**Iedzīvotāju ienākuma nodoklis no fiziskās personas saimnieciskās darbības ienākumiem**

1. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs, kas ienākumu gūst no saimnieciskās darbības, taksācijas gada laikā maksā nodokļa avansa maksājumus, taču nodokli nodokļa maksātājs maksā rezumējošā kārtībā atbilstoši gada ienākumu deklarācijai.

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa gadījumā nodokļa avanss ir iepriekšēja nodokļa samaksa par fiziskās personas saimnieciskās darbības ienākumiem, kas tiek noteikti uz prognozes pamata, ievērojot iepriekšējā taksācijas gadā gūto ienākumu apmēru. Tā kā nodokļa avanss ir nesaraujami saistīts ar pašu nodokli, tad, skaidrojot, vai nodokļa maksātājam ir izveidojies nodokļa parāds, jāpievēršas ne tikai kārtībai, kādā tiek aprēķināts un maksāts nodokļa avanss, bet arī kārtībai, kādā tiek aprēķināts un maksāts nodoklis.

2. Iedzīvotāju ienākuma nodoklis var tikt aprēķināts tikai par faktiski gūtajiem ienākumiem. Ja ienākumi nav gūti, nodokļa samaksas pienākums nerodas.

3. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa parāds rodas, ja rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa summa ir lielāka par avansā samaksātā (ieturētā) nodokļa summu un nodokļa maksātājs nodokļa piemaksu nav veicis likumā noteiktajā termiņā un pilnā apmērā. Savukārt, ja rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa summa ir mazāka par nodokļa avansu, nodokļa maksātājam izveidojas nodokļa pārmaksa.

**Latvijas Republikas Senāta
Administratīvo lietu departamenta
2024.gada 30.augusta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420196220, SKA****‑115/2024**

[ECLI:LV:AT:2024:0830.A420196220.12.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/538125.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatores Vēsma Kakste un Līvija Slica

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 6.maija lēmuma Nr. 31.1‑8.2/70385 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 20.jūnija spriedumu.

**Aprakstošā** **daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests ar 2020.gada 6.maija lēmumu Nr. 31.1-8.2/70385 kā galīgo administratīvo aktu daļu no pieteicēja [pers. A] 2018. un 2019.gada ienākumu deklarācijā deklarētās iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksas novirzīja pieteicēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa parāda segšanai, savukārt daļu no deklarētās nodokļa pārmaksas dienests pieteicējam atmaksāja.

Pieteicējs uzskatīja, ka nodokļa pārmaksas novirzīšana parāda segšanai ir nepamatota, tāpēc vērsās administratīvajā tiesā ar pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2022.gada 20.jūnija spriedumu pievienojās pirmās instances tiesas sprieduma argumentācijai un noraidīja pieteikumu. Spriedumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Pieteicējs, precizējot iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarāciju par 2018. un 2019.gadu, deklarēja nodokļa pārmaksu. Valsts ieņēmumu dienests atzīst, ka pieteicējam ir izveidojusies deklarētā nodokļa pārmaksa. Tātad par to lietā strīda nav. Vienlaikus dienests, pārbaudot pieteicēja deklarācijas, konstatēja, ka pieteicējam ir arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa parāds. Pieteicējs iebilst pret parāda esību. Līdz ar to lietā ir strīds par to, vai pieteicējam ir izveidojies iedzīvotāju ienākuma nodokļa parāds, kura samaksai ir novirzīta pieteicēja deklarētā nodokļa pārmaksa.

[2.2] Pieteicējs nepamatoti uzskata, ka Valsts ieņēmumu dienests nav izskaidrojis nodokļa parāda rašanos. Pieteicējs ir saimnieciskās darbības veicējs. Šādā gadījumā iedzīvotāju ienākuma nodoklis atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 18.pantam ir maksājams avansā. Avansa maksājumu apmēru nosaka Valsts ieņēmumu dienests. Pieteicējs dienesta noteiktos avansa maksājumus likumā noteiktajā kārtībā nebija samaksājis, tātad pieteicējam izveidojās avansa maksājumu parāds.

[2.3] Konstatējot, ka pieteicējam ir gan nodokļa parāds, gan nodokļa pārmaksa, Valsts ieņēmumu dienests, ievērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta ceturto daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta ceturto daļu, pamatoti pārmaksu vispirms novirzīja nodokļa parāda un nokavējuma naudas segšanai.

[2.4] Ja pieteicējs būtu samaksājis avansa maksājumus, pieteicējam nebūtu izveidojies nodokļa parāds. Šādā gadījumā pieteicējs varētu saņemt atpakaļ summu, ko viņš samaksājis kā dienesta aprēķinātos avansa maksājumus.

[2.5] Pieteicējs nepamatoti uzskata, ka nodokļa avansa precizēšana nav pieteicēja pienākums. Šāds pieteicēja pienākums izriet no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 18.panta 1.1daļas.

[2.6] Pieteicējs uzskata, ka parāds nepastāvēja, jo 2019.gadā viņam nebija saimnieciskās darbības ienākumu. Taču šāds viedoklis ir kļūdains. Pieteicējs 2018. un 2019.gada deklarācijās ir iekļāvis Valsts ieņēmumu dienesta noteiktos, bet pieteicēja nesamaksātos avansa maksājumus. Tas ietekmē starpību starp avansā samaksāto un rezumējošā kārtībā aprēķināto nodokli. Pieteicēja iesniegtajās deklarācijās norādītās nodokļa pārmaksas aprēķins izdarīts, ņemot vērā nevis pieteicēja labprātīgi samaksāto nodokli, bet gan aprēķinātos nodokļa maksājumus. Līdz ar to deklarācijā norādītās pārmaksas summas pareizība jāpārbauda atbilstoši faktiski samaksātajiem nodokļa maksājumiem. Tā kā pieteicējs nav izmantojis tiesības precizēt nodokļa avansa maksājumu aprēķinu, dienestam bija pamatotas tiesības aprēķinātos, bet nesamaksātos nodokļa avansa maksājumus uzskatīt par nodokļa parādu. Tādējādi ir nepamatots pieteicēja viedoklis, ka faktiski un tiesiski nav iespējama situācija, ka vienlaikus nav iespējams, ka nodokļa maksātājam ir gan nodokļa parāds, gan šā nodokļa pārmaksa.

[3] Pieteicējs par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Spriedums ir acīmredzami pretrunīgs, jo tiesa ir konstatējusi gan iedzīvotāju ienākuma nodokļa parādu, gan šā nodokļa pārmaksu, gan arī to, ka pieteicējs nav guvis ienākumus no saimnieciskās darbības. Līdz ar to nav saprotams, kāds nodoklis un par ko jāmaksā.

[3.2] Tiesa nepareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 18. un 19.pantu. Atbilstoši šīm tiesību normām Valsts ieņēmumu dienests izveido nodokļa avansa aprēķinu, kuru nodokļa maksātājs ir tiesīgs precizēt. Nav šaubu, ka šāda precizēšana ir iespējama arī gada ienākumu deklarācijā, ja nodokļa maksātājs negūst ienākumus no saimnieciskās darbības. Turklāt avansa maksājuma precizēšana ir nodokļu maksātāja tiesība, bet ne pienākums.

[3.3] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.pantam avanss ir nodokļa maksāšanas kārtība, nevis atsevišķs nodokļa veids. Maksāt avansā nozīmē maksāt iepriekš. Savukārt rezumēt nozīmē apkopot. Tātad, ja nodokļa maksātājs nodokli ir samaksājis avansā, bet pēc deklarācijas iesniegšanas, rezumējot datus, tiek konstatēts, ka nodoklis ir samaksāts lielākā apmērā, nekā to vajadzēja, tad izveidojas nodokļa pārmaksa. Tātad ar deklarācijas iesniegšanu tiek precizēts maksājamā nodokļa apmērs. Ja nodokļa maksātājs nav guvis ienākumus no saimnieciskās darbības, tad nav jāmaksā arī avansa maksājumi, kas iepriekš netika samaksāti.

[3.4] Ar apstākli, ka pieteicējs nav izmantojis tiesības precizēt avansa aprēķinu, nevar pamatot pieteicēja pienākumu maksāt nodokli no negūtajiem saimnieciskās darbības ieņēmumiem.

[3.5] Tiesa nepamatoti norādījusi, ka gadījumā, ja pieteicējs būtu samaksājis avansa maksājumus, viņam būtu tiesības atprasīt to atmaksu. Pieteicējs nav lūdzis atmaksāt avansa maksājumus, bet gan iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu. Ja pieteicējs būtu samaksājis avansa maksājumus, taču nodokļa samaksas pienākums nerastos negūto ieņēmumu dēļ, nešaubīgi, ka pieteicējs būtu tiesīgs saņemt gan avansa maksājumus, gan arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par kasācijas sūdzību iesniegtajos paskaidrojumos norāda, ka pretēji pieteicēja apgalvotajam pieteicējam ir izveidojies nodokļa parāds. Tā pamatā ir nesamaksātie avansa maksājumi. Tā kā pieteicējs neprecizēja avansa aprēķinu, tiesa pamatoti atzina, ka pieteicēja deklarētā nodokļa pārmaksa novirzāma nesamaksātā avansa parāda segšanai. Līdz ar to tiesas spriedums ir pareizs un tiesisks.

**Motīvu daļa**

[5] Kasācijas tiesvedībā jānoskaidro, vai tiesa, atzīstot, ka pieteicēja deklarētā un Valsts ieņēmumu dienesta akceptētā iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksa ir novirzāma iedzīvotāju ienākuma nodokļa parāda segšanai, pareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas.

[6] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta ceturtā daļa noteic: nodokļu administrācija šā panta pirmajā un otrajā daļā minētajā gadījumā pārmaksātās nodokļu summas bez nodokļu maksātāja iesnieguma vispirms novirza nokavēto nodokļu un ar tiem saistīto maksājumu segšanai, vienlaikus proporcionāli sedzot pamatparādu, soda naudu un nokavējuma naudu.

Pamatojoties uz minēto tiesību normu, tiesa pareizi secināja, ka nodokļu maksātāja nodokļu pārmaksa vispirms tiek novirzīta nodokļu maksājumu parāda segšanai. Taču nodokļu pārmaksas novirzīšana parāda segšanai pašsaprotami var notikt tikai tādā gadījumā, ja nodokļu maksātājam ir nodokļu maksājumu parāds.

[7] Pieteicējs gan Valsts ieņēmumu dienestā, gan tiesvedības laikā konsekventi norādījis, ka viņam nav izveidojies iedzīvotāju ienākuma nodokļa parāds, kura segšanai būtu jānovirza nodokļa pārmaksa. Tiesa turpretim atzinusi, ka pieteicējam ir izveidojies nodokļa parāds. To tiesa pamatojusi ar apstākli, ka pieteicējs nav pilnā apmērā un savlaicīgi samaksājis dienesta noteiktos iedzīvotāju ienākuma nodokļa avansa maksājumus. Šajā sakarā tiesa ir atsaukusies uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 18.panta regulējumu normām.

[8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (šā likuma tiesību normas šeit un turpmāk reakcijā, kas bija spēkā līdz 2023.gada 24.martam) 18.panta pirmās daļas pirmais teikums noteic: reizē ar deklarāciju, bet ne vēlāk kā līdz pēctaksācijas gada 1.jūnijam Valsts ieņēmumu dienests maksātājam, izņemot maksātāju, kurš taksācijas gada laikā uzsāk saimniecisko darbību, izveido aprēķinu par nodokļa avansa maksājumu lielumu taksācijas gadā, pamatojoties uz iepriekšējā gada ienākumu.

18.panta 1.1daļa noteic: ja nodokļa avansa maksāšanas periodā faktiskais ienākuma lielums mainās, maksātājs iesniedz precizētu nodokļa avansa maksājumu aprēķinu.

18.panta trešās daļas pirmais teikums noteic: maksātājs patstāvīgi samaksā budžetā aprēķinātos nodokļa avansa maksājumus par taksācijas gadu šādos termiņos: ne vēlāk kā 15.martā, ne vēlāk kā 15.jūnijā, ne vēlāk kā 15.augustā un ne vēlāk kā 15.novembrī.

No minētajām tiesību normām izriet, ka Valsts ieņēmumu dienests nodokļa maksātājam, kas ienākumus gūst no saimnieciskās darbības, aprēķina nodokļa avansa maksājumus un nodokļa maksātājs taksācijas gada laikā likumā noteiktajos termiņos patstāvīgi tos samaksā valsts budžetā. Ja mainās faktiskais ienākumu lielums, nodokļa maksātājs iesniedz dienestā precizētu nodokļa avansa maksājumu aprēķinu. Ja nodokļa maksātājs nepilda pienākumu savlaicīgi un pilnā apmērā samaksāt valsts budžetā avansa maksājumus, nodokļa maksātājam izveidojas avansa maksājumu parāds. Tiktāl tiesas secinājumi ir pareizi.

Vienlaikus jāņem vērā, ka avanss ir iepriekšēja samaksa. Savukārt nodoklis ir ar likumu noteikts obligāts periodisks vai vienreizējs maksājums valsts budžeta vai pašvaldību budžetu ieņēmumu nodrošināšanai un valsts funkciju un pašvaldību funkciju nodrošināšanai (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 1.punkts). Iedzīvotāju ienākuma nodoklis tiek maksāts par fiziskās personas gūtajiem ienākumiem (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta pirmā daļa).

Ņemot vērā gan minēto, gan iepriekš norādīto likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 18.panta pirmo daļu, secināms, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa gadījumā nodokļa avanss ir iepriekšēja nodokļa samaksa par fiziskās personas saimnieciskās darbības ienākumiem, kas tiek noteikti uz prognozes pamata, ievērojot iepriekšējā taksācijas gadā gūto ienākumu apmēru. Tā kā nodokļa avanss ir nesaraujami saistīts ar pašu nodokli, tad, skaidrojot, vai nodokļa maksātājam ir izveidojies nodokļa parāds, jāpievēršas ne tikai kārtībai, kādā tiek aprēķināts un maksāts nodokļa avanss, bet arī kārtībai, kādā tiek aprēķināts un maksāts nodoklis.

[9] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta otrā daļa noteic, ka nodoklis tiek aprēķināts un samaksāts budžetā divējādā kārtībā: avansā un rezumējošā kārtībā, sastādot gada ienākumu deklarāciju.

4.panta pirmās daļas 3.punkts un otrā daļa noteic, ka nodokli par ienākumiem no saimnieciskās darbības nodokļa maksātājs maksā atbilstoši deklarācijai rezumējošā kārtībā. Taksācijas gada laikā tiek izdarīti nodokļa avansa maksājumi.

Ievērojot gan minētās tiesību normas, gan likuma 18.panta pirmās daļu, secināms, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs, kas ienākumu gūst no saimnieciskās darbības, taksācijas gada laikā maksā nodokļa avansa maksājumus, taču nodokli nodokļa maksātājs maksā rezumējošā kārtībā atbilstoši deklarācijai.

[10] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta piektā daļa noteic, ka deklarācija ar tai pievienotajiem dokumentiem iesniedzama Valsts ieņēmumu dienestam taksācijas gadam sekojošajā gadā no 1.marta līdz 1.jūnijam, bet, ja taksācijas gada ienākumi pārsniedz saskaņā ar likumu „Par valsts sociālo apdrošināšanu” noteikto obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru,– no 1.aprīļa līdz 1.jūlijam.

Ministru kabineta 2018.gada 30.oktobra noteikumi Nr. 662 „Noteikumi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijām un to aizpildīšanas kārtību” (turpmāk – noteikumi Nr. 622) paredz, ka deklarācijā ietilpst gada ienākumu deklarācija (D) un tās pielikumi, tostarp pielikums D3 „Ienākumi no saimnieciskās darbības”. Deklarācijas D3 pielikumā tiek norādīti apliekamie ienākumi no saimnieciskās darbības, kas tiek noteikti kā starpība starp ieņēmumiem no saimnieciskās darbības un izdevumiem, kas saistīti ar ieņēmumu gūšanu. D3 pielikumā tiek norādīti arī avansa maksājumi. Abi šie rādītāji, proti, gan ar nodokli apliekamais ienākums no saimnieciskās darbības, gan avansā samaksātais nodoklis tiek norādīts arī gada ienākumu deklarācijā (D), kurā tiek norādīti arī citi nodokļa maksātāja saņemtie ienākumi, kā arī citas nodokļa aprēķināšanai nepieciešamās ziņas (noteikumu Nr. 662 2., 4., 6.punkts, VI nodaļa, 1.pielikums).

Tātad tikai pēc tam, kad ir noslēdzies taksācijas gads un par to tiek sastādīta gada ienākumu deklarācija, tiek noteikts precīzs gūto ienākumu apmērs un tiek aprēķināts precīzs maksājamā nodokļa apmērs. To ietekmē arī nodokļa avanss. Proti, rezumējošā kārtībā aprēķinātais nodokļa apmērs tiek samazināts par nodokļa avansa apmēru (noteikumu Nr. 662 1.pielikuma deklarācijas (D) 20., 21.rinda).

Ja rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa summa izrādās lielāka par avansā samaksāto nodokļa summu, tad nodokļa maksātājam jāpiemaksā nodoklis. Tas izriet no noteikumu Nr. 662 39.18.apakšpunkta, kas noteic: deklarācijas (D) 20.rindā „Piemaksa” norāda rezumējošā kārtībā budžetā iemaksājamo summu, kuru aprēķina kā starpību starp avansā samaksāto (ieturēto) iedzīvotāju ienākuma nodokli un rezumējošā kārtībā aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli). Šādā gadījumā nodokļa maksātājam nodoklis jāpiemaksā kārtībā, kāda noteikta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta trešajā daļā (noteic: maksātājs ne vēlāk kā 15 dienu laikā no šajā likumā noteiktās deklarācijas iesniegšanas dienas samaksā budžetā aprēķinātā nodokļa summu, ja tā pārsniedz vienu *euro*. Ja aprēķinātā nodokļa summa pārsniedz 640 *euro*, maksātājs to var iemaksāt budžetā trijās reizēs – līdz 16.jūnijam, 16.jūlijam un 16.augustam, samaksājot katru reizi trešo daļu no šīs summas. Ja aprēķinātā nodokļa summa pārsniedz 640 *euro* un taksācijas gada ienākumi pārsniedz saskaņā ar likumu Par valsts sociālo apdrošināšanu” noteikto obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, maksātājs to var iemaksāt budžetā trijās reizēs – līdz 16.jūlijam, 16.augustam un 16.septembrim, samaksājot katru reizi trešo daļu no šīs summas.).

Savukārt, ja rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa summa ir mazāka par avansā samaksāto nodokli, tad nodokļa maksātājam izveidojas nodokļa pārmaksa. Tas izriet no noteikumu Nr. 662 39.19.apakšpunkta, kas noteic: deklarācijas (D) 21.rindā „Pārmaksa” norāda atmaksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokļa pārmaksu, kas radusies kā avansā samaksātā (ieturētā) un rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa starpība. Šādā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 19.panta ceturtajai daļai nodokļa pārmaksu atmaksā nodokļa maksātājam.

[11] Apkopojot minēto, secināms, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa parāds rodas, ja rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa summa ir lielāka par avansā samaksātā (ieturētā) nodokļa summu un nodokļa maksātājs nodokļa piemaksu nav veicis likumā noteiktajā termiņā un pilnā apmērā. Savukārt, ja rezumējošā kārtībā aprēķinātā nodokļa summa ir mazāka par nodokļa avansu, nodokļa maksātājam izveidojas nodokļa pārmaksa.

[12] Pieteicējs norādījis, ka viņa 2018. un 2019.gada ienākumu deklarācijās ir izveidojusies nodokļa pārmaksa, nevis nodokļa parāds. To ir konstatējusi arī tiesa. Vienlaikus tiesa piekritusi Valsts ieņēmumu dienestam, ka šī pārmaksa nav atmaksājama pieteicējam, jo pieteicējs likumā noteiktajā termiņā un dienesta noteiktajā apmērā nav samaksājis nodokļa avansa maksājumus. Līdz ar to tiesa atzinusi, ka dienests pamatoti akceptēto nodokļa pārmaksu ir novirzījis nesamaksāto avansa maksājumu segšanai.

Senāts neapšauba, ka nodokļa maksātājam ir pienākums maksāt nodokļa avansa maksājumus likumā noteiktajā kārtībā un termiņā. Vēl jo vairāk – Senāts vērš uzmanību uz to, ka ikvienam nodokļu maksātājam jāievēro nodokļu maksātāju disciplīna un godprātīgi jāpilda tiesību normās paredzētie pienākumi. Par šo pienākumu nepildīšanu nodokļu maksātājam tiek piemērotas tiesiskās sekas. Piemēram, par savlaicīgi nesamaksātiem nodokļu maksājumiem tiek aprēķināta nokavējuma nauda (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otrā daļa), un tie tiek piedzīti bezstrīda kārtībā (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.panta pirmā daļa).

Vienlaikus jāņem vērā, ka saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 1.panta pirmo daļu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliek fiziskās personas *gūtos* ienākumus. Senāts, interpretējot gan šo normu, gan citas šā likuma normas, jau iepriekš atzinis, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa objekts ir ienākumi un ar nodokli apliekamā objekta raksturojošā pazīme ir ienākumu gūšana. Ja konkrētu ienākumu nav, tad nodokļa maksāšanas pienākuma noteikšana par šādiem neesošiem ienākumiem būtu pretēja ienākuma nodokļa jēgai un likumdevēja gribai (*Senāta 2020.gada 30.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-3/2020,* [*ECLI:LV:AT:2020:0430.A420303615.2.S*](https://manas.tiesas.lv:443/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/413080.pdf)*, 4., 5.punkts, 2022.gada 31.augusta sprieduma lietā Nr. SKA-198/2022,* [*ECLI:LV:AT:2022:0831.A420232618.18.S*](https://manas.tiesas.lv:443/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/485057.pdf)*, 8., 10.punkts, 2022.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-218/2022,* [*ECLI:LV:AT:2022:1221.A420135219.11.S*](https://manas.tiesas.lv:443/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/494541.pdf)*,* *7., 9.punkts*). Arī Satversmes tiesa, skaidrojot taisnīguma principa izpausmes nodokļu tiesībās, norādījusi, ka, īstenojot taisnīguma principa horizontālo aspektu, nepieciešams balstīties uz tādiem rādītājiem, kas patiesi atspoguļo nodokļu maksātāju finansiālo stāvokli, tostarp ieņēmumus. Savukārt no vertikālā taisnīguma principa izriet prasība ar iedzīvotāju ienākuma nodokli aplikt reālu ienākumu (*Satversmes tiesas 2022.gada 7.janvāra sprieduma lietā Nr.*[*2021-06-01*](https://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=https://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2021/02/2021-06-01_Spriedums.pdf#search=)*, 19.2, 19.3.punkts*).

Tātad iedzīvotāju ienākuma nodoklis var tikt aprēķināts tikai par faktiski gūtajiem ienākumiem. Ja ienākumi nav gūti, nodokļa samaksas pienākums nerodas.

[13] Iepriekš tika konstatēts, ka fiziskajām personām, kas ir saimnieciskās darbības veicēji, ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli avansā par vēl negūtajiem, bet prognozētajiem ienākumiem. Precīzs apliekamo ienākumu jeb faktiski gūto ienākumu apmērs tiek noteikts, noslēdzoties konkrētajam taksācijas gadam un sastādot par to gada ienākumu deklarāciju.

Pieteicējs kasācijas sūdzībā norādījis, ka viņš nav guvis ienākumus no saimnieciskās darbības.

Pārbaudot šo apgalvojumu, Senāts konstatē, ka pieteicējs precizētajā 2018.gada ienākumu deklarācijā deklarējis apliekamos ienākumus no saimnieciskās darbības 4606,76 *euro* apmērā, savukārt 2019.gada ienākumu deklarācijā pieteicējs nav deklarējis ienākumus no saimnieciskās darbības – deklarācijā (D) tie nav norādīti, savukārt deklarācijas pielikumā D3  rindā par apliekamajiem ienākumiem no saimnieciskās darbības ir norādīta 0.

Ņemot vērā iepriekš norādītās Satversmes tiesas un Senāta atziņas, secināms, ka tiesai bija jāizvērtē, vai pieteicējam par negūtajiem ienākumiem no saimnieciskās darbības ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[14] Apgabaltiesa spriedumā ir pieminējusi pieteicēja norādi, ka viņš apliekamus ienākumus no saimnieciskās darbības nav guvis. Taču nozīmi šim apstākli tiesa nav piešķīrusi. Tiesa šobrīd ir piešķīrusi nozīmi vienīgi apstāklim, ka pieteicējs nav samaksājis avansa maksājumus atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta noteiktajam aprēķinam un likumā noteiktajā termiņā (par ko lietā strīda nav). Taču tas, ka pieteicējs nav samaksājis avansa maksājumus, pats par sevi nevar radīt tādas tiesiskās sekas, ka pieteicējam tiek noteikts pienākums maksāt nodokli par negūtajiem ienākumiem. Tiesa nav pārbaudījusi, vai tieši šādas sekas netiek radītas, novirzot pieteicēja nodokļa pārmaksu nodokļa avansa maksājumu segšanai apstākļos, kad pieteicējs vienā no pārbaudāmajiem taksācijas gadiem nav guvis ienākumus no saimnieciskās darbības.

[15] No apgabaltiesas sprieduma argumentācijas izriet, ka apgabaltiesas ieskatā nodokļa pārmaksa pieteicējam nav atmaksājama arī tāpēc, ka pieteicēja 2018. un 2019.gada ienākumu deklarācijas rindā „Nodokļa avanss” ir deklarēta avansā aprēķinātā nodokļa summa un tā ir ņemta vērā, aprēķinot maksājamajā nodokļa summu. Proti, no rezumējošā kārtībā aprēķinātās nodokļa summas ir atņemta avansā aprēķinātā, taču pieteicēja nesamaksātā nodokļa summa. Apgabaltiesa ir arī pievienojusies pirmās instances tiesas spriedumā norādītajam, ka gadījumā, ja pieteicējs būtu samaksājis Valsts ieņēmumu dienesta aprēķinātos nodokļa avansa maksājumus, pieteicējs varētu saņemt atpakaļ šo avansā samaksāto summu.

Šāda norāde un secinājums ir pamatots. Taču vienlaikus ir pamatota arī pieteicēja norāde, ka viņš nav lūdzis atmaksāt nesamaksātos nodokļa avansa maksājumus. Tiesa, koncentrējoties vienīgi uz pieteicēja pienākumu maksāt avansa maksājumus un to, ka šie nesamaksātie avansa maksājumi ir iekļauti gada ienākumu deklarācijās, pēc būtības nav pievērsusies arī jautājumam par to, vai nesamaksāto avansa maksājumu iekļaušana gada ienākumu deklarācijās ietekmē pieteicēja nodokļa pārmaksas esību un tās apmēru (citstarp ievērojot, ka to veido arī, piemēram, pieteicēja attaisnotie izdevumi). Proti, tiesa nav pārbaudījusi, vai un kādā apmērā pieteicējam rastos nodokļa pārmaksa, ja deklarācijā netiktu iekļauts pieteicēja nesamaksātais nodokļa avanss.

[16] Tā kā tiesa šos lietas izspriešanai būtiskos apstākļus nav pārbaudījusi un novērtējusi, tiesas spriedums ir atceļams, un lieta ir nododama jaunai izskatīšanai. Izskatot lietu no jauna, apgabaltiesai arī jāizvērtē, vai pieteicēja nodokļa pārmaksas esību un apmēru ietekmē nokavējuma naudas apmērs, kas aprēķināts par savlaicīgi nesamaksātajiem nodokļa avansa maksājumiem.

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 20.jūnija spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt Martinam [pers. A] naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.