



Latvijas Republikas Senāts

SPRIEDUMS

Rīgā 2025.gada 9.decembrī

Senāts šādā sastāvā: senators referents Jānis Pleps, senatores Līvija Slica un Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /Persona A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 25.novembra lēmuma Nr. 31.1-22.7/22.7/10793 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 20.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējs /Persona A/ 2021.gada 21.martā Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – dienests) iesniedza sākotnējo gada ienākumu deklarāciju par 2020.gadu, kuras pielikuma D3 27.rindā „Pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas” norādīja vērtību 2856,99euro.

Dienests ar 2021.gada 4.oktobra vēstuli norādīja pieteicējam uz neprecizitātēm deklarācijas aizpildīšanā. Pieteicējs pielikuma D3 27.rindā bija norādījis valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kuras faktiski samaksātas 2020.gadā, taču veiktas par 2019.gada pēdējo ceturksni un 2020.gada pirmajiem trim ceturkšņiem. Dienests vērsa pieteicēja uzmanību, ka šajā rindā iemaksas norādāmas atbilstoši pārskatiem „Ziņojums par pašnodarbinātā vai iekšzemes darba ņēmēja pie darba devēja – ārvalstnieka –, vai ārvalstu darba ņēmēja pie darba devēja – ārvalstnieka – valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām” par 2020.gadu (attiecīgi – 2815,78 euro apmērā). Līdz ar to dienesta ieskatā pieteicējam nebija jānorāda iemaksas, kuras faktiski veiktas 2020.gadā, taču attiecas uz 2019.gadu. Pieteicējs 2021.gada 17.oktobrī iesniedza dienestam deklarācijas precizējumu.

[2] Ar dienesta 2021.gada 21.oktobra lēmumu Nr. 31.1-8.60.4/141009 (turpmāk – sākotnējais lēmums) dienests precizēja pieteicēja iesniegto deklarācijas precizējumu, jo pieteicējs veiktās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas korigējis tikai deklarācijas pielikuma D3 27.rindā, bet ne deklarācijas D 5.rindā, un uzlika pieteicējam pienākumu 30 dienu laikā no izlabotās deklarācijas saņemšanas dienas iemaksāt budžetā trūkstošo nodokļa summu 8,24 euro un aprēķināto nokavējuma naudu.

Ar dienesta ģenerāldirektora 2021.gada 25.novembra lēmumu Nr. 31.1-22.7/10793 (turpmāk – ģenerāldirektora lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[3] Pieteicējs ģenerāldirektora lēmumu pārsūdzēja tiesā. Ar Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 2.janvāra spriedumu pieteikums apmierināts. Rajona tiesas spriedumā ietverts lēmums, ar kuru dienesta rīcība, aprēķinot un ieturot no pieteicēja nokavējuma naudu 106,93 euro apmērā, atzīta par prettiesisku un dienestam uzlikts pienākums veikt nokavējuma naudas pārrēķinu un atmaksāt pieteicējam nepamatoti ieturēto nokavējuma naudu; minētais lēmums nav pārsūdzams.

Dienests par rajona tiesas spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību daļā par pieteicējam papildus aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli 8,24 euro apmērā.

[4] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 20.jūnija spriedumu pieteikums apmierināts. Spriedumu apgabaltiesa, pievienojoties rajona tiesas sprieduma motivācijai, pamatoja ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Dienests pieteicējam aprēķināja papildu budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli, jo pieteicējs gada ienākumu deklarācijā attaisnotos izdevumus par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām bija norādījis nepamatoti lielā apmērā. Attiecīgi lietā ir strīds, vai deklarācijā ir norādāmas iemaksas, kuras veiktas par 2020.taksācijas gada ceturkšņiem neatkarīgi no perioda, kad tās veiktas, vai arī iemaksas, kuras faktiski veiktas 2020.gadā neatkarīgi no perioda, par kuru iemaksas veiktas.

[4.2] Pieteicējs grāmatvedību kārtu vienkāršā ieraksta sistēmā, tāpēc atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. un 11.¹pantam un Senāta judikatūrai izdevumi uzskaitāmi, kad tie faktiski radušies (kases princips). Konkrētajā gadījumā pieteicējam izdevumi saistībā ar minētajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām radās 2020.gadā. No tiesību normām neizriet prasība pašnodarbinātajām fiziskajām personām, kuras grāmatvedību kārtu vienkāršā ieraksta sistēmā, koriģēt izmaksas par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, tās salāgojot ar taksācijas gadu, par kuru tās veiktas.

[4.3] Valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu ir nodokļu maksātāja attaisnotie izdevumi un vienlaikus pieteicēja ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi. Pieteicējam, deklarējot šos maksājumus, bija pienākums ievērot to pašu grāmatvedības kārtības principu – kases principu –, kāds ievērojams attiecībā uz jebkuriem pieteicēja ar saimniecisko darbību saistītajiem izdevumiem. Attiecīgi šajā lietā ir piemērojamas Senāta 2022.gada 22.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-21/2022, [ECLI:LV:AT:2022:0222.A420395114.6.S](#), (turpmāk – spriedums lietā Nr. SKA-21/2022) atziņas.

[4.4] Ministru kabineta 2018.gada 30.oktobra noteikumu Nr. 662 „Noteikumi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijām un to aizpildīšanas kārtību” (turpmāk – noteikumi Nr. 662) 25.3.apakšpunkts, interpretējot to kopsakarā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 21.panta trešo daļu un 23.panta otro daļu, neliedz nodokļa maksātājam, kurš kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, deklarācijā norādīt konkrētā taksācijas gada laikā faktiski veiktās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas atbilstoši ceturkšņa ziņojumam par pirmstaksācijas gada pēdējo ceturksni un taksācijas gada trim ceturkšņiem.

[5] Dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, to pamatojot ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Apgabaltiesa nav piemērojusi tiesību normas, kuras lietā vajadzēja piemērot – likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3.panta pirmo daļu, 3.panta otrās daļas 1.punktu un 10.panta pirmās daļas 1.punktu, noteikumu Nr. 662 4.punktu, kā arī Ministru kabineta 2010.gada 7.septembra noteikumu Nr. 827 „Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veicēju reģistrāciju un ziņojumiem par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un iedzīvotāju ienākuma nodokli” 36.punktu. Ir jāņem vērā, ka gada ienākumu deklarācija tiek aizpildīta par konkrēto taksācijas gadu, un minētās tiesību normas norāda, ka valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas ir pašnodarbinātā attaisnotie izdevumi, kas tiek ietverti gada ienākumu deklarācijā un ir saistāmi ar konkrēto taksācijas gadu.

[5.2] Konkrētajā lietā nebija piemērojamas spriedumā lietā Nr. SKA-21/2022 izteiktās atziņas par grāmatvedības kārtību vienkāršā ieraksta sistēmā, jo minētajā lietā bija atšķirīgi faktiskie apstākļi.

[5.3] Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka deklarācijās, kuras tiek sagatavotas Elektroniskās deklarēšanas sistēmā, automātiski tiek iekļauta visa dienesta rīcībā esošā informācija un ir jānorāda tikai tā informācija, kuras nav dienesta rīcībā, turklāt deklarācijas sagatavē ir iekļautas visas formulas, lai tiktu ievērotas un izpildītas normatīvo aktu prasības.

[5.4] Apgabaltiesa ir nepareizi secinājusi, ka no noteikumu Nr. 662 25.3.apakšpunkta (2020.gada 14.jūlija redakcijā, kas stājās spēkā 2020.gada 18.jūlijā) neizriet, ka tiesību normā ietvertā norāde „atbilstoši ceturkšņa ziņojumam par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām” nozīmē ceturkšņa ziņojumus, kas iesniegti un attiecas tieši uz visu konkrēto taksācijas gadu. Valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas ir attaisnotie izdevumi, un tās tiek aprēķinātas no saimnieciskās darbības ienākumiem. Līdz ar to, deklarējot minētās iemaksas, ir nozīme tieši taksācijas gadam, kurā ir gūti saimnieciskās darbības ienākumi. Turklāt noteikumu Nr. 662 25.3.apakšpunkts neparedz, ka ienākumu deklarācijas 27.rindā būtu norādāms pirmstaksācijas gada pēdējā ceturkšņa ziņojums vai ka valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas būtu norādāmas atbilstoši tam, kā tiek kārtota grāmatvedība.

[6] Pieteicējs rakstveida paskaidrojumos norāda, ka uzskata dienesta kasācijas sūdzību par nepamatotu.

Motīvu daļa

[7] Senātam šajā lietā jāatbild uz jautājumu, vai pašnodarbinātais, kurš kāro grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, ir tiesīgs piemērot kases principu, gada ienākumu deklarācijā norādot valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Attiecīgi – lietā ir strīds, vai pašnodarbinātais deklarācijā var norādīt arī iemaksas, kuras faktiski ir veiktas konkrētajā taksācijas gadā, taču attiecas uz citu taksācijas gadu, vai arī viņam obligāti jānorāda tikai tās iemaksas, kas veiktas par konkrēto taksācijas gadu.

[8] Apgabaltiesa un pieteicējs uzskata, ka konkrētajā lietā ir piemērojamas Senāta judikatūras atziņas, kuras izteiktas spriedumā lietā Nr. SKA-21/2022.

Senāts atgādina, ka judikatūras atziņu piemērošanai citā lietā nepieciešams, lai sakristu (būtu līdzīgi) lietā risināmā jautājuma būtiskie tiesiskie un faktiskie apstākļi. Līdz ar to judikatūras atziņu piemērošanā citās lietās pievēršama uzmanība tam, vai nav kāda būtiska apstākļa, kas atšķiras un līdz ar to izslēdz attiecīgās atziņas pārceļšanu attiecīgā gadījuma atrisināšanai.

Spriedumā lietā Nr. SKA-21/2022, uz kuru atsaucās apgabaltiesa, Senāts ir vispārīgi vērtējis nepieciešamību saskaņot saimnieciskās darbības izdevumus ar taksācijas gada ieņēmumiem, izdevumus pārnesot uz nākamo taksācijas gadu, un ir secinājis, ka tiesību normas neparedz šādu pienākumu (*Senāta 2022.gada 22.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-21/2022, [ECLI:LV:AT:2022:0222.A420395114.6.S](#), 7.punkts*). Apgabaltiesa ir atzinusi, ka valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas sākotnējās deklarācijas iesniegšanas brīdī bija vērtējamas arī kā saimnieciskās darbības izdevumi (*pārsūdzētā sprieduma 9.punkts*). Tomēr Senāts vērš uzmanību, ka Senāts minētajā spriedumā nav konkrēti analizējis valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu norādīšanu gada ienākumu deklarācijā. Turklāt dienests šajā gadījumā ir atsaucies uz būtisku apstākli – minētās iemaksas nav uzskatāmas par tipiskiem saimnieciskās darbības izdevumiem, bet gan deklarācijā ir norādāmas kā attaisnotie izdevumi.

Senāts piekrīt dienesta argumentam, ka konkrētās lietas apstākļi būtiski atšķiras no lietas, uz kuru atsaukusies apgabaltiesa. Līdz ar to uz konkrēto gadījumu tieši nav pārceļamas spriedumā lietā Nr. SKA-21/2022 ietvertās atziņas. Tiesību jautājuma atrisināšanai šajā lietā nepieciešams ņemt vērā atšķirīgo kontekstu un analizēt tiesību normas, kuras regulē valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veikšanas un deklarēšanas kārtību.

[9] Valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu ir uzskatāmas par attaisnotajiem izdevumiem. Vienlaikus tiesa pareizi norādījusi, ka noteikumu Nr. 662 (*šeit un turpmāk – 2020.gada 14.jūlija redakcijā, kas stājās spēkā 2020.gada 18.jūlijā*) 23.2.1.apakšpunkts noteica, ka valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ko fiziskā persona maksājusi par sevi kā par pašnodarbinātu personu, ir iekļaujamas deklarācijas D3 pielikuma 12.1.rindā „Izdevumi, kas saistīti ar citiem saimnieciskās darbības veidiem, kurus piemēro pilnā apmērā” kā saimnieciskās darbības izdevumi (*pārsūdzētā sprieduma 4.3., 8. un 9.punkts*).

Pamatojoties uz noteikumu Nr. 662 39.1.2.apakšpunktu, deklarācijas D 1.rindā „Apliekamie ienākumi – Latvijas Republikā gūtie apliekamie ienākumi” tiek ietverts D3 pielikumā aprēķinātais apliekamais ienākums, atskaitot minimālo apliekamo ienākumu, no kura nav atskaitītas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Minētās iemaksas saskaņā ar noteikumu Nr. 662 39.5.apakšpunktu tiek atskaitītas kā attaisnotie izdevumi (deklarācijas D 5.rinda).

Senāts atzīst, ka, ņemot vērā šo kārtību, iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs nedrīkst aprobežoties ar valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu uzskatīšanu par saimnieciskās darbības izdevumiem, kuri ērtības labad deklarācijā ir norādāmi atbilstoši to faktiskajam samaksas brīdim, jo minētās iemaksas tiek ņemtas vērā, ne tikai aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu, bet arī nosakot attaisnotos izdevumus. Gluži pretēji – valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu kā attaisnoto izdevumu raksturam ir izšķiroša nozīme šajā lietā.

[10] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3.panta pirmā daļa noteic, ka ar nodokli tiek apliktas iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu apjoms. Attiecīgi saskaņā ar noteikumu Nr. 662 4.punktu gada ienākumu deklarācijā ir norādāmi taksācijas periodā gūtie ienākumi. Savukārt atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 14.panta divdesmit otrajai daļai (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2021.gada 31.decembrim*) pašnodarbinātā obligāto iemaksu objekts ir ienākums no saimnieciskās darbības, kas

aprēķināts saskaņā ar likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”. Līdz ar to periods, par kuru tiek veiktas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ir nesaraucjami saistīts ar taksācijas gadu, par kuru tiek iesniegta gada ienākumu deklarācija, jo minēto iemaksu objekts veidojas no konkrētajā taksācijas gadā faktiski gūtajiem ienākumiem un attiecīgi minētās iemaksas šajā taksācijas gadā ir uzrādāmas kā attaisnotie izdevumi. Arī literatūrā ir atzīts, ka par attaisnotajiem izdevumiem ir uzskatāmas tās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kuras veiktas par konkrēto taksācijas periodu (kalendāro gadu) (*Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 10.panta komentārs. Grām.: Rodins I., Kļavinska A. u.c. Nodokļu ceļvedis: nodokļu likumu komentāri. 4.sējums. Likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un „Par valsts sociālo apdrošināšanu” komentāri. Rīga: Dienas Business, 2013, IIN 2.4.1.lpp.; Leibus I. Pašnodarbināto grāmatvedība un nodokļi. Atkārtots un atjaunots 10.izdevums. Rīga: Lietišķās informācijas dienests, 2022, 71.lpp.*).

Senāts secina, ka pareizai iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai ir būtiski, lai gada ienākumu deklarācijā tiktu norādītas tieši tās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kuras attiecas uz konkrēto taksācijas gadu. Minēto iemaksu norādīšana deklarācijā neatbilstoši taksācijas gadam, par kuru tās ir veiktas, būtu pretrunā ar šo iemaksu kā attaisnoto izdevumu jēgu. Līdz ar to kases princips šajā gadījumā nav piemērojams, jo no tiesību normām izriet pienākums deklarācijā norādīt iemaksas par pareizo taksācijas periodu.

[11] Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, Senāts nevar piekrist apgabaltiesas veiktajai noteikumu Nr. 662 25.3.apakšpunkta interpretācijai. Interpretējot tiesību normas sistēmiski, kā arī ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi un jēgu, ir secināms, ka noteikumu Nr. 662 25.3.apakšpunktā ietvertā frāze „atbilstoši ceturkšņa ziņojumam par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām” norāda uz ceturkšņa ziņojumiem, kas attiecas uz konkrēto taksācijas gadu.

[12] Apgabaltiesa pārsūdzētajā spriedumā, atsaucoties uz Senāta judikatūru, ir pamatoti norādījusi, ka tiesību normām jābūt paredzamām, skaidrām un saprotamām – tas nozīmē, ka normas saturam jābūt tādām, lai privātpersona zinātu, kādas tiesiskās sekas rodas no noteiktiem juridiskiem faktiem vai noteiktas rīcības (darbības vai bezdarbības). Minētā prasība jo īpaši attiecināma uz gadījumiem, kad tiesiskais regulējums personai var radīt finansiāla rakstura pienākumus, tātad arī uz nodokļu tiesību normām.

Konkrētajā gadījumā šī prasība ir ievērota. No tiesību normām skaidri izriet, ka valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu veido konkrētajā taksācijas gadā gūtie ienākumi un tās ir cieši saistītas ar konkrēto taksācijas gadu. Turklāt noteikumu Nr. 662 25.3.apakšpunkts paredz pienākumu deklarācijā norādīt veiktās iemaksas atbilstoši ceturkšņa ziņojumam. Pieteicēja nepiekrīšana šādai tiesību normas interpretācijai vai citāds ieskaits par sev ērtāko (vienkāršāko) gada ienākumu deklarācijas aizpildīšanas metodi (atbilstoši grāmatvedības kārtības sistēmai) pats par sevi nav pamats atzīt šo tiesību normu par nepietiekami skaidru.

Senāts arī nekonstatē, ka minētā kārtība iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājam faktiski radītu negatīvas sekas. Deklarācijā norādītās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas kā attaisnotie izdevumi jebkurā gadījumā tiek ņemtas vērā par to taksācijas gadu, uz kuru tās attiecas, un tādēļ nodokļa maksātājs nezaudē nekādas priekšrocības, kas ar tām būtu saistītas. Tāpat šī kārtība personai nerada praktisku slogu, kā tas būtu gadījumā, ja nodokļu maksātājam būtu jākorrigē saimnieciskās darbības izdevumi, saskaņojot tos ar taksācijas gadā gūtajiem ieņēmumiem un pārnesot tos uz citiem taksācijas gadiem. Pašnodarbinātajam, kurš par sevi veic valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un par tām iesniedz ziņojumus, ir skaidri zināms, par kuru taksācijas gadu tās tiek veiktas. Turklāt, kā dienests norādījis kasācijas sūdzībā, ja nodokļa maksātājs deklarāciju sagatavo Elektroniskās deklarēšanas sistēmā (kā tas bijis šajā gadījumā), šī dienesta rīcībā esošā informācija deklarācijā tiek iekļauta automātiski.

[13] Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi materiālo tiesību normas, un tas novedis pie nepareiza lietas rezultāta. Līdz ar to pārsūdzētais spriedums ir atceļams, un lieta ir nododama jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.¹panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 20.jūnija spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

J. Pleps L. Slica I. Višķere