Lietas arhīva Nr. A42-00009-24/23
ECLI:LV:ADRJRIT:2024:1220.A420143921.19.S

**Administratīvā rajona tiesa**
**Rīgas tiesu nams**
**SPRIEDUMS**
Latvijas tautas vārdā
Rīgā 2024. gada 20. decembrī

Tiesa šādā sastāvā: tiesnese Rudīte Migla,

piedaloties pieteicējas akciju sabiedrības „Pilsētas zemes dienests" pilnvarotajam pārstāvim zvērinātam advokātam /advokāts/, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvjiem /pers. A/, /pers. B/, /pers. C/, /pers. D/ un /pers. E/ un trešo personu bez patstāvīgiem prasījumiem SIA „PZD-1", SIA „PZD-2", SIA „PZD-3", SIA „PZD-4", SIA „PZD-5", SIA „PZD-6", SIA „PZD-7", SIA „PZD-8", SIA „PZD-9" un SIA „PZD-10" pilnvarotajam pārstāvim zvērinātam advokātam /advokāts/,

atklātā tiesas sēdē, izmantojot tiešsaistes videokonferenču programmu *Microsoft Teams*, izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz akciju sabiedrības „Pilsētas zemes dienests" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021. gada 12. janvāra lēmuma Nr. 30.2-22.13/22.13/124 1., 3. un 5. punkta atcelšanu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu nomaksas veicināšanas pārvalde (turpmāk – pārvalde) no 2019. gada 4. septembra līdz 2020. gada 29. jūlijam veica pieteicējai akciju sabiedrībai „Pilsētas zemes dienests" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2018. gada jūliju – decembri un uzņēmuma ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2016. gada jūliju – 2018. gada jūniju.

Ar dienesta pārvaldes Pirmās algas nodokļu daļas Pirmās nodaļas 2020. gada 29. jūlija lēmumu Nr. 30.2-17.1.1/NNVP/30307 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 35 410,48 *euro*, soda nauda 10 613,94 *euro* un nokavējuma nauda 5709,38 *euro*, UIN 41 209,00 *euro*, soda nauda 12 362,70 *euro* un nokavējuma nauda 12 183,00 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN 925,61 *euro* apmērā un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 271,62 *euro*.

Pieteicējai audita rezultātā saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32. panta ceturto un piekto daļu aprēķinātajai PVN un UIN soda naudai piemēroti likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32. panta septītās daļas nosacījumi, un PVN, UIN soda nauda nomaksai budžetā ir noteikta 11 624,15 *euro* (tai skaitā PVN soda nauda – 5442,80 *euro*, UIN soda nauda – 6181,35 *euro*) apmērā.

Vienlaikus ar sākotnējo lēmumu pieteicējai samazināti zaudējumi par periodu no 2016. gada 1. jūlija – 2017. gada 30. jūnijam 85 605,00 *euro* apmērā un par periodu no 2017. gada 1. jūlija – 31. decembrim 152 003,00 *euro* apmērā.

Pieteicēja nepiekrita sākotnējam lēmumam un to apstrīdēja dienesta ģenerāldirektoram.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektora 2021. gada 12. janvāra lēmumu Nr. 30.2- 22.13/22.13/124 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) nolemts:

1) atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu daļā par pieteicējas papildus aprēķināto PVN 21 748,57 *euro*, soda naudu 3262,29 *euro* un nokavējuma naudu 2446,71 *euro*, UIN 40 182,00 *euro*, soda naudu 6027,30 *euro* un nokavējuma naudu 11 936,99 *euro*, samazināto no budžeta atmaksājamo PVN par 925,61 *euro* un saistībā ar to aprēķināto soda naudu 135,82 *euro*;

2) atcelt sākotnējo lēmumu daļā par pieteicējas papildus aprēķināto PVN 13 661,91 *euro*, soda naudu 2044,69 *euro* un nokavējuma naudu 3262,67 *euro*, UIN 1027,00 *euro*, soda naudu 154,05 *euro* un nokavējuma naudu 246,01 *euro*;

3) palielināt samazināto no budžeta atmaksājamo PVN par 2018.gada decembri 1619,30 *euro* un saistībā ar to papildus aprēķināt soda naudu 245,92 *euro*;

4) atcelt sākotnējā lēmuma lemjošās daļas 6. punktu par zaudējumu samazināšanu;

5) samazināt pieteicējai zaudējumu par periodu no 2017. gada 1. jūlija līdz 2017. gada 31. decembrim, ko pārnes uz nākamajiem taksācijas periodiem, summu par 49 179,00 *euro*, nosakot pārnesamo zaudējumu summu 0 *euro*.

Ar dienesta ģenerāldirektora p.i. 2022. gada 24. augusta lēmumu Nr. 30.2/22.13/4223 nolemts veikt labojumus pārsūdzētajā lēmumā, tostarp lemjošās daļas 1. un 2. punktu izsakot šādā redakcijā:

1) atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu daļā par pieteicējas papildus aprēķināto PVN 21 748,57 *euro*, soda naudu 3262,29 *euro* un nokavējuma naudu 2446,71 *euro*, UIN 39 727,00 EUR, soda naudu 5959,05 *euro* un nokavējuma naudu 11 787,29 *euro*, samazināto no budžeta atmaksājamo PVN par 925,61 *euro* un saistībā ar to aprēķināto soda naudu 135,82 *euro*;

2) atcelt sākotnējo lēmumu daļā par pieteicējas papildus aprēķināto PVN 13 661,91 *euro*, soda naudu 2044,69 *euro* un nokavējuma naudu 3262,67 *euro*, UIN 1482,00 *euro*, soda naudu 222,30 *euro* un nokavējuma naudu 395,71 *euro*.

[3] Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par pārsūdzētā lēmuma 1., 3. un 5. punkta atcelšanu, norādot turpmāk minēto.

[3.1] Dienests ir ignorējis Administratīvā procesa likumā noteiktos principus, vispārīgo tiesību principu *in dubio pro civis* (šaubas par labu cilvēkam), kā arī Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 1., 89., 90. un 91. pantu. Dienests nav veicis pienācīgu tiesību normu interpretāciju, tostarp, ņemot vērā Administratīvā procesa likumā 15. pantā norādīto tiesību normu hierarhiju un pašas iestādes pirms tam pieteicējai sniegtās uzziņas par tiesībām.

Dienests attiecībā uz PVN ir pārkāpis Satversmes 1. un 92. pantu, kā arī Satversmes tiesas likuma 32. panta noteikumus, jo ir iejaucies Satversmes tiesas un Eiropas Savienības Tiesas, kur tiek izskatīti pieteicējas konstitucionālajā sūdzībā izteiktie jautājumi, kompetencē.

[3.2] Zemes (piespiedu) noma kā piespiedu darbība pēc savas ekonomiskās būtības nav uzskatāma kā pakalpojums tā klasiskajā izpratnē, bet vairāk būtu pielīdzināma īrei vai reālservitūtam. Tā ir pasīva darbība no zemes īpašnieku puses, kur likums ir noteicis īpašnieku tiesību ierobežojumu brīvi rīkoties ar savu nekustamo īpašumu, par to saņemt likumā noteikto atlīdzību.

Par to, ka pasīvā noma nav identificējama kā pievienotās vērtībās nodokļa objekts, liecina arī Padomes 2006. gada 28. novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – PVN direktīva), kā arī Eiropas Savienības Tiesā nostiprinātā judikatūra. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 14. punkta "c" apakšpunktā ir noteikts, ka par pakalpojumu sniegšanu uzskata arī "lietu nomu", tomēr saskaņā ar PVN direktīvas noteikumiem un tās piemērošanas praksi Eiropas Savienības Tiesā pasīva nekustamā īpašuma iznomāšana netiek atzīta par pakalpojumu (lietu nomu).

Par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 14. punkta "c" apakšpunktā minētās "lietu nomas" neviennozīmīgu attiecināmību uz zemes (piespiedu) nomu liecina arī pēdējo gadu judikatūra.

[3.3] Neskatoties uz to, ka sākot no 2018. gada 1. janvāra nomas maksas apmēru vairs nenoteic ne likums „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju", ne likums „Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās", bet bija noteikti "nomas maksas griesti", dienests sākotnējā lēmumā minēto maksimālo tiesās nosakāmo nomas maksas (procentos no zemes kadastrālās vērtības) likmi ir atzinis par nomas maksu, kas pieteicējai ir piekritīga. Dienests tādā veidā ignorēja ne vien iesniegtos pierādījumus, ka strīdi par nomas maksas apmēru 2018. gadam tiek risināti tiesā, kas saskaņā likumu „Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās" ir vienīgā institūcija, kas ir tiesīga skatīt strīdus par nomas maksas apmēru, bet arī Patērētāju tiesību aizsardzības centra rīkojumu pieteicējai neizrakstīt nomas rēķinus līdz tiesas sprieduma spēkā stāšanās brīdim.

[3.4] Pieteicēja jautājumā par tiesībām aprēķināt un izrakstīt zemes (piespiedu) nomas maksas un ar to saistīto PVN rēķinus ir rīkojusies atbilstoši likuma interpretācijai, kā arī saņemtajām dienesta uzziņām. Neskatoties uz uzziņās norādīto, dienests sākotnējā lēmumā PVN ir aprēķinājis nevis par darījumiem (noslēgts nomas līgums, kur ir zināmas abas būtiskās darījuma sastāvdaļas, t. i, nomas maksas un nomas objekts), bet no naudas nomas maksas nākotnes maksājumiem veidoto uzkrājumu iemaksām, ko veikuši iedzīvotāji vai pārvaldnieki kā drošības naudu jeb rokas ķīlu apmērā, par kurām pusēm nav strīda, kamēr strīds par darījuma būtiskām sastāvdaļām tiek skatīts tiesas ceļā.

Tādējādi dienests ir pilnībā ignorējis Satversmes 1., 89. un 90. pantā garantētās pieteicējas pamattiesības, tā iznīcinot pieteicējas un tās akcionāru tiesisko paļāvību Latvijas Republikai – pasakot, ka visas pieteicējas darbības, kas ir veiktas saskaņā ar dienesta uzziņās sniegto, nav bijušas pamatotas, tāpēc pieteicējai ir veikts uzrēķins. Dienests ir klaji ignorējis Satversmes 90. pantā privātpersonai garantētās pamattiesības.

[3.5] Dienests ir ignorējis Satversmes 91. pantā noteikto diskriminācijas aizlieguma principu un Administratīvā procesa likumā noteikto likuma atrunas principu. Dienests atzīst par nepamatotu pamatlīdzekļu uzskaites kārtības apšaubīšanu, ēku nolietojumu, aprēķinātos izdevumus par darījumiem, tomēr minēto nav pamatojis ne ar vienu tiesību normu, bet tikai ar iestādes viedokli. Šāds viedoklis ir ne vien aplams, bet pat tendenciozs un neatbilsts veselā saprāta kritērijam, kā arī tiesību normu saprātīgas piemērošanas principam.

[3.5.1] Pieteicēja audita laikā dienestam norādīja, ka ieraksti grāmatvedības reģistros tiek veikti, pamatojoties uz attaisnojuma dokumentiem (nevis to pamats ir ieraksts publiskos īpašuma reģistros). Dienests darījumus nav atzinis, norādot, ka īpašumu atsavināšana vēl nav reģistrēta zemesgrāmatā, nepamatojot savu viedokli ar tiesību normām, kas pieļauj reģistrēt darījumus tās grāmatvedībā tikai pēc reģistrācijas publiskos reģistros.

[3.5.2] Dienests bez pamatojuma ir norādījis par pieteicējas tiesībām aprēķināt ēku nolietojumu. Dienests atkārtoti norādījis, tā kā darījums nav reģistrēts zemesgrāmatā (/adrese A/), ignorējot faktu par darījuma noslēgšanu un pieteicējas pilnīgu valdījumu pār īpašumu, dienests liedzis aprēķināt ēkai nolietojumu. Pieteicēja nepiekrīt dienesta metodikai, ka nolietojumu ir tiesības aprēķināt un par to samazināt apliekamo ienākumu ir tikai par jau iznomātām vai pašpatēriņam izmantotām telpām.

[3.5.3] Pieteicējas bilancēs jau vairāk kā 10 gadus ir izsekojama pamatlīdzekļu kopvērtība, kas pirms tam bija ieguldījuma īpašumi, un kas nav īpaši mainījusies. Tādejādi apliecinot, ka jau vismaz no 2010. gada bilancē nav grozītas nekustamo īpašumu vērtības. Dienests ir ignorējis faktu, ka saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību" 10. pantu *(redakcijā līdz 2016. gada 24. oktobrim)*, pieteicējas pienākums glabāt attaisnojuma dokumentus bija pieci gadi. Secīgi dienests ir kļūdaini interpretējis minētā likuma 10. pantā noteikto pienākumu laikā.

[3.6] Ar Patērētāju tiesību aizsardzības centra 2017. gada 7. septembra lēmumu pieteicējai ir noteikts aizliegums sagatavot dzīvojamās mājas dzīvokļu īpašniekiem paziņojumus par zemes nomas maksas apmēru vai parādiem, kamēr nav noslēgts darījums starp abām darījuma pusēm (brīvprātīgi vai tiesas ceļā), kā arī liegums nomas maksas aplikt ar pievienotās vērtības nodokli. Taču jau vairākus gadus pastāv objektīvas šaubas par zemes (piespiedu) nomas maksas aplikšanas ar PVN, kas ir konstatējams ne tikai Patērētāju tiesību aizsardzības centra *ultra vires* pieņemtajos lēmumos, bet arī judikatūrā un citu valsts pārvaldes iestāžu sniegtajos paskaidrojumos un viedokļos. Tādējādi pieteicējai, kurai galvenais saimnieciskās darbības veids bija zemes piespiedu noma, sākot ar 2018. gadu strauji kritās ienākumi, ko konstatējis arī dienests. Pieteicēja vēl 2021. gadā nav spējusi vienoties ar ēku dzīvokļu īpašnieku kopumiem ne labprātīgi, ne arī tiesas ceļā par darījumu būtiskām sastāvdaļām par laiku jau no 2018. gada 1. janvāra, kas tādejādi pieteicējai liedz gūt ienākumus no zemes piespiedu nomas.

Ienākumu gūšanu šobrīd ietekmē arī Satversmes tiesā 2020. gada 30. aprīlī pēc pieteicējas konstitucionālās sūdzības ierosinātā lieta Nr. 2020-24-01 "Par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 14. punkta "c" apakšpunkta, ciktāl tas attiecas uz zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos, atbilstību Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam".

[4] Administratīvā rajona tiesā saņemtajā paskaidrojumā par pieteikumu, dienests pieteikumu uzskata par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz sākotnējā lēmumā un pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem.

Atbilstoši pārsūdzētajam lēmumam dienests konstatēja, ka pieteicēja pārbaudāmajā periodā nav ievērojusi likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7. panta, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta, likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" (spēkā līdz 2017. gada 31. decembrim) 4. panta pirmās daļas 5. panta pirmās daļas un 6. panta pirmās daļas 1. punkta nosacījumus.

No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 14. punkta, 4. panta otrā daļas, 5. panta pirmās daļas 2. punkta, 34. panta septītās daļas un 35. panta trešās daļas izriet, ka Latvijā piespiedu nomas pakalpojumi (tai skaitā zemes noma) ir ar PVN apliekami darījumi.

Pārvalde konstatēja, ka pieteicēja 2018. gada jūlijā – decembrī nav deklarējusi PVN deklarācijās visus ieņēmumus par zemes piespiedu nomu, PVN 36 336,09 *euro* apmērā. Pieteicēja nav izrakstījusi visus rēķinus par piespiedu zemes nomu, tādēļ tika piemērota aprēķinu metode, nosakot papildu maksājumus budžetā. Pieteicēja auditējamā periodā nepamatoti samazināja ar nodokli apliekamo bāzi un UIN maksājumus par dividenžu likumisko procentu aprēķinu, zaudējumiem no pamatlīdzekļu pārdošanas, kā arī par saimniecisko darbību nesaistītiem izdevumiem.

[5] Administratīvā rajona tiesa 2021. gada 21. jūnijā apturēja tiesvedību izskatāmajā lietā līdz stāsies spēkā Satversmes tiesas nolēmums lietā Nr. 2020-24-01 „Par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 14. punkta „c" apakšpunkta, ciktāl tas attiecas uz zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos, atbilstību Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam. 2022. gada 6. oktobrī Administratīvā rajona tiesa atjaunoja tiesvedību izskatāmajā lietā, jo Satversmes tiesa ar 2022. gada 29. septembra lēmumu izbeidza tiesvedību lietā Nr. 2020-24-01.

[6] Administratīvā rajona tiesā saņemtajos trešo personu SIA „PZD-1", SIA „PZD-2", SIA „PZD-3", SIA „PZD-4", SIA „PZD-5", SIA „PZD-6", SIA „PZD-7", SIA „PZD-8", SIA „PZD-9" un SIA „PZD-10" paskaidrojumos par pieteikumu trešās personas pieteikumu uzskata par pamatotu un apmierināmu, un pilnībā pievienojas pieteikumā norādītajai motivācijai un pieteiktajiem lūgumiem.

[7] Administratīvā rajona tiesā 2023. gada 31. maijā saņemti pieteicējas papildu apsvērumi, kuros norādīts turpmākais.

[7.1] Senāta 2022 .gada 15. februāra rīcības sēdes lēmumā lietā Nr. SKA-556/2022 ir norādīts, ka iestāde, labojot kļūdas zemākas iestādes lēmumā par pienākumu samaksāt papildu nodokli, nedrīkst palielināt soda naudu. Proti, ja kopumā vai kādā daļā nodoklis tiek aprēķināts no jauna, tad soda naudu, kas noteikta ar sākotnējo lēmumu (vai nav noteikta vispār), nepārrēķina (vai neveic tās aprēķinu).

Līdz ar to secināms, ka pārsūdzētais lēmums ir atzīstams par prettiesisku un atceļams daļā, ar ko papildus aprēķināta soda nauda 245,92 *euro* saistībā ar samazinātā no valsts budžeta atmaksājamā PVN par 2018. gada decembri palielināšanu.

[7.2] Dienests ir nepamatoti atsaucies uz vispārējās jurisdikcijas tiesas nolēmumiem, kuros ir izdarīti *ultra vires* secinājumi par zemes piespiedu nomu kā ar PVN apliekamu darījumu. Tādējādi pārsūdzētais lēmums neatbilst Administratīvā procesa likuma 7., 8. un 17. pantam, kā arī Satversmes tiesas likuma 29. panta ($2^1$) daļai.

[7.3] Pieteicējai bija liegtas tiesības izrakstīt un deklarēt PVN rēķinus pirms spēkā stājas gala nolēmums civillietā, kurā noteikts zemes nomas maksas apmērs, vai tiek panākta vienošanās ar darījuma partneriem par zemes nomas maksas apmēru.

Dienesta norāde, ka Patērētāju tiesību aizsardzības centra 2017. gada 7. septembra lēmums lietā Nr. 22-pk nav vērtējams no PVN piemērošanas aspekta, nav pamatots. PVN samaksas un priekšnodokļa atskaitīšanas pamats ir nodokļu rēķins.

[8] 2023. gada 20. septembrī tiesā saņemts pieteicējas iesniegums par atteikšanos no pieteikuma daļā par aprēķināto PVN soda naudu 3637,96 *euro* apmērā, jo ar dienesta ģenerāldirektora 2023. gada 4. septembra lēmumu Nr. 30.2/22.13/3448 atcelts pārsūdzētais lēmums ar 2022. gada 24. augusta lēmuma Nr. 30.2/22.13/4223 labojumiem daļā par pieteicējai aprēķināto PVN soda naudu 3637,96 *euro*.

[9] Tiesas sēdē pieteicējas un trešo personu pilnvarotā persona pieteikumu uzturēja par papildus uzliktajiem nodokļu maksājumiem.

Dienesta pārstāve pieteikumu neatzina.

**Motīvu daļa**

***Pievienotās vērtības nodoklis***

[10] Pieteicējas galvenais darbības veids ir piespiedu noma. Lietā nav strīda, ka pieteicēja 2018. gada jūlijā – decembrī nav izrakstījusi rēķinus par zemes nomas maksu un nav piemērojusi PVN. Lietā citstarp ir strīds, vai piespiedu noma ir apliekama ar PVN, vai pieteicēja varēja izrakstīt rēķinu, kamēr nav panākta vienošanās par zemes nomas maksas lielumu un vai PVN ir iekļauts zemes piespiedu nomas maksā.

[11] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 14. punkta „c" apakšpunktu pakalpojumu sniegšana ir darījums, kas nav preču piegāde. Par pakalpojumu sniegšanu uzskata arī lietu nomu. Atbilstoši minētā likuma 5. panta pirmās daļas 2. punktam ar nodokli apliekamie darījumi ir arī saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē sniegtie pakalpojumi par atlīdzību. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52. panta pirmās daļas 25. punkts noteic, ka ar PVN nav apliekami tādi nekustamā īpašuma izīrēšanas (iznomāšanas) pakalpojumi, kuru ietvaros tiek izīrētas dzīvojamās telpas (izņemot viesu izmitināšanas pakalpojumus viesu izmitināšanas mītnēs) (minētās tiesību normas spēkā strīdus periodā).

Pievienotās vērtības nodokļa likumā iekļautās normas izriet no PVN direktīvas, kuras 25. panta c) punktā ir noteikts, ka pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var būt viens no šādiem darījumiem – pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu.

Atbilstoši minētās direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam dalībvalstis atbrīvo no nodokļa nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

Minētā panta 2. punkts noteic, ka šā panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz:

a) izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, tostarp vietu izīrēšanu tūristu nometnēs vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes vietām;

b) transportlīdzekļu stāvvietu iznomāšanu/izīrēšanu;

c) pastāvīgi uzstādītu iekārtu un mehānismu iznomāšanu/izīrēšanu;

d) seifu izīrēšanu.

Dalībvalstis var piemērot papildu izņēmumus 1. punkta l) apakšpunktā minētā atbrīvojuma darbības jomai.

Ar prejudiciālu jautājumu, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta "l" apakšpunktā paredzētais nekustamā īpašuma iznomāšanas darījumu atbrīvojums no PVN ir interpretējams tādējādi, ka šo atbrīvojumu piemēro zemes iznomāšanai piespiedu nomas gadījumā, Satversmes tiesa ir vērsusies Eiropas Savienības Tiesā (turpmāk arī – Tiesa), kur jautājums izvērtēts 2021. gada 1. decembra rīkojumā lietā C-598/20.

[12] Tiesa norādīja, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 135. panta 1. punktā paredzētos atbrīvojumus no PVN, tostarp jēdzieni "nekustamā īpašuma iznomāšana" un "izīrēšana", ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi nozīmē atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļa maksātājs.

Tiesa jau ir nospriedusi, ka izņēmumi no šādas tiesību normas, ar kuru paredzēta atkāpe no PVN piemērošanas, kā rezultātā darījumi, uz kuriem tie attiecas, tiek aplikti ar nodokli, kas ir PVN direktīvas pamatprincips, ir jāinterpretē plaši.

No tā izriet, ka PVN direktīvas 135. panta 2. punkta otrā daļa, ciktāl ar to dalībvalstīm ir atļauts paredzēt papildu izņēmumus šā panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma piemērošanas jomai, ir jāinterpretē plaši.

Proti, zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumā atbilst "nekustamā īpašuma iznomāšanai", kā to ir definējusi Tiesa, proti, nekustamā īpašuma īpašnieka tiesību nodošanai īrniekam par atlīdzību un uz nolīgto laiku aizņemt šo nekustamo īpašumu un izslēgt šādu tiesību piešķiršanu jebkurai citai personai.

Tiesa 2000. gada 3. februāra sprieduma *Amengual Far* (C-12/98, EU:C:2000:62) 15. punktā ir nospriedusi, ka Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze 13. panta B daļas b) punkts, kurā jau bija paredzēts atbrīvojums no nodokļa nekustamā īpašuma iznomāšanai vai izīrēšanai un kurš ir atcelts un aizstāts ar gandrīz identiski formulētu PVN direktīvas 135. panta 2. punktu, "atļauj dalībvalstīm vispārīga noteikuma veidā

aplikt ar PVN nekustamā īpašuma iznomāšanu un kā izņēmumu izslēgt no tā tikai tāda nekustamā īpašuma izīrēšanu, kas ir domāts dzīvošanai".

Šajā ziņā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka tieši šādu vispārīgu noteikumu Latvijas likumdevējs ir ieviesis PVN likuma 52. panta pirmās daļas 25. punktā.

Ievērojot šos apsvērumus, Tiesa secināja, ka PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumā ir izslēgta no atbrīvojuma no PVN (sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2021. gada 1. decembra rīkojuma lietā C-598/20, "Pilsētas zemes dienests" AS, 28.-34. punktu*).

Tādejādi Tiesa ir atzinusi, ka atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta „l" apakšpunktam un 2. punktam ir pieļaujams tāds valsts tiesiskais regulējumus, saskaņā ar kuru zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumā ir izslēgta no atbrīvojuma no PVN, tātad – tiek aplikta ar PVN.

[13] 2022. gada 1. janvārī stājās spēkā grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā, papildinot 52. panta pirmo daļu ar 26. punktu, kurš noteic, ka ar PVN nav apliekams pakalpojums, par kuru ēkas vai būves īpašniekam pienākas maksāt atlīdzību par likumiskās zemes lietošanas tiesībām, kad ēka vai būve ir uzskatāma par patstāvīgu īpašuma objektu atbilstoši normatīvajam regulējumam civiltiesību jomā.

Novērtējot šo tiesisko regulējumu kopsakarā ar Civillikuma 842. pantu atbilstoši kuram ķermeniskas lietas ir vai nu kustamas, vai nekustamas, raugoties pēc tam, vai tās var vai nevar pārvietot, ārēji nebojājot, no vienas vietas uz otru, secināms, ka nekustamais īpašums ir lieta un Pievienotās vērtības nodokļa likumā lietotais jēdziens „lietu noma" aptver arī nekustamā īpašuma kā lietas nomu. Līdz ar to nekustamā īpašuma nomas pakalpojums (izņemot dzīvojamo telpu īri) ir apliekams ar PVN (sal. sk. *Senāta 2020. gada 26. marta sprieduma lietā Nr. SKA-14/2020 10. un 13. punktu*). Savukārt piespiedu nomas gadījumā, lai arī tai ir tikai nosacīta līdzība ar nomas attiecībām to parastajā izpratnē, tās ir nomas attiecības starp zemes un būves īpašnieku. Līdz ar to arī piespiedu noma ir uzskatāma par pakalpojuma sniegšanu un zemes nomas maksa ir apliekama ar PVN (sk. *Satversmes tiesas 2022. gada 29. septembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2020-24-01 20.2. apakšpunktu*).

Savukārt ar 2022. gada 1. janvāri likumdevējs piespiedu nomu par citai personai piederošas zemes lietošanu dalītā īpašuma situācijās aizstāja ar zemes likumiskās lietošanas tiesībām (likuma „Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību" 38. pants), Pievienotās vērtības nodokļa likumā ietverts jauns PVN maksāšanas izņēmums – likumiskā zemes lietošana.

Tādējādi vispārīgi 2018. gada jūlijā – decembrī par zemes piespiedu nomu bija jāaprēķina PVN, tas jāiekļauj rēķinos un minētais nav pretrunā Tiesas judikatūrai.

[14] Saskaņā ar likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju" 54. panta pirmo daļu zemes gabala īpašniekam ir pienākums noslēgt zemes nomas līgumu ar privatizētā objekta īpašnieku. Zemes nomas līgumu slēdz par tā zemes gabala lietošanu, ko pašvaldības dome vai tās pilnvarota institūcija, vai valsts akciju sabiedrība "Privatizācijas aģentūra" noteikusi kā dzīvojamai mājai funkcionāli nepieciešamo zemes gabalu.

Minētā panta otrā daļa (līdz 2018. gada 1. janvārim) noteica, ka zemes gabala nomas maksu nosaka, pusēm rakstveidā vienojoties. Ja puses nevar vienoties, zemes gabala nomas maksa privatizētā dzīvokļa un mākslinieka darbnīcas īpašniekam nosakāma 6 % gadā no zemes kadastrālās vērtības.

Pieteicēja ar SIA "Rīgas namu pārvaldnieks" (turpmāk – Pārvaldnieks) laikā līdz 2018. gada 1. janvārim bija noslēgusi 86 zemes nomas līgumus (turpmāk – Nomas līgumi) ar zemes nomas maksas likmi 5,9 % apmērā no nomājamā zemesgabala kadastrālās vērtības attiecīgajā gadā, papildus piemērojot PVN normatīvajos aktos noteiktajā apmērā (*lietas 5. sējuma 139. lapas otra puse – 147. lapa, 6. sējuma 3.-162. lapa*).

Atbilstoši Pārvaldnieka paskaidrojumam Nomas līgumi noslēgti atbilstoši Pārvaldnieka apstiprinātam Nomas līguma paraugam, un tajos iekļautā informācija tiek pielāgota daļā par dzīvojamās mājas adresi, katrai dzīvojamai mājai nomājamā zemesgabala kadastra numuru vai apzīmējumu, zemesgabala kadastrālo vērtību un nomā nodoto platību, kas tiek noteikta pamatojoties uz attiecīgās dzīvojamās mājas funkcionāli nepieciešamā zemesgabala plānu (*lietas 5. sējuma 134. lapas otra puse*).

Līdz 2018. gada 1. janvārim pieteicēja Pārvaldniekam vai atsevišķiem dzīvokļu īpašniekiem arī izrakstījusi rēķinus par zemes nomu, piemērojot PVN normatīvajos aktos noteiktajā apmērā (*piemēram, 5. sējuma 145., 8. sējuma 134. lapa*).

2018. gada 1. janvārī stājās spēkā grozījumi likumā „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju" un 54. panta otrās daļas 1. punkts noteica, ka zemes gabala nomas maksu nosaka, pusēm rakstveidā vienojoties. Ja puses nevar vienoties, zemes gabala nomas maksa privatizētā dzīvokļa un mākslinieka darbnīcas īpašniekam nosakāma līdz 5 % gadā no zemes kadastrālās vērtības.

Kā izriet no lietas materiāliem, pēc 2018. gada 1. janvāra pieteicējai ar Pārvaldnieku nav izdevis vienoties par galīga zemes nomas līguma noslēgšanu rakstveidā – puses nav spējušas panākt vienošanos par zemes nomas maksas apmēru un PVN aprēķināšanas kārtību.

Lai neveidotu parādu par nomas saistībām daļā, kur strīds nepastāv, Pārvaldnieks un pieteicēja 2018. gadā noslēdza 84 vienošanās "Par zemes nomas maksas par laika periodu no 2018. gada 1. janvāra līdz 2018. gada 31. decembrim samaksas kārtību" (turpmāk – Vienošanās) (*lietas 5. sējuma 148. lapas otra puse – 150. lapa*).

[15] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis norādīja, ka pieteicējai ar Pārvaldnieku nav noslēgts neviens līgums. Pieteicēja ir slēgusi līgumus tikai ar dzīvokļu īpašnieku kopību, kuras pilnvarotais pārstāvis ir Pārvaldnieks, kā to paredz Dzīvojamo māju pārvaldīšanas likums (*lietas 12. sējuma 105. lapa*).

Dzīvokļa īpašuma likuma 15. panta pirmā daļa (spēkā strīdus periodā) noteic, ka dzīvokļu īpašnieku kopība ir pārvaldes institūcija dzīvojamā mājā, kas sadalīta dzīvokļu īpašumos. Atbilstoši minētā likuma 16. panta pirmajai daļai dzīvokļu īpašnieku kopība ir tiesīga izlemt ikvienu jautājumu, kas attiecas uz kopīpašumā esošo daļu. Dzīvokļu īpašnieku kopība, noslēdzot attiecīgu līgumu, var pilnvarot citu personu izlemt kopības kompetencē esošu jautājumu, izņemot šā panta otrajā daļā minētos jautājumus.

Lietas materiālos tiesa neatrod kādu dzīvokļu īpašnieku kopības noslēgtu līgumu ar Pārvaldnieku. Konkrētajā lietā atbilstoši paskaidrojumiem Pārvaldnieks dzīvojamās mājas pārvalda, pamatojoties uz likuma "Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju" 50. panta septīto daļu, kas noteic, ka pašvaldības pienākums ir pārvaldīt dzīvojamo māju līdz tās pārvaldīšanas tiesību nodošanai dzīvokļu īpašnieku sabiedrībai vai ar dzīvokļu īpašnieku savstarpēju līgumu pilnvarotai personai, ja dzīvojamā mājā nav privatizēti visi privatizācijas objekti. Pienākums pārvaldīt dzīvojamo māju pašvaldībai ir arī tad, ja dzīvojamā mājā ir privatizēti visi privatizācijas objekti, bet nav sasaukta dzīvokļu īpašnieku kopsapulce saskaņā ar šā likuma 51. panta otro daļu. Pārvaldnieks dzīvojamās mājas pārvalda, pamatojoties starp Rīgas domes Īpašuma departamentu, Rīgas domes Mājokļu un vides departamentu un Pārvaldnieku 2016. gada 8. jūlijā noslēgto dzīvojamo māju pārvaldīšanas līgumu Nr. RD-16-418-lī (*lietas 5. sējuma 134. lapa*).

Dzīvojamo māju pārvaldīšanas likuma pārejas noteikumu 7. punktā norādīts, ka pārvaldniekam pirms privatizētas valsts vai pašvaldības dzīvojamās mājas pārvaldīšanas tiesības tiek nodotas attiecīgās mājas dzīvokļu īpašnieku sabiedrībai vai ar dzīvokļu īpašnieku savstarpēju līgumu pilnvarotai personai, ir tiesības dzīvokļu īpašnieku vārdā slēgt līgumus par attiecīga dzīvojamai mājai nepieciešama pakalpojuma nodrošināšanu, koplietošanas vajadzībām paredzētās elektroenerģijas nodrošināšanu, kā arī par piesaistītā zemesgabala lietošanu.

Tātad minētajā Dzīvojamo māju pārvaldīšanas likuma normā nostiprināts princips, ka pārvaldnieks darbojas dzīvojamās mājas, kuras pārvaldīšanas

tiesības dzīvokļu īpašnieki nav pārņēmuši, dzīvokļu īpašnieku vārdā kā pilnvarnieks. Tādējādi strīdus periodā, kā tas izriet arī no Vienošanās teksta, Pārvaldnieks dzīvojamo māju pārvaldīšanu veic pašvaldības uzdevumā, pamatojoties uz Rīgas pašvaldības pilnvarojumu *(lietas 3. sējuma 49.-51. lapa*) un Dzīvojamo māju pārvaldīšanas likuma 6. panta otrās daļas 4. punktu, tostarp slēdzot zemes nomas līgumus par dzīvojamām mājām funkcionāli nepieciešamo zemesgabalu lietošanu.

[16] Pārvaldnieka un pieteicējas noslēgto Vienošanos nosacījumi ir vienādi, paredzot, ka Pārvaldnieks dzīvokļu īpašniekiem par 2018. gadu veido uzkrājumus zemes nomas maksai, aprēķinot to 5 % apmērā no nomājamā zemesgabala kadastrālās vērtības. Attiecīgi, Vienošanās iekļautā informācija tiek precizēta daļā par dzīvojamās mājas adresi, nomājamā zemesgabala kadastra numuru vai apzīmējumu, zemesgabala kadastrālo vērtību un nomā nodoto platību, kas tiek noteikta pamatojoties uz attiecīgās dzīvojamās mājas funkcionāli nepieciešamo zemes gabala plāna pamata.

Līdz ar to pieteicēja ar Pārvaldnieku vienojušies par pagaidu noregulējumu attiecībā uz maksājumu veikšanu līdz strīda atrisināšanai tiesā, paredzot, ka Pārvaldnieks 2018. gadā veido uzkrājumus zems nomas maksai, kurus nodos pieteicējai tādā apmērā, kādā tie iepriekšējā ceturksnī iekasēti, apliecinot, ka nepastāv strīds par nomas objektu – iznomājamā zemes gabala platību. Vienošanās ir spēkā līdz brīdim, kad Pārvaldnieks zaudē dzīvojamās mājas pārvaldīšanas tiesības vai likumīgā spēkā stājies spēkā nolēmums, ar kuru grozīta zemes nomas maksas gada procentu likme, bet ne ilgāk kā līdz vienošanās pilnīgai izpildei par periodu no 2018. gada 1. janvāra līdz 2018. gada 31. decembrim. Pēc minētā termiņa iestāšanās Pārvaldnieks pēc pieteicējas pieprasījuma 30 dienu laikā apņemas izsniegt to dzīvojamās mājas dzīvokļu īpašnieku sarakstu, kuri pilnā apmērā nav veikuši uzkrājumus zemes nomas maksai 5 % apmērā no nomājamā zemes gabala kadastrālās vērtības par nomājamā zemesgabala lietošanu 2018. gadā. Ja vienošanās darbības laikā stājas spēkā zemes piespiedu nomas līgums vai spriedums, ar kuru tiks noteiktas nomas līguma būtiskās sastāvdaļas un zemesgabala īpašnieks būs PVN maksātājs, pieteicējai būs pienākums izrakstīt nodokļa rēķinu par zemes nomas maksājumiem par nomājamā zemesgabala lietošanu 2018. gadā (*piemēram, lietas 8. sējuma 138.-139. lapa*).

Tiesa norāda, ka PVN maksāšanas saistībai kā ikvienai nodokļu maksāšanas saistībai ir publiski tiesisks raksturs. Tas nozīmē, ka tā pastāv starp valsti, no vienas puses, un attiecīgā nodokļa maksātāju, no otras puses, un starp valsti un nodokļu maksātāju pastāv subordinācijas attiecības. Atbilstoši likuma "Par nodokļiem un nodevām" 15. panta pirmās daļas 1., 2. un 7. punktam nodokļu maksātāju vispārīgais pienākums ir aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas, noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas un ieturēt konkrēto nodokļu likumos paredzētās maksājamo nodokļu summas.

Līdz ar to starp pieteicēju un Pārvaldnieku jebkāda satura noslēgta vienošanās neatbrīvo pieteicēju no likumā noteiktā pienākuma aprēķināt maksājamo PVN un to noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt.

Atbilstoši lietas materiālos esošajam Pārvaldnieka iesniegtajā konta 2351 ("Apgādes reģistrs ar klientu") reģistrā iegrāmatotas iekasētās zemes nomas summas, kurās saskaņā ar aprēķiniem iekļauts arī PVN.

Tātad periodā no 2018. gada 1. jūlija līdz 2018. gada 31. decembrim Pārvaldnieks aprēķina dzīvokļu īpašniekiem uzkrājumu zemes nomas maksai saskaņā ar Vienošanos 5 % apmērā no dzīvojamajai mājai nomājamā zemesgabala kadastrālās vērtības 2018. gadā un šo faktiski iekasēto maksu pārskaita pieteicējai (*piemēram, lietas 5. sējuma 89.-94. lapa, 147.-148. lapa*).

Līdz ar to tiesa atzīst par pamatotu dienests secinājumu, ka pieteicēja no Pārvaldnieka saņēmusi atlīdzību 2018. gada augustā 101 630,46 *euro* par 2018. gada I un II ceturksni un 2018. gada novembrī 51 127,63 *euro* par 2018. gada III ceturksni, kopā 152 758,09 *euro*. Līdz ar to pieteicējai papildus noteikts budžetā maksājamais PVN par darījumiem ar SIA "Rīgas namu pārvaldnieks" 26 511,73 *euro* (152 758,09 *euro* x 21/121).

Pieteicēja šajā periodā PVN nav deklarējusi.

[17] Pieteicēja atsaucas uz Patērētāju tiesību aizsardzības centra 2017. gada 7. septembra lēmumu (turpmāk – PTAC lēmums) (*lietas 10. sējuma 171.-182. lapa*), ar kuru pieteicējai noteikts aizliegums sagatavot dzīvojamās mājas dzīvokļu īpašniekiem paziņojumus par zemes nomas maksas apmēru (izrakstīt rēķinus), kā arī liegums nomas maksas aplikt ar PVN.

Minētā PTAC lēmuma tiesiskums ir izvērtēts administratīvajā lietā Nr. A420312417. Kā izriet no Tiesu informatīvās sistēmas, PTAC lēmumā konstatēja negodīgu komercpraksi, kuras ietvaros pieteicēja 2008.-2010. gadā cita starpā no patērētājiem pieprasīja zemes nomas maksu, pārkāpjot likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju" pārejas noteikumu 40. punktā noteikto nomas maksas pieauguma ierobežojumu: privatizētā dzīvokļa un mākslinieka darbnīcas īpašniekam zemes gabala nomas maksa, kas noteikta atbilstoši šā likuma 54. panta otrajā daļā paredzētajai kārtībai, 2009. un 2010. gadā nedrīkstēja pārsniegt iepriekšējam gadam aprēķināto zemes gabala nomas maksas pamēru vairāk kā par 25 %. Turklāt PVN nedrīkstēja tikt rēķināts klāt šai summai.

Ar Administratīvās apgabaltiesas 2019. gada 12. jūlija spriedumu PTAC lēmums šajā daļā atzīts par tiesisku (16. punkts), un ar Senāta 2023. gada 31. marta spriedumu lietā Nr. SKA-46/2023 atstāts negrozīts.

Tātad PTAC lēmums attiecas uz 2008. – 2010. gadu un tādu rēķinu izrakstīšanu, kur zemes nomas maksas aprēķins pārsniedz likumdevēja noteikto maksimāli pieļaujamo maksas apmēru, kuram papildus vēl aprēķināts PVN. Tādejādi PTAC lēmumā pieteicējas darbības ir vērtētas no negodīgas komercprakses aspekta, bet nav vērtētas no PVN piemērošanas aspekta. Izskatāmajā lietā ir cits taksācijas periods – 2018. gada jūlijs – decembris, un citi juridiskie un faktiskie apstākļi.

PVN rēķina izrakstīšanas nosacījumus noteic Pievienotās vērtības nodokļa likums un uz tā 129. panta vienpadsmitajā daļā noteiktā deleģējuma pamata izdotie Ministru kabineta 2013. gada 3. janvāra noteikumi Nr. 17 "Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai."

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 32. panta trešo daļu un 129. panta devīto daļu gadījumā, kad pakalpojums ir sniegts ilgstošā periodā, PVN rēķins izrakstāms par noteikto periodu, kurš nav ilgāks par sešiem mēnešiem.

[18] Dienests konstatējis, ka periodā no 2018. gada jūlija līdz 2018. gada decembrim pieteicēja no dzīvokļu īpašnieku kooperatīvo /Nosaukums A/(turpmāk – /Nosaukums A/) bankas kontā saņemta atlīdzība 25 123,51 *euro* apmērā (2018. gada augustā 16 739,45 *euro* par 2018. gada aprīli, maiju, jūniju, jūliju un 2018. gada novembrī 8384,06 *euro* par 2018. gada augustu un septembri). Minētā atlīdzība iegrāmatota konta 53101 kredītā "Saņemtās rokasķīlas" un PVN nav aprēķināts.

/Nosaukums A/ kā dzīvojamo māju kopību pilnvarnieks dienestam paskaidrojis, ka apsaimnieko trīs dzīvojamās mājas Rīgā: / trīs adreses/.

Starp zemes domājās daļās īpašnieku – pieteicēju un ēku apsaimniekotāju – /Nosaukums A/noslēgtais zemes nomas līgums beidzās 2017. gada 31. decembrī, jo puses nav varējušas vienoties par zemes nomas līguma būtiskām sastāvdaļām. Jaunais līgums noslēgts tikai 2020. gada 20. aprīlī ar /Nosaukums B/kā iznomātā nekustamā īpašuma faktisko pārvaldnieku. No 2018. gada 1. janvāra /Nosaukums A/sadarbojas ar pieteicēju, pamatojoties uz likuma "Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju" 54. panta otro daļu un maksāja piecus procentus gadā no zemes kadastrālās vērtības. Saskaņā ar Dzīvojamo māju pārvaldīšanas likuma 14. panta $4.^2$ daļā noteikto /Nosaukums A/glabājumā nodotie līdzekļi ir tālāk nodoti (pārskaitīti) pieteicējai to faktiski iekasētajā apmērā no dzīvokļu īpašniekiem četros maksājumos: 18. aprīlī, 30. augustā, 31. oktobrī un 2019. gada 21. janvārī

(*lietas 9. sējuma 122.-131. lapa*).

Tādejādi pieteicēja no /Nosaukums A/ir saņēmusi nomas maksu 5 % apmērā, līdz ar to dienests pamatoti atzina, ka tā ir iekļaujama ar PVN apliekamos ieņēmumos, un tā jāatspoguļo pieteicējas 2018. gada augusta un novembra PVN deklarācijās (pārbaudē uzskatīts, ka PVN ir jau ietverts saņemtajā naudas pārskaitījuma summā).

Pieteicējai papildus noteikts budžetā maksājamais PVN par darījumiem ar /Nosaukums A/ 4360,27 *euro* (25 123,51 *euro* x 21/121) apmērā.

[19] Dienests konstatējis, ka periodā no 2018. gada jūlija līdz 2018. gada decembrim pieteicēja no SIA /Nosaukums C/ saņēmusi atlīdzību 1026,98 *euro* apmērā (193,98 *euro* par zemes nomu 2018. gada februāri, augustā 193,98 *euro* par martu, oktobrī 193,98 + 222,52 *euro* par aprīli un maiju, novembrī 222,52 *euro* par jūniju), kas iegrāmatota pieteicējas konta 53101 kredītā "Saņemtās rokasķīlas", PVN nav aprēķināts (*lietas 9. sējuma 15.-17. lapa*).

Atbilstoši SIA /Nosaukums C/ 2020. gada 16. jūnijā dienestam EDS nosūtītajai informācijai SIA /Nosaukums C/ piespiedu kārtā nomā zemi no pieteicējas. Ar Senāta lēmumu nomas maksa noteikta 8,5 % gadā no zemes kadastrālās vērtības, kas SIA /Nosaukums C/ jāmaksā pieteicējai par zemes gabala Kurmju ielā, Rīgā, platībā 1034 kvm nomu, papildus maksājot PVN. Informācijai pievienoti maksājumi par zemes nomu (*lietas 10. sējuma 14.-17. lapa*).

Saskaņā ar Latgales apgabaltiesas 2018. gada 28. decembra spriedumu lietā Nr. C30537517 apmierināta pieteicējas prasība pret SIA /Nosaukums C/ par zemes nomas tiesisko attiecību konstatēšanu un parāda piedziņu (apelācijas sūdzība par Daugavpils tiesas 2018. gada 21. februāra spriedumu) un nolemts piedzīt no SIA "/Nosaukums C/" pieteicējas labā zemes nomas maksas parādu par laika posmu no 2014. gada 21. jūnija līdz 2018. gada 31. decembrim 6484,29 *euro* un PVN (21 %) 1361,70 *euro*, kopā 7845,99 *euro* .

2018. gada 4. jūnijā SIA /Nosaukums C/ ir veikusi pārskaitījumu pieteicējai 9792,90 *euro* apmērā (t.sk. nomas maksa no 2014. gada 21. jūnija līdz 2017. gada 31. decembrim 7846,29 *euro* un PVN 1647,72 *euro*). Minētais pārskaitījums ir deklarēts pieteicējas 2018. gada jūnija PVN deklarācijā.

Savukārt saņemtos maksājumus 1026,98 *euro* apmērā (193,98 *euro* par zemes nomu 2018. gada februāri, augustā 193,98 *euro* par martu, oktobrī 193,98 + 222,52 *euro* par aprīli un maiju, novembrī 222,52 *euro* par jūniju) (pārbaudē uzskatīts, ka PVN ir jau ietverts saņemtajā naudas pārskaitījuma summā) pieteicēja deklarējusi nav.

Līdz ar to dienests pamatoti pieteicējai noteica papildus budžetā maksājamo PVN par darījumiem ar SIA /Nosaukums C/ 178,24 *euro* (1026,98 *euro* x 21/121) apmērā.

[20] Dienests konstatējis, ka periodā no 2018. gada jūlija līdz 2018. gada decembrim pieteicēja no dzīvokļu īpašnieku kooperatīvās /Nosaukums D/(turpmāk – /Nosaukums D/) saņemta atlīdzība 26 758,40 *euro* apmērā, kas iegrāmatota pieteicējas konta 53101 kredītā "Saņemtās rokasķīlas", PVN nav aprēķināts (*lietas 9. sējuma 208. lapa*).

Starp /Nosaukums D/ un pieteicēju notikusi ilgstoša tiesvedība saistībā ar zemes nomas līguma būtiskām sastāvdaļām – ar Vidzemes apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2014. gada 17. jūnija spriedumu lietā Nr. C39102313 noteikts, ka pušu starpā pastāvošajās nomas tiesiskajās attiecībās zemes nomas maksa ir 6 % apmērā, papildus maksājot PVN, kā arī piedzīts zemes nomas maksas parāds par laiku no 2009. gada 1. novembra līdz 2013. gada 31. decembrim.

Ar Augstākās tiesas 2018. gada 27. jūnija spriedumu lietā Nr. C39102313 (SKC-5/2018) atcelts Vidzemes apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2014. gada 17. jūnija spriedums daļā, ar kuru par laika posmu no 2009. gada 1. novembra līdz 2013. gada 31. decembrim piedzīts PVN 5179,58 *euro*, noteikts pienākums turpmāk papildus nomas maksai maksāt PVN. Par zemes nomas maksas noteikšanu 6 % apmērā no zemes kadastrālās vērtības un zemes nomas maksas parāda 24 664,79 *euro* piedziņu spriedums atstāts negrozīts.

Ar Vidzemes apgabaltiesas 2019. gada 29. marta spriedumu lietā Nr. C39102313 noraidīta pieteicējas prasība daļā, ar kuru par laika posmu no 2009. gada 1. novembra līdz 2013. gada 31. decembrim piedzīts PVN 5179,58 *euro* un noteikts pienākums turpmāk papildus nomas maksai maksāt PVN.

Ņemot vērā tiesas lemto, /Nosaukums D/atlīdzināja pieteicējai 2018. gada augustā 5536,22 *euro* par 2014. gadu (6 % apmērā), 5536,22 *euro* par 2015. gadu (6 % apmērā), 5536,22 *euro* par 2016. gadu (6 % apmērā), 5536,22 *euro* par 2017. gadu (6 % apmērā) un 4613,52 *euro* par 2018. gadu (5 % apmērā), kopā 26 758,40 *euro* (*lietas 9. sējuma 197.-208. lapa, 5. sējuma 85.-86. lapa*).

Atbilstoši /Nosaukums D/ sniegtajai informācijai zemes nomas maksas parādu 24 664,79 *euro* par laika periodu no 2009. gada 1. novembra līdz 2013. gada 31. decembrim (atbilstoši Vidzemes apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2014. gada 17. jūnija spriedumam lietā Nr. C39102313) pieteicējai pārskaitīts 2018. gada 29. jūnijā, kas nav auditējamais periods. Auditējamā periodā – 2018. gada 1., 2. augustā /Nosaukums D/ veikusi zemes nomas maksājumus pieteicējai par 2014.-2018. gadu – par 2014., 2015., 2016. un 2017. gadu 6 % apmērā un par 2018. gadu 5 % apmērā.

/Nosaukums D/2020. gada 18. jūnijā dienestam sniegtajā informācijā norāda, ka līgumus, rēķinus vai citus dokumentus no pieteicējas nav saņēmusi. No 2018., 2019. gada PVN deklarācijās norādītā dienests konstatējis, ka savstarpējie darījumi nav deklarēti.

Līdz ar to dienests pamatoti secināja, ka /Nosaukums D/ pieteicējai samaksātā zemes nomas maksa 26 758,40 *euro* apmērā ir iekļaujama ar PVN apliekamos ieņēmumos, un tā jāatspoguļo pieteicējas 2018. gada augusta PVN deklarācijā (pārbaudē uzskatīts, ka PVN jau ietverts saņemtajā naudas pārskaitījuma summā).

Pieteicējai papildus noteikts budžetā maksājamais PVN par darījumiem ar /Nosaukums D/ 4 644,02 *euro* (26 758,40 *euro* x 21/121).

[21] Pieteicēja norāda, ka jautājumā par tiesībām aprēķināt un izrakstīt zemes (piespiedu) nomas maksas un ar to saistīto PVN rēķinus ir rīkojusies atbilstoši dienesta izsniegtajām uzziņām.

Lietas materiālos atrodas dienesta 2017. gada 11. maijā pieteicējai sniegtā uzziņa par situāciju, kad puses nav vienojušās par cenu, ka tad ar PVN ir apliekama saņemamā atlīdzība ko nosaka saskaņā ar likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju" 54. panta otro daļu par zemes nomu (*lietas 10. sējuma 189. lapas otra puse-193. lapa*). Uzziņā skaidri noteikts pienākums maksāt PVN.

Attiecībā uz pieteicējas tiesiskajām attiecībām ar /Nosaukums D/ dienests 2018. gada 7. septembra uzziņā arī norādījis, ka PVN iekļaujams zemes nomas maksas summā. Atbilstoši dienesta sniegtajā uzziņā norādītajam, iesniegumā minētajā konkrētajā tiesiskajā situācijā (ar spēkā stājušos spriedumu par labu pieteicējai piedzīts nomas parāds 24 664,79 *euro* un nomas maksa noteikta neko neminot par PVN) zemes piespiedu nomas attiecībās starp pieteicēju (kā iznomātāja) un /Nosaukums D/(kā nomnieka) par zemes nomas pakalpojuma sniegšanas brīdi par laiku no 2009. gada 1. novembra līdz 2013. gada 31. decembrim uzskata brīdi, kad Vidzemes apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2014. gada 17. jūnija spriedums lietā Nr. C39102313 (SKC-5/2017) ir stājies spēkā, t. i., 2018. gada 27. jūnijā. Līdz ar to iesniegumā aprakstītajā situācijā nav piemērojamas likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normas, bet Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas, kas stājās spēkā 2013. gada 1. janvārī.

Tādējādi pieteicējai bija pienākums par /Nosaukums D/ (kā nomniekam) laikā no 2009. gada 1. novembra līdz 2013. gada 31. decembrim sniegto

zemes nomas pakalpojumu izrakstīt PVN rēķinu 15 dienu laikā no sprieduma spēkā stāšanās brīža (*lietas 10. sējuma 194.-197. lapa*).

[22] Pieteikumā tiesai pieteicēja atsaucas arī uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 131. pantu un Valsts ieņēmumu dienesta 2014. gada 1. augusta uzziņu Nr. 8.11-20/63149, ka pakalpojuma sniedzējam ir pienākums 15 dienu laikā pēc darījuma brīža, proti, līguma noslēgšanas brīvprātīgi vai tiesas ceļā, izrakstīt nodokļu rēķinu. Pieteicēja norāda, ka dienests ir ignorējis faktu, ka nodokļa rēķini ir izrakstīti nākamajos taksācijas periodos, kuros spriedumi stājās spēkā, tos deklarējot un samaksājot valsts budžetā.

Lai pārbaudītu pieteicējas norādīto par rēķinu izrakstīšanu 15 dienu laikā pēc spriedumu stāšanās spēkā, tiesa uzlika par pienākumu pieteicējai iesniegt tiesai SIA „Rīgas namu pārvaldnieks", /Nosaukums A/, /Nosaukums D/un SIA /Nosaukums C/ pēc tiesas spriedumu spēkā stāšanās izrakstītos rēķinus, norādot arī konkrētu tiesas spriedumu (vēlams tabulas veidā).

Tiesā ir iesniegta tabulu, kurā pēc pieteicējas norādītā ir redzamas ierosinātās civillietas par zemes nomas maksas noteikšanu 2018. gadam (*lietas 12. sējuma 155.-159. lapa*).

No visām tabulā ietvertajām civillietām tikai vienai ir norādīts sprieduma spēkā stāšanās laiks – 2019. gada 29. jūnijs lietā C30537517 ar SIA /Nosaukums C/ (*lietas 12. sējuma 158. lapa*). Tiesai nav iesniegts neviens pieteicējas izrakstīts rēķins par sniegto zemes nomas pakalpojumu, kas būtu saistīts ar kādu tiesvedību.

Ielūkojoties Tiesu informatīvajā sistēmā, tiesa konstatē, ka tabulā norādītās tiesvedības (izņemot dažas) nemaz nav saistītas ar pastāvošo zemes piespiedu nomas tiesisko attiecību būtisko sastāvdaļu noteikšanu, nolēmumi taisīti parāda piedziņas lietās. Pieteicēja ir vērsusies tiesā, lai lielākoties piedzītu no Pārvaldnieka zemes nomas maksas procentu likmes maksājumus no nomājamā zemesgabala kadastrālās vērtības 2018. gada sākuma periodos. Tas ir, par laiku, kad puses rakstiski vēl nav vienojušās par zemes nomas maksas procentu apmēru. Turklāt pieteicēja vēlas piedzīt nevis likumā „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju" 54. panta otrās daļas 1. punktā noteikto likmi līdz 5 %gadā no zemes kadastrālās vērtības, bet gan 6 vai 5,9 % apmērā.

No lietā esošajiem pieteicējas prasības pieteikumu grozījumiem ierosinātajās tiesvedībās secināms, ka pēc piedziņas lietu ierosināšanas pieteicēja, grozot prasības pieteikumu, velējusies arī panākt tiesā konkrētā zemes gabala nomas būtisko sastāvdaļu noteikšanu (*lietas 10. sējuma 54.-169. lapa*).

No Tiesu informatīvās sistēmas tiesa konstatē, ka tiesa šādus prasības grozījumus par zemes nomas būtisko, dabisko un nejaušo sastāvdaļu noteikšanu likumiskās (piespiedu) nomas tiesiskās attiecībās ir atzinusi faktiski par jaunu prasību, jo ir grozīts gan prasības par naudas piedziņu pamats, gan priekšmets, tādejādi prasības pieteikums nav pakļauts izskatīšanai vienkāršotās procedūras lietas tiesvedībā, un atteikusi pieņemt, norādot, ka prasītājs ir tiesīgs celt prasību vispārējā kārtībā par funkcionāli nepieciešamā zemes gabala būtisko, dabisko un nejaušo sastāvdaļu noteikšanu un zemes nomas maksas parāda piedziņu.

Pieteicēja tiesai nav iesniegusi sarakstu ar tādām civillietām, kurās notiek tiesvedība par iznomātā zemes gabala būtisko sastāvdaļu noteikšanu. Pieteicēja nav iesniegusi arī pierādījumus rēķinu izrakstīšanai 15 dienu laikā pēc tiesas spriedumu spēkā stāšanās (dienests to nav konstatējis arī PVN deklarācijās). Līdz ar to tiesai nav saprotami pieteicējas pārmetumi dienestam par izsniegtajās uzziņās norādītā neievērošanu. Tieši pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, ka rīkojas atbilstoši uzziņās norādītajam. Tiesa norāda, ka, izņemot atsevišķas lietas, kā Nr. C29255618, Nr. C29257818, Nr. C29304218, Nr. C29254018, Nr. C29246118, Nr. C29302218, Nr. C29285918 un Nr. C29242518, visu tabulā norādīto lietu tiesvedības bija noslēgušās līdz audita uzsākšanai 2019. gada 4. septembrī. Savukārt, ja pieteicēja attiecībā uz 2018. gadu par pastāvošo zemes piespiedu nomas tiesisko attiecību būtisko sastāvdaļu noteikšanu (procentu likmi) vispār nebija vērsusies tiesā, nav saprotama šādu argumentu norādīšana pieteikumā.

[23] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta septītās daļas 2. punkts noteic, ka nodokļu administrācija, uz aprēķinu pamata nosakot nodokļu maksājumu apmēru, izmanto tiešās aprēķinu metodes, tas ir, pamatojoties uz nodokļu maksātāja grāmatvedības reģistros norādītajiem datiem un attaisnojuma dokumentiem, un netiešās aprēķinu metodes, tas ir, aprēķina ar nodokļiem apliekamo objektu, pamatojoties uz savā rīcībā esošo informāciju. Tādejādi situācijās, kad nav iespējams precīzi noteikt maksājamā nodokļa apmēru, dienests ir tiesīgs saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. pantu aprēķināt maksājamo nodokli uz netiešo aprēķinu pamata, kas balstīts uz tā rīcībā esošo informāciju.

Dienests pamatoti norāda, ka netiešo aprēķinu ceļā iegūts nodokļa aprēķins nekad nebūs precīzs, kā tad, ja pats nodokļu maksātājs rūpīgi vestu savu grāmatvedību un izpildītu sadarbības pienākumu ar nodokļu administrāciju, tāpēc nodokļu maksātājam jārēķinās ar aptuvenu nodokļa objektu. Jāatceras, ka šis ir nodokļa netiešs aprēķins, tādēļ tā ceļā iegūtie rezultāti nekad nebūs ideāli precīzi un likums to arī neprasa (sk. *Senāta 2014. gada 4. jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-648/2014 10. un 12. punktu*).

Nodokļu iekasēšana balstās uz nodokļu maksātāja līdzdarbību ar nodokļu administrāciju. Nodokļu administrācija var noteikt pareizu nodokļa saistību tikai tad, ja tai ir zināmi visi faktiskie apstākļi, kas ir šādas saistības pamatā. Šādi fakti vispilnīgāk ir pieejami un zināmi pašam nodokļu maksātājam, tādēļ nodokļu maksātājam pašam jābūt ieinteresētam nekavēt nodokļa saistības pārbaudi, iesniegt nodokļu administrācijai atbilstošas ziņas un paskaidrojumus. Tiesiska pienākuma veidā nodokļu maksātāja līdzdarbības pienākums ietverts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15. panta pirmās daļas 5., 6., 10., 11. punktā un $32.^2$ pantā.

Līdzdarbības pienākuma izpildei vispiemērotākais brīdis ir audita norises laiks. Nodokļu maksātāja iesniegtie dokumenti un sniegtā informācija nodokļu administrācijai ir pamats tālāko audita darbību veikšanai, noskaidrojamo apstākļu papildu izmeklēšanai. Savlaicīga informācijas sniegšana ir paša nodokļu maksātāja interesēs, lai nodokļu administrācijas lēmums būtu objektīvs un tiesisks. Apstrīdot audita rezultātā pieņemto lēmumu augstākā iestādē un pārsūdzot to tiesā, nodokļu maksātājs ir tiesīgs iesniegt papildu pierādījumus (sk. *Senāta 2021. gada 20. decembra sprieduma lietā Nr. SKA-314/2021 17. punktu*).

No lietas materiāliem konstatējams, ka auditam nav iesniegta visa pieprasītā informācija un dienests līdz to iesniegt, tostarp informāciju par katru nekustamo īpašumu un tā klientiem par auditējamo periodu un grāmatvedības kontu par zemes gabaliem par kuriem nav aprēķināts PVN un nav deklarēts PVN deklarācijās (*lietas 10. sējuma 144.-145. lapa*).

Tiesas sēdē uz dienesta pārstāves jautājumu, kāpēc pieteicēja audita laikā nav līdzdarbojusies – nav sniegusi grāmatvedības datus, cik no viena nekustamā īpašuma iegūstama zemes nomas maksa un šīs maksas sadalījums pa klientiem, pieteicējas pārstāvis atbildēja, ka pieteicēja nesniedz datus, kas dienestam vajadzīgi populistiski un neattiecas uz izskatāmo lietu un PVN aprēķinu (*lietas 12. sējuma 105. lapa*).

Kā norādīts pārsūdzētajā lēmumā, pieteicējas grāmatvedības uzskaite nesniedza iespēju noteikt faktisko zemes nomas maksu, turklāt faktiskās nomas aprēķins netika iesniegts arī apstrīdēšanas procesā (lai gan bija tiesības tādu iesniegt).

Tā kā pieteicējas grāmatvedības uzskaite nesniedza iespēju noteikt faktisko zemes nomas maksu un pieteicēja audita laikā nav līdzdarbojusies ar dienestu (faktiskās nomas aprēķinu pieteicēja bija tiesīga iesniegt vēl arī sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas procesā, kas netika izdarīts), tiesa atzīst, ka dienestam bija pamats piemērot likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta septītās daļas 2. punktā paredzēto netiešo aprēķinu metodi, pamatojoties uz lietā iegūto informācija par pieteicējas zemes nomas darījumiem ar Pārvaldnieku, /Nosaukums A/, /Nosaukums D/" un SIA „/Nosaukums C/.

Atbilstoši dienesta rīcībā esošai informācijai (Valsts zemes dienesta informācija no Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmas vēsturiskajiem datiem par nekustamo īpašumu novērtējumu kadastrā uz 2018. gada 1. jūliju (*lietas 7. sējuma 88., 89. lapa*)), par iznomātā zemes

gabala kadastra numuru, lielumu, funkcionāli nepieciešamā zemes gabala lielumu, pieteicējas domājamām daļām, kadastrālās vērtības, kadastrālās vērtības proporcionāli daļu skaitam, kadastrālās vērtības no kuras rēķina piespiedu nomas maksu, 5 % (izņemot 6 %, vai pēc samaksas) dienests ir veicis zemes nomas maksas aprēķinu par pieteicējas zemes nomas darījumiem ar Pārvaldnieku, /Nosaukums A/, /Nosaukums D/" un SIA „/Nosaukums C/ (*pārsūdzētā lēmuma 37. lapa, lietas 1. sējuma 159. lapa*).

Turklāt dienests aprēķinu veicis tikai par tiem īpašumiem, par kuriem tā rīcībā ir bijusi pietiekama un ticama informācija aprēķinu veikšanai. Kā izriet no pārsūdzētā lēmuma, vērtējot pieteicējas saņemtās naudas summas par zemes nomu, aprēķinātais nodoklis varējis būt vēl lielāks, bet dienestam nav bijusi pietiekama informācija par saņemto naudas summu attiecināmību uz konkrētajiem PVN taksāciju periodiem, kā arī bijusi neizzināta informācija par vairāku nekustamo īpašumu iznomāšanu.

[24] Pamatojoties uz likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju" 54. panta otrās daļas 1. punktu, PVN aprēķinam dienests ir piemērojis 5 % likmi no zemes nomas maksas. Tiesas sēdēs pieteicējas pārstāvis pauda neizpratni, kāpēc zemes piespiedu nomas maksa ir noteikta tieši 5 % apmērā, ja likumā noteikts līdz 5 % gadā no zemes kadastrālās vērtības.

Tiesas sēdē attiecībā uz minēto dienesta pārstāve paskaidroja, ka tika vērtēti iepriekš līdz auditējamajam periodam noslēgtie līgumi, kur, piemēram, līgumos ar Pārvaldnieku bija noteikta zemes nomas maksas likme 5,9 % apmērā. Tika vērtēti arī atsevišķi tiesas spriedumi, kuros pieteicēja piedzen zemes nomas maksas likmes vēl daudz lielākas (*lietas 12. sējuma 134. lapas otra puse*).

Tiesa konstatē, ka atbilstoši lietas materiāliem pieteicēja ar Pārvaldnieku laikā līdz 2018. gada 1. janvārim bija noslēgusi 86 Nomas līgumus ar zemes nomas maksas likmi 5,9 % apmērā no nomājamā zemesgabala kadastrālās vērtības attiecīgajā gadā (*lietas 5. sējuma 139. lapas otra puse – 147. lapa, 6. sējuma 3.-162. lapa*).

Pārbaudot Tiesu informatīvajā sistēmā tabulā norādītās tiesvedības (*lietas 12. sējuma 155.-159. lapa*), konstatējams, ka pieteicēja no Pārvaldnieka par 2018. gada atsevišķiem periodiem līdz piedzīt zemes nomas maksas likmi 6 % vai 5,9 % apmērā.

Attiecībā uz SIA /Nosaukums C/ ar Senāta 2019. gada 26. jūnija lēmumu lietā Nr. SKC-0825/19 atstāts negrozīts Latgales apgabaltiesas 2018. gada 28. decembra spriedums lietā Nr. C30537517, kur noteikta nomas maksa 8,5 % gadā no zemes kadastrālās vērtības.

Ņemot vērā minēto un to, ka pieteicēja no Pārvaldnieka, /Nosaukums A/, /Nosaukums D/" un SIA „/Nosaukums C/ ir saņēmusi 2018. gadā zemes nomas maksu tieši 5 % apmērā (vai vairāk), tiesa 5 % likmes piemērošanu atzīst par atbilstošu.

[25] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34. panta septīto daļu nomas darījumā ar nodokli apliekamā vērtība ir visi nomas līgumā noteiktie maksājumi.

Pieņemot pārsūdzēto lēmumu, dienests piemērojis praksi, ka PVN ir jau ietverts zemes nomas maksā. Attiecībā uz minēto pieteicēja norāda, ka šādu kārtību dienests ir pamatojis ar vispārējās jurisdikcijas tiesas spriedumiem. Tomēr ar Satversmes tiesas 2022. gada 29. septembra lēmumu par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2020-24-01 ir secināts, ka vispārējās jurisdikcijas tiesām nav kompetences izlemt, vai zemes piespiedu noma ir pakalpojums, kas apliekams ar PVN (22.1. punkts).

Kā izriet no pārsūdzētā lēmuma, dienests ir atsaucies uz vispārējās jurisdikcijas tiesas spriedumiem, piemēram, Senāta Civillietu departamenta 2019. gada 9. aprīļa sprieduma lietā Nr. C28261709, SKC-42/2019, 17.5. punktu. Taču dienests ir arī atsaucies uz Eiropas Savienības Tiesas praksi, ka gadījumā, ja puses ir vienojušās par preces cenu, neko neminot par PVN, ir uzskatāms, ka PVN ir jau ietverts cenā, par kuru ir panākta vienošanās (*Tiesas 2013. gada 7. novembra spriedums apvienotajās lietās C-249/12 un C-250/12*).

Minētais spriedums pieņemts situācijā, kad /pers. CH/un /pers. CP/ laikā no 2007. līdz 2009. gadam bija noslēguši daudzus nekustamā īpašuma pirkuma un pārdevuma līgumus un šo pirkuma un pārdevuma līgumu noslēgšanas laikā nebija neko paredzējuši attiecībā uz PVN. Konstatējot, ka /pers. CH/un /pers. CP/ veiktajai darbībai ir saimnieciskas darbības pazīmes, Tiesai tika uzdots prejudiciāls jautājums, kā interpretēt PVN direktīvu, it īpaši tās 73. un 78. pantu.

Saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.

Atbilstoši šīs direktīvas 78. panta pirmajai daļai summā, kurai uzliek nodokli, ietver šādas sastāvdaļas:

a) nodokļus, nodevas un citus maksājumus, izņemot pašu PVN;

b) papildu izdevumus, piemēram, komisijas maksu, iepakošanas, transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas, ko piegādātājs iekasē no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja.

Piemērojot pirmās daļas b) punktu, dalībvalstis var par papildu izdevumiem uzskatīt izdevumus, par kuriem pastāv atsevišķa vienošanās.

Tiesa norādīja, ka saskaņā ar vispārējo noteikumu, kas izklāstīts PVN direktīvas 73. pantā, summa, kurai uzliek nodokli, preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai par maksu ir atlīdzība, kuru faktiski šajā ziņā ir saņēmis nodokļa maksātājs. Šai atlīdzībai tātad ir subjektīva vērtība, proti, tā ir faktiski saņemtā summa, nevis summa, ko aprēķina saskaņā ar objektīviem kritērijiem (skat. *it īpaši 1981. gada 5. februāra spriedumu lietā 154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 13. punkts, un 2012. gada 26. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C?621/10 un C?129/11 Balkan and Sea Properties un Provadinvest, 43. punkts*).

Šis noteikums ir piemērojams saskaņā ar minētās direktīvas pamatprincipu, saskaņā ar kuru PVN sistēmas mērķis ir aplikt ar nodokli vienīgi galīgo patērētāju (skat. spriedumu lietā C-317/94 Elida Gibbs, 19. punkts un 2011. gada 9. decembra rīkojumu lietā C?69/11 Connoisseur Belgium, 21. punkts).

Tomēr, ja pirkuma un pārdevuma līgums ir ticis noslēgts, neko tajā neminot par PVN, tad gadījumā, ja piegādātājs saskaņā ar valsts tiesībām nevar atgūt no pircēja PVN, ko vēlāk ir pieprasījusi samaksāt nodokļu administrācija, visas cenas, neveicot PVN atskaitījumu, ņemšanas vērā kā summas, kurai ir piemērojams PVN, sekas būtu tādas, ka PVN būtu jāmaksā šim piegādātājam un tas tādējādi būtu pretrunā principam, saskaņā ar kuru PVN ir nodoklis par patēriņu, kas ir jāsedz galīgajam patērētājam.

Šāda ņemšana vērā būtu pretrunā arī noteikumam, saskaņā ar kuru nodokļu administrācija nevar kā PVN iekasēt summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (skat. spriedumu lietā C-317/94 Elida Gibbs, 24. punkts; 1997. gada 3. jūlija spriedumu lietā C?330/95 Goldsmiths, 15. punkts, kā arī spriedumu apvienotajās lietās Balkan and Sea Properties un Provadinvest, 44. punkts) (skat. *Tiesas 2013. gada 7. novembra sprieduma apvienotajās lietās C-249/12 un C-250/12 33.-36. punktu*).

Par PVN direktīvas, it īpaši tās 73. un 78. panta interpretāciju, tostarp par jēdzienu "summa, kurai uzliek nodokli" atbildes sniegtas arī citos Tiesas spriedumos, kā, piemēram lietā C-521/19, CB ( ECLI:EU:C:2021:527).

[26] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 288. panta pirmajai daļai, ja, izskatot lietu, konstatēti apstākļi, kas liecina par iespējamu tiesību normu pārkāpumu, kā arī citos gadījumos tiesa var pieņemt blakus lēmumu.

Minētajā normā paredzētais instruments – blakus lēmums – ir izmantojams gadījumā, ja, izskatot lietu, tiesa gūst pārliecību par tādu konkrētu problēmu, kas netiks atrisināta ar tiesas nolēmumu attiecīgajā lietā. Tad tiesa ar blakus lēmumu var vērst atbildīgo institūciju uzmanību uz identificēto problēmu un uzdot to vērtēt un risināt (*Senāta 2018. gada 31. oktobra lēmuma lietā Nr. SKA-1546/2018 (6-800504-18/16) 7. punkts*).

Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē lūdza pieņemt blakus lēmumu par dienesta ģenerāldirektores, kura pieņēmusi pārsūdzēto lēmumu attiecībā uz PVN, saukšanu pie kriminālatbildības, kā arī dienesta darbiniekus, kuri, veicot auditu, traucējuši uzņēmējdarbību (*lietas 12. sējuma 104. lapas otra puse*).

Atbilstoši likuma "Par Valsts ieņēmumu dienestu" 2. panta 1. punktam viens no dienesta galvenajiem uzdevumiem ir nodrošināt Valsts ieņēmumu dienesta administrēto valsts nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto obligāto maksājumu iekasēšanu Latvijas teritorijā un uz muitas robežas, kā arī nodokļu, nodevu un citu obligāto maksājumu iekasēšanu Eiropas Savienības budžetam.

Saskaņā ar minētā likuma 4. panta otrās daļas 9. punktu dienesta ģenerāldirektors pieprasa veikt jebkura dienesta kontrolei pakļautā nodokļu maksātāja nodokļu (nodevu) aprēķinu un nodokļu (nodevu) maksājumu revīziju (auditu). Savukārt atbilstoši šā likuma 10. panta pirmās daļas 2. un 3. punktam visiem ierēdņiem, pildot dienesta pienākumus nodokļu administrēšanā, ir tiesības izdarīt nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīziju (auditu), pārbaudīt juridisko un fizisko personu grāmatvedību un tās pamatdokumentus, citus ar aprēķiniem un budžeta maksājumiem saistītos dokumentus, saņemt nepieciešamos paskaidrojumus un izziņas, kā arī pieprasīt no juridiskajām personām gada pārskatus, valsts un pašvaldību ieņēmumu un nodokļu aprēķinus, deklarācijas, citus nepieciešamos dokumentus, izskatīt tos, noteikt valsts un pašvaldības budžetā (pamatbudžetā vai speciālajā budžetā) iemaksājamo Valsts ieņēmumu dienesta administrējamo nodokļu un nodevu apmērus, kā arī citu to valsts noteikto obligāto maksājumu apmērus, kuru iekasēšana piekrīt Valsts ieņēmumu dienestam, noteikt soda naudas summas, kā arī pieprasīt un saņemt attiecīgus paskaidrojumus.

Administratīvā procesa likuma 288. pants paredz tiesas tiesības, nevis pienākumu pieņemt blakus lēmumu. Šajā lietā tiesa nesaskata Administratīvā procesa likuma 288. panta pirmajā daļā noteikto pamatu blakus lēmuma pieņemšanai par ar likumu noteiktu pienākumu pildīšanu.

[27] Pieteicēja tiesu ir lūgusi vērsties Satversmes tiesā ar pieteikumu par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 14. punkta "c" apakšpunkta (turpmāk – apstrīdētā norma), ciktāl tas attiecas uz zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos, atbilstību Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Pieteicēja nepieciešamību vērsties Satversmes tiesā pamato ar tās tiesību aizskārumu, ko izraisījis vispārējās jurisdikcijas tiesnešu pārkāpums ārpus šo tiesu kompetences, vērtējot strīdu par PVN aprēķināšanas kārtību, ko ir akceptējis un pielieto arī dienests pārsūdzētajā lēmumā (*lietas 12. sējuma 49. lapa*).

Senāts ir atzinis, ka tikai tad, ja pati tiesa konstatē, ka lietā piemērotā tiesību norma ir antikonstitucionāla, tai ir pienākums vērsties ar pieteikumu Satversmes tiesā. Administratīvā procesa dalībnieka viedoklis par iespējamu lietā piemērotās tiesību normas neatbilstību augstāka juridiskā spēka tiesību normai nav pietiekams pamats pieteikumam Satversmes tiesā, ja tiesa pati nenonāk pie pārliecības par šīs tiesību normas antikonstitucionalitāti (*Senāta 2024. gada 15. februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-292/2024 4. punkts*).

Lai gan pieteicēja norāda, ka minētās Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas tiek apstrīdētas ciktāl tās attiecas uz nekustamā īpašuma iznomāšanu zemes "piespiedu nomas" gadījumos, ņemot vērā tās nepārtrauktību un zemes īpašniekiem noteikto pienākumu ne retāk kā reizi sešos mēnešos aprēķināt un izrakstīt nodokļu rēķinu par zemes "piespiedu nomas" pakalpojuma sniegšanu, no lūgumam pievienotās konstitucionālās sūdzības izriet, ka pieteicēja vispārīgi uzskata par netaisnīgu lietā piemērojamo tiesisko regulējumu par PVN aprēķināšanu piespiedu zemes nomas tiesisko attiecību gadījumā un joprojām atsaucas uz faktiskajiem apstākļiem, kas saistīti ar PTAC 2017. gada 7. septembra lēmumu un ar to saistītajām tiesvedībām (*lietas 12. sējuma 50-63. lapa*).

Izskatāmajā gadījumā tiesa tiesību normu neatbilstību Satversmei nesaskata. Kā jau tika norādīts, izskatāmās lietas strīdus jautājumu ir izvērtējusi Eiropas Savienības Tiesa, atzīstot, ka atbilstoši PVN direktīvas 135. panta 1. punkta „1" apakšpunktam un 2. punktam ir pieļaujams tāds valsts tiesiskais regulējumus, saskaņā ar kuru zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumā ir izslēgta no atbrīvojuma no PVN, tātad – tiek aplikta ar PVN.

PVN maksāšanas pienākuma noteikšana pati par sevi nav uzskatāma par īpašuma tiesību ierobežojumu, jo viena no būtiskākajām PVN sistēmas pazīmēm ir neitralitāte. Proti, uz PVN maksātāju reģistrā reģistrētu personu, kura veic saimniecisko darbību, ne tikai gulstas pienākums valstij pārskaitīt par tās sniegtajiem pakalpojumiem saņemto PVN, bet tai ir arī tiesības atskaitīt priekšnodokli saistībā ar saimnieciskās darbības nodrošināšanai veiktajiem izdevumiem.

Tiesa nekonstatē arī nepieciešamību vērsties Satversmes tiesā ar pieteikumu par Satversmes 91. panta pārkāpumu, jo diskrimināciju nesaskata. Pieteicējas norādītās personu grupas – zemes īpašnieki, kas reģistrējušies kā PVN maksātāji, un zemes īpašnieki, kas nav reģistrējušies kā PVN maksātāji, neatrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos. Lai arī abām personu grupām piemīt vienojoša pazīme – zemes īpašnieka statuss piespiedu zemes nomas attiecībās –, tomēr PVN maksātāja statuss ir atšķirīga pazīme, kura neļauj salīdzināt šīs grupas. Tādējādi atšķirīga attieksme ir paredzēta pret atšķirīgos apstākļos esošajām personu grupām un Satversmes 91. pantā ietvertais tiesiskās vienlīdzības princips ir ievērots.

***Uzņēmumu ienākuma nodoklis***

*Par nekustamo īpašumu /adrese P/*

[28] Ministru kabineta 2015. gada 22. decembra noteikumu Nr. 775 "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi" 103. punkts noteic, ka ar atsavinātā vai likvidētā pamatlīdzekļa izslēgšanu saistītos ieņēmumus un izmaksas peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņos norāda neto vērtībā (turpmāk – peļņa vai zaudējumi no pamatlīdzekļa izslēgšanas) atbilstoši likuma 14. panta trešajā daļā, 41. panta otrajā daļā un 43. panta trešajā daļā noteiktajam. Ja izslēgtais pamatlīdzeklis ir bijis novērtēts, izmantojot pārvērtēšanas metodi, tad, aprēķinot peļņu vai zaudējumus no pamatlīdzekļa izslēgšanas, ņem vērā arī ieņēmumus, kas radušies, izslēdzot no bilances posteņa "Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve" šā pamatlīdzekļa vērtības pieauguma summas atlikumu.

Tādejādi pieteicējai 2016. gada 1. jūlija – 2017. gada 30. jūnija peļņas vai zaudējumu aprēķinā ar atsavinātā pamatlīdzekļa izslēgšanu saistītos ieņēmumus un izmaksas peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņos bija jānorāda neto vērtībā, ko pieteicēja ir izdarījusi un kam nav iebildis dienests. Dienests ir apšaubījis pieteicējas noteiktās nekustamā īpašuma /adrese P/, atsavināšanas neto vērtības 142 316,60 *euro* pamatotību.

[29] Atbilstoši lietas materiāliem 2016. gada 5. jūlijā ir noslēgts pirkuma līgums saskaņā ar kuru pieteicēja pārdod SIA "/Nosaukums AI/" nekustamo īpašumu /adrese P/, ierakstīts Liepājas pilsētas zemesgrāmatas nodalījumā Nr. /numurs 1/, par abpusēji nolīgtu pirkuma maksu 1 400 000,00 *euro*.

Līgumā noteikts, ka pirkuma maksas daļu 400 000,00 *euro* apmērā pircējs samaksā 5 darba dienu laikā pēc pirkuma līguma spēkā stāšanās dienas un atlikušo pirkuma maksas daļu 1 000 000,00 *euro* apmērā pircējs vai pircēju kreditējošā kredītiestāde samaksā līdz 2016. gada 30. septembrim. Īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu SIA "/Nosaukums AI/" iegūst ar īpašuma tiesību reģistrācijas zemesgrāmatā brīdi, bet

lietošanas un valdījuma tiesības ar pilnas pirkuma maksas brīdi (*lietas 9. sējuma 32.-33. lapa*).

SIA "/Nosaukums AI/" samaksu pieteicējai veikusi 2016. gada 11. jūlijā 400 000,00 *euro* apmērā un 2016. gada 12. oktobrī 1 000 000,00 *euro* apmērā, par ko lietā strīda nav.

2016. gada 7. oktobrī starp SIA "/Nosaukums AI/" kā iznomātāju un pieteicēju kā nomnieku noslēgts nomas līgums Nr. 07/10/2016 par nekustamā īpašumu /adrese P/, nomu, nosakot nomas maksu 16 500,00 *euro* apmērā par katru kalendāro mēnesi un PVN (*lietas 9. sējuma 27.-31. lapa*) (2016. gada decembrī – 2017. gada jūnijā veikta samaksa 159 720,00 *euro* apmērā (*lietas 9. sējuma 34.-50. lapa*)).

Pieteicēja 2020. gada 23. marta paskaidrojumā dienestam norāda, ka īpašuma pārdošanas process nebija ātrs, vien 2016. gadā izdevās vienoties ar nekustamā īpašuma attīstītāju SIA "/Nosaukums AI/" par īpašuma pārdošanu. Iegādi no SIA "/Nosaukums AI/" puses finansēja AS "Citadele banka". Ņemot vērā, ka pieteicējai nebija iespējams nekavējoties atbrīvot īpašumu no savām un trešo personu atstātām mantām, puses abpusēji vienojās, to saskaņojot arī ar finansētāju AS "Citadele banka", ka pieteicējas pienākums ir nomāt visu nekustamo īpašumu kā lietu kopību līdz īpašuma pilnīgai atbrīvošanai. Nekustamā īpašuma pārdošanas process pabeigts 2016. gada oktobrī un sākot no 2016. gada novembra līdz 2017. gada jūnijam (ieskaitot) pieteicēja maksāja nomas maksu SIA "/Nosaukums AI/" (*lietas 3. sējuma 6. lapa*).

Pieteicēja no SIA "/Nosaukums AI/" saņemto samaksu (konts 26201) 2016. gada 11. jūlijā 400 000,00 *euro* apmērā un 12. oktobrī 55 000,00 *euro* apmērā grāmato kontā 23100 (kredītā), bet 2016. gada 12. oktobrī saņemto samaksas starpību 945 000,00 *euro* (1 000 000,00 euro – 55 000,00 *euro*) apmērā kontā 51401 ilgtermiņa aizdevums no SIA "/Nosaukums AI/" (kredītā).

2016. gada jūlija PVN deklarācijā pieteicēja deklarē ar PVN neapliekamos darījumus 455 000,00 *euro* apmērā.

[30] 2020. gada 7. jūlija paskaidrojumā pieteicēja dienestam norāda, ka SIA "/Nosaukums AI/", konstatējot nepilnības un trūkumus īpašumā, Civillikuma 2064. panta noteiktajā termiņā cēla ierunu par īpašuma cenas samazinājumu (Civillikuma 1625. pants) (*lietas 2. sējuma 205.-213. lapa*).

2017. gada jūnijā un jūlijā abām pusēm atrodot kompromisu, pieteicēja un SIA "/Nosaukums AI/" parakstīja vienošanos par strīda risinājumu. Saskaņā ar 2017. gada 30. jūnija vienošanos "Par sprieduma izpildes kārtību un nomas līguma izbeigšanu" (2017. gada 29. jūnija Rīgas tiesu apgabala šķīrējtiesas spriedumu lietā C-091/290617) grozīts 2016. gada 5. jūlija Pirkuma līgums, nosakot, ka pirkuma maksa, kas atspoguļo patieso nekustamā īpašuma /adrese P/, vērtību ir 455 000,00 *euro* un pārmaksātā pirkuma maksas daļa 945 000,00 *euro* piedzenama no pieteicējas.

Saskaņā ar 2017. gada 15. jūlija "Vienošanās par saistību 945 000,00 *euro* atmaksas kārtību" pieteicēja un SIA "/Nosaukums AI/" vienojas par saistību 945 000,00 *euro* atmaksas kārtību ne vēlāk kā līdz 2019. gada 31. decembrim (parāda daļas un procenta maksājumu nosakot ne mazāku kā 8500,00 *euro* mēnesī) (*lietas 9. sējuma 24. lapa*).

Atbilstoši pieteicējas konta 51401 konta izdrukai periodā no 2017. gada 1. jūlija līdz 2018. gada 30. jūnijam SIA "/Nosaukums AI/" veikta atmaksa 92 577,55 *euro* apmērā, par ko lietā strīda nav.

Dienests konstatēja, ka ieņēmumos no nekustamā īpašuma /adrese P/, pārdošanas atspoguļota tikai starpība starp 455 000,00 *euro* un norakstāmo bilances atlikušo pamatlīdzekļu vērtību 312 683,40 *euro*, kas ir 142 316,60 *euro*, savukārt par norakstīto pamatlīdzekļu vērtību 312 683,40 *euro* apmērā ienākums no pamatlīdzekļu pārdošanas nav uzrādīts.

Dienests apšaubīja pieteicējas noteiktās nekustamā īpašuma /adrese P/, atsavināšanas neto vērtības 142 316,60 *euro* pamatotību.

[31] Atbilstoši lietas materiāliem nekustamo īpašumu /adrese P/, pieteicēja reģistrēja saskaņā ar 2008. gada 15. decembra maiņas līgumu ar piemaksu (izlīgums), kurā noteikts, ka akciju sabiedrība /Nosaukums PT/(turpmāk – /Nosaukums PT/) (no 2017. gada 12. jūnija akciju sabiedrība /Nosaukums LA/) un akciju sabiedrība /Nosaukums SP/(turpmāk – /Nosaukums SP/) (no 2010. gada 25. maija akciju sabiedrība "Pilsētas zemes dienests") maina /Nosaukums PT/ piederošo nekustamo īpašumu /adrese P/, kas sastāv no zemes gabala 2777 kvm platībā un uz zemes gabala esošajām trim ēkām, līdz ar visām tiesībām, piederumiem un pienākumiem, kas ar objektu saistīti, tādā stāvoklī un kārtībā, kādā tas atrodas līguma parakstīšanas dienā, pret /Nosaukums SP/ piederošām prasījuma tiesībām pret /Nosaukums PT/.

Saskaņā ar minētā līguma 5. un 6. punktu/Nosaukums SP/ prasījuma tiesības pret /Nosaukums PT/ ir novērtētas par 81 995,74 LVL un /Nosaukums PT/piederošais nekustamais īpašums /adrese P/, ir novērtēts par 85 595,00 LVL un ka starpību 3599,26 LVL /Nosaukums SP/ samaksā/Nosaukums PT/.

Ņemot vērā maiņas līgumā norādīto novērtējumu, dienests pieteicējas 2016. gada 1. jūlija – 2017. gada 30. jūnija peļņas vai zaudējumu aprēķinā palielināja pārdotās produkcijas ražošanas pašizmaksu par 131 369,75 *euro* (maiņas līgumā norādītā vērtība 121 790,71 *euro* (85 595,00 LVL) + valsts un kancelejas nodeva 9 579,04 *euro* par īpašuma tiesību reģistrēšanu zemesgrāmatā).

Pieteicēja sūdzībā dienesta ģenerāldirektoram un pieteikumā tiesai norāda, ka dienests, palielinot peļņas un zaudējumu aprēķinā apliekamo ienākumu par 312 683,40 *euro* saistībā ar nekustamā īpašuma /adrese P/, atsavināšanu, nepamatoti neatzina pamatlīdzekļa bilances vērtību kā pārdošanas izmaksas, bet atzina tikai minētā pamatlīdzekļa "mistisku" iegādes vērtību, par kādu nav atzīstamas maiņas līgumā kļūdaini minētās summas. Pieteicēja norāda, ka maiņas līgumā cena nav jānorāda, jo tā nav līguma sastāvdaļa – ne būtiskā, ne dabīgā, ne arī nejaušā. Ēkas Liepājā tirgus cena un kadastra vērtība bija desmitkārt lielāka kā maiņas līgumā citiem mērķiem kļūdaini norādītā uzskaites vērtība, secīgi UIN vajadzībām vērā bija ņemama bilances vērtībā.

[32] Minētais pieteicējas arguments nav pamatots. Kā skaidrojis Senāts, Civillikuma 2091. panta pirmajā daļā noteikts, ka maiņas līgums ir divu personu abpusējs apsolījums dot vienu priekšmetu pret otru, izņemot naudu. Savukārt saskaņā ar Civillikuma 2092. pantu līdzēju savstarpējām tiesībām un pienākumiem maiņas līgumā attiecīgi piemērojami pirkuma līguma noteikumi. Tādējādi atbilstoši Civillikuma normām īpašuma maiņas darījums ir pielīdzināms pirkuma darījumam. Tā kā nekustamā īpašuma iegūšana pamatā izriet no civiltiesiskajām attiecībām, attiecīgais princips ir attiecināms arī uz nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanu nodokļu aprēķināšanas vajadzībām, proti, vispārējā gadījumā, nosakot nekustamā īpašuma, kas iegūts maiņas darījuma rezultātā, iegādes vērtību, ir piemērojams regulējums, kas attiecināms uz tāda nekustamā īpašuma iegādes vērtības noteikšanu, kas iegūts pirkuma ceļā.

Nekustamā īpašuma iegādes vērtība parasti ir nosakāma atbilstoši attiecīgajos darījumu dokumentos norādītajai nekustamā īpašuma cenai vai vērtībai. Atsavinot nekustamo īpašumu, kas iegūts uz pirkuma līguma pamata, par tā iegādes vērtību tiek uzskatīta pirkuma līgumā norādītā pirkuma maksa (sal. *Senāta 2015. gada 30. marta sprieduma lietā Nr. SKA-26/2015 13. punkts; 2017. gada 29. augusta sprieduma lietā Nr. SKA-214/2017 7. punkts, 2020. gada 10. jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-65/2020, 10. punkts*).

Tā kā līgumā ir norādīta konkrēta maiņas darījuma vērtība – 85 595,00 LVL, uz šī līguma pamata nekustamais īpašums reģistrēts zemesgrāmatā, dienests bija tiesīgs ņemt vērā šo vērtību, nosakot konkrētā pamatlīdzekļa vērtību.

[33] Tiesa ticamību nepievērš arī norādei par vienkāršu kļūdīšanos attiecībā uz maiņas līgumā norādīto ēkas vērtību. Jau maiņas līguma nosaukumā – "Maiņas līgums ar piemaksu (Izlīgums)" norādītais vārds "izlīgums" liecina par abu pušu interešu pilnīgu saskaņošanu, vienošanos un domstarpību

(pretenziju) izbeigšanu. Līgumā norādītā vērtība 81 995,74 LVL ir norādīta ne tikai skaitliski, bet arī vārdiski – astoņdesmit viens tūkstotis deviņi simti deviņdesmit pieci lati un 74 santīmi (*lietas 9. sējuma 51. lapa*).

Tā kā tiesas sēdēs pieteicējas pārstāvis vairākkārt uzsvēra, ka, vērtējot pēc veselā saprāta, ēka nav būdiņa, bet māja pašā Liepājas centrā, kur ir atradusies tipogrāfija, partiju biroji, veikali, tās kadastrālā vērtība ir milzīga – novērtējums ir lielāks par 500 000 *euro*, turpat miljons (*lietas 12. sējuma 135. lapa*), neapšaubot līgumu noslēgušo pušu veselo saprātu, tiesa secina, ka, slēdzot maiņas līgumu, starp /Nosaukums PT/ un /Nosaukums SP/ ir pastāvējusi tiem vien zināma vienošanās, kas atklātībai nav darīta zināma.

[34] Gada pārskatu likumā (redakcijā, kas spēkā no 2006. gada 19. oktobra līdz 2016. gada 1. janvārim) lietots termins "patiesā vērtība", kas ir summa, par kādu iespējams apmainīt aktīvu vai izpildīt saistības darījumā starp labi informētām, ieinteresētām un finansiāli neatkarīgām personām.

Gada pārskatu likuma 26. panta pirmā daļa noteic, ka ilgtermiņa ieguldījumi jānovērtē atbilstoši to sākotnējai vērtībai, tas ir iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai.

Minētā likuma 29. panta pirmā daļa noteic, ka ilgtermiņa ieguldījumu objektu, kura vērtība ir būtiski lielāka par tā iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksu, vai novērtējumu iepriekšējā gada bilancē, var pārvērtēt atbilstoši augstākai vērtībai, ja var pieņemt, ka vērtības paaugstinājums būs ilgstošs. Pamatlīdzekļu nolietojums un ieguldījumu vērtības samazināšanās katru gadu jāaprēķina atbilstoši iegrāmatotajai attiecīgā gada vērtībai un tādās pašās summās jāiegrāmato peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Atbilstoši šī panta otrajai daļai šādas pārvērtēšanas rezultātā radies vērtības pieaugums ir jāiegrāmato postenī "Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve" iedaļā "Pašu kapitāls". Ja pārvērtēšanas rezultātā radies vērtības pieaugums pilnībā vai daļēji kompensē tā paša ilgtermiņa ieguldījumu objekta vērtības samazinājumu, kas iepriekšējos pārskata gados bija ietverts peļņas vai zaudējumu aprēķinā kā izmaksas, šādu vērtības pieaugumu summā, kas nepārsniedz minētās izmaksas, ietver peļņas vai zaudējumu aprēķinā kā ieņēmumus tajā pārskata gadā, kad tas konstatēts.

Gada pārskatu likuma 29. panta sestā daļa noteic, ka, piemērojot šā panta pirmo daļu, pielikumā par katru pārvērtēto bilances aktīva posteni norāda pārvērtēšanas pamatojumu, kā arī novērtējuma starpību, salīdzinot šā panta pirmajā daļā paredzētajā kārtībā noteikto vērtību un atbilstoši šā likuma 26., 27. un 28. pantam noteikto vērtību.

Tādejādi minētā normas noteic, ka ilgtermiņa ieguldījumi jānovērtē atbilstoši to sākotnējai vērtībai. Pieteicēja, izņemot maiņas līgumā minēto, citu nav norādījusi.

Pieteicēja uzsver, ka maiņas līgumā vērtība nav jānorāda. Līdz ar to būtu piemērojama Gada pārskatu likuma 46. panta pirmā daļa – ja sabiedrības nekustamajam īpašumam ir noteikta kadastrālā vērtība, tā jānorāda pielikumā. Kadastrālā vērtība pieteicējai ir zināma, ko apliecina izdruka no bankas konta par valsts un kancelejas nodevas apmaksu īpašuma tiesību reģistrēšanai zemesgrāmatā 9579,04 *euro* apmērā.

Nekustamā īpašuma /adrese P/, kadastrālā vērtība gada pārskata pielikumā norādīta nav.

[35] Pieteicēja iesniegusi SIA "Interbaltija" 2009. gada 3. novembra atzinumu par nekustamā īpašuma /adrese P/, tirgus vērtību, ka visvairāk iespējamā tā ir 314 500,00 LVL ar pārdošanas termiņu 12 mēneši un piespiedu pārdošanas vērtība 204 400,00 LVL ar pārdošanas termiņu seši mēneši (*lietas 9. sējuma 53.-84. lapa*).

Ja pieteicējas ieskatā nekustamā īpašuma /adrese P/, vērtība bija būtiski lielāka par tā iegādes izmaksām vai novērtējumu iepriekšējā gada bilancē, tad atbilstoši Gada pārskata likuma 29. panta otrajai daļai šādas pārvērtēšanas rezultātā radies vērtības pieaugums bija jāiegrāmato postenī "Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve" iedaļā "Pašu kapitāls".

Turklāt minētā likuma 16. panta 5. un 6. punkts noteic, ka katram ilgtermiņa ieguldījumu postenim bilancē vai pielikumā jāietver informāciju par pārvērtēšanu pārskata gadā un kopējā pārvērtēšanas summa līdz bilances datumam, ieskaitot 5. punktā norādīto. Pieteicēja pārvērtēšanu katrā pārskata gadā nav norādījusi, nekustamā īpašuma /adrese P/, vērtība no 2010. gada 1. janvāra līdz 2016. gada 1. jūlijam uzrādīta nemainīga, proti, 312 683,40 *euro* (2010. gadā 219 755,14 LVL) (*lietas 3. sējuma 96. lapa*).

Tādejādi dienests pamatoti norāda, ka gan darījuma veikšanas brīdī, gan pašlaik normatīvie akti paredz, ka darījumam, tāpat arī pamatlīdzekļu vērtībām jābūt izsekojamām. Atbilstoši pieteicējas gada pārskatos norādītajam ieguldījuma īpašumi pēc to sākotnējās uzskaites izmaksās ir novērtēti patiesajā vērtībā. Ņemot vērā, ka gada pārskatam jāsniedz skaidra un patiesa informācija, kā arī pašas pieteicējas gada pārskatos norādīto, ka patiesā vērtība pamatojas uz patiesajām vērtībām, tad pieteicējas rīcībā uz katra pārskata gada sākumu bija jābūt katra nekustamā īpašuma novērtējumam. It sevišķi, ja novērtējums nemainījās, tad sākotnējais novērtējums bija saglabājams gadu no gada, tādējādi tam bija jābūt pieejamam gan nekustamā īpašuma atsavināšanas brīdī, gan audita veikšanas brīdī.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka pieteicējas 2016. gada 1. jūlija – 2017. gada 30. jūnija peļņas vai zaudējumu aprēķinā nav atzīstamas pamatlīdzekļa /adrese P/, norakstīšanas izmaksas 181 313,65 *euro* (pieteicējas norādītā izslēgtā pamatlīdzekļa vērtība 312 683,40 *euro* – auditā konstatētā pamatlīdzekļa vērtība 131 369,75 *euro*), jo pieteicējas norādīto pamatlīdzekļa vērtību nepamato dokumenti, līdz ar to pamatlīdzekļa vērtība nav izsekojama.

[36] Saskaņā ar likuma "Par grāmatvedību" 10. pantu (redakcijā, kas spēkā no 2016. gada 25. oktobra) uzņēmuma attaisnojuma dokumentus glabā līdz dienai, kad tie nepieciešami, lai izpildītu šā likuma 2. panta prasības par saimnieciskā darījuma norises izsekojamību, bet ne mazāks kā 5 gadi.

Līdz 2016. gada 25. oktobrim likuma "Par grāmatvedību" 10. pants noteica, ka pārējo attaisnojuma dokumentu glabāšanas laiks ir 5 gadi. Ar to, ka šie 5 gadi ir pagājuši un likuma norma nenoteica ilgāku glabāšanas laiku, pieteicēja attaisno savu attaisnojuma dokumentu neiesniegšanu dienestam. Uz minēto tiesa norāda.

Lai arī līdz 2016. gada 25. oktobrim likuma "Par grāmatvedību" 10. panta redakcija pārējo attaisnojuma dokumentu glabāšanas laiku noteica 5 gadus, no minētā likuma normām kopumā šāds ierobežojums neizriet.

Atbilstoši likuma "Par grāmatvedību" 10. panta pirmajai daļai katram uzņēmumam visi attaisnojuma dokumenti, grāmatvedības reģistri, inventarizācijas saraksti, gada pārskati un to pielikumi, kā arī grāmatvedības organizācijas dokumenti (kontu plāni, kodifikatori u.c.) sistemātiski jāsakārto un jāuzglabā uzņēmuma arhīvā.

Gada pārskatiem un to pielikumiem, kā arī galvenajai grāmatai, glabāšanas laiks ir 10 gadi. Pēc tam tie nododami Valsts arhīvos. Arī inventarizācijas sarakstiem, grāmatvedības reģistriem un grāmatvedības organizācijas dokumentiem glabāšanas laiks ir 10 gadi. Tādejādi gada pārskatu un citu grāmatvedības organizācijas dokumentu glabāšanas laiku likuma "Par grāmatvedību" ir noteicis gana ilgu – 10 gadi un ilgāk. Savukārt likuma "Par grāmatvedību" 7. pants noteic, ka grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu.

No minētā acīmredzami izriet, ja rodas strīds par ierakstiem, piemēram, gada pārskatos, kā tas ir arī izskatāmajā lietā, uzņēmumam ir jāspēj pamatot, uz kādu attaisnojuma dokumentu pamata šie ieraksti izdarīti. Minētais sasaucas ar Gada pārskatu likuma (spēkā līdz 2016. gada 1. janvārim) 4. panta trešajā daļā noteikto, ka gada pārskatam ir jāsniedz patiess un skaidrs priekšstats par sabiedrības līdzekļiem, saistībām, finansiālo stāvokli, peļņu vai zaudējumiem un naudas plūsmu. Tādejādi, neuzrādot attaisnojuma dokumentus, pati pieteicēja rada šaubas par grāmatvedības ierakstu patiesumu.

[37] Pieteicēja atsaucas uz 2020. gada 29. novembra *Ella Glikman* šķīrējtiesas spriedumu lietā 1/2020-LV (spriedums tiesai nav iesniegts), ar kuru ir daļēji apmierināta akciju sabiedrības /Nosaukums LA/prasības pieteikums pret pieteicēju, grozot 2008. gada 15. decembra maiņas līguma ar piemaksu (Izlīgums) 6. punktu, nosakot, ka nekustamā īpašuma /adrese P/, vērtība ir 447 493,18 *euro*, ko dienests nav ņēmis vērā.

Pieteicēja norāda uz Administratīvā procesa likuma 6. un 10. pantā pausto. Minētā neievērošanu no dienesta puses pieteicēja pamato ar citai personai citā administratīvā procesā dienesta pieņemtu lēmumu attiecībā uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošanu, kur sākotnēji dienests nebija atzinis nekustamā īpašuma iegādes vērtību, bet, Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesai ar spriedumu civillietā nosakot jaunu – lielāku strīdus īpašuma iegādes vērtību, dienests atcēlis savu lēmumu par nodokļa uzrēķinu privātpersonai (*lietas 12. sējuma 17.-22. lapa*).

Norādot jau minētos tiesību principus, pieteicēja atsaucas arī uz Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2021. gada 1. decembra spriedumu lietā Nr. C-4325-21/9, ar kuru apmierināts AS "Pilsētas zemes dienests" tiesiskās aizsardzības procesa (turpmāk – TAP) pieteikums un apstiprināts TAP plāns, kurš izstrādāts 2021. gada 29. oktobrī.

TAP plānā tika iekļauts akciju sabiedrības /Nosaukums LA/ prasījums pret pieteicēju 325 702,44 *euro* apmērā, kas ir veicamā piemaksa, ņemot vērā nekustamā īpašuma /adrese P/, vērtību. Latvijas Republika dienesta personā ir šīs civillietas (C68432521) dalībnieks – ieinteresētā persona. Secīgi dienestam tiesas nolēmums ir tieši saistošs. Dienestam ne tikai ir tiesības pārskatīt pārsūdzēto lēmumu, bet atbilstoši Satversmes 1. un 91. pantam, kā arī Administratīvā procesa likuma 6. un 10. pantam ir pienākums to darīt.

Pieteicēja vērš tiesas uzmanību arī uz Rīgas pilsētas tiesas 2023. gada 6. novembra spriedumā lietā Nr. C77895222 norādīto uz darījumu spēkā esamību un nolēmuma likumības un pamatotības nepārvērtēšanu – tiesa atzina, ka strīds par nekustamā īpašuma patieso vērtību tika noregulēts AS „Pilsētas zemes dienests" TAP lietas ietvaros (*lietas 12. sējuma 116. lapa*).

[38] Satversmes 82. pants noteic, ka tiesu Latvijā spriež rajona (pilsētas) tiesas, apgabaltiesas un Augstākā tiesa, bet kara vai izņēmuma stāvokļa gadījumā – arī kara tiesas.

Arī likuma „Par tiesu varu" 1. panta pirmā daļa noteic, ka tiesu vara Latvijas Republikā pieder rajonu (pilsētu) tiesām, apgabaltiesām, Augstākajai tiesai un Satversmes tiesai, bet izņēmuma stāvokļa vai kara laikā — arī karatiesām.

Satversmes tiesa ir skaidri norādījusi, ka šķīrējtiesa nepieder pie tiesu varas sistēmas, kas noteikta Satversmes 6. nodaļā un likumā „Par tiesu varu". Arī Satversmes 92. panta pirmajā teikumā lietotais termins „tiesa" nav attiecināms uz šķīrējtiesu (*Satversmes tiesas 2003. gada 23. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2002-20-0103 secinājumu daļas 5. punkts, 2005. gada 17. janvāra sprieduma lietā Nr. 2004-10-01 5. punkts, 2014. gada 28. novembra sprieduma lietā Nr. 2014-09-01 14.1. punkts*).

Tiesa demokrātiskā un tiesiskā valstī ir pilnvērtīgs valsts varas atzars. Atbilstoši likuma „Par tiesu varu" 16. panta ceturtajai daļai tiesas spriedumam ir likuma spēks, visiem tas ir obligāts un pret to jāizturas ar tādu pašu cieņu kā pret likumu. Turpretim šķīrējtiesa savā būtībā ir privāttiesisks strīdu ārpustiesas risināšanas mehānisms. Atbilstoši Šķīrējtiesu likuma 58. panta pirmajai daļai šķīrējtiesas spriedums pusēm ir obligāts un izpildāms labprātīgi. Gadījumos, kad šķīrējtiesas spriedums netiek labprātīgi pildīts, Šķīrējtiesu likuma 58. panta otrā daļa paredz arī ieinteresētās puses tiesības vērsties rajona (pilsētas) tiesā ar pieteikumu par izpildu raksta izsniegšanu.

Tādējādi šķīrējtiesa nekādā ziņā nav pielīdzināma valsts tiesai. Šķīrējtiesas spriedumiem nav vispārsaistoša, likumam pielīdzināma juridiskā spēka, un šādu spriedumu piespiedu izpilde ir pakārtota valsts tiesas izsniegtam izpildu rakstam (sk. *Senāta 2022. gada 22. februāra sprieduma lietā Nr. A420315616, SKA-24/2022, 7. punktu*).

Atbilstoši Šķīrējtiesu likuma 3. panta otrajai daļai šķīrējtiesa civiltiesiskos strīdus izskata saskaņā ar pušu vienošanos, ciktāl tas nav pretrunā ar Latvijas Republikas Satversmi, šo likumu, kā arī citiem normatīvajiem aktiem.

Līdz ar to šķīrējtiesas spriedums ir saistošs tikai strīda dalībniekiem. Konkrētajā gadījumā akciju sabiedrības /Nosaukums LA/ un pieteicēja ir vienojušās, ka nekustamā īpašuma /adrese P/, vērtība ir 447 493,18 *euro* un šo privāttiesisko vienošanos ir apstiprinājusi šķīrējtiesa 2020. gada 29. novembra spriedumā lietā 1/2020-LV. Tādejādi akciju sabiedrība /Nosaukums LA/ un pieteicēja privāttiesiski ir atrisinājušas savu savstarpējo strīdu, neiesaistot tiesu varu. Līdz ar to ne dienestam, ne tiesai tas nav saistošs, jo pieteicējai nekustamā īpašuma vērtība bija jāpamato Gada pārskatu likumā un likumā "Par grāmatvedību" noteiktajā kārtībā ar attaisnojuma dokumentiem.

[39] Pieteicēja atsaucas uz Administratīvā procesa likuma 6. un 10. pantu, ka, pastāvot vienādiem faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, iestāde un tiesa pieņem vienādus lēmumus un privātpersona var paļauties, ka iestādes rīcība ir tiesiska un konsekventa.

Pieteicējas norādītajā citā administratīvajā procesā dienests atcēla savu lēmumu un izdeva personai labvēlīgāku lēmumu, jo Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesa ar spriedumu civillietā bija noteikusi lielāku strīdus īpašuma iegādes vērtību. Atbilstoši likuma „Par tiesu varu" 16. pantam tiesas spriedumam, kas stājies likumīgā spēkā, ir likuma spēks, visiem tas ir obligāts un pret to jāizturas ar tādu pašu cieņu kā pret likumu.

Izskatāmajā lietā tāds tiesas spriedums, kurā tiesa būtu noteikusi nekustamā īpašuma /adrese P/, patieso vērtību, iesniegts nav. Ar Rīgas pilsētas tiesas 2023. gada 6. novembra spriedumu lietā Nr. C77895222 noraidīta AS /Nosaukums LA/prasība pret pieteicēju atzīt, ka 2008. gada 15. decembra maiņas līgumā ar piemaksu (izlīgumā), kas noslēgts starp pieteicēju un AS /Nosaukums LA/, objekta – nekustamā īpašuma /adrese P/, – vērtība (121 790,71 *euro*) noteikta kļūdaini, un ar tiesas spriedumu noteikt, ka objekta vērtība ir 447 493,18 *euro* (atbilstoši tirgus vērtībai) vai 681 060,44 *euro* (atbilstoši kadastrālajai vērtībai) (spriedums nav stājies spēkā).

Atbilstoši tiesiskās vienlīdzības principam vienādos faktiskajos un tiesiskajos apstākļos izturēšanās ir vienāda, savukārt atšķirīgos apstākļos izturēšanās ir atšķirīga. Tā kā attiecībā uz pieteicēju nav ar tiesas spriedumu noteikta nekustamā īpašuma iegādes vērtība, situācija ir atšķirīga, līdz ar to arī dienests rīkojas atšķirīgi. Šādā situācijā nav konstatējams vienlīdzības principa pārkāpums un nav konstatējams arī tiesiskās paļāvības principa pārkāpums, jo pieteicējai nebija uz ko paļauties.

[40] Administratīvā procesa likuma 153. pants paredz noteiktus gadījumus, kad citā lietā konstatētajiem faktiem ir prejudiciāla nozīme. Administratīvā procesa likuma 153. panta otrā un trešā daļa paredz divus atšķirīgus gadījumus, kuros tiesas spriedums var būt pamats atbrīvošanai no pierādīšanas administratīvajā lietā. Panta otrā daļa paredz: fakts, kurš nodibināts ar spēkā stājušos tiesas spriedumu tā rezolutīvajā daļā, nav no jauna jāpierāda, izskatot administratīvo lietu. Savukārt panta trešā daļa noteic: fakts, kurš nodibināts ar spēkā stājušos spriedumu tā motīvu daļā, nav no jauna jāpierāda, izskatot administratīvo lietu, kurā piedalās tie paši procesa dalībnieki.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 153. panta trešo daļu tiesa, izskatot administratīvo lietu, var atsaukties uz vispārējās jurisdikcijas tiesas nolēmuma motīvu daļā pierādītajiem faktiem, ja abās lietās piedalās tie paši procesa dalībnieki. Proti, ja vieniem un tiem pašiem procesa dalībniekiem ir bijusi iespēja savstarpējā tiesas procesā aizstāvēt katram savas intereses, izmantojot iespējas iesniegt pierādījumus un izteikt argumentus par otras puses iesniegtajiem pierādījumiem, tad konkrēti strīdīgi fakti ar to starp pusēm vienreiz jau ir noskaidroti un nodibināti. Turpretim, ja lieta nav bijusi starp tiem pašiem procesa dalībniekiem, tad šiem procesa dalībniekiem nav bijusi iespēja atbilstoši savām interesēm strīdēties par konkrētu faktu patiesumu,

piedalīties faktu nodibināšanā tiesā. Līdz ar to tiesas sprieduma saistošais spēks ir aprobežojams tikai uz sprieduma rezolutīvajā daļā nodibinātiem faktiem (*Senāta 2010. gada 14. oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-414/2010 (A42503506) 9. punkts, 2015. gada 21. oktobra lēmuma lietā Nr. SKA-716/2015 (A420577312) 8. punkts, 2019. gada 22. novembra sprieduma lietā Nr. SKA-248/2019 8. punkts, 2021. gada 9. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-230/2021 (A420140818) 10. punkts*).

Ar Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2021. gada 1. decembra spriedumu lietā Nr. C68432521 apmierināts AS "Pilsētas zemes dienests" tiesiskās aizsardzības procesa pieteikums un apstiprināts TAP plāns, kurš izstrādāts 2021. gada 29. oktobrī, un noteikts divus gadus ilgs termiņš tiesiskās aizsardzības procesa īstenošanai (*lietas 12. sējuma 89.-103. lapa*). Minētais spriedums pieņemts tiesiskās aizsardzības procesa ietvaros. Savukārt tiesiskās aizsardzības procesa mērķis atbilstoši Maksātnespējas likuma 1. pantam ir veicināt finansiālās grūtībās nonākuša parādnieka saistību izpildi un, ja iespējams, maksātspējas atjaunošanu, piemērojot likumā noteiktos principus un tiesiskos risinājumus.

Civilprocesa likuma 341.$^{6}$ panta piektā daļa noteic, ka, taisot spriedumu par tiesiskās aizsardzības procesa īstenošanu, tiesa apstiprina tiesiskās aizsardzības procesa pasākumu plānu. Atbilstoši Maksātnespējas likuma 40. panta trešajai daļai TAP pasākumu plāna uzdevums ir nodrošināt, lai plānu nesaskaņojušo kreditoru ieguvums, īstenojot tiesiskās aizsardzības procesu, ir vismaz tikpat liels kā gadījumā, ja šā plāna apstiprināšanas brīdī parādniekam tiktu pasludināts maksātnespējas process.

Spriedums lietā Nr. C68432521 attiecas uz pieteicējas saistību izpildi, tostarp attiecībā uz saistību izpildi pret akciju sabiedrību /Nosaukums LA/. Tiesa šajā lietā nav analizējusi vai pārbaudījusi, kā šī saistības ir radušās. Tādejādi lietā Nr. C68432521 nav nodibināti tādi fakti, kas atbilstoši Administratīvā procesa likuma 153. pantam būtu uzskatāmi par pierādītiem attiecībā uz izskatāmo lietu administratīvajā procesā.

Attiecībā uz pieteicējas norādi uz dienestu kā ieinteresēto personu civillietā Nr. C68432521 tiesa precizē, ka saskaņā ar Maksātnespējas likuma 72. panta pirmo daļu par ieinteresētajām personām ir uzskatāmas: 1) parādnieka dalībnieki (akcionāri) vai personālsabiedrības biedri, pārvaldes institūciju locekļi; 2) prokūrists un komercpilnvarnieks; 3) persona, kura sastāv ar parādnieka dibinātāju, dalībnieku (akcionāru) vai personālsabiedrības biedru, pārvaldes institūciju locekļiem laulībā, radniecībā vai svainībā līdz otrajai pakāpei; 4) kreditors, kas atrodas vienā koncernā ar parādnieku. Par ieinteresētajām personām attiecībā pret parādnieku šajā pantā minētās personas ir atzīstamas, ja tās šajā statusā bijušas pēdējo piecu gadu laikā pirms juridiskās personas maksātnespējas procesa pasludināšanas dienas.

Nav konstatējams, ka dienests atbilstu kaut vienai minētajai ieinteresēto personu grupai.

[41] Ņemot vērā minēto, tiesa atzīst, ka dienests pieteicējas 2016. gada 1. jūlija – 2017. gada 30. jūnija peļņas vai zaudējumu aprēķinā pamatoti neto apgrozījumu palielinājis par 312 683,40 *euro* saistībā ar nekustamā īpašuma /adrese P/, pārdošanu un pārdotās produkcijas ražošanas pašizmaksu palielinājis par nekustamā īpašuma /adrese P/, iegādes izdevumiem 131 369,75 *euro* apmērā.

*Par nekustamo īpašumu /adrese K/*

[42] Dienests samazinājis pieteicējas deklarētos zaudējumus no pamatlīdzekļa /adrese K/, pārdošanas, jo bilances vērtību pamatojoši dokumenti dienestā netika iesniegti.

No lietas materiāliem izriet ka pieteicēja saskaņā ar 2016. gada 1. jūlija aktu par ieguldījuma īpašumu pārkvalificēšanu saskaņā ar uzņēmuma grāmatvedības politikas maiņu ir pārkvalificējusi ieguldījuma īpašumus kā pamatlīdzekļus to atlikušajā vērtībā (*lietas 3. sējuma 91-92. lapa*).

Atbilstoši pieteicējas iesniegtajiem ieguldījuma īpašuma sarakstiem uz 2010. gada 1. janvāri un 2016. gada 1. janvāri, un 2016. gada 1.jūlija aktam par ieguldījuma īpašumu pārkvalificēšanu nekustamā īpašuma /adrese K/, vērtība no 2010. gada 1. janvāra līdz 2016. gada 1. jūlijam uzrādīta nemainīga – 204 291,56 *euro* (2010. gadā 143 576,92 LVL) (*lietas 3. sējuma 93.-96. lapa*). Taču attaisnojuma dokumenti, kas apliecina minētā pamatlīdzekļa bilances vērtību, dienestam nav iesniegti. Pieteicēja dokumentu neiesniegšanu skaidro ar to, ka atbilstoši likuma "Par grāmatvedību" 10. panta redakcijai līdz 2016. gada 24. oktobrim attaisnojuma dokumentu glabāšanas laiks bija 5 gadi, kas jau ir pagājis.

Saskaņā ar dienestā iesniegtajiem pieteicēja gada pārskatiem ieguldījuma īpašumi pēc to sākotnējās uzskaites izmaksās ir novērtēti patiesajā vērtībā. Kā jau norādīts iepriekš, Gada pārskatu likumā (redakcijā, kas spēkā no 2006. gada 19. oktobra līdz 2016. gada 1. janvārim) lietots termins "patiesā vērtība", kas ir summa, par kādu iespējams apmainīt aktīvu vai izpildīt saistības darījumā starp labi informētām, ieinteresētām un finansiāli neatkarīgām personām. Tātad ieguldījumu īpašumu patiesā vērtība pamatojas uz aktīva tirgus faktiskajām cenām.

Atbilstoši zemesgrāmatas informācijai nekustamo īpašumu /adrese K/, /advokāts/ pārdevis pieteicējai, pamatojoties uz 2005. gada 15. decembra pirkuma līgumu, pirkuma summa 120 000 LVL (170 744,62 *euro*). 2006. gada 10. februārī pieteicēja veic valsts nodevas 2400,00 *euro* un zemesgrāmatu kancelejas nodevas 9,00 *euro* maksājumus par nekustamo īpašumu īpašuma tiesību reģistrēšanai zemesgrāmatā.

Saskaņā ar 2017. gada 21. aprīļa pirkuma līgumu pieteicēja nekustamo īpašumu /adrese K/, pārdod, pirkuma maksu nosakot 35 000,00 *euro* (*lietas 8. sējuma 73.-74. lapa*).

Grāmatvedības uzskaitē grāmatoti zaudējumi no pamatlīdzekļu pārdošanas 169 291,56 *euro* (204 291,56 *euro* – 35 000,00 *euro*).

Ņemot vērā, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus pamatlīdzekļa bilances vērtībai (saistībā ar dokumentu saglabāšanas laiku skatīt iepriekš), kas apliecinātu, ka nekustamā īpašuma /adrese K/, vērtība ir pieteicējas norādītā – 204 291,56 *euro*, tiesa atzīst, ka dienests pamatoti izdevumos iekļāva sākotnējo vērtību, kas pamatota ar dokumentiem. Līdz ar to dienests pamatoti samazināja pieteicējas deklarētos zaudējumus no pamatlīdzekļa /adrese K/, pārdošanas par 31 137,94 *euro*, nosakot zaudējumus no pamatlīdzekļa /adrese K/ atsavināšanas 138 153,62 *euro* (170 744,62 *euro* – 35 000,00 *euro* – 2400,00 *euro* – 9,00 *euro*).

*Par nekustamo īpašumu /adrese T/*

[43] Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" (turpmāk – UIN likums) (redakcijā, kas spēkā līdz 2017. gada 31. decembrim) 6. panta pirmās daļas 1. punkts noteic, ka nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu palielina par uzņēmuma gada pārskatā minēto pamatlīdzekļu un nemateriālo ieguldījumu vērtības samazinājuma korekciju summu un samazina par saskaņā ar šā likuma 13. panta prasībām aprēķināto pamatlīdzekļu nolietojuma un norakstīto nemateriālo ieguldījumu vērtību summu, izņemot šīs daļas 10. un 23. punktā un šā panta ceturtās daļas 21. punktā minētos gadījumus.

Atbilstoši lietas materiāliem nekustamā īpašuma /adrese T/, nolietojums saskaņā ar UIN likuma 13. pantu pieteicējas deklarācijā uzrādīts 1669,97 *euro* (2016. gada 1. jūlijs – 2017. gada 30. jūnijs) un 751,49 *euro* (2017. gada 1. jūlijs – 31. decembris).

Dienests nekustamā īpašuma /adrese T/, nolietojumu neatzina, jo neapdzīvojamās telpas-bēniņi dienesta ieskatā netiek izmantotas pieteicējas saimnieciskās darbības veikšanā.

[44] Saskaņā ar Dzīvokļa īpašuma likuma 2. panta pirmo un otro daļu dzīvokļa īpašums ir dzīvojamā mājā tiesiski nodalīts patstāvīgs nekustamais īpašums.

Dzīvokļa īpašums kā lietu kopība sastāv no atsevišķā īpašuma un attiecīgas kopīpašuma domājamās daļas. Dzīvokļa īpašuma sastāvā ietilpstošais atsevišķais īpašums un kopīpašuma domājamā daļa tiesiski nav atdalāmi.

Atbilstoši minētā likuma 3. panta pirmajai daļai atsevišķais īpašums ir dzīvojamā mājā esošs būvnieciski norobežots un funkcionāli nošķirts dzīvoklis, neapdzīvojamā telpa vai mākslinieka darbnīca, kura kā dzīvojamā vai nedzīvojamā telpu grupa reģistrēta Nekustamā īpašuma valsts kadastra informācijas sistēmā (turpmāk arī – Kadastra informācijas sistēma).

Minētā likuma 5. panta pirmā un otrā daļa noteic, ka dzīvokļa īpašumā ietilpstošā kopīpašuma domājamā daļa ir atsevišķā īpašuma kopējās platības attiecība pret visu dzīvojamā mājā esošo atsevišķo īpašumu kopējo platību.

Mainoties atsevišķā īpašuma kopējai platībai, attiecīgi mainās arī katrā dzīvokļa īpašumā ietilpstošās kopīpašuma domājamās daļas apmērs, izņemot šā panta trešajā daļā noteikto gadījumu.

Atbilstoši Valsts vienotās datorizētās zemesgrāmatas datiem uz zemes gabala /adrese T/, atrodas viena 2-stāvu dzīvojamā ēka. Dzīvojamā mājā ir 13 dzīvokļu īpašumi un viena nedzīvojamā telpa. Dzīvokļu īpašumu un nedzīvojamās telpas kopējā platība ir 590,90 kvm (2003. gada 28. maija izziņa par nekustamā īpašuma sadalīšanu dzīvokļu īpašumos) (*lietas 7. sējuma 46. lapa*).

Pieteicēja 2020. gada 23. marta paskaidrojumā dienestam norāda, ka 2005. gadā tika iegādātas domājamās daļas no daudzīvokļa nama /adrese T/, tas ir dzīvokļu īpašumus Nr. 2., Nr. 5a un Nr. 9, kas kā atsevišķi dzīvokļa īpašumi nebija reģistrēti zemesgrāmatā un bija apgrūtināti ar beztermiņa īres līgumiem, ko bija noslēgusi Rīgas pašvaldība, izmitinot tur sociāli nelabvēlīgas personas. Tā kā īrnieki nemaksāja īres maksu, pieteicēja cēla prasības tiesā par īres maksas piedziņu un īrnieku izlikšanu no telpām. Pēc minēto dzīvokļu atbrīvošanas tiesas ceļā no īrniekiem, tie atsavināti. Pieteicējas īpašumā ir palikušas ēkas domājamās daļas, kas saskaņā ar ēkas inventarizācijas lietu vairs nav identificējamas kā atsevišķa telpu grupa, jo Rīgas pašvaldībā mainoties būvnoteikumiem, kas liedza izbūvēt bēniņus, pārbūvējot tos par apdzīvojamiem, pieteicējai neizdevās minētās telpas izdalīt kā atsevišķu telpu grupu. Secīgi pieteicējas īpašumā esošās domājamās daļas, vienojoties ar visiem ēkas dzīvokļu īpašniekiem, ir iznomājamas vai atsavināmas tiem proporcionāli piederošai daļai no nekustamā īpašuma (*lietas 3. sējuma 8. lapa*).

No lietas materiāliem tiesa konstatē, ka saskaņā ar 2005. gada 31. marta pirkuma līgumu /pers. AT/ pārdevusi /Nosaukums SP/ (no 2010. gada 25. maija akciju sabiedrība "Pilsētas zemes dienests") 3030/5909 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /adrese T/. Atbilstoši līguma nosacījumiem nekustamā īpašuma 3030/5909 domājamās daļas sastāv no zemes gabala 1109 kvm platībā un vienas 2-tāvu dzīvojamās ēkas. Dzīvojamā mājā ir 13 dzīvokļu īpašumi un viena nedzīvojamā telpa. Desmit dzīvokļu īpašumi uz pirkuma līguma noslēgšanas dienu ir atdalīti un tiem ir atvērti atsevišķi zemesgrāmatu nodalījumi. Pārdodamās 3030/5909 domājamās daļas veido trīs dzīvokļu īpašumi un nedzīvojamā telpa, kuriem nav atvērti atsevišķi zemesgrāmatu nodalījumi: dzīvoklis Nr. 2, Nr. 9, Nr. 5A un nedzīvojamā telpa-bēniņi (198,3 kvm. platībā) (*lietas 8. sējuma 240.-241. lapa*).

Ņemot vērā pieteicējas norādīto, ka bēniņus izmanto visi ēkas dzīvokļu īpašnieki, dienests secinājis, ka pieteicēja neapdzīvojamo telpu-bēniņus, neizmanto savā saimnieciskajā darbībā.

[45] Pārbaudot Valsts vienotās datorizētās zemesgrāmatas datus, tiesa konstatē, ka, pamatojoties uz 2005. gada 31. marta pirkuma līguma pamata Rīgas pilsētas zemesgrāmatas nodalījumā Nr. /numurs 2/pieteicējai nostiprinātas īpašuma tiesības uz dzīvokli Nr. 2 un 533/5909 domājamām daļām no nekustamā īpašuma, nodalījumā Nr. 3270 5a nostiprinātas īpašuma tiesības uz dzīvokli Nr. 5a un 284/5909 domājamām daļām no nekustamā īpašuma un nodalījumā Nr. 3270 9 īpašuma tiesības uz dzīvokli Nr. 9 un 230/5909 domājamām daļām no nekustamā īpašuma.

Tātad pretēji pieteicēja norādītajam dzīvoklim Nr. 2, Nr. 9 un Nr. 5A arī uz 2005. gada 31. marta pirkuma līguma slēgšanas brīdi ir atvērti atsevišķi zemesgrāmatu nodalījumi un ir piešķirti kadastra numuri.

Dzīvokli Nr. 2 pieteicēja pārdevusi 2013. gada 29. jūlijā, dzīvokli Nr. 5a 2012. gada 3. janvārī un dzīvokli Nr. 9 2016. gada 25. oktobrī.

Savukārt attiecībā uz bēniņu telpu konstatējam, ka atbilstoši 2016. gada 1. jūnija pirkuma līgumam /pers. AT/ pārdod un nodod AS "Pilsētas zemes dienests" sev piederošās 1983/5909 domājamās daļas no nekustamā īpašuma, kas sastāv no zemes gabala 1109 kvm platībā un dzīvojamās ēkas (*lietas 8. sējuma 233.-234. lapa*).

Atbilstoši Dzīvokļa īpašuma likuma 4. panta pirmās daļas 1. punktam kopīpašumā esošajā daļā cita starpā ietilpst arī bēniņi. Taču konkrētajā lietā tas nav konstatējams. Valsts vienotajā datorizētajā zemesgrāmatā pārbaudot dzīvojamās ēkas domājamo daļu kopsummu, konstatējams, ka uz 2016. gada 1. jūniju pārējiem dzīvojamās ēkas dzīvokļu īpašniekiem piederēja 3926/5909 domājamās daļas no kopīpašuma (278+370+316+227+312+285+285+325+254+227+284+533+230).

Secīgi, 2016. gada 1. jūnijā, pieteicējai nopērkot 1983/5909 domājamās daļas no nekustamā īpašuma – neapdzīvojamās telpas-bēniņus, citu kopīpašnieku domājamā daļa no kopīpašuma vairs nepalielinājās. Līdz ar to ir apšaubāms, ka citi ēkas iedzīvotāji vai vēl kāda trešā persona bēniņus vienkārši tāpat izmantoja. Lietā nav iesniegts arī kāds pierādījums bēniņu izmantošanai vai iznomāšanai. Tādejādi dienests pamatoti atzina, ka neapdzīvojamo telpu pieteicēja neizmanto savā saimnieciskajā darbībā.

Turklāt, kā izriet no lietas materiāliem, periodā no 2017. gada 1. jūlija līdz 31. decembrim apliekamais ienākums (UIN deklarācijas 1. rinda) samazināts tikai par pamatlīdzekļa /adrese T/, nolietojumu 834,99 *euro*, korekcijas UIN deklarācijā saskaņā ar UIN likuma 6. un 13. pantu nav veiktas.

*Darījumi ar SIA "/Nosaukums AZ/"*

[46] Pieteicēja iegrāmatojusi SIA "/Nosaukums AZ/" noformētas astoņas pavadzīmes par jumta seguma, apakšsklāja, mastikas, jumta ventilācijas un citu materiālu piegādi un pakalpojumu sniegšanu periodā no 2016. gada septembra līdz 2017. gada augustam (*lietas 10. sējuma 2.-9. lapa*).

Dienests saistībā ar minēto nav atzinis pieteicējas izmaksas 4631,41 *euro* apmērā (grāmatotas kontā 7550 "saimnieciskās darbības pārējās izmaksas") periodā no 2016. gada 1. jūlija līdz 2017. gada 30. jūnijam 3131,95 *euro* apmērā un no 2017. gada 1. jūlija līdz 31. decembrim 1499,46 *euro* apmērā, jo tās nav saistītas ar pieteicējas saimniecisko darbību. Minētais pamatots ar to, ka pavadzīmēs norādītā preču piegādes adrese nav sasaistāma ar pieteicējas juridisko vai kādas struktūrvienības adresi.

Tā, 2016. gada 30. septembra, 10. un 21. oktobra pavadzīmē norādīts pārvadātājs SIA "/Nosaukums AZ/", taču materiālu piegādes adrese nav norādīta; 2017. gada 10. marta pavadzīmē norādīts pārvadātājs SIA "/Nosaukums AZ/" un preču izkraušanas vieta /adrese E/; 2017. gada 31. jūlija un 8., 22. augusta pavadzīmē norādīts pārvadātājs AS "Pilsētas zemes dienests" un preču izkraušanas vieta /adrese F/; 2017. gada 7. augusta pavadzīmē norādīts pārvadātājs AS "Pilsētas zemes dienests" un preču izkraušanas vieta /adrese E/.

Visās augstākminētajās pavadzīmēs pieteicējas vārdā par preču saņemšanu norādīts saņēmējs /pers. B0/, kurš, atbilstoši dienesta rīcībā esošai informācijai, darījumu noformēšanas laikā nav bijis pieteicējas amatpersona vai darba ņēmējs.

Savukārt pieteicēja dienestam un tiesai norāda, ka darījumi ar SIA "/Nosaukums AZ/" ir neatraujami saistīti ar nekustamo īpašumu /adrese A/, un tur veicamajiem nepieciešamajiem darbiem. Minēto īpašumu pieteicēja iegādājusies 2017. gadā pēc aktīviem meklējumiem, lai to varētu izmantot sava piederošā inventāra uzglabāšanai zemju sakopšanas darbiem Rīgas teritorijā. Abas adreses (/adrese A/ un /adrese E/) atrodas blakus un dabā tolaik trešajai personai nebija nošķiramas, secīgi apstāklis, ka materiāli ir aizvesti 15 metrus tālāk, nemaina apstākli, ka tie ir piegādāti attiecīgajā adresē tā pasūtītājam (AS "Pilsētas zemes dienests"), kurš ir iegādājies nekustamo īpašumu /adrese A/, un kur šobrīd ir reģistrēta tās juridiskā adrese (*lietas 3. sējuma 7.-8. lapa*).

[47] Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, tiesa dienesta secinājumu, ka SIA "/Nosaukums AZ/" piegādātās preces pieteicējai nav saistītas ar tās saimniecisko darbību, atzīst par pamatotu turpmāk minētā dēļ.

[47.1] Atbilstoši Valsts vienotās datorizētās zemesgrāmatas datiem nekustamais īpašums /adrese E/, pamatojoties uz 2009. gada 15. marta pirkuma līgumu ir pieteicējas bijušās amatpersonas /pers. BA/ īpašums.

Savukārt nekustamais īpašums /adrese A/, pamatojoties uz 2017. gada 1. jūnija pirkuma līgumu ir /advokāts/ īpašums.

2017. gada 10. jūlijā noslēgts jauns pirkuma līgums, saskaņā ar kuru /advokāts/ uz nomaksu pārdod un pieteicēja pērk nekustamo īpašumu /adrese A/. Atbilstoši līguma nosacījumiem samaksa veicama trīs gadu laikā. Pēc līguma stāšanās spēkā objekts tiek nodots pieteicējai lietošanā un valdījumā, bet pēc pilnas pirkuma maksas samaksas tiek parakstīts nostiprinājuma lūgums zemesgrāmatu nodaļai īpašuma tiesību reģistrēšanai (*lietas 8. sējuma 199.-200. lapa*).

Minētās samaksas veikšana lietā nav konstatējama, zemesgrāmatā nav arī reģistrētas pieteicējas īpašuma tiesības uz nekustamo īpašumu /adrese A/.

Tā kā strīdus pavadzīmes izrakstītas jau 2016. gada 30. septembrī, 10. un 21. oktobrī un 2017. gada 10. martā, tas ir, pirms vēl nekustamais īpašums /adrese A/, ir /advokāts/ īpašumā, saistība ar pieteicēju ir acīmredzami apšaubāma.

Turklāt atbilstoši 2017. gada 10. jūlija pirkuma līguma 8. punktam pircējs (pieteicēja) papildus uzdod pārdevējam (/advokāts/) uzsākt objektā ietilpstošo ēku rekonstrukciju un zemes nekustamā īpašuma sakopšanas darbus. Minēto darbu apmaksu veic pieteicēja (*lietas 8. sējuma 200. lapa*). Tātad pieteicēja maksā, lai /advokāts/ rekonstruētu un sakoptu savu nekustamo īpašumu.

[47.2] Atbilstoši Lursoft Uzņēmumu reģistra datu bāzei pieteicējas juridiskā adrese /adrese F/, reģistrēta laika periodā no 2017. gada 16. februāra līdz 2019. gada 6. maijam, bet adresē /adrese A/, tikai no 2020. gada 6. jūlija. Līdz ar to adrese /adrese A/, nav sasaistāma ar pieteicēju un tās saimniecisko darbību.

[47.3] 2020. gada 13. marta informācijā dienestam SIA "/Nosaukums AZ/" norāda, ka pieteicēja no sabiedrības veikalā /adrese V/, iegādājās jumta seguma materiālus saskaņā ar sarakstu pielikumā, kā arī saskaņā ar 2017. gada 3. marta pavadzīmi ir veikta ruļļu slēģu montāža adresē /adrese E/ (*lietas 9. sējuma 227. lapa*).

Tātad SIA "/Nosaukums AZ/" apstiprina preču piegādes un montāžu darbus tieši ar pavadzīmēs norādīto adresi /adrese E/, kam nav saistības ar pieteicēju.

[47.4] No Lursoft Uzņēmumu reģistra datu bāzes tiesa konstatē, ka no 2016. gada 26. septembra /adrese E/, kā juridiskā adrese ir reģistrēta /Nosaukums R/. Secīgi 2016. gada 30. septembrī izrakstīts arī pirmais SIA "/Nosaukums AZ/" rēķins par jumta seguma piegādi.

/Nosaukums R/ amatpersona laikā no 2016. gada 26. septembra līdz 2020. gada 24. martam deklarēts /pers. BE/ (no 2012. gada 5. jūnija līdz 2017. gada 28. aprīlim un no 2018. gada 6. februāra /pers. BE/ deklarēts arī kā pieteicējas amatpersona).

Atbilstoši dienesta rīcībā esošai informācijai /pers. B0/, kurš it kā pieteicējas vārdā pieņēmis preces, no 2020. gada 24. marta deklarēts kā /Nosaukums R/amatpersona.

Tādējādi ir konstatējama SIA "/Nosaukums AZ/" preču piegāde uz adresi /adrese E/, un saistību ar /Nosaukums R/.

Līdz ar to dienests pamatoti nav atzinis pieteicējas izmaksas 4631,41 *euro* apmērā kā saimnieciskās darbības izmaksas.

*Par nekustamo īpašumu /adrese A/*

[48] Sākotnējā lēmumā dienests ir samazinājis pieteicējas 2017. gada 1. jūlija – 31. decembra UIN deklarācijā apliekamo ienākumu par nekustamā īpašuma /adrese A/, nolietojumu 4166,65 *euro* apmērā. Dienesta ieskatā tas netiek izmantots pieteicējas saimnieciskās darbības veikšanā, jo atbilstoši zemesgrāmatas datiem minētais nekustamais īpašums no 2017. gada 10. jūlija ir pieteicējas bijušās amatpersonas /advokāts/ īpašumā.

Pieteicēja norāda, ka tās grāmatvedībā ir reģistrēts 2017. gada 10. jūlija Pirkuma līgums, pamatojoties ar ko pieteicēja ir iegādājies nekustamo īpašumu /adrese A/. Saskaņā ar līguma 5. punktu puses ir vienojušās, ka īpašums tiek nodots pieteicējas lietošanā un valdījumā pie līguma parakstīšanas. Secīgi pieteicēja ir ieguvusi pilnas lietošanas tiesības un valdījumu pār īpašumu, tajā skaitā arī veikt visus nepieciešamos ieguldījumus, lai nepakļautu iegūtās lietas bojāšanos. Pārdevējs bija paturējis sev īpašuma tiesības uz pārdoto lietu, kamēr nav galīgi samaksāta pirkuma maksa (Civillikums 2069. pants).

Pārsūdzētā lēmumā norādīts, ka nevar liegt rēķināt nolietojumu finanšu grāmatvedībā, ja pamatlīdzeklis nolietojas, līdz ar to auditā nepamatoti samazināti izdevumi par nolietojuma summu, kā rezultātā nepamatoti palielināti UIN deklarācijas 1. rinda par aprēķināto nolietojumu 4166,66 *euro,* korekcijas nav veiktas.

*Aprēķināto dividenžu likumisko procentu aprēķins*

[49] Saskaņā ar likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" (spēkā līdz 2017. gada 31. decembrim) 4. panta pirmo daļu pie izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita visus iekšzemes uzņēmuma un pastāvīgās pārstāvniecības izdevumus īpašnieku vai darbinieku atpūtai, atpūtas ceļojumiem, izklaidēšanās pasākumiem un ar saimniecisko darbību nesaistītiem īpašnieku vai darbinieku braucieniem ar nodokļa maksātāja autotransportu, pabalstiem, dāvinājumiem, dāvinājumos pārvērstiem kredītiem un aizdevumiem (izņemot ienākumam pielīdzinātos aizdevumus, par kuriem aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis), ārkārtas dividendes, kā arī citas izmaksas naudā vai citās lietās (natūrā) īpašniekiem vai darbiniekiem, kuras netiek uzrādītas kā atlīdzība par veikto darbu vai kuras nav saistītas ar iekšzemes uzņēmuma un pastāvīgās pārstāvniecības saimniecisko darbību.

Pieteicējas peļņas vai zaudējuma aprēķinā par taksācijas periodu no 2016. gada 1. jūlija līdz 2017. gada 30. jūnijam zaudējumi papildus palielināti par aprēķināto procentu summu 515 438,01 *euro* (grāmatots kontā 8220 "Procenti un tiem pielīdzināmie izdevumi")

Lietā iesniegts ar 2009. gada 28. decembra akcionāru sapulces lēmumu (protokols 28-12/2009) aprēķināto dividenžu likumisko procentu aprēķins ((Civillikums 1765. pants) seši procenti no simta) līdz 2017. gada 30. jūnijam un izmaksa: 2016. gada 20. oktobrī /pers. BF/ 280 963,64 *euro* apmērā, 2017. gada 6. martā /pers. BG/ 17 501,28 *euro* apmērā un 2017. gada 30. jūnijā /advokāts/ 127 388,65 *euro* apmērā, /pers. BH/ 30 360,49 *euro* apmērā, /pers. BI/ 27 730,86 *euro* apmērā un /pers. BJ/ 31 493,09 *euro* apmērā (kopā 515 438,01 *euro*) (*lietas 3. sējuma 58.-59. lapa*).

Tā kā minētais aprēķins par procentiem sastādīts un auditam iesniegts tikai vienu dienu pirms lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas, dienests par apšaubāmu uzskata situāciju, ka pieteicējas akcionāri un prokūriste, apstiprinot gada pārskatu, nepamanītu, ka tajā nav iekļautas būtiskas summas, kas ievērojami ietekmē pašu kapitāla lielumu. Līdz ar to lietā izšķirams, vai pieteicēja aprēķināto procentu summu 515 438,01 *euro* varēja iekļaut zaudējumos.

[50] Dividenžu aprēķināšanas un izmaksas kārtība ir noteikta Komerclikuma 161. pantā. Atbilstoši minētā panta $1.^1$ daļai dividendes nosaka ar dalībnieku sapulces lēmumu.

Komerclikuma (redakcijā, kas spēkā līdz 2009. gada 31. decembrim) 161. panta ceturtā daļa noteic, ka dividendes nedrīkst noteikt, aprēķināt un izmaksāt, ja no gada pārskata izriet, ka sabiedrības pašu kapitāls ir mazāks par pamatkapitālu.

Dalībniekiem dividendes nosakāmas un aprēķināmas reizi gadā. Dividendes izmaksājamas tikai naudā, pamatojoties uz lēmumu par peļņas sadali (piektā daļa).

Dividendes, kas nav izņemtas 10 gadu laikā, pāriet sabiedrības īpašumā, izņemot gadījumus, kad atbilstoši likumam noilgums uzskatāms par pārtrauktu vai apturētu. Par laikā neizņemtajām dividendēm, ja tas noticis dalībnieka vainas dēļ, procentus nemaksā (sestā daļa).

Savukārt Komerclikuma 180. panta ceturtā daļa noteic, ka dalībnieku sapulce lemj par peļņas izlietošanu pēc sabiedrības gada pārskata apstiprināšanas.

Dividendes aprēķina un izmaksā no tīrās peļņas jeb t.s. pārskata gada peļņas, t.i. – no sabiedrības ienākumu pārsnieguma pār izdevumiem pēc visu nodokļu samaksas attiecīgajā pārskata gadā (sk. *A.Strupišs. Komerclikuma komentāri III.B daļa. Komersanti. XI sadaļa. Kapitālsabiedrības (134.-184. pants). Izdevējs: ,,A.Strupiša juridiskais birojs" SIA, 2003, 109. lpp.*). Dalībnieka tiesības saņemt dividendi un sabiedrības saistība to izmaksāt rodas ar dalībnieku sapulces lēmuma par dividenžu izmaksu pieņemšanas brīdi (*turpat, 112. lpp.*).

Lietā iesniegts 2009. gada 28. decembra akcionāru ārkārtas sapulces protokols Nr.28-12/2009 (turpmāk – protokols 28-12/2009) saskaņā ar kuru nolemts aprēķināt sabiedrības akciju turētājiem dividendēs daļu no pieteicējas uzkrātās tīrās peļņas, t. i., 920 900,00 LVL apmērā. Atbilstoši protokolā 28-12/2009 norādītajam aprēķināto dividenžu izmaksu akciju turētāji piekrīt atlikt līdz 2012. gada 31. decembrim (*lietas 3. sējuma 47.-48. lapa*).

Kā tiesas sēdē paskaidroja pieteicējas pārstāvis, akcionāru ārkārtas sapulce sasaukta nodokļu optimizācijas ietvaros, jo 2010. gadā stājās spēkā grozījumi likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", ka fizisko personu saņemtās dividendes kā ienākums no kapitāla ir apliekamas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (*lietas 12. sējuma 135. lapa*).

Atbilstoši pārsūdzētajā lēmumā norādītajam dienesta rīcībā esošā informācija liecina, ka dividendes daļēji tiek izmaksātas sākot no 2015. gada.

[51] Saskaņā ar pieteicējas iesniegto aprēķinu procenti par 2009. gada aprēķinātajām, bet līdz 2017. gada 30. jūnijam neizmaksātajām dividendēm pieteicējas akcionāriem (dividenžu kopējā summa 1 310 322,65 *euro*) par periodu no 2010. gada 1. janvāra līdz 2017. gada 30. jūnijam, noteikti 515 438,01 *euro* apmērā (*lietas 3. sējuma 58.-59. lapa*).

Gada pārskatu likuma (spēkā līdz 2016. gada 1. janvārim) 25. panta pirmās daļas 4. punkts noteic, ka peļņas vai zaudējumu aprēķinā jāietver ar pārskata gadu saistītie ieņēmumi un izmaksas neatkarīgi no maksājuma datuma un rēķina saņemšanas vai izrakstīšanas datuma. Izmaksas jāsaskaņo ar ieņēmumiem attiecīgajos pārskata periodos.

2016. gada 1. janvārī spēkā stājās Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums, kura 14. panta pirmās daļas 4. un 5. punktā noteikts, ka bilances un peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņos summas norāda pēc uzkrāšanas principa, proti, ieņēmumus un izdevumus norāda, ņemot vērā to rašanās laiku, nevis naudas saņemšanas vai izdošanas laiku. Ar pārskata gadu saistītos ieņēmumus un izdevumus norāda neatkarīgi no maksājuma vai rēķina saņemšanas datuma. Izmaksas saskaņo ar ieņēmumiem attiecīgajos pārskata periodos.

Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma 13. panta pirmā un otrā daļa noteic, ka finanšu pārskatu sagatavo saprotami un atbilstoši likumam "Par grāmatvedību", šim likumam un citiem grāmatvedību un gada pārskatus reglamentējošiem normatīvajiem aktiem.

Finanšu pārskatam ir jāsniedz patiess un skaidrs priekšstats par sabiedrības līdzekļiem (aktīviem), saistībām, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem, bet vidējas sabiedrības un lielas sabiedrības gada pārskatam – arī par naudas plūsmu.

No minētajiem normatīvajiem aktiem nepārprotami izriet, ka ieņēmumi, kas attiecas uz pārskata gadu, tajā skaitā arī procenti par dividenžu izmantošanu, finanšu grāmatvedībā iekļaujami tajā gadā, par kuru ir aprēķināti, neatkarīgi no rēķina izrakstīšanas un maksājuma datuma. Pieteicēja to nav darījusi.

Kā dienestam, tā tiesai tiesas sēdē pieteicēja paudusi viedokli, ka nav nozīmes faktam, kurā gadā izdevumi iegrāmatoti, jo, ja izveidotos zaudējumi, tie tiktu pārnesti uz nākamajiem taksācijas gadiem.

Tiesa norāda, ka atbilstoši likuma "Par nodokļiem un nodevām" 16. panta pirmās daļas 6. punktam nodokļu maksātājiem ir tiesības iesniegt nodokļu administrācijai iesniegumu par nodevu samaksas pārskatīšanu, 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 5.[1] daļā noteiktais deklarācijas precizējumu iesniegšanas termiņš vai šā likuma 23. panta 5.[2] daļā noteiktajā gadījumā nav pieņemts lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu. Līdz ar to pieteicējas viedoklis nav pamatots, jo likums skaidri noteic, ka labot deklarācijas drīkst tikai par trīs gadiem kopš maksāšanas termiņa. Tas nozīmē, ja pirms šī perioda peļņas un zaudējumu aprēķinā un secīgi UIN deklarācijā kādi izdevumi nav ņemti vērā, tad to iekļaušana UIN vajadzībām vairs nav iespējama.

[52] Likuma "Par grāmatvedību" 8. panta trešā daļa noteic, ka ārējie un iekšējie attaisnojuma dokumenti par uzņēmuma saimnieciskajiem darījumiem ir jāiegrāmato uzņēmuma grāmatvedības reģistros pēc iespējas drīzāk, bet ne vēlāk kā 15 dienu laikā pēc tā mēneša beigām, kurā attaisnojuma dokuments ir saņemts vai izsniegts, un obligāti – ne vēlāk kā līdz tā finanšu pārskata parakstīšanas datumam, kuru sagatavo par šo pārskata periodu. , kas konkrētajā gadījumā nav konstatējams.

Kā izriet no lietas materiāliem, pieteicēja minētos likumiskos procentus 515 438,01 *euro* apmērā iegrāmatojusi tikai 2020. gada 14. jūlija informācijai (Reģ. Nr. 2020/454209) dienestam pievienotajā virsgrāmatā. Iepriekš sniegtajās informācijās dienestam – 2019. gada 16. decembra virsgrāmatas dati, 2020. gada 30. janvārī iesniegtie grāmatvedības dokumenti, 2020. gada 30. marta informācija (reģ. Nr. 2020/211320) likumisko procentu aprēķins nav iekļauts un norādīts (*lietas 2. sējuma 93., 3. sējuma 60.-74. lapa*). Tādejādi pieteicēja nav ievērojusi likuma "Par grāmatvedību" 8. panta trešās daļas prasības.

Atbilstoši likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7. panta noteikumiem grāmatvedības attaisnojuma dokumentam jāatbilst faktiski notikušam darījumam un jāsniedz patiesa, salīdzināma, savlaicīga, nozīmīga, saprotama un pilnīga informācija par darījuma apstākļiem.

Ministru kabineta 1996. gada 23. aprīļa noteikumu Nr. 154 "Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas noteikumi" (spēkā līdz 2010. gada 1. janvārim) 18. punkts noteic rekvizītus, kuriem ir jābūt, lai dokumentam būtu juridisks spēks.

Protokolā 28-12/2009 nav norādīts dokumenta datums, dokumenta reģistrācijas numurs un paraksts. Katrā attaisnojuma dokumentā ir jābūt ietvertām ziņām par konkrēto saimniecisko darījumu un virknei dokumenta rekvizītu. Likuma ""Par grāmatvedību" 7. panta pirmās daļas 5., 6. un 7. punktā norādīts, ka tostarp viens no obligātiem dokumenta rekvizītiem ir dokumenta datums, dokumenta reģistrācijas numurs un paraksts, kas konkrētajā gadījumā nav konstatējams.

Tādējādi dokuments "protokols 28-12/2009" neatbilst attaisnojuma dokumenta prasībām un normatīvi noteiktajiem kritērijiem, kā saimnieciskās darbības veicējam jākārto grāmatvedība. Turklāt protokolā 28-12/2009 paredzamā procentu aprēķināšana par laicīgi neizmaksātām summām arī nav norādīta.

Pieteicēja nav arī iesniegusi detalizētu darījumu apraksta skaidrojumu un attaisnojuma dokumentus, uz kā pamata veikti jau minētie likumisko

procentu grāmatojumi (2016. gada 20. oktobris, 2017. gada 6. marts un 30. jūnijs).

Minētais pamatoti dienestam ļāva secināt, ka pieteicējas izdevumi 515 438,01 *euro* apmērā radīti mākslīgi, lai palielinātu zaudējumu apmēru, ko nākotnē varētu izmantot apliekamo darījumu samazināšanai.

Turklāt dienests auditējamajā periodā likumisko procentu izmaksas nekonstatēja, tādus nekonstatē arī tiesa.

[53] Atbilstoši Civillikuma 1760. pantam likumiskie procenti (1759. p) prasāmi nevis atsevišķi, bet reizē ar galveno saistību, un tādēļ tos nevar prasīt vēlāk, ja attiecīgā laikā par tiem bijis noklusēts vai galvenā parāda samaksa pieņemta bez piebilduma.

Pieņemot vai prasot galvenās saistības izpildījumu, vienlaicīgi jāprasa arī likumiskie procenti vai vismaz jāizsaka piebildums. Bezskaidras naudas pārskaitījuma gadījumā piebildums par procentiem jāizdara saprātīgā laikā.

Kā izriet no lietas materiāliem, /advokāts/, /pers. BG/, /pers. BJ/, /pers. BH/, /pers. BF/ un /pers. BI/ prasījums uz likumisko procentu samaksu nodokļu audita veikšanas laikā netika iesniegts.

Saskaņā ar pārsūdzēto lēmumu dienestam skenētā veidā iesniegts prasījums saistībā ar /pers. BF/ dividenžu izmaksu pieprasījumu – Rīgas tiesu apgabala šķīrējtiesas 2020. gada 4. decembra sprieduma lietā Nr. C-107/271120 noraksts. Atbilstoši spriedumā norādītajam 2020. gada 27. novembrī Rīgas tiesu apgabala šķīrējtiesā saņemts /pers. BF/ prasības pieteikums pret pieteicēju par aprēķināto likumisko procentu piedziņu. Prasība iesniegta, pamatojoties uz 2020. gada 27. novembrī starp /pers. BF/ un pieteicēju noslēgto vienošanos par strīda nodošanu izskatīšanai šķīrējtiesai (spriedums tiesai nav iesniegts).

Kā jau tiesa šajā nolēmumā norādīja iepriekš, šķīrējtiesas spriedumiem nav vispārsaistoša, likumam pielīdzināma juridiskā spēka, un šādu spriedumu piespiedu izpilde ir pakārtota valsts tiesas izsniegtam izpildu rakstam.

Jau pēc audita pabeigšanas un pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas 2021. gada 18. martā Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesa ir apmierinājusi /pers. BF/ pieteikumu un izsniegusi izpildu rakstu Rīgas šķīrējtiesas 2020. gada 4. decembra sprieduma lietā Nr. C-107/271120 piespiedu izpildei, ar kuru nospriests piedzīt no pieteicējas par labu /pers. BF/ likumiskos procentus par aprēķināto dividenžu (protokols 28-12/2009) izmaksu kavējumu laikā periodā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2016. gada 20. oktobrim 280 963,64 *euro* apmērā (*lietas 1. sējuma 238.-239. lapa*).

Tātad tiesa ir apstiprinājusi to, ka /pers. BF/ ir tiesības piedzīt no pieteicējas likumiskos procentus par aprēķināto dividenžu (protokols 28-12/2009) izmaksu kavējumu laikā periodā no 2010. gada 1. janvāra līdz 2016. gada 20. oktobrim.

No Komerclikuma 5. panta izriet, ka publisko tiesību noteikumi neietekmē uz Komerclikuma pamata pastāvošās privātās tiesības. Dividendes ir privāttiesību institūts, un to saņemšana ir viena no kapitālsabiedrības dalībnieka pamattiesībām un pieder privāttiesību kategorijai. Pieteicējas un /pers. BF/ vienošanās par likumisko procentu izmaksu ir privāttieskas dabas, to ir apstiprinājusi tiesa, un to neietekmē publiski tiesiskie noteikumi par gada pārskata sagatavošanu un attaisnojuma dokumentu iegrāmatošanu. Taču attiecībās starp pieteicēju un dienestu pastāv publiski tiesiskas attiecības, kur jāievēro normatīvajos aktos noteiktais, ko konkrētajā gadījumā pieteicēja nav ievērojusi.

2021. gada 18. martā tiesas izsniegtajam izpildu rakstam nav ietekmes uz izskatāmo ietu, jo, kā jau tika norādīts, likumisko procentu iegrāmatošanai par periodu no 2016. gada 1. jūlija līdz 2017. gada 30. jūnijam vairs nav pamata, jo par iepriekšējiem periodiem iestājies UIN deklarāciju labošanas noilgums.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka dienests pamatoti neatzina pieteicējas papildus uzrādītos likumisko procentu aprēķina izdevumus 515 438,01 *euro* apmērā pārskata periodā no 2016. gada 1. jūlija līdz 2017. gada 30. jūnijam.

[54] Lietā konstatējams, ka saskaņā ar protokolu 28-12/2009 aprēķināto dividenžu likumisko procentu aprēķinā ir veikta atzīme "saskaņā ar izlīgumu lietā C96/060317" (*lietas 3. sējuma 58.-59. lapa*).

Kā izriet no pārsūdzētā lēmuma, pieteicējas 2020. gada 7. jūlijā dienestam sniegtajai informācijai (reģ. Nr. 2020/442150) pievienots 2017. gada 24. aprīļa izlīgums šķīrējtiesas lietā Nr. C-96/060317 starp /pers. BG/ un pieteicēju (tiesai izlīgums nav iesniegts).

Izlīguma puses vienojušās pagarināt /pers. BG/ aprēķināto dividenžu 69 997,44 *euro* izmaksas termiņu līdz 2021. gada 30. jūnijam ar nosacījumu, ka tiek noslēgts pirkuma līgums ar atceļošo nosacījumu, ar ko pieteicēja pārdeva un nodeva /pers. BG/ par 55 000,00 *euro* nekustamos īpašumus: 86/300 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /adrese M/ (pirkuma maksa 25 800,00 *euro*) un 149999/187490 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /adrese Z/ (pirkuma maksa 29 200,00 *euro*).

2020. gada 7. jūlija paskaidrojumā dienestam pieteicēja norāda, ka 2017. gada sākumā /pers. BG/ vērsās ar prasību pret pieteicēju par aprēķināto un neizmaksāto dividenžu 69 997,44 *euro*, kā arī papildus aprēķināto likumisko procentu (Civillikumu 1765.pants) 17 501,28 *euro*, kopā 87 498,72 *euro* piedziņu. Prasījums pamatots ar 2009. gada 28. decembra pieteicējas akcionāru ārkārtas sapulcē pieņemto lēmumu par dividenžu aprēķināšanu no pieteicējas uzkrātās tīrās peļņas. Pieteicēja norāda, ka peļņa un neizmaksātās dividendes ir norādītas pieteicējas 2009. gada pārskatā, vecākajos gados deklarējot dividenžu izmaksu. Tāpat šis fakts ir fiksēts Subordinācijas līgumā ar sabiedrības kreditoru AS "UniCreditBank", kas bija lūdzis pakārtot izmaksas bankas kredīta maksājumam.

Pieteicēja arī skaidro, ka minētais pirkuma līgums ir uzskatāms par draudzības pirkuma līgumu (Civillikuma 1386. pants) un pirkuma maksas samaksa /pers. BG/ ir jāveic līdz 2021. gada 30. jūnijam.

Puses vienojās, ka pie pirkuma līguma parakstīšanas abi nekustamie īpašumi tiek nodoti /pers. BG/ lietošanā līdz tam laikam, kamēr vēl nav zināms, vai pirkuma līguma atceļošais nosacījums iestāsies vai ne, secīgi /pers. BG/ ir uzskatāms par abu pārvaldītāju (Civillikuma 1560. un 1563. pants).

Attiecībā uz darījumu apmaksu puses vienojas, ka, ja pieteicēja līdz 2021. gada 30. jūnijam ir veikusi /pers. BG/ dividenžu izmaksu pilnā apmērā, tad noslēgtais pirkuma līgumu tiek atcelts un puses atdod atpakaļ visu, ko tās uz pirkuma līguma pamata viena no otras saņēmušas. Savukārt, ja līdz 2021. gada 30. jūnijam pieteicēja nav samaksājusi dividendes, tad saskaņā ar Civillikuma 1846., 1847. pantiem /pers. BG/ prasījums pret pieteicēju tiek dzēsts ar pieteicējas pretprasījumu pret /pers. BG/ par pirkuma maksas samaksu. Puses vienojas, ka pēc prasījuma un pretprasījuma savstarpējas dzēšanas, starp tām iepriekš minētie prasījumi ir dzēsti pilnā apmērā (*lietas 2. sējuma 205.-213. lapa*).

Atbilstoši 2017. gada 24. aprīļa izlīgumā norādītajam, ar šo izlīgumu pieteicēja un /pers. BG/ noslēdz pirkuma līgumus 86/300 domājamām daļām no nekustamā īpašuma /adrese M/ (pirkuma maksa 25 800,00 *euro*) un 149999/187490 domājamās daļas no nekustamā īpašuma /adrese Z/(pirkuma maksa 29 200,00 *euro*).

2017.gada 24.aprīļa izlīgumā norādīts, ka nekustamie īpašumi tiek nodoti /pers. BG/ lietošanā līdz tam laikam, kamēr vēl nav zināms, vai pirkuma līguma atceļošais nosacījums iestāsies vai ne. Ar atceļošā nosacījuma iestāšanos puses atdod viena otrai atpakaļ visu, ko tās uz pirkuma līguma pamata viena no otras ir saņēmušas.

[55] 2020. gada 8. decembrī dienestā EDS saņemta pieteicējas informācija ar skenētā veidā pievienotu 2017. gada 23. maija Rīgas tiesu apgabala šķīrējtiesas sprieduma par izlīguma apstiprināšanu un tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. C096/060317 norakstu (spriedums tiesai nav iesniegts).

Kā izriet no pārsūdzētā lēmuma attiecībā uz minētajā sprieduma norakstā norādīto 2017. gada 2. martā Rīgas tiesu apgabala šķīrējtiesā saņemts

/pers. BG/ prasības pieteikums pret pieteicēju par aprēķināto un ar to saistīto blakus prasījumu piedziņu. Prasība iesniegta, pamatojoties uz 2015. gada 13. maijā starp /pers. BG/ un pieteicēju noslēgto vienošanos par strīda nodošanu izskatīšanai šķīrējtiesā. 2017. gada 24. aprīlī Rīgas apgabala šķīrējtiesā saņemts /pers. BG/ un pieteicējas lūgums, ka pušu starpā ir noslēgts izlīgums šķīrējtiesas lietā Nr. C-096/060317. Puses lūdz to apstiprināt, sastādot izlīgumu šķīrējtiesas sprieduma veidā, un izbeigt tiesvedību.

Rīgas tiesu apgabala šķīrējtiesa sprieduma veidā apstiprināja minēto izlīgumu.

Vienlaikus puses vienojās, ka, kamēr vien tās pilda minētajā izlīgumā nolīgto, /pers. BG/ atsakās no tiesībām piedzīt no pieteicējas Civillikumā (1765. pants) noteiktos likumiskos procentus par aprēķināto dividenžu izmaksu kavējumu.

Ņemot vērā minēto, lietā izšķirams jautājums, vai ir atzīstama /pers. BG/ aprēķināto dividenžu likumisko procentu izmaksa un vai ir atzīstami zaudējumi no pamatlīdzekļu /adrese Z/, un /adrese M/, atsavināšanas.

[56] Dalībnieka tiesības saņemt dividendi un sabiedrības saistība to izmaksāt rodas ar dalībnieku sapulces lēmuma par dividenžu izmaksu pieņemšanas brīdi. Dividende izmaksājama nekavējoties, t.i. bez vainojamas kavēšanās. Tai pašā laikā dalībnieks var brīvprātīgi atstāt dividendi sabiedrības rīcībā uz termiņu vai bez termiņa noteikšanas (sk. *A. Strupišs. Komerclikuma komentāri III. B daļa. Komersanti. XI sadaļa. Kapitālsabiedrības (134.-184. panti). Izdevējs: A. Strupiša juridiskais birojs SIA, 2003, 112. lpp.*). Tādējādi sabiedrības dalībnieks, ievērojot Komerclikuma 161. panta sestajā daļā noteikto termiņu, var izvēlēties, kad faktiski saņemt sev pienākošās dividendes. Brīdī, kad nesadalītā peļņa tiek sadalīta dividendēs, tā pāriet sabiedrības dalībnieku īpašumā – rezultātā sabiedrība veic dividenžu izmaksu vai arī tai rodas kreditoru saistības pret dalībniekiem par neizmaksātajām dividendēm. Neatkarīgi no tā, kad dividendes izmaksātas, ienākums no aprēķinātajām dividendēm ir uzskatāms par gūtu dividenžu aprēķināšanas dienā.

Tādējādi dalībnieks ir tiesīgs izlemt, izņemt dividendes vai atstāt tās sabiedrības rīcībā. Ja dalībnieks izlemj izņemt dividendes, sabiedrībai nav tiesību aizturēt to izmaksu, tās jāizmaksā naudā vai rodas kreditoru saistības. Atbilstoši Civillikuma 1401. pantam saistību tiesības ir tādas tiesības, uz kuru pamata vienai personai – parādniekam – jāizdara par labu otrai – kreditoram – zināma darbība, kam ir mantiska vērtība.

Kā jau tika norādīts, atbilstoši 2017. gada 24. aprīļa izlīgumam pieteicēja un /pers. BG/ noslēdz pirkuma līgumus par 86/300 domājamo daļu iegādi no nekustamā īpašuma /adrese M/ (pirkuma maksa 25 800,00 *euro*) un 149999/187490 domājamo daļu no nekustamā īpašuma /adrese Z/ (pirkuma maksa 29 200,00 *euro*) (kopējā pirkuma maksa 55 000,00 *euro*).

Analizējot minēto darījumu, dienests pārsūdzētajā lēmumā norāda, ka pieteicēja /pers. BG/ lietošanā nodevusi zemes gabalus ar ievērojamām vērtībām (nekustamā īpašuma /adrese M/, aktuālā kadastrālā vērtība atbilstoši pieteicējai piederošo daļu skaitam ir 42 594,00 *euro*, nekustamā īpašuma /adrese Z/,00 *euro*) pretī saņemot solījumu nepieprasīt ar minētajām summām salīdzinoši nelielu summu.

Savukārt pieteicēja norāda, ka minētais pirkuma līgums ir uzskatāms par draudzības pirkuma līgumu (Civillikuma 1386. pants), ko dienests nav ņēmis vērā.

Civillikuma 2015. pants noteic, ka nav vajadzīgs, lai pirkuma maksa taisni atbilstu pirkuma priekšmeta vērtībai, un līgums paliek spēkā, kaut arī priekšmets būtu pārdots zem tā īstās vērtības (draudzības pirkums) vai virs tās.

Tiesību doktrīnā, komentējot Civillikuma 2015. pantu, atzīts, ka pirkums, tāpat kā citi līgumi, ir pušu savstarpējās vienošanās izpausme, kurā noteiktu lomu spēlē pieprasījuma un piedāvājuma samēri, prasme kaulēties, dažādi apsvērumi par darījuma izdevīgumu. Tāpēc cenas novirzes no priekšmeta patiesās vērtības nav nekas neparasts un prettiesisks. Pārdevējs var izrādīt labvēlību, pārdodot lietu par skaidri redzamu zemāku cenu, tādu līgumu sauc par draudzības pirkumu (sk. *Latvijas Republikas Civillikuma komentāri. Saistību tiesības. Autoru kolektīvs prof. K. Torgāna vispārīgā zinātniskā redakcijā. Mans īpašums. 2000, 419. lpp.*).

Iemesli, kādēļ puses vienojas par draudzības pirkuma noslēgšanu, var būt visdažādākie. Piemēram, radniecība, personas sniegtā palīdzība dažādās dzīves situācijās vai citi loģiski izskaidrojami iemesli. Noslēdzot draudzības pirkuma līgumu, pārdevēja personīgā labvēlība izpaužas kā pirkuma maksas samazinājums, kura apmēru nosaka pārdevējs (skat. *Senāta 2023. gada 13.februāra sprieduma lietā Nr. C26098320, SKC-32/2023, 9.2. punktu)*.

Līdz ar to tiesas vērtējumā pieteicēja ar savu dalībnieku var slēgt līgumus pēc saviem ieskatiem kā vien vēlas. Lietā būtiski, vai šādi noslēgti darījumi arī apliecina aprēķināto dividenžu likumisko procentu izmaksu. Tiesa minēto nekonstatē. Lūdzot šķīrējtiesu sprieduma veidā apstiprināt izlīgumu un izbeigt tiesvedību, puses ir vienojušās, ka, kamēr vien tās pilda minētajā izlīgumā nolīgto, /pers. BG/ atsakās no tiesībām piedzīt no pieteicējas Civillikumā (1765. pants) noteiktos likumiskos procentus par aprēķināto dividenžu izmaksu kavējumu.

Tādejādi, kā to norāda arī dienests, noslēdzot draudzības līgumu, /pers. BG/ pats ir atteicies piedzīt likumiskos procentus, tādēļ to iegrāmatošanai nav pamata. Noilgstot 10 gadu termiņam dividenžu izmaksai, pieteicējai jālemj par neizmaksāto dividenžu iekļaušanu ieņēmumos.

[57] Pieteicēja 2016. gada 1. jūlija – 2017. gada 30. jūnija peļņas vai zaudējumu aprēķinā iekļāvusi zaudējumus no pamatlīdzekļu – nekustamo īpašumu /adrese Z/, un /adrese M/, pārdošanas.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2015. gada 22. decembra noteikumu Nr.775 "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi" 102. punktu pamatlīdzekļa izslēgšanu atspoguļo grāmatvedībā tajā pārskata gadā, kad tas atsavināts vai likvidēts. Tātad pamatlīdzekļa norakstīšana veicama tikai to izslēdzot, tam ir jābūt atsavinātam.

Pieteicēja ar /pers. BG/ vienojās, ka pie pirkuma līguma parakstīšanas abi nekustamie īpašumi tiek nodoti /pers. BG/ lietošanā līdz tam laikam, kamēr vēl nav zināms, vai pirkuma līguma atceļošais nosacījums iestāsies vai ne, secīgi /pers. BG/ ir uzskatāms par abu pārvaldītāju (Civillikuma 1560. un 1563. pants).

Atbilstoši Civillikuma 1560. pantam, ja, pamatojoties uz līgumu, kas noslēgts ar atliekošu nosacījumu, nosacīti tiesīgajam ir nodota kāda lieta, tad līdz tam laikam, kamēr vēl nav zināms, vai nosacījums iestāsies vai ne, viņš uzskatāms par svešās lietas pārvaldītāju, nevar kļūt par tās īpašnieku ar ieilgumu, un pēc pieprasījuma viņam tā jādod atpakaļ, bet līdz ar to viņš arī nenes risku par lietu. Savukārt 1563. pants noteic, kamēr vēl nav zināms, vai atceļošais nosacījums iestāsies vai ne, līgums ir spēkā, tāpat kā beznosacījuma līgums, un ja tiesīgajam uz šā līguma pamata nodod kādu lietu, tad viņš kļūst par tās īpašnieku un var izlietot visas īpašnieka tiesības.

Tādejādi pušu nolīgtie nosacījumi, kad /pers. BG/ nav īpašnieks, bet pārvaldnieks, kurš var rīkoties kā īpašnieks, faktiski atbilst Civillikuma 876. panta tvērumam, kas noteic, ka lietas valdījums ir īpašuma tiesībai atbilstoša faktiskā vara par lietu. Tas pastāv, kad ķermeniska lieta faktiski atrodas kādas personas pilnīgā varā un kad pie tam šī persona izrāda gribu rīkoties ar lietu līdzīgi īpašniekam.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējai un SIA "Rīgas namu pārvaldnieks" 2014. gada decembrī – 2015. gada janvārī noslēgti zemes piespiedu nomas līgumi Nr. 7.4-1/1183/2014, Nr. 7.4-1/1109/2014, Nr. 7.4-1/1135/2014, Nr. 7.4-1/1181/2014, Nr. 7.4-1/1182/2014 un Nr. 7.4-1/1/2015 (*lietas 5. sējuma 147. lapa*).

Atbilstoši minēto līgumu nosacījumiem iznomātājai pieteicējai Rīgas pilsētas zemesgrāmatas nodalījumā Nr. /numurs 4/nostiprinātas īpašuma tiesības uz zemesgabalu ar kadastra Nr. /numurs 3/, kas atrodas /adrese Z/. No zemesgabala atbilstoši piesaistāmo zemes gabalu robežu plānam dzīvojamām mājām /sešas adreses/, Rīgā, funkcionāli nepieciešamais zemesgabals ir attiecīgi 4725 kvm, 665 kvm, 867 kvm, 3934 kvm, 2102 kvm un 2119 kvm.

Kā jau iepriekš tika norādīts, pēc 2018. gada 1. janvāra zemes īpašniekam pieteicējai ar ēkas pārvaldnieku nav izdevies vienoties par galīga zemes nomas līguma noslēgšanu rakstveidā. Puses ir vienojušās par pagaidu noregulējumu attiecībā uz maksājumu veikšanu līdz strīda atrisināšanai tiesā, paredzot, ka SIA "Rīgas namu pārvaldnieks" 2018. gadā veido uzkrājumus zemes nomas maksai, kuru nodos pieteicējai tādā apmērā, kādā tie iepriekšējā ceturksnī iekasēti, vienlaikus apliecinot, ka nepastāv strīds par nomas objektu (2018. gada decembra, 2019. gada janvāra prasības pieteikuma grozījumi Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesai dzīvojamām mājām /sešas adreses/).

Tādējādi neskatoties uz to, ka atbilstoši 2020. gada 9. decembra lēmumam zemesgrāmatā ir veikta atzīme par 2017. gada 23. maija Rīgas tiesu apgabala šķīrējtiesas spriedumu par izlīguma apstiprināšanu un tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. C-096/060317, pieteicēja par ēkai funkcionāli nepieciešamā zemes gabala /adrese Z/, nomu ir noslēgusi pagaidu vienošanos ar SIA "Rīgas namu pārvaldnieku", pieteicēja saņem maksu no piespiedu zemes nomas attiecībām – rīkojas kā īpašnieks un pārvaldītājs (*lietas 5. sējuma 148. lapas otra puse*).

Turklāt atbilstoši zemesgrāmatas informācijai 2020. gada 23. janvārī uz nekustamo īpašumu /adrese Z/, un /adrese M/, domājamām daļām nostiprināta hipotēka 1 600 000,00 *euro* apmērā, kreditors SIA "/Nosaukums AI/", ķīlas devēja pieteicēja, savukārt nekustamais īpašums /adrese M/, atbilstoši 2020. gada 17. novembra zemesgrāmatas lēmumam reģistrēts SIA "PZD-1" īpašumā (SIA "PZD-1" valdes loceklis /pers. BO/ un /pers. BI/ vienlaikus ir arī pieteicējas amatpersonas).

Saskaņā ar Rīgas domes un Jūrmalas pilsētas domes sniegto informāciju pieteicēja ir minēto nekustamo īpašumu nekustamā īpašuma nodokļa maksātāja (*lietas 9. sējuma 210., 213., 215.-222. lapa*).

Minētais apliecina, ka pieteicēja ar nekustamajiem īpašumiem /adrese Z/, un /adrese M/, rīkojas kā to īpašnieks, kas liecina, ka nekustamo īpašumu atsavināšana nav notikusi.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka dienests pamatoti neatzina pieteicējas deklarētos zaudējumus 131 833,73 *euro* apmērā no pamatlīdzekļu /adrese Z/, un /adrese M/, atsavināšanas.

[58] Pieteicēja norāda, ka dienests pretēji normatīvajiem aktiem neapturēja auditu, tai pat laikā lēma neieskaitīt nodokļu audita veikšanas termiņa laika posmu no 2020. gada 7. aprīļa, kurā nodokļu audita veikšana nav iespējama valstī izsludinātās ārkārtējās situācijas dēļ, līdz ārkārtējās situācijas atcelšanai. Tiesību normas nepieļāva nodokļu audita termiņā neieskaitīt laika posmu, kurā audits nebija apturēts.

Kā izriet no sākotnējā lēmuma, audits veikts pamatojoties arī uz Ministru kabineta 2020. gada 12. marta rīkojuma Nr. 103 "Par ārkārtējās situācijas izsludināšanu" 4.44. apakšpunktu (spēkā līdz 2020. gada 9. jūnijam). Minētais apakšpunkts noteica, kas Valsts ieņēmumu dienests var apturēt uzsāktos nodokļu un muitas kontroles pasākumus (arī tad, ja uzsāktais administratīvais process ir apstrīdēšanas stadijā). Minētais laikposms netiek ieskaitīts terminētajos nodokļu kontroles pasākumu termiņos.

Tiesa norāda, ka tiesības apturēt uzsāktos nodokļu un muitas kontroles pasākumus bija noteiktas ne tikai Ministru kabineta rīkojumā, bet arī likumā. Likuma "Par valsts institūciju darbību ārkārtējās situācijas laikā saistībā ar Covid-19 izplatību" 3. panta piektā daļa noteica, ka Valsts ieņēmumu dienests var apturēt uzsāktos nodokļu un muitas kontroles pasākumus (arī tad, ja uzsāktais administratīvais process ir apstrīdēšanas stadijā) uz laiku, kamēr valsts teritorijā ir spēkā ārkārtējā situācija. Minētais laikposms netiek ieskaitīts nodokļu kontroles pasākumu veikšanai noteiktajos termiņos.

Tātad tiesiskais regulējums dienestam piešķīra tiesības pārtraukt audita veikšanu. Ārkārtējās situācijas laikā iestādes bija pakļautas ierobežojumiem un faktiskajai situācijai (slimības izplatība, darbnespējas), tomēr iestādes netika atbrīvotas no pienākuma izpildīt savus pienākumus normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā, apjomā un kvalitātē vispār jeb tad, kad epidemioloģiskā situācija atļaus pienākumu veikt parastajā kapacitātē. Līdz ar to dienests rīkojās atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajam.

[59] Pieteicēja iebilst par valsts dienesta personā tiesībām aprēķināt nesamērīgi lielu nokavējuma naudu, kas ne tikai neatbilst tā brīža tirgus apstākļiem, ka arī ir diskriminējoša attiecībās uz privātpersonu noteiktajām tiesībām. Dienests ir aprēķinājis nokavējuma nauda no laikā nenomaksātā nodokļu pamatparāda 0.05 % par katru nokavēto dienu, kas kopā gadā veido 18.25 %.

Pieteicēja norāda, ka atbilstoši Civillikuma 1716. panta trešajai daļai (redakcijā, kas stājas spēkā 2014. gada 1. janvārī), līgumsods par saistību nepienācīgu izpildi vai neizpildīšanu īstā laikā (termiņā) var tikt noteikts pieaugošs, taču kopumā ne vairāk par 10 procentiem no pamatparāda vai galvenās saistības apmēra.

Līdz ar to likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otrā daļa, kas noteic nokavējuma naudas aprēķināšanu, neatbilst Satversmes 91. pantam.

No pārsūdzētā lēmuma izriet, ka pieteicējai nokavējuma nauda aprēķināta saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otro daļu. Šī tiesību norma noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda — no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 % par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Likums "Par nodokļiem un nodevām" nosaka nodokļu un nodevu veidus un reglamentē nodokļu un nodevu noteikšanas kārtību, to iekasēšanu un piedziņu, nodokļu un nodevu maksātāju un nodokļu un nodevu administrācijas tiesības, pienākumus un atbildību, nodokļu maksātāju reģistrācijas kārtību, kā arī nodokļu un nodevu jautājumos pieņemto lēmumu apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas kārtību.

Kā jau dienests ir norādījis, speciālās tiesību normas tiesiskajām sekām ir piemērošanas prioritāte. Vispārīgās tiesību normas tiesiskās sekas piemērojamas visiem gadījumiem, izņemot to gadījumu, kuru regulē speciālā norma.

Nokavējuma nauda par nodokļa samaksas termiņa neievērošanu (nokavējumu) ir nosakāma atbilstoši speciālajās tiesību normās – likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmajā daļā un 29. panta otrajā daļā noteiktajam, līdz ar to Civillikumā noteiktais attiecībā uz likumisko procentu aprēķināšanu nav piemērojams.

Attiecībā par nokavējuma naudas samērīgumu norādāms, ka nokavējuma naudas mērķis savā ziņā ir veicināt nodokļu iekasēšanu. Tā kā nokavējuma nauda tiek aprēķināta par nodokļa samaksas pienākuma nepildīšanu laikus, tad nokavējuma nauda kalpo nodokļa maksātāja stimulēšanai izpildīt tiesību normās paredzēto pienākumu tam noteiktajā kārtībā.

[60] Ņemot vērā minēto, tiesa pārsūdzēto lēmumu atzīst par tiesisku un pamatotu.

[61] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 145. panta otrās daļas 1. punktu pieteicējam ir tiesības pilnīgi vai daļēji atteikties no pieteikumā ietvertā prasījuma. Administratīvā procesa likuma 282. panta 4. punkts noteic, ka tiesa izbeidz tiesvedību lietā, ja pieteicējs atteicies no pieteikuma.

2023. gada 20. septembrī tiesā saņemts pieteicējas iesniegums par atteikšanos no pieteikuma daļā par aprēķināto PVN soda naudu 3637,96 *euro* apmērā, jo ar dienesta ģenerāldirektora 2023. gada 4. septembra lēmumu Nr. 30.2/22.13/3448 atcelts pārsūdzētais lēmums daļā par pieteicējai aprēķināto PVN soda naudu 3637,96 *euro* (*lietas 12. sējuma 42. lapa*).

Pārbaudot lietas materiālus, tiesa atzīst, ka tiesvedība administratīvajā lietā daļā ir izbeidzama, jo dienests pats ir atcēlis pārsūdzēto daļā par pieteicējai aprēķināto PVN soda naudu 3637,96 *euro* (*lietas 12. sējuma 32.-34. lapa*).

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 284. pantu, ja tiesvedība izbeigta, atkārtota vēršanās tiesā pret to pašu atbildētāju par to pašu

priekšmetu un uz tā paša pamata nav pieļaujama.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251. pantu, 282. panta 4. punktu un 289.-291. pantu, Administratīvā rajona tiesa

**nosprieda**

noraidīt akciju sabiedrības „Pilsētas zemes dienests" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021. gada 12. janvāra lēmuma Nr. 30.2-22.13/22.13/124 1., 3. un 5. punkta atcelšanu.

Izbeigt tiesvedību daļā par aprēķināto pievienotās vērtības nodokļa soda naudu 3637,96 *euro* apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no tā sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese R.Migla