



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

LĒMUMS

PAR TIESVEDĪBAS IZBEIGŠANU

lietā Nr. 2020-24-01

Rīgā

2022. gada 29. septembrī

Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētājs Aldis Laviņš, tiesneši Irēna Kucina, Gunārs Kusiņš, Jānis Neimanis, Artūrs Kučs un Anita Rodiņa, pēc akciju sabiedrības „Pilsētas zemes dienests” un akciju sabiedrības „Zemes īpašnieku ģilde” konstitucionālajām sūdzībām, pamatojoties uz Latvijas Republikas Satversmes 85. pantu un Satversmes tiesas likuma 16. panta 1. punktu, 17. panta pirmās daļas 11. punktu, kā arī 19.² un 28.¹ pantu,

rakstveida procesā 2022. gada 30. augusta tiesas sēdē izskatīja lietu

„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”.

Satversmes tiesa konstatēja:

1. 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 (turpmāk – apstrīdētā norma) noteic, ka šā likuma izpratnē par pakalpojumu sniegšanu ir uzskatāma arī lietu noma. Apstrīdētā norma nav grozīta un ir spēkā tās sākotnējā redakcijā.

2. Satversmes tiesā tika ierosinātas divas lietas par apstrīdētās normas, ciktāl tā attiecas uz zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos, atbilstību Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam. Ar Satversmes tiesas rīcības sēdes 2022. gada 26. aprīļa lēmumu minētās lietas apvienotas vienā lietā – lietā Nr. 2020-24-01 – un apvienotajai lietai piešķirts nosaukums „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”.

3. Pieteikumu iesniedzējas – akciju sabiedrība „Pilsētas zemes dienests” un akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku gilde” (turpmāk arī – Pieteikumu iesniedzējas) – uzskata, ka apstrīdētā norma, ciktāl tā attiecas uz zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos, neatbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Akciju sabiedrība „Pilsētas zemes dienests” ir zemes, uz kuras atrodas daudzdzīvokļu māja, īpašiece. Savukārt akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku gilde” ir zemes, uz kuras daļas atrodas Rīgas pilsētas pašvaldības kapitālsabiedrībai piederoša kanalizācijas sūkņu stacija, īpašiece. Starp Pieteikumu iesniedzējām un minēto būvju īpašniekiem pastāv zemes piespiedu nomas attiecības.

Ar apstrīdēto normu Pieteikumu iesniedzējām esot nepamatoti ierobežotas ar Satversmes 105. panta pirmo, otro un trešo teikumu aizsargātās tiesības uz īpašumu. Ietverot jēdzienā „lietu noma” arī zemes piespiedu nomu, Pieteikumu iesniedzējām esot noteikts pienākums nomaksāt valsts budžetā pievienotās vērtības nodokli no saņemtās nomas maksas. Tas nozīmējot, ka ienākums no Pieteikuma iesniedzējām piederoša īpašuma iznomāšanas samazinās. Pēc Pieteikumu iesniedzēju ieskata, apstrīdētajā normā ietvertais personas tiesību uz īpašumu ierobežojums esot noteikts ar likumu, taču apstrīdētā norma neesot pietiekami skaidra, jo tiesu praksē tā kopsakarā ar likumā noteiktajiem nomas

maksas ierobežojumiem tiekot piemērota dažādi. Dažkārt tiesas noraidot prasījumu par pievienotās vērtības nodokļa piedziņu, nosakot, ka tas ietilpst piedzītājā nomas maksas parādā, savukārt citos gadījumos tiesas prasījumus par pievienotās vērtības nodokļa piedziņu un nomas maksas aplikšanu ar pievienotās vērtības nodokli noraidot pilnībā, bet pilnā apmērā apmierinot prasījumu par nomas maksas piedziņu.

Apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma legitīmais mērķis esot nodrošināt budžeta ieņēmumus no saimnieciskās darbības, kas rada pievienoto vērtību. Tomēr likumdevējam vajadzējis izvērtēt, vai nekustamā īpašuma iznomāšana, īpaši piespiedu nomas gadījumā, ir tāds pakalpojums, kas vispār var tikt aplikts ar pievienotās vērtības nodokli, ņemot vērā Padomes 2006. gada 28. novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva) 135. panta 1. punktu. Šis noteikums atbrīvojot nekustamā īpašuma iznomāšanu no pievienotās vērtības nodokļa, jo tā esot pasīva darbība, kas neradot būtisku pievienoto vērtību. Ierobežojums esot piemērots līdzeklis legitīmā mērķa sasniegšanai, jo zemes īpašniekam, izrakstot nomas maksas rēķinu, nomas maksa ir jāaplik ar pievienotās vērtības nodokli, kas jāiemaksā valsts budžetā likumā noteiktajā kārtībā un termiņos. Tomēr esot saudzējošāki līdzekļi, ar kuriem zemes īpašnieku tiesības tiktu ierobežotas mazāk. Proti, likumdevējs esot varējis noteikt, ka būvju īpašniekiem ir pienākums papildus nomas maksai maksāt arī pievienotās vērtības nodokli, vai arī zemes piespiedu nomas gadījumā nomas maksu vispār atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa.

Labums, ko no apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma iegūst gan sabiedrība kopumā, gan būvju īpašnieki, esot ievērojami mazāks par zemes īpašnieku tiesībām nodarīto kaitējumu, jo viņiem kā vienai no tiesisko attiecību pusēm esot uzlikta nesamērīga individuāla finansiālā nasta.

Pieteikumu iesniedzējas esot reģistrētas pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Tādēļ tās no zemes, uz kuras atrodas citām personām piederoša būve, iznomāšanas saņemot mazāku ienākumu nekā tie zemes īpašnieki, kuri nav reģistrēti kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, bet arī iznomā savu zemi, uz kuras atrodas citām personām piederoša būve. Tādējādi ar apstrīdēto normu esot

pārkāpts Satversmes 91. panta pirmajā teikumā ietvertais tiesiskās vienlīdzības princips.

Abās minētajās personu grupās ietilpstošās personas atrodies vienādos un salīdzināmos apstākļos. Abas grupas vienojošā pazīme esot zemes piespiedu nomas attiecības gadījumos, kad uz zemes īpašuma atrodas citām personām piederoša būve. Gan vienā, gan otrā gadījumā zemes īpašniekiem esot pienākums savu zemesgabalu nodot lietošanā būvju īpašniekiem. Piespiedu nomas tiesisko attiecību gadījumos esot ierobežotas īpašnieka tiesības pašam brīvi izlemt, vai viņš iznomās savu zemesgabalu vai ne, kā arī tiesības brīvi izvēlēties nomnieku un nomas maksas apmēru. Apstrīdētās normas radītā atšķirīgā attieksme izpaūzoties tādējādi, ka zemes īpašnieks, kas ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, nevar saņemt ar likumu noteikto nomas maksas apmēru, jo piespiedu nomas maksā jau ir ietverts pievienotās vērtības nodoklis. Pēc Pieteikumu iesniedzēju ieskata, šīs atšķirīgās attieksmes leģitīmais mērķis esot nodrošināt valsts budžeta ienākumus no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas, vienlaikus aizsargājot dzīvokļu īpašnieku intereses, proti, nepieļaujot ar zemes nomas maksu saistīto maksājumu palielināšanos. Tomēr, nosakot šādu atšķirīgu attieksmi, neesot ievērots samērīguma princips, jo apstrīdētās normas dēļ vienai no grupām – zemes īpašniekiem, kas ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāji – tiesības gūt ienākumu no sava īpašuma esot ierobežotas tiktāl, ka attiecīgās personas faktiski šīs tiesības vispār nebaudot. Apstrīdētā norma esot pretrunā ar pievienotās vērtības nodokļa pamatprincipiem, jo saskaņā ar tiem pievienotās vērtības nodokļa maksātājs ir pakalpojuma saņēmējs. Valsts nedrīkstot iekasēt no pakalpojuma sniedzēja pievienotās vērtības nodokli, ko tas nav saņēmis no pakalpojuma saņēmēja.

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

Apstrīdētā norma nenosakot pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli piespiedu nomas tiesisko attiecību gadījumā, bet gan dodot jēdziena „pakalpojumu sniegšana” leģālefinīciju. Tādējādi tā pati par sevi neradot tiesiskas sekas un pati par sevi neaizskarot Pieteikumu iesniedzēju pamattiesības. Tas, ka

pakalpojumu sniegšana (arī lietu noma) par atlīdzību kā saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veikts darījums ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli, izrietot no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmās daļas 2. punkta, interpretējot to kopsakarā ar apstrīdēto normu.

Tāpat, pēc Saeimas ieskata, akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku ģilde” pirms vēršanās Satversmes tiesā neesot izmantojusi visas iespējas aizstāvēt savas aizskartās tiesības ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem. Proti, administratīvo tiesu kompetencē ietilpstot kontrole pār to, kā Valsts ieņēmumu dienests piemērojis Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas. Tā vietā akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku ģilde” esot vispārējās jurisdikcijas tiesā citstarp risinājusi jautājumu par to, vai būvju īpašniekiem ir pienākums kompensēt papildus nomas maksai arī pievienotās vērtības nodokli. Citiem vārdiem, tiesvedība vispārējās jurisdikcijas tiesā neesot vispārējais tiesību aizsardzības līdzeklis, jo tā nerisina tiesiskās attiecības saistībā ar pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli. Ņemot vērā minēto, vajagot atzīt, ka akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku ģilde” nav ievērojusi sešu mēnešu termiņu konstitucionālās sūdzības iesniegšanai Satversmes tiesā.

Apstrīdētā norma esot pieņemta un izsludināta Satversmē un Saeimas kārtības rullī noteiktajā kārtībā un esot publiski pieejama. Tā esot arī pietiekami skaidri formulēta, jo nepārprotami nosakot, ka par pakalpojumu sniegšanu Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē ir uzskatāma arī lietu noma. Interpretējot apstrīdēto normu kopsakarā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmās daļas 2. punktu, esot iespējams secināt, ka tādi pakalpojumi, kas sniegti saimnieciskās darbības ietvaros, tostarp lietu noma, ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokli.

Apstrīdētajā normā ietvertais pamattiesību ierobežojums esot noteikts sabiedrības labklājības aizsardzības labad, un ar to esot iespējams sasniegt šo mērķi, jo pievienotās vērtības nodoklis, pildot savu fiskālo funkciju, nodrošina ieņēmumus valsts budžetā. Nepastāvot arī saudzējošāki līdzekļi, ar kuriem apstrīdētajā normā noteiktā pamattiesību ierobežojuma leģitīmo mērķi varētu sasniegt tādā pašā kvalitātē. Nomas maksas atbrīvošana no aplikšanas ar pievienotās vērtības nodokli neesot uzskatāma par saudzējošāku līdzekli, jo

nodokļu iekasēšana esot svarīga valsts finansiālā interese un nodokļu ieviešana ietilpstot likumdevēja rīcības brīvībā. Tāpat arī pienākuma maksāt pievienotās vērtības nodokli noteikšana būvju īpašniekiem neesot saudzējošāks līdzeklis, jo tādā gadījumā nelabvēlīgākā situācijā nonāktu tie būvju īpašnieki, kuriem piespiedu nomas attiecības izveidojušās ar zemesgabala īpašnieku, kuram ir pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli. Nevienlīdzīga tiesiskā situācija rastos arī tajos gadījumos, kad zemesgabalu īpašnieki, kas neatrodas piespiedu nomas tiesiskajās attiecībās, peļņas gūšanas nolūkā iznomātu savu zemesgabalu un viņiem saglabātos pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli.

Pieteikumu iesniedzējas savas saimnieciskās darbības ietvaros esot peļņas gūšanas nolūkā apzināti izvēlējušās iegādāties tādus zemesgabalus, uz kuriem atrodas citām personām piederošas būves. Tātad Pieteikumu iesniedzējām vajadzējis apzināties to, ka noteiktos gadījumos tām radīsies pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli. Zemesgabala īpašniekam piespiedu nomas tiesisko attiecību ietvaros pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli par nomas maksu varot rasties tikai tad, ja tas pats brīvprātīgi reģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, vai tad, ja tā veikto ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā ir pārsniegusi 40 000 *euro*. Tādējādi tipiskās situācijās zemesgabalu īpašniekiem piespiedu nomas tiesisko attiecību ietvaros nemaz nerodoties pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli par nomas maksu. Sabiedrības interesēs esot efektīvas nodokļu iekasēšanas sistēmas nodrošināšana, savukārt Pieteikumu iesniedzēju tiesībām uz īpašumu nodarītais kaitējums esot salīdzinoši mazs.

Pēc Saeimas ieskata, zemes īpašnieki, uz kuriem piederošajiem zemesgabaliem atrodas trešajām personām piederošas būves un kuri ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, un zemes īpašnieki, uz kuriem piederošajiem zemesgabaliem atrodas trešajām personām piederošas būves, bet kuri nav pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, neatrodoties vienādos un savstarpēji salīdzināmos apstākļos. Lai arī abas šīs grupas vienojot pazīme – piespiedu nomas tiesiskās attiecības –, neesot iespējams salīdzināt personas, kuras ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, ar tādām personām, kuras nav pievienotās vērtības

nodokļa maksātāji. Viens no pievienotās vērtības nodokļa pamatprincipiem esot tāds, ka šo nodokli maksā tikai nodokļu maksātājs, kas ir reģistrēts kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs vai kam saskaņā ar likumu ir jābūt reģistrētam kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājam. Izskatāmajā lietā neesot iespējams salīdzināt minētās personu grupas arī kontekstā ar tiesībām saņemt likumā noteikto nomas maksu, jo šajā lietā neesot apstrīdētas tiesību normas, kas nosaka nomas maksas apmēru piespiedu nomas tiesisko attiecību gadījumos.

5. Pieaicinātā persona – Tieslietu ministrija – uzskata, ka apstrīdētā norma neatbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam, taču atbilst Satversmes 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Pēc Tieslietu ministrijas ieskata, Pieteikumu iesniedzējām nav pamata apstrīdēt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmās daļas 2. punktu, kā to norāda Saeima, jo minētā norma neregulējot tādas tiesiskās attiecības, kas radušās uz likuma pamata, proti, neregulējot piespiedu nomas attiecības.

Vienādos un salīdzināmos apstākļos atrodies visi zemes īpašnieki, uz kuru zemes atrodas citai personai piederoša patstāvīga būve. Saskaņā ar tiesu praksi pievienotās vērtības nodoklis piespiedu nomas gadījumā, kad zemes īpašnieks ir privātpersona, tiek ieturēts no nodokļa objekta, bet ar to netiekot aplikts nodokļa objekts. Šāda prakse esot pretrunā ar pievienotās vērtības nodokļa būtību, proti, ar to, ka minēto nodokli maksā preces vai pakalpojuma saņēmējs. Norādot uz nekonsekventu tiesisko regulējumu, Tieslietu ministrija vērš uzmanību uz to, ka, piemēram, piespiedu nomas gadījumos, kad zemes īpašnieks ir publiska persona, pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams papildus nomas maksai.

Apstrīdētā norma vai tās piemērošanas prakse paredzot atšķirīgu attieksmi pret zemes īpašniekiem, kuri ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, un zemes īpašniekiem, kuri nav pievienotās vērtības nodokļa maksātāji. Taču nomas maksa netiekot noteikta atkarībā no tā, vai zemes īpašnieks ir vai nav pievienotās vērtības nodokļa maksātājs. Tas nozīmējot, ka salīdzināmo grupu ietvaros zemes īpašnieka ienākums no piespiedu nomas atšķiras par pievienotās vērtības nodokļa apmēru. Šo atšķirību pievienotās vērtības nodokļa piemērošanā būtu iespējams novērst, tikai paredzot, ka pievienotās vērtības nodoklis ir piemērojams visiem dalītā

īpašuma gadījumiem. Tomēr šāds regulējums radītu atšķirīgu attieksmi pret vienotu un dalītu nekustamo īpašumu īpašniekiem. Pievienotās vērtības nodokļa piemērošana piespiedu nomas tiesiskajām attiecībām neesot bijusi apzināta izšķiršanās ar skaidru pamatu, bet gan izveidojusies praksē. Neesot tādu iemeslu, kuru dēļ daļai zemes īpašnieku piespiedu nomas gadījumā jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis. Ņemot vērā minēto, vajagot atzīt, ka atšķirīgajai attieksmei, kādu paredz apstrīdētā norma, nav objektīva un saprātīga pamata.

Pēc Tieslietu ministrijas ieskata, apstrīdētā norma atbilst Satversmes 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam, jo nodokļu noteikšana pati par sevi neesot uzskatāma par neattaisnojamu īpašuma tiesību ierobežojumu. Pievienotās vērtības nodokļa piemērošana piespiedu nomas tiesiskajām attiecībām pati par sevi esot problemātiska nevis īpašuma tiesību aizsardzības aspektā, bet gan tajā faktiskajā stāvoklī, kādu pašreizējā prakse rada kontekstā ar citu tiesību aizsardzību.

Tieslietu ministrija nepiekrīt Saeimas argumentam, ka pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākums piespiedu nomas attiecību ietvaros esot netipisks gadījums. No visām zemes vienībām, kuras atrodas dalītā īpašumā, aptuveni puse piederot publiskām personām. Gandrīz visos šajos gadījumos piespiedu nomas tiesiskajām attiecībām tiekot piemērots pievienotās vērtības nodoklis.

6. Pieaicinātā persona – Finanšu ministrija – uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmās daļas 2. punktā esot ietverti pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas pamatprincipi, un šīs normas satversmības izvērtēšana būtu pretrunā ar lietā izskatāmo jautājumu, vai piespiedu nomas aplikšana ar pievienotās vērtības nodokli atbilst Satversmei. Tādējādi Pieteikumu iesniedzējām neesot vajadzējis apstrīdēt arī šo normu.

Apstrīdētajā normā minētais jēdziens „lietu noma” esot vērtējams plaši, un ar to esot jāsaprot arī piespiedu nomas attiecības, turklāt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52. pantā neesot citas norādes uz attiecīgo darījumu atbrīvošanu no pievienotās vērtības nodokļa. Tādējādi Finanšu ministrija nevarot piekrist

Pieteikumu iesniedzēju apgalvojumam, ka apstrīdētajā normā ietvertais tiesību uz īpašumu ierobežojums neesot noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu, jo tiesību norma neesot pietiekami skaidra.

Piespiedu nomas gadījumos pārsvarā esot tieši saskatāms tas, ka nekustamais īpašums tiek izmantots sistemātisku ienākumu gūšanai, jo īpaši gadījumos, kad zemesgabals ir nevis mantots, bet gan iegādāts, kā tas esot arī Pieteikumu iesniedzēju gadījumā. Turklāt saimnieciskās darbības pazīmes esot saskatāmas arī tad, kad uz zemesgabalu ir atjaunotas īpašuma tiesības un īpašums tiek izmantots, lai gūtu ienākumus, vēl jo vairāk tādēļ, ka normatīvie akti paredzējuši zemesgabala īpašniekam iespēju izvēlēties – atgūt īpašumā konkrēto zemesgabalu, uz kura ir ēkas vai būves, kas pieder citam īpašniekam vai īpašniekiem, vai tomēr pieprasīt līdzvērtīgu zemesgabalu citā vietā vai kompensāciju. Izpratne par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu tādai pakalpojuma sniegšanai par atlīdzību kā lietu nomai kopš brīža, kad Latvijā tika ieviests pievienotās vērtības nodoklis, neesot mainījies. Tādējādi zemes īpašniekam vajadzējis ņemt vērā pievienotās vērtības nodokļa jomas regulējumā noteikto pienākumu aprēķināt un maksāt šo nodokli.

No pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas aspekta nekustamā īpašuma nomas darījumos neesot svarīgi tas, kāda bijusi darījuma pušu griba – brīva izvēle vai savstarpējas vienošanās rezultātā vai arī piespiedu kārtā (proti, uz likuma pamata vai ar tiesas spriedumu) noslēgts darījums. Tā kā Pievienotās vērtības nodokļa likumā nav noteikti izņēmuma nosacījumi attiecībā uz nekustamā īpašuma piespiedu nomas darījumiem, vēsturiski šāds darījums ticis interpretēts, uzskatot, ka ir saskatāmas ar pievienotās vērtības nodokli apliekama darījuma pazīmes. Interpretācija esot balstīta uz to, ka likumdevējs kā dalītā īpašuma risinājumu izvēlējis nomas institūtu. Arī piespiedu nomas gadījumā pievienotās vērtības nodoklis jāmaksā vispārējā kārtībā, proti, piespiedu nomas tiesiskajās attiecībās no zemes nomniekiem iekasēto pievienotās vērtības nodokli, kas iekļauts nomas maksā, valsts budžetā iemaksājot zemes iznomātājs.

7. Pieaicinātā persona – Valsts ieņēmumu dienests – uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Nomas maksa piespiedu nomas tiesisko attiecību ietvaros esot apliekama ar pievienotās vērtības nodokli tikai likumā noteiktajos gadījumos. Likumdevējs esot noteicis pienākumu reģistrēties Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā tad, ja nodokļu maksātāja veikto ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā ir pārsniegusi 40 000 *euro*. Citos gadījumos zemesgabalu īpašnieki esot tiesīgi brīvi izvēlēties, vai viņi reģistrēsies Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

Valsts ieņēmumu dienests piekrīt Saeimas argumentam, ka, pārbaudot to, vai nomas maksa piespiedu nomas tiesisko attiecību gadījumā ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli, esot vērtējama Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmās daļas 2. punkta satversmība, jo apstrīdētā norma nenosakot pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli piespiedu nomas tiesisko attiecību ietvaros, bet nosakot vienīgi to, ka par pakalpojumu sniegšanu uzskata arī lietu nomu. Tieši no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmās daļas 2. punkta izrietot tas, ka pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, tostarp lietu noma, saimnieciskās darbības ietvaros ir ar nodokli apliekams darījums.

Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka apstrīdētā norma ir pietiekami skaidri formulēta un ar interpretācijas palīdzību ir iespējams noskaidrot tās patieso jēgu. Ievērojot to, ka likumdevējs attiecībā uz piespiedu zemes nomas attiecību ietvaros sniegtiem pakalpojumiem nav paredzējis atšķirīgu pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtību, esot piemērojama Pievienotās vērtības nodokļa likumā noteiktā kārtība, atbilstoši kurai pievienotās vērtības nodoklis jau ir iekļauts piespiedu nomas maksā.

8. Pieaicinātā persona – tiesībsargs – uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam, taču neatbilst 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Lai arī Pieteikumu iesniedzēju apstrīdētā norma esot nepilnīga tiesību norma, kas nedod tiesību subjektam tiešu pavēli vai aizliegumu, tieši šī norma esot aizskārusi Pieteikumu iesniedzēju pamattiesības. Vajagot ņemt vērā, ka Pieteikumu iesniedzējas apstrīd nevis to, ka par pakalpojumu sniegšanu ir maksājams pievienotās vērtības nodoklis, bet vienīgi to, ka piespiedu noma ir aplikama ar pievienotās vērtības nodokli.

Pieteikumu iesniedzēju norādītās personu grupas neatrodies vienādos un salīdzināmos apstākļos. Lai arī abām personu grupām piemītot vienojoša pazīme – zemes īpašnieka statuss piespiedu zemes nomas attiecībās –, Pieteikumu iesniedzējas veicot saimniecisko darbību un to sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā pārsniegusi 40 000 *euro*. Piespiedu zemes nomas darījumu vērtības sliekšnis esot pazīme, kura neļaujot Pieteikumu iesniedzēju norādītās grupas salīdzināt. Tā kā apstrīdētā norma paredzot atšķirīgu attieksmi pret atšķirīgos apstākļos esošām personu grupām, Satversmes 91. pantā ietvertais tiesiskās vienlīdzības princips esot ievērots.

Apstrīdētā norma esot pieņemta un izsludināta pienācīgā procesuālajā kārtībā, kā arī esot pietiekami skaidra. Tomēr tiesībsargs norāda, ka, pēc viņa ieskata, pievienotās vērtības nodokļa iekļaušanu piespiedu nomas maksas apmērā vajadzējis noteikt kā izņēmumu Pievienotās vērtības nodokļa likumā.

Apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis esot sabiedrības labklājības un demokrātiskas valsts iekārtas aizsardzība, jo šī norma nodrošinot nodokļu ieņēmumus valsts budžetā, kā arī pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas vienveidību Eiropas Savienības dalībvalstīs. Mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība – ar minēto ierobežojumu tiek sasniegts, tomēr esot šaubas par to, vai ar apstrīdētajā normā ietverto ierobežojumu tiek sasniegts leģitīmais mērķis – demokrātiskas valsts iekārtas aizsardzība. Tiesībsargs, atsaucoties gan uz Augstākās tiesas, gan Eiropas Savienības dalībvalstu tiesu praksi, norāda, ka Direktīvas 135. panta 2. punkta otrais teikums būtu iztulkojams tādējādi, ka tas neļauj dalībvalstij vispār neatbrīvojot no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākuma visu veidu nekustamā īpašuma iznomāšanu, tostarp un jo īpaši tādu nomu kā zem daudzdzīvokļu mājām esošās zemes piespiedu noma. Saudzējošāks līdzeklis apstrīdētajā normā ietvertā

pamattiesību ierobežojuma leģitīmā mērķa sasniegšanai būtu piespiedu zemes nomas attiecību gadījumos neparedzēt pievienotās vērtības nodokli.

9. Pieaicinātā persona – Dr. oec. Māris Jurušs – norāda, ka pievienotās vērtības nodoklis ir netiešais nodoklis, kas tiek iekasēts no precēm vai pakalpojumiem un pārņests uz pakalpojuma saņēmējiem, iekļaujot šo nodokli preču vai pakalpojuma cenā. Līdzīgi vajadzētu būt arī apstrīdētās normas gadījumā, proti, nomas maksas galīgais apmērs būtu nosakāms, ieskaitot tajā pievienotās vērtības nodokli.

Nomas maksas aprēķinā iekļautais pievienotās vērtības nodoklis nenozīmējot, ka pakalpojuma sniedzējam tas pilnā apmērā jāsamaksā valsts budžetā, jo no aprēķinātā nodokļa esot atskaitāms priekšnodoklis, kas samaksāts par apliekamā darījuma nodrošināšanai izmantotajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem. Turpretim tāda persona, kas nav reģistrēta Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, par veiktajiem darījumiem pievienotās vērtības nodokli neaprēķinot un nemaksājot, bet arī neatskaitot priekšnodokli. Faktiski šādai personai izmaksas esot lielākas nekā pievienotās vērtības nodokļa maksātājam, kurš atskaita priekšnodokli. Tātad neesot pamata apgalvot, ka pievienotās vērtības nodokļa maksātājs saņem par 21 procentu mazāku ienākumu, bet drīzāk esot otrādi – pievienotās vērtības nodokļa nemaksātājam varot būt par 21 procentu lielākas izmaksas.

Tā kā pievienotās vērtības nodoklis ir vispārējs nodoklis, ko piemēro katrā darījuma posmā, būtu jāatļauj nodokļu maksātājam to pārcelt uz pakalpojuma saņēmēju jeb jāatļauj atskaitīt priekšnodokli, ja nodokļu maksātājs ievēro likumu un izmanto preces vai pakalpojumus saimnieciskās darbības nodrošināšanai, apliekamu darījumu veikšanai vai ievēro citus nosacījumus. Tātad pievienotās vērtības nodoklis esot jāpiemēro arī sniegtajam pakalpojumam, lai varētu atskaitīt priekšnodokli, jo tā ietekmei vajagot būt neitrālai pret nodokļa maksātāju, arī aprēķinot un maksājot nodokli. Taču tas nenozīmējot to, ka pievienotās vērtības nodoklis varētu būt kā papildu maksājums tad, ja cenas tiek regulētas.

Par zemes iznomāšanu piespiedu nomas ietvaros esot jāpiemēro pievienotās vērtības nodoklis tāpat kā visos citos nomas gadījumos. Citādi mainītos nodokļa

aprēķins un nodokļu maksātājs nevarētu atgūt priekšnodokli, kā arī līdzīgiem pakalpojumiem būtu atšķirīga pieceja.

10. Pieaicinātā persona – Dr. oec. Kārlis Ketners – norāda, ka no pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas viedokļa vienādos un savstarpēji salīdzināmos apstākļos atrodas visi zemesgabalu īpašnieki, kuriem izveidojušās piespiedu nomas tiesiskās attiecības un kuri ir reģistrēti Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā vai kuriem saskaņā ar likumu būtu jāreģistrējas šajā reģistrā. Tāpat vienādos un savstarpēji salīdzināmos apstākļos atrodas visi zemesgabalu īpašnieki, kuriem izveidojušās piespiedu nomas tiesiskās attiecības un kuri nav reģistrēti Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

Apstrīdētā norma esot pieņemta un izsludināta, ievērojot normatīvajos aktos paredzēto kārtību. Tāpat tā esot pietiekami skaidri formulēta, lai persona varētu izprast no tās izrietošo tiesību un pienākumu saturu un paredzēt tās piemērošanas sekas. Apstrīdētā norma nepārprotami nosakot, ka par pakalpojumu sniegšanu uzskatāma arī lietu noma, un, interpretējot apstrīdēto normu kopsakarā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. pantu, esot iespējams secināt, ka pakalpojumi, kas sniegti saimnieciskās darbības ietvaros (arī lietu noma), ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokli.

Apstrīdētajā normā ietvertā pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis esot sabiedrības labklājības aizsardzība, jo pievienotās vērtības nodoklis, pildot tā fiskālo funkciju, nodrošina ieņēmumus valsts budžetā. Atbrīvošana no nodokļa samaksas neesot uzskatāma par saudzējošāku līdzekli, jo likumdevējam esot jāīsteno tāda nodokļu politika, kas nodrošina valstij nepieciešamos ieņēmumus. Tāpat par saudzējošāku līdzekli neesot uzskatāms tas, ka pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli tiktu noteikts būvju (ēku) īpašniekiem, jo tādā gadījumā būvju (ēku) īpašnieki, kuriem ir piespiedu nomas tiesiskās attiecības ar pievienotās vērtības nodokļa maksātājiem, nonāktu nelabvēlīgākā situācijā.

Pievienotās vērtības nodoklis esot universālo netiešo nodokļu paveids, kas tiekot uzlikts, cik vien tas iespējams, vispārīgi, aptverot gan visas preču ražošanas un izplatīšanas stadijas, gan pakalpojumu sniegšanu. Pievienotās vērtības nodokļa

izpratnē darījumi, kas veikti saimnieciskās darbības ietvaros, esot nodokļa objekts, ja vien likumā nav paredzēts atbrīvojums no nodokļa. Nosakot to, vai pakalpojums ir apliekams ar nodokli, esot jāievēro neitralitātes princips un tas, ka par pakalpojumu sniegšanu ir uzskatāms jebkurš darījums, kas nav preču piegāde. Jēdziens „lietu noma” esot jāinterpretē, ievērojot Civillikumā noteikto, ka noma vai īre ir līgums, ar ko viena puse piešķir vai apsola otrai par zināmu nomas vai īres maksu kādas lietas lietošanu. Tas apstākļi, ka dalītā īpašuma gadījumos trūkst civiltiesiskajās attiecībās valdošā līgumu slēgšanas brīvības principa, nemainot darījuma būtību no nodokļu piemērošanas viedokļa.

Piespiedu nomas gadījumā pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākumu regulējošās normas esot jāpiemēro vispārējā kārtībā – pienākums veikt norēķinus ar valsts budžetu gulstoties uz pievienotās vērtības nodokļa maksātāju. Ar likumu skaidri noteiktais nomas maksas maksimālais apmērs nebūtu jāpadara atkarīgs no tā, vai zemes īpašnieks kļūst vai nekļūst par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju. Jebkuram būves īpašniekam esot subjektīvas tiesības vienošanās neesības gadījumā paļauties uz zemes piespiedu nomas tiesiskās situācijas risinājumu atbilstoši spēkā esošajiem tiesību aktiem, proti, paļauties uz likumā noteiktā apmēra maksu. Likumdevējs esot attiecinājis nomas maksas ierobežojumu uz kopējo darījuma vērtību, nevis tikai uz nomas pakalpojuma tīro ekonomisko vērtību, – tas nozīmējot, ka nomas maksā jau ir ietverts pievienotās vērtības nodoklis.

Direktīvas 135. panta 2. punkta otrais teikums esot iztulkojams arī tādējādi, ka tas ļauj dalībvalstij atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākuma visu veidu nekustamā īpašuma iznomāšanu, tostarp tādu nomu kā zem daudzdzīvokļu mājām esošās zemes piespiedu noma.

11. Pieaicinātā persona – biedrība „Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija” – pievienojas Saeimas atbildes rakstā norādītajam, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Likumdevējs esot izmantojis Direktīvas 135. panta 2. punktā paredzētās tiesības ierobežot nekustamā īpašuma nomas darījumu atbrīvojumu tvērumu,

nosakot, ka ar pievienotās vērtības nodokli netiek aplikti vienīgi iedzīvotājiem sniegtie dzīvojamo telpu īres pakalpojumi. Tādējādi pievienotās vērtības nodoklis esot piemērojams saimnieciskās darbības ietvaros veiktajai zemes nomai, kas aptverot arī piespiedu nomu.

Dalītā īpašuma vēsturiskie apstākļi nemainot spēkā esošo pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtību. Jo īpaši neesot pamata noteikt atšķirīgu regulējumu attiecībā uz situāciju, kad persona ir apzināti iegādājusies nekustamo īpašumu, lai veiktu saimniecisko darbību – zemes iznomāšanu. Lemjot par to, vai piespiedu nomas gadījumā piemērojams atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa samaksas, esot jāvērtē, vai tas nerada konkurences kropļojumu salīdzinājumā ar jebkuru citu personu, kas sniedz zemes nomas pakalpojumus.

Piespiedu nomas darījumos, tāpat kā pārējos ar pievienotās vērtības nodokli aplikamos darījumos, pievienotās vērtības nodoklis tiekot iekasēts no preces vai pakalpojuma saņēmēja kā gala cena. Normatīvajos aktos noteiktā maksimālā piespiedu nomas maksa esot uzskatāma par gala cenu, kas sevī jau ietver pievienotās vērtības nodokli.

12. Pieaicinātā persona – LL. M. Uģis Zeltiņš – uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 91. pantam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Iespējamais tiesiskās vienlīdzības principa pārkāpums izrietot nevis no apstrīdētās normas, bet gan no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 59. panta pirmās daļas, kas paredz tiesības neregistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāja statusā tad, ja aplikamais apgrozījums 12 mēnešu laikā nepārsniedz 40 000 *euro*. Pieteikumu iesniedzējas neesot identificējušas iemeslus, kuru dēļ konkrēti piespiedu nomas ietvaros nebūtu pieļaujama atšķirīga attieksme pret personām, kas reģistrējušās kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, un personām, kuras izmantojušas tiesības neregistrēties vai kurām nav jāreģistrējas šajā statusā.

Tāpat arī tiesību uz īpašumu aizskārums izrietot nevis no apstrīdētās normas, bet gan no likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54. panta otrās daļas un likuma „Par zemes reformu Latvijas

Republikas pilsētās” 12. panta 2.¹ daļas, kas nosaka zemes nomas maksas limitu. Proti, Pieteikumu iesniedzējas iebilstot pret to, ka pievienotās vērtības nodoklis ir jāmaksā no saņemtās zemes nomas maksas, bet zemes nomas maksas maksimālais apmērs esot ierobežots ar likumu un tāpēc rodoties īpašuma tiesību aizskārums. Jautājums par pievienotās vērtības nodokļa iekļaušanu likumā noteiktajā nomas maksā vai aprēķināšanu papildus tai esot jautājums par nomas maksas apmēru, nevis par nodokļa objektu jeb apliekamo darījumu kategorijām.

Ja Satversmes tiesa izskatāmajā lietā vērtētu apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 105. pantam, tad būtiskākais izvērtējamais apsvērumu būtu, vai ir nodrošināts taisnīgs līdzsvars starp aizskartās personas un sabiedrības interesēm. Brīva tirgus apstākļos vienādu pakalpojumu vai preču cenas esot vienādas neatkarīgi no tā, vai cenā ir iekļauts pievienotās vērtības nodoklis. Cenas vienādojot tirgus, un patērētāja lēmumu neietekmējot tas, vai un cik lielu daļu no pirkuma maksas veido pievienotās vērtības nodoklis. Izdevīgākā situācijā esot pakalpojuma sniedzējs vai preces pārdevējs, kurš nav pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, tomēr tās esot neizbēgamas sekas, kas izrietot no tiesībām neregistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāja statusā. Vislielākā līdzība ar brīvā tirgus apstākļiem esot sasniedzama tad, ja piespiedu nomas maksa ietver arī pievienotās vērtības nodokli.

Pievienotās vērtības nodokļa piemērošana piespiedu zemes nomas darījumiem esot saderīga ar Direktīvu. Lai gan dalībvalstij ir tiesības zemes nomu neaplikt ar pievienotās vērtības nodokli, taču nebūtu pareizi uzskatīt Latvijas likumdevēja izvēli nepiemērot šo atbrīvojumu piespiedu nomai par patvaļību Satversmes 105. panta izpratnē. Pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas princips esot racionāls, un piemērojamā likme neesot konfiscējoša. Esot jāņem vērā arī tas, ka iznomātājs savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai veic ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus izdevumus un tajos ietilpstošais pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms kā priekšnodoklis.

13. Pieaicinātā persona – M. oec. Sabīne Vuškāne – uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likumu un Direktīvu persona, kas iznomā zemi, tai skaitā piespiedu nomas attiecību ietvaros, veicot sistemātisku, pastāvīgu saimniecisko darbību un gūstot no tās ienākumus, esot uzskatāma par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju, savukārt zemes noma – par pakalpojumu, kas apliekams ar pievienotās vērtības nodokli.

Reģistrēšanās par pievienotās vērtības nodokļa maksātāju sniedzot iznomātājam iespēju atskaitīt priekšnodokli un tādējādi nodrošinot pievienotās vērtības nodokļa neitralitāti. Proti, tipiskā saimnieciskās darbības darījuma gadījumā pievienotās vērtības nodokļa piemērošana tam neesot uzskatāma par nodokļu maksātāja izmaksām, jo pievienotās vērtības nodoklis nav uzskatāms par pakalpojuma sniedzēja ienākumu, bet gan tiek iekasēts no pakalpojuma saņēmēja un nodokļu maksātājs par attiecīgo darījumu var atskaitīt priekšnodokli.

Ja nomas maksas apmērs ir ierobežots, tad iznomātājs, kurš nav pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, saņemšot lielāku zemes nomas maksu nekā iznomātājs, kurš ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs un kuram no saņemtās summas ir jāsamaksā arī pievienotās vērtības nodoklis. Tomēr šādai atšķirīgai attieksmei esot leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība – un tas tiek sasniegts ar nodokļu nomaksu budžetā.

14. Satversmes tiesa 2020. gada 11. novembra rīcības sēdē stadijā, kamēr lieta Nr. 2020-24-01 tika sagatavota izskatīšanai, nolēma uzdot jautājumus Eiropas Savienības Tiesai prejudiciāla nolēmuma pieņemšanai un apturēt tiesvedību lietā līdz brīdim, kad stājas spēkā Eiropas Savienības Tiesas nolēmums.

Satversmes tiesa uzdeva Eiropas Savienības Tiesai šādus jautājumus:

1.1. Vai Direktīvas 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 Direktīvas principiem – pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu?

15. Eiropas Savienības Tiesa 2021. gada 1. decembrī pieņēma rīkojumu lietā C-598/20, kas ierosināta, lai prejudiciāla nolēmuma tiesvedībā sniegtu atbildes uz Satversmes tiesas uzdotajiem jautājumiem lietā Nr. 2020-24-01 (turpmāk – Rīkojums).

Eiropas Savienības Tiesa uz pirmo Satversmes tiesas jautājumu ir atbildējusi šādi: Direktīvas 135. panta 1. punkta „l” apakšpunkts un 2. punkts ir interpretējami tādējādi, ka tie pieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumā ir izslēgta no atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa. Savukārt, ievērojot jau sniegto atbildi uz pirmo jautājumu, Eiropas Savienības Tiesa neuzskatīja par nepieciešamu sniegt atbildi uz otro jautājumu.

16. Satversmes tiesa 2022. gada 11. janvāra rīcības sēdē nolēma atjaunot tiesvedību.

Satversmes tiesa secināja:

17. Pieteikumu iesniedzējas lūdz izvērtēt apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam. Pēc Pieteikumu iesniedzēju ieskata, apstrīdētā norma nesamērīgi ierobežojot to tiesības uz īpašumu, jo piespiedu noma esot ar pievienotās vērtības nodokli apliekams objekts. Turklāt ar apstrīdēto normu esot pārkāpts tiesiskās vienlīdzības princips, jo pievienotās vērtības nodoklis ir iekļauts zemes nomas maksā. Proti, iznomājot savu zemi, uz kuras atrodas citām personām piederoša būve, zemes īpašnieki, kuri reģistrējušies pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, atrodoties nelabvēlīgākā situācijā kā tie zemes īpašnieki, kuri nav reģistrēti kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, jo saņemot mazāku ienākumu no šādas zemes iznomāšanas.

Tādējādi lietas pamatjautājums ir par pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli no zemes nomas maksas. Līdz ar to Satversmes tiesa visupirms izvērtēs apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam. Secīgi tiesa atsevišķi pārbaudīs to, vai apstrīdētā norma atbilst Satversmes 91. panta pirmajā teikumā nostiprinātajam tiesiskās vienlīdzības principam.

18. Saeima atbildes rakstos ir norādījusi apsvērumus, kas saskaņā ar Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 6. punktu var būt par pamatu tiesvedības izbeigšanai lietā. Proti, Saeima norāda, ka:

1) Pieteikumu iesniedzēju tiesību uz īpašumu aizskārums neizrietot tieši no apstrīdētās normas;

2) Pieteikumu iesniedzējas neesot izmantojušas visas iespējas aizstāvēt savas aizskartās pamattiesības ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem;

3) akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku ģilde” esot nokavējusi termiņu konstitucionālās sūdzības iesniegšanai Satversmes tiesā.

Ja lietā ir sniegti argumenti par tiesvedības izbeigšanu, tiesa tos izvērtē pirms apstrīdētās normas satversmības izvērtēšanas (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2021. gada 15. oktobra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2020-63-01 13. punktu*).

Līdz ar to Satversmes tiesa pārbaudīs, vai ir pamats izbeigt tiesvedību izskatāmajā lietā.

19. Pēc Saeimas ieskata, apstrīdētā norma nosakot tikai jēdziena „pakalpojumu sniegšana” legāļdefinīciju. To, ka pakalpojumu sniegšana (arī lietu noma) par atlīdzību kā saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veikts darījums ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli, paredzot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5. panta pirmās daļas 2. punkts. Taču šīs tiesību normas satversmību Pieteikumu iesniedzējas nav apstrīdējušas.

Izskatāmajā lietā ir apvienotas divas pēc konstitucionālajām sūdzībām ierosinātas lietas. Satversmes tiesas likuma 19.² panta pirmā daļa noteic, ka konstitucionālo sūdzību var iesniegt ikviena persona, kura uzskata, ka tai

Satversmē ietvertās pamattiesības aizskar tiesību norma, kas neatbilst augstāka juridiska spēka tiesību normai. Proti, pamattiesību aizskārums ir obligāts priekšnoteikums konstitucionālās sūdzības iesniegšanai Satversmes tiesā (*sk. Satversmes tiesas 2016. gada 23. novembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2016-02-01 7. punktu*). Atbilstoši Satversmes tiesas likuma regulējumam personas pamattiesību aizskārums ir konstatējams, ja: pirmkārt, personai Satversmē ir ietvertas konkrētās pamattiesības; otrkārt, tieši apstrīdētā norma aizskar personai Satversmē ietvertās pamattiesības (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2020. gada 30. decembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2020-08-01 11. punktu*).

Tādēļ, lai noskaidrotu, vai tiesvedība lietā ir turpināma, Satversmes tiesa visupirms noskaidros, vai apstrīdētā norma ietilpst Satversmes 105. pantā noteikto pamattiesību tvērumā un vai tieši apstrīdētā norma aizskar Pieteikumu iesniedzējām Satversmē paredzētās pamattiesības (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2016. gada 23. novembra lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2016-02-01 5. punktu*).

20. Satversmes 105. pants nosaka: „Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu. Īpašuma piespiedu atsavināšana sabiedrības vajadzībām pieļaujama tikai izņēmuma gadījumos uz atsevišķa likuma pamata pret taisnīgu atlīdzību.”

Satversmes 105. pants paredz gan īpašuma tiesību netraucētu īstenošanu, gan arī valsts iespēju sabiedrības interesēs ierobežot šīs tiesības. Minētais pants, no vienas puses, ietver valsts pienākumu nodrošināt īpašuma tiesību aizsardzību, taču, no otras puses, dod valstij arī tiesības noteiktā apjomā un kārtībā iejaukties īpašuma tiesību izmantošanā. Ar „tiesībām uz īpašumu” Satversmes 105. panta izpratnē saprotamas visas mantiska rakstura tiesības, kuras tiesīgā persona var izlietot par labu sev un ar kurām tā var rīkoties pēc savas gribas. Arī personas naudas līdzekļi ir tiesību uz īpašumu objekts (*sk. Satversmes tiesas 2020. gada 28. septembra sprieduma lietā Nr. 2019-37-0103 15.2. 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*).

Tādējādi Pieteikumu iesniedzēju mantas aizsardzība ietilpst Satversmes 105. panta pirmajā, otrajā un trešajā teikumā nostiprināto tiesību uz īpašumu tvērumā.

20.1. Līdz ar Latvijas pievienošanos Eiropas Savienībai Eiropas Savienības tiesības ir kļuvušas par neatņemamu Latvijas tiesību sistēmas sastāvdaļu. Tādējādi, gan pieņemot nacionālās tiesību normas, gan noskaidrojot nacionālo tiesību normu saturu un piemērojot tās, ir jāņem vērā demokrātiju stiprinošās Eiropas Savienības tiesību normas un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprinātā to interpretācija (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2020. gada 11. jūnija sprieduma lietā Nr. 2019-12-01 23.1. punktu*).

Pievienotās vērtības nodokļa likums līdz ar apstrīdēto normu tika pieņemts, ieviešot citstarp Direktīvas prasības. Saskaņā ar Direktīvas 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 2. panta „c” apakšpunktā ir noteikts, ka pievienotās vērtības nodokli citstarp uzliek pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds.

Direktīvas 135. panta 1. punkta „1” apakšpunktā ir noteikts atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa, proti, dalībvalstis atbrīvo no nodokļa nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu. Savukārt minētā panta otrā daļa noteic, ka šis atbrīvojums neattiecas uz izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu tiesību aktos, viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs, tostarp vietu izīrēšanu tūristu nometnēs vai zemesgabalos, kas izveidoti par nometnes vietām; transportlīdzekļu stāvvietu iznomāšanu/izīrēšanu; pastāvīgi uzstādītu iekārtu un mehānismu iznomāšanu/izīrēšanu; seifu izīrēšanu. Tāpat dalībvalstis var piemērot papildu izņēmumus Direktīvas 135. panta 1. punkta „1” apakšpunktā minētā atbrīvojuma darbības jomai.

Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi: nav pamata atzīt, ka tikai tāpēc vien, ka zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumā ir noteikta ar likumu, tā neveido pakalpojumu sniegšanu Direktīvas izpratnē. Zemes iznomāšana piespiedu normas gadījumā ir uzskatāma par nekustamā īpašuma iznomāšanu. Direktīvas 135. panta 1. punkta „l” apakšpunkts un 2. punkts ir jāinterpretē tā, ka tie pieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumā ir izslēgta no atbrīvojuma no pievienotās vērtības nodokļa (*sk. Rīkojuma 27.–34. punktu*).

Tādējādi atbilstoši Direktīvai likumdevējam ir rīcības brīvība noteikt, vai nekustamā īpašuma iznomāšana vai izīrēšana ir atbrīvojama no aplikšanas ar pievienotās vērtības nodokli.

20.2. Saskaņā ar apstrīdēto normu 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 atlīdzību, tostarp īpašuma izmantošana nolūkā sistemātiski gūt no tā ienākumus (*sk. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4. pantu*).

Satversmes tiesa atzinusi, ka tiesību normu nevar izprast ārpus tās piemērošanas prakses (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2018. gada 15. marta sprieduma lietā Nr. 2017-16-01 16.2. punktu*).

Augstākās tiesas Civillietu departaments secinājis, ka, lai arī piespiedu nomas gadījumiem ir tikai nosacīta līdzība ar nomas attiecībām to parastā izpratnē, tās ir nomas attiecības starp zemes un būves īpašnieku (*sal. sk. Senāta Civillietu departamenta 2018. gada 27. jūnija sprieduma lietā Nr. SKC-5/2018 9.1. punktu*). Savukārt Pievienotās vērtības nodokļa likumā lietotais jēdziens „lietu noma” aptver nekustamā īpašuma kā lietas nomu (*sk. Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020. gada 26. marta spriedumu lietā Nr. SKA-14/2020*).

No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34. panta pirmās un septītās daļas, likuma „Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās” 12. panta 2.¹ daļas un

likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54. panta pirmās daļas izriet, ka zemes nomas maksa ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli.

Senāta Civillietu departaments norādījis, ka piespiedu nomas gadījumā pievienotās vērtības nodokļa maksātājs ir zemes īpašnieks. Tāpat ar likumu noteiktais zemes nomas maksas maksimālais apmērs nav atkarīgs no tā, vai zemes īpašnieks ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs (*sk. Senāta Civillietu departamenta 2019. gada 9. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKC-42/2019 17.1., 17.2. un 17.5. punktu*).

Tātad, ja zemes īpašnieks ir reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā vai ja tam saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likumu jābūt reģistrētam minētajā reģistrā, tad saskaņā ar apstrīdēto normu zemes piespiedu noma ir uzskatāma par pakalpojuma sniegšanu un zemes nomas maksa ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli.

20.3. No lietas materiāliem Satversmes tiesa secina, ka akciju sabiedrība „Pilsētas zemes dienests” ir zemes, uz kuras atrodas daudzdzīvokļu māja, īpašniece, savukārt akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku ģilde” – zemes, uz kuras daļas atrodas Rīgas pilsētas pašvaldības kapitālsabiedrībai piederoša kanalizācijas sūkņu stacija, īpašniece. Starp Pieteikumu iesniedzējām un minēto būvju īpašniekiem pastāv zemes piespiedu nomas attiecības. Tāpat abas Pieteikumu iesniedzējas ir reģistrētas Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un ir izrakstījušas būvju īpašniekiem rēķinus par zemes nomas un pievienotās vērtības nodokļa samaksu (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 1., 26. lp. un 5. sēj. 47., 75. lp.*).

Satversmes tiesa secina, ka apstrīdētā norma ir daļa no tiesiskā regulējuma, kas paredz pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākumu. Tā ierobežo Pieteikumu iesniedzēju tiesības uz īpašumu, jo tieši apstrīdētās normas dēļ zemes piespiedu noma ir uzskatāma par pakalpojumu, kas apliekams ar pievienotās vērtības nodokli. Tādējādi apstrīdētā norma samazina ienākumu no zemes iznomāšanas piespiedu nomas gadījumā.

Līdz ar to apstrīdētā norma rada Pieteikumu iesniedzējām Satversmes 105. panta pirmajā, otrajā un trešajā teikumā ietverto pamattiesību ierobežojumu un Saeimas arguments, ka apstrīdētā norma neaizskar

Pieteikumu iesniedzēju pamattiesības, nevar būt par pamatu tiesvedības izbeigšanai.

21. Lai lemtu par to, vai ir pamats turpināt tiesvedību un izvērtēt apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam, Satversmes tiesai jāpārlicinās arī par to, vai Pieteikumu iesniedzējas ir izmantojušas visas iespējas aizstāvēt savas pamattiesības.

Saeima norāda, ka Pieteikumu iesniedzējas neesot izmantojušas visas iespējas aizstāvēt savas pamattiesības ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem. Proti, tām esot bijusi iespēja vērsties administratīvajā tiesā, lai pārbaudītu to, vai Valsts ieņēmumu dienests ir pareizi piemērojis Pievienotās vērtības nodokļa likuma normas (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 114.–125. lp.*).

Atbilstoši Satversmes tiesas likuma 19.² panta otrajai daļai persona konstitucionālo sūdzību var iesniegt tikai tad, ja ir izmantotas visas iespējas aizstāvēt Satversmē ietvertās aizskartās pamattiesības ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem vai arī šādu līdzekļu nav.

Lai ievērotu Satversmes tiesas likumā ietverto subsidiaritātes principu, personai nepieciešams izsmelt reālās un efektīvās iespējas aizstāvēt aizskartās pamattiesības, nevis izmantot jebkurus teorētiski iespējamus tiesību aizsardzības līdzekļus, kas varētu jebkādā veidā attiekties uz pieteikuma iesniedzēja situāciju (*sk. Satversmes tiesas 2011. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2010-71-01 14. punktu*). Šī atziņa citstarp nozīmē to, ka pastāv reāla iespēja ar konkrēto tiesību aizsardzības līdzekli panākt tādu materiāltiesisku rezultātu, kas novērstu iespējamo pamattiesību aizskārumu. Ja imperatīva norma ir formulēta nepārprotami, pieteikuma iesniedzējs atrodas šīs normas tvērumam tipiskā situācijā un nav šaubu par normas piemērošanu konkrētajā gadījumā, tad Satversmes tiesas likums neprasa izsmelt tādas formāli pastāvošas iespējas pārsūdzēt iestādes lēmumu, kuru izmantošanas rezultātā acīmredzami nav sagaidāms personai labvēlīgs lēmums (*sk. Satversmes tiesas 2022. gada 30. marta sprieduma lietā Nr. 2021-23-01 14.2. punktu*).

Valsts ieņēmumu dienests ir tiešās pārvaldes iestāde, kas nodrošina valsts nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto obligāto maksājumu iekasēšanu Latvijas

Republikas teritorijā (*sk. likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 1. pantu*). Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37. pantu Valsts ieņēmumu dienesta izdotais lēmums, citstarp lēmums par nodokļu aprēķinu, ir apstrīdams Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram, kura lēmums savukārt ir pārsūdzams tiesā Administratīvā procesa likumā noteiktajā kārtībā. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 31. pantu privātpersona var vērsties tiesā, lai tā izvērtētu iestādes izdota administratīvā akta tiesiskumu.

Savukārt administratīvās tiesas pamatuzdevums administratīvajā procesā ir nodrošināt efektīvu tiesas kontroli pār izpildvaras veikto darbību (bezdarbības) tiesiskumu un lietderību. Plašākā nozīmē administratīvajā procesā tiesas uzdevums ir izvērtēt izpildvarai piešķirto pilnvaru izmantošanas atbilstību tiesiskumam (*sk. Satversmes tiesas 2005. gada 4. janvāra sprieduma lietā Nr. 2004-16-01 10. punktu*). Administratīvā tiesa izvērtē visus lietā būtiskos apstākļus un pārbauda pārsūdzēto lēmumu gan no faktu, gan tiesību viedokļa. Gadījumā, kad iestādes izdotais administratīvais akts kādu iemeslu dēļ neatbilst tiesību normām, tiesai jānovērš tā sekas attiecībā uz personu (*sal. sk. Satversmes tiesas 2017. gada 22. decembra sprieduma lietā Nr. 2017-08-01 12.2. punktu*).

No Pieteikumu iesniedzēju argumentu būtības izriet, ka Pieteikumu iesniedzējas vērsušās Satversmes tiesā, jo uzskata, ka zemes piespiedu nomai ir jābūt atbrīvotai no aplikšanas ar pievienotās vērtības nodokli, nevis ka pievienotās vērtības nodoklis būtu aprēķināts nepamatoti. Kā secināts iepriekš, saskaņā ar apstrīdēto normu piespiedu noma ir ar pievienotās vērtības nodokli aplikams pakalpojums un šis nodoklis jāmaksā no zemes nomas maksas. Tādējādi apstrīdētā norma ir imperatīva un ir formulēta nepārprotami, kā arī nepieļauj izņēmumus un Pieteikumu iesniedzējas atrodas tās tvērumam tipiskā situācijā. Konkrētajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma apstrīdēšana vai pārsūdzēšana nav uzskatāma par tādu reālu un efektīvu tiesību aizsardzības līdzekli, ar kuru persona varētu panākt to, ka zemes piespiedu noma nav ar pievienotās vērtības nodokli aplikams objekts.

Līdz ar to pieteikuma iesniegšana administratīvajā tiesā Satversmes tiesas likuma 19.² panta otrās daļas izpratnē izskatāmajā lietā nav uzskatāma par iespēju aizstāvēt savas tiesības ar vispārējiem tiesību aizsardzības

līdzekļiem. Tādēļ Saeimas arguments, ka Pieteikumu iesniedzējas nav izmantojušas visas iespējas aizstāvēt savas aizskartās pamattiesības ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem, nevar būt par pamatu tiesvedības izbeigšanai izskatāmajā lietā.

22. Saeima norādījusi, ka akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku ģilde” nokavējusi termiņu konstitucionālās sūdzības iesniegšanai Satversmes tiesā, jo vēršanās vispārējās jurisdikcijas tiesā neesot uzskatāma par vispārējo tiesību aizsardzības līdzekli. Proti, vispārējās jurisdikcijas tiesā citstarp esot risināts strīds par to, vai būvju īpašniekiem ir pienākums papildus zemes nomas maksai maksāt zemes īpašniekiem arī pievienotās vērtības nodokli. Šajā tiesvedības procesā tiesas esot secinājušas, ka būvju īpašniekiem pievienotās vērtības nodoklis papildus zemes nomas maksai nav jāmaksā. Tomēr tiesvedības civillietā rezultāts nevarot ietekmēt publiski tiesiskās attiecības, kas pastāv starp akciju sabiedrību „Zemes īpašnieku ģilde” un Latvijas Republiku par pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli no zemes piespiedu nomas.

Satversmes tiesa secina: lai arī Saeima iepriekš minētos argumentus norādījusi attiecībā uz akciju sabiedrību „Zemes īpašnieku ģilde”, akciju sabiedrības „Pilsētas zemes dienests” gadījumā ir pārbaudāmi šie paši argumenti. Proti, arī akciju sabiedrība „Pilsētas zemes dienests” savu tiesību aizsardzībai vērsās vispārējās jurisdikcijas tiesā pret būves īpašnieku ar prasību, un Satversmes tiesas kolēģija, ierosinot lietu, konstitucionālās sūdzības iesniegšanas termiņu skaitīja no šīs tiesvedības pēdējās institūcijas nolēmuma spēkā stāšanās dienas.

Attiecībā uz konstitucionālās sūdzības iesniegšanas termiņu jāņem vērā tas, ka Satversmes tiesas likumā noteiktais termiņš ir konstitucionālās sūdzības saturu veidojošs noteikums, kura neievērošana liedz pieeju Satversmes tiesai (*sal. sk. Satversmes tiesas 2002. gada 26. novembra sprieduma lietā Nr. 2002-09-01 secinājumu daļas 1. un 2. punktu*). Izbeidzoties Satversmes tiesas likumā noteiktajam termiņam, zūd personas tiesības iesniegt konstitucionālo sūdzību Satversmes tiesā. Tādēļ tad, ja Satversmes tiesa konstatē, ka pieteikuma iesniedzējs nav ievērojis Satversmes tiesas likumā noteikto termiņu

konstitucionālās sūdzības iesniegšanai Satversmes tiesā, tiesvedība lietā ir izbeidzama.

Konstitucionālās sūdzības iesniegšanas termiņa noteikšanu pamato vairāki apsvērumi. Citstarp šāds termiņš kalpo tiesiskās drošības principa elementa – tiesiskās stabilitātes – nodrošināšanai. Paredzot šo termiņu, likumdevējs ir prezumējis, ka gadījumā, ja apstrīdētā norma personai rada būtisku pamattiesību aizskārumu, tā nekavējoties vērsīsies Satversmes tiesā. Jo ilgāk persona pacieš savu tiesību aizskārumu, jo mazāk tā ir ieinteresēta savu pamattiesību aizsargāšanā (*sal. sk. Satversmes tiesas 2002. gada 26. novembra sprieduma lietā Nr. 2002-09-01 secinājumu daļas 1. punktu un 2013. gada 10. maija sprieduma lietā Nr. 2012-16-01 22.3. punktu*).

Satversmes tiesas likuma 19.² panta ceturrtā daļa noteic, ka konstitucionālo sūdzību (pieteikumu) Satversmes tiesai var iesniegt sešu mēnešu laikā pēc pēdējās institūcijas nolēmuma spēkā stāšanās. Ja nav iespēju Satversmē noteiktās pamattiesības aizstāvēt ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem, konstitucionālo sūdzību (pieteikumu) Satversmes tiesai var iesniegt sešu mēnešu laikā no pamattiesību aizskāruma rašanās brīža.

22.1. Akciju sabiedrība „Pilsētas zemes dienests” vērsās vispārējās jurisdikcijas tiesā, lūdzot piedzīt no dzīvokļu īpašniekiem zemes nomas maksu un pievienotās vērtības nodokli. Pirmās instances tiesa prasību apmierināja daļēji, piedzenot no dzīvokļu īpašniekiem zemes nomas maksu un noraidot prasījumu par pievienotās vērtības nodokļa piedziņu. Akciju sabiedrība „Pilsētas zemes dienests” tiesas spriedumu pārsūdzēja. Rīgas apgabaltiesa ar 2019. gada 11. septembra spriedumu lietā Nr. C30724918 citstarp arī noraidīja prasījumu daļā par pievienotās vērtības nodokļa piedziņu. Tiesa norādīja: lai arī nomas darījumos ar nodokli apliekamā vērtība ir visi nomas līgumā noteiktie maksājumi, tas nemaina faktu, ka likumā noteiktā zemes nomas maksas apmēra būtisks palielinājums nevar būt atkarīgs no tā, vai zemes īpašnieks ir vai nav pievienotās vērtības nodokļa maksātājs (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 41.–59. lp.*).

Akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku gilde” vērsās vispārējās jurisdikcijas tiesā, lūdzot piedzīt no būves īpašnieka zemes nomas maksu un pievienotās vērtības nodokli. Pirmās instances tiesa prasību daļā par zemes nomas maksas

piedziņu apmierināja, bet daļā par pievienotās vērtības nodokļa piedziņu noraidīja. Izskatījusi lietu sakarā ar akciju sabiedrības „Zemes īpašnieku ģilde” un būves īpašnieka apelācijas sūdzībām, Rīgas apgabaltiesa ar 2020. gada 25. septembra spriedumu lietā Nr. C30756519 citstarp noraidīja prasījumu daļā par pievienotās vērtības nodokļa piedziņu no būves īpašnieka. Tiesa norādīja, ka likumdevējs nav vēlējies piešķirt zemes īpašniekam tiesības papildus likumā noteiktajai maksimālajai nomas maksai prasīt no ēkas īpašniekiem kompensāciju par pievienotās vērtības nodokļa maksājumu. Ar Senāta 2021. gada 9. marta rīcības sēdes lēmumu atteikta kasācijas tiesvedības ierosināšana sakarā ar akciju sabiedrības „Zemes īpašnieku ģilde” kasācijas sūdzību (*sk. lietas materiālu 5. sēj. 81.–96., 104.–134. un 148. lp.*).

Satversmes tiesa secina, ka tiesvedībās vispārējās jurisdikcijas tiesās tika risināts jautājums par to, vai papildus zemes nomas maksai no būvju īpašniekiem piedzenams arī pievienotās vērtības nodoklis, nevis par to, vai piespiedu noma kā pakalpojums ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli. Proti, vispārējās jurisdikcijas tiesām nebija kompetences izlemt, vai zemes piespiedu noma ir pakalpojums, kas apliekams ar pievienotās vērtības nodokli.

Kā šajā lēmumā jau tika secināts, apstrīdētā norma ir imperatīva un ir formulēta nepārprotami, tā nepieļauj izņēmumus un Pieteikumu iesniedzējas atrodas tās tvērumam tipiskā situācijā. Tādējādi tiesvedība vispārējās jurisdikcijas tiesā Satversmes tiesas likuma 19.² panta otrās daļas izpratnē izskatāmajā lietā nav uzskatāma par iespēju aizstāvēt savas tiesības ar vispārējiem tiesību aizsardzības līdzekļiem.

22.2. Tā kā Pieteikuma iesniedzējām nebija pieejami vispārējie tiesību aizsardzības līdzekļi, tām atbilstoši Satversmes tiesas likuma 19.² panta ceturtajai daļai bija tiesības vērsties Satversmes tiesā sešu mēnešu laikā no to pamattiesību aizskāruma rašanās brīža. Tas nozīmē, ka Pieteikumu iesniedzējām bija tiesības iesniegt konstitucionālo sūdzību sešu mēnešu laikā no brīža, kad tās nonāca apstrīdētās normas tvērumā.

Satversmes tiesa konstatē, ka akciju sabiedrība „Pilsētas zemes dienests” reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā 2002. gada 16. janvārī, savukārt akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku ģilde” – 2008. gada 11. februārī (*sk.*

Valsts ieņēmumu dienesta Pievienotās vērtības nodokļa maksātāju datubāzi. Pieejama: www.vid.gov.lv). Apstrīdētā norma tika pieņemta 2012. gada 29. novembrī un stājās spēkā 2013. gada 1. janvārī. Arī iepriekš spēkā bijušajā pievienotās vērtības nodokļa likumā, tas ir, likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, bija noteikts, ka par pakalpojumu sniegšanu ir uzskatāma lietu noma un pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli (sk. likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1. panta 3. punkta „d” apakšpunktu un 2. panta otrās daļas 2. punktu redakcijā, kas bija spēkā no 2001. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 31. decembrim).

Tāpat no Tiesu informatīvās sistēmas Satversmes tiesa secina, ka akciju sabiedrība „Pilsētas zemes dienests” jau 2011. gadā bija cēlusi prasību pret būves īpašnieku, tostarp par zemes nomas maksas un pievienotās vērtības nodokļa piedziņu papildus minētajai maksai par laika periodu no 1999. gada 1. jūlija līdz 2011. gada 31. decembrim (sk., piemēram, *Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2011. gada 25. augusta spriedumu lietā Nr. C30439809*). Savukārt akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku ģilde” jau 2018. gadā bija cēlusi prasību pret būves īpašnieku par zemes nomas maksas un pievienotās vērtības nodokļa piedziņu papildus zemes nomas maksai par laika periodu no 2015. gada 13. marta līdz 2017. gada 31. decembrim (sk., piemēram, *Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2018. gada 17. aprīļa spriedumu lietā Nr. C30296518*).

No iepriekš minētajām tiesvedībām vispārējās jurisdikcijas tiesās secināms, ka Pieteikumu iesniedzējas sniegušas pakalpojumu piespiedu zemes nomas attiecību ietvaros un apzinājušās, ka zemes nomas maksa ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli, vairāk nekā sešus mēnešus pirms vēršanās Satversmes tiesā. Tas nozīmē, ka Pieteikumu iesniedzējas nonākušas apstrīdētās normas tvērumā vairāk nekā sešus mēnešus pirms tam, kad vērsušās Satversmes tiesā.

Tādējādi Pieteikumu iesniedzējas nav ievērojušas Satversmes tiesas likuma 19.² panta ceturtajā daļā noteikto termiņu, kādā iesniedzama konstitucionālā sūdzība par apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam.

Tātad saskaņā ar Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 3. punktu tiesvedība lietā daļā par apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam ir izbeidzama.

23. Tā kā Satversmes tiesa atzinusi, ka tiesvedība daļā par apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 105. panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam ir izbeidzama, tai jāturpina izvērtēšana, pārbaudot, vai apstrīdētā norma atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam.

24. Pieteikumu iesniedzējas uzskata, ka apstrīdētā norma paredz atšķirīgu attieksmi pret zemes īpašniekiem, kuri reģistrēti kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji un iznomā savu zemi, uz kuras atrodas citām personām piederoša būve, un zemes īpašniekiem, kuri nav reģistrēti kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji un iznomā savu zemi, uz kuras atrodas citām personām piederoša būve. Apstrīdētās normas dēļ pievienotās vērtības nodoklis esot iekļauts zemes nomas maksā, un tāpēc tādi zemes īpašnieki kā Pieteikumu iesniedzējas nevarot saņemt tādu pašu zemes nomas maksu, kādu saņem tie zemes īpašnieki, kuriem nav jāreģistrējas pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

Pēc Saeimas ieskata, Pieteikumu iesniedzēju norādītās personu grupas neesot iespējams salīdzināt, jo tās atšķir pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākuma esību.

Savukārt tiesībsargs un LL. M. Uģis Zeltiņš pēc būtības norāda, ka iespējamais tiesiskās vienlīdzības principa pārkāpums izriet nevis no apstrīdētās normas, bet gan no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 59. panta pirmās daļas, kas paredz tiesības neregistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāja statusā, ja apliekamais apgrozījums 12 mēnešu laikā nepārsniedz 40 000 *euro*.

Kā jau iepriekš šajā lēmumā tika secināts, apstrīdētā norma noteic, ka pakalpojuma sniegšana ir darījums, kas nav preču piegāde, un par pakalpojumu sniegšanu šā likuma izpratnē uzskata arī lietu nomu. Apstrīdētās normas dēļ zemes piespiedu noma ir uzskatāma par pakalpojumu, kas apliekams ar pievienotās vērtības nodokli.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34. panta pirmo daļu preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas darījumā ar nodokli apliekamā vērtība ir atlīdzība par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem. Savukārt atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34. panta septītajai daļai nomas darījumā ar nodokli apliekamā vērtība ir visi nomas līgumā noteiktie maksājumi.

Valsts ieņēmumu dienests ir skaidrojis, ka vispārīgajā pakalpojuma sniegšanas darījumā ar pievienotās vērtības nodokli apliekama atlīdzība par sniegto pakalpojumu atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34. panta pirmajai daļai. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34. panta septītā daļa attiecināma uz nomas darījumiem tad, kad ir noslēgts nomas līgums, kurā bez nomas maksas ir ietverti arī citi maksājumi, taču minētā norma neatceļ tā paša panta pirmajā daļā noteikto vispārīgo principu, kas jāievēro, nosakot pakalpojuma ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo vērtību (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 88.–94. lp.*).

Satversmes tiesa secina, ka pievienotās vērtības nodokļa iekļaušana zemes nomas maksā izriet no Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34. panta pirmās un septītās daļas, nevis no apstrīdētās normas.

Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 6. punkts noteic, ka tiesvedību lietā var izbeigt līdz sprieduma pasludināšanai ar Satversmes tiesas lēmumu, ja tiesvedības turpināšana nav iespējama.

Tā kā no apstrīdētās normas neizriet tādas tiesiskās sekas, uz kurām norādījušas Pieteikumu iesniedzējas, vērtēt šīs normas atbilstību Satversmes 91. panta pirmajā teikumā nostiprinātajam tiesiskās vienlīdzības principam nav iespējams. Apstrīdētā norma neaizskar Satversmes 91. panta pirmajā teikumā nostiprinātās Pieteikumu iesniedzēju pamattiesības, un tādējādi tiesvedības turpināšana šajā prasījuma daļā nav iespējama.

Turklāt Satversmes tiesa no Tiesu informatīvās sistēmas secina arī to, ka akciju sabiedrība „Pilsētas zemes dienests” jau 2017. gadā vērsusies ar maza apmēra prasību pret būvju īpašniekiem, lūdzot piedzīt zemes nomas maksu un pievienotās vērtības nodokli papildus tai par laika periodu no 2008. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. decembrim. Tiesa šajā lietā citstarp noraidījusi prasījumu daļā par pievienotās vērtības nodokļa piedziņu papildus zemes nomas maksai, norādot,

ka pievienotās vērtības nodoklis ietilpst zemes nomas maksā (*sk., piemēram, Rīgas apgabaltiesas 2019. gada 9. maija spriedumu lietā Nr. C68339517*). Savukārt akciju sabiedrība „Zemes īpašnieku ģilde” jau 2018. gadā bija cēlusi prasību pret būves īpašnieku par zemes nomas maksas un pievienotās vērtības nodokļa piedziņu papildus zemes nomas maksai par laika periodu no 2015. gada 13. marta līdz 2017. gada 31. decembrim. Arī šajā lietā tiesa, noraidot prasījumu daļā par pievienotās vērtības nodokļa piedziņu, norādījusi, ka minētais nodoklis jau ietilpst zemes nomas maksā (*sk., piemēram, Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2018. gada 17. aprīļa spriedumu lietā Nr. C30296518*). Tātad Pieteikumu iesniedzējas bija nonākušas apstrīdētās normas tvērumā vairāk nekā sešus mēnešus pirms vēršanās Satversmes tiesā arī tajā aspektā, ka pievienotās vērtības nodoklis ietilpst zemes nomas maksā.

Tādējādi saskaņā ar Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 6. punktu tiesvedība lietā daļā par apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 91. panta pirmajam teikumam ir izbeidzama.

Ņemot vērā minēto un pamatojoties uz Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 3. un 6. punktu,

Satversmes tiesa nolēma:

izbeigt tiesvedību 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.

Lēmums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs

Aldis Laviņš