**Satura prasības iesniegumam par administratīvā akta apstrīdēšanu**

Personai apstrīdēšanas iesniegumā jāspēj skaidri definēt savu tiesisko interesi, norādot konkrēti, ko tā sagaida no augstākas iestādes. Attiecīgi Administratīvā procesa likuma 78.pants atspoguļo pieturas punktus, pēc kuriem personai būtu jāvadās, sastādot apstrīdēšanas iesniegumu. Vienlaikus minēto prasību ievērošana nav pašmērķīga. Norma ir vērsta uz to, lai augstākai iestādei, saņemot apstrīdēšanas iesniegumu, ir saprotams, kurš administratīvais akts un kādā apjomā ir jāpārbauda.

Administratīvā procesa likums neizvirza īpašus priekšnoteikumus attiecībā uz apstrīdēšanas iesnieguma formu. Līdz ar to atsevišķas, konkrētas lūguma daļas par administratīvā akta atcelšanu neesība iesniegumā, pati par sevi nevar liecināt par to, ka persona nav apstrīdējusi administratīvo aktu (pilnībā vai daļā). Par šāda lūguma esību var liecināt iesnieguma saturs, kas katrā konkrētajā gadījumā ir jānovērtē.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 25.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420254216, SKA-143/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1125.A420254216.5.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/432024.pdf)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Andris Guļāns, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „FB5” (iepriekšējais nosaukums – SIA „Ehrle EU”) pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 20.jūnija lēmuma Nr. 30.2-22.9/4278 atcelšanu, sakarā ar SIA „FB5” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 28.novembra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „FB5” veica nodokļu auditu. Dienesta 2016.gada 25.aprīļa lēmumā par nodokļu audita rezultātiem (turpmāk arī – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, uzņēmumu ienākuma nodoklis un saistībā ar šiem nodokļiem aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis, saistībā ar to aprēķināta soda nauda un samazināti zaudējumi.

Pārbaudot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, Valsts ieņēmumu dienests 2016.gada 20.jūnija lēmumā Nr. 30.2-22.9/4278 atzina, ka pieteicēja sākotnējo lēmumu ir apstrīdējusi daļā par aprēķināto soda naudu, lūdzot piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu. Līdz ar to dienests lietu apstrīdēšanas kārtībā skatīja attiecībā uz aprēķināto soda naudu, sākotnējo lēmumu šajā daļā atstājot negrozītu.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu tiesā, lūdzot atcelt pilnā apmērā gan Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 25.aprīļa, gan 2016.gada 20.jūnija lēmumu. Lieta ierosināta par 2016.gada 20.jūnija lēmuma atcelšanu.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 28.novembra spriedumu noraidīja pieteikumu daļā par dienesta 2016.gada 20.jūnija lēmuma atcelšanu, savukārt pieteikumu daļā par 2016.gada 25.aprīļa lēmuma atcelšanu atstāja bez izskatīšanas, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 278.panta pirmās daļas 1.punktu. Spriedums, ņemot vērā arī rajona tiesas sprieduma motīvus, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Valsts ieņēmumu dienests pamatoti izskatījis pieteicējas iesniegumu par sākotnējā lēmuma atcelšanu tikai daļā par noteikto soda naudu.

Pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā ir skaidri izteikti konkrēti lūgumi, proti, piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu, samazinot soda naudas apmēru par 50 procentiem, kā arī sadalīt aprēķināto nodokļu maksājumu termiņos. Pieteicēja nav prasījusi pārskatīt un atcelt sākotnējo lēmumu pilnībā. Šāds lūgums nav izteikts ne tieši, ne arī netieši.

Pat gadījumā, ja pieņem, ka pieteicēja bija apstrīdējusi sākotnējo lēmumu pilnā apmērā, pirmās instances tiesai tāpat nebija pamats skatīt pieteikumu pilnā apmērā tā iemesla dēļ, ka attiecībā uz sākotnējo lēmumu daļā par papildus aprēķinātajiem nodokļiem nav ievērota lietas iepriekšējās ārpustiesas izskatīšanas kārtība.

Pieteicēja pieteikumā ir pārsūdzējusi gan 2016.gada 25.aprīļa, gan 2016.gada 20.jūnija lēmumu. Ierosinot lietu, pirmās instances tiesas tiesnese pieņēmusi pieteikumu par 2016.gada 20.jūnija lēmuma atcelšanu, norādot, ka ar to ir atstāts negrozīts sākotnējais lēmums, neņemot vērā, ka ar minēto lēmumu nav pārskatīts viss sākotnējais lēmums. Sprieduma rezolutīvajā daļā ir noraidīts pieteikums par 2016.gada 20.jūnija lēmuma atcelšanu. Tātad pēc būtības lietā nav pilna sprieduma, proti, nav izlemti visi pieteicējas prasījumi. Taču, ņemot vērā, ka pieteicēja nav ievērojusi lietas iepriekšējās ārpustiesas izskatīšanas kārtību, pieteikums par 2016.gada 25.aprīļa lēmuma atcelšanu ir atstājams bez izskatīšanas.

[3.2] Valsts ieņēmumu dienests aprēķinātajai soda naudai pamatoti nepiemēroja likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu. Dienestam minētās tiesību normas piemērošanā nav rīcības brīvības, jo soda samērīgumu jau ir izvērtējis likumdevējs. Līdz ar to dienestam ir jāvērtē tikai tas, vai ir iestājušies tiesību normā noteiktie priekšnoteikumi.

Pieteicēja nav savlaicīgi veikusi maksājumus budžetā, jo sākotnējā lēmuma pieņemšanas dienā tai konstatēts nodokļu un citu valsts noteikto obligāto maksājumu aktuālais parāds 4823,74 *euro* (iedzīvotāju ienākuma nodoklis, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, uzņēmējdarbības riska valsts nodeva), savukārt pārmaksa – 19,94 *euro*.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 109.panta pirmā un otrā daļa paredz pārmaksāto nodokļu novirzīšanu kārtējo nodokļu parādu un nokavēto nodokļu maksājumu segšanai, un nodokļu maksātājs tādā veidā var veikt nodokļu maksājumus, sekojot līdzi pārmaksas un kārtējo nodokļu maksājumu grafikam. Vienlaikus lietā nav strīda par to, ka sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdī pieteicējai ir konstatēta pārmaksa tādā apmērā, kas acīmredzami nenosedz parādu. Vienlaikus pieteicēja nevar paļauties, ka pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas vienmēr tiks atzītas un novirzītas konkrēta nodokļu parāda segšanai, un ka to apmērs būs pietiekams nodokļu parāda segšanai.

Pieteicēja nav ievērojusi arī kārtējos deklarāciju iesniegšanas termiņus – pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par 2015.gada aprīli, jūniju, augustu un 2016.gada martu iesniegtas ar vienas dienas kavējumu. Nav pamatota pieteicējas atsaukšanās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta trešo daļu, no kura izriet, ka nokavējums līdz pat piecām dienām netiek uzskatīts par būtisku un nenodara kaitējumu valsts budžeta interesēm, jo minētais pants attiecas uz nokavējuma naudas aprēķinu.

[4] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniegusi kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Tiesa kļūdaini konstatējusi, ka pieteicēja nav izteikusi lūgumu atcelt sākotnējo lēmumu pilnā apmērā. Minētais lūgums izrietēja no iesnieguma satura un noformējuma. Tiesai bija jāņem vērā, ka pieteicēja pēc būtības nav piekritusi dienesta secinājumiem. Tādēļ tiesai bija pamats piemērot Administratīvā procesa likuma 302.panta 2.1daļu.

[4.2] Tiesa nav atbilstoši novērtējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas piemērošanas iespējas. Pieteicēja pēc būtības bija izpildījusi visus tos kritērijus, kuri bija jāievēro, lai Valsts ieņēmumu dienests varētu piemērot minēto tiesību normu.

Lai arī sākotnējā lēmuma pieņemšanas dienā pieteicējai bija aprēķināts nodokļu parāds, pieteicējai vienlaikus bija aprēķināta arī pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa ievērojami lielākā apmērā nekā nodokļa parāds. Nākamajā dienā (2016.gada 26.aprīlī) dienests šo nodokļa parādu dzēsa ar iepriekš deklarēto pārmaksu, ko apliecināja 2016.gada 26.aprīļa izziņa par nodokļu parāda neesību šajā datumā, turklāt tā tika iesniegta jau pirmās instances tiesā. Līdz ar to tiesa nav vērtējusi pierādījumus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai daļai. Minētā izziņa kopsakarā ar uzrādīto nodokļa parāda apmēru apliecina, ka pieteicējai bija tāda nodokļu pārmaksa, kuras apmērs bija pilnīgi pietiekams citu nodokļu prasījumu segšanai. Tiesai vajadzēja pieprasīt lietas dalībniekiem attiecīgās pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas, kas šo apgalvojumu apliecinātu vai noraidītu. Pievienotās vērtības nodokļa likums paredz šādu kārtību rīcībai ar pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa pārmaksu, to vispirms novirzot citu nodokļu prasījumu segšanai.

Tāpat pieteicēja ir veikusi visu nodokļu deklarāciju un informatīvo pārskatu iesniegšanu elektroniskās deklarēšanas sistēmā, bet ir pieļauts tikai atsevišķu deklarāciju iesniegšanas termiņu nokavējums par vienu dienu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas piemērošanā jāvērtē nodokļu maksātāja pārkāpuma būtiskums, vērtējot, vai pārkāpumi ir tik būtiski, lai liegtu iespēju samazināt soda naudu. Proti, dienestam bija pienākums piemērot samērīguma principu.

Minētā tiesību norma neparedz ne laika periodu, kādā dienests ir tiesīgs norādīt uz laikus neiesniegtas nodokļu deklarācijas tiesiskajām sekām (pārkāpuma noilgums), ne pārkāpumu skaitu (cik daudz kavējumus nodokļu maksātājs ir pieļāvis pret kopējo iesniedzamo nodokļu deklarāciju skaitu), ne arī kavēto dienu skaitu (cik dienu nokavējums ir uzskatāms par būtisku, piemēram, no minētā likuma 29.panta trešās daļas izriet, ka nokavējums līdz pat piecām dienām netiek uzskatīts par būtisku un nenodara kaitējumu valsts budžeta interesēm), ne arī vērtēt nodokļu parāda kopējo apmēru vai tā apmēru pret attiecīgā nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apgrozījumu un kopā maksājamo nodokļu daudzumu (vai tas ir maznozīmīgs nodokļu parāds). Attiecīgi pieteicēja tiek nostādīta tādā pašā situācijā kā persona, kura kavējusi nodokļu deklarāciju iesniegšanas termiņus pat mēnešiem, kā arī kurai ir faktiski eksistējošs nodokļu parāds tādā apmērā, kura segšana nebūtu iespējama ar deklarēto nodokļu pārmaksu. Tas savukārt neatbilst vienlīdzības principam.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību uzskata to par noraidāmu.

**Motīvu daļa**

**I**

[6] Senātam vispirms jāpārbauda, vai apgabaltiesa pamatoti atstājusi bez izskatīšanas pieteicējas pieteikumu daļā par sākotnējā lēmuma atcelšanu, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 278.panta pirmās daļas 1.punktu.

[7] Minētā tiesību norma noteic, ka pieteikumu tiesa atstāj bez izskatīšanas, ja pieteicējs nav ievērojis likumā noteikto lietas iepriekšējas ārpustiesas izskatīšanas kārtību.

Lietas iepriekšējas ārpustiesas izskatīšanas kārtība ir obligāta pirmstiesas procedūra, vispirms strīdus jautājumu nododot izskatīšanai pašā iestādē. Minētās kārtības ievērošana ir vērsta uz to, lai zemāku iestāžu rīcība un lēmumi tiktu sākotnēji pārbaudīti pašas pārvaldes iekšienē un eventuālās kļūdas novērstas gan ātrāk, gan efektīvāk. Persona šo priekšnoteikumu pieteikuma iesniegšanai tiesā ir izpildījusi, ja noteiktā kārtībā ir vērsusies iestādē (*Senāta 2013.gada 19.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-575/2013 (A420681010) 6.punkts*)*.*

Līdz ar to pretēji tam, kā to ir norādījusi spriedumā apgabaltiesa, lietas iepriekšējas ārpustiesas izskatīšanas kārtības ievērošana ir atkarīgi no tā, vai persona ir vērsusies augstākā iestādē ar apstrīdēšanas iesniegumu, nevis no tā, vai iestāde personas iesniegumu ir izskatījusi pēc būtības vai atteikusies to darīt. Tādējādi minētā kārtība ir uzskatāma par ievērotu tad, ja persona ir atbilstošā kārtībā apstrīdējusi zemākas iestādes lēmumu.

Izskatāmajā gadījumā starp procesa dalībniekiem ir strīds, vai pieteicējas iesniegtais 2016.gada 24.maija iesniegums (*lietas 20.–23.lp.*) ir uzskatāms par tādu, ar kuru pieteicēja ir apstrīdējusi sākotnējo lēmumu ne tikai daļā par aprēķināto soda naudu, bet arī daļā par nodokļu aprēķinu pēc būtības, tātad pilnā apjomā. Atbilde uz minēto jautājumu ir rodama, novērtējot pieteicējas iesniegumu kopsakarā ar sākotnējo lēmumu.

[8] Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 25.aprīļa lēmumā par pieteicējas nodokļu audita rezultātiem pieteicējas darbībās konstatēti trīs pārkāpumi: 1) pieteicēja noslēgusi darījumus ar SIA „Supreme cars”, SIA „MINKOS” un SIA „P-RENT” par automašīnu iegādi ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības (iegūtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības), un pieteicēja zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka piedalās krāpnieciskos darījumos; 2) pieteicēja darījumam ar Lietuvas komercsabiedrību UAB „Voideta” par preču piegādi nepamatoti piemēroja pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi, un pieteicēja zināja (vai tai vajadzēja zināt) par darījuma mākslīgo raksturu; 3) peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksās iekļauta summa, kas samaksāta minētajām komercsabiedrībām. Sakarā ar konstatētajiem pārkāpumiem pieteicējai aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, uzņēmumu ienākuma nodoklis un saistībā ar šiem nodokļiem aprēķināta nokavējuma nauda un soda nauda, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un zaudējumi.

Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienestā iesniegusi 2016.gada 24.maija iesniegumu par nodokļu audita rezultātiem. Iesnieguma ievadā pieteicēja norādījusi, ka ir iepazinusies ar nodokļu audita ietvaros pieņemto lēmumu, identificējot konkrētu lēmuma numuru 30.2-23.25/23355, tādā veidā atspoguļojot, attiecībā uz kuru lēmumu turpmāk sekos pieteicējas iebildumi. No minētā iesnieguma konstatējams, ka tas ir sadalīts trīs daļās (trīs punkti), uz ko apelācijas sūdzībā norādījusi arī pieteicēja, proti: 1) pieteicēja uztur spēkā 2016.gada 20.aprīlī dienesta pārbaudes laikā pausto viedokli, ka pieteicējas darbinieku pieļautās nepilnības transportlīdzekļu reģistrācijas kārtībā netika veiktas apzināti un ar nodomu noformēt transportlīdzekļu reģistrācijas darījumus tādējādi, lai ļaunprātīgi vai krāpnieciskos nolūkos izmantotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Pieteicēja šajā sakarā turpina, ka dienests nav izpildījis savu pienākumu noskaidrot, kāds bija pieteicējas darījumu saturs un īstā nozīme, izvēloties attiecīgus lietotu transportlīdzekļu reģistrācijas veidus, un vai darījumu galvenais mērķis nebija tikai fiskālu priekšrocību iegūšana. Tāpat nav noskaidrots, vai pastāv kādas pazīmes, kas liecina par to, ka pieteicēja apzināti bija iesaistīta krāpšanas shēmā. Pieteicēja norāda uz dienesta pienākumu iegūt pierādījumus, kas liecinātu par ļaunprātīgo un krāpniecisko pazīmju esību pieteicējas darbībās, veicot konkrētus darījumus un to, ka pieteicējai bija zināms vai varēja būt zināms, ka tā atrodas citu uzņēmēju veiktajā preču piegādes krāpnieciskajā shēmā; 2) pieteicēja lūdz piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu, samazinot soda naudas apmēru par 50 procentiem, norādot apsvērumus, kādēļ minētā tiesību norma izskatāmajā gadījumā ir piemērojama; 3) pieteicēja dara zināmu, ka atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 24.panta pirmās daļas 3.punktam vēlas izmantot savas tiesības sadalīt termiņos uz laiku līdz pieciem gadiem audita rezultātā aprēķinātos maksājumus.

Novērtējot pieteicējas iesniegumu, nevar nepamanīt, ka bez argumentiem (tostarp lūgumiem) par soda naudas samazināšanu un nodokļu maksājumu sadalīšanu termiņos, atsevišķa iesnieguma daļa ir veltīta iebildumiem pret dienesta konstatētajiem pārkāpumiem pēc būtības. Iesnieguma saturs norāda uz to, ka minētās iesnieguma daļas ir savstarpēji neatkarīgas un aplūkojamas atsevišķi, nevis uz to, ka tikai kāda no tām ir uzskatāma par lūguma daļu. Proti, katrā no šīm daļām iebildumi attiecas uz atsevišķi aplūkojamu jautājumu. Tas, ka pieteicēja ir tieši lūgusi samazināt soda naudu un sadalīt termiņos maksājumus, pats par sevi nenozīmē, ka pieteicēja no apstrīdēšanas apjoma ir izslēgusi jautājumu par nodokļa aprēķina tiesiskumu.

Apgabaltiesa atzinusi, ka pieteicēja nav apstrīdējusi sākotnējo lēmumu arī attiecībā uz nodokļu aprēķinu pēc būtības, jo par to nav izteikts lūgums – ne tieši, ne arī netieši.

[9] Tiktāl var piekrist apgabaltiesai, ka pieteicēja 2016.gada 24.maija iesniegumā nav norādījusi konkrētu lūgumu atcelt sākotnējo lēmumu arī strīdus daļā. Par šāda lūguma nepieciešamību vispārīgi norāda Administratīvā procesa likuma 78.panta pirmā daļa (*redakcijā, kas bija spēkā apstrīdēšanas iesnieguma iesniegšanas dienā*), saskaņā ar kuru iesniegumā par administratīvā akta apstrīdēšanu norāda, kuru administratīvo aktu apstrīd, kādā apjomā administratīvo aktu apstrīd un lūgumu.

Personai apstrīdēšanas iesniegumā jāspēj skaidri definēt savu tiesisko interesi, norādot konkrēti, ko tā sagaida no augstākas iestādes. Attiecīgi minētā tiesību norma atspoguļo pieturas punktus, pēc kuriem personai būtu jāvadās, sastādot apstrīdēšanas iesniegumu. Vienlaikus minēto prasību ievērošana nav pašmērķīga. Norma ir vērsta uz to, lai augstākai iestādei, saņemot apstrīdēšanas iesniegumu, ir saprotams, kurš administratīvais akts un kādā apjomā ir jāpārbauda. Administratīvā procesa likums neizvirza īpašus priekšnoteikumus attiecībā uz apstrīdēšanas iesnieguma formu. Līdz ar to atsevišķas, konkrētas lūguma daļas par administratīvā akta atcelšanu neesība iesniegumā, pati par sevi nevar liecināt par to, ka persona nav apstrīdējusi administratīvo aktu (pilnībā vai daļā). Par šāda lūguma esību var liecināt iesnieguma saturs, kas katrā konkrētajā gadījumā ir jānovērtē.

Ņemot vērā, ka izskatāmajā gadījumā pieteicēja iesniegumā bija gan identificējusi konkrētu administratīvo aktu, gan arī atsevišķā iesnieguma daļā norādījusi uz argumentiem, kas faktiski aptvert sākotnējo lēmumu pilnībā, iestādei un tiesai pieteicējas iesniegums bija jāinterpretē atbilstoši privātpersonas tiesību ievērošanas principam.

Senāts jau iepriekš norādījis, ka minētā principa jēga ir pēc iespējas sekmēt privātpersonas tiesību ievērošanu tajās situācijās, kurās tiesību piemērotājam jāizsver pamatotas šaubas par pareizāko tiesisko risinājumu (*Senāta 2019.gada 2.jūlija lēmuma lietā Nr. SKA-1336/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0702.A420219118.11.L) 5.punkts, 2020.gada 20.oktobra lēmuma lietā Nr. SKA-1337/2020 (ECLI:LV:AT:2020:1020.A420154719.19.L) 12.punkts*). Ievērojot konkrētā iesnieguma saturu, būtu sagaidāms, ka iestāde atbilstoši minētajam tiesību principam būtu lūgusi vai nu precizēt apstrīdēšanas iesnieguma apjomu, vai arī iesnieguma saturu tulkojusi par labu pieteicējai, saskatot pieteicējas tiesisko interesi apstrīdēt sākotnējo lēmumu pilnā apmērā. Uz to, ka pieteicēja apstrīdējusi sākotnējo lēmumu pilnā apmērā, pieteicēja vēlāk norādījusi arī pieteikumā tiesai, jau konkrētāk un izvērstāk skaidrojot argumentus attiecībā sākotnējā lēmumā konstatētajiem pārkāpumiem, kas bijuši par pamatu nodokļu aprēķinam.

Līdz ar to apgabaltiesa nepamatoti atzina, ka pieteicēja nav apstrīdējusi sākotnējo lēmumu pilnībā.

[10] Augstāka iestāde neizskatīja pieteicējas iesniegumu attiecībā uz sākotnējo lēmumu daļā par nodokļu aprēķinu pēc būtības atbilstoši Administratīvā procesa likuma 81.panta pirmajai daļai. Proti, 2016.gada 20.jūnija lēmumā konstatēts, ka sākotnējais lēmums apstrīdēts daļā par papildus aprēķināto soda naudu un lietā nav strīda par papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli, uzņēmumu ienākuma nodokli, nokavējuma naudu, kā arī samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli. Lēmuma rezolutīvajā daļā sākotnējais lēmums atstāts negrozīts daļā par aprēķināto soda naudu.

Ievērojot, ka pieteicēja uzskatīja, ka dienests nepamatoti nav izskatījis pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu pilnā apmērā, pieteikumā lūgts pilnībā atcelt gan Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 20.jūnija lēmumu, gan 2016.gada 25.aprīļa lēmumu. Šāds pieteikumā ietverto prasījumu formulējums atbilst Administratīvā procesa likuma 188.panta piektajai daļai, kas paredz: ja iestāde vai augstāka iestāde nav pieteicējam paziņojusi savu lēmumu sakarā ar viņa iesniegumu, personai ir tiesības vērsties tiesā ar pieteikumu viena gada laikā no dienas, kad persona ar iesniegumu vērsusies iestādē vai augstākā iestādē.

Ja vien persona ir izpildījusi savu pienākumu ievērot likumā noteikto lietas iepriekšējās ārpustiesas izskatīšanas kārtību, vēršoties ar iesniegumu iestādē, tad tas, ka iestāde, iespējams, nepamatoti atteikusies pēc būtības izskatīt apstrīdēšanas iesniegumu vai vispār uz to nav atbildējusi likumā noteiktajā termiņā, neietekmē iesniedzēja procesuālās tiesības vērsties tiesā. Apstrīdēšanas institūta jēga un mērķis ir pirms vēršanās tiesā dot iespēju valsts pārvaldei izlabot pieļauto kļūdu un pašai atcelt prettiesisko aktu, tādējādi veicinot administratīvā procesa efektivitāti. Ja augstāka iestāde noteiktā termiņā nav reaģējusi, atzīstams, ka valsts pārvalde ir atteikusies no iespējas labot savas kļūdas, savukārt persona no savas puses ir izdarījusi visu iespējamo, lai lietas ārpustiesas izskatīšanas kārtība tiktu izmantota (*Senāta 2017.gada 5.septembra lēmuma lietā Nr. SKA-1317/2017 (A420220917) 4.punkts*).

Ievērojot, ka pieteicēja bija vērsusies ar apstrīdēšanas iesniegumu par sākotnējo lēmumu pilnā apmērā iestādē, kā tas iepriekš atzīts, savukārt iestāde skaidri norādījusi, ka par sākotnējo lēmumu daļā par nodokļu aprēķinu pēc būtības strīda nav, tātad šo jautājumu nemaz neaplūkojot, pieteicēja pamatoti vērsās tiesā ar iesniegumu gan par 2016.gada 25.aprīļa lēmuma, gan par 2016.gada 20.jūnija lēmuma atcelšanu, un šādā apjomā arī tiesai lieta bija jāizskata.

[11] Pirmās instances tiesas tiesnese ierosināja un tiesa izskatīja administratīvo lietu tikai par 2016.gada 20.jūnija lēmuma atcelšanu. Apgabaltiesai šādā gadījumā bija jākonstatē, ka pirmās instances tiesa nav izspriedusi tādu pieteikumā ietvertu prasījumu, kurš bija jāizspriež, un jāapsver iespēja piemērot Administratīvā procesa likuma 302.panta 2.1daļu vai 303.panta pirmās daļas 5.punktu.

[12] Apkopojot iepriekš minēto: apgabaltiesa nepamatoti atzina, ka pieteicēja nav apstrīdējusi sākotnējo lēmumu pilnā apmērā un tātad attiecībā uz šo prasījumu nav ievērojusi likumā noteikto lietas iepriekšējas ārpustiesas izskatīšanas kārtību.

Līdz ar to apgabaltiesa nepamatoti pieteikumu par minētā lēmuma atcelšanu atstāja bez izskatīšanas.

**II**

[13] Apgabaltiesa ir izskatījusi lietu pēc būtības attiecībā uz pieteicējai aprēķināto soda naudu, atzīstot, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti nav piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu, jo pieteicēja nav ievērojusi kārtējo nodokļu samaksas termiņu un lēmuma pieņemšanas dienā tai bija nodokļu parāds, kā arī nav ievērojusi deklarāciju iesniegšanas termiņus.

[14] Minētā tiesību paredz: ja izdarītais nodokļu pārkāpums nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu un ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojies ar nodokļu administrāciju šā likuma 32.2panta izpratnē, nodokļu administrācija uzliek soda naudu 50 procentu apmērā no šā panta ceturtajā un piektajā daļā noteiktās soda naudas.

Senāts ir atzinis, ka šī tiesību norma liecina par likumdevēja izšķiršanos soda naudas individualizācijā ņemt vērā nodokļu maksātāja attieksmi pret saviem pienākumiem nodokļu jomā. Ja nodokļu maksātājs godprātīgi pilda savus pienākumus, sods ir samazināms (*Senāta 2020.gada 30.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-53/2020 (ECLI:LV:AT:2020:1030.A420323815.3.S) 8.punkts*).

Normā nav sīkāk detalizēts, kādos apstākļos varētu uzskatīt, ka nodokļu maksātājs nav ievērojis deklarāciju iesniegšanas un kārtējo nodokļu samaksas termiņus. Proti, norma nenoteic ne to, kādā periodā ir jāvērtē nodokļu maksātāja disciplinētība attiecībā uz deklarāciju iesniegšanas un nodokļu samaksas termiņu ievērošanu, ne arī to, vai šiem faktiem ir jābūt aktuāliem uz kādu noteiktu brīdi, piemēram, uz lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas brīdi. Minētais, kā arī konkrētā priekšnoteikuma gramatiskais teksts (daudzskaitļa lietojums) liecina, ka likumdevējam ir bijis svarīgi ne tik daudz noskaidrot konkrētu faktu par deklarāciju iesniegšanas un kārtējo nodokļu samaksas termiņu kavējumu, cik pārliecināties par nodokļu maksātāja godprātīgumu viņa pienākumu izpildē kopumā. Šādā veidā – nenorādot ļoti precīzus kritērijus – formulēts priekšnoteikums tiesību normas piemērotājam nodrošina iespēju ņemt vērā pēc iespējas plašāku apstākļu loku, kas var raksturot konkrētā nodokļu maksātāja attieksmi pret saviem pienākumiem nodokļu jomā, gan arī konkrētās lietas apstākļus kopumā, tādējādi arī maksimāli pietuvinoties soda individualizācijas mērķim. Piemēram, ja nodokļu maksātājs regulāri nav ievērojis deklarāciju iesniegšanas un nodokļu maksāšanas termiņus, tajā pašā laikā uz lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas brīdi nodokļu maksātājam nav parādu vai kavētu nodokļu deklarāciju iesniegšanas termiņu, šie apstākļi tiesai būtu jāvērtē kopā, lai izdarītu secinājumus par nodokļu maksātāja godprātīgumu un tiesībām pretendēt uz soda naudas samazinājumu (*turpat, 8.punkts*).

Tādējādi, lai arī strīdīgais priekšnoteikums nosauc pārkāpumus (deklarāciju iesniegšanas un kārtējo nodokļu samaksas termiņu neievērošana), kas paši par sevi ir precīzi identificējami, tomēr tie nevar tikt vērtēti bez konteksta, kas raksturo nodokļu maksātāja attieksmi. Tiesai ir arī jāvērtē šo pārkāpumu regularitāte un atkārtotība, kavējuma ilgums, kavēto kārtējo nodokļu maksājumu parāda apmērs, tostarp salīdzinājumā ar nodokļu maksātāja budžetā iemaksāto nodokļu apmēru, kā arī iemesli, kāpēc kavējums ir pieļauts, kas varētu radīt priekšstatu par nodokļu maksātāja godprātību savu pienākumu izpildē (*turpat, 8.punkts*).

[15] Konkrētajā gadījumā apgabaltiesa ir konstatējusi, ka pieteicējai ir aktuāls nodokļu parāds un ka pieteicēja ir kavējusi deklarāciju iesniegšanas termiņus, tomēr nav vērtējusi no lietas apstākļiem izrietošos, kā arī pieteicējas norādītos apstākļus, kas varētu liecināt par pieteicējas attieksmi pret saviem kā nodokļu maksātājas pienākumiem.

Proti, apgabaltiesa, balstoties uz sākotnējā lēmumā norādīto informāciju, ir konstatējusi, ka uz sākotnējā lēmuma pieņemšanas brīdi pieteicējai konstatēts aktuālais nodokļu parāds 4823,74 *euro* (iedzīvotāju ienākuma nodoklis 1478,66 *euro*, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas 3341,47 *euro*, uzņēmējdarbības riska valsts nodeva 3,61 *euro*), savukārt pārmaksa – 19,94 *euro*. Tiesa norādījusi, ka pārmaksa acīmredzami nenosedz parādu, taču nav pārbaudījusi, vai sākotnējā lēmumā norādītie dati sakrīt ar lietas materiālos esošajiem pierādījumiem par parādu un pārmaksas lielumu (piemēram, *Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 8.jūnija izziņa, lietas 64.lp.*). Šai sakarā tiesa nav arī pārbaudījusi un vērtējusi pieteicējas norādīto, ka 2016.gada 20.aprīlī esot deklarēta pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa, kura jau 2016.gada 26.aprīlī esot izlietota nodokļu parāda dzēšanai, ko apliecinot 2016.gada 20.maija izziņa par nodokļu parāda neesamību uz 26.aprīli. Tāpat tiesa nav plašāk vērtējusi apstākļus saistībā ar to, kad pieteicēja ir deklarējusi budžetā maksājamos nodokļus (piemēram, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas deklarētas 2016.gada 22.aprīlī, *lietas 67.lp.*) un līdz ar to – šo nodokļu maksājumu kavējuma ilgumu, secīgi – nav novērtējusi šos faktus kontekstā ar pieteicējas attieksmi pret saviem kā nodokļu maksātājas pienākumiem. Tiesa nav pievērsusi uzmanību arī apstākļiem saistībā ar deklarāciju (pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par 2015.gada aprīli, jūniju, augustu un 2016.gada martu) iesniegšanas termiņa kavējumu, nenovērtējot faktus par katra kavējuma ilgumu (viena diena), kavējumu skaitu iepretim ikdienā iesniedzamo deklarāciju skaitam, kā arī par laika nogriezni, kādā šie četri kavējumi ir pieļauti.

Senāts atzīst, ka šādi (bet ne tikai) tiesai redzami fakti acīmredzami prasa apsvērt to nozīmi kontekstā ar pieteicējas kā nodokļu maksātājas godprātību, tomēr tiesa to nav darījusi.

Līdz ar to apgabaltiesa ir nepareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu un nav novērtējusi apstākļus, kas tai bija jānovērtē.

[16] Ņemot vērā, ka apgabaltiesa nepamatoti atstāja bez izskatīšanas pieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 25.aprīļa lēmuma atcelšanu, kā arī nav atbilstoši novērtējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septītās daļas piemērošanas iespējas izskatāmajā gadījumā, apgabaltiesas spriedums ir atceļams pilnībā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 28.novembra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt SIA „FB5” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.