Lietas arhīva Nr. AA43-0640-23/19
ECLI:LV:ADAT:2023:0620.A420122522.7.S

**SPRIEDUMS**
**Latvijas tautas vārdā**

Rīgā 2023.gada 20.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Karina Krastiņa,
tiesneši Agris Dreimanis un Una Mihailova,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. 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 apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 2.janvāra spriedumu daļā.

## Aprakstošā daļa

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

Dienests ar 2021.gada 4.oktobra vēstuli norādīja pieteicējam uz neprecizitātēm sākotnējās deklarācijas aizpildīšanā, citstarp, deklarācijas 27.rindā jānorāda valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas nevis 2856,99 *euro*, bet 2815,78 *euro* apmērā.

2021.gada 17.oktobrī pieteicējs iesniedza dienestam gada ienākumu deklarācijas precizējumu (turpmāk – deklarācijas precizējums), kurā koriģēja dienesta norādītās deklarācijas pozīcijas.

Ar dienesta 2021.gada 21.oktobra lēmumu Nr.31.1-8.60.4/141009 (turpmāk – sākotnējais lēmums) dienests precizēja pieteicēja iesniegto deklarācijas precizējumu, 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 vērsās pie dienesta ģenerāldirektora 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.

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

Pārsūdzētais lēmums daļā, ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums daļā par pienākuma uzlikšanu pieteicējam maksāt papildu iedzīvotāju ienākuma nodokli 8,24 *euro*, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

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) 25.3.apakšpunktu 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 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.

[3] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par tā atcelšanu.

Pieteikums daļā par pienākuma uzlikšanu pieteicējam maksāt papildu iedzīvotāju ienākuma nodokli 8,24 *euro* 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 – noteikumi Nr.188). 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. Minētā tiesību norma 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 pamatojumu, kādēļ uz valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumiem būtu piemērojams izņēmums no vienkāršā ieraksta grāmatvedības ieņēmumu-izdevumu uzskaites pamatprincipa.

[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 pārsūdzētajā 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.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 2.janvāra spriedumu pieteikums apmierināts un pārsūdzētais lēmums atcelts.

Tāpat tiesa spriedumā ietvēra lēmumu atzīt par prettiesisku dienesta rīcību, aprēķinot un ieturot no pieteicēja nokavējuma naudu 106,93 *euro* apmērā, un dienestam uzlikts pienākums veikt nokavējuma naudas pārrēķinu un atmaksāt pieteicējam no tā nepamatoti ieturēto nokavējuma naudu (šajā daļā pieteikums izskatīts sūdzības kārtībā un nav pārsūdzams).

Spriedums apelācijas kārtībā izskatāmajā daļā, ar kuru pārsūdzētais lēmums atcelts, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Lietā ir strīds par to, vai dienests pamatoti aprēķinājis pieteicējam papildu budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli 8,24 *euro* apmērā.

[4.2] Papildus 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 secināja, 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.

[4.3] 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) 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 12.rindā kā izdevumi, kas saistīti ar citiem saimnieciskās darbības veidiem.

Kārtība, kādā fiziskā persona uzskaita ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus, ir atkarīga citstarp 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 Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2010.gada 3.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-526/2010 (A42565608) 23.punkts, 2022.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-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 tiesa atzina, ka 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 noteikumu Nr.188 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, neizriet ne no likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", ne noteikumiem Nr.188 un Deklarāciju aizpildīšanas noteikumiem, ne 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.

[4.4] 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 izdevumus 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 nekonstatēja, 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, lai gan no Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 25.3.apakšpunkta izriet iespēja attaisnotajos izdevumos iekļaut tieši tādas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kuras persona ir veikusi un kuras veiktas atbilstoši ceturkšņa ziņojumam, tomēr tas nenorāda uz konkrēta perioda ceturkšņu ziņojumiem, par kuriem veiktās iemaksas attiecīgajā deklarācijas rindā atspoguļojamas.

Ievērojot minēto, tiesa atzina, 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 šajā daļā ir pamatots, bet pārsūdzētais lēmums ir prettiesisks un atceļams.

Tiesa atzina, ka 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.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 13.septembra spriedumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[5.1] Tiesa ir nepareizi piemērojusi tiesību normas, veikusi neatbilstošu tiesību normu interpretāciju, kas ir novedis pie nepareiziem un nepamatotiem secinājumiem.

[5.2] Lai gan atbilstoši sākotnējās deklarācijas iesniegšanas brīdī spēkā esošajām tiesību normām (t.i., 2020.gadā) valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ko pieteicējs veica par sevi kā par pašnodarbinātu personu, bija vērtējamas vienlaikus arī kā saimnieciskās darbības izdevumi, no gada apliekamo ienākumu apjoma tās ir atskaitāmas tieši kā attaisnotie izdevumi, kuru aprēķināšanas un veikšanas kārtība ir noteikta normatīvajos aktos. Proti, no Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 23.1., 23.2. un 23.2.1.apakšpunkta kopsakarā ar šo noteikumu 25.3. un 39.1.2.apakšpunktu un likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.panta pirmo daļu izriet, ka valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas gada ienākumu deklarācijā D tiek atskaitītas no nodokļa maksātāja gada apliekamo ienākumu apjoma kā attaisnotie izdevumi saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10.pantu, nevis kā saimnieciskās darbības izdevumi.

[5.3] Tiesa nepamatoti atsaucās uz Senāta 2022.gada 22.februāra spriedumu lietā Nr.SKA-21/2022, jo minētajā lietā bija citādāki faktiskie apstākļi.

[5.4] Tā kā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas tiek veiktas par konkrēto gadu un atspoguļojas ceturkšņa ziņojumus, aizpildot gada ienākumu deklarāciju, pretēji tiesas secinājumiem, ir jāņem vērā tieši ceturkšņa ziņojumi par konkrēto gadu, nevis jāvadās no pašnodarbinātā ieņēmumu-izdevumu uzskaites žurnāla.

[5.5] Tiesas arguments, ka Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 25.3.apakšpunkts nenorāda uz konkrēta perioda ceturkšņa ziņojumiem, par kuriem veiktās iemaksas attiecīgajā deklarācijas rindā ir atspoguļojamas, ir nepamatots, jo valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas ir sasaistāmas ar konkrēta taksācijas gada ienākumiem un fiziskās personas ienākumi ir aprēķināmi kā ieņēmumi un tieši ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība. Tādēļ pieteicējs, norādot 2020.gada ienākumu deklarācijā informāciju par 2019.gada 4.ceturkšņa ziņojumu par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātām iemaksām, ir rīkojies pretēji normatīvo aktu regulējumam un vispārējai kārtībai attiecībā uz to, kā ir aprēķināmi fiziskās personas ienākumi no saimnieciskās darbības.

[6] Pieteicējs paskaidrojumos par apelācijas sūdzību norādīja, ka tā ir nepamatota, un lūdza to noraidīt, atstājot spēkā rajona tiesas spriedumu.

Papildus norādīts, ka izskatāmajā lietā ir piemērojama Senāta 2022.gada 22.februāra spriedumā lietā Nr.SKA-21/2022 izteiktās atziņas, jo Senāts ir norādījis uz būtisku, vispārīgu principu attiecībā uz grāmatvedības kārtošanu vienkāršā ieraksta sistēmā, kas līdz ar to nevar tikt šajā konkrētajā lietā interpretēts kā citādi vai vispār netikt piemērots.

Konkrētā taksācijas gada laikā faktiski veiktās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas tiek veiktas atbilstoši ceturkšņa ziņojumam par pirmstaksācijas gada pēdējo ceturksni un taksācijas gada trim ceturkšņiem, un tieši no šiem ceturkšņa ziņojumiem taksācijas gadā arī veidojas saimnieciskās darbības veicēja, kas kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, attiecīgie iemaksu maksājumi (izdevumi), kuri uzskaitāmi pēc kases principa un attiecīgi ir deklarējami.

**Motīvu daļa**

[7] Pārbaudījusi un novērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā ar dienesta apelācijas sūdzības un procesa dalībnieku argumentiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka dienesta apelācijas sūdzība ir nepamatota, savukārt pieteikums ir apmierināms.

[8] Apgabaltiesa apelācijas kārtībā pārskata pieteikumā ietverto prasījumu par pārsūdzētā lēmuma daļā, ar kuru pieteicējam papildu aprēķināts budžetā maksājams iedzīvotāju ienākuma nodokli 8,24 *euro* apmērā, atcelšanu.

Papildu nodokļu uzrēķina pamatotība saistīta ar to, kāds valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu apmērs atbilstoši tiesību normu nosacījumiem pieteicējam bija jānorāda gada ienākumu deklarācijas par 2020.gadu D3 pielikuma 27.rindā un D lapas 5.rindā.

Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa noteic, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus (kāpēc tiesa pieteikumu uzskatījusi par pamatotu vai nepamatotu) sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir vispusīgi un pareizi novērtējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus. Pirmās instances tiesa pamatoti konstatēja, ka lietā ir būtiski ņemt vērā to, ka pieteicējs kā

pašnodarbināta persona grāmatvedību kārtoja vienkāršā ieraksta sistēmā. Tādējādi arī atbilstoši likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. un 11.[1] pantam un judikatūrai izdevumi uzskaitāmi tajā brīdī, kad tie faktiski radušies – konkrētajā gadījumā 2020.gadā pieteicējam faktiski radās izdevumi saistībā ar valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksām par 2019.gada pēdējo ceturksni un 2020.gada pirmajiem trīs ceturkšņiem. Apgabaltiesa atzīst, ka Administratīvā rajona tiesa pamatoti konstatēja, ka prasība koriģēt valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksu izmaksas, tās salāgojot ar taksācijas gadu, par kuru tās veiktas, pašnodarbinātajām fiziskajām personām, kuras kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, no tiesību normām neizriet.

Ievērojot norādīto, apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, līdz ar to saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu Administratīvā apgabaltiesa pilnībā pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, to neatkārtojot.

[9] Dienesta apelācijas sūdzībā norādītos argumentus apgabaltiesa atzīst par nepamatotiem.

Kā to pamatoti norādīja pirmās instances tiesa, arī apgabaltiesa nekonstatē, ka normatīvajos aktos būtu paredzēts kāds izņēmums vai atšķirīgs nosacījumus attiecībā tieši uz valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumiem kā pieteicēja izdevumiem, kas 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. Pats dienests apelācijas sūdzībā norāda, ka sākotnējās deklarācijas iesniegšanas brīdī valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ko pieteicējs veica par sevi kā par pašnodarbinātu personu, bija vērtējamas vienlaikus arī kā saimnieciskās darbības izdevumi (sk. *apelācijas sūdzības atreferējumu šā sprieduma 5.2.punktā*).

Pirmās instances tiesa pamatoti atzina, ka pieteicējam, kārtojot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, par ko lietā nav strīda, arī attiecībā uz valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumiem un to deklarēšanu, pretēji dienesta norādēm, bija pienākums ievērot to pašu grāmatvedības kārtošanas principu (kases principu), kāds ievērojams attiecībā uz jebkuriem pieteicēja ar saimniecisko darbību saistītajiem izdevumiem, uzskaitot izdevumus (tajā skaitā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas) tad, kad tie faktiski ir radušies, un attiecīgi norādot tos kā izdevumus nodokļu deklarācijā par konkrēto taksācijas gadu.

Izskatāmajā gadījumā dienesta rīcība, koriģējot pieteicēja nodokļu deklarāciju, un pārsūdzētais lēmums, ar kuru noteikts budžetā papildus maksājamais nodoklis, ir neatbilstošs tiesību normām, kas nosaka nodokļu maksātāja pienākumus kārtojot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā.

[10] Dienests iebilst pret to, ka pirmās instances tiesa izmantoja Senāta 2022.gada 22.februāra spriedumā lietā Nr.SKA-21/2022 izteiktās atziņas.

Apgabaltiesa piekrīt, ka minētajā Senāta spriedumā līdztekus citām tiesību normām specifiski tika vērtēta likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta "No saimnieciskās darbības gūtā apliekamā ienākuma noteikšana" trešās daļas piemērošana, bet izskatāmajā lietā pieteicēja izdevumi par valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumiem atbilstoši minētā likuma 10.panta pirmās daļas 1.punktam ir nodokļu maksātāja attaisnotie izdevumi.

Vienlaikus apgabaltiesa atzīst, ka Senāta spriedumā izteiktās vispārīgās atziņas par grāmatvedības vešanu vienkāršā ieraksta sistēmā un šādas ierakstu sistēmas īpatnībām un nodokļa maksātāja pienākumiem ir piemērojamas arī šajā lietā, kur pieteicējs grāmatvedību kārtoja vienkāršā ieraksta sistēmā.

Minētajā spriedumā Senāts arī atgādināja, ka tiesību normām jābūt paredzamām, skaidrām un saprotamām – tas nozīmē, ka normas saturam jābūt tādam, 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. Nodokļu tiesību normām ir jābūt tiesiski nevainojamām (*Senāta 2022.gada 22.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-21/2022 ( ECLI:LV:AT:2022:0222.A420395114.6.S) 6.punkts*).

[11] Administratīvā apgabaltiesa, pievienojoties arī pirmās instances tiesas secinājumiem, atzīst par pamatotu pieteicēja norādīto, ka no Deklarāciju aizpildīšanas noteikumu 25.3.apakšpunkta neizriet, ka minētajā 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, konkrētajā gadījumā tikai uz visu 2020.gadu. Interpretējot minētos noteikumus kopsakarā ar likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 21.panta trešo daļu (noteic, ka pašnodarbinātais veic obligātās iemaksas līdz ceturksnim sekojošā mēneša 23.datumam) un 23.panta otro daļu (noteic, ka pašnodarbinātajiem ir pienākums līdz ceturksnim sekojošā mēneša 17.datumam iesniegt dienestam ziņojumu par obligāto iemaksu objektu un obligātajām iemaksām Ministru kabineta noteiktajā kārtībā), tiesību normas neliedz nodokļa maksātājam, kurš kārto 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.

Apgabaltiesa konstatē, ka tieši saskaņā ar pieteicēja atbilstoši tiesību normu nosacījumiem iesniegtajiem četriem ziņojumiem (viens – par 2019.gada pēdējo ceturksni un trīs – par 2020. gada pirmajiem trim ceturkšņiem) pieteicējam veidojās faktiskie izdevumi (valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu maksājumi) 2020.taksācijas gadā, un attiecīgi pieteicējam kā saimnieciskās darbības veicējam, kas kārtoja grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, izdevumi bija jādeklarē atbilstoši kases principam, t.i., tajā taksācijas gadā, kad tie faktiski samaksāti.

Dienesta nostāja par atšķirīgu kārtību, kā jau to pareizi konstatēja pirmās instances tiesa, nav pamatota ar tiesību normām.

[12] Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmā daļa noteic, ja pieteikums pilnībā vai daļā apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Pieteicējs par pieteikuma iesniegšanu tiesā samaksāja valsts nodevu 30 *euro* apmērā (*lietas 12.lapa*).

Ievērojot minēto un to, ka pieteikums ir apmierināms, no Latvijas Republikas par labu pieteicējam piespriežama viņa samaksātā valsts nodeva par pieteikuma iesniegšanu tiesā.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2013.gada 12.februāra noteikumu Nr.85 "Kārtība, kādā administratīvajā lietā iemaksā, atmaksā un atlīdzina valsts nodevu un iemaksā un atmaksā drošības naudu" 13.punktu piespriestā valsts nodeva pieteicējam atlīdzināma no dienesta budžeta līdzekļiem.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307., 309.pantu un 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

**nosprieda**

apmierināt /pers. A/ pieteikumu.

Atcelt ar pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 25.novembra lēmumu Nr.31.1-22.7/22.7/10793.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu /pers. A/ (personas kods /personas kods/) valsts nodevu 30 *euro*.

Spriedumu var pārsūdzēt Senāta Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente K.Krastiņa
Tiesneši A.Dreimanis
U.Mihailova