**Mikrouzņēmuma nodokļa maksātāja deklarācijas precizējumu pieļaujamība**

Ierobežojumi mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijas precizējumos pabalstu apmēru noteikšanā noteikti, lai izvairītos no situācijām, kas vērstas uz ļaunprātīgu valsts sociālā budžeta līdzekļu izkrāpšanu. Minētais regulējums ir vērsts uz deklarāciju precizēšanu pēc būtības, proti, uz tiem gadījumiem, kad nodokļu maksātājs pēc būtības labo deklarācijā norādītos datus ar mērķi samazināt maksājamā nodokļa apmēru, vai labo deklarācijā norādītos datus attiecībā uz mikrouzņēmuma darbiniekiem. Tāda personas kļūda, kurai ir vien matemātiska aprēķina un pārrakstīšanās kļūdas raksturs, nevar liegt personai saņemt sociālo nodrošinājumu pēc būtības. Proti, pieļautas formālas kļūdas ienākumu un sociālo iemaksu reģistrēšanā nevar būt šķērslis tam, lai apdrošināšanas stāžs netiktu noteikts pareizi.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 8.jūlija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420348715, SKA-78/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:0708.A420348715.3.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0708.A420348715.3.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Dace Mita, Jautrīte Briede, Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras 2015.gada 7.oktobra lēmuma Nr. 09-7/7070 atzīšanu par prettiesisku, mantisko zaudējumu un nemantiskā kaitējuma atlīdzināšanu, sakarā ar [pers. A] kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 22.jūnija spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] 2014.gada 15.novembrī pieteicējs [pers. A] kā mikrouzņēmuma „[Nosaukums]” īpašnieks Valsts ieņēmumu dienestam (turpmāk – dienests) iesniedza deklarāciju par 2014.gada 3.ceturksni. Deklarācijā mikrouzņēmums nav norādījis, ka ir gūti ienākumi septembra mēnesī. Deklarāciju dienests nosūtīja Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūrai (turpmāk – aģentūra).

[2] 2015.gada 7.janvārī un 29.aprīlī pieteicējs iesniedza deklarācijas par 2014.gada 3.ceturksni precizējumus, kuros norādīja, ka 2014.gada septembrī tomēr ir gūti ienākumi 100 *euro* apmērā. Pamatojoties uz Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 7.panta piekto daļu, dienests šos precizējumus nenosūtīja aģentūrai.

Tāpat minētajos datumos pieteicējs iesniedzis deklarāciju par 2014.gada 4.ceturksni ar kļūdas pazīmi (7.janvārī) un tās precizējumus ar kļūdas pazīmi (29.aprīlī).

[3] 2015.gada 24.augustā pieteicējs ieguva bezdarbnieka statusu un vērsās aģentūrā ar iesniegumu par bezdarbnieka pabalsta piešķiršanu.

Aģentūras Rīgas pilsētas Vidzemes nodaļa, balstoties uz dienesta sniegto informāciju (sākotnēji iesniegto deklarāciju par 2014.gada 3.ceturksni, nevis tās precizējumiem), ar 2015.gada 3.septembra lēmumu atteica piešķirt pieteicējam bezdarbnieka pabalstu, jo pēdējo 12 mēnešu periodā pirms bezdarbnieka statusa iegūšanas dienas obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas bezdarba gadījumam par bezdarbnieku iemaksātas mazāk nekā likuma „Par apdrošināšanu bezdarba gadījumam” 5.panta pirmajā daļā noteiktos deviņus mēnešus.

[4] 2015.gada 7.septembrī dienestā saņemts mikrouzņēmuma lūgums anulēt pirmreizēji iesniegtās mikrouzņēmumu nodokļa atskaites par 2014.gada 3. un 4.ceturksni un aktualizēt minēto deklarāciju precizējumus, kas nepieciešams bezdarbnieka pabalsta saņemšanai.

[5] Ar aģentūras 2015.gada 7.oktobra lēmumu sākotnējais 2015.gada 3.septembra lēmums atstāts negrozīts, kā arī atteikta atlīdzinājuma piešķiršana.

[6] Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu (bezdarbnieka pabalsta piešķiršanu), kā arī mantisko zaudējumu un nemantiskā kaitējuma atlīdzināšanu. Ievērojot, ka pēc lietas ierosināšanas – 2015.gada 24.novembrī – pieteicējam bezdarbnieka pabalsts piešķirts, pieteikums precizēts kā prasījums par aģentūras 2015.gada 7.oktobra lēmuma atzīšanu par prettiesisku, kā arī mantisko zaudējumu 139,70 *euro* un nemantiskā kaitējuma 5000 *euro* apmērā atlīdzināšanu.

[7] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar 2017.gada 22.jūnija spriedumu pieteikumu noraidīja.

Apgabaltiesa spriedumu pamatoja ar Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 7.panta piekto daļu, atbilstoši kurai dienestam nebija pamata vēlāk iesniegtās mikrouzņēmuma nodokļa deklarācijas precizējumus nosūtīt aģentūrai. Ievērojot, ka aģentūras rīcībā nebija informācijas par šiem mikrouzņēmuma nodokļa deklarācijas precizējumiem, kā arī aģentūrai atbilstoši minētajai tiesību normai nebija tiesību šādas izmaiņas reģistrēt un izmantot bezdarbnieka pabalsta aprēķinā, tiesa secināja, ka pārsūdzētais lēmums ir tiesisks. Spriedumā vērsta uzmanība, ka aģentūra neveic mikrouzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju reģistrāciju un uzskaiti. Nodokļu kontrole (uzskaite un pārbaude) ir nodota dienestam, un aģentūra nevar iejaukties dienesta kompetences jautājumos.

[8] Pieteicējs par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot, ka apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi likuma „Par apdrošināšanu bezdarba gadījumam” un Mikrouzņēmumu nodokļa likuma tiesību normas. Pieteicēja uzskata, ka tiesa pārkāpusi samērīguma principu, jo tāda personas kļūda, kurai ir vien matemātiska aprēķina un pārrakstīšanās kļūdas raksturs, nevar liegt personai saņemt sociālo nodrošinājumu pēc būtības. Tāpat pieteicējs argumentē, ka pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī atbildētājas rīcībā bija pieteicēja iesniegtie pierādījumi (bankas konta izraksts un nodokļa samaksu apliecinošs dokuments), lai jau 2015.gada 7.oktobrī pieņemtu pieteicējam labvēlīgu lēmumu.

[9] Aģentūra paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[10] Lietas izskatīšanas ietvaros Senātam jānoskaidro personas, kura bija mikrouzņēmuma darbinieks, tiesības saņemt bezdarbnieka pabalstu.

[11] Atbilstoši likuma „Par apdrošināšanu bezdarba gadījumam” 5.panta pirmajai daļai (*šeit un turpmāk tiesību normas redakcijā, kura bija spēkā pārsūdzētā lēmuma   
pieņemšanas brīdī*) viens no bezdarbnieka pabalsta piešķiršanas priekšnoteikumiem ir apstāklis, ka par bezdarbnieku ir veiktas vai bija jāveic obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas bezdarba gadījumam ne mazāk kā deviņus mēnešus pēdējo 12 mēnešu periodā pirms bezdarbnieka statusa iegūšanas dienas.

Minētajā tiesību normā ietvertā prasība par sociālo iemaksu veikšanu deviņus mēnešus pēdējo 12 mēnešu periodā sociālajā apdrošināšanā ir ar likumu noteikts nepieciešamais minimālais apdrošināšanas laiks (apdrošināšanas stāžs) (obligāti sociāli apdrošinātas personas statusā), lai personai rastos tiesības uz apdrošināšanas izmaksām. Turklāt, kā tiešā tekstā noteic iepriekš minētā tiesību norma, minētais priekšnoteikums nav saistīts tikai ar faktisku iemaksu veikšanu, bet tas izpildās arī tad, ja par personu minētajā periodā bija jāveic iemaksas (*Senāta 2012.gada 10.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-83/2012 (A42568608) 10.punkts*).

Konkrētajā gadījumā tiesa atzina, ka pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī attiecīgās apdrošināšanas iemaksas konstatējamas vien astoņus mēnešus, tādējādi aģentūra pamatoti atteikusi piešķirt bezdarbnieka pabalstu.

**I**

[12] Lietā ir strīds par to, vai aģentūrai pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī bija jāvērtē apstrīdēšanas iesniegumam pievienotais mikrouzņēmuma konta pārskats un maksājumu izdruka, kā rezultātā, pieteicēja ieskatā, viņam labvēlīgs lēmums par pabalsta piešķiršanu tiktu pieņemts jau 2015.gada 7.oktobrī, nevis 2015.gada 24.novembrī. Attiecīgi Senāts izvērtē iestāžu – dienesta un aģentūras – sadarbības kārtības un savstarpējo kompetenču jautājumu attiecībā uz sociālo iemaksu uzskaiti un apdrošināšanas stāža noteikšanu bezdarba gadījumā.

[13] No Ministru kabineta 2010.gada 5.oktobra noteikumu Nr. 951 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests sniedz Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūrai ziņas par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām” (turpmāk – noteikumu Nr. 951) normām apgabaltiesa atzina, ka aģentūra pati nav tiesīga veikt nodokļu deklarāciju reģistrāciju un nodokļu samaksas kontroli. Tādējādi sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas iesniegumam pievienotais mikrouzņēmuma konta pārskats un maksājuma uzdevums par mikrouzņēmumu nodokļa samaksu 2014.gadā pats par sevi nedeva pamatu aģentūrai pieņemt pieteicējam labvēlīgu lēmumu par pabalsta piešķiršanu jau 2015.gada 7.oktobrī. Tiklīdz aģentūra saņēma no dienesta datus par 2014.gada 4.ceturkšņa mikrouzņēmumu nodokļa deklarāciju, tā nekavējoties veica nepieciešamās darbības, lai pieņemtu pieteicējam labvēlīgu lēmumu.

Savukārt, pieteicēja ieskatā, minētie tiesas secinājumi neatbilst Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 9.panta otrajai daļai, no kuras izriet, ka aģentūrai jāņem vērā divi kritēriji: pieteicēja deklarētie un faktiskie ienākumi. Apstāklis, ka konkrētā informācija pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī vēl nebija aģentūras informācijas sistēmā, nevar radīt pieteicējam nelabvēlīgas sekas. Tāpat no apstākļa, ka aģentūra nevar veikt bezdarbnieka pabalsta samaksas aprēķinu, nevar izrietēt secinājums, ka personai nav tiesību saņemt bezdarbnieka pabalstu. Proti, informācijas neesība aģentūras reģistros nav tiesisks pamats pieņemt pieteicējam nelabvēlīgu lēmumu.

[14] Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 9.pants noteic sociālo iemaksu reģistrēšanas kārtību katram mikrouzņēmuma darbiniekam. Minētā panta ceturtā daļa paredz, ka dienests Ministru kabineta noteiktajā kārtībā iesniedz aģentūrai informāciju par mikrouzņēmuma reģistrētajiem darbiniekiem, mikrouzņēmumu nodokļa ceturkšņa deklarāciju un informāciju par aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām.

Kārtību, kādā dienests sniedz aģentūrai informāciju par mikrouzņēmumu darbiniekiem, informāciju no mikrouzņēmumu nodokļa ceturkšņa deklarācijas par mikrouzņēmuma darbiniekiem aprēķinātajiem mēneša ienākumiem un mikrouzņēmumam aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, kā arī par mikrouzņēmuma veiktajiem mikrouzņēmumu nodokļa maksājumiem, noteic noteikumi Nr. 951. Šie noteikumi paredz noteiktas veidlapas, kādās dienestam jāsniedz informācija par mikrouzņēmuma veiktajiem nodokļa maksājumiem (2.4.apakšpunkts), kā arī informācija no mikrouzņēmumu nodokļa ceturkšņa deklarācijas par mikrouzņēmumu darbiniekiem aprēķinātajiem mēneša ienākumiem un mikrouzņēmumam aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām gada ceturksnī (2.9.apakšpunkts).

Saskaņā ar noteikumu Nr. 951 3.6.apakšpunktu dienests pārbauda personas vārdu un uzvārdu, personas kodu, kā arī valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu aprēķina atbilstību apdrošināšanas periodam un apdrošinātās personas statusam, un iesniedz šo noteikumu 2.9.apakšpunktā minēto informāciju aģentūrai ne vēlāk kā 10 darbadienu laikā pēc attiecīgo ziņu saņemšanas un mikrouzņēmuma veikto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu aprēķināšanas.

Savukārt Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 9.panta otrā daļa noteic, ka atbilstoši aprēķinātajai valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu summai aģentūra aprēķina valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu par katru kalendāra mēnesi katram mikrouzņēmuma darbiniekam proporcionāli mikrouzņēmumu nodokļu deklarācijā norādītajam darbinieku skaitam mēnesī un viņu faktiskajiem ienākumiem.

[15] Senāts atzīst, ka no minētajām tiesību normām nepārprotami izriet, ka aģentūra aprēķina valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu, pamatojoties uz dienesta sniegto informāciju. Proti, aģentūra aprēķina mikrouzņēmuma darbiniekiem valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu, ņemot vērā mikrouzņēmuma darbinieku skaitu katrā ceturkšņa mēnesī, faktiskos ienākumus katrā ceturkšņa mēnesī, darbinieku apdrošināšanas statusiem atbilstošo sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu likmi un mikrouzņēmuma aprēķinātās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par ceturksni. Minēto informāciju atbilstoši uzskaitītajām noteikumu Nr. 951 normām sniedz dienests.

Pretēji pieteicēja viedoklim, minētais nav pretrunā ar Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 9.panta otro daļu. Minētā tiesību norma tieši noteic, ka aģentūra valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu aprēķina atbilstoši aprēķinātajai valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu summai. Pārbaudīt valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu aprēķina atbilstību apdrošināšanas periodam un apdrošinātās personas statusam, kā arī iesniegt šo informāciju aģentūrai ir tieši dienesta kompetencē (noteikumu Nr. 951 3.6.apakšpunkts).

[16] Ievērojot minēto, spriedumā pamatoti atzīts, ka aģentūrai bija jāņem vērā tās ziņas par pieteicēja sociālajām iemaksām, kas saņemtas no dienesta atbilstoši mikrouzņēmuma iesniegtajām deklarācijām. Tādējādi tiesa pamatoti atzinusi, ka pēc būtības vērtēt apstrīdēšanas iesniegumam pievienotos pierādījumus nebija aģentūras kompetencē.

Šajā sakarā gan jāatzīmē, ka pieteicēja viedoklis, ka dienesta kļūdas nevar radīt personai nelabvēlīgas sekas, ir pamatots. Tieši tāpēc dienesta darbības un pieņemtie lēmumi saistībā ar personas sociālo iemaksu uzskaiti administratīvajā procesā par pabalsta piešķiršanu ir vērtējami kā starplēmumi (*Senāta 2011.gada 10.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-83/2012 (A42568608) 12.punkts*), kuru tiesiskums strīda gadījumā ir pārbaudāms galīgā administratīvā akta (konkrētajā gadījumā pārsūdzētā aģentūras lēmuma) tiesiskuma pārbaudes ietvaros. Senāts konstatē, ka apgabaltiesa pārsūdzētajā spriedumā to arī ir darījusi.

[17] Nav pamatots kasācijas sūdzībā norādītais, ka apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmo un otro daļu (tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā), jo pamatojusi spriedumu ar tādām tiesību normām, kas nav minētas pārsūdzētajā iestādes lēmumā (Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 9.panta ceturto daļu, noteikumiem Nr. 951).

Judikatūrā atzīts, ka ir pieļaujama zināma administratīvā akta pamatojuma interpretācija un mazāk būtisku kļūdu izskaidrošana. Tiesa atsevišķos gadījumos var atzīt, ka faktiski kāda norma bija piemērota, pat ja lēmumā tā nebija minēta (*Senāta 2017.gada 21.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-177/2017 (A420225414) 9.punkts, 2013.gada 31.janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-67/2013 (A42735109) 6.punkts*). Senāts konstatē, ka apgabaltiesa uz konkrētajām tiesību normām atsaukusies, lai atbildētu uz pieteicēja iebildumiem par to, ka aģentūra nepamatoti pati nevērtēja apstrīdēšanas iesniegumam pievienotos pierādījumus pēc būtības. Senāts nekonstatē, ka apgabaltiesa spriedumu būtu motivējusi ar tādiem apstākļiem, kas nav ietverti pārsūdzētajā aģentūras lēmumā.

**II**

[18] Tālāk Senāts vērtē, vai pārsūdzētajā spriedumā pamatoti atzīts, ka dienesta rīcība, nenosūtot aģentūrai mikrouzņēmuma iesniegtos deklarācijas precizējumus par 2014.gada 3.ceturksni, ir tiesiska.

[19] Mikrouzņēmums, kurā pieteicējs bija nodarbināts, pirmreizējā mikrouzņēmumu nodokļu deklarācijā par 2014.gada 3.ceturksni nebija norādījis, ka ir gūti ienākumi septembra mēnesī. Savukārt vēlāk iesniegtajos deklarācijas precizējumos mikrouzņēmums norādījis, ka 2014.gada septembrī ienākumi ir gūti. Precizējumi netika nosūtīti aģentūrai saskaņā ar Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 7.panta piekto daļu un tādējādi netika ņemti vērā, nosakot valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu. Attiecīgi lietā ir strīds par to, vai pārsūdzētā lēmuma aprēķinā bija jāiekļauj mikrouzņēmuma veiktās obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas par 2014.gada septembra mēnesi.

[20] Pārsūdzētajā spriedumā atzīts, ka deklarācijas precizējums par 2014.gada 3.ceturksni mainīja valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu apmēru, jo pirmreizējā deklarācijā nebija norādīti ienākumi septembra mēnesī, savukārt precizējumos 2014.gada septembra mēnesī norādīti ienākumi 100 *euro* apmērā. Apgabaltiesa secināja, ka dienestam atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 7.panta piektajai daļai nebija pamata vēlāk iesniegtās mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijas precizējumus nosūtīt aģentūrai. Tādējādi aģentūras rīcībā ne vien nebija informācijas par mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijas precizējumiem par 2014.gada 3.ceturksni, bet arī atbilstoši minētajai tiesību normai nemaz nebūtu tiesību šādas izmaiņas reģistrēt un izmantot bezdarbnieka pabalsta aprēķinā.

Savukārt pieteicējs kasācijas sūdzībā argumentē, ka Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 7.panta piektā daļa izskatāmajā lietā vispār nav piemērojama. Pieteicēja ieskatā, no minētās normas izriet, ka nav pieļaujamas izmaiņas attiecībā uz iemaksu apmēru un sadalījumu starp mikrouzņēmuma darbiniekiem par periodu, nevis par mēnešiem. Pieteicējs esot precizējis ziņas par sevi, nevis par kādu citu personu. Norma nenoteicot tādu ierobežojumu, kurš nepieļautu ar deklarācijas precizējumu mainīt sociālo iemaksu apmēru par sevi viena pārskata perioda ietvaros.

[21] Nodokļu maksātāja tiesības precizēt nodokļu deklarācijas paredz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta pirmās daļas 6.punkts, kas nosaka tiesības iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu deklarācijas labojumu vai precizējumu triju gadu laikā pēc konkrētajos likumos noteiktā maksāšanas termiņa, ja šajā laikā par konkrētajiem nodokļiem un attiecīgajiem taksācijas periodiem nav uzsākta vai veikta nodokļu revīzija (audits), nav beidzies šā likuma [23.panta](https://likumi.lv/ta/id/33946#p23) 5.1daļā noteiktais deklarācijas precizējumu iesniegšanas termiņš vai šā likuma [23.panta](https://likumi.lv/ta/id/33946#p23) 5.2daļā noteiktajā gadījumā nav pieņemts lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu. Ievērojot, ka sociālās apdrošināšanas iemaksas ir cieši saistītas ar apdrošinātās personas sociālās apdrošināšanas pakalpojumiem, šim maksājumam noteikta īpaša deklarāciju precizēšanas kārtība (likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 20.1pants).

Pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdī tiesiskais regulējums paredzēja, ka sociālās apdrošināšanas iemaksas ir ietvertas mikrouzņēmuma nodokļa maksājumā. Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 7.panta piektā daļa lietā piemērojamā redakcijā (*spēkā līdz 2016.gada 31.decembrim*) noteica, ka mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijas precizējums nemaina valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu apmēru un sadalījumu pa mikrouzņēmuma darbiniekiem par to periodu, par kuru mikrouzņēmumu nodokļu deklarācijas precizējums tika iesniegts.

Minētā tiesību norma šobrīd no likuma ir izslēgta. Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 7.pants ar 2016.gada 20.decembra grozījumiem, kas stājās spēkā 2017.gada 1.janvārī, izteikts šādā redakcijā: mikrouzņēmumam ir tiesības ne vairāk kā divas reizes precizēt mikrouzņēmumu nodokļa deklarāciju par pārskata ceturksni mēneša laikā pēc šā panta otrajā daļā noteiktās dienas (piektā daļa). Pēc šā panta piektajā daļā noteiktā termiņa izbeigšanās mikrouzņēmumam ir tiesības iesniegt tikai tādus mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijas precizējumus, kuri palielina maksājamā nodokļa apmēru, bet nav tiesību samazināt vai palielināt mikrouzņēmuma darbinieka ienākumu no mikrouzņēmuma vai izslēgt mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijā norādītu mikrouzņēmuma darbinieku, vai iekļaut mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijā jaunu mikrouzņēmuma darbinieku. Mikrouzņēmumu nodokļa summai, ko mikrouzņēmums šajā gadījumā papildus iemaksā budžetā, nepiemēro šā likuma [9.panta](https://likumi.lv/ta/id/215302#p9) otrās daļas noteikumus (sestā daļa).

[22] Finanšu ministrija Senātam ir sniegusi viedokli par to, kādu tiesisko interešu aizsardzībai Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 7.panta piektajā daļā bija noteikts ierobežojums iespējām izmantot mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijas precizējumus pabalstu apmēru noteikšanā.

Atbilstoši ministrijas sniegtajai informācijai minētie ierobežojumi izmantot mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijās veiktos precizējumus sociālās apdrošināšanas pakalpojuma apmēra noteikšanā saistīti ar to, ka mikrouzņēmuma nodokļa maksātājiem ir noteikta atšķirīga nodokļu aprēķināšanas kārtība, salīdzinot ar citiem nodokļu maksātājiem, kuri maksā nodokļus pēc vispārējās valstī noteiktās kārtības.

Minētie ierobežojumi noteikti, lai izvairītos no ļaunprātīgas valsts sociālā budžeta līdzekļu izkrāpšanas. Ministrijas viedoklī ietverti skaidrojoši piemēri: „*Iespējams, ka mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs īsi pirms valsts sociālās apdrošināšanas pakalpojuma piešķiršanas precizē mikrouzņēmumu nodokļa deklarāciju par periodu, kurš tiek ņemts vērā sociālās apdrošināšanas pakalpojuma piešķiršanai, un deklarācijā norāda lielākus mikrouzņēmuma darbinieka ienākumus, nekā norādīts sākotnēji iesniegtajā deklarācijā, lai mikrouzņēmuma darbinieks saņemtu sociālās apdrošināšanas pakalpojumu lielākā apmērā. Tomēr pēc sociālās apdrošināšanas pakalpojuma piešķiršanas mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs iesniedz mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijas precizējumus un samazina darbinieka ienākumu no mikrouzņēmuma, tā veidojot valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu pārmaksu. Tāpat var būt situācijas, kurās mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs pirms valsts sociālās apdrošināšanas pakalpojuma piešķiršanas precizē mikrouzņēmumu nodokļa deklarāciju un deklarācijā norāda mikrouzņēmuma darbinieka ienākumus (kas sākotnēji iesniegtajā deklarācijā nav norādīti) periodā, kurš tiek ņemts vērā sociālās apdrošināšanas pakalpojuma piešķiršanai, šādā veidā mākslīgi pagarinot apdrošināšanas pakalpojuma stāžu, lai mikrouzņēmuma darbinieks varētu saņemt sociālās apdrošināšanas pakalpojumu*”.

[23] Secināms, ka likumdevēja noteiktie ierobežojumi iespējām izmantot mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijas precizējumus pabalstu apmēru noteikšanā noteikti, lai izvairītos no minētajām un citām situācijām, kas vērstas uz ļaunprātīgu valsts sociālā budžeta līdzekļu izkrāpšanu. Proti, likumdevējs ir apzināti ierobežojis mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijas precizēšanas iespējas tajos gadījumos, kad tas var radīt attiecīgus riskus. Tādējādi nav pamatots pieteicēja viedoklis, ka strīdus tiesību norma izskatāmajā gadījumā vispār nav piemērojama. Ievērojot, ka deklarācijas precizējums par 2014.gada 3.ceturksni mainīja valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu apmēru, izskatāmais gadījums ietilpst strīdus tiesību normas tvērumā.

[24] Vispārīgi var piekrist kasācijas sūdzībā norādītajam, ka tāda personas kļūda, kurai ir vien matemātiska aprēķina un pārrakstīšanās kļūdas raksturs, nevar liegt personai saņemt sociālo nodrošinājumu pēc būtības. Proti, pieļautas formālas kļūdas ienākumu un sociālo iemaksu reģistrēšanā nevar būt šķērslis tam, lai apdrošināšanas stāžs netiktu noteikts pareizi (*Senāta 2011.gada 24.marta sprieduma lietā Nr. SKA-142/2011 (A42678609) 10.punkts, 2012.gada 10.aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-83/2012 (A42568608) 11.punkts*;   
sal. *Senāta 2019.gada 22.novembra lēmuma lietā Nr. SKA-1663/2019 (ECLI:LV:AT:2019:1122.SKA166319.3.L) 8.punkts*).

Senāts piekrīt, ka situācija varētu būt atšķirīga gadījumā, ja nodokļu maksātāja mērķis nebūtu labot deklarācijas datus pēc būtības, bet novērst iepriekš pieļautu acīmredzamu kļūdu, kas radusies tehniskas, pārrakstīšanās vai aprēķina kļūdas gadījumā. Tomēr izskatāmajā gadījumā deklarācijā pieļautās kļūdas acīmredzami formāls raksturs nav konstatēts. Strīdus deklarācija precizēta pēc būtības, mainot valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu apmēru.

[25] Pieteicēja ieskatā, tiesas citēto normatīvo aktu interpretācija ir pretrunā ar likuma „Par apdrošināšanu bezdarba gadījumam” 5.panta pirmajā daļā paredzēto, ka personai ir tiesības uz bezdarbnieka pabalstu arī tad, ja par personu bija jāveic valsts obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas, bet tās kādu iemeslu dēļ nav veiktas.

Senāts vērš uzmanību, ka likuma „Par apdrošināšanu bezdarba gadījumam” 5.panta pirmajā daļā ietvertais noteikums, ka par bezdarbnieku ir veiktas vai bija jāveic iemaksas bezdarba gadījumam, nozīmē, ka par bezdarbnieku faktiski ir veiktas iemaksas bezdarba gadījumam vai tās ir deklarētas, bet nav samaksātas.

Saskaņā ar jau minēto Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 9.panta otro daļu atbilstoši aprēķinātajai valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu summai aģentūra aprēķina valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu par katru kalendāra mēnesi (izņemot gadījumu, ja mikrouzņēmumu nodokli maksājošā mikrouzņēmuma darbinieks sāk vai beidz strādāt mikrouzņēmumā) katram mikrouzņēmuma darbiniekam proporcionāli mikrouzņēmumu nodokļu deklarācijā norādītajam darbinieku skaitam mēnesī un viņu faktiskajiem ienākumiem.

Tādējādi, ja mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs deklarācijā kādā no mēnešiem nav norādījis darbinieka ienākumus, attiecīgajā mēnesī konkrētais darbinieks nav sociāli apdrošināts. Finanšu ministrija minētā sakarā vērsusi uzmanību, ka mikrouzņēmumu nodokļa maksāšanas režīms paredz mazāku administratīvo un nodokļu slogu, bet šī atvieglotā nodokļu maksāšanas režīma izmantotājam attiecīgi ir jārēķinās, ka likumdevējs ir noteicis ierobežojumus izmantot mikrouzņēmuma nodokļa deklarācijās veiktos precizējumus sociālās apdrošināšanas pakalpojuma apmēra noteikšanā. Tādējādi mikrouzņēmuma nodokļa maksātājam ir pienākums būt atbildīgam un rūpēties par to, lai tā rīcības rezultātā neiestātos tādi apstākļi, kas tam varētu radīt nelabvēlīgas sekas. Senāts šai nostājai piekrīt. Personai ir jāpieņem ne tikai Mikrouzņēmumu nodokļu likumā noteiktās priekšrocības, bet arī samērīgi noteiktie ierobežojumi.

[26] Pārējiem kasācijas sūdzības argumentiem nav izšķirošas nozīmes lietā, tādējādi Senāts tos detalizētāk neanalizē.

[27] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa ir nonākusi pie tiesību normām atbilstoša rezultāta. Tādējādi spriedums ir atstājams negrozīts, savukārt kasācijas sūdzība – noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 22.jūnija spriedumu daļā, bet [pers. A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.