



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

Jura Alunāna iela 1, Rīga, LV 1010

Tālrunis: 67830735, 67210274 Fakss: 67830770
e-mail: tiesa@satv.tiesa.gov.lv

LĒMUMS

PAR JAUTĀJUMU UZDOŠANU EIROPAS SAVIENĪBAS TIESAI PREJUDICIĀLA NOLĒMUMA PIENĒMŠANAI LIETĀ Nr. 2020-24-01

Rīgā

2020. gada 11. novembrī

Satversmes tiesa rīcības sēdē šādā sastāvā: rīcības sēdes priekšsēdētāja Sanita Osipova, tiesneši Aldis Laviņš, Gunārs Kusiņš, Daiga Rezevska, Jānis Neimanis un Artūrs Kučs,

izskatījusi lietas Nr. 2020-24-01 „Par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 14. punkta „c” apakšpunkta, ciktāl tas attiecas uz zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos, atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam” (turpmāk – lieta Nr. 2020-24-01) materiālus,

konstatēja:

1. Satversmes tiesā tiek gatavota izskatīšanai lieta Nr. 2020-24-01. Lieta ierosināta pēc akciju sabiedrības „Pilsētas zemes dienests” (turpmāk – Pieteikuma iesniedzēja) konstitucionālās sūdzības.

Tiesnesis Aldis Laviņš 2020. gada 2. novembra iesniegumā lūdzis lemt par jautājumu uzdošanu Eiropas Savienības Tiesai prejudiciāla nolēmuma pieņemšanai.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka stadijā, kamēr lieta tiek sagatavota izskatīšanai, jautājums par vēršanos Eiropas Savienības Tiesā ir jāizlemj ar tiesnešu balsu vairākumu tādā pašā tiesnešu sastāvā kā gadījumā, kad lēmumu par jautājuma uzdošanu Eiropas Savienības Tiesai prejudiciāla nolēmuma pieņemšanai Satversmes tiesa pieņem tiesas sēdē (*sk. Satversmes tiesas 2017. gada 28. februāra lēmuma „Par kārtību, kādā pieņem lēmumu par*

jautājuma uzdošanu Eiropas Savienības Tiesai prejudiciāla nolēmuma pieņemšanai” 5. punktu).

Līdz ar to Satversmes tiesa izvērtēs, vai lietā Nr. 2020-24-01 pastāv tādi apstākļi, kuru dēļ pieņemams lēmums par jautājumu uzdošanu Eiropas Savienības Tiesai prejudiciāla nolēmuma pieņemšanai.

I. Strīda pamatā esošie fakti

2. Saeima 2012. gada 29. novembrī pieņēma Pievienotās vērtības nodokļa likumu, kas stājās spēkā 2013. gada 1. janvārī.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 14. punkta „c” apakšpunkts noteic, ka pakalpojuma sniegšana ir darījums, kas nav preču piegāde, un par pakalpojumu sniegšanu šā likuma izpratnē uzskata arī lietu nomu (turpmāk – apstrīdētā norma).

3. Pieteikuma iesniedzēja uzskata, ka apstrīdētā norma, ciktāl tā attiecas uz zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos, neatbilst Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Pieteikuma iesniedzēja ir akciju sabiedrība. Tās īpašumā esot zemesgabals, uz kura atrodies citām personām piederošas daudzdzīvokļu mājas. Šo zemesgabalu Pieteikuma iesniedzēja ieguvusi īpašumā, pamatojoties uz tiesisku darījumu. Starp Pieteikuma iesniedzēju un minēto daudzdzīvokļu māju īpašniekiem pastāvojt piespiedu nomas attiecības. Pieteikuma iesniedzēja kopš 2002. gada 6. janvāra esot reģistrēta kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāja, un viens no tās pamatdarbības veidiem esot sava vai nomāta nekustamā īpašuma izīrēšana un pārvaldīšana.

Saskaņā ar likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 50. panta pirmās daļas 3. punktu piespiedu nomas gadījumā zemes īpašniekam un daudzdzīvokļu mājas īpašniekam esot savstarpējs pienākums noslēgt zemes nomas līgumu. Savukārt piespiedu nomas maksas apmērs, ko Pieteikuma iesniedzējai bijušas tiesības saņemt, esot noteikts normatīvajos aktos. Tā kā konkrētajā gadījumā pusēm nav izdevies vienoties par nomas līguma noslēgšanu un nomas maksas apmēru, Pieteikuma iesniedzēja cēlusi tiesā prasību par zemes piespiedu nomas maksas, tostarp par to aprēķināmās pievienotās vērtības nodokļa summas, piedziņu no daudzdzīvokļu mājas īpašniekiem. Tiesa

apmierinājusi prasību par zemes piespiedu nomas maksas piedziņu, bet noraidījusi prasību par aprēķināmās pievienotās vērtības nodokļa summas piedziņu.

Saskaņā ar apstrīdēto normu nekustamā īpašuma iznomāšana, citstarp arī piespiedu nomas gadījumā, tiek atzīta par pakalpojumu, kas apliekams ar pievienotās vērtības nodokli. Tas būtiski samazinot kopējos ienākumus, ko zemes īpašnieks gūst no sev piederošas lietas iznomāšanas, jo Pieteikuma iesniedzējai esot pienākums no saņemtās piespiedu nomas maksas maksāt valsts budžetā pievienotās vērtības nodokli. Tādējādi esot ierobežotas Pieteikuma iesniedzējas tiesības uz īpašumu, kas ietvertas Satversmes 105. pantā. Turklāt esot pārkāpts arī Satversmes 91. panta pirmajā teikumā noteiktais tiesiskās vienlīdzības princips, jo zemes īpašniekiem, kas nav reģistrēti kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, salīdzināmos apstākļos šis nodoklis par zemes piespiedu nomu neesot jāmaksā.

Izlemjot jautājumu par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu konkrētiem pakalpojumiem, likumdevējam esot bijis jāvērtē, vai nekustamā īpašuma iznomāšana, īpaši piespiedu nomas gadījumā, ir tāds pakalpojums, kas vispār var tikt aplikts ar pievienotās vērtības nodokli. Šajā aspektā vajagot ņemt vērā Eiropas Savienības tiesību normas, konkrētāk – Padomes 2006. gada 28. novembra direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva 2006/112/EK). Atbilstoši Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punktam nekustamā īpašuma iznomāšana ar pievienotās vērtības nodokli netiekot aplikta. Atbrīvojums esot saistīts ar to, ka nekustamā īpašuma iznomāšana parasti ir samērā pasīva darbība, kas nerada būtisku pievienoto vērtību.

4. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima – norāda, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punktu ar pievienotās vērtības nodokli aplikot pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs. Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai pakalpojums esot apliekams ar pievienotās vērtības nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiska saikne, kuras esības laikā savstarpēji tiek sniegti pakalpojumi. Piespiedu nomas tiesiskās attiecības esot uzskatāmas par tādām tiesiskajām attiecībām, kuras uz likuma pamata pastāv

starp zemesgabala īpašnieku un ēkas īpašnieku. Šo tiesisko attiecību ietvaros zemesgabala īpašnieks iznomājot ēkas īpašniekam zemesgabalu, bet ēkas īpašnieks par to maksājot zemesgabala īpašniekam piespiedu nomas maksu. Tātad zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumā esot uzskatāma par pakalpojuma sniegšanu, kas apliekama ar pievienotās vērtības nodokli.

Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta „l” apakšpunktā esot noteikts, ka dalībvalstis atbrīvo no pievienotās vērtības nodokļa nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu. Tomēr šā panta 2. punktā dalībvalstīm esot noteikta rīcības brīvība paredzēt izņēmumus no šā atbrīvojuma, proti, neregulēt gadījumus, kad nekustamā īpašuma iznomāšana vai izīrēšana tomēr ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli. Likumdevējs esot bijis tiesīgs noteikt, ka gadījumā, kad tiek iznomāts tāds zemesgabals, kurš iegādāts peļņas gūšanas nolūkā, apzinoties piespiedu nomas tiesisko attiecību esību, pakalpojuma sniegšana ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli. Tātad piespiedu nomas gadījumā nomas pakalpojums esot apliekams ar pievienotās vērtības nodokli, ja pakalpojumu sniedz zemes īpašnieks, kas reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Savukārt ēkas īpašnieks maksājot rēķinā norādīto piespiedu nomas maksu, kurā ietverta arī pievienotās vērtības nodokļa summa.

II. Latvijas tiesiskais regulējums

5. Satversmes 91. panta pirmais teikums noteic: „Visi cilvēki Latvijā ir vienlīdzīgi likuma un tiesas priekšā.”

Satversmes 105. panta pirmais, otrais un trešais teikums noteic: „Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu.”

6. Pievienotās vērtības nodokļa maksātājus, ar nodokli apliekamos darījumus, kā arī atbrīvojumus no pievienotās vērtības nodokļa noteic Pievienotās vērtības nodokļa likums.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 14. punkta „c” apakšpunktu pakalpojuma sniegšana ir darījums, kas nav preču piegāde, un par pakalpojumu sniegšanu šā likuma izpratnē uzskata arī lietu nomu.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmās daļas 2. punktam ar pievienotās vērtības nodokli tiek aplikti saimnieciskās darbības ietvaros sniegti pakalpojumi par atlīdzību. Saimnieciska darbība ir jebkura

sistemātiska, patstāvīga darbība par atbildību, tostarp īpašuma izmantošana nolūkā sistemātiski gūt no tā ienākumus (*sk. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4. pantu*).

Likumdevējs Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52. panta pirmās daļas 25. punktā ir noteicis, ka vienīgais ar pievienotās vērtības nodokli neapliekamais nomas vai īres pakalpojums ir dzīvojamo telpu īre (izņemot viesu izmitināšanas pakalpojumus viesu izmitināšanas mītnēs – viesnīcās, moteļos, viesu mājās, lauku tūrismam izmantojamās mājās, kempingos, tūristu mītnēs).

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34. panta septītajā daļā ir noteikts, ka nomas darījumā ar nodokli apliekamā vērtība ir visi nomas līgumā noteiktie maksājumi.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 84. panta pirmo daļu pievienotās vērtības nodokli valsts budžetā maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas ir reģistrēts vai kam saskaņā ar šo likumu jābūt reģistrētam Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un kas veic apliekamus darījumus, kuriem iekšzemē piemēro nodokli, ja šajā likumā nav noteikts citādi. Iekšzemes nodokļa maksātājs ir tiesīgs neregistrēties Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, ja tā veikto ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā nav pārsniegusi 40 000 *euro* (*sk. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 59. panta pirmo daļu*).

7. Piespiedu dalītā īpašuma tiesiskās attiecības Latvijas tiesiskajā sistēmā pastāv jau ilgstoši – vairāk nekā 25 gadus. Šo tiesisko attiecību regulējums ir radīts zemes reformas un valsts un pašvaldību īpašumu privatizācijas gaitā.

Zemes reformu kā kompleksu, ilgstošu un visu Latvijas tautsaimniecību aptverošu procesu noteica vēsturiskie apstākļi (*sk. arī Satversmes tiesas 2009. gada 13. februāra sprieduma lietā Nr. 2008-34-01 11. punktu*). Viens no galvenajiem zemes reformas mērķiem bija atjaunot sociālo taisnīgumu, kas tika pārkāpts, padomju okupācijas varai prettiesiski un bez atbildības atsavinot Latvijas iedzīvotājiem īpašumus (*sk. Satversmes tiesas 2003. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2002-12-01 secinājumu daļas 1. punktu*). Saskaņā ar zemes reformu regulējošiem normatīvajiem aktiem, kas stājās spēkā 20. gadsimta deviņdesmito gadu sākumā pēc Latvijas valsts neatkarības atjaunošanas, īpašuma tiesības uz nacionalizēto zemi atjaunoja tās bijušajiem īpašniekiem vai viņu mantiniekiem. Taču uz šīs zemes padomju okupācijas laikā, kā arī pēc Latvijas

valsts neatkarības atjaunošanas bija uzceltas ēkas, tostarp valsts un pašvaldību daudzdzīvokļu mājas.

Atbilstoši Saeimā 1995. gada 21. jūnijā pieņemtajam likumam „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” šīs valsts un pašvaldību daudzdzīvokļu mājas tika privatizētas un īpašuma tiesības uz šajās mājās esošajiem dzīvokļiem, neapdzīvojamām telpām un mākslinieku darbnīcām varēja iegūt ne tikai zemes īpašnieki, bet arī citas personas.

Tādējādi zemes reformas un valsts un pašvaldību īpašumu privatizācijas gaitā izveidojās tāda situācija, ka īpašuma tiesības uz zemi atguva agrākie īpašnieki vai viņu mantinieki, bet īpašuma tiesības uz valsts un pašvaldību daudzdzīvokļu mājās esošiem dzīvokļiem un citiem īpašuma tiesību objektiem ieguva citas personas.

Ar 1992. gada 7. jūlija likuma „Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību” 14. pantu likumdevējs noteica izņēmumu no Civillikuma 968. pantā nostiprinātā zemes un ēku vienotības principa, atbilstoši kuram uz zemes uzcelta un cieši ar to savienota ēka atzīstama par zemes daļu. Šā izņēmuma noteikšana bija saistīta ar zemes reformu, valsts un pašvaldību īpašumu privatizāciju un bija nepieciešama, lai noregulētu tiesiskās attiecības starp zemes īpašniekiem un ēku īpašniekiem.

Lai ēkas īpašnieks varētu izmantot savas īpašuma tiesības uz privatizēto īpašumu, vajadzēja būt tā, ka šīs personas lietošanā ir ēkai nepieciešamā zeme. Taču likumdevējam bija jāņem vērā arī to personu intereses, uz kuru zemes atrodas citām personām piederošas ēkas. Piespiedu dalītā īpašuma tiesiskās attiecības, kas izveidojās starp zemes un ēku īpašniekiem, likumdevējs izvēlējās regulēt ar piespiedu nomas institūtu. Likuma „Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās” 12. panta 2.¹ daļā un likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54. panta pirmajā daļā ir noteikts, ka zemesgabala īpašniekam ir pienākums noslēgt zemes nomas līgumu ar ēkas īpašnieku. Augstākā tiesa ir secinājusi: tā kā piespiedu nomas tiesiskās attiecības starp pusēm rodas uz likuma pamata, tām ir tikai nosacīta līdzība ar līgumiskām attiecībām. Proti, iznomātājs un nomnieks šīs attiecības nodibina nevis labprātīgi vienojoties, bet gan uz likuma pamata tad, kad radusies attiecīga faktiskā situācija: uz vienas personas zemes atrodas citai personai piederoša ēka. Nedz zemes, nedz ēkas īpašnieks šo stāvokli ietekmēt nevar, un abiem jārēķinās ar esošo situāciju (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2009. gada 25. februāra*

spriedumu lietā Nr. SKC-71/2009). Tāpēc šis tiesību institūts tiek saukts par piespiedu nomu.

Pieņemot likumu „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 1995. gada 21. jūnijā, likumdevējs paredzēja ierobežojumus piespiedu nomas maksas apmēram. Maksimāli pieļaujama piespiedu nomas maksas apmērs vēlāk bija noteikts arī likumā „Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās”. Piespiedu nomas maksas apmēra konstitucionalitāti vairākkārt ir vērtējusi arī Satversmes tiesa. Laikā, par kuru Pieteikuma iesniedzēja lūdza piedzīt no dzīvojamās mājas īpašniekiem zemes piespiedu nomas maksu, tostarp par to aprēķināmo pievienotās vērtības nodokļa summu, normatīvajos aktos bija noteikts šāds zemes piespiedu nomas maksas apmērs: 2016. un 2017. gadā – seši procenti gadā no zemes kadastrālās vērtības, no 2018. gada 1. janvāra zemes piespiedu nomas maksa nedrīkstēja pārsniegt piecus procentus gadā no zemes kadastrālās vērtības, bet no 2019. gada 1. janvāra līdz 2019. gada 30. aprīlim – četrus procentus gadā no zemes kadastrālās vērtības. Tātad atšķirībā no brīvā tirgus attiecībām likumdevējs ar tiesību normām kontrolēja to, kā zemes īpašnieks izmanto savu īpašumu (*sk. Satversmes tiesas 2018. gada 12. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2017-17-01 21.1. punktu*).

Kopš 2019. gada 1. maija likuma „Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās” 12. panta 2.¹ daļa un likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54. pants noteic, ka zemes piespiedu nomas maksu nosaka, pusēm rakstveidā vienojoties. Ja puses nevar vienoties par piespiedu nomas maksas apmēru, saskaņā ar Civillikuma 2123. pantu to nosaka tiesa.

III. Eiropas Savienības tiesiskais regulējums

8. Līguma par Eiropas Savienības darbību 288. panta trešā daļa noteic:

„Direktīvas tām dalībvalstīm, kurām tās adresētas, uzliek saistības attiecībā uz sasniedzamo rezultātu, bet ļauj šo valstu iestādēm noteikt to īstenošanas formas un metodes.”

9. Attiecībā uz Direktīvas 2006/112/EK mērķiem tās preambula noteic:

„(4) Lai sasniegtu mērķi – izveidot iekšējo tirgu – iepriekš jāpieņem priekšnoteikums, ka apgrozījuma nodokļa tiesību aktu piemērošana dalībvalstīs nerada konkurences apstākļu izkropļojumus un nekavē preču un pakalpojumu brīvu apriti. Tādēļ vajadzīgs tā saskaņot tiesību aktus par apgrozījuma

nodokļiem, izmantojot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, lai pēc iespējas likvidētu faktorus, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropļojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.

(5) Pievienotās vērtības nodokļa sistēma ir visvienkāršākā un neitrālākā, ja nodokli uzliek cik iespējams vispārīgi, aptverot gan visas ražošanas un izplatīšanas stadijas, gan pakalpojumu sniegšanu. Tādēļ iekšējā tirgus un dalībvalstu interesēs ir pieņemt kopēju sistēmu, kas attiecas arī uz mazumtirdzniecību.

[..]

(7) Pat ja kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma.

[..]

(35) Būtu jā sastāda kopīgs atbrīvojumu saraksts, lai Kopienas pašu resursus visās dalībvalstīs varētu iekasēt vienādi.”

10. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 1. pantu kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas princips ir tāds, ka precēm un pakalpojumiem piemēro vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai.

Direktīvas 2006/112/EK 2. pantā ir noteikts: „pievienotās vērtības nodokli uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atļauību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.”

Direktīvas 2006/112/EK 135. pantā ir noteikti atbrīvojumi no pievienotās vērtības nodokļa, proti:

„1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

l) nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

2. Šā panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz:

a) izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, tostarp vietu izīrēšanu tūristu nometnēs vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes vietām;

b) transportlīdzekļu stāvvietu iznomāšanu/izīrēšanu;

- c) pastāvīgi uzstādītu iekārtu un mehānismu iznomāšanu/izīrēšanu;
- d) seifu izīrēšanu.

Dalībvalstis var piemērot papildu izņēmumus 1. punkta l) apakšpunktā minētā atbrīvojuma darbības jomai.”

IV. Iemesli, kuru dēļ Satversmes tiesai ir šaubas par Direktīvas 2006/112/EK interpretāciju

11. Satversmes tiesas nolēmumi nav pārsūdzami, tāpēc tad, ja lietas iznākumā ir nozīme Eiropas Savienības tiesību aktu interpretācijai, Satversmes tiesai jāpārlicinās, vai attiecīgajos tiesību aktos noteiktais ir pietiekami skaidrs, bet, ja attiecīgās normas nav pietiekami skaidras, – vai šo jautājumu jau iepriekš ir izskaidrojusi Eiropas Savienības Tiesa (*sk. Satversmes tiesas 2018. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2017-12-01 15. punktu*).

Tādējādi Satversmes tiesa turpmāk aplūkos iemeslus, kas pamato nepieciešamību pieņemt lēmumu par jautājumu uzdošanu Eiropas Savienības Tiesai prejudiciāla nolēmuma pieņemšanai.

12. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka atbilstoši Satversmes 68. panta nosacījumiem līdz ar Latvijas pievienošanos Eiropas Savienībai Eiropas Savienības tiesības ir kļuvušas par neatņemamu Latvijas tiesību sistēmas sastāvdaļu. Līguma par Eiropas Savienības darbību 288. panta trešā daļa noteic, ka direktīvas tām dalībvalstīm, kurām tās adresētas, uzliek saistības attiecībā uz sasniedzamo rezultātu, bet ļauj šo valstu iestādēm noteikt to īstenošanas formas un metodes. Attiecīgi likumdevējam, pieņemot tādas tiesību normas, ar kurām nacionālajā tiesību sistēmā tiek ieviestas Eiropas Savienības direktīvu prasības, ir jāievēro vispārējie tiesību principi un citas Satversmes normas, kā arī Eiropas Savienības tiesību principi (*sal. sk. Satversmes tiesas 2018. gada 6. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-21-01 16. punktu*).

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka nodokļa maksāšanas pienākums personai vienmēr nozīmē Satversmes 105. pantā ietverto tiesību uz īpašumu ierobežojumu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 5. punktu*). Savukārt, vērtējot to, vai ar lietā apstrīdēto normu noteiktais pamattiesību ierobežojums atbilst Satversmei, Satversmes tiesa noskaidro arī to, vai likumdevējs, to pieņemot, ir ievērojis Eiropas Savienības

tiesības (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2019. gada 7. jūnija sprieduma lietā Nr. 2018-15-01 11.2., 13.2. un 18.–20.3. punktu*).

Apstrīdētā norma paredz, ka par pakalpojumu sniegšanu Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē uzskata arī lietu nomu. Šajā tiesību normā lietotais jēdziens „lietu noma” aptver nekustamā īpašuma iznomāšanu. Proti, arī nekustamā īpašuma iznomāšana ir pakalpojums, kas apliekams ar pievienotās vērtības nodokli. Tas attiecas arī uz gadījumu, kad zeme tiek iznomāta, pastāvot piespiedu nomas attiecībām (*sal. sk. Augstākās tiesas 2020. gada 26. marta sprieduma lietā Nr. SKA-14/2020 10. punktu*). Pievienotās vērtības nodokļa likums līdz ar apstrīdēto normu tika pieņemts, ieviešot citstarp Direktīvas 2006/112/EK prasības.

Līdz ar to Satversmes tiesai, sākot izskatīt lietu Nr. 2020-24-01 pēc būtības, nepieciešams vērtēt arī to, vai likumdevējs, pieņemot apstrīdēto normu, ir ievērojis Direktīvas 2006/112/EK prasības. Proti, vai atbilstoši minētajam Eiropas Savienības tiesību aktam likumdevējs bija tiesīgs pieņemt tādu regulējumu, atbilstoši kuram zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumos ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli.

13. Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punktam nekustamā īpašuma iznomāšana vai izīrēšana ir atbrīvojama no pievienotās vērtības nodokļa. Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta „f” apakšpunktā lietoto jēdzienu „nekustamā īpašuma iznomāšana vai izīrēšana” Eiropas Savienības Tiesa ir definējusi kā tiesības, kuras nekustamā īpašuma īpašnieks piešķir nomniekam par atlīdzību uz laiku, par ko tie ir vienojušies, – izmantot šo nekustamo īpašumu kā īpašniekam un neļaut to darīt citām personām (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2019. gada 28. februāra sprieduma lietā C-278/18 „Manuel”, ECLI:EU:C:2019:160, 18. punktu*).

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta „f” apakšpunktā norādītie atbrīvojumi ir interpretējami šauri, jo tie ir atkāpes no šajā Eiropas Savienības tiesību aktā ietvertā vispārējā principa, ka pievienotās vērtības nodoklis tiek piemērots katram pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību. Kā skaidrojusi Eiropas Savienības Tiesa, šo darījumu atbrīvošana no pievienotās vērtības nodokļa ir izskaidrojama ar to, ka nekustamā īpašuma izīrēšana vai iznomāšana, būdama saimnieciskā darbība, parasti ir relatīvi pasīva darbība, kas nerada būtisku pievienoto vērtību (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2010. gada 16. decembra sprieduma lietā*

C-270/09 „MacDonald”, ECLI:EU:C:2010:780, 45. punktu un 2020. gada 2. jūlija sprieduma lietā C-215/19 „Veronsaajien”, ECLI:EU:C:2020:518, 38. un 41. punktu).

Eiropas Savienības Tiesa arī atzinusi, ka dalībvalstīm ir plaša rīcības brīvība attiecībā uz tādu darījumu definēšanu, par kuriem tomēr jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, atkāpjoties no tā, ka nekustamā īpašuma iznomāšana vai izīrēšana ir atbrīvojama no pievienotās vērtības nodokļa. Līdz ar to, transponējot Direktīvu 2006/112/EK, dalībvalstu ziņā ir tādu kritēriju ieviešana, kādi tām šķiet piemēroti, lai nošķirtu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus un neapliekamus darījumus, tostarp nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu. Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 2. punkts piešķir dalībvalstīm plašu rīcības brīvību noteiktu pakalpojumu – nekustamā īpašuma izīrēšanu vai iznomāšanu – neiekļaut atbrīvojumā (sk. Eiropas Savienības Tiesas 2010. gada 16. decembra sprieduma lietā C-270/09 „MacDonald”, ECLI:EU:C:2010:780, 50. punktu un 2018. gada 28. februāra sprieduma lietā C-672/16 „Imofloresmira”, ECLI:EU:C:2018:134, 31. un 48. punktu).

Tādējādi, lai gan Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta „f” apakšpunktā ir noteikts, ka dalībvalstis atbrīvo no pievienotās vērtības nodokļa nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, šā panta 2. punkts tomēr dalībvalstīm piešķir tiesības pieņemt tādu regulējumu, saskaņā ar kuru noteikti nekustamā īpašuma nomas vai īres darījumi tiek aplikti ar pievienotās vērtības nodokli. Tātad Direktīvas 2006/112/EK 135. pants varētu tikt interpretēts tādējādi, ka dalībvalsts, īstenojot savu rīcības brīvību, ir tiesīga noteikt, ka arī zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumos ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli.

13.1. Tomēr izskatāmajā lietā jāņem vērā, ka ar pievienotās vērtības nodokli tiek aplikts tāds darījums, kam ir tikai nosacīta līdzība ar nomas līgumiskajām attiecībām.

Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 2. punkta „a”–„d” apakšpunktā ir norādīti nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas darījumi, kuri dalībvalstij ir jāapliek ar pievienotās vērtības nodokli. Kā skaidrojusi Eiropas Savienības Tiesa, šo darījumu kopējā īpašība ir tā, ka tie ietver aktīvāku nekustamā īpašuma izmantošanu, tādējādi attaisnojot pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanu (sk. Eiropas Savienības Tiesas 2001. gada 4. oktobra sprieduma lietā C-326/99 „Goed Wonen”, ECLI:EU:C:2001:506, 53. punktu). Ar pievienotās vērtības nodokli parasti tiek apliktas industriāla vai komerciāla rakstura aktivitātes. Šādi

pakalpojumi kā izņēmums no Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta „f” apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma norādīti šā Eiropas Savienības tiesību akta 135. panta 2. punkta „a”–„d” apakšpunktā. Tāpat ar pievienotās vērtības nodokli tiek apliktas darbības, kas ietver sevī kādu pakalpojumu, nevis tikai pasīvu ļaušānu savu īpašumu izmantot citai personai (sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2004. gada 18. novembra sprieduma lietā C-284/03 „Belgian State”, ECLI:EU:C:2004:730, 20. punktu*). Tāda pasīva darbība kā īpašuma iznomāšana un izīrēšana, lai gan tā ir saimnieciska darbība, principā ir atbrīvojama no nodokļa (sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2010. gada 16. decembra sprieduma lietā C-270/09 „MacDonald”, ECLI:EU:C:2010:780, 99. punktu*).

Kā jau tika norādīts šā lēmuma 7. punktā, zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumos ir atšķirīgs nomas attiecību veids, kas izveidojies vēsturisku apstākļu dēļ, kad zeme un uz tās esošās ēkas nonāca dažādu personu īpašumā. Piespiedu noma tika izraudzīta kā tiesisks risinājums nolūkā taisnīgi līdzsvarot dažādās šo personu tiesības un likumīgās intereses. Šīs tiesiskās attiecības – piespiedu noma – rodas uz likuma pamata un pastāv neatkarīgi no zemes īpašnieka un ēkas īpašnieka gribas. Tādēļ piespiedu nomas gadījumos zemes iznomāšana ir izteikti pasīva darbība, jo zemes īpašnieks tam piederošo zemi zem ēkas vienīgi uz likuma pamata atļauj izmantot ēkas īpašniekam. Šāda pasīva darbība pievienoto vērtību nerada un tādēļ nevarētu tikt aplikta ar pievienotās vērtības nodokli.

Līdz ar to no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet, ka zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumos šīs darbības izteikti pasīvā rakstura dēļ varētu tikt uzskatīta par darījumu, uz ko attiecas Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1. punkta „f” apakšpunktā paredzētais nekustamā īpašuma iznomāšanas darījumu atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa.

13.2. No otras puses, Eiropas Savienības Tiesa ir uzsvērusi: lai arī saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 2. punktu dalībvalstīm ir plaša rīcības brīvība piešķirt atbrīvojumu no nodokļa iznomāšanas vai izīrēšanas pakalpojumiem vai arī uzlikt tiem nodokli, šī rīcības brīvība izmantojama, ievērojot Direktīvas 2006/112/EK mērķus un principus, it īpaši pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu (sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 12. janvāra sprieduma lietā C-246/04 „Turn”, ECLI:EU:C:2006:22, 24. punktu*).

Pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips ietver arī konkurences kropļošanas aizlieguma principu. Šis princips liedz piemērot atšķirīgu

pievienotās vērtības nodokļa režīmu dalībvalsts teritorijā tādiem pakalpojumiem, kas ir līdzīgi un savstarpēji konkurē. Katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2001. gada 3. maija sprieduma lietā C-481/98 „Komisija pret Franciju”, ECLI:EU:C:2001:237, 22. punktu un 2019. gada 19. decembra sprieduma lietā C-715/18 „Segler”, ECLI:EU:C:2019:1138, 36. punktu*).

Apstrīdētā norma ir piemērojama visiem zemes nomas darījumiem, tostarp tiem, kad zeme tiek iznomāta, pastāvot piespiedu dalītam īpašumam. Proti, ja zemesgabala īpašnieks ir reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā vai ja tam saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likumu jābūt reģistrētam minētajā reģistrā, tad zemesgabala iznomāšana ir uzskatāma par pakalpojuma sniegšanu, kas apliekama ar pievienotās vērtības nodokli. Lai gan piespiedu noma ir atšķirīgs nomas attiecību veids, no nomnieka viedokļa šos pakalpojumus varētu uzskatīt par līdzīgiem – abos gadījumos iznomātājs viņam piederošo zemesgabalu nodod nomnieka lietošanā, bet nomnieks par to maksā iznomātājam nomas maksu. Ja zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumos netiktu aplikta ar pievienotās vērtības nodokli, tad arī visos pārējos gadījumos, kad zeme tiek iznomāta, šis darījums būtu atbrīvojams no pievienotās vērtības nodokļa. Citādi varētu tikt pārkāpts konkurences kropļošanas aizlieguma princips, jo līdzīgiem pakalpojumiem tiktu piemērots atšķirīgs pievienotās vērtības nodokļa režīms.

Līdz ar to varētu secināt, ka pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips liedz zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos atbrīvojot no pievienotās vērtības nodokļa, ja visos citos gadījumos zemes iznomāšana tiek aplikta ar pievienotās vērtības nodokli.

14. Tādējādi izskatāmajā lietā, interpretējot Direktīvu 2006/112/EK, varētu tikt izdarīti atšķirīgi secinājumi:

1) likumdevējs, īstenojot savu rīcības brīvību noteikt, par kuriem iznomāšanas vai izīrēšanas darījumiem pievienotās vērtības nodoklis tomēr ir jāmaksā, bija tiesīgs pieņemt tādu tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumos ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli;

2) ievērojot to, ka nomas attiecībām starp zemes īpašnieku un ēkas īpašnieku ir piespiedu raksturs, kā arī to, ka šādas tiesiskās attiecības rodas uz likuma pamata un zemes iznomāšana pēc būtības ir izteikti pasīva darbība, zemes

iznomāšana piespiedu nomas gadījumos ir atbrīvojama no pievienotās vērtības nodokļa;

3) atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principam likumdevējs nebija tiesīgs zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa, ja visos citos gadījumos zemes iznomāšana tiek aplūkta ar pievienotās vērtības nodokli.

Kaut arī Eiropas Savienības Tiesa ir vairākkārt interpretējusi Direktīvas 2006/112/EK 135. pantu, tostarp saistībā ar nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, līdz šim šā panta interpretācija nav sniegta attiecībā uz zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos. Turklāt, kā izriet no šajā lēmumā iepriekš aplūkotās Eiropas Savienības Tiesas judikatūras, Direktīvas 2006/112/EK 135. panta interpretācijas un piemērošanas pareizība izskatāmajā tiesiskajā un faktiskajā jautājumā nav tik acīmredzama, ka neatstātu vietu nekādām saprātīgām šaubām par to, vai likumdevējs bija tiesīgs pieņemt tādu tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumos ir aplikama ar pievienotās vērtības nodokli.

Tādējādi Satversmes tiesa secina, ka lietā Nr. 2020-24-01 pastāv tādi apstākļi, kuru dēļ pieņemams lēmums par jautājumu uzdošanu Eiropas Savienības Tiesai prejudiciāla nolēmuma pieņemšanai.

Ņemot vērā minēto un pamatojoties uz Satversmes tiesas likuma 26. panta pirmo daļu, Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu, kā arī Satversmes tiesas 2017. gada 28. februāra lēmumu „Par kārtību, kādā pieņem lēmumu par jautājuma uzdošanu Eiropas Savienības Tiesai prejudiciāla nolēmuma pieņemšanai”, Satversmes tiesa

nolēma:

1. Uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus jautājumus:

1.1. Vai Padomes 2006. gada 28. novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta „l” apakšpunktā paredzētais nekustamā īpašuma iznomāšanas darījumu atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa ir interpretējams tādējādi, ka šo atbrīvojumu piemēro zemes iznomāšanai piespiedu nomas gadījumā?

1.2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, proti, zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumā ir atbrīvojama no pievienotās

vērtības nodokļa, vai tad, ja visos citos gadījumos zemes iznomāšana tiek aplikta ar pievienotās vērtības nodokli, šāds atbrīvojums nav pretrunā ar vienu no Padomes 2006. gada 28. novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu principiem – pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu?

2. Apturēt tiesvedību lietā līdz brīdim, kad stājas spēkā Eiropas Savienības Tiesas nolēmums.

3. Nosūtīt Eiropas Savienības Tiesai šā lēmuma, pieteikuma par lietas ierosināšanu (pieteikums Nr. 51/2020), Saeimas atbildes raksta un papildu paskaidrojumu lietā Nr. 2020-24-01 (reģ. Nr. 1087) kopijas.

Lēmums nav pārsūdzams.

Rīcības sēdes priekšsēdētāja

Sanita Osipova