ECLI:LV:AT:2024:1008.A420151521.11.S
Lieta Nr. A420151521, SKA-132/2024
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2024.gada 8.oktobrī

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Rudīte Vīduša, senatori Ermīns Darapoļskis un Anita Kovaļevska

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz nodibinājuma „Latvijas Universitātes fonds" pieteikumu par Rīgas domes 2021.gada 25.februāra lēmuma Nr. RD-21-358-nd atcelšanu, sakarā ar nodibinājuma „Latvijas Universitātes fonds" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 14.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

Lietas apstākļi

[1] Pieteicējs – nodibinājums „Latvijas Universitātes fonds" – atbilstoši maksāšanas paziņojumiem samaksāja nekustamā īpašuma nodokli par trīs zemesgabaliem Rīgā par 2018., 2019. un 2020.gadu. Maksāšanas paziņojumā bija noteikts nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojums 90 % apmērā, pamatojoties uz Rīgas domes 2012.gada 18.decembra saistošajiem noteikumiem Nr. 198 „Nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu piešķiršanas kārtība Rīgā" (turpmāk – saistošie noteikumi Nr. 198) 4.17.apakšpunktu un Rīgas domes 2019.gada 18.decembra saistošo noteikumu Nr. 111 „Nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu piešķiršanas kārtība Rīgā" (turpmāk – saistošie noteikumi Nr. 111) 3.17.apakšpunktu, proti, atvieglojums personai par nekustamo īpašumu, kuru lieto sabiedriskā labuma organizācijas.

Tā kā Rīgas domes Pašvaldības ieņēmumu pārvalde noskaidroja, ka zemesgabali tiek iznomāti SIA „Rīgas namu pārvaldnieks", tā pieņēma lēmumu par visiem trīs gadiem papildus aprēķināt nekustamā īpašuma nodokli. Ar Rīgas domes 2021.gada 25.februāra lēmumu Nr. RD-21-358-nd šis lēmums atstāts negrozīts.

Pieteicējs vērsās tiesā, lūdzot atcelt lēmumu par papildu nodokļu aprēķinu, jo uzskatīja, ka nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojums ir pēc būtības un atbilstoši mērķim piemērojams situācijā, kad iegūtā nomas maksa tiek izmantota pieteicēja statūtos noteikto mērķu sasniegšanai (atbalsts izciliem studentiem).

Apelācijas instances tiesas spriedums

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2022.gada 14.septembra spriedumu pieteikumu noraidīja.

Tiesa secināja, ka sabiedriskā labuma organizācijām kā tādām likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli" nav noteiktas tiesības uz nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu. Pašvaldība, kurai ir tiesības saistošajos noteikumos arī pašai paredzēt atsevišķām nodokļa maksātāju kategorijām nodokļa atvieglojumus, nepārprotami ir šādu atvieglojumu attiecinājusi uz sabiedriskā labuma organizācijām, kuras pašas savām vajadzībām lieto nekustamo īpašumu, un to apstiprina arī jaunāko saistošo noteikumu Nr. 111 redakcija. Taču nekustamos īpašumus lietoja ar pieteicēju un tā sabiedriskā labuma darbību nesaistīta persona, tādēļ papildu nodokļa aprēķins ir pamatots. Tiesa noraidīja pieteicēja argumentu, ka tiesību normu mērķis būtu atbalstīt sabiedriskā labuma organizācijas ar to, ka tās gūtu ienākumus no nekustamā īpašuma, pat ja šāda izmantošana kā papilddarbība ir pieļaujama atbilstoši Biedrību un nodibinājumu likumam. Tiesa no likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" regulējuma un sistēmas secināja, ka saimnieciskās darbības veikšana nekustamajā īpašumā ir pamats tam, ka par šādu īpašumu nodokļu maksātājiem – pat maznodrošinātiem – atvieglojumi netiek piešķirti.

Tiesa noraidīja arī argumentus par tiesiskās vienlīdzības principa pārkāpumu un par tiesiskās paļāvības principa pārkāpumu.

Pieteicēja kasācijas sūdzība

[3] Pieteicējs par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, kurā kā galvenais kasācijas pamats norādīts apstāklis, ka uz pieteicēju attiecās saistošajos noteikumos paredzētais nodokļa atvieglojums, jo pieteicējs savu nekustamo īpašumu izmantoja jeb lietoja savām vajadzībām – pilnīgi visu iegūto nomas maksu izmantoja tiem sabiedriskā labuma mērķiem, kam pieteicējs bija izveidots. Pieteicējs norāda virkni papildu argumentu par apgabaltiesas kļūdām, kuru dēļ tā esot nonākusi pie citiem secinājumiem attiecībā uz šo izšķirošo apstākli.

[3.1] Apgabaltiesa kļūdaini piemērojusi saistošajos noteikumos ietverto jēdzienu „savas vajadzības". Civillikuma 1038.pantā ir skaidri noteikts, ka lietot īpašumu nozīmē tiesību iegūt no lietas visus iespējamos labumus, tajā skaitā augļus. Lietojums jāsaprot visplašākajā nozīmē. Īpašumu lietojot civiltiesību nozīmē, ienākums pilnībā ticis novirzīts pieteicēja statūtos noteiktā mērķa sasniegšanai.

[3.2] Tiesa nepareizi izpratusi Biedrību un nodibinājumu likuma 7.pantā minēto papilddarbību. Jebkura sabiedriskā labuma organizācija, kam pieder nekustamais īpašums, jebkurā gadījumā nodarbotos arī ar papilddarbību vismaz ar īpašuma uzturēšanas darbību. Norāde uz saimniecisko darbību kā šķērsli ir nepamatota, jo saistošie noteikumi neparedz saimnieciskās darbības neveikšanu kā kritēriju atvieglojuma piešķiršanai un saimnieciskā darbība ir atļauta atbilstoši Biedrību un nodibinājumu likumam.

[3.3] Tiesa nav pareizi teleoloģiski interpretējusi saistošos noteikumus. Jāņem vērā, ka, pieņemot saistošos noteikumus Nr. 111, normatīvā akta izdevējam bija mērķis ierobežot nekustamā īpašuma prettiesisku izmantošanu, slēdzot fiktīvus līgumus ar sabiedriskā labuma organizācijām. Pieteicēja gadījumā tas nav konstatējams.

[3.4] Saistošie noteikumi Nr. 111 to jaunajā redakcijā, uz kuru atsaukusies apgabaltiesa, nav piemērojami uz jau noteiktajiem atvieglojumiem.

[3.5] Tiesa, atsaucoties uz likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli" ietverto atsauci uz Eiropas Savienības valsts atbalsta regulējumu, kļūdaini

uztvērusi komercdarbības valsts atbalsta būtību. Kaut arī selektīvi piešķirtas nodokļu atlaides ir pielīdzināmas valsts atbalstam, kas kropļo konkurenci, pieteicējs nepiedalās tirgū, ir bezpeļņas organizācija un ienākumu drīkst novirzīt tikai sabiedriskā labuma darbībai. Jebkurā gadījumā nodokļa atvieglojumi nesasniegtu *de minimis* valsts atbalsta robežu. Tādēļ norāde uz valsts atbalstu nav attiecināma uz šo lietu.

[3.6] Apgabaltiesas secinājums par tiesiskās vienlīdzības principu nav korekts. Pieteicējs, kas gūst augļus no nekustamā īpašuma un izmanto tos sabiedriskā labuma mērķiem, ir faktiski un tiesiski tādā pašā situācijā kā sabiedriskā labuma organizācija, kas lieto nekustamo īpašumu, tās pārstāvjiem tur faktiski atrodoties, lai pildītu funkcijas atbilstoši organizācijas mērķim. Tieši sniedzamais sabiedriskais labums ir kritērijs. Ar nodokļa atvieglojumu iegūto labumu pieteicējs varēs izmantot savām vajadzībām, tātad varēs sniegt vairāk sabiedriskā labuma.

[3.7] Pieteicēja gadījumā saistošo noteikumu normu saturs jātulko par labu privātpersonai, ievērojot principu *in dubio pro civis*.

Atbildētājas paskaidrojumi

[4] Rīgas dome paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst.

Motīvu daļa

[5] Lietā ir izšķirams, vai Rīgas domes saistošo noteikumu Nr. 198 4.17.apakšpunktā un saistošo noteikumu Nr. 111 3.17.apakšpunktā paredzētais nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojums ir piemērojams par nekustamo īpašumu, kas pieder sabiedriskā labuma organizācijai, kas to iznomā, bet iegūtos līdzekļus izmanto savā darbībā, t.i., sabiedriskajam labumam.

[6] Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 5.pantā ir noteiktas atsevišķas nodokļa maksātāju kategorijas, kurām piemērojami nodokļa atvieglojumi. Savukārt šī panta trešā daļa pilnvaro pašvaldības izdot saistošos noteikumus, kuros pašvaldība var paredzēt vēl citus atvieglojumus atsevišķām nekustamā īpašuma nodokļa maksātāju kategorijām.

Uz šī pilnvarojuma pamata izdoti saistošie noteikumi Nr. 198, bet vēlāk – saistošie noteikumi Nr. 111, kuros Rīgas dome noteikusi nodokļu atvieglojumus.

Saistošo noteikumu Nr. 198 4.17.apakšpunkts paredz, ka atvieglojumus no taksācijas gadam aprēķinātās nekustamā īpašuma nodokļa summas piešķir personai par nekustamo īpašumu, kuru lieto sabiedriskā labuma organizācijas. Saistošo noteikumu Nr. 111 3.17.apakšpunkta redakcija ir atšķirīga: nodokļu atvieglojumus piešķir personai par nekustamo īpašumu, kuru pastāvīgi un tikai savām vajadzībām lieto sabiedriskā labuma organizācijas.

[7] No normas tiešā teksta redzams, ka atlaide paredzēta gadījumos, kad sabiedriskā labuma organizācija pati faktiski lieto nekustamo īpašumu. Vispārīgā vārdu nozīme vedina domāt, ka normā ir norāde uz konkrēta īpašuma faktisku izmantošanu sabiedriskā labuma organizācijas darbībai, nevis pastarpināti – iegūstot līdzekļus no nodošanas lietošanā citām personām. Turklāt var secināt, ka nav pat būtiski, kam īpašums pieder, bet svarīgs ir tieši tas, ka konkrētu īpašumu lieto sabiedriskā labuma organizācija.

Kā norāda pieteicējs, ar vārdu „lietot", ievērojot tā lietojumu Civillikumā, varētu saprast jebkura veida labuma gūšanu no īpašuma, gan pašam īpašniekam lietojot to personiski, gan nododot citai personai un tādējādi gūstot augļus. Taču šāds salīdzinājums ar kādu konkrētu pantu Civillikumā nesniedz skaidrību. Pieteicējs norāda uz īpašnieka tiesībām lietot lietu un uz to plašo tvērumu Civillikuma 1038.pantā. Taču pašā Civillikumā šim vārdam ir arī konkrēta šaurāka nozīme citos gadījumos. Piemēram, Civillikuma 2112.pantā ir definēts, ka noma vai īre ir līgums, ar ko viena puse piešķir vai apsola otrai par zināmu nomas vai īres maksu kādas lietas lietošanu. Nav šaubu, ka šādā gadījumā ir domāta faktiska lietas lietošana, nevis gūstot no tās kaut kādu labumu kā īpašniekam (nomas vai īres maksu). Ja īpašnieks nodod lietu lietošanā citai personai ar nomas vai īres līgumu, īpašnieks pats lietu vairs nelieto. Arī pieteicējs ar nomas līgumiem ir nodevis lietas lietošanas tiesības citām personām. Tādēļ Civillikuma normas neliek domāt, ka normas tvērums būtu plašāks.

Līdz ar to normas teksta gramatiskais formulējums liecina, ka atvieglojums piešķirams tikai tādā gadījumā, ja konkrēto nekustamo īpašumu faktiski lieto sabiedriskā labuma organizācija.

[8] Pieteicēja viedoklis ir, ka tā būtu nepamatoti šaura interpretācija. Pieteicējs uzskata, ka arī tad, ja īpašums tiek izmantots, to iznomājot un iegūtos līdzekļus izmantojot tieši sabiedriskā labuma organizācijas darbībā, tā ir tāda pati lietošana, kāda paredzēta šajā normā. Tas liek atbildēt uz jautājumu, kāds ir minētās normas mērķis.

Jāpiekrīt, ka tad, ja līdzekļi, ko gūst no nekustamā īpašuma iznomāšanas, tiek izmantoti sabiedriskā labuma organizācijas darbībā un tādā veidā dod iespēju darīt to sabiedriskā labuma darbu, kas ir organizācijas darbības mērķis, valsts (pašvaldība) gluži tāpat veicina to mērķu sasniegšanu, kamdēļ šāds atvieglojums vispār ir paredzēts. Sabiedriskā labuma veicināšana turklāt ir valsts vispārīgi atzīts mērķis, kas ir norādīts Sabiedriskā labuma organizāciju likumā un izpaužas galvenokārt dažādos nodokļu atvieglojumos. Līdz ar to tāda interpretācija, kādu par pareizu uzskata pieteicējs, vispārīgi atbilst leģitīmam mērķim – sabiedriskā labuma veicināšana.

Tomēr šāds vispārīgs mērķis ir īstenojams tikai tādā veidā un tikai tiktāl, cik likumdevējs to ir iecerējis.

[9] Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 1.panta otrajā daļā – kā izņēmums no vispārīgi pirmajā daļā paredzētā principa par nekustamā īpašuma aplikšanu ar nodokli – ir norādīta virkne atbrīvojumu, kad konkrēti objekts netiek aplikti ar nodokli.

Pārskatot šo uzskaitījumu, redzams, ka likumā tiek nošķirta objektu atrašanās īpašumā un lietošanā, un atbrīvojumi lielākoties ir paredzēti atkarībā no objekta lietošanas veida, nevis piederības. Tas izpaužas vai nu ar konkrētām norādēm uz lietošanas veidu (piemēram, 1.panta otrās daļas 4.punkts paredz neaplikt ar nodokli reliģisko organizāciju nekustamo īpašumu, kuru neizmanto saimnieciskajā darbībā), vai arī ar norādēm uz specifisku būvju veidu, kas pats par sevi norāda uz noteikta veida lietošanu (piemēram, 1.panta otrās daļas 3.[1]punkts par valsts un pašvaldības kapitālsabiedrību vai kapitālsabiedrību, kuras sniedz regulējamos sabiedriskos pakalpojumus, noteikta veida inženierbūvju neaplikšanu).

Likuma 5.pantā noteiktie nodokļa atvieglojumi ir definēti arī ar norādi uz nodokļu maksātāju kategoriju, kas parasti saistās ar īpaši atbalstāmu personu grupām (piemēram, trūcīgas vai politiski represētas personas), taču arī tad tiek ņemts vērā objekta izmantošanas veids (piemēram, vai nekustamajā īpašumā notiek saimnieciskā darbība).

Senāts secina, ka likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" atbrīvojumu un atvieglojumu sistēma galvenokārt pamatojas uz konkrētiem lietošanas veidiem, kuri ir būtiski pat tādos gadījumos, kad atvieglojuma pamats ir nodokļa maksātāja piederība īpaši atbalstāmai personu grupai.

Būtu jāpieņem, ka pašvaldības rīcības brīvības ietvaros ieviestie nodokļu atvieglojumi pielāgojas šādai ar likumu saskanīgai atvieglojumu definēšanas sistēmai. Tas liecina, ka arī saistošajos noteikumos Nr. 198 un Nr. 111 paredzētie atvieglojumi drīzāk ir atkarīgi no nekustamā īpašuma faktiskās lietošanas.

[10] Ielūkojoties saistošo noteikumu Nr. 198 4. un 5.punktā, secināms, ka saistošo noteikumu sistēma to apstiprina, un, pat ja neskatās uz šajā lietā piemērojamo strīdīgo normu, arī citas normas parasti norāda uz lietošanas veidu iepretim piederībai (piemēram, saistošo noteikumu Nr. 198 4.12.apakšpunkts, kas paredz atvieglojumu par zemi, kas tiek izmantota pašvaldības izglītības, sporta, kultūras un sociālo iestāžu darbības nodrošināšanai). Atšķirīgi definēts atvieglojums saistošo noteikumu Nr. 198 4.21.apakspunktā – pašvaldības kapitālsabiedrībām, kuras nodarbojas ar zooloģiska un ekoloģiska rakstura zināšanu sniegšanu iedzīvotājiem, par to īpašumā, valdījumā vai lietošanā esošo nekustamo īpašumu. Taču šajā gadījumā norma arī nepārprotami ir formulēta tādā veidā, kas atvieglojumu sasaista ar noteiktu darbību veicošām pašvaldības kapitālsabiedrībām.

Līdz ar to kopumā arī saistošo noteikumu sistēma pietiekami skaidri norāda uz faktiskas lietošanas nozīmi kā būtisku faktoru, tostarp konkrētā 4.17.apakšpunkta formulējums ir tāds, kas tieši liek domāt par faktiskās lietošanas nozīmi.

Tādi paši secinājumi izdarāmi, pārskatot saistošo noteikumu Nr. 111 formulējumus.

[11] Saistošo noteikumu Nr. 111 3.17.apakšpunkts noteic, ka atvieglojumu nosaka personai par nekustamo īpašumu, kuru pastāvīgi un tikai savām vajadzībām lieto sabiedriskā labuma organizācijas. Apgabaltiesa šajā formulējumā radusi apstiprinājumu arī iepriekš spēkā bijušo saistošo noteikumu Nr. 198 4.17.apakšpunkta šaurākai interpretācijai, bet pieteicējs tam iebilst.

Var piekrist pieteicējam, ka precīzākā norma nebija spēkā pirmajos divos apstrīdētā aprēķina gados, taču šāda vēlāka atvieglojuma tvēruma precizēšana drīzāk apstiprina, nevis liek apšaubīt arī agrāk būtībā identiskā atvieglojuma noteikšanu. Pat ja šāda precizēšana bija vērsta uz negodprātīgas rīcības novēršanu, tā vienlaikus arī apstiprina objekta faktiskās lietošanas nozīmi iepretim vienkārši piederībai sabiedriskā labuma organizācijai.

[12] Senāts jo īpaši ņem vērā, ka normas, kas paredz atbrīvojumus un atvieglojumus no nekustamā īpašuma maksāšanās pienākuma, kā tādas, kas nosaka izņēmumu no vispārējā principa, ir interpretējamas šauri. Ja pašvaldība būtu vēlējusies atvieglojumu attiecināt uz visiem nekustamā īpašuma objektiem, kuri pieder un kaut kādā veidā varētu nest labumu sabiedriskā labuma organizācijai, tai nebūtu šķēršļu to konkrēti norādīt saistošajos noteikumos.

[13] Senāts arī nepiekrīt pieteicējam, ka šaurāka interpretācija nonāk pretrunā ar tiesiskās vienlīdzības principu. Tiesību normas izdevējam ir plaša rīcības brīvība, ar nodokļu atbrīvojumiem un atvieglojumiem atbalstot kādu personu grupu vai rīcību, vienlaikus līdzsvarojot šādas iniciatīvas ar valsts budžeta interesēm (sk., piemēram, *Satversmes tiesas 2011.gada 20.maija sprieduma lietā Nr. 2010-70-01 9.punktu*). Arī atvieglojumu piešķiršana tieši par sabiedriskā labuma organizāciju lietošanā esošiem nekustamā īpašuma objektiem ir šāds instruments, kura piemērošanas robežas ir tiesību normas izdevēja (šai gadījumā – pašvaldības) izšķiršanās, līdzsvarojot dažādas intereses.

Senāts saskata, ka nozīme un līdz ar to pamatojums atšķirīgai nodokļa atvieglojuma noteikšanai atkarībā no īpašuma faktiskās lietošanas ir tam, ka atvieglojumu piemērošanas administrēšana, ja nekustamo īpašumu nelieto pati sabiedriskā labuma organizācija, varētu prasīt vairāk resursu. Lai nodrošinātu, ka atvieglojums veicina tikai sabiedrisko labumu, būtu jāpārliecinās, ka no tā izmantošanas (visplašākajā nozīmē) gūtais labums patiešām tiek ieguldīts sabiedriskajā labumā, ka ar atvieglojumu iegūtais ekonomiskais labums netiek pārnests uz citiem nekustamā īpašuma faktiskajiem lietotājiem. Tas padarītu atvieglojumu administrēšanu un cīņu ar ļaunprātīgu tiesiskā regulējuma izmantošanu dārgāku un varētu padarīt arī atvieglojuma piešķiršanas rezultātu apšaubāmu. Līdz ar to pieteicēja situācija nav vienādojama ar situāciju, kurā konkrētu nekustamo īpašumu izmanto pati sabiedriskā labuma organizācija.

[14] Pieteicējs argumentē, ka Biedrību un nodibinājumu likumā pieļautā saimnieciskā darbība kā papilddarbība pati par sevi neizslēdz nodokļu atvieglojumu piemērošanu, tāpat kā to neizslēdz valsts atbalsta regulējums.

Tam var piekrist. Taču no apgabaltiesas sprieduma neizriet, ka tas kaut kādā veidā varētu ietekmēt saistošo noteikumu Nr. 198 4.17.apakspunkta un saistošo noteikumu Nr. 111 3.17.apakšpunkta piemērošanu. Apgabaltiesa, norādot uz šo regulējumu, uzsvēra, ka saimnieciskā darbība un nodokļu atvieglojumi kā tādi ir pieļaujami, bet tieši nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojums nav paredzēts par tādu nekustamā īpašuma izmantošanu, kas ir saimnieciskā darbība, nevis lietošana pašas sabiedriskā labuma organizācijas vajadzībām. Apgabaltiesa nerunā par tādu saimniecisko darbību, kas būtu neizbēgami nepieciešama tikai īpašuma uzturēšanai, ko par piemēru min pieteicējs, bet gan par to, ka šajā lietā ir konstatējama īpašuma izmantošana, gūstot ienākumu, tātad īpašuma izmantošana saimnieciskajā darbībā. Taču jebkurā gadījumā apgabaltiesa ar šiem argumentiem vienkārši skaidro tiesiskā regulējuma sistēmu, un vienīgais izšķirošais kritērijs pēc saistošo noteikumu normām ir tas, vai pati sabiedriskā labuma organizācija lieto īpašumu.

[15] Ņemot vērā visu minēto, Senāts nonāk pie secinājuma, ka apgabaltiesa pareizi interpretējusi saistošo noteikumu Nr. 198 4.17.apakšpunktu un saistošo noteikumu Nr. 111 3.17.apakšpunktu un pamatoti atteikusies tos piemērot attiecībā uz pieteicēja nekustamajiem īpašumiem. Normu interpretācija ir pietiekami skaidra. Līdz ar to kasācijas sūdzība ir noraidāma.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 14.septembra spriedumu, bet nodibinājuma „Latvijas Universitātes fonds" kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

R. Vīduša E. Darapoļskis A. Kovaļevska