



## Latvijas Republikas tiesībsargs

Baznīcas iela 25, Rīga, LV-1010, tālr.: 67686768, fakss: 67244074, e-pasts: tiesibsargs@tiesibsargs.lv, www.tiesibsargs.lv

Rīgā

2018. gada 27. aprīlī Nr. 1-6/7  
Uz 29.03.2017. Nr. 1-04/137 - pav

**Latvijas Republikas Satversmes tiesas  
tiesnesei Daigai Rezevskai**  
tiesa@satv.tiesa.gov.lv

*Par viedokli lietā Nr. 2018-04-01*

Tiesībsarga birojā ir saņemts Latvijas Republikas Satversmes tiesas tiesneses Daigas Rezevskas 2018. gada 29. marta lēmums, ar kuru tiesībsargs atzīts par pieaicināto personu lietā Nr. 2018-04-01 “Par likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 7. panta trešās daļas, ciktāl tā neparedz nekustamā īpašuma nodokļa papildlikmes maksāšanas pienākuma izbeigšanos par neapstrādātu lauksaimniecībā izmantojamo zemi, atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105. pantam” (turpmāk arī – lieta Nr. 2018-04-01), kas ierosināta pēc Latvijas Republikas Augstākās tiesas (turpmāk arī – pieteicēja) pieteikuma.

Tiesībsargs ir uzaicināts rakstveidā izteikt viedokli par visiem jautājumiem, kuriem, pēc tiesībsarga ieskata, varētu būt nozīme lietā Nr. 2018-04-01.

Izvērtējot pieteikumu un Saeimas atbildes rakstu, tiesībsargs sniedz šādu viedokli.

1. Likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 7. panta trešā daļa paredz pamatprincipu, ar kuru brīdi izbeidzas nekustamā īpašuma nodokļa (turpmāk arī – NĪN) maksāšanas pienākums, izbeidzoties īpašuma (valdījuma) tiesībām. Proti, NĪN maksāšanas pienākums izbeidzas ar nākamo taksācijas gadu pēc īpašuma tiesību vai valdījuma tiesību izbeigšanās (turpmāk arī – NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincips).

NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincips, izņemot likumā paredzētos izņēmuma gadījumus, attiecas:

- uz visa veida nekustamajiem īpašumiem (māja, lauksaimniecības zemes, mežs u.c.), kas tiek atsavināti vispārējas apgrozības ietvaros;
- gan uz NĪN pamatlikmes, gan uz NĪN papildlikmes piemērošanu.

No NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincipa objektīvi izriet situācijas, ka personai, pārdodot lauksaimniecības zemi kalendārā gada ietvaros, ir pienākums maksāt

NĪN daļu arī par periodu, kad attiecīgā persona vairs nav īpašnieks<sup>1</sup>. Tas ierobežo personas (pārdevēja) Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk arī – Satversme) 105. pantā nostiprinātās īpašuma tiesības, kas izpaužas kā pārdevēja finanšu līdzekļu samazināšanās.

2. Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos noteiktās tiesības uz īpašumu var ierobežot. Konkrētajā gadījumā īpaši jāņem vērā, ka nodokļu maksāšanas pienākums vienmēr nozīmē īpašuma tiesību ierobežošanu<sup>2</sup>, tomēr, neskatoties uz to, nodokļu regulējumam ir jābūt pamatotam ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem. Tāpat atzīmējams, ka, lai arī valstij, īstenojot nodokļu politiku, ir plaša rīcība brīvība, tomēr likumdevēja rīcībai ir jāatbilst vispārējiem tiesību principiem un Satversmes normām. Likumdevējam, īstenojot savu rīcības brīvību nodokļu politikas jomā, ir jāievēro efektivitātes, taisnīguma, solidaritātes un savlaicīguma principi<sup>3</sup>. Taisnīguma princips prasa panākt iespējami taisnīgāku līdzsvaru starp dažādu sabiedrības locekļu pretrunīgajām interesēm<sup>4</sup>. Tiesa var pārbaudīt, vai nodokļa maksātāji, ar nodokli apliekamais objekts un nodokļa aprēķina princips nav noteikti patvaļīgi<sup>5</sup>.

Līdz ar to ir vērtējams, vai noteiktais īpašuma tiesību ierobežojums ir noteikts ar likumu leģitīma mērķa labad un ir samērīgs ar šo mērķi<sup>6</sup>.

3. Lietā nav strīda par to, ka NĪN pamatlikmes un papildlikmes maksāšanas pienākuma izbeigšanās saskaņā ar minēto pamatprincipu ir noteikts ar likumu. Proti, īpašuma tiesību ierobežojums ir noteikts ar likumu.

4. NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincipa ieviešanas leģitīmais mērķis ir nodrošināt efektīvu NĪN iekasēšanu, tādējādi cita starpā veicinot sabiedrības labklājību. Tas izriet no likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 7. panta vēsturiskās attīstības. Proti, līdz 2010. gada 1. janvārim minētais likums paredzēja noteikumu, ka NĪN maksāšanas pienākums izbeidzas ar nākamo kalendāro mēnesi pēc īpašuma tiesību vai valdījuma tiesību izbeigšanās<sup>7</sup>, kas objektīvi paredzēja lielāku administrēšanas slogu.

5. Konstatējot pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķi, nepieciešams izvērtēt ierobežojuma atbilstību samērīguma principam. Lai izvērtētu pamattiesību ierobežojuma samērīgumu, jānoskaidro:

- 1) vai likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai;
- 2) vai nepastāv personu pamattiesības mazāk ierobežojoši (saudzējošāki) līdzekļi;
- 3) vai labums, ko iegūst sabiedrība, ir lielāks par indivīda tiesībām un likumiskajām interesēm nodarīto zaudējumu<sup>8</sup>.

6. Vērtējot, vai likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai, jāņem vērā, ka valstij ir pienākums radīt atbilstošus tiesiskos instrumentus leģitīmā mērķa sasniegšanai. Satversmes tiesai visupirms jāpārlicinās, vai ar likumdevēja

<sup>1</sup> Tas izriet no likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 3. panta otrās daļas noteikuma, ka NĪN taksācija periods ir kalendārais gads.

<sup>2</sup> Sk. Satversmes tiesas 2015. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2014-11-0103 15. punktu.

<sup>3</sup> Sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01, 26.punktu.

<sup>4</sup> Sk. Satversmes tiesas 2005. gada 13. maija sprieduma lietā Nr. 2004-18-0106, 7.punktu.

<sup>5</sup> Sk. Satversmes tiesas 2015. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2014-11-0103 24.1. punktu.

<sup>6</sup> Sk. Satversmes tiesas 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 10. un 10.2. punktu.

<sup>7</sup> Sk. likuma “Par nekustamā īpašuma nodokli” 7. panta trešās daļas redakciju, kas bija spēkā līdz 2010. gada 1.janvārim, <https://likumi.lv/doc.php?id=43913>

<sup>8</sup> Sk., piem., Satversmes tiesas 2016. gada 15. novembra sprieduma lietā Nr. 2015-25-01 11.3. punktu.

izraudzītajiem līdzekļiem ir iespējams sasniegt apstrīdētās normas leģitīmo mērķi un vai šie līdzekļi neierobežo tādu personu tiesības, kuru tiesības ierobežot likumdevējs nav vēlējies<sup>9</sup>.

6.1. Lietā nav strīda, ka NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincipa piemērošanas rezultātā noteiktais īpašuma tiesību ierobežojums ir piemērots, līdz ar to samērīgs leģitīmā mērķa sasniegšanai attiecībā uz NĪN pamatlikmes maksāšanu. Turklāt tas ir piemērots, iekasējot NĪN par visa veida nekustamajiem īpašumiem<sup>10</sup>, t.sk. par lauksaimniecības zemi. Realizējot NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincipu, pašvaldības budžeta ieņēmumi, iekasējot pēc pamatlikmes aprēķināto NĪN, tiek papildināti efektīvi, jo tiek atvieglota NĪN administrēšana (nodokļu administrācijai īpašnieks jānoskaidro tikai vienu reizi gada sākumā, aprēķins jāveic vienu reizi gadā u.c.), savukārt pārdevējam, pat ja tas gada beigās vairs nav īpašnieks, gada sākumā precīzi ir zināma maksājamā NĪN summa, tā lielākoties ir nemainīga, līdz ar to pārdevējs līdz gada beigām samaksāto NĪN precīzi var kompensēt, vienojoties ar pircēju.

6.2. Vērtējot, vai NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincipa piemērošanas rezultātā noteiktais īpašuma tiesību ierobežojums ir piemērots NĪN iekasēšanai, kas aprēķināts pēc papildlikmes, jāņem vērā papildlikmes mērķis, kā arī tās aprēķināšanas un piemērošanas nosacījumi.

NĪN apmēram, kas aprēķināts pēc papildlikmes, atšķirībā no NĪN apmēra, kas aprēķināts pēc pamatlikmes, nav tikai fiskālais mērķis, tam ir arī otrs mērķis - preventīvi veicināt lauksaimniecības zemes sakopšanu. Līdz ar to arī minētajām likmēm ir atšķirīgi aprēķināšanas un piemērošanas nosacījumi, kam no tiesību viedokļa ir nozīme.

Ja NĪN saskaņā ar pamatlikmi kārtējam gadam aprēķina gada sākumā, pamatojoties uz kadastra datiem, tad NĪN papildlikmi var aprēķināt, tikai konstatējot faktu, vai lauksaimniecības zeme ir sakopta atbilstoši normatīvajos aktos nostiprinātajiem kritērijiem. To var konstatēt, apsekojot attiecīgo īpašumu. Normatīvajos aktos ir noteikts, ka to var izdarīt tikai no kārtējā gada 1. septembra līdz 20. novembrim, līdz ar to NĪN papildlikmes aprēķināšana un piemērošana ir iespējama tikai kārtējā gada beigās vai nākamā gada, kas seko pēc kārtējā taksācijas gada, sākumā. Minētie NĪN papildlikmes aprēķināšanas un piemērošanas nosacījumi kopsakarā ar likuma "Par nekustamā īpašuma nodokli" 7. panta trešajā daļā paredzēto pamatprincipu, atšķirībā no NĪN pamatlikmes aprēķināšanas un piemērošanas nosacījumiem, objektīvi rada daļu situāciju, kurās persona, atsavinot lauksaimniecības zemi kārtējā gada sākumā, vairs ne tiesiski, ne faktiski nevar ietekmēt jauno īpašnieku attiecībā uz lauksaimniecības zemes sakopšanas pienākumu, bet joprojām ir atbildīga par NĪN papildlikmes maksāšanu.

Pastāvot šādiem nosacījumiem, tiesībsarga skatījumā, - lai arī ar likuma "Par nekustamā īpašuma nodokli" 7. panta trešajā daļā paredzēto NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincipu vispārīgi ir iespējams iekasēt NĪN papildlikmi, tomēr attiecīgais līdzeklis nav atzīstams par piemērotu leģitīmā mērķa sasniegšanai, jo tas virknē gadījumu salīdzinājumā ar NĪN pamatlikmes maksāšanas pienākuma izbeigšanos, nodokļa maksātāju (iepriekšējo īpašnieku) nostāda acīmredzami netaisnīgā situācijā. Turklāt iepriekšējais īpašnieks kā NĪN maksātājs nevar efektīvi nodrošināt likumdevēja paredzētā papildlikmes mērķa - veicināt lauksaimniecības zemes sakopšanu, sasniegšanu.

7. Tiesībsargs vērš uzmanību, ka likuma "Par nekustamā īpašuma nodokli" 7. panta trešajā daļā vienlaikus ar NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincipu regulē virkni

<sup>9</sup> Sk. Satversmes tiesas 2012. gada 7. jūnija sprieduma lietā Nr. 2011-19-01, 17.punktu.

<sup>10</sup> Sk. pieteikuma 8.punktu, 3.lp.

izņēmumu (atkāpes no NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincipa), kuros NĪN maksāšanas pienākums, t.sk. attiecībā uz lauksaimniecības zemi, izbeidzas ātrāk. Piemēram:

1) ja nekustamais īpašums tiek atsavināts vai dāvināts valstij vai pašvaldībai, nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas pienākums izbeidzas ar nākamo mēnesi pēc īpašuma tiesību nostiprināšanas zemesgrāmatā uz valsts vai pašvaldības vārda;

2) ja īpašumu atsavina, veicot maksātnespējas procesu vai vēršot piedziņu uz nekustamo īpašumu, bijušā īpašnieka nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas pienākums izbeidzas ar nākamo mēnesi pēc dienas, kad stājies spēkā tiesas nolēmums, ar kuru apstiprināta nekustamā īpašuma izsole;

3) nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas pienākums izbeidzas ar nākamo mēnesi pēc tam, kad izbeigušās valsts vai pašvaldības nekustamā īpašuma lietošanas vai nomas tiesības;

4) nekustamā īpašuma maksāšanas pienākums izbeidzas ar nākamo mēnesi pēc tam, kad stājies spēkā tiesas nolēmums par noziedzīgi iegūtas mantas konfiskāciju.

Vērtējot minētos izņēmumus no likuma "Par nekustamā īpašuma nodokli" 7. panta vēsturiskās attīstības viedokļa, konstatējams, ka likumdevējs, ar 2010. gada 1. janvāri ieviešot jauno NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincipu, iepriekšējo pamatprincipu (NĪN maksāšanas pienākums izbeidzas ar nākamo kalendāro mēnesi pēc īpašuma tiesību vai valdījuma tiesību izbeigšanās) attecināja uz individuāliem gadījumiem, kas objektīvi prasīja citu risinājumu<sup>11</sup>.

No minētā secināms, - lai arī likuma "Par nekustamā īpašuma nodokli" 7. panta trešajā daļā paredzētais NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincips ir iestrādāts ar nolūku vienkāršot (efektivizēt) nodokļa administrēšanu, tomēr šajā normā paredzētie izņēmumi liecina, ka NĪN administrēšanas vienkāršība (efektivitāte) nav pašmērķis. Proti, NĪN administrēšana ir pielāgota virknei situāciju, kuras objektīvi no taisnīguma viedokļa prasa diferencētu tiesisko regulējumu. Tas nozīmē, ka NĪN administrācijai minētajos gadījumos arī tehniski ir pienākums veikt NĪN pārrēķinu un sagatavos nodokļa paziņojumu pat vairākas reizes gadā, tādējādi atkāpjoties no NĪN maksāšanas izbeigšanās pamatprincipa. Līdz ar to NĪN administrēšanas vienkāršības (efektivitātes) nodrošināšana konkrētajā gadījumā nav un nevar būt pietiekams arguments, lai atzītu, ka NĪN papildlikmes piemērošana par kārtējo gadu NĪN maksātājam pēc tam, kad lauksaimniecības zeme pārdota, ir piemērots leģitīmā mērķa sasniegšanai<sup>12</sup>. Tieši otrādi – likuma "Par nekustamā īpašuma nodokli" sistēma liecina par likumdevēja apzinātu gribu diferencēt gadījumus, kuriem objektīvi ir nepieciešams atsevišķs (izņēmuma) regulējums, ar mērķi taisnīgi līdzsvarot ieinteresēto personu tiesības un pienākumus.

8. Satversmes tiesas praksē ir atzīts, ka apstrīdētajā tiesību normā noteiktais ierobežojums var tikt atzīts par samērīgu vienīgi tad, ja nav citu līdzekļu, kuri būtu tikpat iedarbīgi un kurus izvēloties personas pamattiesības tiktu ierobežotas mazāk jūtami<sup>13</sup>.

Tiesībsargs uzskata, ka NĪN papildlikmes maksāšanas pienākumu, mainoties nekustamā īpašuma īpašniekam, ir iespējams noteikt ar NĪN maksātājam mazāk ierobežojošiem līdzekļiem.

<sup>11</sup> Iepriekšējā vispārējā principa detalizāciju likumdevējs uzsāka no 2011. gada 1. janvāra, sk. 2010. gada 20. decembra Grozījumi likumā "Par nekustamā īpašuma nodokli", <https://likumi.lv/ta/id/223560-grozijumi-likuma-par-nekustama-ipasuma-nodokli>.

<sup>12</sup> Līdzīgus secinājumus ir izdarījusi Satversmes tiesa lietā Nr. 2016-14-01, sk. 2017. gada 19. oktobra sprieduma 27.2. punktu.

<sup>13</sup> Sk. Satversmes tiesas 2005. gada 13. novembra sprieduma lietā Nr. 2004-18-0106 secinājumu daļas 19. punktu.

Ievērojot likumdevēja no 2011. gada 1. janvāra konsekventi īstenoto praksi - likuma "Par nekustamā īpašuma nodokli" 7. panta trešajā daļā diferencēt NĪN nomaksas pienākuma izbeigšanas gadījumus (atkarībā no objektīvās nepieciešamības), NĪN papildlikmes maksāšanas pienākums, mainoties nekustamā īpašuma īpašniekam, var noteikt kā vēl vienu izņēmumu no šajā normā ietvertā pamatprincipa.

Tiesībsarga skatījumā, pienākumu maksāt NĪN papildlikmi, mainoties nekustamā īpašuma īpašniekam, racionāli un taisnīgi, salīdzinot ar šī brīža regulējumu, var noteikt vismaz divos veidos:

1) viens veids ir norādīts pieteikumā, proti, kad pienākums maksāt NĪN papildlikmi ir jaunajam īpašniekam, ja tas nekustamo īpašumu iegādājies līdz kārtējā gada 31.augustam, savukārt iepriekšējam īpašniekam – ja īpašums atsavināts pēc kārtējā gada 1.septembra<sup>14</sup>.

2) otrs – ka NĪN papildlikmi ir pienākums maksāt tikai jaunajam īpašniekam. Līdzīgi kā tas ir norādīts pieteikumā, jaunajam īpašniekam, ja lauksaimniecības zeme ir nopirkta līdz pat kārtējā gada vidum, jau pēc būtības ir pienākums sakopt to, jo viņš līdz kārtējā gada 31.augustam (termiņš līdz kuram ir jābūt sakoptai zemei) ir faktiskais īpašnieks. Turklāt šajā situācijā tieši jaunajam un nevis iepriekšējam īpašniekam ir šādas tiesības.

Ja īpašums tiek pārdots vasaras otrajā pusē līdz pat 31. augustam (termiņš līdz kuram ir jābūt sakoptai zemei), tad pircējs var pārliecināties par zemes faktisko situāciju un ar pārdevēju vienoties par zemāku cenu, apzinoties, ka īpašums būs jāsakopj vai arī, ja tas nav iespējams, - nākamajā gadā būs jāmaksā NĪN papildlikme.

Ja īpašums tiek pārdots pēc 1. septembra līdz gada beigām, tad pircējam ir iespēja pārliecināties par īpašuma faktisko stāvokli un ietekmēt pirkuma cenu, apzinoties, ka nākamajā gadā būs jāmaksā NĪN papildlikme. Arī pēc kārtējā gada 20. novembra, kad objektīvi var būt situācija, ka faktiski nav iespējams pārliecināties par īpašuma stāvokli, Ministru kabineta 2010.gada 13. jūlija noteikumi Nr.635 "Kārtība, kādā apseko un nosaka neapstrādātās lauksaimniecībā izmantojamās zemes platību un sniedz informāciju par to" paredz iespēju pārliecināties par to, vai Lauku atbalsta dienests lauksaimniecības zemi ir atzinis par neapstrādātu un vai potenciāli NĪN papildlikme tiks piemērota. Minēto noteikumu 7.punkts paredz, ka Lauku atbalsta dienests līdz kārtējā gada 20. novembrim iesniedz vietējām pašvaldībām informāciju par neapstrādātajām lauksaimniecībā izmantojamās zemes vienībām, kā arī publicē to savā tīmekļa vietnē [www.lad.gov.lv](http://www.lad.gov.lv). Līdz ar to arī šajā gadījumā jaunajam īpašniekam ir iespējams ietekmēt pirkuma cenu, kompensējot iespējamo NĪN aprēķinu.

9. No Saeimas atbildes raksta un no apstrīdētās normas tapšanas vēstures nav konstatējams, ka likumdevējs būtu apsvēris nepieciešamību detalizētāk noregulēt jautājumu par NĪN papildlikmes nomaksas pienākuma izbeigšanos lauksaimniecības zemes atsavināšanas gadījumā.

Ņemot vērā šajā viedokli paustos apsvērumus, tiesībsargs uzskata, ka likuma "Par nekustamā īpašuma nodokli" 7. panta trešās daļas, ciktāl tā neparedz nekustamā īpašuma nodokļa papildlikmes maksāšanas pienākuma izbeigšanos par neapstrādātu lauksaimniecībā izmantojamo zemi, neatbilst Satversmes 105. pantam.

<sup>14</sup> Sk. pieteikuma 14.punktu, 5.lp.

Ar cieņu

tiesībsargs

J. Jansons