Lietas arhīva Nr. A42-02155-22/20
ECLI:LV:ADRJRIT:2022:1011.A420215522.6.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2022.gada 11.oktobrī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese M.Romanova,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc /pers. A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 2.maija lēmuma Nr.31.1/22.7/2471 atcelšanu daļā, ar kuru noteikts pienākums pieteicējai līdz 2022.gada 27.jūnijam atmaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli 73,41 *euro*.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja /pers. A/ Valsts ieņēmumu dienestā iesniedza 2021.gada ienākumu deklarāciju, kurā deklarēta iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa 230,15 *euro*.

Dienesta Nodokļu pārvalde ar 2022.gada 2.marta lēmumu Nr.8.60.11-7/2022/43 (turpmāk – atmaksas lēmums) nolēma atmaksāt pieteicējai rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2021.gadā avansa kārtībā samaksātā (ieturētā) nodokļa starpību 230,15 *euro*. Atkārtoti izvērtējot pieteicējas gada ienākuma deklarāciju, dienests konstatēja nepareizu nodokļa apmēra atmaksu. Tā rezultātā ar dienesta Nodokļu pārvaldes 2022.gada 6.aprīļa lēmumu Nr.31.1/8.60.9/74205 (turpmāk – sākotnējais lēmums) grozīts atmaksas lēmums, nosakot pieteicējai atmaksājamā rezumējošā kārtībā aprēķinātā un 2021.gadā avansa kārtībā samaksātā (ieturētā) nodokļa starpību 156,74 *euro* apmērā, un nosakot pienākumu iemaksāt valsts budžetā nepamatoti atmaksāto nodokli 73,41 *euro* apmērā.

Pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdēja.

[2] Dienests ar 2022.gada 2.maija lēmumu Nr.31.1/22.7/2471 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atcēla sākotnējo lēmumu, atzina par tiesisku atmaksas lēmumu daļā par nodokļa pārmaksas 156,74 *euro* apmērā atmaksu, bet pārējā daļā – par prettiesisku, un noteica pienākumu pieteicējai atmaksāt nodokli 73,41 *euro*. Lēmums tā pārsūdzētajā daļā pamatots ar turpmāko.

[2.1] Tehniskas kļūdas dēļ pieteicējai gada diferencētais neapliekamies minimums tika noteikts 829,72 *euro*, nevis 462,65 *euro*. Tā kā gada diferencētais neapliekamais minimums ietekmē nodokļa aprēķinu, arī rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa pārmaksa tika noteikta nekorekti, kā rezultātā kļūdaini un nepamatoti tika aprēķināta un atmaksāta nodokļa pārmaksa 73,41 *euro* apmērā.

[2.2] Tā kā tiesību normas skaidri nosaka, ka maksātāja gada diferencēto neapliekamo minimumu aprēķina saskaņā ar formulu, ko nosaka Ministru kabinets, un gada diferencētā neapliekamā minimuma aprēķināšanai ir noteikti lielumi, tajā skaitā, koeficients – 0,23077, pieteicējas tiesiskā paļāvība konkrētajā gadījumā nav aizsargājama. Proti, iestādes kļūda, ko tā pieļāvusi, nevar būt par pamatu, lai pati iestāde lemtu pretēji spēkā esošajās tiesību normās noteiktajam.

[3] Administratīvajā rajona tiesā saņemtais pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu daļā pamatots ar argumentu, ka pārsūdzētajā lēmumā nav norādīts normatīvais akts, uz kā pamata pieteicējai būtu nosakāms pienākums atmaksāt kļūdaini aprēķināto un izmaksāto nodokli. Dienesta norādītie normatīvie akti nav attiecināmi uz pieteicējai kļūdaini aprēķināto un izmaksāto nodokļa starpību, jo tā nav uzskatāma par nodokļa parādu.

[4] Dienests rakstveida paskaidrojumā par pieteikumu uzskata to par nepamatotu un lūdz noraidīt, atsaucoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem.

[5] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 206.panta pirmo daļu tiesa lietu izskata rakstveida procesā.

Pārbaudījusi lietas materiālus, tiesa konstatē, ka lietā esošie pierādījumi ir pietiekami, kā arī procesa dalībnieki ir īstenojuši tiesības sniegt paskaidrojumus par lietas apstākļiem un iesniegt pierādījumus, tādēļ šīs lietas izskatīšana mutvārdu procesā nav nepieciešama.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus kopsakarā ar lietas dalībnieku paskaidrojumiem, secina, ka pieteikums ir noraidāms.

[7] Lietā ir strīds, vai pieteicējai ir pienākums 2021.gada ienākumu deklarācijā kļūdaini aprēķināto un nepamatoti atmaksāto nodokļa pārmaksu 73,41 *euro* atmaksāt valsts budžetā.

[8] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta otrās daļas 2.punktam iekšzemes nodokļa maksātāja gada (algas nodokļa maksātāja - mēneša) apliekamais ienākums, ja šā panta 2.^{4}daļā nav noteikts citādi, ir viņa gada (mēneša) ienākums, izņemot šā likuma 9.pantā minētos neapliekamos ienākumus, no kura tiek atskaitīts maksātāja gada diferencētais neapliekamais minimums (dienesta prognozētais mēneša neapliekamais minimums vai maksātāja prognozētais mēneša neapliekamais minimums).

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12.panta pirmo daļu dienesta prognozēto mēneša neapliekamo minimumu vai maksātāja

prognozēto mēneša neapliekamo minimumu piemēro katru mēnesi ienākuma gūšanas vietā, kur iesniegta maksātāja algas nodokļa grāmatiņa, apliekamajam ienākumam, kuram tiek piemērota šā likuma 15.panta otrajā vai trešajā daļā noteiktā likme. Maksātāja gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts ienākums gada diferencētā neapliekamā minimuma apmērā, ja šajā pantā nav noteikts citādi. Atbilstoši šī likuma 12.panta $1.^1$daļai maksātāja gada diferencēto neapliekamo minimumu aprēķina saskaņā ar formulu, ko nosaka Ministru kabinets. Formulā ņem vērā maksātāja gada apliekamos ienākumus, kā arī šādus lielumus, kurus nosaka Ministru kabinets: 1) maksimālo gada neapliekamo minimumu; 2) gada apliekamā ienākuma apmēru, līdz kuram piemēro maksimālo gada neapliekamo minimumu; 3) gada apliekamā ienākuma apmēru, virs kura nepiemēro gada diferencēto neapliekamo minimumu. No šī likuma 12.panta $1.^2$ un $1.^3$daļas izriet, ka maksātāja gada diferencētā neapliekamā minimuma apmēra noteikšanai ņem vērā visus maksātāja gada ienākumus (tai skaitā ienākumus, kas apliekami ar samazinātu nodokļa likmi), izņemot šā likuma 9.pantā minētos neapliekamos ienākumus (izņemot šā likuma 9.panta pirmās daļas $2.^1$punktā minēto ienākumu), saimnieciskās darbības ieņēmumus, par kuriem maksā samazināto patentmaksu, un ienākumu, par kuru maksā mikrouzņēmumu nodokli. Šā panta $1.^1$daļā minētajā formulā Ministru kabinets ievēro principu, ka Ministru kabineta noteikto robežu ietvaros gada diferencētais neapliekamais minimums tiek piemērots apgriezti proporcionāli maksātāja gada apliekamo ienākumu apmēram.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2017.gada 14.novembra noteikumu Nr.676 „Noteikumi par neapliekamā minimuma un nodokļa atvieglojuma apmēru iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai" (turpmāk – noteikumi Nr.676) 2. un 3.punktu (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2021.gada 31.decembrim*) nodokļa maksātāja gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts ienākums gada diferencētā neapliekamā minimuma apmērā, kuru aprēķina, izmantojot šādu formulu: $GDNM = GNM_{max} – K \times (AI – AI_{min})$, kur GDNM – gada diferencētais neapliekamais minimums; GNM_{max} – maksimālais gada neapliekamais minimums; K – koeficients, kuru aprēķina, izmantojot šādu formulu: $K = GNM_{max} / (AI_{max} – AI_{min})$; AI – nodokļa maksātāja gada apliekamo ienākumu kopējais apmērs; AI_{min} – gada apliekamā ienākuma apmērs, līdz kuram piemēro maksimālo gada neapliekamo minimumu; AI_{max} – gada apliekamā ienākuma apmērs, virs kura nepiemēro gada diferencēto neapliekamo minimumu.

Gada diferencētā neapliekamā minimuma aprēķināšanai ir noteikti šādi lielumi: maksimālais gada neapliekamais minimums – 3600 *euro*; gada apliekamā ienākuma apmērs, līdz kuram piemēro maksimālo gada neapliekamo minimumu, – 6000 *euro*; gada apliekamā ienākuma apmērs, virs kura nepiemēro gada diferencēto neapliekamo minimumu, – 21 600 *euro*; koeficients – 0,23077.

No minētajām normām izriet, ka nodokļa maksātajam noteiktais gada diferencētais neapliekamais minimums ietekmē nodokļa aprēķinu. Diferencētā neapliekamā minimuma aprēķinam Ministru kabinets nosaka formulu. Minētajā formulā Ministru kabinets ievēro principu, ka Ministru kabineta noteikto robežu ietvaros gada diferencētais neapliekamais minimums tiek piemērots apgriezti proporcionāli maksātāja gada apliekamo ienākumu apmēram, un gada diferencētā neapliekamā minimuma aprēķināšanai ir noteikti lielumi, tajā skaitā koeficients – 0,23077.

[9] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta piekto daļu deklarācija ar tai pievienotajiem dokumentiem iesniedzama dienestam [..]. Deklarācijā uzrādāma tikai tā informācija, kas nav pieejama valsts informācijas sistēmās. Dienests aizpilda tās deklarācijas sadaļas, par kurām informācija ir pieejama valsts informācijas sistēmās un par rezumējošā kārtībā aprēķināto nodokļa summu.

2022.gada 1.martā, kad pieteicēja iesniedza gada ienākuma deklarāciju par 2021.gadu, dienesta uzturētajā informācijas sistēmā bija radusies tehniska kļūda attiecībā uz gada diferencētā neapliekamā minimuma apmēra koeficienta norādīšanu, proti, Ministru kabineta noteiktā koeficienta 0,23077 vietā tika kļūdaini norādīts koeficients 0,20377. Secīgi minētās tehniskās kļūdas dēļ pieteicējai tika kļūdaini noteikts gada diferencētais neapliekamais minimums 829,72 *euro*, nevis 462,65 *euro*. Tā kā gada diferencētais neapliekamais minimums ietekmē nodokļa aprēķinu, pieteicējai tika kļūdaini aprēķināta un 2022.gada 2.martā izmaksāta nodokļa pārmaksa 73,41 *euro* apmērā.

[10] Dienests pamatoti ir konstatējis, ka atmaksas lēmums daļā ir prettiesisks, un izdevis pārsūdzēto administratīvo aktu. Šo secinājumu tiesa pamato ar turpmāk minēto.

[10.1] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta pirmās daļas 1. un 2.punktu nodokļu administrācijas pienākums ir nodrošināt, lai šo likumu un citu nodokļu (nodevu) likumus ievēro gan nodokļu maksātāji, gan nodokļu administrācija, un kontrolēt nodokļu, nodevu, kā arī citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību.

No minētajām normām izriet dienesta pienākums kontrolēt un pārbaudīt nodokļu aprēķināšanas pareizību. Secīgi dienestam bija pamats pārbaudīt, vai pieteicējai pamatoti ir aprēķināta nodokļa pārmaksa.

[10.2] Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23.panta pirmo un otro daļu, ja iesniegtajā deklarācijā ir faktoloģiskas un/vai aprēķina neprecizitātes, dienests izlabo pieļautās kļūdas un izlaboto deklarāciju kopā ar norādi par maksātāja pieļautajām kļūdām nosūta maksātājam. Maksātāja pienākums ir 30 dienu laikā no izlabotās deklarācijas saņemšanas dienas iemaksāt budžetā trūkstošo nodokļa summu.

No minētajām normām izriet, ka dienestam ir jāpārbauda iesniegtās deklarācijas, un, konstatējot faktoloģiskas un/vai aprēķina kļūdas, deklarācijas jālabo un izlabotā deklarācija jānosūta nodokļu maksātājam, kuram savukārt ir pienākums iemaksāt budžetā trūkstošo nodokļa summu. Minētās normas ietver pamatu arī lēmuma pieņemšanai par kļūdaini izmaksātās nodokļu pārmaksas atmaksu, ja pārmaksa tika uzrādīta deklarācijā dienesta pieļautās faktoloģiskās un/vai aprēķina neprecizitātes dēļ.

Interpretējot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23.panta pirmo daļu, arī Senāts ir norādījis, ka atbilstoši tai, ja iesniegtajā deklarācijā ir faktoloģiskas un/vai aprēķina neprecizitātes, dienests izlabo pieļautās kļūdas un izlaboto deklarāciju kopā ar norādi par maksātāja pieļautajām kļūdām nosūta maksātājam. Maksātāja pienākums ir iemaksāt budžetā norādīto summu (*Senāta 2012.gada 17.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-355/2012 8.punkts*). Dienests, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23.panta pirmo daļu, šādā gadījumā deklarācijā izlabo faktoloģiskās un/vai aprēķina kļūdas un noteic papildu nodokļa summu (*turpat, 9.punkts*). Tāpat Senāts ir norādījis, ka deklarācija ir vienpusējs akts, ar kuru persona paziņo dienestam par gūtajiem ienākumiem un par maksājamo nodokli (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.pants). Kamēr dienests nav pieņēmis lēmumu, ar kuru pēc pārbaudes noteic atšķirīgu nodokļa samaksas pienākumu, nodokļa aprēķināšanas pamats ir tieši maksātāja iesniegtā deklarācija. Dienests ar lēmumu par nepareizi deklarētiem ienākumiem vai nepareizi noteiktu nodokļa apmēru var vērsties likumā noteiktajos gadījumos: 1) pieņemot lēmumu par nodokļa papildu aprēķinu. Lēmumu pieņem, pamatojoties uz pārbaudes datiem par attiecīgo taksācijas periodu (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 22.pants, kā arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pants par nodokļu maksājumu precizēšanu – auditu (revīziju) un datu atbilstības pārbaudi); 2) pieņemot lēmumu par deklarācijas koriģēšanu, ja deklarācijā tiek konstatētas faktoloģiskas un/vai aprēķina neprecizitātes (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23.pants). Kamēr šādi lēmumi nav pieņemti, nav tiesiska pamata noteikt citādu nodokļu maksājumu saistību, kas atšķirtos no nodokļu maksātāja deklarācijā norādītā (*sk. Senāta 2015.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-26/2015 21.punktu un 2022.gada 29.septembra lēmuma lietā Nr.SKA-1017/2022 7.punktu*).

[10.3] Konkrētajā lietā strīdus koeficients ir noteikts normatīvajā regulējumā un, lai konstatētu un izlabotu kļūdu formulā, dienestam nebija nepieciešami pieteicējas papildu paskaidrojumi un viedoklis par kļūdu formulā, nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības attaisnojuma dokumentu

izprasīšana, deklarācijās iekļauto datu salīdzināšana un neatbilstību novēršana, deklarācijas ierakstu par darījumiem, summām un atbilstošām nodokļu saistībām pārbaude, kā arī pierādījumu iesniegšana. Strīdus kļūda ir atzīstama par aprēķina kļūdu.

[10.4] Ņemot vērā minēto, kā jau tiesa norādīja iepriekš, dienests pamatoti saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta otrās daļas 2.punktu, 12.panta pirmo un $1.^1$, $1.^2$ un $1.^3$daļu un noteikumu Nr.676 2. un 3.punktu ir aprēķinājis attiecīgo neapliekamo minimumu, apliekamo nodokļa bāzi un maksājamo nodokli, kā arī pārmaksas apmēru, un, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta pirmās daļas 1. un 2.punktu, kā arī likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23.panta pirmo daļu, pārbaudījis pieteicējas deklarāciju arī pēc atmaksas lēmuma pieņemšanas un kļūdaini uzrādītās nodokļa pārmaksas atmaksas, kā arī pieņēmis pārsūdzēto lēmumu par pieteicējas deklarācijas koriģēšanu, ņemot vērā, ka tajā tika konstatētas aprēķina nepreciziātes, un noteicis citādu nodokļu maksājumu saistību, kas atšķiras no pieteicējas deklarācijā norādītā, proti, uzlicis pieteicējai pienākumu iemaksāt budžetā dienesta kļūdas dēļ atmaksāto nodokļu pārmaksas summu.

[11] Attiecībā uz pieteicējas argumentu par to, ka pārsūdzētajā lēmumā nav norādīts normatīvais akts, uz kā pamata pieteicējai būtu nosakāms pienākums atmaksāt kļūdaini aprēķināto un izmaksāto nodokli, tiesa norāda sekojošo.

[11.1] No pārsūdzētā lēmuma izriet, ka dienests detalizēti vērtēja un norādīja uz normatīvajiem aktiem, kas regulē nodokļa aprēķinu un dienesta pieļauto kļūdu formulā, proti, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 12.panta $1.^1$ un $1.^3$daļu, 19.panta ceturto un piekto daļu, noteikumu Nr.676 2. un 3.punktu.

[11.2] Pārsūdzētajā lēmumā nav atsauces uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23.panta pirmo daļu, kuru iztulkojumu ir veicis Senāts, un kas paredz, ka dienests varēja izlabot aprēķina kļūdas un uzlikt pienākumu iemaksāt nepamatoti atmaksāto nodokļa pārmaksu budžetā. Tomēr šādas atsauces trūkums neietekmēja pārsūdzētā lēmuma rezultātu un līdz ar to nav pamats pārsūdzētā lēmuma atcelšanai.

[12] Ņemot vērā visu iepriekš minēto, pieteicējas pieteikums ir noraidāms un pārsūdzētais lēmums ir atzīstams par tiesisku, un līdz ar to nav pamata tā atcelšanai.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 2.maija lēmuma Nr.31.1/22.7/2471 atcelšanu daļā, ar kuru noteikts pienākums pieteicējai līdz 2022.gada 27.jūnijam atmaksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli 73,41 *euro*.

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

Tiesnese M.Romanova