**Nekustamā īpašuma nodoklis, nosakot ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo vērtību valsts zemes nomas pakalpojumam**

Nekustamā īpašuma nodoklis ir saistīts ar lietu tiesībām uz nekustamo īpašumu, un tā samaksa zemes īpašniekam ir jāveic neatkarīgi no tā, vai īpašnieks ir fiziska vai juridiska persona, vai zemes gabals ir vai nav apbūvēts un vai tas tiek vai netiek izmantots saimnieciskajā darbībā, tostarp sniedzot zemes nomas pakalpojumu.

Aprēķinot pievienotās vērtības nodokli valsts zemes nomas darījumam, izdevumi par nekustamā īpašuma nodokļa samaksu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajā vērtībā nav ietverami.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Civillietu departamenta**

**2019.gada 28.jūnija**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. C26128713, SKC-201/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:0628.C26128713.5.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A0628.C26128713.5.S)

Senāts šādā sastāvā:

senatore Ļubova Kušnire,

Senatore Anda Briede,

Senatore Marika Senkāne,

rakstveida procesā izskatīja civillietu sakarā ar valsts akciju sabiedrības „Valsts nekustamie īpašumi” kasācijas sūdzību par Latgales apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2017.gada 6.decembra spriedumu valsts akciju sabiedrības „Valsts nekustamie īpašumi” prasībā pret sabiedrību ar ierobežotu atbildību „JAVA PLUS” par nomas tiesisko attiecību atzīšanu, zemes nomas līguma atzīšanu par noslēgtu, maksas par faktisko zemes gabala lietošanu un nekustamā īpašuma nodokļa kompensācijas piedziņu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts akciju sabiedrība (turpmāk arī VAS) „Valsts nekustamie īpašumi” Rēzeknes tiesā 2013.gada 13.novembrī cēla prasību pret sabiedrību ar ierobežotu atbildību (turpmāk arī SIA) „JAVAPLUS”, tās vēlākajos grozījumos lūdzot atzīt zemes nomas tiesisko attiecību pastāvēšanu starp VAS „Valsts nekustamie īpašumi” un SIA „JAVA PLUS” kopš 2012.gada 14.maija un piedzīt maksu par zemesgabala faktisko lietošanu un nekustamā īpašuma nodokļa par zemes gabalu kompensāciju 756,10 EUR par laiku no 2012.gada 14.maija līdz 2014.gada 12.februārim, atzīt par noslēgtu apbūvētā zemesgabala [adrese], nomas līgumu saskaņā ar prasītājas iesniegto nomas līguma projektu.

[2] Ar Rēzeknes tiesas 2014.gada 26.februāra spriedumu prasība apmierināta daļēji.

[3] Izskatot lietu sakarā ar prasītājas apelācijas sūdzību, ar Latgales apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2014.gada 19.novembra spriedumu prasība apmierināta daļēji. Minētais spriedums atcelts ar Senāta 2017.gada 27.septembra spriedumu.

[4] Atkārtoti izskatot lietu sakarā ar prasītājas apelācijas sūdzību, kas lietas izskatīšanas gaitā precizēta, aktualizējot piedzenamās summas apmēru, ar Latgales apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2017.gada 6.decembra spriedumu prasība apmierināta un atzīts, ka no 2012.gada 14.maija starp pusēm pastāv zemesgabala 0,4418 ha platībā [adrese], nomas tiesiskās attiecības, piedzīts zemes nomas maksas un nekustamā īpašuma nodokļa kompensācijas parāds 2 206,71 EUR par laiku no 2012.gada 14.maija līdz 2017.gada 23.novembrim, par noslēgtu atzīts nomas līgums saskaņā ar prasītājas iesniegto 2017.gada nomas līguma projektu.

Apelācijas instances tiesas spriedums attiecībā uz piedzenamās summas apmēru pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[4.1] Prasītājai ir tiesības saņemt nomas maksu par laiku no 2012.gada 14.maija līdz tiesas dienai 2017.gada 23.novembrī par visu zemes platību 0,4418 ha. Ministru kabineta 2007.gada 30.oktobra noteikumu Nr. 735 „Noteikumi par publiskas personas zemes nomu” 7.punkts nosaka nomas maksas apmēru (1,5 % no zemes kadastrālās vērtības), savukārt no 7.1 punkta izriet, ka papildus nomas maksai nomnieks maksā iznomātājam kompensāciju par samaksāto nekustamā īpašuma nodokli.

[4.2] Prasītāja nomas maksas parāda aprēķinā nepamatoti iekļāvusi pievienotās vērtības nodokli 21 % arī par nekustamā īpašuma nodokļa kompensāciju. Pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams tikai par nomas maksas parādu 1 055,75 EUR.

[5] Par Latgales apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2017.gada 6.decembra spriedumu prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību, pārsūdzot to daļā par nomas maksas parāda apmēru. Kasācijas sūdzība pamatota ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[5.1] Lai arī ar pārsūdzēto tiesas spriedumu prasība ir apmierināta, tiesa patvaļīgi mainīja prasības pieteikumā norādīto nomas maksas apmēru daļā par pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanu nekustamā īpašuma nodokļa kompensācijai, tādējādi liedzot prasītājai saņemt nomas maksu prasītajā apmērā.

[5.2] Valsts ieņēmumu dienesta uzziņā jautājumā par pievienotās vērtības nodokli nomas maksājumiem norādīts, ka prasītāja Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē sniedz ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus – nekustamā īpašuma nomas pakalpojumus, kuriem ir piemērojama pievienotās vērtības nodokļa likme 21 % apmērā. Zemes nomas pakalpojuma vērtībā iekļaujami līgumā paredzētie maksājumi, tajā skaitā nekustamā īpašuma nodokļa summa atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 35.panta trešajai daļai, un minētā vērtība apliekama ar pievienotās vērtības nodokli.

Tiesa bez ievērības atstāja materiālo tiesību normas, kas attiecas uz pievienotās vērtības nodokļa regulējumu. Tiesa nav pamatojusi, kādēļ pievienotās vērtības nodoklis nekustamā īpašuma nodokļa kompensācijai, kas ir nomas maksas sastāvdaļa, nav piemērojams.

[5.3] Tiesiskās attiecības ir pamatotas ar Publiskas personas mantas atsavināšanas likumu, kas nosaka publiskas personas mantas atsavināšanas kārtību, tajā skaitā zemes nomas tiesības personai uz to pašu zemesgabalu, uz kuru tai ir pirmpirkuma tiesība. Saskaņā ar minēto likumu ir izdoti Ministru kabineta 2007.gada 30.oktobra noteikumi Nr. 735 „Noteikumi par publiskas personas zemes nomu”, kas nosaka arī apbūvēta publiskai personai piederoša zemesgabala nomas līguma noslēgšanas un nomas maksas aprēķināšanas kārtību. Minēto noteikumu 7.1 punkts paredz iznomātāja pienākumu papildus nomas maksai maksāt arī likumā noteiktos nodokļus, un šajā sakarā norādāms uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 2.punktu, 34.panta septīto daļu un 35.panta trešo daļu.

[5.4] Tiesa atzina par noslēgtu līgumu saskaņā ar prasītājas iesniegto 2017.gada nomas līguma projektu, tajā skaitā ietverot nosacījumu, ka pievienotās vērtības nodoklis maksājams atbilstoši normatīvajiem aktiem, taču, piedzenot nomas maksas parādu, tiesa uzskatīja, ka pievienotās vērtības nodoklis nav maksājams.

[6] Ar Senāta senatoru kolēģijas 2018.gada 5.decembra rīcības sēdes lēmumu lietā ierosināta kasācijas tiesvedība par apelācijas instances tiesas spriedumu daļā par piedzītā parāda apmēru un tiesāšanās izdevumu piedziņu.

**Motīvu daļa**

[7] Izskatot civillietu, Senāts atzīst, ka apelācijas instances tiesas spriedums ir atstājams negrozīts, bet kasācijas sūdzība ir noraidāma turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[8] Senāts nepiekrīt kasācijas sūdzības iesniedzējas paustajam viedoklim par Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu nepareizu piemērošanu, ar šo nodokli apliekamajā vērtībā neiekļaujot nodokļa par nekustamo īpašumu samaksai izlietotos izdevumus.

[8.1] Pievienotās vērtības nodokļa 34.panta septītā daļa (līdz 2013.gada 1.janvārim likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta deviņpadsmitā daļa) noteic, ka nomas darījumā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā vērtība ir visi nomas līgumā noteiktie maksājumi.

Šā likuma 35.panta trešā daļa (līdz 2013.gada 1.janvārim likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta septītā daļa) noteic, ka pakalpojuma vērtībā ietilpst visas izmaksas, kā arī visi saskaņā ar normatīvajiem aktiem par šā pakalpojuma sniegšanu maksājamie nodokļi, nodevas un citi maksājumi, izņemot pievienotās vērtības nodokli.

Kā redzams no minētās normas satura (gramatiskā iztulkojuma), ne visi pakalpojuma sniedzēja samaksātie nodokļi ir ietverami ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajā vērtībā, bet gan tikai tādi, kuru maksāšanas pienākums ir saistīts ar sniedzamo pakalpojumu.

Interpretējot nacionālās tiesību normas, ir ņemamas vērā direktīvas, kura ir inkorporēta attiecīgajā likumā, būtība un mērķis, kā arī Eiropas Savienības Tiesas atziņas par direktīvas normu interpretāciju.

Pievienotās vērtības nodokļa likumā ir inkorporētas Eiropas Savienības Padomes direktīvas 2006/112/EK (2006.gada 28.novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk arī direktīva 2006/112/EK) normas.

Direktīvā 2006/112/EK ir lietots jēdziens pievienotā vērtības nodokļa bāze, šim terminam ir tāda pati nozīme, kāda ir Pievienotās vērtības nodokļa likuma 35.pantā lietotajam terminam „ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā vērtība”.

Direktīvas 2006/112/EK 78.pantā ir reglamentētas pievienotā vērtības nodokļa bāzē ietveramās sastāvdaļas. Tie ir nodokļi, nodevas un citi maksājumi, izņemot pašu pievienotās vērtības nodokli, kā arī papildu izdevumi, piemēram, komisijas maksa, iepakošanas, transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas, ko piegādātājs iekasē no pircēja vai pakalpojuma saņēmēja.

Atklājot minētā panta tvērumu, Eiropas Savienības Tiesa vairākos spriedumos atzina, ka, lai nodokļus, nodevas un citus maksājumus varētu uzskatīt par pievienotās vērtības nodokļa bāzi, pat ja tiem nav pievienotās vērtības un tie nav uzskatāmi par kompensāciju par pakalpojumu sniegšanu, tiem ir jābūt tiešai saiknei ar šo pakalpojumu. Jautājums par to, vai darbība, par kuru jāmaksā minētais apstrīdētais nodoklis, atbilst darbībai, par kuru ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, ir izšķirošs apstāklis, lai varētu noteikt šādas tiešas saiknes esamību (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2011.gada 28.jūlija sprieduma lietā C-106/10  (*[*ECLI:EU:C:2011:526)*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2011%3A526%29) *33., 36., 38., 42.punktu, 2013.gada 5.decembra sprieduma apvienotajās lietā C-618/11, C-637/11, C- 659/11 (*[*ECLI:EU:C:2013:789)*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2013%3A789%29) *37., 39.punktu, 2015.gada 11.jūnija sprieduma lietā C- 256/14 (* [*ECLI:EU:C:2015:387)*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3AEU%3AC%3A2015%3A387%29) *29.punktu*).

Tātad pievienotās vērtības nodokļa bāzē ietilpst tikai tie nodokļu maksājumi, kas ir tiešā saiknē ar sniegto pakalpojumu.

Līdz ar to, lai atzītu, ka nekustamā īpašuma nodokļa kompensācija ietilpst ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajā vērtībā, kā to apgalvo kasācijas sūdzības iesniedzēja, ir nepieciešams konstatēt, ka nekustamā īpašuma nodokļa maksājums ir cieši saistīts ar sniegto zemes nomas pakalpojumu.

Prasītāja, kā redzams no lietas materiāliem, nedz lietas izskatīšanas gaitā, nedz kasācijas sūdzībā uz šādas saiknes esamību nav norādījusi.

No pārbaudāmā sprieduma argumentācijas redzams, ka apelācijas instances tiesa, atzīstot, ka izdevumi, kas prasītājai radušies, samaksājot nekustamā īpašuma nodokli par zemi, uz kuras atrodas atbildētājas būves, nav ietverami ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajā vērtībā, šo secinājumu ar apsvērumiem par samaksātā nodokļa saikni ar sniedzamo pakalpojumu nav pamatojusi. Taču, Senāta ieskatā, tas nav novedis pie nepareiza rezultāta.

Atbilstoši likumam „Par nekustamā īpašuma nodokli” šā nodokļa objekts ir: zeme; ēkas vai to daļas; saimnieciskā darbībā izmantojamās inženierbūves (sk. šā likuma 1.pantu). Savukārt nodokļa maksātāji ir Latvijas vai ārvalstu fiziskās un juridiskās personas un uz līguma vai citādas vienošanās pamata izveidotas šādu personu grupas vai to pārstāvji, kuru īpašumā, tiesiskā valdījumā vai – likumā noteiktajos gadījumos - lietošanā ir nekustamais īpašums Latvijā. Par valstij piederošo nekustamo īpašumu nekustamā īpašuma nodokli maksā persona, uz kuras vārda nekustamais īpašums ierakstīts zemesgrāmatā. Ja likumā ir noteikta persona, kurai valstij piederošais nekustamais īpašums nodots lietošanā, nekustamā īpašuma nodokli maksā persona, kurai uz likuma pamata noteiktas īpašuma lietošanas tiesības (šā likuma 2.panta otrā un piektā daļa).

Minētais dod pamatu secinājumam, ka nekustamā īpašuma nodoklis ir saistīts ar lietu tiesībām uz nekustamo īpašumu, kā arī likumā tieši paredzētajiem tiesiskā valdījuma un lietošanas gadījumiem. Izņemot inženierbūves, nekustamā īpašuma izmantošana noteiktiem nolūkiem nav apstāklis, kas saskaņā ar likumu rada nekustamā īpašuma nodokļa samaksas pienākumu. Nekustamā īpašuma nodokļa samaksa par zemi zemes īpašniekam ir jāveic neatkarīgi no tā, vai īpašnieks ir fiziska vai juridiska persona, vai zemes gabals ir vai nav apbūvēts un vai tas tiek vai netiek izmantots saimnieciskajā darbībā, tostarp sniedzot nomas pakalpojumu.

Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka nekustamā īpašuma nodoklis, ko zemes īpašnieks, izpildot viņam kā īpašniekam ar likumu noteikto pienākumu, samaksā pašvaldībai, ir tiešā saiknē ar zemes nomas pakalpojumu piespiedu nomas tiesisko attiecību ietvaros.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apelācijas instances tiesa pamatoti prasītājas izdevumus nekustamā īpašuma nodokļa samaksai nav ietvērusi ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajā vērtībā.

[8.2] Pamatu secināt pretējo nedod arī kasācijas sūdzības arguments, ka tiesas spriedums daļā par pievienotās vērtības nodokli nekustamā īpašuma nodokļa kompensācijai ir pretrunā ar tiesas spriedumu apstiprinātajā nomas līgumā ietverto noteikumu, ka pievienotās vērtības nodoklis maksājams saskaņā ar prasītājas izrakstīto rēķinu un atbilstoši normatīvo aktu prasībām (sk. šā sprieduma 5.4.punktu).

Tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokli par sniegto nomas pakalpojumu nosaka likums (sk. šā sprieduma 8.1.punktu), šādas tiesības neizriet no noslēgtā nomas līguma, jo tas nedz piešķir, nedz ierobežo ar likumu noteiktās tiesības. Kā jau iepriekš šajā spriedumā ir norādīts – no Pievienotās vērtības nodokļa likuma (līdz 2013.gada 1.janvārim likums „Par pievienotās vērtības nodokli”) normām neizriet, ka izskatāmajā lietā prasītājai ir tiesības pieprasīt nekustamā īpašuma nodokļa kompensāciju ietvert ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajā darījuma vērtībā.

No lietas materiāliem ir redzams, ka apelācijas instances tiesas spriedums daļā par nomas līguma atzīšanu par noslēgtu nav pārsūdzēts kasācijas kārtībā un secīgi arī šajā daļā lietā nav ierosināta kasācijas tiesvedība. Tādējādi Senāta kompetencē nav vērtēt līgumā noteikto maksājumu kārtības pamatotību un atbilstību normatīvo aktu prasībām. Turklāt minētais liecina, ka puses ir akceptējušas ar tiesas spriedumu apstiprinātos nomas līguma noteikumus, saskaņā ar kuriem tiks apspriestas pušu tiesiskās attiecības turpmāk.

[9] Apkopojot iepriekš norādīto, Senāts atzīst, ka apelācijas instances tiesa ir pareizi un pamatoti noteikusi, ka zemes nomas darījumā nekustamā īpašuma nodokļa kompensācija nav apliekama ar pievienotās vērtības nodokli. Līdz ar to spriedums ir atstājams negrozīts.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Civilprocesa likuma 474.panta 1.punktu, Senāts

**nosprieda**

atstāt negrozītu Latgales apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2017.gada 6.decembra spriedumu, bet valsts akciju sabiedrības „Valsts nekustamie īpašumi” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.