Lietas Nr. A420222423
A42-00082-25
ECLI:LV:ADRJJTN:2025:0515.A420222423.6.S

Jelgavā 2025. gada 15. maijā

Tiesa šādā sastāvā: tiesnesis M. Birkmanis,

piedaloties pieteicējam /Persona A/, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvei /Persona B/,

tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu /Persona A/ pieteikumā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2023. gada 29. augusta lēmuma Nr. 31.1/22.13/3379 atcelšanu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) 2023. gada 3. jūlija lēmumu Nr. 31.1/8.60.6/106151 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējam /Persona A/ noteikts budžetā maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk – IIN) 1114,02 *euro*, iemaksājot budžetā trūkstošo nodokļa summu 1020,70 *euro* un aprēķināto nokavējuma naudu 0,05 % apmērā par katru nokavēto dienu.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektora 2023. gada 29. augusta lēmumu Nr. 31.1/22.13/3379 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums tā apstrīdētajā daļā atstāts negrozīts. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Dienests, izvērtējot pietecēja 2023. gada 17. aprīlī iesniegto 2022. gada ienākumu deklarāciju (turpmāk – deklarācija), kurā deklarēta IIN piemaksa 93,32 *euro*, secināja, ka tajā ir faktoloģiskas un/vai aprēķina neprecizitātes. Tādējādi dienests noteica pieteicējam budžetā maksājamo IIN 1114,02 *euro*.

[2.2] Lietā ir strīds par deklarācijā iekļaujamo solidaritātes nodokļa (turpmāk – SN) daļu, kas pārskaitīta IIN sadales kontā. Tādējādi sākotnējais lēmums tiek izskatīts daļā par IIN kontā pārskaitītās SN daļas 1277,71 *euro* (2212,55 *euro* – 934,84 *euro*) neiekļaušanu IIN aprēķinā (nedz nosakot samaksātā nodokļa apmēru, nedz arī attaisnoto izdevumu apmēru).

[2.3] Ievērojot likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" pamatprincipus attiecībā uz pārmaksātā nodokļa atmaksu, jāvērtē, vai SN objekts ir IIN objekts. Ja SN objekts nav IIN objekts, neveidojas ar IIN apliekams ienākums un attiecīgi par to nav jāmaksā IIN.

[2.4] Pieteicēja algotā darba ienākumi 2022. gadā bija 87 448,42 *euro*, ko izmaksāja /Organizācija A/ un no kuriem SN objekts ir 9348,42 *euro* (87 448,42 *euro* – 78 100 *euro*). Gada ienākumu deklarācijā iekļaujams SN 934,84 *euro* (9348,42 *euro* x 10 %). Pieteicējam 2022. gadā tika piešķirts bezdarbnieka pabalsts 17 104,93 *euro*, kas nav ar IIN apliekams ienākums. Attiecīgi par šo ienākumu pieteicējam nav jāmaksā IIN. Tādējādi pieteicēja deklarētā SN daļa, kas pārskaitīta IIN sadales kontā, t.i., 1277,71 *euro* (2212,55 *euro* – 934,84 *euro*) nevar tikt ņemta vērā IIN aprēķinā (nedz nosakot samaksātā nodokļa apmēru, nedz attaisnoto izdevumu apmēru), jo nevar personai veikt lielāku IIN atmaksu, ja reāli IIN nav aprēķināts un iemaksāts budžetā.

[2.5] Atbilstoši Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras (turpmāk – aģentūra) 2023. gada 28. jūlija vēstulē Nr. 08-7/22584 norādītajam pieteicēja SN objekts ir 22 125,59 *euro* un SN daļa, kas ieskaitīta IIN sadales kontā –

2212,55 *euro*, līdz ar to pieteicēja ieskatā viņam veidojās IIN pārmaksa deklarētajā apmērā, nevis dienesta noteiktajā apmērā. Taču SN sadale, tai skaitā tā daļas ieskaitīšana IIN sadales kontā, nenozīmē, ka sadalītais SN var tikt uzskatīts par kāda cita nodokļa, tai skaitā IIN, pārmaksu. Proti, SN daļa nav uzskatāma par IIN. Līdz ar to ir jānošķir SN maksāšanas pienākums un objekts no SN ieņēmumu sadales un ieskaitīšanas kārtības.

[3] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Dienests nepamatoti un pretēji aģentūras sniegtajai informācijai ar pārsūdzēto lēmumu grozījis pieteicēja deklarācijas D pielikuma SN rindā norādīto summu no 2212,55 *euro* uz 934,84 *euro*. Turklāt ne pārsūdzētais lēmums, ne vēlāk sniegtais tā skaidrojums nesatur aprēķinu, kura rezultātā iegūtas iemaksai budžetā norādītās summas 1114,02 *euro* un/vai 1020,70 *euro*. Pārsūdzētais lēmums nesatur pamatojumu pieteicēja pienākumam maksāt nokavējuma naudu, kā arī nesatur tās aprēķinu.

[3.2] Dienests nenorāda, ka aģentūra, aprēķinot SN daļu, kas pārskaitīta IIN sadales kontā un uzrādīta gada pārskata D pielikuma SN rindā 2212,55 *euro* apmērā, būtu nepareizi piemērojusi likuma ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu” 14. panta trešo daļu vai pārkāpusi kādu citu normatīvo tiesību aktu.

[3.3] Pieteicējs neveic gada pārskata D pielikuma SN rindā norādāmās summas aprēķinu. To atbilstoši Ministru kabineta noteikumiem nodrošina aģentūra, sniedzot dienestam informāciju par SN objektu un SN daļu, kas pārskaitīta IIN sadales kontā.

[3.4] Pārsūdzētajā lēmumā nav korekti norādīts tiesību akts, kas dotu dienestam tiesības veikt korekcijas aģentūras aprēķinos un to rezultātā gada pārskata D pielikuma SN rindā norādītajā summā.

[3.5] Pārsūdzētajā lēmumā nav norādīts, kura diena ir uzskatāma par papildus samaksai aprēķinātā nodokļa maksāšanas termiņa iestāšanās dienu.

[4] Dienests paskaidrojumā pieteikumu uzskata par nepamatotu, atsaucoties uz pārsūdzētā lēmuma argumentiem.

[5] Tiesas sēdē pieteicējs uzturēja pieteikumu, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem, savukārt dienesta pārstāve neatzina pieteikumu, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā un paskaidrojumā norādītajiem argumentiem.

**Motīvu daļa**

[6] Lietā nav strīda, ka pieteicējs 2023. gada 17. aprīlī iesniedza gada ienākuma deklarāciju par 2022. gadu (*lietas 27.–30. lapa*). Pieteicējs deklarācijas D pielikuma 17. ailē deklarējis par 2022. gadu maksājamo nodokli 28 365,77 *euro*, vienlaicīgi 19. ailē deklarējot avansā samaksāto nodokli 28 272,45 *euro* (tai skaitā SN daļu, kas pārskaitīta IIN sadales kontā (deklarācijas pielikuma D 5. rinda 6969,53 *euro*)). Tādējādi pieteicējs aprēķināja par 2022. gadu piemaksājamo IIN summu 93,32 *euro* (28 365,77 *euro* –28 272,45 *euro*), kuras maksāšanas termiņš bija 2023. gada 24. jūlijs (*lietas 28. lapas otra puse*).

Tādējādi pieteicējs, aprēķinot par 2022. gadu piemaksājamo IIN summu, aprēķinā bija iekļāvis SN daļu, kas pārskaitīta IIN sadales kontā.

[7] Dienests uzskata, ka pieteicējs 2022. gada ienākumu deklarācijas D pielikuma 19. ailē nebija tiesīgs iekļaut SN. Tādējādi dienests koriģēja pieteicējam piemaksājamo IIN summu nosakot to 1114,02 *euro*, paredzot, ka pieteicējam 30 dienu laikā no izlabotās deklarācijas saņemšanas dienas iemaksājama budžetā trūkstošā nodokļa summa 1114,02 *euro* un aprēķinātā nokavējuma nauda (*lietas 31. lapa*).

Tiesa secina, ka lietā ir strīds, vai SN daļa 1277,71 *euro*, kas pārskaitīta IIN sadales kontā, ir iekļaujama IIN aprēķinā, kā arī par pieteicējam noteikto pienākumu kavējuma gadījumā maksāt IIN nokavējuma naudu.

[8] Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19. panta otrā daļa noteica (*redakcijā, kas bija spēkā līdz 2022. gada 31. decembrim*), ka deklarācijā tiek uzrādīti visi maksātāja taksācijas periodā (kalendāra gadā) gūtie ienākumi, arī ar nodokli neapliekamie ienākumi, ja to kopējā summa pārsniedz 10 000 *euro* gadā, izņemot šā likuma 9. panta pirmās daļas 37., 37.$^{1}$, 37.$^{2}$, 38., 39. un 40. punktā minētos pabalstus vai aģentūras izmaksātos pabalstus, kā arī šā likuma 9. panta pirmās daļas 29. un 31. punktā minētos ienākumus. Atbilstoši minētā likuma panta ceturtajai daļai, ja rezumējošā kārtībā aprēķinātā summa pēc deklarācijas pārbaudes izrādās mazāka par avansā samaksāto, dienests triju mēnešu laikā no deklarācijas iesniegšanas dienas atmaksā maksātājam pārmaksu, kas radusies kā avansā samaksātā un rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa starpība.

Saskaņā ar Solidaritātes nodokļa likuma 3. pantu ar nodokli apliekamais objekts ir ienākums, kas noteikts likuma ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14. un 20.$^{2}$ pantā un pārsniedz attiecīgajam kalendāra gadam noteikto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta (turpmāk – obligāto iemaksu objekts) maksimālo apmēru.

Likuma ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14. panta piektā daļa noteica (*redakcijā, kas bija spēkā strīdus periodā*), ka obligāto iemaksu un brīvprātīgo apdrošināšanas iemaksu objekta maksimālais apmērs no 2019. gada 1. janvāra tiek aprēķināts un noteikts trim gadiem, ņemot vērā iepriekšējā perioda iemaksu objekta maksimālo apmēru, nākamajiem trim kalendāra gadiem Finanšu ministrijas prognozētās tautsaimniecībā nodarbināto mēneša vidējās bruto darba samaksas vidējo pieaugumu vai samazinājumu un iepriekšējā aprēķina perioda faktisko tautsaimniecībā nodarbināto mēneša vidējās bruto darba samaksas vidējo pieaugumu vai samazinājumu. Obligāto iemaksu un brīvprātīgo iemaksu objekta maksimālais apmērs gadā ir 78 100 *euro*.

Ministru kabineta 2018. gada 30. oktobra noteikumu Nr. 662 ,,Noteikumi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijām un to aizpildīšanas kārtību" (turpmāk – noteikumi Nr. 662) 39.5. apakšpunkts noteic, ka 5. rindā ,,Attaisnotie izdevumi – valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas" ieraksta summu, kura aprēķināta, summējot D1 pielikuma 4. ailē ,,Attaisnotie izdevumi – darba ņēmēja valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas" norādīto kopsummu, D2 pielikuma 7. ailē ,,Valsts sociālās apdrošināšanas maksājumi" norādīto kopsummu un par pašu nodokļa maksātāju aprēķinātās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas no saimnieciskās darbības ienākuma, no kuras atskaitīta SN daļa, kas pārskaitīta IIN sadales kontā, atbilstoši informācijai, ko sniegusi aģentūra. Ja SN objekts nav IIN objekts, tad SN daļa, kas pārskaitīta IIN sadales kontā, netiek atskaitīta. Atbilstoši minēto noteikumu 39.17.6. apakšpunktam 19. rindā ,,Avansā samaksātais (ieturētais) nodoklis" pieskaita SN daļu, kas pārskaitīta IIN sadales kontā, atbilstoši informācijai, ko sniegusi aģentūra. Ja SN objekts nav IIN objekts, tad SN daļa, kas pārskaitīta IIN sadales kontā, netiek pieskaitīta.

No minētajām tiesību normām izriet, ka attiecībā uz pārmaksātā nodokļa atmaksu jāvērtē, vai SN objekts ir IIN objekts. Ja SN objekts nav IIN objekts, tad neveidojas ar IIN apliekams ienākums un attiecīgi par to nav jāmaksā IIN. Līdz ar to, ja SN objekts aprēķināts no ienākumiem, kas nav iekļaujami gada ienākumu deklarācijā, tad tas nav ņemams vērā SN aprēķināšanai.

[9] No pieteicēja 2022. gada ienākumu deklarācijas (*lietas 27.–30. lapa*) tiesa konstatē, ka 2022. gadā pieteicēja ienākumus veidoja ienākumi no darba algas 87 448,42 *euro*, kas saņemti /Organizācija A/. Minētie ienākumi pārsniedz obligāto iemaksu un brīvprātīgo iemaksu objekta maksimālo apmēru, kas 2022. gadā noteikts 78 100 *euro*, līdz ar to no tiem veidojas SN objekts. Pieteicējs arī saņēmis bezdarbnieka pabalstu 17 104,93 *euro*.

Savukārt no aģentūras 2023. gada 28. jūlija vēstulē Nr. 08-7/22584 (*lietas 12. lapa*) norādītā izriet, ka pieteicēja SN objekts 2022. gadā ir darba ienākumi 87 448,42 *euro*. Pieteicējam piešķirts bezdabnieka pabalsts, kas nav SN objekts. SN objekts ir 2212,55 *euro*, kas pārskaitīta IIN sadales kontā.

No iepriekš minētā tiesa secina, ka pieteicējs 2022. gadā kopumā ir guvis ienākumus, kas pārsniedz sociālo iemaksu maksimālo apmēru un līdz ar to no pārsniegtās summas tiek aprēķināts SN.

[10] Vienlaikus, kā to pamatoti norādījis dienests pārsūdzētajā lēmumā, ir jāņem vērā, ka IIN piemērošana katram no pieteicēja gūtajiem ienākumiem ir vērtējama atsevišķi. Pieteicējam 2022. gadā piešķirtais bezdarbnieka pabalsts 17 104,93 *euro* nav ar IIN apliekams ienākums un pieteicējam par šo ienākumu nav jāmaksā IIN. Līdz ar to tas nav iekļaujams gada ienākumu deklarācijā un nav arī iekļaujams SN aprēķinā.

Savukārt SN sadale, tostarp tā daļas ieskaitīšana IIN kontā, nenozīmē, ka sadalītais SN var tikt uzskatīts par kāda cita nodokļa, tostarp IIN, pārmaksu. Tātad SN daļu nevar uzskatīt par IIN. Ir jānošķir SN maksāšanas pienākums un objekts no SN ieņēmumu sadales un ieskaitīšanas kārtības. Ņemot vērā, ka katram nodoklim attiecīgā nodokļa likumā noteikts savs nodokļa objekts un pārmaksas atgūšanas kārtība, tad katra atsevišķa nodokļa pārmaksas atgūšana realizējama vienīgi attiecīgā nodokļa regulējuma ietvaros.

[11] Pieteicēja apliekamie ienākumi 2022. gadā ir /Organizācija A/ gūtie darba ienākumi 87 448,42 *euro*, no kuriem SN objekts ir 9348,42 *euro* (87 448,42 *euro* – 78 100 *euro*). Gada ienākumu deklarācijā iekļaujams SN 934,84 *euro* (9348,42 *euro* x 10 %). Tādējādi pieteicēja deklarētā SN daļa, kas pārskaitīta IIN sadales kontā, t.i., 1277,71 *euro* (2212,55 *euro* – 934,84 *euro*) nevar tikt ņemta vērā IIN aprēķinā.

Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka dienests pamatoti veica korekcijas pieteicēja ienākumu deklarācijā un pamatoti noteica budžetā maksājamo IIN 28 108,76 *euro*, avansā samaksāto IIN 26 994,74 *euro* un pienākumu iemaksāt budžetā trūkstošo IIN sumu 1114,02 *euro*.

[12] Pieteicējs uzskata, ka dienests prettiesiski aprēķinājis nokavējuma naudu, norādot, ka nav arī saprotams, kura diena ir uzskatāma par papildu samaksai aprēķinātā nodokļa maksāšanas termiņa iestāšanās dienu. Tiesa minēto pieteicēja argumentu noraida kā nepamatotu turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[12.1] Likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 15. panta pirmās daļas 1. un 2. punkts noteic, ka nodokļu maksātāju pienākums ir aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas; noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas.

Saskaņā ar likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 19. panta pirmo daļu IIN rezumējošā kārtībā, ja šajā pantā nav noteikts citādi, aprēķina un budžetā iemaksā maksātājs. Atbilstoši minētā likuma panta trešajai daļai, ja gada ienākumu deklarācijā aprēķinātā nodokļa summa pārsniedz 640 *euro*, maksātājs to var iemaksāt vienotajā nodokļu kontā trijās reizēs, katru reizi iemaksājot trešo daļu no aprēķinātā nodokļa summas, šādos termiņos: ja maksātāja taksācijas gada ienākumi, kurus apliek ar šā likuma 15. panta otrajā daļā noteikto nodokļa likmi, pārsniedz saskaņā ar likumu ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu" noteikto obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, – līdz taksācijas gadam sekojošā gada 23. jūlijam, 23. augustam un 23. septembrim. Ja maksāšanas termiņš sakrīt ar brīvdienu (svētku dienu), tad par maksāšanas dienu uzskatāma pirmā darbdiena pēc brīvdienas (svētku dienas).

No minētajām tiesību normām izriet, ka IIN par 2022. gadu aprēķina un līdz 2023. gada 25. septembrim budžetā iemaksā maksātājs, iemaksājot to vienotajā nodokļu kontā.

[12.2] Atbilstoši likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 23. panta otrajā daļā noteiktajam maksātāja pienākums ir 30 dienu laikā no izlabotās deklarācijas saņemšanas dienas iemaksāt budžetā trūkstošo nodokļa summu.

Atbilstoši likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otrajai daļai par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Analoģisku regulējumu noteic likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^1$ panta otrā daļa, proti, ja maksātājs šā likuma 19. panta trešajā daļā noteiktajā termiņā neiemaksā budžetā rezumējošā kārtībā aprēķināto nodokli, viņam, sākot ar nākamo maksājuma termiņam sekojošo dienu, ir aprēķināma nokavējuma nauda atbilstoši šā likuma 31. panta trešās daļas noteikumiem. Minētā likuma 31. panta trešā daļa noteic, ka par termiņā ieturēto, bet šā likuma 17. panta piektajā, desmitajā un divpadsmitajā daļā noteiktajā termiņā budžetā neiemaksāto nodokļa summu (pamatparāds) tiek aprēķināta nokavējuma nauda no laikā nesamaksātā pamatparāda 0,05 procentu apmērā par katru nokavēto nodokļa samaksas dienu.

No minētajām tiesību normām izriet, ka nokavējuma naudas aprēķina termiņš tiek skaitīts no dienas, kad nodokļu maksātājam bija pienākums samaksāt nodokli, bet tas to nav izpildījis. Tādējādi pieteicējam IIN

maksāšanas pienākums bija jāizpilda līdz 2023. gada 25. septembrim, savukārt pēc šī datuma, ja nodoklis pilnībā vai kādā daļā nav nomaksāts, ir pamats aprēķināt nokavējuma naudu.

[12.3] Pieteicējs noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nebija veicis aprēķinātā budžetā maksājamā IIN samaksu. Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka nokavējuma naudas aprēķina termiņš skaitāms no 2023. gada 26. septembra, proti, no nākamās dienas pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās līdz nodokļa samaksas saņemšanai. Līdz ar to pieteicējam pamatoti aprēķināta nokavējuma nauda par nodokļa samaksas termiņa nokavējumu.

[13] Pieteicējs norāda, ka SN attiecināšanā uz konkrētiem ienākumiem likumdevējs ir deleģējis aģentūru, nevis dienestu. Dienests veicis nepamatotus labojumus aģentūras veiktajos aprēķinos (*lietas 86. lapa*).

Tiesa minēto pieteicēja argumentu noraida kā nepamatotu, jo, kā to pamatoti norādījis dienests, atbilstoši noteikumu Nr. 662 39.5. un 39.17.6. apakšpunktam aprēķinātā un samaksātā SN uzskaiti un ieskaitīšanu valsts pamatbudžetā nodrošina aģentūra, sniedzot dienestam informāciju par SN objektu un SN daļu, kas pārskaitīta IIN sadales kontā. Saņemtā informācija tiek atspoguļota gada ienākumu deklarācijā. Ja SN objekts nav IIN objekts, tad SN daļa, kas pārskaitīta IIN sadales kontā, netiek pieskaitīta. Ja SN aprēķināts no ienākumiem, kas nav iekļaujami gada ienākumu deklarācijā, tad samaksātā SN summa nevar tikt ņemta vērā IIN aprēķinā nedz nosakot samaksātā nodokļa apmēru, nedz attaisnoto izdevumu apmēru.

Savukārt, kā jau tiesa atzina iepriekš, SN sadale, tostarp tā daļas ieskaitīšana IIN sadales kontā, nenozīmē to, ka sadalītais SN var tikt uzskatīts par kāda cita nodokļa, tai skaitā IIN, pārmaksu. Minētie nodokļi ir divi dažādi nodokļi, kuriem katram ir noteikts savs objekts un pārmaksas atgūšanas kārtība attiecīgā nodokļa likuma ietvaros. Tādējādi katra nodokļa pārmaksas atgūšanas kārtība ir jāvērtē šī nodokļa samaksas kārtības ietvaros.

[14] Balstoties uz iepriekš norādīto, tiesa atzīst, ka pārsūdzētais lēmums ir tiesisks un pamatots.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

noraidīt pilnībā /Persona A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2023. gada 29. augusta lēmuma Nr. 31.1/22.13/3379 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajai apgabaltiesai viena mēneša laikā no tā sastādīšanas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā.

Tiesnesis M. Birkmanis