērā. Tomēr konkrētās lietas apstākļos jākonstatē, ka priekšroka aprēķinos no VID puses pamatoti ir dota pierādījumiem un dokumentāli sniegtai informācijai, tostarp, Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras ziņām *(lietas 2.sējums, 7.lapa)*, jo pieteicēja nav pierādījusi lietas ietvaros to ienākumu sadalījumu, kas būtu pamats nodalīt ienākumu summas veidā, kā norādījusi pieteicēja arī tad, ja minētais tiek akceptēts no Sabiedrības puses. Tabulas, kas ir lietā *(lietas 1.sējums, 144.lapa, 154.lapa, 163.lapa)* nav apstiprinātas ar pierādījumiem, kā to noteic Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmā daļa, proti, tikai personu paskaidrojumi par ienākumu periodiem un attiecināmību uz nodarbinātības valsti bez citu pierādījumu esības, kas apstiprinātu šo summu veidošanās faktu veidā, kā norādīts paskaidrojumos, nav atzīstami par pietiekamiem, lai atzītu kādu faktu par pierādītu. Šajā jautājumā pamatota ir VID paustā atsauce uz tiesu judikatūru, ko arī tiesa ietvērusi šajā spriedumā, proti, pieteicējai attiecībā uz ienākumu sadalījumu ne tikai jāsniedz paskaidrojumi, bet arī jāiesniedz pierādījumi, kas neapšaubāmi liktu nodalīt pieteicējas ienākumus Latvijas Republikā un Nīderlandes karalistē, kas ir būtiski pēc iespējas precīzākai nodokļu likmes piemērošanai un IIN apmēra identificēšanai. Ja šādu pierādījumu lietā nav, tad pamatota ir VID izmantotā aprēķina metode, kas attiecināma uz procentuālu periodu sadalījumu, pieņemot, ka IIN taksācijas perioda, kas ir viens gads, ietvaros veiktie IIN maksājumi, dalāmi atbilstoši dienu skaitam, kas pavadīts strādājot Latvijas Republikā vai Nīderlandes karalistē. Līdz ar to jautājumā par pieteicējai atmaksājamo summu, tiesa, apmierinot pieteicējas iebildumus par nodarbinātības fakta atzīšanu, vienlaikus neapmierina prasījumu pilnā apmērā par pieteicējas norādīto summu, bet gan uzdod aprēķinus veikt VID, sprieduma izpildes procesā izdodot administratīvo aktu un ievērojot tiesas apsvērumus šajā jautājumā.

[9] Vienlaikus ar prasību par labvēlīga administratīvā akta izdošanu un IIN atmaksu pieteicēja pieprasījusi arī nemantiskā kaitējuma atlīdzinājumu 7 000 EUR apmērā, saskatot, ka aizskartas tās tiesības uz īpašumu un tiesības brīvi pārvietoties. Turklāt pieteikumā norādīts, ka atlīdzinājums tiek prasīts par to, ka VID nepareizi piemēroja tiesību normas, pārkāpa objektīvās izmeklēšanas principu, pieļāva patvaļu un pārkāpa vairākus tiesību principus, kā arī būtisku procesuālu pārkāpumu, pārkāpjot termiņu administratīvā akta izdošanai.

Administratīvā procesa likuma 92.pants noteic, ka "ikviens ir tiesīgs prasīt atbilstīgu atlīdzinājumu par mantiskajiem zaudējumiem vai personisko kaitējumu, arī morālo kaitējumu, kas viņam nodarīts ar administratīvo aktu vai iestādes faktisko rīcību. [..]".

Vērtējot iepriekšminētos pieteicējas argumentus, tiesa nekonstatē sekas, kas pieteicējai ir radītas un varētu tikt novērtētas ar atlīdzinājumu 7000 EUR, kā norāda pieteicēja.

Nav šaubu, ka Līguma par Eiropas Savienību 45.pants regulē brīvu darba ņēmēju kustību, taču vienlaikus nav apstiprinājuma tam, ka VID ar savu rīcību administratīvā akta izdošanas procesā vai administratīvajā aktā kādā veidā būtu ierobežojis pieteicējas tiesības brīvi pārvietoties, izvēloties savu vietu Eiropas Savienības darba tirgū. Iespējams, situācija būtu citāda, ja pieteicēja joprojām strādātu Sabiedrībā un, uzzinot VID pozīciju, ko tas ietvēris administratīvajā aktā, ierobežotu darba pienākumu izpildi ārpus Latvijas Republikas. Taču tai pat laikā, iespējams, minētais pieteicējai vienkārši būtu iemesls veikt rūpīgu savu darba pienākumu izpildes uzskaiti. Tamdēļ vispārināt šo situāciju no tāda skatu punkta, kā to darījusi pieteicēja, nav pamata. Vēl jo vairāk nav nekādu pierādījumu par to, ka pieteicēja jebkādā veidā būtu ierobežota savās tiesībās pēc Lēmuma saņemšanas vai administratīvā procesa laikā. Pieteicējas norāde, ka administratīvā akta pagarināšana no iestādes puses ir kavējusi darba pienākumu izpildi, nav ne paskaidrota, ne arī pamatota ar pierādījumiem, kā to noteic Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmā daļa, proti, nav identificējams ne tas, kādi darba pienākumi un kurā periodā pieteicējai bija jāpilda, ne tas, kā tieši šo darba pienākumu izpilde ir tikusi kavēta. Tāpēc vispārīgs apgalvojums par minēto nav atzīstams par pierādītu un nedod tiesības uz atlīdzinājumu. Arī attiecībā uz to, ka pieteicēja saskata savu īpašuma tiesību aizskārumu, proti, tai bijusi ierobežota rīcība ar naudas līdzekļiem, tiesa minēto neatzīst par pamatotu, jo līdz brīdim, kamēr nodokļu administrācija nav likumā noteiktajā kārtībā atzinusi personas tiesības uz kādu maksājumu no valsts budžeta saņemšanu, personas tiesības uz tiem kā savu īpašumu, balstās tikai personas subjektīvajā izpratnē. Lai arī gadījumā, ja labvēlīgu administratīvo aktu pieteicēja būtu saņēmusi jau iestādē, naudas līdzekļu atmaksa arī tiktu veikta ātrāk, tiesas ieskatā minētais apstāklis nav pamats atzīt nemantiskā kaitējuma pastāvēšanas faktu.

Pieteicēja cita starpā ir uzskaitījusi iestādes pārkāpumus un saista tos ar Lēmuma pieņemšanas termiņa kavējumu un likuma "Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturtās daļas pārkāpumu, taču tiesas ieskatā vispirms pievēršama uzmanība tam, ka iestāde vairākkārt ir pieprasījusi pierādījumus no personām, kā arī ieguvusi informāciju no ārvalstu nodokļu administrācijas, kas ir pagarinājis administratīvā akta izdošanas termiņu. Administratīvā rajona tiesa šajos apstākļos nekonstatē, ka administratīvā akta izdošanas termiņa kavējums ir atzīstams par būtisku un tādu, kas radījis nozīmīgu ietekmi uz administratīvā akta saturu. Turklāt tiesa neatzīst par pierādītu to, ka VID būtu pārkāpis objektīvās izmeklēšanas principu, pieļāvis patvaļu un vairākus citus tiesību principus, kā norāda pieteicēja. Lai arī atbildētājs tiesas ieskatā kļūdaini novērtēja pierādījumus, minētais nav atzīstams ne par patvaļu, ne objektivitātes vai citu tiesību principu pārkāpumu.

Papildus norādāms, ka attiecībā uz pieteicējas nostāju jautājumā par to, kādi pierādījumi tai ir jāiesniedz, tiesa uzskata, ka sadarbība ar iestādi no pieteicējas puses ir bijusi, taču pieteicēja nav pielikusi visas pūles, lai saņemtu labvēlīgu rezultātu, neuzsākot tiesvedību. Tiesas saziņa ar Sabiedrību liecina, ka tās rīcībā ir informācija par darbiem, kas identificēti dokumentālā formā, proti, ja šie pierādījumi ir pieteicējas bijušā darba devēja rīcībā, tad arī pieteicējai ir visas iespējas lūgt darba devēju sadarboties un iegūt šos dokumentus vai atļauju sniegt detalizētu skaidrojumu VID. Tā vietā pieteicēja ir pieturējusies pie savas pozīcijas, taču sadarbība ar valsts pārvaldi ir abpusējs process, un, ja personai darba attiecībās ir iespējams nodrošināt pierādījumus, kas kliedē jebkādas šaubas par tās tiesībām uz maksājumiem no valsts budžeta un tās godprātību, tad tiesas ieskatā arī personai ir jāsadarbojas, ar to vienlaikus izpildot arī Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likuma 10.panta pirmās daļas prasības. Šajā lietā, lai arī tiesa atzina, ka VID nav pievērsis pienācīgu uzmanību darba devēja apstiprinājumiem, tas nenozīmē, ka tiesa piekrīt nostājai, ka nekādi citi pierādījumi lietā nebūtu iegūstami un vērtējami.

Atbilstoši administratīvo tiesu judikatūrai, nemantiskā kaitējuma atlīdzinājums tiek piešķirts gadījumos, kad konstatējams privātpersonas tiesību aizskārums. Turklāt pati pieteicēja pamatoti pieteikumā ir norādījusi Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likuma 6.panta pirmo daļu, kas pieprasa priekšnoteikumu esību atlīdzinājuma piešķiršanai, bet tiesa šajā lietā nekonstatē pamatu nemantiskā kaitējuma 7000 EUR atlīdzinājumam.

Tā kā atbilstoši administratīvo tiesu judikatūrai primāri kā atlīdzinājums personai ir restitūcija jeb iepriekšējā stāvokļa atjaunošana (arī piemītošo tiesību atzīšana vai piešķiršana), tad tiesas ieskatā, apmierinot pieteikumu un uzdodot atbildētājam izdot pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu, nav konstatējams pamats atlīdzinājuma piešķiršanai par nemantisko kaitējumu, un šis prasījums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246.-251.pantu, 253., 254., 289.-291.pantu, tiesa

nosprieda

apmierināt pieteikumu daļā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru /pers. A/ tiktu izdots labvēlīgs administratīvais akts par iedzīvotāju ienākuma 2017. un 2018.gadā atmaksu, un **uzdot** Valsts ieņēmumu dienestam viena mēneša laikā no sprieduma spēkā stāšanās dienas izdot administratīvo aktu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa atmaksu pieteicējai par 2017. un 2018.gadu, ņemot vērā spriedumā izdarītos apsvērumus; pārējā daļā pieteikumu noraidīt.

Piespriest no Valsts ieņēmumu dienesta par labu /pers. A/ samaksāto valsts nodevu 30 EUR (Trīsdesmit eiro);

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

Tiesnese E.Apīne