**Paziņojuma par nekustamā īpašuma nodokļa parādu tiesiskā daba**

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2018.gada 22.jūnija**

**LĒMUMS**

**Lieta Nr. A420341817, SKA-1195/2018**

ECLI:LV:AT:2018:0622.A420341817.5.L

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnesis Andris Guļāns,

tiesnese Veronika Krūmiņa,

tiesnese Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja [pers. A] blakus sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 4.aprīļa lēmumu, ar kuru lietā izbeigta tiesvedība.

**Aprakstošā daļa**

 [1] Siguldas novada dome nosūtīja pieteicējai [pers. A] nekustamā īpašuma nodokļa maksāšanas paziņojumus 2017.gadam par diviem viņas īpašumā ietilpstošiem nekustamajiem īpašumiem Siguldā, [adrese A] un [adrese B]. Paziņojumos norādīts maksājamais nodoklis par 2017.gadu, kā arī nodokļa parāda apmērs par iepriekšējiem periodiem un saistībā ar to aprēķinātā nokavējuma nauda.

 [2] Nepiekrītot maksāšanas paziņojumiem, pieteicēja tos apstrīdēja Siguldas novada pašvaldībā, lūdzot izsniegt pieteicējai precizētus paziņojumus atbilstoši īpašuma tiesību spēkā stāšanās datumam.

 Administratīvais process iestādē noslēdzies ar Siguldas novada domes 2017.gada 9.novembra lēmumu Nr. 19, ar kuru noraidīts pieteicējas lūgums.

[3] Pieteicēja iesniedza pieteikumu administratīvajā tiesā, lūdzot atcelt domes lēmumu. Par minēto Administratīvajā rajona tiesā ierosināta administratīvā lieta.

Ar Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 4.aprīļa lēmumu nolemts izbeigt tiesvedību lietā, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 282.panta 1.punktu, jo secināts, ka lieta nav izskatāma administratīvā procesa kārtībā. Tiesas lēmums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] No pieteikuma izriet, ka pieteicēja iebilst nevis pret nekustamā īpašuma nodokļa aprēķinu par 2017.gadu, bet gan pret maksāšanas paziņojumos norādīto parāda summu, kas radusies par taksācijas periodiem no 2011. līdz 2016.gadam, un nokavējuma naudas aprēķinu, jo uzskata, ka līdz 2016.gada 21.novembrim pieteicēja nebija nekustamo īpašumu tiesiskā valdītāja vai lietotāja.

Izvērtējot lietā esošo informāciju, secināts, ka nekustamā īpašuma nodokļa parāds radies tādēļ, ka pieteicēja nav veikusi iepriekš ar maksāšanas paziņojumiem no 2011. līdz 2016.gadam noteiktos nekustamā īpašuma nodokļa maksājumus.

Iestāde lēmumā norādījusi, ka nodokļu maksāšanas paziņojumi no 2011.gada likumā noteiktajā kārtībā un termiņā netika apstrīdēti. Paziņojums personai rada tiesiskas sekas (pienākumu samaksāt nekustamā īpašuma nodokli) tikai daļā par nekustamā īpašuma nodokli kārtējam taksācijas gadam. Savukārt paziņojumā ietvertā informācija daļā par nodokļa parādu nerada tiesisku pienākumu personai, jo pienākums samaksāt parāda aptverto nodokli nodokļa maksātajam bijis noteikts ar iepriekšējos gados izdotiem paziņojumiem (administratīvajiem aktiem), un nav iespējama situācija, ka ar katru nākamo paziņojumu iepriekš noteiktais tiesiskais pienākums tiek noteikts no jauna. Tas nozīmē, ka gadījumā, ja paziņojumā ir norādīts gan nodoklis par kārtējo taksācijas gadu, gan nodokļa parāds par iepriekšējiem taksācijas periodiem, paziņojumam ir divējāda daba. Proti, daļā par nodokli kārtējam taksācijas gadam paziņojums ir administratīvais akts, kuru ir pieļaujams apstrīdēt un pārsūdzēt, bet daļā par nekustamā īpašuma nodokli par iepriekšējiem taksācijas gadiem paziņojums ir vērtējams kā iestādes atgādinājums nodokļa maksātājam, ka viņam ir attiecīgā nodokļa parāds, tas ir, šajā daļā paziņojums nav tiesisku pienākumu nodibinošs administratīvais akts.

Konkrētajā gadījumā maksāšanas paziņojumi daļā par aprēķināto nekustamā īpašuma nodokļa parādu par iepriekšējiem taksācijas periodiem nav administratīvie akti, jo tiesiskais pienākums samaksāt parāda summā ietverto nekustamā īpašuma nodokli izrietēja no maksāšanas paziņojumiem par iepriekšējiem taksācijas periodiem. Tā kā šie administratīvie akti (maksāšanas paziņojumi par nekustamā īpašuma nodokli no 2011. līdz 2016.gadam) ir stājušies spēkā, tos nav pieļaujams apstrīdēt un pārsūdzēt vispārējā kārtībā.

[3.2] Ja ir radies nodokļa parāds, nokavējuma naudu par nodokļa maksājuma samaksas termiņa kavējumu aprēķina uz likuma pamata (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 9.panta pirmā daļa un 29.panta otrā daļa). Savukārt parāds rodas, ja noteiktajā termiņā nav veikti nodokļa maksājumi, kas noteikti ar administratīvo aktu vai ir paša maksātāja deklarēti. Tas nozīmē, ka nokavējuma nauda izriet no iepriekš ar administratīvo aktu noteiktas saistības. Administratīvo tiesu judikatūrā atzīts, ka nokavējuma naudas aprēķināšana ir viena no administratīvā akta izpildes sekām un ka nokavējuma naudas aprēķināšanas tiesiskums ir pārbaudāms administratīvā akta izpildes lietvedības ietvaros – procesuālajā kārtībā, kāda noteikta Administratīvā procesa likuma 361.panta piektajā daļā vai 363.panta otrajā daļā.

Tātad nokavējuma naudas tiesiskums ir pārbaudāms administratīvā akta izpildes ietvaros un nevis kā administratīvais akts. Tas nozīmē, ka pieteicējas prasījums par nokavējuma naudas aprēķinu (un parādu) pamatotību nav izskatāms administratīvā procesa kārtībā.

[3.3] Izskatāmajā lietā nav nozīmes pieteikumā ietvertajiem argumentiem par to, vai iepriekšējos periodos izdotie administratīvie akti (maksāšanas paziņojumi no 2011.gada līdz 2016.gadam) ir tiesiski, jo attiecīgie maksājuma paziņojumi bija apstrīdami un pārsūdzami tiesību normās noteiktajā kārtībā, proti, tad, kad pieteicējai tika nosūtīti (paziņoti) attiecīgie maksāšanas paziņojumi par attiecīgajiem taksācijas periodiem. Maksāšanas paziņojumos par 2017.gadu norādītā parāda summa un nokavējuma nauda ir uzskatāmi tikai par iepriekš ar administratīvajiem aktiem noteikto nekustamā īpašuma nodokļa maksājumu saistības neizpildes sekām.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas lēmumu pieteicēja iesniedza blakus sūdzību, kas pamatota ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[4.1] Īpašuma tiesības uz maksāšanas paziņojumos norādītajiem nekustamajiem īpašumiem (zemesgabaliem) pieteicējai piešķirtas tikai ar Siguldas pilsētas zemes un denacionalizācijas komisijas 2016.gada 17.oktobra lēmumu Nr. 1 (prot. Nr. 301) un reģistrētas zemesgrāmatā 2016.gada 21.novembrī. Zemesgabali no Siguldas novada pašvaldības puses pieteicējai nekad netika ierādīti, un tie nav bijuši iemērīti dabā. Zemesgabalu robežas iemērītas dabā tikai 2016.gada 14.martā, kad tika iesaistīts Valsts zemes dienests.

[4.2] Pieteicēja periodā no 2011. līdz 2016.gadam nebija un nevarēja būt nekustamā īpašuma nodokļa maksātāja likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 2.panta izpratnē, jo nebija zemesgabalu lietotāja, valdītāja vai īpašniece. Maksāšanas paziņojumus pieteicēja apstrīdējusi, jo viņai nepastāvēja un nepastāv tiesisks pienākums veikt nekustamā īpašuma nodokļa maksājumus par laika periodu līdz 2016.gada 21.novembrim.

[4.3] Gadījumā, ja tiesa uzskatīja, ka nav pamata vērtēt domes lēmuma atcelšanu, tad bija izvērtējama administratīvā akta, ar kuru personai prettiesiski uzlikts pienākums maksāt attiecīgu naudas summu, no kuras turpina rēķināt nokavējuma naudu, atzīšana par prettiesisku (Administratīvā procesa likuma 184.panta otrā daļa).

[4.4] Siguldas novada dome ar 2018.gada 28.marta lēmumu Nr. 13 mainījusi zemesgabaliem nekustamā īpašuma lietošanas mērķi uz „neapgūta individuālo dzīvojamo māju apbūves zeme”. Līdzšinējais nodokļa aprēķins bija balstīts uz pašvaldības neatbilstoši noteiktu nekustamā īpašuma lietošanas mērķi, kas nepamatoti palielinājis nodokļa apmēru līdz 2016.gada 21.novembrim, kā arī laika periodā no 2016.gada 22.novembra līdz 2017.gada 31.decembrim. Tā kā pieteicēja nebija zemesgabalu īpašniece, viņai nebija pamata arī lūgt pārskatīt pašvaldības noteiktos un faktiskajai situācijai neatbilstošos lietošanas mērķus.

[4.5] Nevar būt saistoši Ekonomikas ministrijas un Finanšu ministrijas sniegtie viedokļi par normatīvo aktu interpretāciju, uz kuriem lēmumā atsaucas pašvaldības dome, kā arī tiesa.

**Motīvu daļa**

 [5] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja 2017.gada 15.martā vērsās pašvaldībā ar sūdzību saistībā ar saņemtajiem nodokļa maksāšanas paziņojumiem par 2017.gadu. Sūdzībā norādīts, ka pieteicēja neatzīst un apstrīd šajos paziņojumos norādīto parādu un nokavējuma naudu (*lietas 40.lapa*), uzskatot, ka attiecīgās naudas summas ir nepamatotas (*lietas 42.lapa*). Tāpat pieteicēja 2017.gada 10.jūlijā vērsusies atkārtoti pašvaldībā ar sūdzību, pārsūdzot maksājamā nodokļa summas pārskatīšanas rezultātu, kurā uztur savus iebildumus par to, ka maksāšanas paziņojumos iekļautās pozīcijas „parāds” un „nokavējuma nauda” ir nepamatotas (*lietas 35.lapa*). Savukārt pieteikumā tiesai pieteicēja norādījusi, ka maksāšanas paziņojumi ir apstrīdēti, jo viņai nepastāv pienākums veikt nodokļa maksājumus par nekustamajiem īpašumiem par laika periodu līdz 2016.gada 21.novembrim. Pieteikumā minēts, ka īpašuma tiesības pieteicējai uz zemesgabaliem stājās spēkā 2016.gada 22.novembrī, līdz ar to, pieteicējas ieskatā, šajā datumā arī stājās spēkā nodokļa maksāšanas pienākums (*lietas 4., 5.lapa*). No lietas materiāliem citstarp arī izriet, ka pieteicēja nekustamā īpašuma nodokli, kas aprēķināts par 2017.gadu, ir samaksājusi pilnā apmērā (*lietas 89., 91.lapa*).

 Ievērojot minēto, Augstākā tiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa pareizi konstatējusi, ka konkrētajā gadījumā pieteicēja, vēršoties tiesā ar pieteikumu, nav iebildusi pret maksāšanas paziņojumos norādīto nekustamā īpašuma nodokli par 2017.gadu, bet gan pret nodokļa summu, kas maksāšanas paziņojumos norādīta kā parāds par iepriekšējiem taksācijas periodiem, un saistībā ar to aprēķināto nokavējuma naudu.

 [6] Tiesas lēmumā ietvertie apsvērumi, ka šajā daļā maksāšanas paziņojumi nav administratīvie akti un nav pārsūdzami tiesā administratīvā procesa kārtībā, pilnībā atbilst Augstākās tiesas jau iepriekš paustajām atziņām.

Proti, Administratīvā procesa likuma 67.panta otrā daļa noteic administratīvā akta sastāvdaļas. To vidū ir adresātam uzliktais tiesiskais pienākums (noteikta rīcība vai noteiktas rīcības aizliegums) vai tam piešķirtās, apstiprinātās vai noraidītās tiesības. Iestāde var administratīvajā aktā ietvert arī citu informāciju, kas nav starp Administratīvā procesa likuma 67.panta otrajā daļā minētajām obligātajām sastāvdaļām. Izskatāmajā gadījumā par tādu ir uzskatāma informācija par nodokļa maksātāja parādu par iepriekšējiem taksācijas periodiem. Iestāde nav izdevusi jaunu administratīvo aktu, ar kuru uzliek pienākumu maksāt nodokli par iepriekšējiem periodiem, bet informē un atgādina pieteicējai par nodokļu saistībām, kas radušās iepriekš un uz iepriekš izdoto administratīvo aktu pamata. Tas, ka parāda summa ir iekļauta kopējā maksājamā summā, ir matemātisks aprēķins par saistībām uz konkrēto brīdi, jo paziņojumā ir skaidri nošķirta jaunā nodokļa maksāšanas saistība no iepriekšējo periodu parādiem. Tādējādi tiesa ir pareizi secinājusi, ka informācija par iepriekšējo periodu parādiem neuzliek jaunu pienākumu maksāt nodokli un nav uzskatāma par atsevišķi pārsūdzamu administratīvo aktu (sal. *Augstākās tiesas 2012.gada 20.janvāra lēmuma lietā Nr. SKA‑269/2012 (A420592911) 5.punkts, 2013.gada 3.jūnija lēmuma lietā Nr. SKA‑546/2013 (A420595911) 6.punkts*).

 [7] Saistība maksāt nekustamā īpašuma nodokli par konkrētu īpašumu konkrētā apmērā par katru gadu rodas uz atsevišķa administratīvā akta – attiecīgajā gadā izdotā maksāšanas paziņojuma – pamata. Ja pieteicēja vēlējās iebilst pret nodokļa summu, kas aprēķināta par iepriekšējiem gadiem, viņai bija likumā noteiktajā termiņā jāapstrīd un jāpārsūdz katra attiecīgā gada maksāšanas paziņojums, uz kura pamata šī summa veidojusies, nevis gaidīt līdz izveidojas nekustamā īpašuma nodokļa parāds (sal. *Augstākās tiesas 2014.gada 12.decembra lēmuma lietā Nr. SKA-1315/2014 (A420533113) 6.punkts*)*.*

 Piemēram, saskaņā ar lietas materiāliem pieteicēja jau 2008.gada 17.martā bija vērsusies pašvaldībā ar iesniegumu, lūdzot apturēt zemesgabalu aplikšanu ar nekustamā īpašuma nodokli (*lietas 66.lapa*). Rezultātā dome anulēja nekustamā īpašuma nodokļa aprēķinus 2008.gadam, jo atzina, ka zemesgabaliem nav noteiktas un nospraustas robežas dabā (*lietas 65.lapa*). Līdzīgi pieteicēja varēja rīkoties, ja viņa nepiekrita uzliktajam pienākumam maksāt nekustamā īpašuma nodokli arī par citiem taksācijas periodiem, saistībā ar ko šobrīd ir izveidojies nodokļa parāds.

Gadījumā, ja pieteicēja neiebilst pret nodokļa apmēru likumā noteiktajā termiņā, administratīvais akts kļūst neapstrīdams, un pieteicējai ir pienākums maksāt nodokli paziņojumā norādītajā apmērā un kārtībā. Nokavējuma naudas aprēķināšana izskatāmajā gadījumā ir saistīta ar administratīvā akta izpildi.

 Savukārt, ja iestāde vēlas piedzīt no personas parādu, kāds vispār nav radies, persona var likumā noteiktajā kārtībā iebilst parāda piedziņas procesa ietvaros (sal. *Augstākās tiesas 2014.gada 6.novembra lēmuma lietā Nr. SKA‑1216/2014 (A420488112) 6.punkts*).

[8] Tā kā pieteicēja gan pašvaldībai adresētajās sūdzībās, gan pieteikumā tiesai ir iebildusi pret maksāšanas paziņojumos par 2017.gadu iekļauto parādu (un saistībā ar to aprēķināto nokavējuma naudu), bet nevis pret aprēķināto nodokli kārtējam taksācijas periodam, tas ir, par 2017.gadu, Augstākā tiesa atstāj bez ievērības pieteicējas blakus sūdzībā izteikto argumentu par, iespējams, zemesgabaliem neatbilstoši noteikto lietošanas mērķi, kas, kā norāda pieteicēja, ir ietekmējis aprēķinātā nodokļa apmēru arī par 2017.gadu.

Augstākā tiesa konstatē, ka pieteicējas blakus sūdzības argumenti būtībā ir vērsti uz to, lai tiktu pārskatīts nekustamā īpašuma nodokļa aprēķins par iepriekšējiem taksācijas periodiem. Šajā saistībā no lietas izriet, ka pieteicēja nepiekrīt Siguldas pilsētas zemes un denacionalizācijas komisijas 2002.gada 2.jūlija atzinumiem Nr. 1384 un Nr. 1385 „Par zemes īpašuma tiesībām”, ar kuriem pieteicējai atjaunotas īpašuma tiesības uz zemesgabaliem. Augstākā tiesa norāda, ka šie pieteicējas izvirzītie argumenti varētu būt nozīmīgi, izskatot jautājumu par iepriekšējos taksācijas periodos noteikto nodokļa maksāšanas pienākumu, ja tāda lieta būtu ierosināta un tiktu pārbaudīti administratīvie akti par šiem periodiem. Tomēr ir jāņem vērā, ka pieteicējas norādītie apstākļi nevar ietekmēt tiesas secinājumu par to, ka 2017.gada maksāšanas paziņojumos norādītā parāda summa neveido administratīvā akta sastāvdaļu un nav pārsūdzama.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 323.panta pirmās daļas 1.punktu un 324.panta pirmo daļu, Augstākā tiesa

**nolēma**

atstāt negrozītu Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2018.gada 4.aprīļa lēmumu, bet [pers. A] blakus sūdzību noraidīt.

Lēmums nav pārsūdzams.