



Latvijas Republikas tiesībsargs

Baznīcas iela 25, Rīga, LV-1010, tālr.: 67686768, e-pasts: tiesibsargs@tiesibsargs.lv, www.tiesibsargs.lv

ATZINUMS
pārbaudes lietā Nr. 2025-02-16DC
Rīgā

04.07.2025.

Nr. 6-6/30

Finanšu ministrijai
pasts@fm.gov.lv

Par VSAOI iekļaušanu pašnodarbināto izdevumos

Tiesībsargs ir izskatījis pārbaudes lietu par tiesiskā regulējumu, kas saimnieciskās darbības veicējam (turpmāk arī - pašnodarbinātais) uzliek pienākumu grāmatvedībā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (turpmāk arī – VSAOI), ko pašnodarbinātais samaksājis par sevi, iegrāmatot kā izdevumus, kas nav attiecināmi uz nodokļu aprēķināšanu, un sniedz šādu atzinumu.

Iesniedzēja iebildumi

[1] Pārbaudes lieta tika ierosināta pēc saimnieciskās darbības veicējas, kas ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk arī – IIN) maksātāja (turpmāk arī – iesniedzēja), iesnieguma, kurā pausts uzskats, ka Ministru kabineta 2022. gada 31. maija noteikumu Nr. 322 "Kārtība, kādā individuālie komersanti un citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā" (turpmāk arī – Noteikumi Nr. 322) 20.23. apakšpunktā paredzētā VSAOI, ko pašnodarbinātais samaksājis par sevi, iegrāmatošana neatbilst likumam un pamattiesībām. Proti, VSAOI, ko pašnodarbinātais samaksājis par sevi, ir jāiegrāmato kā izdevumus, kas nav attiecināmi uz nodokļu aprēķināšanu. Tas esot pretrunā likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta trešās daļas 13. punktam, kas paredz, ka izdevumos, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti arī Latvijas Republikā noteikto nodokļu (izņemot iedzīvotāju ienākuma nodokli un pievienotās vērtības nodokli) un nodevu (izņemot valsts nodevu par prasības pieteikumu tiesā) maksājumi, tātad arī VSAOI. Iesniedzēja norāda, ka šāda kārtība palielina ar

nodokli apliekamo ienākumu, kas savukārt uzliek pienākumu maksāt lielāku nodokli. Rezultātā tas aizskar personas īpašuma tiesības - samazina nopelnīto ienākumu.

Saimnieciskās darbības veicēju grāmatvedības kārtošanas principi

[2] Grāmatvedības likuma 10. panta pirmā daļa paredz vispārējo grāmatvedības kārtošanas principu, proti, ka grāmatvedības reģistri kārtojami divkāršā ieraksta sistēmā¹. Grāmatvedības likuma 10. panta trešā daļa nosaka atkāpes no vispārējā principa, citstarp paredzot, ka **grāmatvedības reģistrus vienkāršā ieraksta sistēmā² atļauts kārtot** individuālajiem komersantiem un **citām fiziskajām personām, kas veic saimniecisko darbību**, individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām, ja šajā punktā minēto personu apgrozījums (ieņēmumi) no saimnieciskajiem darījumiem iepriekšējā pārskata gadā nepārsniedz 300 000 euro. Likums paredz, ka kārtību, kādā šīs personas kārto grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, nosaka Ministru kabinets.

Ministru kabinets 2022. gada 31. maijā ir pieņēmis Noteikumus Nr. 322. Tie paredz, ka persona saimnieciskās darbības naudas plūsmu, tās veidošanās avotus un izlietojumu, saimnieciskajā darbībā izmantotās un saimnieciskajā darbībā iegūtās mantas stāvokļa izmaiņas³ reģistrē (ieraksta) saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālā, kura paraugs ir noteikts ar Noteikumiem Nr. 322.⁴ Žurnāls ir tabulas veida dokuments, kuru ailēs tiek ierakstīta minētā informācija grāmatvedības uzdevumiem.⁵ Piemēram, žurnālā fiksē attaisnojuma dokumenta nosaukumu, autoru, darījuma aprakstu, ieņēmumus, izdevumus u.c. informāciju.

Visas šīs informācijas **mērķis ir fiksēt nodokļu aprēķināšanai nepieciešamos datus**, kā arī veikt mantas, tai skaitā pamatlīdzekļu, nolietojuma un norēķinu kontroli.⁶

¹ Divkāršā ieraksta sistēma ir grāmatvedības metode, saskaņā ar kuru katru saimniecisko darījumu reģistrē, vienu un to pašu summu ierakstot grāmatvedības kontu debitā un kredītā saskaņā ar uzņēmumā lietoto grāmatvedības kontu plānu un saimnieciskā darījuma būtībai atbilstošu grāmatvedības kontu savstarpējo saistību (kontu korespondenci).

² Vienkāršā ieraksta sistēma ir grāmatvedības metode, saskaņā ar kuru, neizmantojot grāmatvedības kontus, reģistrē skaidrās un bezskaidrās naudas ieņēmumus, izdevumus un atlikumus, kā arī mantas stāvokļa izmaiņas, ciktāl tas nepieciešams nodokļu aprēķināšanai vai mantas un norēķinu kontrolei.

³ Sk. Noteikumu Nr. 322 5. punktu.

⁴ Sk. Noteikumi Nr. 322 1., 2. pielikumu.

⁵ Grāmatvedības uzdevumi ir šādi: 1) nodrošināt uzņēmuma vadību ar grāmatvedības informāciju, kas nepieciešama saimnieciska rakstura lēmumu pieņemšanai; 2) nodrošināt finanšu pārskatu lietotājus ar patiesu un pilnīgu informāciju par uzņēmuma mantu, saistībām, finansiālo stāvokli, saimnieciskās darbības rezultātiem un naudas plūsmu; 3) veikt nodokļu aprēķināšanu; 4) nodrošināt ieņēmumu un izdevumu norobežošanu pa pārskata periodiem. Sk. Grāmatvedības likuma 4. pantu, <https://likumi.lv/ta/id/324249#p4>.

⁶ Sk. Noteikumu Nr. 322 5. punktu un Grāmatvedības likuma 10. panta ceturto daļu.

Vienkāršās ieraksta sistēmas grāmatvedības reģistra nozīme nodokļu aprēķinā

[3] No pārbaudes lietas materiāliem izriet, ka iesniedzēja ir saimnieciskās darbības veicēja vispārēja nodokļu režīmā, maksājot IIN un VSAOI.⁷

Likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nosaka, ka ar IIN citstarp apliek fiziskās personas ienākumu no saimnieciskās darbības. Fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība.⁸

Savukārt likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14. panta otrā daļa nosaka, ka pašnodarbinātā VSAOI objekts ir brīvi izraudzīti ienākumi no saimnieciskās darbības atbilstoši likumam "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli". Obligāto iemaksu objekta minimālo apmēru un tā noteikšanas kārtību nosaka Ministru kabinets. Šobrīd tā ir valstī noteiktā minimālā alga - 740 eiro mēnesī. No minētās normas izriet, ka pamatprincips ar VSAOI apliekamā objekta (ienākuma) noteikšanai ir tāds pats kā ar IIN apliekamā ienākuma noteikšanai – to nosaka kā starpību starp likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteiktajiem ieņēmumiem un ar to gūšanu saistītajiem izdevumiem.

Noteikumu Nr. 322 16. punkts nosaka, ka persona, kas ir IIN maksātāja, žurnāla 12. ailē un 13. ailē norāda tos ieņēmumus, kas likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteikti kā saimnieciskajā darbībā gūtie ieņēmumi, bet 19. ailē, 20. ailē un 21. ailē norāda tos izdevumus, kas likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteikti kā saimnieciskās darbības izdevumi.⁹

Tā kā Noteikumi Nr. 322 citstarp paredz ieņēmumu un izdevumu uzskaites kārtību, tad vienkāršā ieraksta sistēmas grāmatvedības reģistrā iekļaujamā informācija var ietekmēt IIN un VSAOI aprēķināšanu. Tas savukārt var ietekmēt personas ienākuma apmērus, līdz ar to var arī ietekmēt personas īpašuma tiesības.

⁷ <https://www.vid.gov.lv/lv/saimnieciskas-darbibas-veiceji>

⁸ Sk. likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1. panta pirmās daļas 3. punktu un 11. pant pirmo daļu.

⁹ Tā kā pārbaudes lietā iesniedzējas saimnieciskā darbība nav saistīta ar lauksaimniecisko ražošanu, bet ar citu saimnieciskās darbības veidu, tad uz iesniedzēju ir attiecināma žurnālā 13. aile "Ieņēmumi no citiem saimnieciskās darbības veidiem", kur norāda ieņēmumus no attiecīgās saimnieciskās darbības, kā arī žurnāla 20. ailē "Izdevumi, kas saistīti ar citiem saimnieciskās darbības veidiem", kur norāda izdevumus, kas saistīti ar ieņēmumu gūšanu no saimnieciskās darbības. Sk. Noteikumu Nr. 322 16., 20.13. un 20.20. punktu.

Vienkāršās ieraksta sistēmas grāmatvedības reģistra nozīme IIN apliekamā ienākuma noteikšanā

[4] Šīs pārbaudes lietas ietvaros analizējamo Noteikumu Nr. 322 kontekstā būtiski atzīmēt, ka Noteikumi Nr. 322 nedefinē, kas ir uzskatāms par ieņēmumiem. Noteikumu Nr. 322

20.13. apakšpunkts nosaka, ka žurnāla 13. ailē - "Ieņēmumi no citiem saimnieciskās darbības veidiem", norāda ieņēmumus no pārējās saimnieciskās darbības (izņemot lauksaimniecisko ražošanu, iekšējo ūdeņu zivsaimniecību un lauku tūrismu).

Kā jau tika noskaidrots, ieņēmumus, kas gūti no saimnieciskās darbības, nosaka likums "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", proti, šī likuma 11. panta otrā daļa paredz, ka **ieņēmumos, kas gūti no saimnieciskās darbības, tiek ieskaitīti:**

- 1) ieņēmumi no preču, darbu un pakalpojumu pārdošanas;
- 2) ieņēmumi no īpašuma un telpu iznomāšanas vai izīrēšanas;
- 3) summas, kas saņemtas soda naudas veidā;
- 4) citi saimnieciskās darbības ieņēmumi.

[5] Noteikumi Nr. 322 arī nedefinē, kas ir uzskatāms par izdevumiem. Noteikumu Nr. 322 20.20. apakšpunkts paredz, ka žurnāla 20. ailē - "Izdevumi, kas saistīti ar citiem saimnieciskās darbības veidiem", norāda izdevumus, kas saistīti ar ieņēmumu gūšanu no citiem saimnieciskās darbības veidiem. Šajā ailē norāda arī atsavināto pamatlīdzekļu (ja to atsavināšanas vērtība uzrādīta ieņēmumos) atlikušo vērtību.

Izdevumus definē likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta trešā daļa, paredzot, ka **izdevumos**, ja tie saistīti ar taksācijas gada ienākuma gūšanu no saimnieciskās darbības, **tiek ieskaitīti:**

- 1) izdevumi par iegādātām izejvielām, materiāliem, pusfabrikātiem, izstrādājumiem, par inventāru, kura vērtība nepārsniedz 1000 *euro*, par precēm, kurināmo un enerģiju;
- 2) izdevumi, kas saistīti ar algotā darbaspēka izmantošanu likumdošanas aktos atļautajos gadījumos;
- 3) komandējumu, reklāmas, kancelejas, pasta, telegrāfa, teleksa, telefaksa, mārketinga un mākslas darbu taksācijas izdevumi;
- 4) pamatlīdzekļu nolietojums, ko aprēķina saskaņā ar šā likuma [11.⁵ pantu](#) un Ministru kabineta noteikumos noteikto kārtību;
- 5) izdevumi, kas saistīti ar pamatlīdzekļu kārtējo remontu;
- 6) nomas un īres maksa;

7) valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par darbiniekiem, kā arī (..) par darbiniekiem iemaksātās dzīvības apdrošināšanas (ar līdzekļu uzkrāšanu) prēmiju summas un iemaksas privātajos pensiju fondos atbilstoši licencētiem pensiju plāniem un dzīvības, veselības un negadījumu apdrošināšanas (bez līdzekļu uzkrāšanas) prēmiju summas;

7¹) obligātās apdrošināšanas prēmiju maksājumi par saimnieciskajā darbībā izmantotiem pamatlīdzekļiem;

7²) solidaritātes nodoklis par darbiniekiem;

8) izdevumi par darbinieku izglītošanu un kvalifikācijas paaugstināšanu;

9) citu personu veikto ražošanas rakstura darbu un no citām personām saņemto pakalpojumu izmaksas, izņemot kapitālieguldījumu izmaksas;

10) procentu maksa par banku kredīta vai līzinga pakalpojumu izmantošanu, izņemot soda naudas maksājumus;

11) maksa par licenci;

12) zaudējumi tiesas noteiktajā apmērā, kuri nodarīti līgumpartneriem, neizpildot vai pienācīgi neizpildot savas saistības;

13) Latvijas Republikā noteikto nodokļu (izņemot iedzīvotāju ienākuma nodokli un pievienotās vērtības nodokli) un nodevu (izņemot valsts nodevu par prasības pieteikumu tiesā) maksājumi;

14) meža atjaunošanas izmaksas 25 procentu apmērā, ja ir noslēgta vienošanās attiecīgi ar meža īpašnieku vai tiesisko valdītāju par meža atjaunošanu un meža atjaunošanas izmaksas netiks iekļautas saimnieciskās darbības izdevumos;

14¹) ar kokmateriālu sagatavošanu un atsavināšanu saistītās izmaksas 50 procentu apmērā no kokmateriālu atsavināšanas ieņēmumiem, ja šīs izmaksas netiek dokumentāri pamatotas;

15) citi izdevumi, kas saistīti ar saimniecisko darbību un nepieciešami tās nodrošināšanai, saskaņā ar Ministru kabineta noteikumiem.”

Taču papildu likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normām Noteikumu Nr. 322

20.23. apakšpunktā ir noteikts, ka vienkāršās ieraksta sistēmas grāmatvedības reģistra žurnāla **23. ailē norāda “Izdevumus, kas nav attiecināmi uz nodokļu aprēķināšanu”**, un tie ir:

1) izdevumus, kas saistīti ar saimnieciskajā darbībā izmantoto nemateriālo ieguldījumu un pamatlīdzekļu iegādi (izdevumi, kurus ietver pirktā pamatlīdzekļa vai nemateriālā ieguldījuma sākotnējā vērtībā) un saimnieciskajā darbībā izmantoto pamatlīdzekļu izveidošanu (izdevumi, kurus ietver personas pašas izveidota pamatlīdzekļa sākotnējā vērtībā),

- 2) avansa maksājumus, kas neattiecas uz pārskata gada ieņēmumiem,
- 3) izsniegto aizdevumu summas,
- 4) atdotās aizņēmumu summas,
- 5) samaksātās trešās personas vārdā iekasētās summas citām personām (starpniecības maksājumi),
- 6) nekustamā īpašuma apsaimniekotājam samaksātās summas no uzkrājumu fonda, kas izveidots no dzīvokļu īpašnieku maksājumiem dzīvojamās mājas uzturēšanas vai uzlabošanas un attīstīšanas darbiem,
- 7) samaksātās soda naudas, līgumsodus, naudas sodus, ja to summas nav samērīgas ar darījuma vērtību, un kavējumu naudas,
- 8) **valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, ko persona samaksājusi par sevi,**
- 9) par saimniecisko darbību samaksāto iedzīvotāju ienākuma nodokli un tā avansu un citus izdevumus, kas nav attiecināmi uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanu.
- 10) Pievienotās vērtības nodokļa maksātājs šajā ailē norāda arī pievienotās vērtības priekšnodokļa summas un valsts budžetā samaksātās pievienotās vērtības nodokļa summas.

[6] Gramatiski lasot minētās normas, kā arī ņemot vērā tiesību normu hierarhijas noteikumus, pirmšķietami var secināt, ka IIN apliekamā ienākuma noteikšanā pie izdevumiem, kas saistīti ar saimniecisko darbību, var iekļaut arī VSAOI, ko pašnodarbinātā persona samaksājusi par sevi, pamatojoties uz likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta trešās daļas 13. punktu. Taču šāds secinājums ir tikai pirmšķietams, jo jāņem vērā, ka likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkts paredz, ka pirms ienākuma aplikšanas ar IIN no gada apliekamo ienākumu apjoma citstarp kā attaisnotie izdevumi tiek atskaitītas VSAOI. Tas, ka šī norma attiecas uz pašnodarbinātās personas par sevi samaksātajām VSAOI liecina likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. panta devītās daļas 1. punkts.¹⁰

Ņemot vērā, ka **IIN sistēmā ir nostiprināts princips, ka VSAOI no ienākumus guvušā nodokļu maksātāja ienākuma ir atskaitāmas vienu reizi**, turklāt kā attaisnotie izdevumi (piemēram, likums paredz, ka pirms darbinieka ienākuma aplikšanas ar algas nodokli no mēneša ienākuma apjoma tiek atskaitītas VSAOI kā attaisnotie izdevumi, tāda pati kārtība attiecas uz Latvijas

¹⁰ Šī norma paredz, ka taksācijas gada ienākumu par likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktā minētajiem attaisnotajiem izdevumiem nedrīkst samazināt, ja maksātāja — individuālā uzņēmuma (arī zemnieka vai zvejnieka saimniecības) īpašnieka — par sevi kā par pašnodarbinātu personu veiktās valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas ir iekļautas individuālā uzņēmuma (arī zemnieka vai zvejnieka saimniecības) saimnieciskās darbības izdevumos.

nerezidentiem¹¹), nav pamata uz pašnodarbināto personu, kas par sevi samaksājusi VSAOI, attiecināt citu kārtību, jo pašnodarbinātās personas, kas ir IIN maksātājs, ienākums tiek aplikts pēc vienotiem IIN principiem. Citiem vārdiem sakot, likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli"

11. panta trešās daļas 13. punkts nav interpretējams tādējādi, ka izdevumos attiecībā uz IIN apliekamā ienākuma noteikšanu citstarp ir iekļaujami VSAOI, kuras pašnodarbinātā persona samaksājusi par sevi. Šāda interpretācija ne vien būtu pretrunā minētajam IIN sistēmas principam, bet arī paredzētu samazināt ar IIN apliekamo ienākumu divkārti, kas ir pretrunā taisnīguma principam. Jāņem vērā, ka samaksātās VSAOI par darbiniekiem ir maksājumi par citu ienākuma guvēju, kas pēc savas būtības ir objektīvs ar saimniecisko darbību saistīts izdevums, nevis attaisnotais izdevums.

Ņemot vērā minēto, tiesībsargs nekonstatē Noteikumu Nr. 322 20.23. apakšpunkta neatbilstību likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta trešās daļas 13. punktam.

Vienkāršās ieraksta sistēmas grāmatvedības reģistra nozīme VSAOI apliekamā objekta (ienākuma) noteikšanā

[7] Kā jau šajā atzinumā ir secināts, pamatprincips ar VSAOI apliekamā ienākuma noteikšanai ir tāds pats kā ar IIN apliekamā ienākuma noteikšanai – to nosaka kā starpību starp likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteiktajiem ieņēmumiem un ar to gūšanu saistītajiem izdevumiem.

Ņemot vērā likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta trešās daļas 7. un 13. punkta noteikumus, pirmšķietami var izdarīt secinājumu, ka pašnodarbinātajai personai par sevi samaksāto VSAOI ir iespējams iekļaut ar saimniecisko darbību saistītajos izdevumos un attiecīgi samazināt ar VSAOI apliekamo ienākumu nākamajos periodos. Tomēr jāņem vērā, ka VSAOI nodokļa sistēma paredz no IIN sistēmas atšķirīgu pieeju ar VSAOI apliekamā objekta (ienākuma) noteikšanai. Pamatprincips attiecībā uz VSAOI objekta (ienākuma) noteikšanu ir nostiprināts likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14. panta pirmajā daļā, kas paredz, ka darba devēja un darba ņēmēja obligāto iemaksu objekts ir visi algotā darbā aprēķinātie ienākumi, no kuriem jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis, **neatskaitot** neapliekamo minimumu, nodokļu atvieglojumus un **attaisnotos izdevumus, par kuriem nodokļu maksātājam ir tiesības samazināt apliekamo ienākumu**, t.sk. neatskaitot samaksāto VSAOI. Tiesībsargs uzskata, ka likuma "Par valsts sociālo

¹¹ Sk. likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. panta otro daļu un 17. panta trešās daļas 1. un 3. punktu.

apdrošināšanu" 14. panta pirmajā daļā nostiprinātais princips sistēmiski ir attiecināms uz likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14. panta otrās daļas tiesisko regulējumu, t.i., attiecībā uz pašnodarbinātajiem. Šāda interpretācija atbilst VSAOI nodokļa sistēmai un sociāli atbildīgas valsts principam¹². Proti, Satversmes tiesa ir atzinusi, ka apdrošināšanas iemaksas ir personas ilgtermiņa ieguldījums, kas tai garantē sociālo nodrošinājumu nākotnē.¹³ No VSAOI iemaksu apmēra ir atkarīgs tas, vai un cik lielā mērā persona varēs pilnvērtīgi izmantot sociālās apdrošināšanas sistēmu un cik lielā mērā sabiedrībai un valstij, balstoties uz solidaritātes principu, būs jāiesaistās atsevišķa indivīda cieņpilnā sociālās nodrošinājuma garantēšanā.

Kārtība, kas paredz samazināt ar VSAOI apliekamo objektu (ienākumu) par iepriekšējos periodos samaksāto VSAOI, radītu sekas, kuru ietvaros tiktu samazinātas pašnodarbinātās personas individuālās sociālās garantijas nākotnē. Līdz ar to šāda kārtība nebūtu vērsta uz apdrošināšanas iemaksu mērķi - personas ilgtermiņa ieguldījumu veidošana, kas garantē lielāku sociālo nodrošinājumu nākotnē.

Nemot vērā minēto, tiesībsargs secina, ka Noteikumu Nr. 322 20.23. apakšpunktā paredzētā kārtība attiecībā uz VSAOI, ko pašnodarbinātā persona samaksājusi par sevi, nav pretrunā likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta trešās daļas 13. punkta noteikumiem. Citiem vārdiem sakot, interpretējot likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta trešās daļas 13. punkta sistēmiski ar likumā "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14. panta pirmo un otro daļu, VSAOI, ko pašnodarbinātā persona samaksājusi par sevi, nav uzskatāmi par izdevumiem, kuri ir attiecināmi uz VSAOI objekta (ienākuma) noteikšanu. Noteikumu Nr. 322 20.23. apakšpunkta regulējums attiecībā uz VSAOI, ko pašnodarbinātā persona samaksājusi par sevi, precizē likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkta, 11. panta trešās daļas un likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14. panta pirmajā un otrajā daļā noteiktās kārtības īstenošanu.

Attiecīgi tiesībsargs arī uzskata – tā kā Noteikumu Nr. 322 20.23. apakšpunktā paredzētā kārtība ir vērsta uz sociāli atbildības valsts principa īstenošanu, kas ilgtermiņā pozitīvi veicina pašnodarbinātās personas un visas sabiedrības intereses.

¹² Sociāli atbildīgas valsts princips paredz valsts pienākums ir īstenot taisnīgu, solidāru, efektīvu un savlaicīgu nodokļu politiku sabiedrības labklājības nodrošināšanai. Sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01, 26. punktu.

¹³ Sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01, 19.2. punktu.

Savukārt potenciālais īpašuma tiesību aizskārums šajā gadījumā ir atzīstams par samērīgu.

Tiesību normu skaidrība

[8] Kā norādījusi Satversmes tiesa, tad Satversmes 1. pants noteic, ka Latvija ir neatkarīga demokrātiska republika un demokrātijas principa neatņemams elements ir tiesiskas valsts princips.¹⁴ Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta praksē ir atzīts, ka: “Viena no svarīgākajām tiesiskas valsts principa prasībām ir prasība pēc tiesību normas noteiktības un skaidrības. Tiesību norma, kura ir formulēta neskaidri, nesaprotami, valodnieciski nepietiekami un nenoteikti, pazaudē savu mērķi. Tiesību normu sistēma, kuru normas adresāts nevar izprast, noved pie tiesiskas nedrošības. Tiesiskā drošība pieprasa drošu orientieri. Tiesiskā valstī par tādu kalpo skaidras, viennozīmīgas un noteiktas normu pavēles. Tādēļ skaidras un noteiktas tiesību normas ir tiesību pamats un būtiska tiesiskas valsts sastāvdaļa. Gadījumā, ja tiesību normas redakcija neatspoguļo tās patieso saturu, ja tā ir kļūdaini izprotama vai maldinoša, vai ja likums pats ir iekšēji pretrunīgs, tiesību norma var nonākt pretrunā ar tiesiskas valsts principiem un nebūt spēkā”¹⁵.

[8.1] Tiesībsargs konstatē, ka Noteikumu Nr. 322 20.23. apakšpunkta piemērošanā nodokļu maksātājam tiek radīta tiesiskā neskaidrība ar likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta trešās daļas 13. punkta formulējumu. Pirmšķietami tā rada priekšstatu par šo normu savstarpēju pretrunu un kolīziju, līdz ar to arī šaubas par Noteikumu Nr. 322 20.23. apakšpunkta pareizību. Vienlaikus tiesībsargs nekonstatē, ka publiski būtu sniegts vidusmēra nodokļu maksātājam saprotams skaidrojums par minēto tiesību normu interpretāciju IIN un VSAOI aprēķināšanas nolūkos.

[8.2] Lai novērstu minēto situāciju un viestu tiesisko skaidrību, tiesībsargs pārbaudes lietas izskatīšanas laikā ir aicinājusi Finanšu ministriju virzīt grozījumus likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta trešās daļas 13. punkta noteikumos, papildinot tos ar atrunu, ka ar saimniecisko darbību saistītajos izdevumos nav iekļaujams VSAOI, ko pašnodarbinātā persona ir samaksājusi par sevi. Taču Finanšu ministrija to ir noraidījusi. Ņemot vērā šajā atzinumā secināto par šīs normas neskaidro interpretāciju, tiesībsargs atkārtoti aicina Finanšu ministriju apsvērt precizēt likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta trešās daļas 13. punkta noteikumus.

¹⁴ Sk. Satversmes tiesas 2010.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.2010-25-01 4.punktu.

¹⁵ Sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2011.gada 11.marta sprieduma lietā Nr.SKA-83/2011 8.punktu.

[8.3] Otrs risinājums minēto tiesību normu skaidrības veicināšanai ir precizēt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkta vai 11. panta trešās daļas 13. punkta piemērošanu, noregulējot to Ministru kabineta 2010. gada 21. septembra noteikumos Nr. 899 "Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" (turpmāk arī - Noteikumi Nr. 899). Tiesībsargs konstatē, ka šo noteikumu 55. punktā pēc būtības ir pārrakstīts likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkta noteikums, savukārt šo noteikumu 77. punktā ir pārrakstīts likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta trešās daļas 13. punkts attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu. Tie neparedz noteikumus, kas novērtu konstatēto pirmšķietamo tiesību normu kolīziju. Ņemot vērā Noteikumu Nr. 899 mērķi – precizēt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" piemērošanas jautājumus, tādējādi viešot skaidrību nodokļu maksātājiem, tiesībsargs aicina apsvērt grozījumus Noteikumu Nr. 899 55. un 77. punktos, noregulējot šo normu piemērošanu attiecībā uz VSAOI, ko pašnodarbinātā persona ir samaksājusi par sevi.

Tiesībsarga rekomendācija

Tiesībsarga likuma 25.panta pirmā daļa paredz, ka tiesībsargs pārbaudes lietu pabeidz ar lietā iesaistīto personu izlīgumu vai tiesībsarga atzinumu. Tā kā no pārbaudes lietas apstākļiem izriet, ka izlīgums lietā nav iespējams, tiesībsargs pārbaudes lietu pabeidz ar ieteikumiem. Tiesībsarga likuma 12. panta 4. punkts nosaka, ka tiesībsargs, izskatot pārbaudes lietu, sniedz Saeimai, Ministru kabinetam, pašvaldībām vai citām iestādēm ieteikumus attiecībā uz tiesību aktu izdošanu vai grozīšanu.

Tiesībsargs iesaka Finanšu ministrijai **līdz 2025. gada 1. decembrim** izstrādāt grozījumus likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11. panta trešās daļas 13. punkta noteikumos vai arī pilnveidot Noteikumu Nr. 899 55. un 77. punkta noteikumus.

Saskaņā ar Tiesībsarga likuma 25. panta ceturto daļu atzinumam ir rekomendējošs raksturs.

Ar cieņu

tiesībsarga vietniece

Ineta Pilāne