ECLI:LV:AT:2023:0316.A420243117.10.L
Lieta Nr. A420243117, SKA-11/2023
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
LĒMUMS
Rīgā 2023. gada 16. martā

Senāts šādā sastāvā: senators referents Jānis Pleps, senatores Vēsma Kakste un Anita Kovaļevska

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. C/ pieteikumu par Jūrmalas pilsētas domes 2017. gada 13. jūnija lēmuma Nr. 1.1-39.1/437 atcelšanu, sakarā ar Jūrmalas pilsētas domes kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2019. gada 19. marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicējai /pers. C/ par 2017. gadu aprēķināts nekustamā īpašuma nodoklis 622,10 *euro* par nekustamo īpašumu /adrese A/ (kadastra apzīmējums /numurs A/) (turpmāk – nekustamais īpašums), konkrētāk, 81,60 *euro* par dzīvojamo ēku (kadastra apzīmējums /numurs B/) (turpmāk – dzīvojamā ēka) un 540,50 *euro* par zemi (kadastra apzīmējums /numurs A/) (turpmāk – zemesgabals).

Pieteicēja vērsās Jūrmalas pilsētas domē ar iesniegumu, kurā lūgts piešķirt atvieglojumus nekustamā īpašuma nodokļa samaksai par dzīvojamo ēku 50 % apmērā un par zemesgabalu 90 % apmērā, pamatojoties uz Jūrmalas pilsētas domes 2012. gada 11. oktobra saistošo noteikumu Nr. 37 „Par nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu piešķiršanas kārtību" (turpmāk – saistošie noteikumi Nr. 37) 7.1.11. apakšpunktu, kas paredz piešķirt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu nodokļa maksātājai – fiziskai personai, ja šīs personas pamata deklarētā dzīvesvieta ne mazāk kā divus gadus bez pārtraukuma ir konkrētajā īpašumā un ģimenē ir bērns vecumā līdz 19 gadiem, kurš ir zaudējis apgādnieku.

Ar domes 2017. gada 19. aprīļa lēmumu Nr. 1.1-39.1/287 pieteicējai atteikts piešķirt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu par 2017. gadu, jo pieteicēja neatbilst saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta prasībām, proti, pieteicēja nav Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu, Šveices konfederācijas pilsone vai Latvijas nepilsone. Ar domes 2017. gada 13. jūnija lēmumu Nr. 1.1-39.1/437 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu apmierināja, uzliekot pienākumu domei izdot jaunu administratīvo aktu, ar kuru pieteicējai tiktu aprēķināts nekustamā īpašuma nodoklis par 2017. gadu, piemērojot nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu (dzīvojamai mājai – 50 %, zemesgabalam – 90 %). Apgabaltiesas spriedums, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Lietā nav strīda, ka pieteicējas ģimenē aug dēls vecumā līdz 19 gadiem, kurš ir zaudējis apgādnieku.

[3.2] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 15. panta sesto daļu izskatāmajā lietā ir piemērojams nevis saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts, bet gan likuma „Par nodokļiem un nodevām" 14. panta otrā daļa. Tā kā pieteicēja atbilst minētajā tiesību normā norādītajam fiziskas personas – Latvijas rezidenta – statusam, kā arī pārējiem saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunktā noteiktajiem kritērijiem, pieteicējai ir piemērojams nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojums.

[3.3] Pieteicēja atrodas salīdzināmā situācijā ar pārējām fizisko personu kategorijām, kuras norādītas saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā (pieteicējai pieder nekustamais īpašums un viņa pastāvīgi dzīvo Jūrmalas valstspilsētas pašvaldības teritorijā), līdz ar to nav saskatāmi ne saprātīgi iemesli, ne leģitīms mērķis, kāpēc pieteicējai nodokļa atvieglojums liegts.

[3.4] Dome, liedzot tiesības saņemt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu tādiem nodokļa maksātājiem, kuri ir citas valsts pilsoņi, saņēmuši pastāvīgās uzturēšanās atļauju Latvijā un pastāvīgi dzīvo pašvaldības administratīvajā teritorijā, nav ievērojusi objektīva grupējuma principu, līdz ar to var secināt, ka attiecībā uz pieteicēju ir pārkāpts vienlīdzīgas attieksmes princips.

[3.5] Satversmes tiesa 2018. gada 29. jūnija spriedumā lietā Nr. 2017-28-0306 ir norādījusi, ka Eiropas Savienības tiesību telpā pilsonības kritērijs nevar tikt izmantots atšķirīgas attieksmes noteikšanai pret nodokļu maksātājiem, kā arī atšķirīgai attieksmei pret nodokļu maksātājiem, kuru īpašumā deklarēta tāda ārzemnieka dzīvesvieta, kurš nav citas Eiropas Savienības dalībvalsts, Eiropas Ekonomikas zonas valsts vai Šveices konfederācijas pilsonis, nav leģitīma mērķa.

[3.6] Lai arī Jūrmalas valstspilsētas pašvaldībai ir piešķirta rīcības brīvība veidot savu politiku nekustamā īpašuma nodokļa jomā, tā ir jāveido likumā noteiktajās robežās. Tiesa nevar pārvērtēt lietderības apsvērumus, bet var pārbaudīt to, vai tiesību norma nav tāda, kas acīmredzami neatbilst augstāka juridiskā spēka tiesību normai vai tiesību principiem. Līdz ar to šādu pārbaudi nevar uzskatīt par tiesas iejaukšanos pašvaldības rīcības brīvībā nodokļu politikas jautājumos.

[4] Dome par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Pašvaldības autonomija nekustamā īpašuma nodokļa piemērošanas jautājumā ietver pašvaldības tiesības pašai noteikt jeb definēt personu grupas, kam var tikt piemēroti nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas atvieglojumi.

[4.2] Ne likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli", ne citā nodokļu un nodevu piemērošanu regulējošā normatīvajā aktā termins „fiziska persona" nav definēts. Vērtējot saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktu un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 14. pantu teleoloģiskās un gramatiskās interpretācijas metodes ietvaros, konstatējams, ka termins „fiziska persona" saistošajos noteikumos Nr. 37 izmantots kā atsevišķs termins, kas ietver konkrētu personu grupu, savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" izpratnē minētais termins lietots kā viena no pazīmēm, kas izmantota, skaidrojot

citu terminu.

[4.3] Vērtējot konkrēto tiesisko regulējumu sistēmiskās un vēsturiskās interpretācijas metodes ietvaros, konstatējams, ka termins „fiziska persona" saistošo noteikumu Nr. 37 izpratnē lietots, lai definētu konkrētu personu kopumu, kam attiecīgi tiek piemēroti pašvaldības piešķirtie atvieglojumi. Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" izpratnē šis termins izmantots kā apstāklis jeb parādību kopuma sastāvdaļa, lai sistēmiski definētu rezidenta un nerezidenta statusu normatīvā akta izpratnē. Līdz ar to termins „fiziska persona" minētajos normatīvajos aktos ir lietots ar atšķirīgu nozīmi, kas nozīmē, ka saistošo noteikumu Nr. 37 izpratnē fiziska persona nav rezidents, bet gan to personu grupa, kas definēta saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā.

[4.4] Tiesa, iejaucoties domes tiesībās noteikt to personu loku, kurām piešķirami nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumi, pārkāpusi savas kompetences robežas. Tiesai bija jāpārbauda pārsūdzētā lēmuma atbilstība saistošo noteikumu Nr. 37 prasībām, nevis jāvērtē pats normatīvais akts.

[5] Pieteicēja iesniedza paskaidrojumus par kasācijas sūdzību, uzskatot to par nepamatotu un norādot turpmāk minētos argumentus.

[5.1] Netiek apstrīdētas pašvaldības tiesības (autonomija) noteikt nodokļa likmi vai atvieglojumus, taču likums „Par nekustamā īpašuma nodokli" nepiešķir pašvaldībai pilnu rīcības brīvību. Likumdevējs pašvaldībai piešķīris tiesības pēc sociālām un ekonomiskām pazīmēm noteikt tās nodokļa maksātāju kategorijas, kurām ir tiesības saņemt nodokļa atvieglojumu, nevis vispār neparedzēt kādai nodokļa maksātāju grupai iespēju saņemt nodokļa atvieglojumu viņu pilsonības dēļ.

[5.2] Pašvaldībai, nosakot nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumus, ir jāievēro sociālās atbildības princips. Tas nozīmē, ka, nosakot personu kategorijas, kuras saņems atvieglojumus, apsvērumiem jābūt ne tikai objektīviem, bet arī saistītiem ar kādiem nodokļu maksātājam raksturīgiem sociāliem un ekonomiskiem kritērijiem.

[5.3] Tiesiskā regulējuma vērtējums ir cieši saistīts ar iestādes izdotā lēmuma tiesiskumu. Pretējā gadījumā Administratīvā procesa likuma 15. panta sestā daļa iegūtu deklaratīvu raksturu.

[5.4] Saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts ir prettiesisks, un domei spriedumā noteiktais ir jāņem vērā, turpmāk piemērojot šo punktu arī attiecībā pret citām personām. Pašvaldībai ir jānovērš prettiesiskā situācija, nevis jāturpina diskriminēt personas pēc viņu pilsonības.

[5.5] Dome nav pamatojusi, kāds ir leģitīmais mērķis un objektīvie apsvērumi, kuru dēļ būtu nepieciešams paredzēt atšķirīgu attieksmi pret dažādu valstu pilsoņiem attiecībā uz tiesībām saņemt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu.

[5.6] Ja pašvaldība ir nolēmusi piešķirt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumus, tad šai atvieglojumu sistēmai jābūt tiesiskai. Saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts, ciktāl tas liedz saņemt nodokļu atvieglojumus arī citu valstu pilsoņiem, kuri ir Latvijas Republikas rezidenti, ir diskriminējošs un pārkāpj vienlīdzības principu.

[6] Jūrmalas valstspilsētas administrācija, atbildot uz Senāta lūgumu norādīt apsvērumus, kuri pamatotu, kāds ir leģitīmais mērķis saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā paredzētajai atšķirīgajai attieksmei, norāda, ka likumā ir ietverts deleģējums pašvaldībai pašai izvērtēt un noteikt tās iedzīvotāju kategorijas, kurām piešķirt nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas atvieglojumus. Saistošie noteikumi Nr. 37 ir pieņemti ar mērķi piešķirt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumus atsevišķām nodokļu maksātāju kategorijām par Jūrmalas valstspilsētas administratīvajā teritorijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem, saglabājot paredzamu nekustamā īpašuma nodokļa maksājumu ienākumu daļu pašvaldības budžeta veidošanai, lai nodrošinātu pašvaldības autonomo funkciju īstenošanu iedzīvotāju interesēs. Tāpat Jūrmalas valstspilsētas administrācija norāda, ka ar saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta redakciju netiek pārkāpts Latvijas Republikas valdības un Krievijas Federācijas valdības līgums par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem (turpmāk – līgums).

Motīvu daļa

I

Par administratīvajā lietā piemēroto tiesību normu

[7] Saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunkts paredz, ka atvieglojumu no taksācijas gadam aprēķinātās nekustamā īpašuma nodokļa summas īpašumam, kuram aprēķinātā nodokļa summa pārsniedz 14 *euro*, var piešķirt nodokļa maksātājam – fiziskai personai par īpašumā vai valdījumā esošu zemi vai tās daļu un/vai ēku vai tās daļu, vai dzīvokļa īpašumu, kurā tās pamata deklarētā dzīvesvieta bez pārtraukuma ir ne mazāk kā divus gadus pirms iesnieguma iesniegšanas dienas un kuras ģimenē ir bērns vecumā līdz 19 gadiem, kurš ir zaudējis apgādnieku.

Atbilstoši saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunktam nodokļa atvieglojums ēkām ir 50 % no nodokļa summas, savukārt zemei – 90 % no nodokļa summas.

Savukārt saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts paredz, ka fiziska persona šo saistošo noteikumu izpratnē ir Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu, Šveices Konfederācijas pilsonis vai Latvijas nepilsonis.

[8] Attiecīgās saistošo noteikumu normas šādā redakcijā bija spēkā gan 2017. gadā, kad atbilstoši tām noteikts pieteicējas pienākums maksāt nekustamā īpašuma nodokli 2017. gadam, gan arī šobrīd tās nav grozītas.

[9] Saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā ir ietverta legāldefinīcija, kas izmantojama saistošo noteikumu Nr. 37 7.1. apakšpunkta, tostarp arī 7.1.11. apakšpunkta, piemērošanā. Proti, saistošo noteikumu Nr. 37 7.1. apakšpunktā paredzētos atvieglojumus no taksācijas gadam aprēķinātās nekustamā īpašuma nodokļa summas var piešķirt tikai tādām fiziskām personām, kuras atbilst saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta prasībām.

Tas nozīmē, ka uz atvieglojumiem no taksācijas gadam aprēķinātās nekustamā īpašuma nodokļa summas var pretendēt tikai Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu, Šveices Konfederācijas pilsonis vai Latvijas nepilsonis. Savukārt citu valstu pilsoņiem, tostarp arī Krievijas Federācijas pilsoņiem, nav tiesību saņemt minētos atvieglojumus, pat ja viņi pilnībā atbilstu citām saistošo noteikumu Nr. 37 7.1. apakšpunkta prasībām.

[10] Lietā nepastāv strīds par to, ka pieteicēja atbilst saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunktā norādītajiem kritērijiem, proti, pieteicējas ģimenē ir bērns vecumā līdz 19 gadiem, kurš zaudējis apgādnieku, un nekustamajā īpašumā ir bijusi pieteicējas pamata deklarētā dzīvesvieta ne mazāk kā divus gadus bez pārtraukuma pirms iesnieguma iesniegšanas dienas.

Dome, konstatējot, ka pieteicēja ir Krievijas Federācijas pilsone, atteica viņai piešķirt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu par 2017. gadu, pamatojoties uz saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktu.

Līdz ar to saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts ir iestādes piemērotā tiesību norma administratīvajā lietā Satversmes tiesas likuma 19.[1] panta

pirmās daļas 2. punkta izpratnē.

II

Par nepieciešamību iesniegt pieteikumu Satversmes tiesai

[11] Apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai, lietā nav piemērojusi saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktu, uzskatot, ka minētā norma ir pretrunā ar augstāka juridiskā spēka tiesību normu – likuma „Par nodokļiem un nodevām" 14. panta otro daļu, kurā noteikts, kādos gadījumos nodokļu likumos fiziskā persona tiks uzskatīta par rezidentu.

Apgabaltiesa, līdzīgi kā pirmās instances tiesa, uzskatījusi, ka dome saistošajos noteikumos nevar paredzēt pilsonību kā kritēriju nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu saņemšanai, ja fiziskā persona uzskatāma par rezidentu likuma „Par nodokļiem un nodevām" 14. panta otrās daļas izpratnē.

[12] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 3. panta otrā daļa paredz, ka konkrēta nodokļa likumā pašvaldībām var dot tiesības piemērot atvieglojumus tiem maksājumiem, kas ieskaitāmi pašvaldību budžetos.

Dome saistošos noteikumus Nr. 37 izdevusi saskaņā ar likuma „Par pašvaldībām" 14. panta trešo daļu un likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 5. panta pirmo, trešo un ceturto daļu.

Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 5. pantā ietvertajā pilnvarojumā izdot saistošos noteikumus citastarp paredzētas domes tiesības noteikt atsevišķas nekustamā īpašuma nodokļa maksātāju kategorijas, kurām paredzami atvieglojumi.

Tātad pašvaldība vispārīgi ir tiesīga noteikt konkrētas iekšzemes nodokļu maksātāju (rezidentu) grupas, kurām noteiktos gadījumos būtu piešķirami nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumi. Līdz ar to apgabaltiesa ir nepamatoti secinājusi, ka saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts neatbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām" 14. panta otrajai daļai, kurā definēts, kādos gadījumos nodokļu likumos fiziskā persona tiks uzskatīta par iekšzemes nodokļu maksātāju (rezidentu), jo pašvaldībām nav pienākuma visiem rezidentiem piešķirt vienādus nodokļu atvieglojumus.

[13] Dome kasācijas sūdzībā uzsvērusi, ka likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 5. pantā ietvertais pilnvarojums piešķir tai tiesības noteikt nekustamā īpašuma nodokļa maksātāju kategorijas, kurām paredzami atvieglojumi, arī pēc pilsonības kritērija. Dome ir rīkojusies tai piešķirtā pilnvarojuma ietvaros un šajā gadījumā apzināti saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā noteikusi fizisko personu loku, kurām ir tiesības saņemt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumus.

Dome uzskata, ka pašvaldībai ir piešķirts deleģējums pašai izvērtēt un noteikt tās iedzīvotāju kategorijas, kurām piešķirt nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas atvieglojumus.

[14] Saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā izmantotā pieeja skaidri un precīzi nosaka konkrēti identificējamu nekustamā īpašuma nodokļa maksātāju kategoriju, ievērojot likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 5. panta trešo un ceturto daļu, kas noteikta atbilstoši objektīvi konstatējamam kritērijam – noteiktas pilsonības esība vai neesība – kā to paredz minētā likuma $3.^1$ panta pirmās daļas 1. punkts.

Ne likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 5. pantā, ne citās šā likuma normās nav ietverts saturisks ierobežojums nekustamā īpašuma nodokļa maksātāju kategoriju noteikšanā. Arī Satversmes tiesa līdzīgā lietā nav apšaubījusi, ka likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli" ietvertais deleģējums ļauj pašvaldībām saistošajos noteikumos paredzēt atšķirīgu attieksmi pilsonības dēļ, ja vien tā ir pamatojama ar tādiem objektīviem apsvērumiem, kas nav saistīti ar attiecīgo personu pilsonību (sk. *Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-28-0306 14.2. un 15.4.1. punktu*).

[15] Apgabaltiesa, līdzīgi kā pirmās instances tiesa, secinājumu par saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta nepiemērošanu pēc būtības balstījusi Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 91. panta tiešā piemērošanā.

Līdz ar to lietas risinājumam būtiska ir tieši saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā ietvertā regulējuma neatbilstība Satversmes 91. pantam.

Līdzīgi arī citās lietās, kurās bija jālemj par saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta nepiemērošanu, pēc būtības apgabaltiesa ir konstatējusi tā neatbilstību Satversmes 91. pantam (s k. *Administratīvās apgabaltiesas 2019. gada 28. jūnija sprieduma lietā Nr. A420159418, ECLI:LV:ADAT:2019:0628.A420159418.6.S, 12. punktu un 2020. gada 7. decembra sprieduma lietā Nr. A420204719, ECLI:LV:ADAT:2020:1207.A420204719.8.S, 11. punktu*).

Līdztekus šiem argumentiem apgabaltiesa citās lietās, pievienojoties pirmās instances tiesas motivācijai, konstatējusi arī saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta nesaderību ar likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" $3.^1$ panta pirmās daļas 1. punktu un līguma 25. pantu (*turpat*).

[16] Lai noskaidrotu, vai līguma 25. pantā ietvertā diskriminācijas nepieļaujamība būtu piemērojama konkrētajā gadījumā, ir veicama attiecīgās līguma normas iztulkošana, ņemot vērā līguma tekstu, tā objektu un mērķi, kā arī preambulu un valstu praksi līguma piemērošanā (*Vīnes konvencijas par starptautisko līgumu tiesībām 31. pants*).

Līguma preambulā kā līguma slēgšanas mērķis norādīts nolūks veicināt ekonomisko sadarbību starp Latviju un Krieviju. Tas īpaši uzsvērts arī sagatavotajā anotācijā, virzot noslēgto līgumu apstiprināšanai Saeimā. Anotācijā uzsvērts, ka līguma uzdevums ir nodrošināt katras līgumslēdzējas valsts investoriem stabilu nodokļu maksāšanas režīmu otrā līgumslēdzējā valstī (*10. Saeimas likumprojekta Nr. 262/Lp10 „Par Latvijas Republikas valdības un Krievijas Federācijas valdības līgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem un tā Protokolu" anotācijas I sadaļas 4. punkts*). Ar līgumu iecerēts veicināt komercdarbību Latvijā un Krievijā, atvieglot Latvijas investoru darbību Krievijā un otrādi, kā arī kopumā veicināt ārvalstu investīciju piesaistīšanu un radīt stabilu investīciju vidi (*turpat, II sadaļas 4. punkts*).

Arī paša līguma 4. pantā, kas definē rezidenta jēdzienu, ārpus šā jēdziena tvēruma atstātas personas, kurām valstī nodokļi tiek uzlikti tikai attiecībā uz to ienākumiem no šajā valstī esošajiem peļņas avotiem vai tajā esošo kapitālu (*līguma 4. panta 1. punkta otrais teikums*). No tā secināms, ka līguma noteikumi automātiski nav attiecināmi uz visiem Krievijas pilsoņiem Latvijas teritorijā. Dome pamatoti ir norādījusi, ka līgums neprasa visu veidu nodokļu atvieglojumu piešķiršanu visiem Krievijas pilsoņiem (*domes 2022. gada 2. novembra vēstules Nr. 1.1-27/22N-5946 3. lpp.*). Līguma teksts un Latvijas valsts nostāja par līguma tvērumu, ko atspoguļo anotācija, norāda uz to, ka atbilstoši līguma preambulai tajā noteiktais attiecināms tikai uz vienas valsts investoriem otrā valstī, nevis uz jebkuru vienas valsts pilsoni otras valsts teritorijā (*10. Saeimas likumprojekta Nr. 262/Lp10 „Par Latvijas Republikas valdības un Krievijas Federācijas valdības līgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem un tā Protokolu" anotācijas I sadaļas 2. punkts un II sadaļas 3. punkts*). To pastiprina arī Latvijas valsts pozīcija, lemjot par šā līguma darbības apturēšanu. Skaidrojot līguma mērķi, norādīts, ka „līgums kopumā vērsts uz to, lai veicinātu komercdarbību

Latvijā un Krievijā, kā arī kopumā veicinātu ārvalstu investīciju piesaistīšanu" (*13. Saeimas likumprojekta Nr. 1467/Lp13 „Grozījums likumā „Par Latvijas Republikas valdības un Krievijas Federācijas valdības līgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem un tā Protokolu"" anotācijas 1. punkts*).

No lietas materiāliem neizriet, ka būtu kāds pamats līguma noteikumus attiecināt uz pieteicēju. Tieši pretēji – apgabaltiesas konstatētais norāda, ka uz pieteicēju atbilstoši līguma 4. panta 1. punkta otrajā teikumā noteiktajam līgums nav attiecināms.

Papildus tam vērā ņemams, ka no 2022. gada 16. maija līguma darbība ir apturēta līdz brīdim, kad Krievijas Federācija izbeidz starptautisko tiesību pārkāpumus attiecībā uz Ukrainu, tajā skaitā izved savus bruņotos spēkus no Ukrainas teritorijas un pilnībā atjauno Ukrainas teritoriālo integritāti un suverenitāti atbilstoši starptautisko tiesību prasībām, un pilnībā atlīdzina Ukrainai par izdarītajiem starptautisko tiesību pārkāpumiem (*likuma „Par Latvijas Republikas valdības un Krievijas Federācijas valdības līgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem un tā Protokolu" 5. pants*).

Līguma 25. pants prasa vienai valstij nepieļaut diskrimināciju pret otras valsts pilsoņiem, kuri ir attiecīgā līguma subjekti. Ņemot vērā iepriekš konstatēto, uz pieteicēju šī norma nebūtu attiecināma. Vienlaikus diskriminācijas aizliegumu un pienākumu nodrošināt visu cilvēku vienlīdzību paredz Satversmes 91. pants. Līdz ar to jautājums par saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā ietvertās atšķirīgās attieksmes pieļaujamību noskaidrojams, pārbaudot attiecīgās tiesību normas atbilstību Satversmes 91. pantam.

[17] Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3.[1] panta pirmās daļas 1. punkts paredz pašvaldības pienākumu, nosakot nekustamā īpašuma nodokļa likmi, ievērot objektīva grupējuma principu. Apgabaltiesa ietvērusi vienlīdzības un diskriminācijas aizlieguma principa prasību objektīva grupējuma principa saturā, konstatējot saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta neatbilstību šai likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" normai.

Atbilstoši likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3.[1] panta pirmās daļas 1. punktam objektīva grupējuma princips prasa, lai pašvaldība nodokļa maksātājus vai nodokļa objektus grupētu atbilstoši objektīviem kritērijiem. Tas nozīmē, ka pašvaldībai ir pienākums grupēt nodokļa maksātājus pēc objektīvi konstatējama kritērija, lai noteiktu, kuri nodokļu maksātāji ir tiesīgi saņemt atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas un kuriem šādu tiesību nav. Tādā veidā tiek izslēgta iespēja nodokļa atvieglojumus noteikt subjektīvu iemeslu dēļ vai individuāli konkrētām personām, mazinot patvaļas iespēju pašvaldībai piešķirtās rīcības brīvības izmantošanā. Likumprojekta anotācijā ietvertais piemērs („piemēram, nodokļa maksātāji – fiziskās personas un juridiskās personas; nodokļa objekti – dzīvojamās mājas, ražošanas objekti, komercobjekti u.t.t.") liecina, ka regulējums attiecināms uz visu pēc noteikta kritērija konkrēti identificējamo nodokļa maksātāju vai nodokļa objektu grupu (sk. *11. Saeimas likumprojekta Nr. 386/Lp11 „Grozījumi likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli"" anotācijas I sadaļas 4. punktu*).

Konkrētas pilsonības esība vai neesība ir objektīvi konstatējams kritērijs, kas ļauj nodokļu maksātājus sagrupēt pēc šā kritērija un precīzi noteikt, kuri nodokļu maksātāji ir tiesīgi saņemt atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas un kuriem šādu tiesību nav.

Dome, pieņemot saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktu, ievērojusi likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3.[1] panta pirmās daļas 1. punktā ietverto objektīva grupējuma principu. No minētā principa neizriet aizliegums objektīvi grupēt nodokļu maksātājus grupās, pamatojoties uz pilsonības kritēriju, taču ir jānoskaidro, vai uz šo kritēriju balstīta atšķirīga attieksme ir attaisnota, proti, vai šāds regulējums atbilst Satversmes 91. pantam. Attiecīgais jautājums noskaidrojams, tieši pārbaudot saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta atbilstību Satversmes 91. pantam.

[18] Senāts secina, ka nav pamata konstatēt saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta neatbilstību likuma „Par nodokļiem un nodevām" 14. panta otrajai daļai vai likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3.[1] panta pirmās daļas 1. punktam, lai atbilstoši Administratīvā procesa likuma 104. panta trešajai daļai varētu nepiemērot saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktu, kā arī nav pamata lietā piemērot līguma 25. pantu.

Nepieciešamo tiesisko pamatu saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta nepiemērošanai šajā lietā var radīt tikai konstatējums, ka šī norma saturiski neatbilst Satversmes 91. pantam. Arī Satversmes tiesa līdzīgā lietā trešo valstu pilsoņiem nepiešķirtus atvieglojumus vērtējusi pēc būtības Satversmes 91. panta kontekstā (sk. *Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-28-0306 15.4.2. punktu*).

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 104. panta otro daļu, ja tiesa uzskata, ka tiesību norma neatbilst Satversmei, tā tiesvedību lietā aptur un nosūta motivētu pieteikumu Satversmes tiesai.

Ņemot vērā, ka šajā lietā iestāde ir piemērojusi saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktu, Senāts uzskata par nepieciešamu apturēt tiesvedību lietā un iesniegt pieteikumu Satversmes tiesai, jo saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts neatbilst Satversmes 91. pantam turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

III

Par saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta neatbilstību Satversmes 91. pantam

[19] Apgabaltiesa, atsaucoties uz Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija spriedumu lietā Nr. 2017-28-0306, pamatoti secinājusi, ka saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts ir pretrunā ar Satversmes 91. pantu, jo tas paredz atšķirīgu attieksmi pret personām atkarībā no nodokļu maksātāja pilsonības un konkrētajā gadījumā šāda kritērija izmantošana atšķirīgas attieksmes noteikšanai nav attaisnojama.

[20] Satversmes 91. pants paredz, ka visi cilvēki Latvijā ir vienlīdzīgi likuma un tiesas priekšā. Cilvēka tiesības tiek īstenotas bez jebkādas diskriminācijas. Šajā Satversmes normā ir ietverti divi savstarpēji cieši saistīti principi – tiesiskās vienlīdzības princips (Satversmes 91. panta pirmais teikums) un diskriminācijas aizlieguma princips (Satversmes 91. panta otrais teikums) (*Satversmes tiesas 2005. gada 14. septembra sprieduma lietā Nr. 2005-02-0106 9.3. punkts*).

Vienlīdzības princips, no vienas puses, aizsargā personas, kuras atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos, pret patvaļīgu atšķirīgu attieksmi, bet, no otras puses, tas aizsargā personas, kuras atrodas atšķirīgos apstākļos, pret patvaļīgu vienādu attieksmi (*Satversmes tiesas 2020. gada 2. novembra sprieduma lietā Nr. 2020-14-01 8. un 12. punkts*). Līdz ar to vienlīdzības princips pieļauj un pat prasa atšķirīgu attieksmi pret personām, kuras atrodas atšķirīgos apstākļos, kā arī pieļauj atšķirīgu attieksmi pret personām, kuras atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos, ja tai ir objektīvs un saprātīgs pamats (*Satversmes tiesas 2005. gada 13. maija sprieduma lietā Nr. 2004-18-0106 secinājumu daļas 13. punkts*).

Diskriminācijas aizlieguma princips konkrētās situācijās papildina un precizē vienlīdzības principu, kā arī palīdz šā principa piemērošanai (*Satversmes tiesas 2015. gada 23. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-10-01 15. punkts*). Diskriminācijas aizlieguma principa mērķis ir izskaust atšķirīgu attieksmi, kas balstīta uz kādu nepieļaujamu kritēriju (*Satversmes tiesas 2008. gada 29. decembra sprieduma lietā Nr. 2008-37-03 6. punkts*). Šie kritēriji ir dažādi un, ievērojot gan attiecīgā kritērija specifiku, gan arī konkrētās lietas apstākļus, var atšķirties to izmantošanas attaisnojamība. Kā norādījusi Satversmes tiesa, pastāv gan tādi kritēriji, kuru izmantošana nav attaisnojama, gan arī tādi kritēriji, kuru izmantošanu noteiktos apstākļos var attaisnot (*Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-28-0306 9. punkts*).

[21] Satversmes komentāros uzsvērts, ka valstiskās piederības kritērijs (pilsonība vai piederība dažādām ārzemnieku kategorijām) nav aizliegtais kritērijs, kas būtu iekļauts diskriminācijas aizliegumā (*Levits E. Satversmes 91. panta komentārs. Grām.: Latvijas Republikas Satversmes komentāri. VIII nodaļa. Cilvēka pamattiesības. Autoru kolektīvs prof. R. Baloža zinātniskā vadībā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2011, 109. lpp.*). Pilsonība ir viens no valsti konstituējošiem elementiem, kas automātiski nozīmē tiesisku atšķirību ar ārzemniekiem, jo valsts bez atšķirībām starp saviem pilsoņiem un visiem pārējiem, t.i., ārzemniekiem, nav juridiski iedomājama. Tādēļ dažāds tiesību apjoms pilsoņiem un ārzemniekiem (kā arī diferencēšana starp dažādām ārzemnieku grupām) principā nav diskriminējoša attieksme (*turpat, 108. lpp.*).

Tomēr Satversmes tiesa ir secinājusi, ka pilsonība uzskatāma par vienu no kritērijiem, uz kura pamata diskriminācija ir aizliegta. Vienlaikus, kā norādījusi Satversmes tiesa, atšķirību noteikšana, pamatojoties uz pilsonības kritēriju, nav uzskatāma par absolūti aizliegtu, jo noteiktos gadījumos šāda kritērija izmantošana var tikt attaisnota (*Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-28-0306 10.1. punkts*).

Ņemot vērā, ka pilsonība ir Satversmes 91. panta saturā ietilpstošs kritērijs, ir pārbaudāma saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta atbilstība visam Satversmes 91. pantam (sal. *turpat, 9. punkts*).

[22] Pārbaudot, vai saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts atbilst Satversmes 91. pantam, jānoskaidro:

1) vai un kuras personas (personu grupas) atrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos;

2) vai saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts paredz vienādu vai atšķirīgu attieksmi pret šīm personām;

3) vai šāda attieksme ir noteikta ar normatīvajos aktos paredzētajā kārtībā pieņemtu tiesību normu;

4) vai šādai attieksmei ir objektīvs un saprātīgs pamats, proti, vai tai ir leģitīms mērķis un vai ir ievērots samērīguma princips (sal. *turpat, 11. punkts*).

[23] Konkrētajā lietā saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunkts dod iespēju nodokļa maksātājam – fiziskai personai – saņemt atvieglojumu no taksācijas gadam aprēķinātās nekustamā īpašuma nodokļa summas par tādu īpašumā vai valdījumā esošu zemi vai tās daļu un/vai ēku vai tās daļu, vai dzīvokļa īpašumu, kurā šīs personas pamata deklarētā dzīvesvieta bez pārtraukuma ir ne mazāk kā divus gadus pirms iesnieguma iesniegšanas dienas un kuras ģimenē ir bērns vecumā līdz 19 gadiem, kurš ir zaudējis apgādnieku.

Papildus tam noteikumu Nr. 37 3. punkts paredz, ka uz šādu atvieglojumu var pretendēt tikai Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu, Šveices Konfederācijas pilsonis vai Latvijas nepilsonis. Līdz ar to šis saistošo noteikumu punkts liedz citu valstu pilsoņiem, kuri izpilda visas pārējās saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunkta prasības, tiesības saņemt attiecīgu nodokļa atvieglojumu. Konkrētajā lietā pieteicēja nevar saņemt attiecīgus atvieglojumus, jo ir Krievijas Federācijas pilsone.

Tādējādi saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts un 7.1.11. apakšpunkts nošķir šādas personu grupas:

1) nekustamā īpašuma nodokļa maksātāji, kuri ir Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu, Šveices Konfederācijas pilsoņi vai Latvijas nepilsoņi un kuriem īpašumā vai valdījumā ir zeme vai tās daļa un/vai ēka vai tās daļa, vai dzīvokļa īpašums, kurā šīs personas pamata deklarētā dzīvesvieta bez pārtraukuma ir ne mazāk kā divus gadus pirms iesnieguma iesniegšanas dienas un kuras ģimenē ir bērns vecumā līdz 19 gadiem, kurš zaudējis apgādnieku;

2) nekustamā īpašuma nodokļa maksātāji, kuri nav Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu, Šveices Konfederācijas pilsoņi vai Latvijas nepilsoņi un kuriem īpašumā vai valdījumā ir zeme vai tās daļa un/vai ēka vai tās daļa, vai dzīvokļa īpašums, kurā šīs personas pamata deklarētā dzīvesvieta bez pārtraukuma ir ne mazāk kā divus gadus pirms iesnieguma iesniegšanas dienas un kuras ģimenē ir bērns vecumā līdz 19 gadiem, kurš zaudējis apgādnieku.

Lai noskaidrotu, vai personu grupas atrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos, nepieciešams noteikt galveno šīs personu grupas vienojošo pazīmi (*Satversmes tiesas 2018. gada 15. maija sprieduma lietā Nr. 2017-15-01 18. punkts*).

Konkrētajā gadījumā ir saskatāmas vairākas abu personu grupu vienojošas pazīmes, proti, šo personu īpašumā vai valdījumā ir zeme vai tās daļa un/vai ēka vai tās daļa, vai dzīvokļa īpašums, kurā šīs personas pamata deklarētā dzīvesvieta bez pārtraukuma ir ne mazāk kā divus gadus pirms iesnieguma iesniegšanas dienas un kuras ģimenē ir bērns vecumā līdz 19 gadiem, kurš zaudējis apgādnieku. Tāpat šīm personām ir pienākums maksāt nekustamā īpašuma nodokli par šo personu īpašumā vai valdījumā esošu zemi vai tās daļu un/vai ēku vai tās daļu, vai dzīvokļa īpašumu. Šo varētu atzīt par galveno minētās grupas vienojošo pazīmi konkrētās lietas ietvaros (sal. *Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-28-0306 12. punkts*).

[24] Saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts piešķir tiesības saņemt atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas tikai Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu, Šveices Konfederācijas pilsoņiem vai Latvijas nepilsoņiem.

Citu valstu pilsoņiem šādas tiesības netiek piešķirtas. Viņi nevar saņemt šādu atvieglojumu, pat ja atbilstu visiem citiem kritērijiem, kurus papildus pilsonības kritērijam prasa saistošie noteikumi Nr. 37.

Saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts atkarībā no pilsonības kritērija rada vai izslēdz tiesības saņemt atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas personām, kuras pēc būtības atrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos.

Līdz ar to šī norma paredz atšķirīgu attieksmi pret personām, kuras atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos.

[25] Atšķirīga attieksme var tikt noteikta ar normatīvajos aktos paredzētajā kārtībā pieņemtu tiesību normu. To var paredzēt ne tikai pašas Saeimas pieņemtie likumi, bet arī citi vispārsaistošie (ārējie) normatīvie akti, ja tie:

1) ir izdoti, pamatojoties uz likumu un ievērojot normatīvajos aktos paredzēto kārtību;

2) ir publicēti un publiski pieejami atbilstoši normatīvo aktu prasībām;

3) ir pietiekami skaidri formulēti, lai persona varētu izprast no tiem izrietošo tiesību un pienākumu saturu un paredzēt to piemērošanas sekas, kā arī nodrošina aizsardzību pret to patvaļīgu piemērošanu (*Satversmes tiesas 2020. gada 9. jūlija sprieduma lietā Nr. 2019-27-03 24. punkts*).

Šajā lietā atšķirīgu attieksmi paredz pašvaldības domes izdotie saistošie noteikumi, proti, dome to ietvērusi saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 3. panta otrā daļa vispārīgi paredz, ka konkrēta nodokļa likumā pašvaldībām var dot tiesības piemērot atvieglojumus tiem maksājumiem, kas ieskaitāmi pašvaldību budžetos. Savukārt likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 5. pantā ietvertajā pilnvarojumā izdot saistošos noteikumus citastarp paredzētas domes tiesības noteikt atsevišķas nekustamā īpašuma nodokļa maksātāju kategorijas, kurām paredzami atvieglojumi.

Saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts nosaka atsevišķu nekustamā īpašuma nodokļa maksātāju kategoriju, kura var saņemt atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas. Šīs personu kategorijas noteiktas pēc pilsonības kritērija, proti, atvieglojumus var saņemt Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu, Šveices Konfederācijas pilsoņi vai Latvijas nepilsoņi.

Pilsonības esība vai neesība ir objektīvi konstatējams kritērijs, kas ļauj nodokļu maksātājus sagrupēt pēc šā kritērija un noteikt, kuri nodokļu maksātāji ir tiesīgi saņemt atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas un kuriem šādu tiesību nav. Dome, pieņemot saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktu, ievērojusi likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3.[1] panta pirmās daļas 1. punktā ietverto objektīva grupējuma principu.

Dome saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā ietverto regulējumu ir izdevusi tai likumā piešķirtā pilnvarojuma ietvaros, un lietā nav konstatējami tādi apstākļi, kas radītu šaubas par to, ka attiecīgā tiesību norma nav pieņemta pienācīgā kārtībā.

Lietā piemērojamā saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta redakcija publicēta oficiālajā izdevumā „Latvijas Vēstnesis" un ir publiski pieejama (sk. *Jūrmalas pilsētas domes 2015. gada 12. novembra saistošie noteikumi Nr. 39 „Grozījumi Jūrmalas pilsētas pašvaldības 2012. gada 11. oktobra saistošajos noteikumos Nr. 37 „Par nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu piešķiršanas kārtību"". Latvijas Vēstnesis, 07.12.2015., Nr. 239, OP Nr. 2015/239.8*).

Saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts ir precīzi un nepārprotami formulēts, skaidri nosakot to nodokļu maksātāju loku, kurš var pretendēt uz atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas. Persona var izprast no šīs normas izrietošo tiesību un pienākumu saturu un paredzēt normas piemērošanas sekas, tostarp noteikt to, vai tai ir piešķirtas tiesības saņemt atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas.

Tas, vai saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā ietvertā prasība atvieglojuma saņemšanai pēc būtības ir pieļaujama, noskaidrojams, pārbaudot, vai šajā normā ietvertajai atšķirīgajai attieksmei ir leģitīms mērķis un vai ir ticis ievērots samērīguma princips (sal. *Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-28-0306 14.2. punkts*).

Līdz ar to atšķirīga attieksme ir noteikta ar normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā pieņemtu tiesību normu.

[26] Atšķirīgajai attieksmei pret personām, kuras atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos, ir nepieciešams leģitīms mērķis (*Satversmes tiesas 2006. gada 11. decembra sprieduma lietā Nr. 2006-10-03 21. punkts*). Satversmes tiesa ir atzinusi, ka tiesību normas izdevējam pašam ir pienākums norādīt un pamatot leģitīmo mērķi (*Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-28-0306 15. punkts*). Tāpat Satversmes tiesa atzinusi, ka par atšķirīgas attieksmes attaisnojumu var kalpot ne tikai Satversmes 116. pantā minētie leģitīmie mērķi, bet arī jebkuri citi saprātīgi mērķi (*Satversmes tiesas 2008. gada 29. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-25-01 10. punkts*). Savukārt Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir norādījusi, ka ir jāpastāv ļoti nopietniem iemesliem, lai vienīgi uz pilsonību balstītu atšķirīgu attieksmi varētu atzīt par atbilstošu Eiropas Cilvēktiesību konvencijas normām (*Eiropas Cilvēktiesību tiesas (Lielā palāta) 2009. gada 18. februāra sprieduma lietā „Andrejeva v. Latvia", iesnieguma Nr. 55707/00, 87. punkts*).

Pamatojot saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta nepieciešamību, dome ir norādījusi, ka minētā punkta mērķis ir piešķirt atvieglojumus Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu, Šveices Konfederācijas pilsoņiem vai Latvijas nepilsoņiem, kuri ir deklarējuši pamata dzīvesvietu Jūrmalas administratīvajā teritorijā pirmstaksācijas gadā (*Paskaidrojuma raksts Jūrmalas pilsētas domes 2015. gada 12. novembra saistošajiem noteikumiem Nr. 39 „Grozījumi Jūrmalas pilsētas pašvaldības 2012. gada 11. oktobra saistošajos noteikumos Nr. 37 „Par nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu piešķiršanas kārtību""*). Dome uzskata, ka tas papildus stimulēs nodokļa maksātājus deklarēt dzīvesvietu Jūrmalā, līdz ar to palielināsies pašvaldības ieņēmumi no iedzīvotāju ienākuma nodokļa (*turpat, 3. punkts*).

Atbildot uz Senāta lūgumu norādīt saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta leģitīmo mērķi, dome uzsvērusi, ka saistošie noteikumi Nr. 37 pieņemti ar mērķi piešķirt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumus atsevišķām nodokļu maksātāju kategorijām par Jūrmalas valstspilsētas administratīvajā teritorijā esošajiem nekustamajiem īpašumiem, saglabājot paredzamu nekustamā īpašuma nodokļa maksājumu ienākumu daļu pašvaldības budžeta veidošanai, lai nodrošinātu pašvaldības autonomo funkciju īstenošanu iedzīvotāju interesēs. Tāpat dome uzskata, ka saistošajos noteikumos Nr. 37 noteiktie nekustamā īpašuma atvieglojumi ir pašvaldības papildu labuma piešķirums konkrētām iedzīvotāju grupām un pašvaldībai ir rīcības brīvība pašai noteikt tās iedzīvotāju kategorijas, kurām piešķirt nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas atvieglojumus.

No domes sniegtā pamatojuma var secināt, ka, paredzot noteiktu valstu pilsoņiem iespējas saņemt atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas, dome iecerējusi stimulēt nodokļa maksātājus deklarēt dzīvesvietu Jūrmalā un tādējādi palielināt pašvaldības ieņēmumus no iedzīvotāju ienākuma nodokļa, kas ļautu nodrošināt pašvaldības autonomo funkciju īstenošanu iedzīvotāju interesēs.

[27] No lietas materiālos esošajiem dokumentiem var secināt, ka, domes ieskatā, tā saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā ir tiesiski pēc pilsonības kritērija noteikusi personu grupas, kurām ir tiesības saņemt atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas. Tāpat dome neuzskata, ka tai pastāvētu tiesisks pienākums trešo valstu, tostarp Krievijas Federācijas, pilsoņiem paredzēt vienlīdzīgas tiesības saņemt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu, kādas paredzētas Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu, Šveices Konfederācijas pilsoņiem vai Latvijas nepilsoņiem.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka Eiropas Savienības tiesību telpā pilsonības kritērijs nevar tikt izmantots atšķirīgas attieksmes noteikšanai pret nodokļu maksātājiem. Šis secinājums ir attiecināms ne tikai uz Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu vai Šveices Konfederācijas pilsoņiem, bet arī uz citu trešo valstu pilsoņiem. Šādai atšķirīgajai attieksmei nav leģitīma mērķa (*Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-28-0306 15.4.2. punkts*).

Vienlaikus Satversmes tiesa pieļāvusi, ka pilsonības kritērija izmantošana var tikt attaisnota (*turpat, 10.1. punkts*), taču atšķirīgā attieksme pilsonības dēļ ir pamatojama vienīgi ar objektīviem apsvērumiem, kas nav saistīti ar attiecīgo personu pilsonību (*turpat, 15.4.1. punkts*). Šis Satversmes tiesas secinājums izdarīts attiecībā uz Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu vai Šveices Konfederācijas pilsoņiem. Tomēr, arī vērtējot atšķirīgu attieksmi pret citu valstu pilsoņiem Satversmes tiesa nav izcēlusi pilsonības kritēriju kā tādu, kas pats par sevi varētu attaisnot atšķirīgo attieksmi. Satversmes tiesa uzsvērusi, ka starp nodokļa maksātājiem jāpastāv tādām objektīvām atšķirībām, kas prasa noteikt atšķirīgu pieeju un ir saistītas ar konkrētā nodokļa mērķi (sk. *turpat, 15.4.2. punkts*).

[28] Šajā lietā nav konstatējama tāda leģitīmā mērķa pastāvēšana, kas varētu attaisnot saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā ietverto atšķirīgo attieksmi.

Satversmes tiesa ir uzsvērusi, ka nozīme ir nevis vispārīgajam regulējuma mērķim, bet tieši ar šo regulējumu radītās atšķirīgās attieksmes leģitīmajam mērķim (*Satversmes tiesas 2019. gada 16. maija sprieduma lietā Nr. 2018-21-01 16.2. punkts*). Domes minētie apsvērumi norāda uz saistošajos noteikumos Nr. 37 ietvertā regulējuma kā tāda mērķi, proti, stimulēt nodokļa maksātājus deklarēt dzīvesvietu Jūrmalā un tādējādi palielināt pašvaldības ieņēmumus no iedzīvotāju ienākuma nodokļa, kas ļautu nodrošināt pašvaldības autonomo funkciju īstenošanu iedzīvotāju interesēs.

Lai gan dome ir pārliecināta, ka tai ir plaša rīcības brīvība, saistošajos noteikumos paredzot dažādas nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojuma saņēmēju grupas, tā nav sniegusi pamatojumu saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā pieļautās atšķirīgās attieksmes attaisnošanai.

Domes minētie apsvērumi neattaisno atšķirīgo attieksmi, kuru pieļauj saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts pret trešo valstu pilsoņiem, kuri nav Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu vai Šveices Konfederācijas pilsoņi vai Latvijas nepilsoņi. Proti, dome nav izpildījusi savu pienākumu un nav spējusi pamatot, kāds ir leģitīmais mērķis saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā paredzētajai atšķirīgajai attieksmei.

Taču, pat ja dome pamatotu leģitīma mērķa pastāvēšanu saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā pieļautajai atšķirīgajai attieksmei, šī norma neatbilst arī samērīguma principam.

[29] Lai izvērtētu, vai, nosakot atšķirīgu attieksmi, ir ievērots samērīguma princips, jānoskaidro:

1) vai domes izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai;

2) vai šāda rīcība ir nepieciešama, proti, vai mērķi nevar sasniegt ar citiem personas tiesības un likumiskās intereses mazāk ierobežojošiem līdzekļiem;

3) vai labums, ko iegūst sabiedrība, ir lielāks par personas tiesībām un likumiskajām interesēm nodarīto zaudējumu (*Satversmes tiesas 2018. gada 18. oktobra sprieduma lietā Nr. 2017-35-03 14. punkts*).

Pārbaudot samērīguma principa ievērošanu, Senāts par atšķirīgās attieksmes leģitīmo mērķi pieņems domes norādīto vispārīgo regulējuma leģitīmo mērķi, jo citu mērķi dome nav norādījusi un Senāts arī no lietā esošajiem materiāliem nav varējis konstatēt citu leģitīmo mērķi, kas varētu attaisnot saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā ietverto atšķirīgo attieksmi.

[30] Izvērtējot, vai izraudzītie līdzekļi ir piemēroti atšķirīgās attieksmes leģitīmā mērķa sasniegšanai, pārbaudāms, vai ar tiem šo mērķi var sasniegt (*turpat, 15. punkts*).

Saskaņā ar likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 2. pantu nekustamā īpašuma nodokli maksā Latvijas vai ārvalsts fiziskās un juridiskās personas un uz līguma vai citādas vienošanās pamata izveidotas šādu personu grupas vai to pārstāvji, kuru īpašumā, tiesiskā valdījumā vai likumā noteiktos gadījumos lietošanā ir nekustamais īpašums.

Ja personas īpašumā, tiesiskā valdījumā vai lietošanā ir nekustamais īpašums, tai ir pienākums par to maksāt nekustamā īpašuma nodokli. Dažādu nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu noteikšana samazina potenciāli iegūstamos ieņēmumus no nekustamā īpašuma nodokļa, un tas var būt attaisnojams kā sociāls atbalsts noteiktām personu grupām vai kā efektīvs līdzeklis citu mērķu sasniegšanai, uz ko norāda likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3.[1] panta otrajā daļā ietvertie principi.

Domes mērķis ir bijis stimulēt nodokļa maksātājus deklarēt dzīvesvietu Jūrmalā un tādējādi palielināt pašvaldības ieņēmumus no iedzīvotāju ienākuma nodokļa. Šā mērķa sasniegšanu ļauj nodrošināt jau saistošo noteikumu Nr. 37 7.1. apakšpunktā ietvertā prasība, lai fiziskās personas pamata deklarētā dzīvesvieta bez pārtraukuma būtu ne mazāk kā divus gadus tajā īpašumā, par kuru tā gribētu saņemt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu.

Tā kā iedzīvotāju ienākuma nodokli maksā arī tādu trešo valstu pilsoņi, kuri nav Eiropas Savienības dalībvalstu, Eiropas Ekonomiskās zonas valstu vai Šveices Konfederācijas pilsoņi, (sk. *likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2. pantu un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 14. pantu*), tad viņu izslēgšana no saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta tvēruma varētu apgrūtināt domes minēto mērķu sasniegšanu vai pat neļaut tos sasniegt.

[31] Vērtējot to, vai konkrētajā gadījumā nepastāv citi personas tiesības un likumiskās intereses mazāk ierobežojoši līdzekļi domes uzrādītā leģitīmā mērķa sasniegšanai, jāievēro, ka pilsonības kritērijs, kas ietverts saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā, nav vienīgais nosacījums, lai persona varētu saņemt atvieglojumu no nekustamā īpašuma nodokļa summas.

Līdzās saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta pilsonības prasībai saistošo noteikumu Nr. 37 7.1. apakšpunkts arī prasa, lai fiziskās personas pamata deklarēta dzīvesvieta bez pārtraukuma būtu ne mazāk kā divus gadus tajā īpašumā, par kuru tā gribētu saņemt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu.

Saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā minētās pilsonības esība vai neesība neietekmē potenciālos pašvaldības papildu ienākumus, jo tie atkarīgi nevis no pilsonības, bet dzīvesvietas deklarēšanas pašvaldības teritorijā. Tieši saistošo noteikumu Nr. 37 7.1. apakšpunktā ietvertā prasība ļauj nodrošināt domes uzrādītā leģitīmā mērķa sasniegšanu, proti, stimulēt nodokļa maksātājus deklarēt dzīvesvietu Jūrmalā un tādējādi palielināt pašvaldības ieņēmumus no iedzīvotāju ienākuma nodokļa.

Kā secinājusi Satversmes tiesa, normas izdevējam pašam ir jāizvēlas viens – pats piemērotākais un efektīvākais līdzeklis – leģitīmā mērķa sasniegšanai (*Satversmes tiesas 2006. gada 23. novembra sprieduma lietā Nr. 2006-03-0106 33.2. punkts*). Domes uzrādīto atšķirīgas attieksmes leģitīmo mērķi ļauj sasniegt jau saistošo noteikumu Nr. 37 7.1. apakšpunktā ietvertā prasība pēc dzīvesvietas deklarēšanas. Tā kā leģitīmo mērķi ļauj sasniegt saistošo noteikumu Nr. 37 7.1. apakšpunkta prasības, papildu prasībai pēc pilsonības nav attaisnojama leģitīma mērķa.

[32] Vērtējot to, vai sabiedrības ieguvums no atšķirīgās attieksmes ir lielāks par personas tiesībām un likumiskajām interesēm nodarīto zaudējumu, vērā ņemami konkrētās lietas apstākļi.

Saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunktā norādītais nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojums ir paredzēts kā sava veida sociāls atbalsts – samazināt veicamo maksājumu tādam nodokļa maksātājam, kura ģimenē ir apgādnieku zaudējis bērns līdz 19 gadu vecumam.

Savā iesniegumā domei pieteicēja minējusi, ka viņa un viņas nepilngadīgais dēls palikuši bez apgādnieka pēc pieteicējas vīra nāves un nonākuši sarežģītā sociālā situācijā, kad tieši būtu nepieciešams saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunktā paredzētais atbalsts – nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojums.

Pieteicējas gadījums atbilst visām saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunkta pazīmēm, bet atbalsta saņemšanu liedz saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts, jo pieteicēja ir Krievijas Federācijas pilsone.

Pieteicēja pamatoti apšaubījusi attiecīgā regulējuma taisnīgumu un samērīgumu, jo konkrētajā gadījumā pilsonība ir izslēdzošais apstāklis, lai varētu saņemt nodokļa atvieglojumu kā sava veida pašvaldības sociālo atbalstu sarežģītā dzīves situācijā.

Saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunktā paredzēto nodokļa atvieglojumu nodokļa maksātājs var saņemt ierobežotu laika periodu un attiecīgais pamats šāda atvieglojuma saņemšanai (ģimenē aug bērns līdz 19 gadu vecumam, kurš zaudējis apgādnieku) nav tāds, kurš vienlaikus varētu iestāties vērā ņemamam nodokļa maksātāju skaitam. Šāda atvieglojuma piešķiršana arī pieteicējai būtiski neietekmētu pašvaldības kopējos ienākumus no nekustamā īpašuma nodokļa nomaksas un neradītu riskus pašvaldības funkciju izpildei citu iedzīvotāju interesēs.

Jāņem vērā, ka saistošo noteikumu Nr. 37 7.1.11. apakšpunkts prasa, lai nodokļa maksātāja pamata deklarētā dzīvesvieta ne mazāk kā divus gadus bez pārtraukuma būtu konkrētajā īpašumā. Saskaņā ar Dzīvesvietas deklarēšanas likuma 3. panta pirmo daļu dzīvesvieta ir jebkura personas brīvi izraudzīta ar nekustamo īpašumu saistīta vieta (ar adresi), kurā persona labprātīgi apmetusies ar tieši vai klusējot izteiktu nodomu tur dzīvot. Savukārt saskaņā ar šā likuma 6. panta pirmo daļu pienākums deklarēt dzīvesvietu ir tādam ārzemniekam, kurš ir saņēmis Latvijas Republikā izdotu uzturēšanās atļauju. Lietā nav strīda par to, ka pieteicējas ģimenes locekļu dzīvesvieta ir bijusi deklarēta konkrētajā nekustamajā īpašumā kopš 2005. gada un pieteicēja, esot citas valsts pilsone, ar savu ģimeni faktiski tur dzīvo. Pieteicēja ir saņēmusi pastāvīgās uzturēšanās atļauju Latvijas Republikā bez uzturēšanās termiņa ierobežojuma.

Atbilstoši Sociālo pakalpojumu un sociālās palīdzības likuma 3. pantam tiesības uz sociālajiem pakalpojumiem un sociālo palīdzību arī nav atkarīgas

no Eiropas Savienības dalībvalsts vai Eiropas Ekonomiskās Zonas valsts vai Šveices Konfederācijas pilsonības esības, jo to var saņemt arī citu valstu pilsoņi, ja tiem ir izsniegta pastāvīgās uzturēšanās atļauja. Līdz ar to valstij un pašvaldībai ir tiesisks pienākums nodrošināt nepieciešamos sociālos pakalpojumus un sociālo palīdzību arī trešo valstu pilsoņiem, ja tie ilgstoši uzturas Latvijas Republikā un tiem ir izveidojusies pietiekami cieša un noturīga saite, ko apliecina izsniegta pastāvīgās uzturēšanās atļauja.

Tā kā šim nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumam ir saskatāma sociāla atbalsta funkcija, tad šā atbalsta saņemšanai var tikt piemēroti Sociālo pakalpojumu un sociālās palīdzības likumā ietvertie kritēriji. Proti, pašvaldībai nav pienākuma šādus atvieglojumus piešķirt jebkuram trešās valsts pilsonim, ja viņam pieder attiecīgais nekustamais īpašums, par kuru tiek maksāts nekustamā īpašuma nodoklis. Vienlaikus, kā tas ir šajā gadījumā, ja attiecīgais trešās valsts pilsonis ilgstoši dzīvojis konkrētajā nekustamajā īpašumā un viņa dzīve faktiski saistīta ar konkrēto pašvaldību, tad pašvaldībai ir pienākums paredzēt šai personai tādu nepieciešamo sociālo atbalstu, kāds tiek paredzēts Eiropas Savienības dalībvalsts vai Eiropas Ekonomiskās Zonas valsts vai Šveices Konfederācijas pilsoņiem vai Latvijas nepilsoņiem. Jo īpaši tādēļ, ka pieteicēja pati un viņas ģimenes locekļi bija deklarējuši savu dzīvesvietu konkrētajā īpašumā no 2005. gada un tas arī ļāvis pašvaldībai gūt ienākumus savu funkciju izpildei no šo personu maksātā iedzīvotāju ienākuma un nekustamā īpašuma nodokļa.

Saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts, liedzot pieteicējai saņemt sociālo atbalstu nodokļa atvieglojuma formā, nodara vērā ņemamu kaitējumu personas tiesībām sarežģītā dzīves situācijā. Būtisks sabiedrības ieguvums, kas būtu lielāks par konkrētajai personai un viņas ģimenei nodarīto aizskārumu, šajā gadījumā nav saskatāms.

[33] Rezumējot minēto, saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktā ietvertajai atšķirīgajai attieksmei nav leģitīma mērķa un nav ievērots samērīguma princips, proti, atšķirīgajai attieksmei nav objektīva un saprātīga pamata.

Līdz ar to uzskatāms, ka saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts neatbilst Satversmes 91. pantam.

[34] Ņemot vērā, ka saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta piemērošana aizskārusi pieteicējas iespējas saņemt nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu 2017. gadam, Senāts līdz attiecībā uz pieteicēju saistošo noteikumu Nr. 37 3. punktu atzīt par spēkā neesošu no brīža, kad radās pieteicējas pamattiesību aizskārums, proti, no normas piemērošanas brīža.

Tāpat Senāts līdz ņemt vērā, ka izskatīšanā Senātā atrodas arī citas administratīvās lietas, kurās ticis piemērots saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkts. Lemjot par saistošo noteikumu Nr. 37 3. punkta atzīšanu par spēkā neesošu, būtu ņemamas vērā arī šo personu intereses, kuras uzsākušas un turpina savu pamattiesību aizsardzību administratīvā procesa kārtībā (sal. *Satversmes tiesas 2022. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2021-25-03 16.2. punkts*).

[35] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 273. panta 4. punktu tiesa aptur tiesvedību lietā, ja tā pieņem lēmumu iesniegt Satversmes tiesai pieteikumu par tiesību normas atbilstību Satversmei.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 275. panta 6. punktu tiesvedību aptur līdz Satversmes tiesas nolēmuma spēkā stāšanās dienai.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 104. panta otro daļu, 273. panta 4. punktu un 275. panta 6. punktu, Satversmes tiesas likuma 17. panta pirmās daļas 9. punktu un 19.[1] panta pirmās daļas 2. punktu un otro daļu, Senāts

nolēma

iesniegt pieteikumu Satversmes tiesai par Jūrmalas pilsētas domes 2012. gada 11. oktobra saistošo noteikumu Nr. 37 „Par nekustamā īpašuma nodokļa atvieglojumu piešķiršanas kārtību" 3. punkta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91. pantam;

apturēt tiesvedību lietā līdz Satversmes tiesas nolēmuma spēkā stāšanās dienai.

Lēmums nav pārsūdzams.

J. Pleps V. Kakste A. Kovaļevska