Lietas arhīva Nr. A42-01225-22/24
ECLI:LV:ADRJRIT:2023:0102.A420122522.2.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2023.gada 2.janvārī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Edgars Biezais,

piedaloties pieteicējam /pers. D/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. D/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora pienākumu izpildītājas 2021.gada 25.novembra lēmuma Nr.31.1-22/7/22.7/10793 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] 2021.gada 21.martā pieteicējs /pers. D/ iesniedza Valsts ieņēmumu dienestam (turpmāk – dienests) sākotnējo gada ienākumu deklarāciju par 2020.gadu (turpmāk arī – sākotnējā deklarācija) (*lietas 19.–22.lapa*). Minētās deklarācijas pielikuma D3 26.rindā „Nodokļa avanss" pieteicējs norādīja avansā samaksāto nodokli 5204,47 *euro*, savukārt 27.rindā „Pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas" norādīja vērtību 2856,99 *euro*.

Dienests ar 2021.gada 4.oktobra vēstuli (*lietas 18.lapa*) norādīja pieteicējam, ka iepriekš minētās pozīcijas gada ienākumu deklarācijā ir aizpildītas nepareizi, proti, ka 26.rindā bija jānorāda nevis labprātīgi samaksātais iedzīvotāju ienākuma nodoklis 5204,47 *euro*, bet aprēķinātais avansa maksājums saskaņā ar avansa aprēķinu 1310,11 *euro*, savukārt 27.rindā jānorāda valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas nevis 2856,99 *euro*, bet 2815,78 *euro* apmērā. Tādēļ 2021.gada 17.oktobrī pieteicējs iesniedza dienestam gada ienākumu deklarācijas precizējumu (turpmāk – deklarācijas precizējums) (*lietas 23.–26.lapa*), kurā koriģēja iepriekš minētās deklarācijas pozīcijas.

Ņemot vērā, ka atbilstoši deklarācijas precizējumam pieteicējam bija jāmaksā budžetā nodokļi 4673,98 *euro* apmērā, nevis 789,09 *euro* (kā tas bija deklarēts sākotnējā deklarācijā), dienests pieteicēja iepriekš veiktus maksājumus attiecināja uz iedzīvotāju ienākuma nodokļu samaksu tikai pēc deklarācijas precizējuma iesniegšanas 2021.gada 17.oktobrī. Līdz ar to dienests aprēķināja un ieturēja no pieteicēja nokavējuma naudu 106,93 *euro*.

Savukārt ar dienesta 2021.gada 21.oktobra lēmumu (turpmāk – sākotnējais lēmums) (*lietas 27.–28.lapa*) deklarācijas precizējums tika precizēts arī no dienesta puses, jo dienests secināja, ka veiktās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas pieteicējs koriģējis tikai deklarācijas pielikuma D3 27.rindā, bet ne deklarācijas (D lapa) 5.rindā. Tādējādi ar sākotnējo lēmumu maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis noteikts 4682,22 *euro* deklarācijas precizējumā norādīto 4673,98 *euro* vietā. Vienlaikus pieteicējs informēts, ka atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23. panta otrajai daļai pieteicējam ir pienākums 30 dienu laikā no izlabotās deklarācijas saņemšanas dienas iemaksāt budžetā trūkstošo nodokļa summu 8,24 *euro* un aprēķināto nokavējuma naudu.

[2] Pieteicējs nepiekrita nedz aprēķinātajai nokavējuma naudai, nedz noteiktajam pienākumam maksāt papildu nodokli, tādēļ vērsās pie dienesta ģenerāldirektores ar lūgumu atcelt sākotnējo lēmumu un izlabot neprecizitātes, kas radušās saistībā ar dienesta veiktajām korekcijām deklarācijas pielikuma D3 27.rindā un D lapas 5.rindā, kā arī atmaksāt pieteicējam nepamatoti ieturēto nokavējuma naudu (*lietas 32.–37.lapa*). Tomēr ar dienesta ģenerāldirektores pienākumu izpildītājas 2021.gada 25.novembra lēmumu (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) (*lietas 13.–16.lapa*) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Nepamatots ir pieteicēja arguments par kases principa piemērošanu attiecībā uz veikto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu iekļaušanu attaisnotajos izdevumos.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2018.gada 30.oktobra noteikumu Nr.662 „Noteikumi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijām un to aizpildīšanas kārtību"
(turpmāk – Deklarāciju aizpildīšanas noteikumi) 21.punktu D3 pielikuma 27.rindā „Pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas" norāda valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ko fiziskā persona veikusi par sevi kā par pašnodarbinātu personu (tai skaitā pašnodarbinātā iemaksas pensiju apdrošināšanai), atbilstoši ceturkšņa ziņojumam par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām. Savukārt atbilstoši minēto noteikumu 39.5.apakšpunktam deklarācijas (D lapas) 5.rindā „Attaisnotie izdevumi– valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas" ieraksta summu, kas aprēķināta, summējot D1 pielikuma 4.ailē norādīto kopsummu, D2 pielikuma 7.ailē norādīto kopsummu un D3 pielikuma 27.rindā vai D3[1] pielikuma 5.1.rindā norādīto summu. Tādējādi normatīvajos aktos noteikta nepārprotama kārtība, kādā aizpildāma 2020.gada ienākumu deklarācijas D3 pielikuma 27.rinda un D lapas 5.rinda.

Pieteicējs nepamatoti minētajās deklarācijas sadaļās norādījis summu, kuru veido valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par 2019.gada

4.ceturksni un 2020.gada pirmajiem trim ceturkšņiem. Deklarācija tika iesniegta par 2020.taksācijas gadu, tādēļ, norādot veiktās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, pieteicējam bija jāņem vērā tieši tās iemaksas, kuras bija veiktas par konkrēto taksācijas gadu. Atbilstoši pieteicēja 2020.gada ceturkšņa ziņojumiem par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām par 2020.gadu kopā ir veiktas iemaksas 2815,78 *euro*, tādēļ šāda summa pieteicējam bija jānorāda gan deklarācijas D3 pielikuma 27.rindā, gan D lapas 5.rindā.

[2.2] 2021.gada 21.martā pieteicējs iesniedza dienestam sākotnējo deklarāciju, kurā deklarēja maksājamo nodokli 789,09 *euro* ar šādiem samaksas termiņiem: 1) 263,03 *euro* *līdz* 2021.gada 28.jūnijam; 2) 263,03 *euro* līdz 2021.gada 23.jūlijam; 3) 263,03 *euro* līdz 2021.gada 23.augustam. Savukārt saskaņā ar deklarācijas precizējumu pieteicējs deklarēja maksājamo nodokli 4673,98 *euro* ar šādiem samaksas termiņiem: 1) 1557,99 *euro* līdz 2021.gada 23.jūlijam; 2) 1557,99 *euro* līdz 2021.gada 23.augustam; 3) 1558 *euro* līdz 2021.gada 23.septembrim.

Tā kā pēc deklarācijas precizējuma iesniegšanas pieteicējam aprēķināts budžetā maksājamais nodoklis 4673,98 *euro*, tad par trūkstošo nodokļa summu pieteicējam aprēķināma nokavējuma nauda par periodu no nākamās dienas pēc nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās līdz deklarācijas precizējuma iesniegšanas dienai.

[3] Nepiekrītot arī pārsūdzētajam lēmumam, pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu (*lietas 4.–10.lapa*). Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Pieteicējs kārto grāmatvedību vienkāršajā ieraksta sistēmā saskaņā ar Ministru kabineta 2007.gada 20.marta noteikumiem Nr.188 „Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā" (turpmāk – Vienkāršā ieraksta sistēmas noteikumi). Atbilstoši dienesta metodiskajā materiālā „Grāmatvedības uzskaite vienkāršā ieraksta sistēmā" norādītajam, kārtojot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, ieņēmumus uzskaita pēc kases principa – ieņēmumus tad, kad tie ir saņemti, bet izdevumus – tad, kad tie ir izdarīti.

Atbilstoši pieteicēja saimnieciskās darbības konta izrakstā fiksētajiem datiem, pieteicējs 2020.gadā ir faktiski veicis šādus valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumus: 1) 2020.gada 2.janvārī iemaksas par 2019.gada 4.ceturksni 792,08 *euro*; 2) 2020.gada 15.aprīlī iemaksas par 2020.gada 1.ceturksni 646,89 *euro*; 3) 2020.gada 9.jūlijā iemaksas par 2020.gada 2.ceturksni 783,42 *euro*; 4) 2020.gada 14.oktobrī iemaksas par 2020.gada 3.ceturksni 634,60 *euro*. Līdz ar to pieteicējam, kārtojot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, bija pamats uzskaitīt izdevumus par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām tieši iepriekš minētajā apmērā, proti, 2856,99 *euro*.

[3.2] Aizpildot deklarāciju, pieteicējs konstatēja, ka tajā sākotnēji automātiski norādītie dati par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumiem 2020.gadā bija nekorekti, jo neatspoguļoja pieteicēja faktiski veiktos iemaksu maksājumus 2020.gadā, bet gan veiktās iemaksas par 2020.gadu, no kurām pēdējās tika veiktas jau 2021.gadā. Tādēļ pieteicējs, iesniedzot 2020.gada deklarāciju, precizēja tajā automātiski uzrādīto summu no 2815,78 *euro* uz 2856,99 *euro*, lai tā atbilstu summai, kas faktiski samaksāta 2020.gadā valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumos un veidojusi pieteicēja izdevumus taksācijas gada ietvaros, proti, deklarācijā uzrādot faktiski 2020.gadā veiktās iemaksas nevis summas, kas vienīgi uzrādītas ceturkšņa ziņojumos par 2020.gadu.

[3.3] Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 25.3.apakšpunkts noteic, ka deklarācijas D3 pielikuma 27.rindā „Pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas" norāda valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ko fiziskā persona veikusi par sevi kā par pašnodarbinātu personu (tai skaitā pašnodarbinātā iemaksas pensiju apdrošināšanai), atbilstoši ceturkšņa ziņojumam par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām. Minētais noteikumu apakšpunkts, pirmkārt, pēc sava formulējuma neparedz to, ka konkrētajiem ziņojumiem ir obligāti jābūt attiecinātiem tieši uz konkrēto taksācijas gadu (proti, ka tiem jābūt 1.-4.ceturkšņa ziņojumiem tieši par 2020.gadu) un, otrkārt, norma skaidri norāda tieši uz veiktajām (tātad faktiski veiktajām) iemaksām nevis tikai uz ziņojumos atspoguļotajiem datiem. Pieteicēja faktiski veiktās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas 2020.gadā sastāvēja no iemaksām atbilstoši 2019.gada 4.ceturkšņa ziņojumam un 2020.gada pirmo trīs ceturkšņu ziņojumiem.

[3.4] Pieteicējs nesaskata objektīvu, tiesību normās balstītu un loģisku pamatojumu, kādēļ tieši un tikai uz valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumiem būtu piemērojams izņēmums no vienkāršā ieraksta grāmatvedības ieņēmumu-izdevumu uzskaites pamatprincipa, uz gada deklarāciju attiecinot tās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kuras faktiski veiktas jau 2021.gadā (tātad nākamajā gadā), kamēr visās pārējās deklarācijas sadaļās ir jāuzrāda faktisko ieņēmumu un izdevumu summas, kas faktiski veiktas tieši konkrētajā taksācijas gadā. Šāds skaidrojums nav ietverts arī pārsūdzētajā lēmumā.

[3.5] Tiesību normas neparedz to, ka nodokļa maksātājam būtu nepārprotami, nekritiski un nepārbaudot jāpaļaujas uz dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmā iesniedzamajā deklarācijā automātiski atspoguļotajiem datiem, turklāt dienesta lēmumā citētās normas arī nenorāda uz to, ka deklarācijā ir atspoguļojami dati par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām atbilstoši ziņojumos norādītajam, nevis faktiski veiktie maksājumi konkrētā taksācijas gada ietvaros.

[3.6] Ja saimnieciskās darbības uzskaite tiek kārtota tikai ar kredītiestādes norēķinu konta starpniecību, pamatojoties uz tajā veiktajiem datiem, tad saimnieciskās darbības veicējam vispār nav iespējams nodrošināt atbilstošu ieņēmumu-izdevumu uzskaiti, jo deklarācijā atspoguļotie dati par konkrēto taksācijas gadu (attiecībā uz valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām kā attaisnoto izdevumu summām) nekad neatbildīs tiem datiem, kas redzami saimnieciskās darbības konta pārskatā. Šāda situācija ir klajā pretrunā ar nodokļa maksātāja tiesībām attiecībā uz grāmatvedības kārtošanu vienkāršā ieraksta sistēmā, un arī pienākumiem, kurus nodokļu maksātājiem uzliek konkrētais grāmatvedības kārtošanas veids, proti, veikt ieņēmumu un izdevumu uzskaiti pēc kases principa.

[3.7] 2020.gada laikā pieteicējs veica iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus 4979,11 *euro* apmērā, no kuriem 3669 *euro* pieteicējs samaksāja labprātīgi atbilstoši Covid-19 infekcijas izplatības seku pārvarēšanas likums (turpmāk – Covid-19 likums) 6.pantam. Papildus minētajam pieteicējs 2020.gadā lūdza dienestu novirzīt izveidojušos nodokļu pārmaksu 225,36 *euro* apmērā turpmāko iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumu segšanai un ar 2020.gada 6.maija dienesta lēmumu tika apstiprināta iedzīvotāju ienākuma nodokļa novirzīšana turpmākajiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumiem. Līdz ar to kopējā pieteicēja valsts budžetā 2020.gadā faktiski jau ieskaitītā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumu summa sasniedza 5204,47 *euro*. Savukārt atbilstoši sākotnējai deklarācijai pieteicējs samaksāja vēl piemaksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli 789,09 *euro*.

Tādējādi gan uz 2021.gada 23.jūliju, gan uz 2021.gada 23.augustu, gan uz 2021.gada 23.septembri pieteicējs bija pilnībā izpildījis savu nodokļu maksātāja pienākumu un pilnā apmērā nomaksājis visas iedzīvotāju ienākuma nodokļa summas, kuras pieteicējam saskaņā ar normatīvajiem aktiem un dienesta aprēķinu bija jānomaksā valsts budžetā, nekavējot nevienu iedzīvotāju ienākuma nodokļu maksājumu. Līdz ar to ir skaidrs, ka uz deklarācijas precizējuma iesniegšanas brīdi pieteicējam nepastāvēja nodokļu parāds pret valsti un šāds parāds attiecīgi nevarēja rasties un neradās arī pēc tam, kad tika iesniegts deklarācijas precizējums. Tehniski mainoties avansa summai, kopējais valsts budžetā maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmērs nekādā veidā nemainījās, tas nepalielinājās un neradīja nekādu papildu pieteicēja nodokļu nomaksas saistību, kuras izpilde būtu kavēta un par kuru dienests būtu tiesīgs pieteicējam rēķināt nokavējuma naudu.

[3.8] Tiesību normas neparedz nokavējuma naudas aprēķinu kā sankciju par tehniski neprecīzu deklarācijas aizpildīšanu un vēlāku tās precizēšanu,

it sevišķi, ja deklarācijas tehniskas precizēšanas rezultātā nepalielinās nodokļa maksātāja saistības pret valsts budžetu un kavēti nodokļu maksājumi nerodas.

[4] Tiesā saņemti dienesta rakstveida paskaidrojumi (*lietas 51.–53.lapa*), kuros dienests norādījis, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms. Dienests paskaidrojumos atsaucies uz turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[4.1] Aizpildot gada ienākuma deklarāciju par 2019.gadu, pieteicējs D lapas 5.rindā iekļāva arī informāciju par 2019.gada 4.ceturksnī (792,08 *euro*) veiktajiem valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumiem. Līdz ar to nav saprotams, kādēļ minēto summu pieteicējs vēlas iekļaut arī deklarācijā par 2020.gadu.

[4.2] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta pirmajai daļai ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu apjoms. Algas nodokļa objekts ir maksātāja mēneša apliekamie ienākumi. Ar nodokli apliek mikrouzņēmuma ieņēmumu daļu atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam. Ievērojot minēto, dienests lēmumā pamatoti norādīja, ka deklarācija tiek iesniegta par konkrētu taksācijas periodu, kas ir kalendārais gads, tātad jāņem vērā tieši taksācijas gada (2020.gada) ceturkšņa ziņojumi par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un par attiecīgo periodu taksācijas gadu aprēķinātās un veiktās iemaksas.

[4.3] Atbilstoši Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 25.2.apakšpunktam deklarācijas D3 pielikuma 26.rindā „Nodokļa avanss" norāda iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības aprēķināto avansa apmēru. Ievērojot minēto, pieteicējs deklarācijā nepamatoti norādīja 5204,47 *euro*, jo labprātīgi samaksātais nodoklis nav jāiekļauj D3 pielikuma 26.rindā kā avansā samaksātais nodoklis. Tas deklarācijā ir iekļaujams tikai gadījumos, ja ir bijis avansa aprēķins. Tā kā pieteicējs deklarāciju sākotnēji bija aizpildījis neprecīzi, dienests lūdza pieteicēju veikt labojumus. Attiecīgi pēc precizētās deklarācijas iesniegšanas palielinājās katrā samaksas termiņā maksājamā summa.

Tā kā sākotnējā deklarācijā pieteicējs deklarēja budžetā maksājamo nodokli 789,09 *euro*, savukārt pēc iesniegtās precizētās 2020.gada ienākumu deklarācijas pieteicējam aprēķināts budžetā maksājamais nodoklis 4673,98 *euro*, tad attiecīgi par trūkstošo nodokļa summu aprēķināma nokavējuma nauda par periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās līdz precizētās 2020.gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas dienai.

[5] Tiesā saņemts dienesta papildu skaidrojums uz tiesas uzdotajiem jautājumiem (*lietas 84.–88.lapa*). Dienests tajā sniedzis skaidrojumu par to, kādā veidā pieteicējam tika aprēķināti iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumi par 2020.gadu un kādā veidā šie avansa maksājumu aprēķini tika atcelti. Tāpat dienests skaidrojis, ka pieteicēja veiktie iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumi deklarācijā būtu deklarējami tikai tad, ja pieteicējs būtu iesniedzis avansa aprēķina precizējumu un tajos deklarējis šādus maksājumus. Tāpat dienests paskaidrojumā norādīja, ka nodokļa pārmaksa, par kuru dienests bija pieņēmis 2020.gada 6.maija lēmumu, tika novirzīta nodokļu maksājumu segšanai pirms deklarācijas precizējuma iesniegšanas un ka, nepareizi aizpildot sākotnējo deklarāciju, pieteicējs radīja zaudējumus valsts budžetam.

[6] Tiesā saņemts arī pieteicēja papildu paskaidrojums (*lietas 100.–103.lapa*), kurā pieteicējs citstarp iebildis par dienesta norādi uz nepieciešamību iesniegt avansa aprēķina precizējumu. Pieteicējs norādījis, ka arī dienesta publiski sniegtajos skaidrojumos tika norādīts, ka labprātīgus nodokļa avansa maksājumus būs iespējams veikt bez papildu iesniegumiem no nodokļu maksātāju puses. Pieteicējs arī norādījis, ka pieteicēja avansā veiktie maksājumi biji identificējami kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumi, tādēļ dienestam nebija šķēršļu tos novirzīt nodokļa samaksai jau ar nodokļa saistības rašanās brīdi, nevis ar atpakaļejošu datumu 2021.gada oktobrī.

[7] Tiesas sēdē pieteicējs pieteikumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā un rakstveida paskaidrojumos paustajiem argumentiem. Savukārt dienesta pārstāve pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā un rakstveida paskaidrojumos norādītajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[8] Lietā ir strīds par to, vai dienests pamatoti aprēķinājis pieteicējam papildu budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli 8,24 *euro* apmērā un vai pamatoti aprēķinājis un ieturējis ar iedzīvotāju ienākuma nodokli saistīto nokavējuma naudu 106,93 *euro* apmērā.

[9] Iesniedzot sūdzību par sākotnējo lēmumu pieteicējs izteica iebildumus gan par sākotnējo lēmumu, ar kuru pieteicējam noteikts papildu maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis, gan par dienesta rīcību jau pirms sākotnējā lēmuma, proti, par to, ka dienests pieteicējam aprēķināja un 2021.gada 17.oktobrī no pieteicēja ieturēja nokavējuma naudu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas termiņa nokavējumu. Pieteicējs dienesta ģenerāldirektorei izteica gan lūgumu atcelt sākotnējo lēmumu par papildu aprēķināto nodokli 8,24 *euro* apmērā, gan pieņemt lēmumu, ar kuru tiktu atzīts, ka nokavējuma nauda no pieteicēja ieturēta nepamatoti, un ieturēto nokavējuma naudu atmaksāt.

Lai gan pārsūdzētā lēmuma rezolutīvajā daļā izlemts jautājums tikai par sākotnējo lēmumu, proti, nolemts to atstāt negrozītu, no pārsūdzētā lēmuma motīviem secināms, ka dienesta ģenerāldirektora pienākumu izpildītāja izskatīja un noraidīja arī pieteicēja sūdzību par dienesta rīcību, ieturot aprēķināto nokavējuma naudu.

Tātad pienākumu maksāt nokavējuma naudu apmērā, kādā tā no pieteicēja ieturēta, dienests pieteicējam nav noteicis ar administratīvu aktu. Nokavējuma naudas samaksas pienākums pieteicējam izriet no likuma, proti, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrās daļas, kurā noteikts, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda. Dienesta rīcība, ieturot naudas līdzekļus aprēķinātās nokavējuma naudas samaksai no pieteicēja veiktajām iemaksām, ir vērsta uz nodokļu maksājumu piespiedu izpildi, ko regulē Administratīvā procesa likuma D daļa (*sal. sk. Senāta 2020.gada 3.aprīļa lēmuma lietā Nr.935/2020 (ECLI:LV:AT:2020:0403.SKA093520.5.L) 4. un 5.punktu*).

Ievērojot minēto, pieteikums ir precizējams kā pieteikums par dienesta ģenerāldirektora pienākumu izpildītājas 2021.gada 25.novembra lēmuma Nr.31.1-22/7/22.7/10793 atcelšanu un sūdzība par dienesta rīcību, ieturot nokavējuma naudu 106,93 *euro* apmērā.

Ievērojot minēto, tiesa secīgi izvērtēs gan jautājumu par nokavējuma naudas ieturēšanu, gan papildu aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli. Ņemot vērā, ka nokavējuma nauda pieteicējam aprēķināta un no tā ieturēta jau pirms sākotnējā lēmuma pieņemšanas, proti, 2021.gada 17.oktobrī, ko apliecina dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmas transakcijas pārskats (*lietas 29.–31.lapa*), tiesa sākotnēji izvērtēs tieši šīs dienesta rīcības pamatotību.

I ieturētā nokavējuma nauda

[10] 2021.gada 17.oktobrī pieteicējs iesniedza gada ienākumu deklarācijas precizējumu, kurā aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli deklarēja

5984,09 *euro*, avansā samaksāto nodokli 1310,11 *euro*, bet rezumējošā kārtībā maksājamo nodokli 4673,98 *euro*. Rezumējošā kārtībā maksājamais nodoklis atbilstoši deklarācijā norādītajam bija jāsamaksā šādos termiņos: 1) 1557,99 *euro* līdz 2021.gada 23.jūlijam; 2) 1557,99 *euro* līdz 2021.gada 23.augustam; 3) 1558 *euro* līdz 2021.gada 23.septembrim.

Ņemot vērā, ka atbilstoši sākotnēji iesniegtajai nodokļa deklarācijai pieteicējs rezumējošā kārtībā bija samaksājis nodokli tikai 789,09 *euro* apmērā, citas pieteicēja veiktās iemaksas 3884,89 *euro* apmērā uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu tika attiecinātas tikai 2021.gada 17.oktobrī, kad pieteicējs iesniedza deklarācijas precizējumu un attiecīgi deklarēja maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli. Un, ņemot vērā, ka deklarācijas precizējums tika iesniegts jau pēc minētajiem nodokļa samaksas termiņiem, pieteicējam tika aprēķināta un no tā ieturēta nokavējuma nauda par nodokļa samaksas termiņa kavējumu 106,93 *euro* apmērā.

Pieteicējs nepiekrīt aprēķinātajai un ieturētajai nokavējuma naudai, jo uzskata, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas termiņa kavējumu nav pieļāvis. Pieteicējs skaidrojis, ka avansā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmērs faktiski ir bijis lielāks par deklarācijas precizējumā norādīto. Pieteicējs norādījis, ka jau 2020.taksācijas gada laikā viņš samaksājis iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus 4979,11 *euro* apmērā, turklāt atbilstoši dienesta 2020.gada 6.maija lēmumam (*lietas 45.lapa*) iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumu samaksai nolemts novirzīt arī par 2019.taksācijas gadu pārmaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli 225,36 *euro* apmērā.

Ja avansā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa summa ir bijusi lielāka par deklarācijas precizējumā norādīto, tad rezumējošā kārtībā maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa daļa faktiski bija mazāka. Savukārt, ja rezumējošā kārtībā maksājamā nodokļa daļa bija mazāka par deklarācijas precizējumā norādīto, tad atkarībā no avansā samaksātā nodokļa apmēra pieteicējs nebija pieļāvis nodokļa samaksas nokavējumu vai nodokļa apmērs, attiecībā uz kuru pieļauts nokavējums, bija mazāks. Līdz ar to gadījumā, ja pieteicējs faktiski iedzīvotāju ienākuma nodokli avansā ir samaksājis lielākā apmērā par deklarācijas precizējumā norādīto, tad dienesta veiktais nokavējuma naudas aprēķins ir bijis nepamatots.

[11] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta otrajai daļai nodoklis tiek aprēķināts un iemaksāts budžetā divējādā kārtībā – avansā un rezumējošā kārtībā. Minētajā likumā un uz tā pamata izdotajos Deklarāciju aizpildīšanas noteikumos ir noteikta kārtība, kādā aprēķina un maksā iedzīvotāju ienākuma nodokli avansā. Šī kārtība paredz, ka avansa maksājumu aprēķina dienests, pamatojoties uz iepriekšējā taksācijas gada datiem (*likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 18.panta pirmā daļa un Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 43.punkts*), bet nodokļu maksātājs to var koriģēt, iesniedzot precizētu nodokļa avansa maksājumu aprēķinu, ja nodokļa avansa maksāšanas periodā faktiskais ienākumu lielums mainās (*likuma 18.panta 1.[1] daļa un noteikumu 45.punkts*).

Ņemot vērā noteiktos pasākumus Covid-19 izplatības ierobežošanai, likumdevējs sākot ar 2020.gada 22.martu noteica no iepriekš minētās kārtības atšķirīgu regulējumu iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumu veikšanai. Minētajā datumā stājās spēkā likums „Par valsts apdraudējuma un tā seku novēršanas un pārvarēšanas pasākumiem sakarā ar Covid-19 izplatību", kura 5.pants noteica, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs par 2020.taksācijas gadu neveic likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 18.pantā noteiktos iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus no saimnieciskās darbības ienākuma un ka šis nosacījums attiecināms uz avansa maksājumiem, sākot ar 2020.gada 1.janvāri. Tāpat atbilstoši minētajai tiesību normai iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus no saimnieciskās darbības ienākuma par 2020.taksācijas gadu var veikt labprātīgi. Minētā tiesību norma bija spēkā līdz 2020.gada 10.jūnijam, kad šāda satura tiesību norma tika ietverta Covid-19 infekcijas izplatības seku pārvarēšanas likuma 6.panta pirmajā daļā.

2020.gada 15.martā dienests pieteicējam nosūtīja informāciju par aprēķinātajiem 2020.gada iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumiem (*lietas 91.–92.lapa*). Atbilstoši minētajam aprēķinam tika noteikti šādi avansa maksājumi par 2020.taksācijas gadu: 1) 1310,11 *euro* līdz 2020.gada 15.martam; 2) 1222,37 *euro* līdz 2020.gada 15.jūnijam; 3) 1222,37 *euro* līdz 2020.gada 15.augustam; 4) 1222,36 *euro* līdz 2020.gada 15.novembrim.

Savukārt, ņemot vērā likuma „Par valsts apdraudējuma un tā seku novēršanas un pārvarēšanas pasākumiem sakarā ar Covid-19 izplatību" 5.pantā ietverto tiesību normu, 2020.gada 7.aprīlī dienests informēja pieteicēju, ka avansa maksājums par 2020.gadu ir atcelts (noteikts 0,00 *euro*) un ka nodokļa avansa maksājumus par 2020.gadu pieteicējs var veikt labprātīgi (*lietas 93.lapa*).

Nav strīda, ka pieteicējs izvēlējās likumā noteikto iespēju veikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus labprātīgi. To apstiprina arī pieteicēja konta pārskats (*lietas 40.lapa*), no kura redzams, ka pieteicējs 2020.gada 15.martā veica avansa maksājumu 1310,11 *euro* apmērā, bet 2020.gada 8.jūnijā, 2.augustā un 30.oktobrī avansa maksājumus 1223 *euro* apmērā. Veicot maksājumus, pieteicējs maksājuma uzdevumā arī norādījis, ka attiecīgie maksājumi veikti kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumi par konkrēto ceturksni. Tātad kopsummā, labprātīgi veicot iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus, pieteicējs samaksāja iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansu 4979,11 *euro* apmērā.

[12] Dienests uzskata, ka tikai pirmais no minētajiem maksājumiem, proti, maksājums 1310,11 *euro* apmērā, ir vērtējams kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus, bet pārējie trīs pieteicēja veiktie maksājumi esot pieteicēja veiktas labprātīgas iedzīvotāju ienākuma nodokļa iemaksas.

Dienests nepamatoti nošķir iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus no maksājumiem, kurus pieteicējs veicis saskaņā ar likuma „Par valsts apdraudējuma un tā seku novēršanas un pārvarēšanas pasākumiem sakarā ar Covid-19 izplatību" 5.pantu un Covid-19 infekcijas izplatības seku pārvarēšanas likuma 6.panta pirmo daļu. Gan minētajās tiesību normās, gan dienesta 2020.gada 7.aprīļa vēstulē (*lietas 93.lapa*) ir sniegtas norādes uz iespēju labprātīgi veikt tieši iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus. Tādēļ maksājumi, kurus pieteicējs veicis saskaņā ar minētajām tiesību normām, lai gan ir veikti labprātīgi, ir vērtējami kā iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumi.

Dienests norādījis, ka avansa maksājums par 2020.gadu tika atcelts (noteikts 0,00 *euro*) un ka pieteicējam, ja tas tomēr vēlējās maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus, vajadzēja iesniegt precizētu avansa maksājumu aprēķinu. Tomēr jāņem vērā, ka no normatīvajiem tiesību aktiem šāds priekšnoteikums labprātīgu avansa maksājumu veikšanai neizriet. Saistībā ar šo dienesta argumentu pieteicējs pamatoti atsaucies arī uz dienesta publiski sniegto informāciju, ka par iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumu labprātīgu veikšanu dienests nav jāinformē un ka labprātīgus maksājumus maksātājs var veikt bez papildu iesniegumiem (*lietas 105.–108.lapa*).

[13] Rakstveida paskaidrojumā dienests, atsaucoties uz Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 25.2.apakšpunktu, norādījis, ka deklarācijas D3 pielikuma 26.rindā jānorāda iedzīvotāju ienākuma nodokļa no saimnieciskās darbības aprēķinātais avansa apmērs. Līdz ar to dienests secinājis, ka minētajā deklarācijas pozīcijā nav iekļaujams labprātīgi samaksātais nodoklis, jo tas deklarācijā būtu iekļaujams tikai tad, ja būtu bijis avansa aprēķins.

Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 25.2.apakšpunkts tiešām noteic, ka D3 pielikuma 26.rindā ir jānorāda tieši aprēķinātais avansa apmērs. Avansa apmērs saskaņā ar minēto noteikumu X nodaļā ietvertajām tiesību normām un noteikumu 2.pielikumu ir aprēķināms, par pamatu ņemot ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu apmēru pirmstaksācijas gadā. Proti, maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumu apmērs konkrētajam taksācijas gadam tiek noteikts tāds, lai tas pilnībā nosegtu taksācijas gadā aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli, ja taksācijas gada apliekamo ienākumu apmērs būtu tikpat liels kā pirmstaksācijas gadā. Savukārt atbilstoši minēto noteikumu 45.punktam nodokļu maksātājs iepriekšminētajā kārtībā dienesta sagatavoto avansa aprēķinu precizē, ja saskaņā ar nodokļa maksātāja prognozi taksācijas gadā sagaidāmais apliekamais ienākums būtiski samazināsies vai palielināsies.

Deklarāciju aizpildīšanas noteikumi nav saīgoti ar likumā noteikto iespēju personai neveikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus. Tajos nav noteikts, ka dienests avansā maksājamo nodokli varētu nenoteikt vai noteikt to 0,00 *euro* apmērā. Tādēļ tiesa atzīst, ka arī minēto noteikumu 25.2.apakšpunktā ietverto norādi uz nepieciešamību norādīt aprēķināto avansu nevar interpretēt tikai gramatiski, neņemot vērā likumā noteikto iespēju veikt iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus labprātīgi arī tad, ja šādu maksājumu samaksas pienākums neizriet no iepriekš sagatavota aprēķina.

Kā jau iepriekš minēts, likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" paredz nodokļa maksāšanu avansā vai rezumējošā kārtībā. Tas, cik liels nodoklis personai ir jāmaksā rezumējošā kārtībā, ir atkarīgs no tā, cik lielu daļu no kopumā aprēķinātā nodokļa persona samaksājusi jau iepriekš, veicot avansa maksājumus. Gada ienākuma deklarācija ir strukturēta tādā veidā, ka rezumējošā kārtībā maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis (D lapas 20.rinda) tiek noteikts, no aprēķinātā nodokļa (D lapas 17.rinda) atņemot deklarācijā norādīto avansā samaksāto nodokli (D lapas 19.rinda). Tādējādi secināms, ka deklarācijas sadaļās, kurās paredzēts norādīt nodokļa avansu, tostarp deklarācijas D3 pielikuma 26.rindā, ir jānorāda viss avansā samaksātais iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

Ievērojot minēto, tiesa secina, ka, lai gan dienests atcēla saskaņā ar Deklarāciju aizpildīšanas noteikumiem izveidoto avansa maksājumu aprēķinu, deklarācijas D3 pielikuma 26.rindā un deklarācijas (D lapas) 19.rindā pieteicējam bija jānorāda labprātīgi veikto iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumu kopējais apmērs. Norādot šādu avansa maksājumu apmēru, deklarācijā tiktu norādīta korekta atlikusī nodokļa summa, kuru pieteicējam būtu bijis jāmaksā rezumējošā kārtībā. Pretējā gadījumā deklarācijā atspoguļojas nepareiza informācija par atlikušā maksājamā nodokļa apmēru, proti, rezumējošā kārtībā maksājamo nodokli.

[14] Sākotnējā deklarācijā kā avansā samaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli pieteicējs deklarēja summu 5204,47 *euro*. Kā izriet no pieteikumā ietvertajiem apsvērumiem, šajā summā pieteicējs iekļāvis arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu par 2019.taksācijas gadu 225,36 *euro* apmērā, kuru dienests, pamatojoties uz pieteicēja iesniegumu, ar 2020.gada 6.maija lēmumu nolēma novirzīt turpmākajiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumiem.

Atšķirībā no pieteicēja faktiski veiktajiem iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumiem iepriekšējā taksācijas gada pārmaksa būtu vērtējama kā samaksāts iedzīvotāju ienākuma nodokļa avanss par 2020.taksācijas gadu tikai tad, ja dienesta rīcībā būtu bijusi informācija par veicamiem nodokļa avansa maksājumiem, uz kuriem tad šo summu attiecīgi varētu novirzīt. Tomēr, ņemot vērā, ka dienests atbilstoši likuma „Par valsts apdraudējuma un tā seku novēršanas un pārvarēšanas pasākumiem sakarā ar Covid-19 izplatību" 5.pantam avansa maksājumus bija atcēlis, konkrētu par 2020.taksācijas gadu aprēķinātu avansa maksājumu samaksai šo pārmaksu dienests novirzīt nevarēja. Līdz ar to pie 2020.taksācijas gada avansā samaksātā iedzīvotāju ienākuma nodokļa pieteicējam nebija pamata pieskaitīt arī 2020.gada 6.maija lēmumā minēto nodokļa pārmaksu 225,36 *euro* apmērā.

Šī vai attiecīgi cita nodokļa pārmaksa, kas, ievērojot Ministru kabineta 2018.gada 30.oktobra noteikumu Nr.661 „Kārtība, kādā maksā nodokļus, nodevas, citus valsts noteiktos maksājumus un ar tiem saistītos maksājumus un novirza tos saistību segšanai" normās noteikto secību, būtu novirzāma deklarācijas precizējumā norādītā iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksai, varēja tikt novirzīta šo maksājuma saistību segšanai ne ātrāk kā ar deklarācijas precizējuma iesniegšanas dienu, jo par nepieciešamību šādas pārmaksas novirzīšanu veikt dienests ātrāk nezināja.

Lai gan kļūdaina ir bijusi arī pieteicēja izpratne par avansā samaksāto ienākuma nodokli, vērtējot, vai dienests pamatoti ieturējis no pieteicēja nokavējuma naudu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas termiņa kavējumu, ir jāņem vērā, ka pieteicēja avansā samaksātais nodoklis tomēr bija lielāks par dienesta norādīto un deklarācijas precizējumā fiksēto. Līdz ar to deklarācijas precizējumā tika norādīts arī neatbilstošs rezumējošā kārtībā piemaksājamais nodoklis, kā rezultātā nokavējuma naudu dienests ir aprēķinājis no neatbilstoša kavēto nodokļu maksājumu apmēra. Tādējādi tiesas secina, ka dienesta rīcība, aprēķinot nokavējuma naudu no neatbilstoša pamatparāda apmēra, ir prettiesiska.

Par pretējo neliecina arī dienesta 2022.gada 10.novembra paskaidrojumā
(*lietas 84.–88.lapa*) norādītais, ka labprātīgi veiktos iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus dienests ir novirzījis citu nodokļu maksājumu samaksai. Dienestam šie labprātīgi veiktie iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumi bija jau 2020.taksācijas gada laikā jānovirza iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumu samaksai, tādēļ dienesta rīcība, tos novirzot citu maksājumu izpildei nedrīkst radīt pieteicējam nelabvēlīgas sekas aprēķinātas nokavējuma naudas veidā.

Ievērojot minēto, dienestam uzliekams pienākums veikt iepriekš aprēķinātās nokavējuma naudas pārrēķinu, ievērojot šajā spriedumā konstatētos faktus un juridiskos apsvērumus, un atmaksāt pieteicējam nepamatoti ieturēto nokavējuma naudas daļu.

II papildu aprēķinātais nodoklis

[15] Papildu budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli dienests pieteicējam aprēķināja, jo secināja, ka pieteicējs gada ienākumu deklarācijā attaisnotos izdevumus par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām ir norādījis nepamatoti lielā apmērā, proti, 2856,99 *euro*, kurus pieteicējs 2020.taksācijas gada laikā ieskaitīja valsts budžetā kā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par 2019.gada 4.ceturksni un par 2020.gada pirmajiem trim ceturkšņiem. Dienesta ieskatā, pieteicējam veiktās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas bija jānorāda 2815,78 *euro* apmērā, jo šādā apmērā pieteicējs bija deklarējis veicamās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par 2020.taksācijas gada ceturkšņiem.

Iepazīstoties ar lietas dalībnieku apsvērumiem, tiesa secina, ka dalībnieku atšķirīga izpratne par attaisnoto izdevumu apmēru izriet no atšķirīgas izpratnes par to, kuru periodu valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas ir norādāmas gada ienākumu deklarācijas D3 pielikuma 27.rindā un deklarācijas (D lapas) 5.rindā. Dienests uzskata, ka minētajās deklarācijas sadaļās ir jānorāda tās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kuras pieteicējs veicis par 2020.taksācijas gada ceturkšņiem neatkarīgi no tā, kura taksācijas gada laikā attiecīgās iemaksas faktiski veiktas. Savukārt pieteicējs uzskata, ka attiecīgajās deklarācijas sadaļās ir jānorāda tās iemaksas, kuras pieteicējs faktiski veicis jeb pārskaitījis 2020.taksācijas gadā neatkarīgi no tā, par kuru periodu attiecīgās iemaksas veiktas.

[16] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktam Valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ko fiziskā persona maksājusi par sevi kā par pašnodarbinātu personu, ir nodokļu maksātāja attaisnotie izdevumi, kuri tiek atskaitīti no gada apliekamo ienākumu apjoma. Vienlaikus, kā izriet no Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu (*redakcijā, kāda bija spēkā laikā, kad pieteicējam bija jāiesniedz deklarācija par 2020.taksācijas gadu*) 22.2.1. un 23.2.1.apakšpunkta, minētās iemaksas atšķirībā no citiem attaisnotajiem izdevumiem bija vērtējamas arī kā saimnieciskās darbības veicēja ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi. Tādēļ atbilstoši minētajām tiesību normām veiktās iemaksas bija ietveramas deklarācijas D3 pielikuma 2. vai 12.rindā kā izdevumi, kas saistīti ar lauksaimniecisko ražošanu un lauku tūrisma pakalpojumu sniegšanu, vai kā izdevumi, kas saistīti ar cietiem saimnieciskās darbības veidiem.

Kārtība, kādā fiziskā persona uzskaita ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus, ir atkarīga tostarp no tā, kādā kārtībā persona ir izvēlējusies

kārtot grāmatvedības uzskaiti. No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta un 11.[1] panta izriet, ka saimnieciskās darbības veicēji var kārtot grāmatvedības uzskaiti vienkāršā ieraksta sistēmā vai divkāršā ieraksta sistēma. Vienkāršā ieraksta sistēma nozīmē, ka ieņēmumus uzskaita tad, kad saņemta samaksa par darījumiem, bet izdevumus – kad tie ir samaksāti. Vienkāršā ieraksta sistēma pamatojas uz kases principu, saskaņā ar kuru darījumus reģistrē atbilstoši naudas plūsmai (*Senāta 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-526/2010 (A42565608) 23.punkts, 2022.gada 21.decembra sprieduma Lietā Nr.218/2022 (ECLI:LV:AT:2022:1221.A420135219.11.S) 12.punkts*).

Lietā nav strīda, ka pieteicējs kārtoja grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā. Līdz ar to pieteicēja izdevumi bija jāuzskaita tajā brīdī, kad tie faktiski radās, proti, brīdī, kad pieteicējs veica attiecīgus maksājumus. Ņemot vērā, ka 2020.taksācijas gada laikā maksājumus par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām pieteicējs veica 2020.gada 2.janvārī, 15.aprīlī, 9.jūlijā un 14.oktobrī, veicot iemaksas par 2019.gada 4.ceturksni un 2020.gada pirmajiem trim ceturkšņiem, tieši šie maksājumi vērtējami kā izdevumi, kuri pieteicējam radušies 2020.taksācijas gadā. Atbilstoši Vienkāršā ieraksta sistēmas noteikumu 12.punktam, kurā noteikts, ka ieņēmumus un izdevumus reģistrē hronoloģiskā secībā, tieši šie bija izdevumi, kuri pieteicējam bija jāuzskaita 2020.taksācijas gada saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā.

Senāta judikatūrā atzīts, ka tiesību normās nav paredzēta prasība nodokļu maksātājam, kas grāmatvedības uzskaiti kārto vienkāršā ieraksta sistēmā, koriģēt saimnieciskās darbības izdevumus, saskaņojot tos ar taksācijas gadā gūtajiem ieņēmumiem un pārceļot izdevumus uz nākamajiem taksācijas gadiem (*Senāta 2022.gada 22.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-21/2022 (ECLI:LV:AT:2022:0222.A420395114.6.S) 7.punktu*). Arī prasība koriģēt taksācijas gada izdevumus par veiktajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, kas atbilstoši sākotnējās deklarācijas iesniegšanas brīdī spēkā esošajām tiesību normām bija vērtējamas kā saimnieciskās darbības izdevumi, no tiesību normām neizriet. Šāda prasība neizriet nedz no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", nedz Vienkāršā ieraksta sistēmas noteikumiem un Deklarāciju aizpildīšanas noteikumiem, nedz no citiem normatīvajiem tiesību aktiem.

Prasība koriģēt valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu izmaksas, tās salāgojot ar taksācijas gadu, par kuru tās veiktas, neizriet arī no tiesību normām, kuras regulē tieši likumā noteikto attaisnoto izdevumu uzskaiti. Šādas prasības tiesa nekonstatē arī attiecībā uz citiem attaisnoto izdevumu veidiem, piemēram, attiecībā uz izdevumiem par nodokļa maksātāja vai viņa ģimenes locekļu izglītības iegūšanu un ārstniecisko pakalpojumu izmantošanu. Arī šo izdevumu uzskaitē būtisks ir izdevumu rašanās brīdis, nevis periods, kurā saņemts attiecīgais pakalpojums. Tas izriet tostarp no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19.panta sestās daļas 2.punkta, kurā noteikts, ka deklarācijai ir pievienojami vai reizē ar to uzrādāmi un, ja nepieciešams, iesniedzami dokumenti, kas apliecina tieši taksācijas gada laikā izdarītos attaisnotos izdevumus.

[17] Ja attiecībā uz valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, ko fiziskā persona maksājusi par sevi kā par pašnodarbinātu personu, būtu piemērojams izņēmums no vispārējā principa, ka izdevumu uzskaita brīdī, kad veikts attiecīgs maksājums, tam būtu skaidri jāizriet no tiesību normām (*sal. sk. Senāta 2022.gada 22.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-21/2022 (ECLI:LV:AT:2022:0222.A420395114.6.S) 6.punktu*).

Viedokli, ka attaisnotajos izdevumos iekļaujamas tieši tās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kuras persona veikusi par konkrētā taksācijas gada ienākumiem, dienests pamatojis ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta pirmo daļu un Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 25.3.apakšpunktu. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta pirmā daļa noteic, ka ar nodokli tiek aplikts iekšzemes nodokļa maksātāja taksācijas perioda (kalendārā gada) apliekamo ienākumu apjoms. Savukārt Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 25.3.apakšpunktā noteikts, ka deklarācijas D3 pielikuma 27.rindā „Pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas" norāda valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ko fiziskā persona veikusi par sevi kā par pašnodarbinātu personu (tai skaitā pašnodarbinātā iemaksas pensiju apdrošināšanai), atbilstoši ceturkšņa ziņojumam par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām.

Izvērtējot minētās tiesību normas, tiesa nekonstatē, ka attiecībā uz valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu uzskaiti būtu noteikta kāda īpaša no kases principa atšķirīga kārtība. Nav šaubu, ka ar nodokli ir apliekams tieši taksācijas gada apliekamo ienākumu apjoms, taču likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 3.panta pirmā daļa pati par sevi nesniedz detalizētākas norādes par to, kā šo apliekamo ienākumu apjomu noteikt. Savukārt, no Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 25.3.apakšpunkta, lai gan izriet iespēja attaisnotajos izdevumos iekļaut tieši tādas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kuras persona ir veikusi un kuras veiktas atbilstoši ceturkšņa ziņojumam, tomēr nenorāda uz konkrēta perioda ceturkšņu ziņojumiem, par kuriem veiktās iemaksas attiecīgajā deklarācijas rindā atspoguļojamas.

Ievērojot iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka dienests nepamatoti koriģēja pieteicēja deklarēto 2020.taksācijas gada attaisnoto izdevumu apmēru un nepamatoti aprēķināja ar to saistīto budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli 8,24 *euro* apmērā. Līdz ar to pieteikums ir pamatots arī šajā daļā, bet pārsūdzētais lēmums ir prettiesisks un atceļams.

Minēto secinājumu nemaina arī dienesta norādītais apstāklis, ka 2019.taksācijas gada deklarācijā pieteicējs norādījis tieši par 2019.gada ceturkšņiem veiktās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Ja iepriekšējo periodu deklarācijās ir pieļautas kādas neprecizitātes, tās iespēju robežās ir nepieciešams koriģēt. Iepriekšējā gada deklarācijā pieļautas neprecizitātes nevar būt pamats papildu nodokļa samaksas pienākuma noteikšanai par konkrēto taksācijas gadu.

[18] Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmā daļa noteic, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu. Tā kā izskatāmajā lietā pieteikums tiek apmierināts, no atbildētājas par labu pieteicējai piespriežama valsts nodeva par pieteikumu par lietas ierosināšanu 30 *euro* (*lietas 12.lapa*). Ņemot vērā, ka šajā administratīvajā lietā atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātā iestāde ir dienests, pieteicējas samaksātā valsts nodeva ir piespriežama no Latvijas Republikas un tā jāatlīdzina no dienesta budžeta līdzekļiem.

[19] Papildus tiesa vērš uzmanību, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 315.panta pirmajai daļai pārsūdzami ir tikai tādi lēmumi, kas likumā tieši noteikti kā pārsūdzami. Savukārt minētā panta trešā daļa noteic, ka administratīvā akta vai tiesas nolēmuma izpildes ietvaros pieņemtie tiesas lēmumi, izņemot likumā noteiktos gadījumus, nav pārsūdzami. Tā kā Administratīvā procesa likuma 363.pants nenoteic tiesības pārsūdzēt sūdzības lietā pieņemtu tiesas lēmumu, tiesas spriedumā ietvertais lēmums daļā par nokavējuma naudas ieturēšanu 106,93 *euro* apmērā nav pārsūdzams.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.–251.pantu un 289.–291.pantu, kā arī 363.panta otro daļu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

apmierināt /pers. D/ pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora pienākumu izpildītājas 2021.gada 25.novembra lēmumu Nr.31.1-22/7/22.7/10793.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu /pers. D/, personas kods, samaksāto valsts nodevu 30 *euro* apmērā, kas atlīdzināma no Valsts

ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem.

Atzīt par prettiesisku Valsts ieņēmumu dienesta rīcība, aprēķinot un ieturot no /pers. D/ nokavējuma naudu 106,93 *euro* apmērā.

Uzlikt Valsts ieņēmumu dienestam pienākumu veikt nokavējuma naudas, kas aprēķināta par iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksas termiņa kavējumu, pārrēķinu atbilstoši spriedumā konstatētajiem faktiem un juridiskajiem apsvērumiem un atmaksāt /pers. D/ no tā nepamatoti ieturēto nokavējuma naudu.

Spriedumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora pienākumu izpildītājas 2021.gada 25.novembra lēmuma Nr.31.1-22/7/22.7/10793 atcelšanu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā. Pārējā daļā spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnesis E. Biezais