**Lēmuma par nodokļu audita veikšanu tiesiskā daba**

1. Lēmums par nodokļu audita veikšanu nav administratīvais akts, bet ir tikai procesuāls lēmums (starplēmums), ar kuru tiek ierosināta administratīvā lieta. Administratīvais akts šī procesa ietvaros ir lēmums par nodokļu audita rezultātiem, kas tiek pieņemts pēc nodokļu audita veikšanas un kuram lietā piemīt galīgā noregulējuma raksturs.

2. Attiecībā uz lēmumu par audita veikšanu nav konstatējami tādi apstākļi, kuri paši par sevi skar būtiskas personas tiesības vai tiesiskas intereses vai būtiski apgrūtina to īstenošanu. Lēmums par audita veikšanu ir administratīvā procesa sākumstadija – lēmums par administratīvās lietas ierosināšanu Administratīvā procesa likuma 55.panta izpratnē, kas nerada tiešas galīgas sekas. Adresāta tiesības, uzliekot pienākumu veikt papildu maksājumus budžetā, var skart tieši lēmums par nodokļu audita rezultātiem. Tāpēc adresātam ir tiesības apstrīdēt un pārsūdzēt šo galīgo lēmumu, kad tas tiks pieņemts. Izvērtējot tā tiesiskumu, būs pārbaudāms arī tā izdošanas procesā pieņemto starplēmumu, tostarp lēmuma par nodokļu audita veikšanu, tiesiskums.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 20.decembra**

**LĒMUMS**

**Lieta Nr. 670017519, SKA-1724/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:1220.SKA172419.3.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A1220.SKA172419.3.L)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Valters Poķis, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja [pers. A] blakus sūdzību par Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2019.gada 29.oktobra lēmumu, ar kuru atteikts pieņemt pieteikumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 27.jūnija lēmumu nolemts uzsākt un veikt pieteicēja [pers. A] iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2015.gadu.

Pieteicējs vērsās Valsts ieņēmumu dienestā, norādot, ka šāda lēmuma pieņemšana ir būtisks procesuāls pārkāpums, jo ir nokavēts likumā noteiktais procesuālais termiņš audita veikšanai. Valsts ieņēmumu dienests informēja pieteicēju, ka dienestam nav tiesisku šķēršļu veikt nodokļu auditu, lēmums par audita veikšanu nav administratīvais akts un nav pārsūdzams atsevišķi no galīgā nolēmuma šajā procesā.

Pieteicējs vērsās tiesā ar pieteikumu, kurā lūgts konstatēt administratīvajā lietā iestādē pieļauto procesuālo pārkāpumu un atzīt, ka ir noticis pieteicēja tiesību un tiesisko interešu aizskārums, ierosinot administratīvo lietu un uzliekot pieteicējam izpildīt pienākumus.

[2] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2019.gada 29.oktobra lēmumu atteikts pieņemt pieteicēja pieteikumu, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 191.panta pirmās daļas 1.punktu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[2.1] Lēmums par personas nodokļu audita veikšanu ir iestādes lēmums, ar ko uzsāk administratīvo procesu iestādē. Kā procesuāls lēmums tas atbilst Administratīvā procesa likuma 1.panta trešās daļas 3.punktā minētajam starplēmumam administratīvajā procesā. Saskaņā ar minētās normas regulējumu starplēmums administratīvā procesa ietvaros nav administratīvais akts, tādējādi tā pārbaude nav pakļauta administratīvajai tiesai, izņemot gadījumu, kad starplēmums pats par sevi skar būtiskas personas tiesības vai tiesiskas intereses vai būtiski apgrūtina to īstenošanu.

[2.2] Ja starplēmumam ir pietiekami nopietnas sekas attiecībā uz adresātu vai trešajām personām, par administratīvo aktu var uzskatīt arī lēmumu, kas tiek pieņemts procesa gaitā. It sevišķi tad, ja no starplēmuma jau automātiski vai vismaz lielā mērā izriet galīgais lēmums, vai tad, ja starplēmumu pieņem cita iestāde un tas ietekmē galīgo lēmumu.

Tomēr attiecībā uz lēmumu par nodokļu audita veikšanu šādi apstākļi nav konstatējami. No tā neizriet, kāds būs galīgais lēmums, jo tāds tiek pieņemts, ņemot vērā audita laikā iegūto informāciju. Auditu pilnībā veic viena iestāde – Valsts ieņēmumu dienests.

[2.3] Lēmums par audita veikšanu ir administratīvā procesa sākumstadija, kas nerada tiešas galīgas sekas. Līdz ar to konstatējams, ka nav pamata pieļaut starplēmuma par nodokļu audita veikšanu pārsūdzēšanu atsevišķi no administratīvā akta par audita rezultātiem. Administratīvais akts ir lēmums par nodokļa audita rezultātiem, kas pieņemts pēc nodokļu audita veikšanas un kuram piemīt galīgā noregulējuma raksturs. Izvērtējot tā tiesiskumu, pārbaudāmi arī tā izdošanas procesā pieņemtie procesuālie lēmumi un citas procesuālās darbības. Tas nozīmē, ka, veicot kontroli pār administratīvo aktu, jāpārbauda konkrētais administratīvais process kopumā, vērtējot tajā pieņemto lēmumu tiesiskumu un pamatotību.

Konkrētajā gadījumā nav konstatējami apstākļi, kas liecinātu par to, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmums par audita veikšanu (vai darbības, kas ir saistītas ar šāda lēmuma pieņemšanu) aizskar pieteicēja tiesiskās intereses tik lielā mērā, ka šo interešu aizstāvībai būtu nepieciešams pieļaut starplēmuma pārsūdzēšanu atsevišķi no administratīvā akta.

[3] Pieteicējs par minēto tiesneša lēmumu iesniedza blakus sūdzību, kas pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Valsts ieņēmumu dienesta lēmums par audita veikšanu ir prettiesisks, jo nokavēts likumā noteiktais termiņš audita veikšanai. Tādējādi pieteicējam tas rada nopietnas sekas, jo nepamatoti liek iesaistīties attiecīgajā administratīvajā procesā.

[3.2] Nav pamatots tiesas arguments, ka attiecīgais dienesta lēmums ir pārbaudāms kopā ar galīgo lēmumu šajā lietā. Gadījumā, ja tiktu atzīts, ka attiecīgais dienesta lēmums par audita veikšanu ir pieņemts, pieļaujot būtisku procesuālu pārkāpumu, nebūtu pamata pieņemt arī galīgo lēmumu šajā lietā. Nav lietderīgi pieteicējam gaidīt galīgā lēmuma pieņemšanu, neskatoties uz to, ka administratīvais process iestādē ierosināts prettiesiski.

**Motīvu daļa**

[4] Senāts atzīts par pareizu un pamatotu Administratīvās rajona tiesas tiesneša lēmuma argumentāciju un secinājumu, ka pieteikums nav izskatāms administratīvā procesa kārtībā.

[5] Pamatā administratīvo tiesu kontrolei ir pakļautas tādas izpildvaras darbības administratīvajā procesā, kurām piemīt galīgā noregulējuma raksturs, bet procesuālās darbības un lēmumi, kas tiek pieņemti administratīvā akta izdošanas un apstrīdēšanas gaitā, parasti nav atsevišķi pārbaudāmi tiesā.

Senāta judikatūrā atzīts, ka lēmums par nodokļu audita veikšanu nav administratīvais akts, bet ir tikai procesuāls lēmums (starplēmums), ar kuru tiek ierosināta administratīvā lieta. Administratīvais akts šī procesa ietvaros ir lēmums par nodokļu audita rezultātiem, kas tiek pieņemts pēc nodokļu audita veikšanas un kuram lietā piemīt galīgā noregulējuma raksturs (*Senāta 2006.gada 18.augusta lēmuma lietā Nr. SKA-396/2006 10. un 11.punkts; 2009.gada 23.septembra lēmuma lietā Nr. SKA-603/2009 8.punkts; 2017.gada 27.septembra lēmums lietā Nr. SKA-1368/2017,* [*ECLI:LV:AT:2017:0927.SKA-1368-17.1.L*](https://tis.ta.gov.lv/tisreal?Form=STAT_PROC_ENTER&task=edit&procid=67883984&topmenuid=212&stack=https%3A//tis.ta.gov.lv/tisreal%3F%26AjaxB%3D1%26Form%3DregProcListNew%26topmenuid%3D212%26liststart%3D1%26jformat%3D1%26jtype%3D2%26extseek%3D0%26DocType%3D0%26stack%3Dhttps%25253A//tis.ta.gov.lv/tisreal%25253FForm%25253DTISBLANK%26objsubtype%3D-1%26%3D%25C5%25A0odien%26%3D%25C5%25A0oned%25C4%2593%25C4%25BC%26%3D%25C5%25A0om%25C4%2593nes%26activeyear%3D2017%26procnum%3D1368%26sort%3D1%26liststep%3D10%26%3DPar%25C4%2581d%25C4%25ABt%26plparam1%3Dlist%26pljmimetype%3D1%26%3DIzdruk%25C4%2581t)).

Kaut arī starplēmumi parasti nav atzīstami par patstāvīgiem administratīvajiem aktiem, tomēr izņēmuma gadījumos atbilstoši Administratīvā procesa likuma 1.panta trešās daļas 3.punktam iestādes starplēmums tomēr var tikt atzīts par administratīvo aktu tad, ja tas pats par sevi skar būtiskas personas tiesības vai tiesiskas intereses vai būtiski apgrūtina to īstenošanu.

Tomēr Senāta judikatūrā jau iepriekš ir atzīts, ka attiecībā uz lēmumu par audita veikšanu šādi apstākļi nav konstatējami. Lēmums par audita veikšanu ir administratīvā procesa sākumstadija – lēmums par administratīvās lietas ierosināšanu Administratīvā procesa likuma 55.panta izpratnē, kas nerada tiešas galīgas sekas. Adresāta tiesības, uzliekot pienākumu veikt papildu maksājumus budžetā, var skart tieši lēmums par nodokļu audita rezultātiem. Tāpēc adresātam ir tiesības apstrīdēt un pārsūdzēt šo galīgo lēmumu, kad tas tiks pieņemts. Izvērtējot tā tiesiskumu, būs pārbaudāms arī tā izdošanas procesā pieņemto starplēmumu, tostarp lēmuma par nodokļu audita veikšanu, tiesiskums (*Senāta 2006.gada 8.augusta lēmuma lietā Nr. SKA-396/2006 14.punkts; 2010.gada 26.maija lēmuma lietā Nr. SKA-457/2010 7.punkts; 2017.gada 27.septembra lēmums lietā Nr. SKA-1368/2017,* [*ECLI:LV:AT:2017:0927.SKA-1368-17.1.L*](https://tis.ta.gov.lv/tisreal?Form=STAT_PROC_ENTER&task=edit&procid=67883984&topmenuid=212&stack=https%3A//tis.ta.gov.lv/tisreal%3F%26AjaxB%3D1%26Form%3DregProcListNew%26topmenuid%3D212%26liststart%3D1%26jformat%3D1%26jtype%3D2%26extseek%3D0%26DocType%3D0%26stack%3Dhttps%25253A//tis.ta.gov.lv/tisreal%25253FForm%25253DTISBLANK%26objsubtype%3D-1%26%3D%25C5%25A0odien%26%3D%25C5%25A0oned%25C4%2593%25C4%25BC%26%3D%25C5%25A0om%25C4%2593nes%26activeyear%3D2017%26procnum%3D1368%26sort%3D1%26liststep%3D10%26%3DPar%25C4%2581d%25C4%25ABt%26plparam1%3Dlist%26pljmimetype%3D1%26%3DIzdruk%25C4%2581t)).

[6] No blakus sūdzības argumentiem izriet, ka, pieteicēja ieskatā, viņa tiesības un tiesiskās intereses būtiski skar apstāklis, ka lēmums par audita veikšanu ir prettiesisks, tādējādi prettiesisks ir viss tālākais audita process un pieteicēja iesaiste tajā.

Vispārēji ir pamatots pieteicēja viedoklis, ka lēmuma par nodokļu audita veikšanu tiesiskums var ietekmēt visa tālākā procesa tiesiskumu un pieļaujamību. Tomēr šī ietekme nav pamats atzīt, ka lēmums par nodokļu audita veikšanu pats par sevi būtiski skar adresāta tiesības vai ka tam ir galīgā noregulējuma raksturs.

No pieteicēja argumentiem izriet, ka viņš faktiski iebilst pret pašu audita procesa veikšanu kā tādu, atzīstot, ka Valsts ieņēmumu dienestam nebija pamata to uzsākt un veikt. Kā jau tika minēts, nodokļu audita tiesiskums un pamatotība, tostarp procesuālā aspektā, ir pārbaudāma, pārsūdzot audita galīgo lēmumu, proti, lēmumu par audita rezultātiem, kas arī tieši skar adresāta tiesības. Senāts nenoliedz, ka nodokļu pārbaudes vienmēr zināmā mērā apgrūtina un ierobežo nodokļu maksātāju, taču nodokļu maksātājam ar to ir jārēķinās (*Senāta 2016.gada 28.aprīļa lēmuma lietā Nr. SKA-0881-16 6.punkts*), un šādi apgrūtinājumi nav vērtējami kā tādi, kas skar būtiskas personas tiesības vai tiesiskas intereses vai būtiski apgrūtina to īstenošanu Administratīvā procesa likuma 1.panta trešās daļas 3.punkta izpratnē. Tāpēc nav pamata pieļaut tā pārsūdzēšanu atsevišķi no galīgā lēmuma.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 323.panta pirmās daļas 1.punktu un 324.panta pirmo daļu, Senāts

**nolēma**

atstāt negrozītu Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2019.gada 29.oktobra lēmumu, bet [pers. A] blakus sūdzību noraidīt.

Lēmums nav pārsūdzams.