**Solidaritātes nodoklis ir atsevišķs nodokļa veids; tas neveido iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu**

No Solidaritātes nodokļa likuma un ar to saistītajiem grozījumiem likuma „Par nodokļiem un nodevām” 8.pantā nepārprotami izriet likumdevēja griba noteikt solidaritātes nodokli kā jaunu atsevišķu nodokli, nevis kāda jau esoša nodokļa paveidu.

Tādējādi solidaritātes nodokļa daļa 10,5 procentpunktu apmērā, kas saskaņā ar Solidaritātes nodokļa likuma 9.panta trešās daļas 2.punktu ir pārskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontā Valsts kasē, nevar veidot iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2024.gada 28.februāra**

**SPRIEDUMS**

**Lietā Nr. A420280519, SKA‑25/2024**

[ECLI:LV:AT:2024:0228.A420280519.9.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/526238.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Līvija Slica, senatori Veronika Krūmiņa un Jānis Pleps

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu atmaksāta iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa par 2018.gadu 22 155,41 *euro*, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 27.aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) ar 2019.gada 26.septembra lēmumu Nr. 31.1‑8.2/318402 kā administratīvā akta galīgo noformējumu atteica pieteicējam [pers. A] atmaksāt 22 155,41 *euro*, kas pieteicēja ieskatā bija iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa par 2018.gadu.

[2] Pieteicējs iesniedza tiesā pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru tiktu atmaksāta iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa par 2018.gadu 22 155,41 *euro*, izdošanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2021.gada 27.aprīļa spriedumu noraidīja pieteicēja pieteikumu. Apgabaltiesas spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Dienesta lēmumā ir norādītas tiesību normas, uz kuru pamata iedzīvotāju ienākuma nodoklis pieteicējam nav atmaksājams – likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta pirmās daļas 1.punkts, otrā un trešā daļa, 2.panta 1.punkts un 24.panta otrā daļa.

[3.2] Iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu atmaksā gadījumā, ja Latvijas rezidents Latvijā vai ārvalstīs guvis algota darba ienākumus, no kuriem Latvijā ieturēts iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

Tā kā pieteicējs 2018.gadā algota darba ienākumus guva ārvalstīs un arī ienākuma nodokli samaksāja ārvalstīs, tad pieteicējam Latvijā nav iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksas, kura radusies kā avansā samaksātā un rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa starpība.

[3.3] Nav pamatots pieteicēja arguments, ka atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešajai daļai solidaritātes nodoklis var tikt uzskatīts par iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu. Solidaritātes nodokļa sadale, tostarp tā daļas ieskaitīšana iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontā Valsts kasē, nenozīmē, ka sadalītais solidaritātes nodoklis var tikt uzskatīts par kāda cita nodokļa, tostarp iedzīvotāju ienākumu nodokļa, pārmaksu.

[3.4] Ir jānošķir solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākums un objekts no solidaritātes nodokļa sadales un ieskaitīšanas kārtības.

Solidaritātes nodokļa likuma 6.2pants paredz kārtību, kādā tiek atmaksāts pārmaksātais solidaritātes nodoklis.

Lai arī solidaritātes nodoklī likumdevējs ir transformējis iedzīvotāju ienākuma nodokļa trešo līmeni un ar valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām (turpmāk – obligātās iemaksas) apliekamā objekta pārsnieguma aplikšanu ar nodokli, solidaritātes nodoklis tomēr ir cits nodoklis, nevis iedzīvotāju ienākuma nodoklis vai obligātās iemaksas. Solidaritātes nodoklim nevar piemērot ne likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, ne likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” regulējumu, tostarp arī atmaksas kārtību.

[3.5] Ņemot vērā Satversmes tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 atziņas, konstatējams, ka pieteicējs kļūdaini uzskata, ka solidaritātes nodokļa daļa brīdī, kad tā tiek ieskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontā Valsts kasē, kļūst (transformējas) par samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa daļu. Uz to nenorāda arī likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešā daļa, proti, tas vien, ka samaksātajā iedzīvotāju ienākuma nodoklī iekļauj arī solidaritātes nodokļa daļu, kas pārskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontā, nenozīmē, ka minētā solidaritātes nodokļa daļa būtu uzskatāma par iedzīvotāju ienākuma nodokli. Dienests pamatoti norādījis, ka tas ir tikai tehnisks risinājums nodokļa sadalē, kas nemaina to, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis un solidaritātes nodoklis ir divi dažādi nodokļi un katram no tiem ir savs mērķis un iemaksu objekts.

[3.6] Nav strīda, ka pieteicēja ienākumi ar ienākuma nodokli ir aplikti Šveicē un Horvātijā, kur pieteicējs veica darba pienākumus. Tomēr nepareizs ir pieteicēja uzskats, ka, neatmaksājot iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu, kas radusies no solidaritātes nodokļa daļas iemaksāšanas iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontā, konkrētais algota darba ienākums ir aplikts ar nodokli gan Latvijā, gan Šveicē un Horvātijā. Pieteicējs obligātās iemaksas maksāja Latvijā, no tām arī ir aprēķināts solidaritātes nodoklis, kas ir cits nodoklis.

[3.7] Kaut arī pieteicējs norāda, ka citos līdzīgos apstākļos dienests ir atmaksājis pārmaksātās iedzīvotāju ienākuma nodokļa summas, kas veidojušās no solidaritātes nodokļa daļas novirzīšanas iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontā, dienesta iesniegtie lēmumi liecina, ka dienests līdzīgās situācijās ir atteicis atmaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu.

[4] Pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Apgabaltiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešo daļu un 19.panta ceturto daļu un Solidaritātes nodokļa likuma 8.1panta 3.punktu.

[4.2] Gan Latvijas Republikas valdības un Horvātijas Republikas valdības 2000.gada 19.maijā noslēgtā līguma par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem (turpmāk – Horvātijas līgums) 15.pantā, gan Latvijas Republikas valdības un Šveices Federālās Padomes 2002.gada 31.janvārī noslēgtās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem, kas grozīta ar 2016.gada 2.novembra Latvijas Republikas valdības un Šveices Federālās Padomes protokolu, ar kuru groza Latvijas Republikas valdības un Šveices Federālās Padomes 2002.gada 31.janvārī noslēgto konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem (turpmāk – Šveices konvencija), 15.pantā minētais attiecas arī uz solidaritātes nodokli, jo pieteicēja algota darba ienākumi aplikti ar nodokļiem valstīs, kurās algotais darbs veikts – Horvātijā un Šveicē.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 24.panta septītajai daļai pieteicēja algota darba ienākumi šajās valstīs nav apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli Latvijā, tāpēc pieteicējam nav jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis vai tam pielīdzināms cits ienākuma nodokļa veids Latvijā, ja tas ir samaksāts ārvalstīs.

[4.3] Obligātās iemaksas (t. sk. solidaritātes nodoklis) no pieteicēja algota darba ienākumiem 2018.gadā tika maksātas Latvijā.

[4.4] Atbilstoši Solidaritātes nodokļa likuma 8.1panta 3.punktam un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešajai daļai 10,5 procentpunkti no solidaritātes nodokļa ieskaitāmi iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontā.

No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešās daļas secināms, ka solidaritātes nodokļa daļa, kas pārskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontā, ir uzskatāma par samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa daļu. Attiecībā uz šo iedzīvotāju ienākuma nodokļa daļu normatīvajā regulējumā nav noteikti izņēmumi vai ierobežojumi saistībā ar pieteicēja tiesībām saņemt iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu. Attiecīgā solidaritātes nodokļa summa, kas norādīta pieteicēja deklarācijā par 2018.gadu, iekļaujas samaksātajā iedzīvotāju ienākuma nodoklī. Ņemot vērā, ka pieteicējam par algota darba ienākumiem iedzīvotāju ienākuma nodoklis Latvijā nebija jāmaksā, veidojas iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa.

Pirmās instances tiesa pamatoti norādīja, ka tas ir mehānisms, kā persona, kuras darba ienākumi pārsniedz 55 000 *euro* un kurai saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 15.panta otrās daļas 3.punktu par šo pārsniegumu jāmaksā augstākā iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme (31,4 procenti), veic šīs iedzīvotāju ienākuma nodokļa daļas samaksu.

[4.5] Apgabaltiesa nav piemērojusi Administratīvā procesa likuma 8.pantā minētās tiesību normu interpretācijas pamatmetodes.

[4.6] Atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 14.panta piektajai daļai, 21.2panta otrajai daļai un Solidaritātes nodokļa likuma 8.1pantam darbības ar obligāto iemaksu maksājumiem nosauktas dažādi, bet likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešā daļa novērš iespējamās pretrunas un noteic, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontā pārskaitītā solidaritātes nodokļa daļa uzskatāma par samaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli. Līdzīga normas gramatiskā konstrukcija lietota arī citur likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”.

Līdz ar to pieteicējs ir samaksājis iedzīvotāju ienākuma nodokli atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešajā daļā minētajam.

[4.7] Konkrētajā gadījumā, kad pieteicējam nebija pienākuma maksāt daļu no iedzīvotāju ienākuma nodokļa, tā faktiski samaksāta, sākotnēji novirzot daļu no obligātajām iemaksām solidaritātes nodoklim un vēlāk solidaritātes nodokli sadalot.

Ja piekristu apgabaltiesas norādītajam, ka minētā solidaritātes nodokļa daļa nav uzskatāma par iedzīvotāju ienākuma nodokli, tad faktiski neviena persona nebūtu samaksājusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 15.panta otrās daļas 3.punktā minēto iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmi.

Tāpat, ja piekristu apgabaltiesas spriedumā minētajam, ka katra nodokļa pārmaksas atgūšanas kārtība ir jāvērtē konkrētā nodokļa regulējuma ietvaros, tas novestu pie Horvātijas līguma 2. un 15.pantā un Šveices konvencijas 2. un 15.pantā noteikto principu pārkāpuma. Proti, ja solidaritātes nodokli uzskatītu par atsevišķu nodokļa veidu, tas novestu pie tā, ka pieteicēja algota darba ienākumi tiek aplikti ar ienākuma nodokļiem dubultā.

Tas, ka obligāto iemaksu pārsniegums tiek novirzīts solidaritātes nodoklim, kas savukārt tiek sadalīts, daļēji to ieskaitot iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontā, un šo summu atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešajai daļai uzskata par pieteicēja samaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli, ir likumdevēja izšķiršanās, kā panākt iedzīvotāju ienākuma nodokļa augstākās likmes samaksu. Tas, ka šo darbību rezultātā veidojas iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa, kas pieteicējam atmaksājama, ir pareizs tiesību normu sistēmiskas piemērošanas rezultāts, jo pieteicējam par algota darba ienākumiem citās valstīs ienākuma nodokļi Latvijā vispār nebija jāmaksā. Šāda situācija radusies Latvijas normatīvā regulējuma īpatnību dēļ.

[4.8] Apgabaltiesai vajadzēja izmantot vēsturisko tiesību normu interpretācijas metodi, lai pareizi interpretētu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešo daļu.

Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” papildināts ar 1.panta trešo daļu ar 2017.gada 28.jūlija grozījumiem. Vienlaikus arī likuma 10.pants papildināts ar 1.10daļu. No šiem grozījumiem var gūt apstiprinājumu iepriekš izteiktajam secinājumam.

Tāpat secināms, ka personai, kura veic algotu darbu Latvijā, bet obligātās iemaksas tiek maksātas citā valstī, solidaritātes nodoklis maksājams Latvijā, lai nodrošinātu, ka persona samaksā progresīvo iedzīvotāju ienākuma nodokli pilnā apmērā.

[4.9] Apgabaltiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likumā ietverto tiesiskuma principu (7.pants), patvaļas aizlieguma principu (9.pants) un likuma atrunas principu (11.pants).

[4.10] Tas, ka dienests lēmumu pamatojis ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta pirmās daļas 1.punktu, otro un trešo daļu, 2.panta 1.punktu un 24.panta otro daļu, nepamato pieteicējam nelabvēlīga administratīvā akta izdošanu konkrētajos faktiskajos apstākļos.

[4.11] Apgabaltiesa kļūdaini secinājusi, ka pieteicējs nav norādījis tiesību normas, kas pamato tiesības saņemt iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksas atmaksu. Pastāv tiesisks pamats izdot pieteicējam labvēlīgu administratīvu aktu – likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešā daļa, 19.panta ceturtā daļa un 24.panta septītā daļa.

[5] Dienests paskaidrojumā par kasācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[6] Lietā ir strīds par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešās daļas un 19.panta ceturtās daļas interpretāciju. Proti, vai no minētajām tiesību normām izriet, ka solidaritātes nodokļa daļa 10,5 procentpunktu apmērā, kas saskaņā ar Solidaritātes nodokļa likuma 9.panta trešās daļas 2.punktu ir pārskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontā Valsts kasē, var veidot iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu.

[7] Apgabaltiesa lietā konstatēja, ka 2018.gadā darba devējs nosūtīja pieteicēju uz Horvātiju un Šveici. Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 24.panta septītajai daļai, Horvātijas līgumam un Šveices konvencijai algota darba ienākumi tika aplikti ar ienākuma nodokli šajās valstīs. Pieteicējs saistībā ar nosūtījumu uz Horvātiju un Šveici bija saņēmis A1 sertifikātu, līdz ar to obligātās iemaksas tika maksātas Latvijā. No pieteicēja algota darba ienākumiem 2018.gadā tika samaksāts solidaritātes nodoklis.

No kasācijas sūdzības argumentiem izriet pieteicēja uzskats, ka no viņa 2018.gada ienākumiem Horvātijā un Šveicē faktiski ir samaksāts arī iedzīvotāju ienākuma nodoklis Latvijā. Tas izdarīts, novirzot daļu no samaksātajām obligātajām iemaksām solidaritātes nodoklim, kas savukārt sadalīts, daļu ieskaitot iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontā. Savukārt atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešajai daļai attiecīgā solidaritātes nodokļa daļa uzskatāma par samaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tā rezultātā pieteicējam Latvijā ir izveidojusies iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa, kas atmaksājama atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta ceturtajā daļā noteiktajam.

Senāts minētajiem kasācijas sūdzības argumentiem nepiekrīt turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[8] Ar Solidaritātes nodokļa likumu tika ieviests jauns nodoklis. Viens no likuma mērķiem ir mazināt nodokļu regresivitāti darba ņēmējiem, iekšzemes darba ņēmējiem pie darba devēja – ārvalstnieka, ārvalstu darba ņēmējiem pie darba devēja – ārvalstnieka – un pašnodarbinātajiem ar augstāku ienākuma līmeni (*2.panta pirmā daļa*). Solidaritātes nodokļa likums nosaka solidaritātes nodokļa maksātājus, taksācijas periodu, nodokļa objekta un likmes noteikšanas kārtību, kā arī nodokļa maksāšanas kārtību un regulē citus ar šā nodokļa aprēķināšanu, maksāšanu un administrēšanu saistītus jautājumus (*2.panta otrā daļa*).

Solidaritātes nodoklis ir aprēķināms no Solidaritātes nodokļa likuma 3.pantā noteiktā nodokļa objekta – ienākuma, kas noteikts likuma „[Par valsts sociālo apdrošināšanu](https://likumi.lv/ta/id/45466-par-valsts-socialo-apdrosinasanu)” [14.](https://likumi.lv/ta/id/45466-par-valsts-socialo-apdrosinasanu#p14) un [20.2pantā](https://likumi.lv/ta/id/45466-par-valsts-socialo-apdrosinasanu#p20_2) un pārsniedz attiecīgajam kalendāra gadam noteikto obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru.

To, ka likumdevējs vēlējies ieviest jaunu atsevišķu nodokli, apliecina arī likuma „[Par nodokļiem un nodevām](https://likumi.lv/ta/id/33946-par-nodokliem-un-nodevam)” [8.panta](https://likumi.lv/ta/id/33946-par-nodokliem-un-nodevam#p8) 16.punkts, kurā šis nodoklis tiešā tekstā noteikts kā atsevišķs nodokļa veids. Likuma „[Par nodokļiem un nodevām](https://likumi.lv/ta/id/33946-par-nodokliem-un-nodevam)” grozījumu, ar kuriem 8.pants papildināts ar 16.punktu, anotācijā norādīts, ka tiek noteikts jauns obligātais maksājums – solidaritātes nodoklis. Solidaritātes nodokļa mērķis ir mazināt darbaspēka nodokļu regresivitāti augsta ienākuma līmeņa darba ņēmēju un pašnodarbināto kategorijai (*12. Saeimas likumprojekta Nr. 384/Lp12 „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””* [*anotācija*](anot%C4%81cija)).

No Solidaritātes nodokļa likuma un ar to saistītajiem grozījumiem likumā „Par nodokļiem un nodevām” 8.pantā nepārprotami izriet likumdevēja griba noteikt solidaritātes nodokli kā jaunu atsevišķu nodokli, nevis kāda jau esoša nodokļa paveidu. Senāts uzskata, ka apgabaltiesa ir ievērojusi likumdevēja gribu un pareizi noteikusi solidaritātes nodokļa dabu.

Pieteicējs norāda, ka no Satversmes tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 var secināt, ka solidaritātes nodoklis (10,5 procentpunktu apmērā) pēc jēgas, būtības un ekonomiskā efekta attiecībā uz nodokļu maksātāju ir iedzīvotāju ienākums nodoklis. Pieteicējs kasācijas sūdzībā citē minētā Satversmes tiesas sprieduma aprakstošajā daļā ietverto pieaicināto personu [pers. B], kas Solidaritātes nodokļa likuma projekta izstrādes laikā vadīja Saeimas Budžeta un finanšu (nodokļu) komisiju, un Latvijas Bankas pārstāvja [pers. C] viedokļu izklāstu, un no tā izdara secinājumu, ka solidaritātes nodoklis nav jauns vai cits nodoklis, bet gan tā daļa 10,5 procentpunktu apmērā ir iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Līdz ar to šīs nodokļa daļas pārmaksas gadījumā pieteicējam ir tiesības uz pārmaksas atmaksu saskaņā ar likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”.

Senāts vērš pieteicēja uzmanību, ka Satversmes tiesas secinājumi tiek ietverti sprieduma secinājumu daļā, nevis tā aprakstošajā daļā, kas atspoguļo lietā noskaidrotos faktus, kā arī lietas dalībnieku paustos viedokļus. Satversmes tiesa minētajā lietā secināja, ka likumdevējs ir mainījis iepriekš pastāvējušo sistēmu, atbilstoši kurai personas pārmaksātās obligātās iemaksas tika tai atmaksātas, un novirzījis šo daļu pamatbudžetā solidaritātes nodokļa veidā. Solidaritātes nodoklis pēc būtības ir jauns ienākuma nodokļa veids. Tas nozīmē arī to, ka solidaritātes nodoklis nav obligātās iemaksas un nevar tikt attiecināts uz sociālās apdrošināšanas pakalpojumu saņemšanu nevienā aspektā (*Satversmes tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā Nr.*[*2016-14-01*](https://likumi.lv/ta/id/294383-par-solidaritates-nodokla-likuma-3-5-6-7-un-9-panta-atbilstibu-latvijas-republikas-satversmes-91-panta-pirmajam-teikumam-un-109...) *secinājuma daļas 19.3.punkts*).

Ieviešot solidaritātes nodokli, likumdevējs ir konkretizējis subjektu loku un definējis nodokļa objektu. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka nodokļu tiesību jomā likumdevējam ir tiesības izvēlēties nodokļu objektu un nodokļu maksātāju loku. Vērtējot likumdevēja rīcības brīvības robežas attiecībā uz kāda nodokļa noteikšanu konkrētam objektam, jāņem vērā, ka jauna nodokļa ieviešana ir ar valsts attīstības prioritātēm saistīts politiskas izšķiršanās jautājums. Likumdevēja izšķiršanās par to, kāds nodoklis būtu nepieciešams, ir lietderības jautājums (*Satversmes tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā Nr.*[*2016-14-01*](https://likumi.lv/ta/id/294383-par-solidaritates-nodokla-likuma-3-5-6-7-un-9-panta-atbilstibu-latvijas-republikas-satversmes-91-panta-pirmajam-teikumam-un-109...) *secinājuma daļas 23.punkts*).

Ņemot vērā iepriekš minēto un Satversmes tiesas secinājumus, Senāts atzīst, ka nav pamata apšaubīt, ka solidaritātes nodoklis ir jauns nodoklis.

[9] Solidaritātes nodokļa likuma 8.1pants regulē nodokļa sadalīšanu, tostarp 10,50 procentpunktu apmērā – iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontā Valsts kasē (*3.punkts*). Pieteicējs kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi minēto tiesību normu.

Šis arguments nav pamatots. Pirmkārt, apgabaltiesa minēto tiesību normu spriedumā nav piemērojusi un līdz ar to nav arī to interpretējusi. Otrkārt, ņemot vērā Solidaritātes nodokļa likuma pārejas noteikumu 4.punktu, šī tiesību norma piemērojama attiecībā uz nodokli, kas maksājams par taksācijas periodu, sākot ar 2019.gada 1.janvāri, bet lietā ir strīds par 2018.gada taksācijas periodā samaksāto solidaritātes nodokli. Proti, minētā tiesību norma neattiecas uz strīdus periodu.

Apgabaltiesa spriedumā ir piemērojusi Solidaritātes nodokļa likuma 9.panta trešās daļas 2.punktu, saskaņā ar kuru Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūra līdz pārskata mēnesim sekojošā trešā mēneša piecpadsmitajam datumam faktiski samaksāto nodokli, no kura izslēgta nodokļa daļa, kas pārskaitīta valsts pamatbudžeta ieņēmumos veselības aprūpes pakalpojumu finansēšanai un fondēto pensiju shēmai, par pārskata mēnesi pārskaita 10,5 procentpunktu apmērā iedzīvotāju ienākuma nodokļa kontā Valsts kasē. Pieteicējs kasācijas sūdzībā nav izteicis iebildumus par minētās tiesību normas interpretāciju un piemērošanu.

[10] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešā daļa noteic, ka samaksātajā iedzīvotāju ienākuma nodoklī iekļauj arī atbilstoši [Solidaritātes nodokļa likumam](https://likumi.lv/ta/id/278636-solidaritates-nodokla-likums) noteikto solidaritātes nodokļa daļu, kas pārskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontā.

Kasācijas sūdzībā ir izvērsti argumentēts par minētās tiesību normas interpretāciju, tostarp piemērojot Administratīvā procesa likuma 8.pantā minētās tiesību normu interpretācijas pamatmetodes, kuras apgabaltiesa neesot piemērojusi. Tomēr Senāts atzīst, ka pieteicēja argumenti nav pamatoti.

Nevar piekrist pieteicējam, ka jau no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta trešās daļas teksta secināms, ka solidaritātes nodokļa daļa, kas pārskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontā, uzskatāma par samaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tiesību norma paredz tikai to, ka minētā solidaritātes nodokļa daļa tiek iekļauta jeb ieskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksai.

Pieteicējs kasācijas sūdzībā vērš uzmanību, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.pants papildināts ar trešo daļu solidaritātes nodokļa ieviešanas rezultātā un ka vienlaikus ieviesta arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa progresīvā likme, kā arī 10.pants papildināts ar 1.10daļu. Ar minētajiem grozījumiem attiecīgajās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normās pieteicējs pamato gan vēsturiskās, gan sistēmiskās tiesību normas interpretācijas metodes piemērošanu un savus secinājumus par to. Proti, solidaritātes nodokļa daļa, kas ieskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontā, nav uzskatāma par obligātajām iemaksām, kuras pieteicējs, saņemot A1 sertifikātu, izvēlējās maksāt Latvijā. Savukārt, tā kā pieteicējam no algota darba ienākumiem, kas gūti citā valstī, ienākuma nodokļu maksājumi Latvijā nav jāmaksā, veidojas iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa.

Pieteicējs pareizi norādījis, ka ar 2017.gada 28.jūlija grozījumiem likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.pants papildināts ar trešo daļu un 10.pants ar 1.10daļu (*Aprēķinot nodokli rezumējošā kārtībā, attaisnotajos izdevumos iekļauto taksācijas gadā samaksāto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu apmērs ir samazināms par summu, kas atbilstoši Solidaritātes nodokļa likumā noteiktajam ir pārskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontā*), kā arī 15.pantā noteiktas jaunas nodokļa likmes. No minēto grozījumu anotācijas izriet, ka nodokļa likmi 31,4 % apmērā nepiemēros algotā darba ienākumiem taksācijas gada laikā. Ja šie ienākumi pārsniedz 55 000 *euro* taksācijas gadā (piemēram, taksācijas gada ienākumi ir 65 000 *euro*), nodoklis no taksācijas gada ienākuma tiks aprēķināts un maksāts rezumējošā kārtībā. Par taksācijas gada laikā gūto ienākumu samaksātajā nodoklī tiks ieskaitīta arī solidaritātes nodokļa daļa, kāda normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā pārskaitīta uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontu. Par minēto solidaritātes nodokļa daļu arī tiks samazināti maksātāja attaisnotie izdevumi, jo sākotnēji pirms nodokļa aprēķināšanas obligātās iemaksas un solidaritātes nodoklis ir atskaitīti no nodokļa bāzes kā attaisnotie izdevumi, bet – tā kā daļa solidaritātes nodokļa ieņēmumu tiek novirzīti uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksu – nav pamatoti samazināt apliekamo ienākumu par šo samaksāto nodokli (*12. Saeimas likumprojekta Nr. 977/Lp12 „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””* [*anotācija*](https://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/FDE50450C2B3A295C225815A0054340B?OpenDocument)).

Pieteicējs pareizi norādījis, ka daļas no samaksātā solidaritātes nodokļa izmantošana iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksai ir likumdevēja izšķiršanās, kā panākt iedzīvotāju ienākuma nodokļa progresijas augstākās likmes samaksu. Taču, kā pareizi atzinusi apgabaltiesa, tas nenozīmē, ka solidaritātes nodoklis kļūst par iedzīvotāju ienākuma nodokli. Apgabaltiesa ir pamatoti norādījusi, ka jānošķir solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākums un objekts no solidaritātes nodokļa ieņēmumu sadales un ieskaitīšanas kārtības. Solidaritātes nodokļa sadale, arī tā daļas ieskaitīšana iedzīvotāju ienākumu kontā Valsts kasē, nenozīmē, ka sadalītais solidaritātes nodoklis var tikt uzskatīts par kāda cita nodokļa, piemēram, iedzīvotāju ienākumu nodokļa, pārmaksu. Solidaritātes nodokļa sadale nemaina to, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis un solidaritātes nodoklis ir divi dažādi nodokļi. Katram no tiem likumdevējs ir noteicis savu pārmaksas atgūšanas kārtību konkrētā nodokļa likuma ietvaros. Tādēļ katra nodokļa pārmaksas atgūšanas kārtība jāvērtē šā nodokļa regulējuma ietvaros.

Pieteicējs uzskata, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta 1.10daļa apstiprina, ka solidaritātes nodokļa daļa, kas ieskaitīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa sadales kontā, nav uzskatāma par obligātajām iemaksām, kuras pieteicējs ir izvēlējies maksāt Latvijā. Senāts konstatē, ka apgabaltiesa nemaz nav atzinusi, ka solidaritātes nodoklis ir obligātās iemaksas. Solidaritātes nodoklis tiek aprēķināts un iemaksāts tāpat kā obligātās iemaksas, taču tas ir cits nodoklis. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta 1.10daļa ir aplūkojama kopsakarā ar šā panta pirmās daļas 1.1punktā noteikto, ka solidaritātes nodoklis ir viens no maksātāja attaisnotajiem izdevumiem, kas tiek atskaitīts no gada apliekamo ienākuma apjoma pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli. Attiecīgi šā panta 1.10daļa novērš to, ka solidaritātes nodokļa daļa, kas tiek novirzīta iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksai, tiktu vienlaikus arī atskaitīta kā attaisnotais izdevums.

[11] Pieteicējs kasācijas sūdzībā ir vērsis uzmanību uz 2017.gada 28.jūlija grozījumu likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” anotācijā aprakstīto specifisko situāciju, proti, ja nodokļa maksātājs ir persona, kurai ir A1 sertifikāts, kas obligātās iemaksas veic citā valstī, kā arī starpvalstu sociālās drošības līgumos norādītajos gadījumos, kad obligātās iemaksas veic citā līgumvalstī, un tās gūtais algota darba ienākums mēnesī pārsniedz 4583 *euro* mēnesī (~55 000/12), ienākuma izmaksātājs, ieturot nodokli, mēneša ienākuma daļai, kas pārsniedz 4 583 *euro*, piemēro nodokļa likmi 31,4 %. Šā regulējuma mērķis ir nodrošināt, lai personām, kas nav solidaritātes nodokļa maksātājas, piemērotais nodokļu slogs nebūtu mazāks kā personām, kuras ir solidaritātes nodokļa maksātājas (*12. Saeimas likumprojekta Nr. 977/Lp12 „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””* [*anotācija*](https://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/FDE50450C2B3A295C225815A0054340B?OpenDocument)).

Pieteicējs uzskata, ka no minētā piemēra secināms, ka personai, kura strādā algotu darbu Latvijā, bet saskaņā ar A1 sertifikātu obligātās iemaksas tiek maksātas citā valstī, solidaritātes nodoklis maksājams Latvijā, lai nodrošinātu, ka persona samaksā progresīvo iedzīvotāju ienākuma nodokli pilnā apmērā.

No šiem pieteicēja argumentiem secināms, ka viņš nepareizi ir izpratis minēto situāciju. Proti, persona, kura strādā algotu darbu Latvijā, bet saskaņā ar A1 sertifikātu obligātās iemaksas tiek maksātas citā valstī, nav solidaritātes nodokļa maksātāja. Taču, lai nodrošinātu, ka šai personai nodokļu slogs nav mazāks kā personām, kuras ir solidaritātes nodokļa maksātājas, tās ienākumiem tiek piemērota iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme 31,4 % apmērā.

[12] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta ceturto daļu, ja rezumējošā kārtībā aprēķinātā summa pēc deklarācijas pārbaudes izrādās mazāka par avansā samaksāto, Valsts ieņēmumu dienests triju mēnešu laikā no deklarācijas iesniegšanas dienas atmaksā maksātājam pārmaksu, kas radusies kā avansā samaksātā un rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa starpība.

Lai gan pieteicējs kasācijas sūdzībā ir norādījis, ka apgabaltiesa nepareizi ir interpretējusi minēto tiesību normu, tomēr pieteicējs nav paskaidrojis, kā apgabaltiesas spriedumā izpaužas nepareiza tās interpretācija. No kasācijas sūdzības secināms, ka pieteicējs uzskata, ka minētā tiesību norma ir viens no tiesiskajiem pamatiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksas atmaksai. Taču, lai atmaksātu iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu, jākonstatē tiesību normā paredzētie priekšnoteikumi – rezumējošā kārtībā aprēķinātā summa ir mazāka nekā avansā samaksātā. Apgabaltiesa pareizi norādījusi, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu atmaksā tikai gadījumā, ja Latvijas rezidents Latvijā vai ārvalstīs guvis algota darba ienākumus, no kuriem Latvijā ieturēts iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Tā kā apgabaltiesa nav konstatējusi šādus priekšnoteikumus – iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu Latvijā un attiecīgi nodokļa pārmaksu, līdz ar to pamatoti nav piemērojusi šo tiesību normu.

[13] Pieteicējs kasācijas sūdzībā atsaucas uz Horvātijas līguma 2. un 15.pantu un Šveices konvencijas 2. un 15.pantu.

Minēto starptautisko līgumu 15.panti ietvert noteikumus par to, kurā no līgumslēdzējām valstīm tiek aplikti ar nodokli algota darba ienākumi. Taču lietā nav strīda, ka algota darba ienākumi, ko pieteicējs guva Horvātijā un Šveicē, ir aplikti ar ienākuma nodokli šajās valstīs, nevis Latvijā.

Horvātijas līguma 2.pantā un Šveices konvencijas 2.pantā ir ietverti līdzīgi noteikumi, proti, ka šie starptautiskie līgumi attiecas uz jebkuriem identiskiem vai pēc būtības līdzīgiem nodokļiem, kas tiks ieviesti līgumslēdzējā valstī pēc līguma parakstīšanas datuma. Vienlaikus minētajos starptautisko līgumu pantos ir paredzēts, ka līgumslēdzēju valstu kompetentās iestādes savstarpēji informē viena otru par būtiskiem grozījumiem šo valstu attiecīgajos nodokļu likumdošanas aktos.

Nav šaubu, ka Solidaritātes nodokļa likums ir pieņemts pēc minēto starptautisko līgumu parakstīšanas datuma, taču šie līgumi nav papildināti, starp nodokļiem, uz kuriem attiecas līgumi, ietverot solidaritātes nodokli. Tā kā Latvijas kompetentā iestāde nav informējusi otru starptautiskā līguma pusi par solidaritātes nodokļa ieviešanu, tad secināms, ka tas nav uzskatāms par identisku vai pēc būtības līdzīgu nodokli, kas ietilpst minēto starptautisko līgumu tvērumā.

Līdz ar to nav pamatots pieteicēja arguments, ka saskaņā ar Horvātijas līguma un Šveices konvencijas noteikumiem pieteicēja ārvalstīs gūtie ienākumi nebija apliekami ar solidaritātes nodokli.

[14] Pieteicējs Administratīvā procesa likumā ietvertā tiesiskuma principa (7.pants), patvaļas aizlieguma principa (9.pants) un likuma atrunas principa (11.pants) pārkāpumu apgabaltiesas spriedumā skaidro ar to, ka negatīvu administratīvo aktu nevar pamatot ar apstākļiem, kas nav paredzēti normatīvajā regulējumā.

Senāts vērš uzmanību, ka apgabaltiesa pareizi ir norādījusi, ka pieteikuma priekšmets ir labvēlīga administratīvā akta izdošana. Izskatot lietu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, tiesai pašai jāpārbauda, vai pastāv labvēlīga administratīvā akta izdošanas priekšnoteikumi. Proti, izskatot šādu lietu, tiesa nav saistīta ar iestādes atteikuma pamatojumā norādītajiem argumentiem, bet tai, neatkarīgi no iestādes atteikumā ietvertā pamatojuma, ir objektīvi jāizvērtē, vai pieteicējam ir tiesības uz labvēlīgu administratīvo aktu (piemēram, *Senāta 2019.gada 19.jūlija lēmuma lietā Nr. SKA-1352/2019,* [*ECLI:LV:AT:2019:0719.A420144618.5.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0719.A420144618.5.L)*, 8.punkts, 2017.gada 13.jūlija sprieduma lietā Nr.*[*SKA-254/2017*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/322152.pdf)*, A420572312, 12.punkts*). Tādējādi apgabaltiesai, vērtējot pieteicēja pieteikuma pamatotību, bija patstāvīgi jāpārbauda, vai atbilstoši tiesību normām pieteicējam pienācās prasītais labums – iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksas atmaksa, ko apgabaltiesa ir darījusi.

[15] Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa pareizi ir interpretējusi piemērotās tiesību normas un nav pamata apgabaltiesas sprieduma atcelšanai. Savukārt pieteicēja kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2021.gada 27.aprīļa spriedumu, bet [pers. A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.