**Atvasinātas publisko tiesību juridiskās personas atbrīvošana no pienākuma maksāt nekustamā īpašuma nodokli par inženierbūvi**

Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punkts interpretējams tādējādi, ka normā lietotais jēdziens „valsts” aptver arī atvasinātas publisko tiesību juridiskas personas.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 9.jūnija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420301115, SKA-38/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:0609.A420301115.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0609.A420301115.2.S)

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

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Rīgas brīvostas pārvaldes pieteikumu par Rīgas domes 2015.gada 27.augusta lēmuma Nr. 2‑30/RD‑15-2151-nd atcelšanu daļā, sakarā ar Rīgas domes kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 13.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Rīgas domes Pašvaldības ieņēmumu pārvalde aprēķināja pieteicējai Rīgas brīvostas pārvaldei nekustamā īpašuma nodokli par tai piederošām inženierbūvēm – krastmalas stiprinājumu, krastmalas aizsargbarjeru un piestātni – par laiku no 2012.gada jūlija līdz 2015.gadam. Ar Rīgas domes 2015.gada 27.augusta lēmumu Nr. 2-30/RD-15-2151-nd nodokļa aprēķins atstāts negrozīts. Lēmumā secināts, ka uz pieteicēju nav attiecināms likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa samaksas – tas attiecas vienīgi uz inženierbūvēm, kas pieder valstij, pašvaldībām, valsts vai pašvaldību kapitālsabiedrībām un kapitālsabiedrībām, kuras sniedz regulējamos sabiedriskos pakalpojumus, taču Rīgas brīvostas pārvalde ir atvasināta publisko tiesību persona.

[2] Pieteicēja Rīgas domes lēmumu pārsūdzēja tiesā daļā par nodokļa aprēķinu par krastmalas stiprinājumu un aizsargbarjeru. Pieteicējas ieskatā, pašvaldība nepamatoti secinājusi, ka likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punkts neattiecas uz pieteicēju.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 13.aprīļa spriedumu pieteikumu apmierināja.

Apgabaltiesa secināja, ka likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punkta mērķis ir atbrīvot no aplikšanas ar nekustamā īpašuma nodokli tādus objektus, kas nodrošina sabiedriski nozīmīgu pakalpojumu sniegšanu, – dzelzceļus, tiltus, lidlaukus, spēkstacijas, ostas un kuģojamos kanālus, piestātnes un piestātņu krastmalas, kā arī akvatoriju būves. Tāda veida būves ir arī pieteicējai piederošās inženierbūves, jo tās izmantojamas vienīgi kuģojamā kanāla darbības nodrošināšanai.

Minētā norma aptver ne tikai valsti, bet arī atvasinātas publisko tiesību personas (pašvaldības), kā arī valsts un pašvaldību izveidotas komercsabiedrības un noteiktos gadījumos arī privātas kapitālsabiedrības. Pieteicēja ir atvasināta publisko tiesību persona; tā veic gan valsts pārvaldes funkcijas, gan arī darbojas privāto tiesību jomā. Tā kā pieteicēja ir publisko tiesību subjekts, nav nepieciešams veikt likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punktā paredzēto papildu izvērtējumu par to, vai pieteicēja attiecīgās inženierbūves izmanto sabiedrības kopējo interešu nodrošināšanai. Pieteicējas īpašumā esošie objekti, kuri norādīti minētajā tiesību normā, nav apliekami ar nekustamā īpašuma nodokli. Tas, ka tiesību normas tekstā nav ietverts visu publisko tiesību personu uzskaitījums, ir vērtējams kā neprecizitāte.

Arī aplūkojot minēto normu kopsakarā ar likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 2.panta devīto daļu, var konstatēt, ka likumdevējs ir paredzējis neaplikt ar nodokli likuma 1.panta otrās daļas 3.1punktā norādītos objektus, ja to pamatfunkcija ir saistāma ar sabiedrības kopējā labuma nodrošināšanu. Savukārt gadījumos, ja objekta izmantošana galvenokārt nodrošina privātas saimnieciskās darbības interesi, objekti ir apliekami ar nekustamā īpašuma nodokli. Šāda pieeja kopumā ir ietverta lielākajā daļā no likumā „Par nekustamā īpašuma nodokli” norādītajiem gadījumiem, kad nekustamā īpašuma nodoklis nav jāmaksā.

Ja saskaņā ar minēto normu no nekustamā īpašuma nodokļa samaksas tiek atbrīvoti valsts izveidoti komersanti (piemēram, AS „Latvijas dzelzceļš”, AS „Starptautiskā lidosta „Rīga”” u.c.), kuru pamatuzdevums ir nodarboties ar komercdarbību, tad vēl jo vairāk nav pamata neatbrīvot no nodokļa samaksas atvasinātas publisko tiesību personas, kuras komercdarbību veic ierobežotā apjomā.

[4] Rīgas dome par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Domes ieskatā, nav tiesiska pamata paplašināt likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punktā precīzi uzskaitīto personu loku, uz kuru attiecināms atbrīvojums no nodokļa. Tas, ka šajā uzskaitījumā nav ietvertas visa veida publisko tiesību personas, nav neprecizitāte, kā uzskatījusi apgabaltiesa, bet gan ir politisks lēmums. Likumdevējs vēlējies atbrīvot no nodokļa samaksas tikai viena veida atvasinātas publikas personas – pašvaldības. Kā atzinis Senāts, iestādēm un tiesām jāatturas pēc analoģijas piemērot nodokļa atvieglojumu, ja likums to skaidri neparedz.

Dome arī norāda, ka hidrotehnisko būvju, piestātņu, kuģuceļu un citu būvju un iekārtu apsaimniekošana atbilstoši likuma „Par ostām” 7.panta trešajai daļai ir pieteicējas funkcija privāto tiesību jomā.

[5] Pieteicēja paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst un piekrīt apgabaltiesas secinājumam, ka strīdus normas mērķis ir neaplikt ar nodokli tādus objektus, kas nodrošina sabiedriski nozīmīgu pakalpojumu sniegšanu un netiek izmantoti saimnieciskajā darbībā peļņas gūšanai. Atbilstoši likuma „Par ostām” 4.panta ceturtajai daļai ostas kopējās hidrotehniskās būves un kuģuceļi, tostarp krastmalas stiprinājumi un aizsargbarjeras, Rīgas brīvostā var būt tikai valsts vai pašvaldības īpašums, kas tiek nodots brīvostas pārvaldes valdījumā un nevar tikt nodots tālāk citām personām (kaut gan faktiski, izpildot Ministru kabineta 2000.gada 10.maija rīkojumu Nr. 502 „Par Rīgas brīvostas likuma pārejas noteikumu izpildi” atsevišķas ostas kopējās hidrotehniskās būves un kuģojamā kanāla sastāvdaļas ir Rīgas brīvostas pārvaldes īpašumā).

Pieteicējas ieskatā, normas interpretācijā jāņem vērā arī Senāta sniegtās atziņas, ka vārdkopa „valsts un pašvaldības” tradicionāli likumos tiek lietota attiecībā uz visu publisko pārvaldi kopumā – gan tiešo, gan pastarpināto pārvaldi kā vienotu veselumu.

**Motīvu daļa**

[6] Likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punkts (*redakcijā, kas bija spēkā laikā, par kuru pieteicējai aprēķināts nodoklis*) noteica, ka ar nekustamā īpašuma nodokli neapliek šādas valsts, pašvaldību, valsts vai pašvaldību kapitālsabiedrību un kapitālsabiedrību, kuras sniedz regulējamos sabiedriskos pakalpojumus, īpašumā vai tiesiskajā valdījumā esošas inženierbūves:

a) dzelzceļus, pilsētas sliežu ceļus, lidlauku skrejceļus,

b) tiltus, estakādes, tuneļus un pazemes ceļus,

c) ostas un kuģojamos kanālus, piestātnes un piestātnes krastmalas, ostu akvatoriju būves,

d) dambjus, akveduktus, apūdeņošanas un kultivācijas hidrobūves,

e) maģistrālos ūdensapgādes cauruļvadus,

f) maģistrālās sakaru līnijas,

g) maģistrālās elektropārvades līnijas,

h) gāzes sadales sistēmas,

i) spēkstaciju būves,

j) sporta būves,

k) dūmeņus,

l) apgaismes būves un žogus.

[7] Apgabaltiesa pamatoti secinājusi, ka normā minētais subjektu uzskaitījums ietver arī citas atvasinātas publisko tiesību juridiskās personas, ne tikai pašvaldības.

Senāts jau iepriekš ir norādījis: „Latvijas tiesību normās, lai apzīmētu visu valsts jeb publisko pārvaldi kopumā (gan tiešo, gan pastarpināto valsts pārvaldi kā vienotu veselumu), tradicionāli tiek lietota vārdkopa „valsts un pašvaldības”. Šāda vārdkopa uzsver to, ka pašvaldības ir īpašas valsts pārvaldes institūcijas, kas no citām valsts institūcijām, tostarp citām atvasinātām publisko tiesību juridiskajām personām, atšķiras ar to, ka to augstākais orgāns – dome vai padome – ir demokrātiski leģitimēts un tāpēc var pieņemt politiskus lēmumus (sk.*E. Levits. Pašvaldību likuma koncepcija.*[*http://www.public.law.lv/ptilevicpasvaldiba.html*](http://www.public.law.lv/ptilevicpasvaldiba.html)). Minētā iemesla dēļ, kā arī lai novērstu iespējamu kļūdainu vai apzināti nepareizu tiesību normu interpretāciju, kas nepamatoti izslēgtu pašvaldības no tiesību normas tvēruma, likumos bieži vien tiek īpaši norādīts, ka tas attiecas arī uz pašvaldībām. Šāda norāde pati par sevi nenozīmē, ka likums neattiecas uz citām atvasinātām publisko tiesību juridiskajām personām. Šīs personas vārdkopas „valsts un pašvaldības” lietošanas gadījumos parasti paliek aptvertas ar jēdzienu „valsts”” (*Senāta 2008.gada 3.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-326/2008 (A42191105) 8.punkts*).

Minētās atziņas attiecināmas arī uz šajā lietā aplūkojamo tiesību normu. Nav saskatāmas pazīmes, kas liktu domāt, ka konkrētajā gadījumā likumdevējs jēdzienu „valsts” lietojis atšķirīgi no tradicionālās izpratnes. Tas, ka normā atsevišķi no valsts minētas pašvaldības, nozīmē, ka norma attiecas *arī* uz pašvaldībām, nevis ka likumdevējs tādējādi vēlējies ierobežot publisko tiesību juridisko personu loku, uz kuru attiecināms normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa.

Turklāt, aplūkojot likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punktā uzskaitītos inženierbūvju veidus kopsakarā ar subjektiem, uz kuriem attiecināms atbrīvojums, var saskatīt likumdevēja nolūku atbrīvot no aplikšanas ar nodokli inženierbūves, kas būtībā tiek izmantotas sabiedrības interešu nodrošināšanai. Parasti šāda rakstura būves pieder valstij plašākā nozīmē, kā arī valsts kapitālsabiedrībām un kapitālsabiedrībām, kas sniedz regulējamus sabiedriskos pakalpojumus (vai arī ir nodotas šādu personu valdījumā). Nav saskatāms racionāls pamats normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa attiecināt, piemēram, uz pašvaldības izveidotu kapitālsabiedrību, kurai pieder sabiedrisko interešu nodrošināšanā izmantojams objekts, bet vienlaikus neattiecināt uz tādu pašu objektu, kas pieder atvasinātai publisko tiesību juridiskai personai.

Apkopojot minēto, likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punkts interpretējams tādējādi, ka normā lietotais jēdziens „valsts” aptver arī atvasinātas publisko tiesību juridiskas personas.

[8] Rīgas dome kasācijas sūdzībā atsaucas uz likuma „Par ostām” 7.panta trešo daļu un norāda, ka hidrotehnisko būvju, piestātņu, kuģuceļu un citu būvju un iekārtu apsaimniekošana ir pieteicējas funkcija privāto tiesību jomā. Tomēr šim aspektam nav nozīmes likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punkta interpretācijā un piemērošanā. Minētā norma kā priekšnoteikumu atbrīvojumam no nodokļa neparedz to, kādā kārtībā attiecīgais objekts tiek izmantots vai apsaimniekots, bet gan paredz ņemt vērā īpašuma tiesības un tiesisko valdījumu.

Jāpiezīmē, ka šobrīd likums „Par nekustamā īpašuma nodokli” nošķir gadījumus, kad attiecīgā inženierbūve ir iznomāta saimnieciskās darbības veicējam, – tādā gadījumā likuma 1.panta otrās daļas 3.1punktā paredzētais atbrīvojums nav piemērojams (likuma 1.panta 2.2daļa redakcijā, kas stājās spēkā 2017.gada 1.janvārī). Tas gan neietekmē strīdus normas interpretāciju, taču liecina par to, ka likumdevējs jautājumam par inženierbūves izmantošanas (un tātad vēl jo vairāk – arī apsaimniekošanas) raksturu sākotnēji nav piešķīris nozīmi. Šāda veida regulējums likumā paredzēts vēlāk, turklāt skaidri attiecas vienīgi uz objektiem, kas nodoti nomā saimnieciskās darbības veicējiem.

[9] Atbilstoši likuma „Par ostām” 7.panta 1.1daļai Rīgas ostas pārvalde ir atvasināta publisko tiesību juridiskā persona, kura šajā likumā noteiktajos ietvaros ir Ministru kabineta pārraudzībā.

Rīgas dome kasācijas sūdzībā neapšauba apgabaltiesas secinājumu, ka inženierbūves, par kurām pieteicējai aprēķināts nodoklis, ietilpst likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punkta „c” apakšpunktā sniegtajā inženierbūvju uzskaitījumā, proti, attiecīgās inženierbūves ir kuģojamā kanāla sastāvdaļas.

Ievērojot minēto kopsakarā ar šajā spriedumā sniegto tiesību normas interpretāciju, secināms, ka apgabaltiesa pamatoti atzinusi, ka uz pieteicējai piederošajām inženierbūvēm (krastmalas stiprinājumu un krastmalas aizsargbarjeru) ir attiecināms likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 1.panta otrās daļas 3.1punktā paredzētais atbrīvojums no nekustamā īpašuma nodokļa. Līdz ar to apgabaltiesas spriedums atstājams negrozīts, bet Rīgas domes kasācijas sūdzība noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 13.aprīļa spriedumu un Rīgas domes kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.