Lietas arhīva Nr. A42-01199-22/29
ECLI:LV:ADRJRIT:2022:1028.A420293921.2.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2022. gada 28. oktobrī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese L. Lipkina,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Matex financial group" pieteikuma par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu pārskatīts nekustamajam īpašumam /adrese/, kadastra numurs /numurs A/, aprēķinātais nekustamā īpašuma nodoklis par 2020. gadu un atmaksāts pārmaksātais nekustamā īpašuma nodoklis.

Aprakstošā daļa

[1] Mārupes novada pašvaldība (turpmāk arī – pašvaldība) pieteicējai – sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Matex financial group" – par tai piederošu būvi /adrese/, kadastra numurs /numurs A/, aprēķināja nekustamā īpašuma nodokli par 2020. gadu 3 procentu apmērā no zemes kadastrālās vērtības, proti, 3863,31 *euro* apmērā.

Pieteicēja vērsās Mārupes novada pašvaldībā, lūdzot pārskatīt aprēķināto nekustamā īpašuma nodokli par 2020. gadu un atmaksāt šā nodokļa pārmaksu.

Ar Mārupes novada pašvaldības 2021. gada 24. novembra lēmumu Nr. 1/2-3/2288 pieteicējas iesniegums atstāts bez izskatīšanas, tādējādi pēc būtības atsakot nekustamā īpašuma nodokļa pārskatīšanu un nekustamā īpašuma nodokļa pārmaksas atmaksu.

[2] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu pārskatīts nekustamajam īpašumam aprēķinātais nekustamā īpašuma nodoklis par 2020. gadu un atmaksāts pārmaksātais nekustamā īpašuma nodoklis. Pieteikums un tā papildinājumi pamatoti ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja 2019. gadā kļuva par nekustamā īpašuma – hokeja halles (nepabeigta būvniecība) /adrese/ – īpašnieci. Būves īpašuma kadastrālā vērtība ir 0 *euro*. Šī būve atrodas uz pašvaldībai piederoša zemesgabala. Uz tā vienlaikus atrodas arī pašvaldībai piederošas vairākas ēkas. Zemes kadastrālā vērtība 2020. gadā bija 128 777 *euro*.

Pašvaldība pieteicējai par minēto būvi aprēķināja nekustamā īpašuma nodokli par 2020. gadu 3 procentu apmērā no visas būvei piekritīgās zemes vienības kadastrālās vērtības. Uz šīs zemes vienības atrodas pieteicējai piederoša būve ar kopējo platību 2777 m^2 un pašvaldībai piederošas būves ar kopējo platību 22 894,90 m^2. Tādējādi pieteicējai piederošā būve no visu būvju platības sastāda 10,82 procentus. Vienlaikus pieteicējai gadā jāsamaksā nekustamā īpašuma nodoklis par visām būvēm piekritīgo zemi 3863,31 *euro* apmērā.

[2.2] Lietā nav strīda par to, ka būvei piemērojamā nekustamā īpašuma nodokļa likme ir 3 procenti. Tāpat lietā nav strīda, ka nekustamā īpašuma nodoklis ir aprēķināms no būvei piekritīgās zemes kadastrālās vērtības. Strīds lietā ir par likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta $1.^6$ daļā ietverto vārdu „būvei piekritīgā zeme" pareizu interpretāciju.

[2.3] Pašvaldība nav ņēmusi vērā to, ka, lai arī likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli" nav noteikts vārdu „būvei piekritīgā zeme" skaidrojums, tas izriet no 2012. gada 15. novembra likuma „Grozījumi likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli"" anotācijas. Proti, tajā norādīts, ka gadījumā, ja uz zemes vienības ir vairākas ēkas, katrai ēkai piekritīgo zemes vienības daļu aprēķina proporcionāli katras ēkas platībai. Tādējādi par pieteicējai piederošo būvi nekustamā īpašuma nodoklis būtu nosakāms 3 procentu apmērā par 10,82 procentiem no kopējās zemes platības un attiecīgi aprēķināms 418,01 *euro*.

Ievērojot minēto, pašvaldība konkrētajā gadījumā ir nepareizi noteikusi pieteicējai par būvi, kuras būvniecībā pārsniegts normatīvajos aktos noteiktais kopējais būvdarbu veikšanas ilgums, maksājamo nekustamā īpašuma nodokļa apmēru. Tādējādi pieteicējai ir tiesības uz tās pārmaksātā nodokļa 3445,30 *euro* apmērā atmaksu.

[3] Mārupes novada pašvaldība paskaidrojumā tiesai un tā papildinājumā norāda, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms, pamatojoties uz turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Gadījumā, ja pieteicēja vēlējās iebilst pret pienākumu maksāt nekustamā īpašuma nodokli par 2020. gadu, tai bija likumā noteiktā kārtībā jāapstrīd un jāpārsūdz attiecīgais maksāšanas paziņojums. Pieteicēja likumā noteiktā kārtībā un termiņā neiebilda pret attiecīgo maksāšanas paziņojumu, tāpēc tas stājās spēkā un kļuva neapstrīdams.

Pieteicējas iesniegums, ar kuru apstrīdēts attiecīgais maksāšanas paziņojums, pašvaldībā saņemts 2021. gada 13. novembrī, un tajā nebija ietverts lūgums par procesuālā termiņa atjaunošanu. Tāpēc pašvaldība šo apstrīdēšanas iesniegumu atstāja bez izskatīšanas. Pieteicējas argumenti nav vērsti uz jaunu, tikai tās rīcībā esošu ziņu iesniegšanu, kas varētu būt par pamatu pārbaudei saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28. panta otro daļu. Tie ir vērsti uz maksāšanas paziņojumos ietverto secinājumu apstrīdēšanu pēc būtības.

[3.2] Mārupes novada pašvaldības 2016. gada 31. augusta saistošajos noteikumos Nr. 30/2016 „Par nekustamā īpašuma nodokļa piemērošanas kārtību Mārupes novadā", kas bija spēkā līdz 2021. gada 31. decembrim, (turpmāk – saistošie noteikumi Nr. 30/2016) ir noteiktas pašvaldības tiesības piemērot likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta $1.^6$ daļā paredzēto kārtību, proti, noteikt nekustamā īpašuma nodokļa likmi 3 procentu apmērā būvei, kuras būvniecībā pārsniegts normatīvajos aktos noteiktais būvdarbu veikšanas ilgums.

Konkrētajos apstākļos izsniegtās būvatļaujas termiņš bija beidzies un tā netika atjaunota līdz 2014. gada 31. decembrim. Tādējādi pieteicējai piederošajai būvei pamatoti piemērota nekustamā īpašuma nodokļa likme 3 procentu apmērā.

[3.3] Normatīvajos aktos skaidri noteikts, ka ar paaugstinātu nodokļa likmi apliek nodokļa objektu no lielākās kadastrālās vērtības. Tā kā konkrētajā gadījumā būvei nav noteikta kadastrālā vērtība, nodokļa likme aprēķināma no būvei piekritīgās zemes, nevis tās daļas vērtības. To, kas ir „būvei piekritīgā zeme", likums nedefinē. Likumdevējs šā jēdziena iztulkošanu ir atstājis katras pašvaldības kā nodokļa administratora kompetencē. Tas nozīmē, ka likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta $1.^6$ daļas 1. punkta piemērošana var atšķirties. Pašvaldība saistošajos noteikumos Nr. 30/2016 nav noteikusi piekritīgās zemes platību nodokļa aprēķina vajadzībām, tādēļ to var piemērot no visas zemes platības.

[4] Pēc tiesas pieprasījuma lietā no Latvijas Republikas Saeimas un tās arhīva saņemta informācija, kas saistīta ar likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta $1.^6$ daļas 1. punkta izstrādi un likumdevēja mērķi šīs normas izstrādē. Savukārt no Vides aizsardzības un reģionālās attīstības ministrijas saņemta informācija par minētās likuma normas piemērošanas praksi pašvaldībās un viedoklis par šīs normas interpretāciju.

[5] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma $112.^1$ panta pirmo daļu administratīvās lietas izskatīšana notiek rakstveida procesā bez tiesas sēdes, ja likumā nav noteikts citādi.

Pieteicēja nav lūgusi lietas izskatīšanu mutvārdu procesā un nepastāv citi šķēršļi lietas izskatīšanai rakstveida procesā. Tādējādi lieta ir izskatāma rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, izvērtējusi lietas materiālus un procesa dalībnieku izvirzīto argumentu pamatotību, atzīst, ka pieteikums ir apmierināms turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[7] Pašvaldība paskaidrojumos tiesai norādījusi, ka izskatāmajā gadījumā pieteicējai nav tiesību prasīt pārskatīt tai par 2020. gadu aprēķināto nekustamā īpašuma nodokli, jo ticis nokavēts maksāšanas paziņojuma apstrīdēšanas termiņš. Savukārt pieteicēja uzskata, ka tai ir tiesības prasīt nekustamā īpašuma nodokļa aprēķina pārskatīšanu un nekustamā īpašuma nodokļa pārmaksas atmaksu triju gadu laikā. Līdz ar to tiesai visupirms jāprecizē tas, vai pieteicējai konkrētajā gadījumā ir tiesības prasīt labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

Nodokļa pārmaksa var veidoties citstarp tādā gadījumā, ja nodokļa maksātājs ir pārmaksājis nodokli bez attiecīgā likumā noteikta tiesiska pamata (*sal. sk. Senāta 2014. gada 6. marta sprieduma lietā Nr. SKA-205/2014 (A420401611) 8. punktu*).

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16. panta pirmās daļas 10. punkts paredz, ka nodokļu maksātājam ir tiesības pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Šajā tiesību normā ietvertās tiesības ir izmantojamas godprātīgi. Proti, nav pieļaujams, ka, izmantojot tiesības prasīt pārskatīt aprēķināto nodokli un atmaksāt nodokļa pārmaksu, persona vienīgi vispārīgi apstrīdētu nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas paziņojumā ietvertos secinājumus un nodokļa aprēķinu (*sal. sk. Senāta 2015. gada 23. decembra sprieduma lietā Nr. SKA-448/2015 (A420560612) 6.–7. punktu un Administratīvās apgabaltiesas 2018. gada 20. februāra sprieduma lietā Nr. AA43-0250-18 (A420256316) 8. punktu*). Personai ir tiesības likumā noteiktā kārtībā un termiņā apstrīdēt un pārsūdzēt maksāšanas paziņojumu. Ja persona šīs tiesības neizmanto, tai ir pienākums maksāt nekustamā īpašuma nodokli maksāšanas paziņojumā noteiktajā apmērā un nav pamata konstatēt, ka personai būtu radusies nekustamā īpašuma nodokļa pārmaksa.

Vienlaikus jāņem vērā, ka nodokļa maksāšanas paziņojuma neapstrīdēšana un izpilde neļauj automātiski pieņemt, ka nodoklis aprēķināts tiesiski un pareizi (*sk. Senāta 2021. gada 28. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-20/2021 (A420314316) 7. punktu*). Nodokļa pārmaksas būtību nevar saprast tik šauri, ka nodokļa pārmaksa nepastāv, ja nodoklis samaksāts saskaņā ar maksāšanas paziņojumu, un uz šāda pamata ierobežot personas tiesības saņemt nodokļa summu, kura budžetā iemaksāta bez attiecīga likumā noteikta tiesiska pamata. Izvērtējot nodokļu maksātājiem likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16. panta pirmās daļas 10. punktā noteiktās tiesības pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksu iepretim tiesībām apstrīdēt maksāšanas paziņojumu, atbilstoši privātpersonas tiesību ievērošanas principam priekšroka var tikt dota likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16. panta pirmās daļas 10. punktā noteiktajam triju gadu termiņam (*sk. Senāta 2013. gada 10. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-149/2013 (A42916609) 6.–7. punktu, 2015. gada 23. decembra sprieduma lietā Nr. SKA-448/2015 (A420560612) 6. punktu un 2016. gada 14. marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-276/2016 (A420490811) 5. punktu*). Tādējādi gadījumā, ja personai nekustamā īpašuma nodoklis pilnībā vai daļā noteikts bez attiecīga likumā noteikta tiesiska pamata, tai var būt tiesības triju gadu laikā prasīt aprēķinātā nodokļa pārskatīšanu un pārmaksas atmaksu.

Izskatāmajā gadījumā būtiska nozīme ir tam, ka pieteicēja pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu pamato ar to, ka tai noteikts lielāks nekustamā īpašuma nodokļa apmērs, nekā pieļauj likums. Proti, pieteicējas ieskatā pašvaldības noteiktais nekustamā īpašuma nodokļa apmērs daļā noteikts bez likumā noteikta tiesiska pamata.

Nodokļa maksāšanas pienākums vienmēr nozīmē īpašuma tiesību ierobežošanu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 19. jūnija sprieduma lietā Nr. 2010-02-01 5.2. punktu un 2021. gada 3. decembra sprieduma lietā Nr. 2021-12-03 6.1. punktu*). Savukārt personas pamattiesību ierobežošana pieļaujama vienīgi ar likumu vai uz likuma pamata.

Tādējādi pieteicēja, atsaucoties uz tai noteiktu nekustamā īpašuma nodokļa apmēru, kas neatbilst likumā noteiktajām prasībām, proti, pārsniedz tās, pēc būtības norāda uz tādu pieteicējas pamattiesību ierobežošanu, kas veikta bez likumdevēja pilnvarojuma. Lai arī pieteicēja, sākotnēji vēršoties iestādē, nav vērsusi pašvaldības uzmanību uz šiem apstākļiem, tiesa nevar tos atstāt bez ievērības, izskatot lietu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

Senāts atzinis, ka no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16. panta pirmās daļas 10. punkta izriet patstāvīgas nodokļu maksātāju tiesības, kas īstenojamas ar prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu. Izskatot lietu pēc būtības, šādos gadījumos jāpārbauda, vai pieteicējam bija jāmaksā nodoklis tādā apmērā, kāds tas tika noteikts, un līdz ar to – vai konstatējama nodokļa pārmaksa. Lai persona varētu pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu un attiecīgi tiesai būtu pamats piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16. panta pirmās daļas 10. punktu, vispirms nepieciešams konstatēt, ka pieteicējam ir izveidojusies nekustamā īpašuma nodokļa pārmaksa (*sk. Senāta 2020. gada 17. jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-539/2020 (A420308617) 4. punktu*).

Ņemot vērā minēto, šajā gadījumā tiesai visupirms ir jānoskaidro, vai pašvaldība pieteicējai nekustamā īpašuma nodokli par 2020. gadu ir noteikusi uz tiesiska pamata.

[8] Pašvaldība pieteicējai nekustamā īpašuma nodokli par 2020. gadu noteikusi, pamatojoties uz saistošo noteikumu Nr. 30/2016 15. punktu. Šis saistošo noteikumu punkts pieņemts, pamatojoties uz likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta $1.^6$ daļu.

Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta $1.^6$ daļa paredz: „Būvi, kuras būvniecībā pārsniegts normatīvajos aktos noteiktais kopējais būvdarbu veikšanas ilgums, ar nākamo mēnesi pēc būvniecības termiņa izbeigšanās līdz mēnesim, kad parakstīts akts par būves pieņemšanu ekspluatācijā, apliek ar nekustamā īpašuma nodokļa likmi 3 procentu apmērā, ja to ir noteikusi pašvaldība savos saistošajos noteikumos, kurus tā publicē ne vēlāk kā līdz pirmstaksācijas gada 1. novembrim, no lielākās turpmāk minētās kadastrālās vērtības:

1) būvei piekritīgās zemes kadastrālās vērtības;

2) būves kadastrālās vērtības."

Atbilstoši minētā likuma pārejas noteikumu 58. punktam būvēm, kuru būvniecībai pirms 2013. gada 1. jūlija ir izsniegta būvatļauja, bet tās derīguma termiņš beidzies līdz 2013. gada 31. decembrim un būves nav nodotas ekspluatācijā, un līdz 2014. gada 31. decembrim būvatļaujas nav atjaunotas, ar 2015. gada 1. janvāri piemēro šā likuma 3. panta $1.^6$ daļā noteikto nodokļa aplikšanas kārtību līdz būves nodošanai ekspluatācijā.

Lietā pēc būtības nav strīda un tiesai nerodas šaubas, ka pieteicējai piederošā būve – nepabeigta ledus halles ēka – atrodas uz pašvaldībai piederoša zemesgabala, kura kadastrālā vērtība 2020. gadā bija 128 777 *euro*. Tāpat arī lietā nav strīda, ka uz šā zemesgabala atrodas vairākas pašvaldībai piederošas būves. Pieteicējai piederošās hokeja halles būvniecībai 2004. gadā tika izsniegta būvatļauja, un tā bija derīga līdz 2006. gada 30. maijam (*sk. lietas 33. lp.*). Lietā nav strīda, ka būvatļaujas termiņš nav ticis pagarināts un būve nav nodota ekspluatācijā. Tādējādi nekustamajā īpašumā /adrese/, kadastra numurs /numurs A/, atrodas būve, kurai pārsniegts normatīvajos aktos noteiktais kopējais būvdarbu veikšanas ilgums. Pašvaldība savu saistošo noteikumu Nr. 30/2016 15. punktā bija paredzējusi būvi, kuras būvniecībā pārsniegts normatīvajos aktos noteiktais kopējais būvdarbu veikšanas ilgums, aplikt ar nekustamā īpašuma nodokļa likmi 3 procentu apmērā no lielākās turpmāk minētās kadastrālās vērtības: 15.1. būvei piekritīgās zemes kadastrālās vērtības; 15.2. būves kadastrālās vērtības.

Lietā nav strīda par to, ka nekustamā īpašuma nodoklis konkrētajā gadījumā būtu aprēķināms no būvei piekritīgās zemes kadastrālās vērtības. Tādējādi pieteicēja vispārīgi bija nonākusi šo saistošo noteikumu 15.1. apakšpunkta piemērošanas tvērumā. Taču lietā ir strīds par to, vai likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta $1.^6$ daļas 1. punkts pieļāva pašvaldībai noteikt nekustamā īpašuma nodokli, to aprēķinot no visas zemes vienības, uz kuras atrodas vairākas, tostarp citai personai piederošas būves.

[9] Pieteicēja norāda, ka atbilstoši 2012. gada 15. novembra likuma „Grozījumi likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli"" anotācijai likumā ietvertais jēdziens „būvei piekritīgā zeme" interpretējams tādējādi, ka gadījumā, ja uz zemes vienības ir viena būve/ēka, tad par ēkai piekritīgo zemi tiek uzskatīta zemes vienība, bet, ja uz zemes vienības ir vairākas būves/ēkas, tad katrai piekritīgo zemes vienības daļu aprēķina proporcionāli katras būves/ēkas platībai. Savukārt pašvaldība uzskata, ka likumdevējs apzināti jēdzienu „būvei piekritīgā zeme" likumā nav skaidrojis un tādējādi ļāvis katrai pašvaldībai izvēlēties, kā to interpretēt un piemērot. Tādējādi pašvaldībai esot tiesības nekustamā īpašuma nodokli aprēķināt no visas zemes vienības, neatkarīgi no tā, vai uz tās atrodas viena vai vairākas būves.

Likuma „Par pašvaldībām" 14. panta pirmās daļas 3. punktā konkretizēts, ka pašvaldībām ir tiesības lemt par nodokļa likmēm vienīgi likumā noteiktajā kārtībā. Tādējādi gadījumā, ja pašvaldības saistošo noteikumu normā tiek ietverts pienākums maksāt nekustamā īpašuma nodokli noteiktā apmērā, šādai normai ir jāatbilst likumā noteiktam pilnvarojumam. Tostarp pašvaldībai jāievēro likumdevēja noteiktā pilnvarojuma robežas.

Ņemot vērā minēto, lai izvērtētu, vai pašvaldība ir noteikusi nekustamā īpašuma nodokli uz tiesiska pamata, tiesai visupirms šajā lietā ir jānoskaidro likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta $1.^6$ daļas 1. punkta saturs.

[10] Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta $1.^6$ daļas 1. punkts skaidri paredz, ka būvi, kuras būvniecībā pārsniegts normatīvajos aktos noteiktais kopējais būvdarbu veikšanas ilgums, ar nākamo mēnesi pēc būvniecības termiņa izbeigšanās līdz mēnesim, kad parakstīts akts par būves pieņemšanu ekspluatācijā, apliek ar nekustamā īpašuma nodokļa likmi 3 procentu apmērā, ja to ir noteikusi pašvaldība savos saistošajos noteikumos, kurus tā publicē ne vēlāk kā līdz pirmstaksācijas gada 1. novembrim. Šī tiesību norma paredz, ka nekustamā īpašuma nodokli aprēķina no lielākās turpmāk minētās kadastrālās vērtības: būvei piekritīgās zemes kadastrālās vērtības vai būves kadastrālās vērtības. Taču normā ietvertie vārdi „piekritīgā zeme" nesniedz atbildi uz to, kāda ir būvei piekritīgā zeme gadījumā, ja uz zemes vienības atrodas vairākas ēkas.

Proti, no minētās tiesību normas vārdiskās jēgas nav secināms, vai gadījumā, ja uz zemes atrodas vairākas būves, par būvei piekritīgo zemi būtu atzīstama visa zemes vienība vai tomēr katrai būvei piekritīgā zeme varētu būt aprēķināma proporcionāli katras būves platībai. Šie tiesību normā lietotie vārdi nav skaidroti arī citviet likumā. Uz to norādījuši arī procesa dalībnieki. Saeima, atbildot uz tiesas pieprasījumu par likumdevēja mērķi šīs tiesību normas izstrādē, iesniegusi Finanšu ministrijas skaidrojumu, kurā apstiprināts: likumā nav skaidrots jēdziens „piekritīgā zeme". Šī problēma esot apzināta, un Tieslietu ministrijai sadarbībā ar Finanšu ministriju esot uzdots šo jautājumu risināt. Taču līdz šā sprieduma sastādīšanas dienai attiecīgi precizējumi likumā nav veikti. Vides aizsardzības un reģionālās attīstības ministrija sniegusi informāciju tiesai, ka likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta $1.^6$ daļas 1. punktā ietvertie vārdi „būvei piekritīgā zeme" pašvaldībās tiek interpretēti un piemēroti atšķirīgi. Tādējādi esot iespējamas atšķirības aprēķinātajā nodoklī par līdzīgiem vai vienādiem nodokļa objektiem, kas atrodas dažādu pašvaldību teritorijās.

Mārupes novada pašvaldība, Finanšu ministrija un Vides aizsardzības un reģionālās attīstības ministrija pēc būtības uzskata: tā kā likumā nav tieši skaidrots termins „piekritīgā zeme", katrai pašvaldībai ir tiesības to interpretēt un piemērot pēc saviem ieskatiem. Taču tiesa nevar piekrist šādam viedoklim. Likuma normai, kas ierobežo personas pamattiesības, jābūt gan pienācīgi saprotamai, gan paredzamai. Proti, normai jābūt formulētai pietiekami precīzi un skaidri, lai ļautu personām skaidri paredzēt precīzu tās piemērošanas nozīmi, tostarp no normas izrietošā ierobežojuma saturu un paredzēt normas piemērošanas sekas (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2018. gada 18. oktobra sprieduma lietā Nr. 2018-04-01 15. punktu*). Turklāt demokrātiskā tiesiskā valstī nav pieļaujami ar nodokli apliekamo objektu un nodokļa aprēķināšanas principus noteikt patvaļīgi (*sal. sk., piemēram, Satversmes tiesas 2015. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2014-11-0103 24.1. punktu*). Tādējādi vispārīgi nav pieļaujama tāda situācija, kurā pašvaldības atšķirīgi interpretē un piemēro likuma normu, kas paredz kārtību, kādā pašvaldībai ir tiesības noteikt nekustamā īpašuma nodokļa apmēru.

Normas skaidrības aspektā jāņem vērā, ka gramatiskā iztulkošanas metode ir tikai pirmā no iztulkošanas metodēm un nav pareizi vadīties vienīgi pēc tiesību normas vārdiskās jēgas. Iztulkojot tiesību normu pēc gramatiskās metodes, rezultāts nav galīgs, un pēc citu iztulkošanas metožu pielietošanas tas ne vienmēr var tikt apstiprināts. Ja tiesību normas pieņēmējs, izsakot savu gribu tekstuāli, to ir izdarījis neprecīzi, jāņem vērā tā patiesā griba (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2005. gada 22. aprīļa lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2004-25-03 6. punktu*).

Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. pants papildināts ar $1.^6$ daļu ar 2013. gada 6. novembra likuma „Grozījumi likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli"" 3. pantu. No šīs tiesību normas izstrādes materiāliem nav secināms, vai likumdevēja mērķis, paredzot, ka nekustamā īpašuma nodoklis

būvei var tikt aprēķināts citstarp no būvei piekritīgās zemes kadastrālās vērtības, bijis noteikt, ka gadījumā, ja uz zemes vienības atrodas vairākas būves, nekustamā īpašuma nodoklis būvei aprēķināms no visas zemes vienības vai tomēr tas aprēķināms no zemes vienības daļas proporcionāli būves platībai (*sk. 11. Saeimas likumprojekta Nr. 916/Lp11 izstrādes materiālus lietas 110.–125., 132. lp. un Saeimas likumprojektu reģistrā, kā arī Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas sēžu protokolus, pieejami: www.saeima.lv*).

Vienlaikus konstatējams, ka pieteicēja pamatoti norādījusi: 2012. gada 15. novembra likuma „Grozījumi likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli"" anotācijā ietverta norāde par to, kā interpretējams citās likuma normās ietvertais jēdziens „piekritīgā zeme". Proti, ar minētā likuma 2. panta trešo daļu likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta 1.^{4} daļa izteikta jaunā redakcijā, citstarp ietverot tajā jēdzienu „būvei piekritīgā zeme". Tāpat arī ar šo likumu noteikts nodokļa atvieglojums daudzbērnu ģimenēm attiecībā uz dzīvojamām mājām, to daļām, telpu grupām nedzīvojamās ēkās, kuru funkcionālā izmantošana ir dzīvošana, un tām piekritīgo zemi. Šā likumprojekta sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojumā (anotācijā) norādīts, ka likumprojekta izpratnē, ja uz zemes vienības ir viena ēka, tad par ēkai piekritīgo zemi tiek uzskatīta zemes vienība, bet, ja uz vienas zemes vienības ir vairākas ēkas, tad katrai ēkai piekritīgo zemes vienības daļu aprēķina proporcionāli katras ēkas platībai (*sk. 11. Saeimas likumprojekta Nr. 386/Lp11 sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojumu (anotāciju), pieejams Saeimas likumprojektu reģistrā*). Iepazīstoties ar likumprojekta izstrādes materiāliem un debatēm Saeimā, konstatējams, ka likumdevējs no šāda likumprojektā ietvertā jēdziena „piekritīgā zeme" skaidrojuma nav atkāpies, akceptējot attiecīgos likuma grozījumus (*sk. 11. Saeimas likumprojekta Nr. 386/Lp11 izstrādes materiālus Saeimas likumprojektu reģistrā un Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas sēžu protokolus, pieejami: www.saeima.lv*). No minētā izriet likumdevēja mērķis paredzēt principu, ka gadījumā, ja uz zemes vienības ir vairākas būves, katrai būvei piekritīgā zeme tiek aprēķināta kā daļa no zemes vienības proporcionāli būves platībai, un attiecīgi noskaidrojams citstarp likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta 1.^{4} daļā ietverto vārdu „būvei piekritīgā zeme" saturs.

Tiesību normu arī nevar izprast ārpus tās piemērošanas prakses un tiesību sistēmas, kurā tā funkcionē (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2013. gada 28. jūnija sprieduma lietā Nr. 2012-26-03 12.1. punktu*). Tādējādi likumā ietverto vārdu „būvei piekritīgā zeme" satura noskaidrošanā nozīme ir arī tam, kā tiesību norma tiek interpretēta un piemērota tiesu praksē. Tiesu praksē atzīts: principu, ka būvei piekritīgā zeme tiek noteikta tādējādi, ka gadījumā, ja uz zemes vienības ir vairākas būves, tad katrai būvei piekritīgā zeme tiek aprēķināta kā daļa no zemes vienības proporcionāli būves platībai, pēc analoģijas var piemērot arī citos likumā noteiktajos gadījumos, kad nodoklis vai nodokļa atvieglojums aprēķināms no būvei piekritīgās zemes (*sk. Administratīvās apgabaltiesas 2018. gada 30. novembra sprieduma lietā Nr. AA43?0955?18 (A420298817) 5.5. un 10. punktu, kā arī 2017. gada 20. jūnija sprieduma lietā Nr. AA43-0945-17 (A420208816) 4.4. un 9. punktu*).

Ir saprātīgi pieņemt, ka likumdevējs viena tiesību akta ietvaros identiskus tiesību jēdzienus ir ietvēris ar savstarpēji salīdzināmu saturu. No likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" un iepriekš minēto tiesību normu izstrādes materiāliem arī neizriet apstākļi, kas ļautu secināt, ka šajās tiesību normās lietotie vārdi „piekritīgā zeme" veido savstarpēji nesalīdzināmus tiesību jēdzienus, kas nepieļautu tos iztulkot savstarpēji saskanīgi.

Ņemot vērā minēto, atbilstoši sistēmiskās tiesību normu interpretācijas metodei likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta 1.^{6} daļas 1. punktā ietvertais tiesību jēdziens „piekritīgā zeme" ir iztulkojams tādējādi, ka gadījumā, ja uz zemes vienības atrodas vairākas būves, katrai būvei piekritīgā zeme tiek aprēķināta kā daļa no zemes vienības proporcionāli būves platībai. Šāds normas saturs gan veicina to, lai vide tiktu aizsargāta no ilgstošiem būvniecības procesiem, paredzot paaugstinātu nodokļa likmi, gan vienlaikus ir vērsts uz taisnīga rezultāta sasniegšanu, samērīgi ierobežojot personas tiesības.

[11] Gadījumā, ja ar pašvaldības saistošo noteikumu normu tiek ierobežotas personas pamattiesības, šai saistošo noteikumu normai ir jāatbilst likumdevēja pilnvarojumam. Tādējādi tiesai nepieciešams noskaidrot, vai saistošo noteikumu Nr. 30/2016 15.1. apakšpunkts atbilst likumam.

Minēto saistošo noteikumu 15. punkts paredzēja: „Būvei, kuras būvniecībā pārsniegts normatīvajos aktos noteiktais kopējais būvdarbu veikšanas ilgums, ar nākamo mēnesi pēc būvniecības termiņa izbeigšanās līdz mēnesim, kad parakstīts akts par būves pieņemšanu ekspluatācijā, nekustamā īpašuma nodokļa likme ir 3 procenti no lielākās turpmāk minētās kadastrālās vērtības:

15.1. būvei piekritīgās zemes kadastrālās vērtības;

15.2. būves kadastrālās vērtības."

Minētajā tiesību normā pēc būtības bija pārņemts likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta 1.^{6} daļas formulējums. No šādiem apstākļiem savukārt izriet, ka arī pašvaldības saistošo noteikumu Nr. 30/2016 15.1. apakšpunkts pats par sevi nesniedz atbildi, vai gadījumā, ja uz zemes vienības atrodas vairākas būves, nekustamā īpašuma nodoklis aprēķināms par visu zemes vienību vai arī katrai būvei piekritīgā zeme tiek aprēķināta kā daļa no zemes vienības proporcionāli būves platībai. No pašvaldības sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka normas izpratne, paredzot, ka šādā gadījumā nodoklis aprēķināms par visu zemes vienību, ir nostiprināta pašvaldības īstenotā normas piemērošanas praksē.

Taisnīga rezultāta sasniegšanas interesēs tiesību normas piemērotājam ir pienākums normu iztulkot atbilstoši augstāka juridiska spēka tiesību normām (*sk. Satversmes tiesas 2011. gada 8. marta lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2010-52-03 7. punktu*).

Tādējādi nav pamata atzīt, ka attiecīgā saistošo noteikumu norma pati par sevi neatbilst likuma normai. Ievērojot to, ka pašvaldības saistošo noteikumu Nr. 30/2016 15.1. apakšpunktā pēc būtības ir pārņemts likuma normas formulējums, šo saistošo noteikumu normu ir iespējams interpretēt atbilstoši likuma regulējumam. Proti, uz šajā saistošo noteikumu normā ietvertajiem vārdiem „piekritīgā zeme" ir attiecināma likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli" 3. panta 1.^{6} daļas 1. punktā ietvertā tiesību jēdziena „piekritīgā zeme" nozīme. Proti, minētā saistošo noteikumu norma ir iztulkojama tādējādi, ka gadījumā, ja uz zemes vienības ir vairākas būves, katrai būvei piekritīgā zeme tiek aprēķināta kā daļa no zemes vienības proporcionāli būves platībai.

[12] Pašvaldība, pamatojoties uz saistošo noteikumu Nr. 30/2016 15.1. apakšpunktu, izskatāmajā gadījumā, kurā uz zemes vienības atrodas vairākas būves, noteikusi nekustamā īpašuma nodokli, par būvei piekritīgo zemi atzīstot visu zemes vienību. Proti, pašvaldība nav ievērojusi no likuma izrietošo pienākumu gadījumā, ja uz zemes vienības atrodas vairākas būves, būvei piekritīgo zemi noteikt kā daļu no zemes vienības proporcionāli būves platībai.

Tādējādi pašvaldība izskatāmajā gadījumā ir nepareizi interpretējusi likuma normu, kā arī nepareizi interpretējusi un piemērojusi pašvaldības saistošo noteikumu normu, nosakot nekustamā īpašuma nodokli par 2020. gadu būvei /adrese/, kadastra numurs /numurs A/. Pašvaldība bez tiesiska pamata noteikusi nekustamā īpašuma nodokli, to aprēķinot ne tikai no būvei piekritīgās zemes, kas aprēķināma kā daļa no zemes vienības proporcionāli būves platībai, bet no visas zemes vienības, uz kuras atrodas vairākas būves. Tādējādi pašvaldība bez tiesiska pamata noteikusi un pieteicēja samaksājusi (*sk. lietas 13. lp.*) nekustamā īpašuma nodokli lielākā apmērā, nekā paredz likums un uz tā pamata izdotie pašvaldības saistošie noteikumi. Līdz ar to pieteicējai ir izveidojusies nodokļa pārmaksa.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka izskatāmajā gadījumā pieteicējai nekustamā īpašuma nodokļa pārmaksa par 2020. gadu ir izveidojusies iestādes kļūdas dēļ. Tāpēc šajā gadījumā atbilstoši privātpersonas tiesību ievērošanas principam ir pamats piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16. panta pirmās daļas 10. punktu. Tādējādi pieteicējai ir tiesības uz nekustamā īpašuma nodokļa par 2020. gadu pārskatīšanu un nodokļa pārmaksas

atmaksu triju gadu laikā. Pieteicēja šo termiņu ir ievērojusi, bet iestāde pēc būtības atteikusi labvēlīga administratīvā akta izdošanu. Līdz ar to pieteicējai ir tiesības uz labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu pārskatīts nekustamajam īpašumam aprēķinātais nekustamā īpašuma nodoklis par 2020. gadu un atmaksāta pārmaksātā nekustamā īpašuma nodokļa summa.

No lietas materiāliem izriet, ka uz zemes vienības, uz kuras atrodas pieteicējai piederošā būve, atrodas kopumā desmit būves ar kopējo platību 25 671,90 m^2, tostarp pieteicējai piederošā būve ar platību 2777 m^2 (*sk. lietas 52.–75. lp.*). Attiecīgi pieteicējai piederošās būves platība sastāda 10,82 procentus no kopējās būvju platības. Tādējādi konkrētajā gadījumā atbilstoši saistošo noteikumu Nr. 30/2016 15.1. apakšpunktam nekustamā īpašuma nodoklis par pieteicējai piederošo būvi bija nosakāms 3 procentu apmērā par 10,82 procentiem no kopējās zemes platības, tās vērtības. Lietā nav strīda, ka kopējās zemes platības, uz kuras atrodas pieteicējai piederošā būve, vērtība 2020. gadā bija 128 777 *euro*. Līdz ar to nodoklis bija nosakāms 418,01 *euro* apmērā. Šāds aprēķins atbilst pieteicējas izteiktajiem argumentiem lietā, un pašvaldība par to nav izteikusi iebildumus. Līdz ar to pieteicējai par 2020. gadu bija izveidojusies nodokļa pārmaksa 3445,30 *euro* apmērā.

Vienlaikus jāņem vērā: tas, kādā apmērā personai ir izmaksājama nodokļa pārmaksa, iestādei jāizlemj sprieduma izpildes brīdī, citstarp izvērtējot to, vai nodokļa pārmaksa nav novirzāma nokavēto nodokļu maksājumu segšanai (*sal. sk. Senāta 2015. gada 19. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-112/2015 (A420763010) 13. punktu*).

Ņemot vērā minēto, pieteicējas pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu ir apmierināms un pašvaldībai uzliekams par pienākumu pārskatīt nekustamajam īpašumam /adrese/, kadastra numurs /numurs A/, aprēķināto nekustamā īpašuma nodokli par 2020. gadu un atmaksāt pārmaksāto nekustamā īpašuma nodokli par 2020. gadu.

[13] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126. panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļā apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu. Tā kā pieteikums ir apmierināms, no atbildētājas par labu pieteicējai piespriežama samaksātā valsts nodeva 30 *euro* apmērā (*sk. lietas 7. lp.*).

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126. panta pirmo daļu, 246.–251. pantu un 289.–291. pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

apmierināt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Matex financial group" pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu pārskatīts nekustamajam īpašumam /adrese/, kadastra numurs /numurs A/, aprēķinātais nekustamā īpašuma nodoklis par 2020. gadu un atmaksāts pārmaksātais nekustamā īpašuma nodoklis.

Uzdot Mārupes novada pašvaldībai mēneša laikā no sprieduma spēkā stāšanās dienas pārskatīt nekustamajam īpašumam /adrese/, kadastra numurs /numurs A/, aprēķināto nekustamā īpašuma nodokli par 2020. gadu atbilstoši šajā spriedumā norādītajām atziņām un atmaksāt sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Matex financial group" radušos nekustamā īpašuma nodokļa pārmaksu par 2020. gadu.

Piespriest no Mārupes novada pašvaldības par labu sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „Matex financial group", reģ. Nr. /reģistrācijas numurs/, tās samaksāto valsts nodevu 30 *euro* apmērā.

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

Tiesnese L. Lipkina