**Iestādes sākotnējā lēmuma atcelšana**

Iestāde, kas sākotnēji ir kompetenta lemt par administratīvā akta izdošanu, var atcelt gan iepriekš izdotu administratīvo aktu, kurš iepriekš nav bijis apstrīdēts, gan arī tādu aktu, kas ir bijis apstrīdēts un tādējādi galīgo noformējumu ieguvis ar augstākas iestādes lēmumu. Lai arī formāli sākotnējais lēmums no juridiskā viedokļa apstrīdēšanas procesa dēļ ir kļuvis par starplēmumu un atsevišķi nepastāv, tomēr tas regulē tieši tās pašas tiesiskās attiecības, ko lēmums kā administratīvā akta galīgais noformējums. Tādējādi no administratīvā procesa viedokļa nav būtiski, kurš administratīvais akts tiek norādīts atceļošajā aktā, lai būtu saprotams, kādas tiesiskās attiecības un kurai personai tas nodibina, groza vai izbeidz.

**Pašvaldības tiesības pārrēķināt nekustamā īpašuma nodokli par iepriekšējiem taksācijas periodiem**

Nekustamā īpašuma nodokli aprēķina pašvaldība pati, pamatojoties uz savā rīcībā esošajām ziņām. Tātad arī secinājumu par to, vai nodoklis iepriekš aprēķināts pareizi, pašvaldība var izdarīt, vēlreiz pārbaudot savā rīcībā esošo informāciju. Līdz ar to pašvaldībai nekustamā īpašuma nodokļa samaksas pareizības pārbaudei nav jāveic privātpersonas audits.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2021.gada 28.janvāra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420339716, SKA-26/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:0128.A420339716.5.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2021%3A0128.A420339716.5.S)

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties [pers. A] ([*pers. A*]) pieteikumu par Rīgas domes 2016.gada 11.oktobra lēmuma Nr. 2‑30/RD-16-388-ap atcelšanu, sakarā ar Rīgas domes kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 30.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Rīgas domes Pašvaldības ieņēmumu pārvalde (turpmāk – pārvalde) 2016.gada 30.martā paziņoja pieteicējai [pers. A] aprēķināto nekustamā īpašuma nodokli 2016.gadam par pusi domājamo daļu no dzīvojamās mājas [adrese A], un pusi domājamo daļu no trim dzīvojamajām mājām [adrese B].

Pieteicēja maksāšanas paziņojumu apstrīdēja, taču pārvalde ar 2016.gada 15.augusta lēmumu to atstāja negrozītu. Turklāt pārvalde papildus aprēķināja pieteicējai nekustamā īpašuma nodokli par domājamām daļām no trim telpu grupām (arī telpai ar kadastra apzīmējumu [numurs A]) un tām piekrītošajām koplietošanas telpām ēkā [adrese A], par laiku no 2013.gada 1.jūlija līdz 2016.gada 31.decembrim.

Rīgas dome ar 2016.gada 11.oktobra lēmumu atstāja negrozītu pārvaldes 2016.gada 15.augusta lēmumu.

[2] Pieteicēja domes lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[3] Pārvalde 2017.gada 24.janvārī atcēla savu 2016.gada 15.augusta lēmumu daļā, kurā pieteicējai aprēķināts nodoklis par telpu grupu ar minēto kadastra apzīmējumu un tai piekrītošajām koplietošanas telpām.

Ņemot to vērā, Administratīvā rajona tiesa ar 2017.gada 20.aprīļa spriedumu izbeidza tiesvedību lietas daļā par Rīgas domes 2016.gada 11.oktobra lēmuma atcelšanu daļā, kas attiecas uz nekustamā īpašuma nodokļa aprēķinu par attiecīgo telpu grupu. Pārējā daļā pieteikums tika noraidīts.

[4] Apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2018.gada 30.janvāra spriedumu pieteikumu apmierināja daļā.

Apgabaltiesa secināja, ka pirmās instances tiesa nepamatoti izbeigusi tiesvedību lietas daļā. Spriedumā norādīts, ka šajā lietā pieņemtie lēmumi veido vienu administratīvo aktu, kura galīgais noformējums ir Rīgas domes 2016.gada 11.oktobra lēmums. Tādējādi apstāklis, ka pārvalde ir atcēlusi daļā savu 2016.gada 15.augusta lēmumu, nenozīmē, ka atcelts ir arī Rīgas domes lēmums, jo zemāka iestāde nav tiesīga atcelt augstākas iestādes lēmumu. Līdz ar to tiesiskais strīds lietas daļā nav beidzies. Izvērtējusi pieteikumu minētajā daļā pēc būtības, apgabaltiesa secināja, ka pieteicējai nepamatoti aprēķināts nodoklis par telpu grupu ar minēto kadastra apzīmējumu, jo tā tiek izmantota veselības aprūpes vajadzībām. Attiecīgi apgabaltiesa atcēla Rīgas domes 2016.gada 11.oktobra lēmumu daļā, kas attiecas uz nodokļa aprēķinu 2016.gadam par telpu grupu ar kadastra apzīmējumu [numurs A].

Apgabaltiesa atcēla Rīgas domes lēmumu arī daļā, kurā atstāts negrozīts pieteicējai papildus aprēķinātais nekustamā īpašuma nodoklis par 2013.gada sešiem mēnešiem, 2014. un 2015.gadu. Tiesa secināja, ka atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmajai un otrajai daļai nodokli par iepriekšējiem trim gadiem varētu aprēķināt tikai tad, ja būtu veikts nodokļa audits, taču tas šajā gadījumā nav konstatējams.

[5] Rīgas dome iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, kurā pieteikums apmierināts. Domes ieskatā, pārvalde bija tiesīga atcelt pašas pieņemto lēmumu, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 83.panta otro daļu un 86.panta pirmo daļu. Tāpat dome uzskata, ka apgabaltiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta otro daļu, secinot, ka papildu nodokļu maksājumus par iepriekšējiem trim gadiem var noteikt tikai audita rezultātā.

[6] Pieteicēja paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst un norāda, ka nav apstrīdējusi nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas paziņojumus par iepriekšējiem taksācijas periodiem, tādēļ pārvalde ir pārsniegusi pieteicējas apstrīdēšanas iesnieguma robežas, nolemjot aprēķināt nodokli par iepriekšējiem periodiem.

**Motīvu daļa**

**I**

[7] Ievērojot kasācijas sūdzības argumentus, vispirms noskaidrojams, vai un kā pārvaldes 2017.gada 24.janvāra lēmums ietekmē tiesisko strīdu šajā lietā.

[8] Pārvalde ar 2017.gada 24.janvāra lēmumu ir nolēmusi atcelt pašas iepriekš pieņemto 2016.gada 15.augusta lēmumu daļā, kurā aprēķināts nekustamā īpašuma nodoklis par telpu grupu ar kadastra apzīmējumu [numurs A].

Apgabaltiesa uzskatījusi, ka minētā lēmuma pieņemšana nenozīmē, ka lietas daļā ir beidzies tiesiskais strīds, jo vēl arvien kā administratīvā akta galīgais noformējums ir spēkā augstākas iestādes – Rīgas domes – 2016.gada 11.oktobra lēmums par apstrīdēto pārvaldes 2016.gada 15.augusta lēmumu. Kā secinājusi apgabaltiesa, minētais domes lēmums nav atcelts, un pārvalde kā zemāka iestāde nav tiesīga atcelt augstākas iestādes lēmumu.

Rīgas dome kasācijas sūdzībā šādam uzskatam nepiekrīt, un Senāts tās iebildumus atzīst par pamatotiem.

[9] Administratīvā procesa likuma 83.pants regulē neapstrīdama administratīvā akta atcelšanu. Panta pirmā daļa noteic, ka iestāde pēc savas iniciatīvas vai personas iesnieguma var uzsākt administratīvo procesu no jauna un lemt par administratīvā akta atcelšanu saskaņā ar šā likuma 85.–88.panta noteikumiem.

Panta otrā daļa noteic, ka administratīvo aktu atceļ ar jaunu administratīvo aktu.

Panta trešā daļa noteic, ka administratīvo procesu no jauna var uzsākt iestāde, kurai lieta ir piekritīga, neatkarīgi no tā, kura iestāde izdevusi attiecīgo administratīvo aktu sākotnējā administratīvajā procesā.

Administratīvā procesa likuma 51.panta nosaukums ir „Administratīvās lietas piekritība” un šajā pantā noteikts, ka administratīvo lietu izskata iestāde atbilstoši savai kompetencei, kas tai piešķirta ar normatīvo aktu.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 20.panta 3.punktam nekustamā īpašuma nodokli administrē Valsts ieņēmumu dienests un pašvaldības atbilstoši likumam „Par nekustamā īpašuma nodokli”.

Saskaņā ar Rīgas domes 2011.gada 27.novembra nolikuma Nr. 159 (protokols Nr. 66, 3.§) „Rīgas domes Pašvaldības ieņēmumu pārvaldes nolikums” 2.punktu pārvalde ir Rīgas domes Finanšu departamenta pakļautībā esoša Rīgas pilsētas pašvaldības iestāde, kas pašvaldībai noteiktās kompetences ietvaros administrē pašvaldībai piekritīgos nodokļus.

Tā kā pārvaldes kompetencē ir administrēt nekustamā īpašuma nodokli Rīgas pilsētas pašvaldībā, tad šai iestādei ir piekritīga konkrētā lieta un saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 83.panta trešo daļu tai ir arī tiesības uzsākt administratīvo procesu no jauna un atcelt par neapstrīdamu kļuvušu administratīvo aktu nekustamā īpašuma nodokļa administrēšanas jomā. Turklāt atbilstoši Administratīvā procesa likuma 83.panta trešajā daļā tieši noteiktajam šādas tiesības minētajai iestādei ir neatkarīgi no tā, kura iestāde izdevusi administratīvo aktu sākotnējā administratīvajā procesā.

[10] Apgabaltiesa piešķīrusi nozīmi tam, ka pārvaldes lēmumā norādīts, ka tiek atcelts pašas pārvaldes sākotnējais lēmums, nevis Rīgas domes lēmums par apstrīdēto administratīvo aktu.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 81.panta piektajai daļai administratīvais akts apstrīdēšanas procesā iegūst savu galīgo noformējumu tādā veidā, kādā tas noformēts lēmumā par apstrīdēto administratīvo aktu. Senāts jau iepriekš atzinis, ka apstrīdēšanas procesā netiek izdots jauns administratīvais akts, tikai apstiprināts vai mainīts sākotnējā akta formulējums. Tāpēc apstrīdēšanas procesā nevar runāt par vairākiem administratīvajiem aktiem, bet tikai par vienu administratīvo aktu dažādās procesa stadijās (*Senāta 2011.gada 17.maija sprieduma lietā Nr. SKA-214/2011 (A42778008) 10.punkts*).

Tādējādi ir pareizs apgabaltiesas secinājums, ka sākotnējā administratīvajā procesā izdotais administratīvais akts savu galīgo noformējumu ieguvis lēmumā par apstrīdēto administratīvo aktu – tieši šo lēmumu var pārsūdzēt, un šajā gadījumā tas arī ir pārsūdzēts. Tāpat tiesa pareizi secinājusi, ka sākotnējais pārvaldes lēmums veido galīgā administratīvā akta pamatojumu.

Tomēr tas nenozīmē, ka iestāde, kas sākotnēji ir kompetenta lemt par administratīvā akta izdošanu, var atcelt tikai tādu iepriekš izdotu administratīvo aktu, kurš iepriekš nav bijis apstrīdēts. Iestādei ir šādas tiesības arī tad, ja akts ir bijis apstrīdēts un tādējādi galīgo noformulējumu ieguvis ar augstākas iestādes lēmumu.

Lai arī formāli sākotnējais lēmums no juridiskā viedokļa apstrīdēšanas procesa dēļ ir kļuvis par starplēmumu un atsevišķi nepastāv, tomēr tas regulē tieši tās pašas tiesiskās attiecības, ko Rīgas domes 2016.gada 11.oktobra lēmums kā administratīvā akta galīgais noformējums. Tādējādi no administratīvā procesa viedokļa nav būtiski, kurš administratīvais akts tiek norādīts atceļošajā aktā, lai būtu saprotams, kādas tiesiskās attiecības un kurai personai tas nodibina, groza vai izbeidz. Konkrētajā gadījumā tas ir saprotams.

[11] Tā kā ar pārvaldes 2017.gada 24.janvāra lēmumu ir atcelts pieteicējai sākotnējā administratīvajā procesā noteiktais pienākums maksāt nodokli par konkrēto telpu grupu, tad tiesiskais strīds par šo jautājumu ir beidzies. Tas atbilstoši Administratīvā procesa likuma 282.panta 7.punktam ir pamats izbeigt tiesvedību attiecīgā lietas daļā – par Rīgas domes 2016.gada 11.oktobra lēmuma atcelšanu daļā, kurā atstāts negrozīts pārvaldes 2016.gada 15.augusta lēmums daļā, kurā aprēķināts nekustamā īpašuma nodoklis par minēto telpu grupu par 2013.gada sešiem mēnešiem, 2014., 2015. un 2016.gadu.

**II**

[12] Tālāk kasācijas kārtībā izšķirams jautājums par pašvaldības tiesībām aprēķināt nekustamā īpašuma nodokli par iepriekšējiem taksācijas periodiem.

[13] Apgabaltiesa atcēlusi Rīgas domes lēmumu daļā, kas attiecas uz nodokļa aprēķinu par iepriekšējiem trim gadiem, uzskatot, ka no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmās un otrās daļas izriet, ka nodokļa pārrēķinu par iepriekšējiem trim gadiem var veikt tikai audita rezultātā.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.pants regulē nodokļa apmēra precizēšanu. Panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas (audita) nosaka vai precizē nodokļu un informatīvo deklarāciju sastāvdaļās norādāmās summas, apliekamos ienākumus (zaudējumus), nodokļu (nodevu) aprēķinus atbilstoši nodokļu jomu reglamentējošiem normatīvajiem aktiem, uzliek soda naudu triju gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa. Ja attiecībā uz konkrēto nodokli, nodokļu deklarācijas posteni, nodevu vai citu valsts noteikto maksājumu par attiecīgo taksācijas periodu ir veikta nodokļu revīzija (audits), tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja uzsākts kriminālprocess par krāpšanu, dokumentu viltošanu, izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu samaksas vai citiem noziedzīgiem nodarījumiem, kas var ietekmēt nodokļa apmēra noteikšanu.

Minētā panta otrā daļa noteic: nodokļu administrācija papildus aprēķina nodokļus saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem, ja, nosakot nodokļu maksājumu apmēru, ir pārkāpti likumi, Ministru kabineta noteikumi vai vietējo pašvaldību saistošie noteikumi, kā arī samazina nodokļa maksājuma apmēru triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa.

Apgabaltiesa pareizi ievērojusi, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmajā daļā tiek runāts par nodokļu administrācijas tiesībām precizēt maksājamo nodokli audita rezultātā. Tomēr ne no šīs, ne no otrās 23.panta daļas nav secināms, ka jebkurā gadījumā nodokli var precizēt, ievērojot vienīgi audita procedūru. Audita ietvaros, kā tas ir, piemēram, pievienotās vērtības nodokļa, uzņēmumu ienākuma nodokļa u.c. gadījumos, tiek pārbaudīti (revidēti) privātpersonas grāmatvedības dokumenti, un tas, vai šī persona pareizi (tostarp atbilstoši) atspoguļojusi un deklarējusi savu saimniecisko darbību un aprēķinājusi nodokļus. Tomēr ne vienmēr audita veikšana ir vispiemērotākā nodokļa samaksas pareizības pārbaudes forma. Jāņem vērā, ka nekustamā īpašuma nodokli aprēķina pašvaldība pati, pamatojoties uz savā rīcībā esošajām ziņām. Tātad arī secinājumu par to, vai nodoklis iepriekš aprēķināts pareizi, pašvaldība var izdarīt, vēlreiz pārbaudot savā rīcībā esošo informāciju, nevis uzsākot privātpersonas auditu. Līdz ar to nav pamata atzinumam, ka pašvaldībai nekustamā īpašuma nodokļa samaksas pareizības pārbaudei ikreiz jāveic audits.

[14] Apgabaltiesas spriedumā minētais un pieteicējas paskaidrojumos uzsvērtais apstāklis, ka pieteicējai bija nosūtīti maksāšanas paziņojumi par iepriekšējiem trim taksācijas periodiem, un tie nav apstrīdēti, neliedz pašvaldībai precizēt maksājamās nodokļa summas. Senāts arī iepriekš norādījis, ka likums „Par nekustamā īpašuma nodokli” noteic vispārīgo nodokļa maksāšanas kārtību, proti, pašvaldība atbilstoši tās rīcībā esošajām ziņām katra gada sākumā nosūta nodokļu maksātājam maksāšanas paziņojumu, kuru strīda gadījumā nodokļu maksātājs var apstrīdēt un pārsūdzēt attiecīgi par kārtējā gada nodokļa apjomu (likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 6.pants). Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta otrā daļa paredz tiesības nodokļu administrācijai veikt papildu nodokļu aprēķinu par iepriekšējiem trim gadiem tieši tādos gadījumos, ja kaut kāda iemesla dēļ iepriekšējos gados nodokļu aprēķins bijis kļūdains (*Senāta 2015.gada 10.novembra sprieduma lietā Nr. SKA‑249/2015 (A420486411) 14.punkts*).

Minētais nodrošina, ka valsts nezaudē tos nodokļu maksājumus, kuri konkrētā gadījumā kā likumā paredzēti objektīvi ir maksājami. Vienlaikus normā paredzētais trīs gadu termiņš kalpo noteiktībai un skaidrībai nodokļa maksātāja interesēs, tādējādi valstij deklarējot, cik tālu nodokļu tiesiskās attiecības par iepriekšēju periodu var tikt koriģētas pat tad, ja nodokļa samaksas nepareizība bijusi (sal. *Senāta 2018.gada 3.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA‑109/2018 (ECLI:LV:AT:2018:0703.A420320914.2.S) 7.punkts*).

[15] Apkopojot minēto, apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta otro daļu un tas novedis pie kļūdaina secinājuma, ka pašvaldībai saskaņā ar attiecīgo normu nebija tiesību precizēt nekustamā īpašuma nodokļa apmēru par iepriekšējiem trim gadiem, jo nav veikts nodokļa audits. Tādēļ apgabaltiesas spriedums ir atceļams daļā, kurā atcelts Rīgas domes 2016.gada 11.oktobra lēmums daļā, kurā atstāts negrozīts pārvaldes 2016.gada 15.augusta lēmums daļā par nekustamā īpašuma nodokļa aprēķinu par 2013.gada sešiem mēnešiem, 2014. un 2015.gadu. Lieta nosūtāma apgabaltiesai jaunai izskatīšanai attiecīgajā daļā.

Ievērojot minēto un to, ka lietas daļā izbeigta tiesvedība, Senāts precizē, ka, izskatot lietu no jauna, tiesai jāpārbauda, vai pieteicējai pareizi aprēķināts nekustamā īpašuma nodoklis par nekustamo īpašumu [adrese A], par 2013.gada sešiem mēnešiem, 2014. un 2015.gadu, un konkrēti, par minētajā ēkā ietilpstošajām telpu grupām ar kadastra apzīmējumu [numurs B] un [numurs C] un tām piekrītošajām koplietošanas telpām.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 282.panta 7.punktu, 348.panta pirmās daļas 2. un 3.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 30.janvāra spriedumu daļā, kurā atcelts Rīgas domes 2016.gada 11.oktobra lēmums Nr. 2-30/RD-16-388-ap daļā, kas attiecas uz nekustamā īpašuma nodokļa aprēķinu par 2013.gada sešiem mēnešiem, 2014., 2015. un 2016.gadu par telpu grupu ar kadastra apzīmējumu  [numurs A], kas ietilpst nekustamajā īpašumā [adrese A], un izbeigt tiesvedību attiecīgajā lietas daļā.

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2018.gada 30.janvāra spriedumu daļā, kurā atcelts Rīgas domes 2016.gada 11.oktobra lēmums Nr. 2-30/RD-16-388-ap daļā, kas attiecas uz nekustamā īpašuma nodokļa aprēķinu par 2013.gada sešiem mēnešiem, 2014. un 2015.gadu par ēkā [adrese A], ietilpstošajām telpu grupām ar kadastra apzīmējumu [numurs B] un [numurs C] un tām piekrītošajām koplietošanas telpām. Nosūtīt lietu Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai attiecīgajā daļā.

Atmaksāt Rīgas domei drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.