



Latvijas Republikas tiesībsargs

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

Rīgā

2020.gada 21.augustā Nr. 1-6/21
Uz 14.07.2020 1-04/366-pav

Latvijas Republikas Satversmes tiesa
tiesa@satv.tiesa.gov.lv

Par viedokli lietā Nr.2020-24-01

Tiesībsargs 2020. gada 14.jūlijā ir saņēmis Latvijas Republikas Satversmes tiesas tiesneša Alda Laviņa 2020.gada 13.jūlija Lēmumu par pieaicināto personu lietā Nr.2020-24-01 (turpmāk – Lēmums), kurā Latvijas Republikas tiesībsargs (turpmāk – tiesībsargs) atzīts par pieaicināto personu lietā 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) un ir uzaicināts līdz 2020.gada 24.augustam rakstveidā izteikt viedokli par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 14.punkta “c” apakšpunkta, ciktāl tas attiecas uz zemes iznomāšanu piespiedu nomas gadījumos (turpmāk arī – apstrīdētā norma) atbilstību Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 91.panta pirmajam teikumam un 105.panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam, kā arī citiem jautājumiem, kuriem pēc tiesībsarga ieskata varētu būt nozīme lietā. Vienlaikus Satversmes tiesas tiesnesis Aldis Laviņš ir uzaicinājis tiesībsargu sniegt atbildes uz 9 atsevišķiem jautājumiem saistībā ar apstrīdētās normas satversmību.

Izvērtējot lēmumam pievienoto akciju sabiedrības “Pilsētas zemes dienests” (turpmāk – Pieteikuma iesniedzēja) pieteikumu – 2020.gada 10.marta Konstitucionālo sūdzību (pieteikumu) “Par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 14) punkta c) apakšpunkta vārdu “lietu noma”, ciktāl tie ietver nekustamā īpašuma iznomāšanu dzīvojamo ēku īpašniekiem zemes piespiedu nomas gadījumos, neatbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105.panta trešajam teikumam un 91.panta otrajam teikumam” (turpmāk – pieteikums), Latvijas Republikas Saeimas (turpmāk – Saeima) 2020.gada 30.jūnija atbildes rakstu Nr. 612.1-25-13/20 (turpmāk – atbildes raksts), tiesībsargs, ievērojot Tiesībsarga likumā noteikto tiesībsarga kompetenci, sniedz šādu viedokli.

[1] Pieteikuma iesniedzēja uzskata, ka apstrīdētā norma, kas nosaka, ka lietu noma ir pakalpojumu sniegšana, aptverot arī nekustamā īpašuma zemes iznomāšanu zemes

piespiedu nomas gadījumos, neatbilst Satversmes 91.panta pirmajam teikumam, jo ar apstrīdēto normu Pieteikuma iesniedzēja kā reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk arī – PVN) maksātājs atrodas nelabvēlīgākā situācijā, saņemot mazāku ienākumu no sava iznomātā īpašuma, uz kura atrodas daudzdzīvokļu dzīvojamā māja, nekā zemes īpašnieki, kuri nav reģistrēti kā PVN maksātāji un iznomā savu zemi, uz kuras atrodas daudzdzīvokļu dzīvojamā māja. Kā norāda pati Pieteikuma iesniedzēja: zemes īpašnieks, kas ir reģistrējies kā PVN maksātājs, saņem būtiski mazāku ienākumu no sava īpašuma, jo viņam ir papildus obligāts pienākums no saņemtās nomas maksas iemaksāt valsts budžetā PVN atbilstošu summu.¹

Ar apstrīdēto normu tiek ierobežotās Pieteikuma iesniedzējai ar Satversmes 105.panta pirmo, otro un trešo teikumu garantētās īpašuma tiesības, jo ar apstrīdēto normu ir noteikts pienākums Pieteikuma iesniedzējai nomaksāt valsts budžetā PVN 21% apmērā no saņemtās nomas maksas, kas ir noteikta ar likuma “Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54.panta otrās daļas un likuma “Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās” 12.panta otrās prim daļas regulējumu un attiecīgi laika posmā no 2016.gada 1.janvāra līdz 2018.gada 31.decembrim² paredzēja ierobežotu zemes piespiedu nomas maksas apmēru, vai arī šī piespiedu zemes nomas maksa tiek noteikta ar tiesas spriedumu.³ Apstrīdētās normas piemērošanas rezultātā Pieteikuma iesniedzējas kā pakalpojuma sniedzējas un reģistrēta PVN maksātāja pienākums no saņemtās zemes piespiedu nomas maksas ir atskaitīt un nomaksāt PVN valsts budžetā 21% apmērā, kas nozīmējot ienākumu no sev piederoša īpašuma iznomāšanas samazinājumu.⁴

Pieteikuma iesniedzējas ieskatā apstrīdētajā normā ietvertais personu īpašuma tiesību un tiesisko interešu ierobežojums ir noteikts ar likumu, taču apstrīdētā norma nav skaidra un nesaskan ar Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva 2006/112/EK) 135.panta 1.punkta “l” apakšpunktu⁵, attiecībā uz zemes piespiedu nomas aplikšanu ar PVN maksājumu apstrīdētās normas mērķis nav leģitīms⁶, apstrīdētā norma nav piemērots līdzeklis mērķa sasniegšanai un nav samērīga ar sasniedzamo mērķi, jo mērķi ir iespējams sasniegt ar citiem, Pieteikuma iesniedzējas pamattiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem⁷ un labums, ko iegūst gan sabiedrība kopumā, gan daudzdzīvokļu dzīvojamās mājas dzīvokļu īpašnieki, esot ievērojami mazāks par personas tiesībām nodarīto kaitējumu.⁸

[4] Saeima uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst augstāka spēka juridiskajām normām, pie tam Saeimas ieskatā, apstrīdētā norma nenosaka pienākumu maksāt PVN zemes piespiedu nomas tiesisko attiecību ietvaros, taču to paredz tiesību norma, kas nav apstrīdēta - PVN likuma 5.panta pirmās daļas 2.punkts, kas tulkojams kopsakarā ar apstrīdēto normu. Vienlaikus Saeima uzskata, ka Pieteikuma iesniedzēja nav izmantojusi visus vispārējos tiesību aizsardzības līdzekļus pirms pieteikuma iesniegšanas.

¹ Sk. Pieteikuma 18.punktu, 4.lpp.

² Sk. Pieteikuma 11.punktu, 3.lpp.

³ Sk. Latvijas Republikas Senāta 2019.gada 9.apriļa spriedumu SKC-42/2019 lietā Nr.C28261709 un Latvijas Republikas Rīgas apgabaltiesas 2019.gada 11.septembra spriedumu lietā Nr. C30724918.

⁴ Sk. Pieteikuma 26., 27.punkts, 5.lpp.

⁵ Sk. Pieteikuma 68.punkts, 14.lpp.

⁶ Sk. Pieteikuma 52. punktu, 11.lpp.

⁷ Sk. Pieteikuma 58., 59.punktu, 12.lpp.

⁸ Sk. Pieteikuma 76.punktu, 15.lpp. un 87.punkts, 18.lpp.

[5] Vērtējot, vai apstrīdētā norma atbilst Satversmes 91.panta pirmajam teikumam un Satversmes 105.panta pirmajam, otrajam un trešajam teikumam, tiesībsargs lūdz Satversmes tiesu lietu skatīt pēc būtības, jo Pieteikuma iesniedzējas norādītā apstrīdētā norma būtu uzskatāma par tiesību normu, kas rada aizskārumu, lai arī tā ir nepilnīga tiesību norma, kas nedod tiesību subjektam tiešu pavēli vai aizliegumu.⁹ Apstrīdēto normu tiesībsargs uzskata par pareizi norādītu, jo Pieteikuma iesniedzēja neapstrīd PVN maksāšanas pienākumu kopumā par pakalpojumu sniegšanu.

“Jēdziens „apstrīdētā norma” Satversmes tiesas likuma 29.panta pirmās daļas 2.punkta izpratnē nav saprotams formāli, proti, vienīgi kā normatīvajā aktā ietverts teksts. Apstrīdētā norma ir noteikts tiesiskais regulējums, kuru pieteikuma iesniedzējs uzskata par neatbilstošu augstāka juridiska spēka tiesību normai.”¹⁰

Tiesībsargs nevar pārvērtēt, vai Pieteikuma iesniedzēja ir izpildījusi Satversmes tiesas likuma 19.² panta otrās daļas nosacījumus, ievērojot Satversmes tiesas kolēģijas 2020.gada 30.aprīļa Lēmuma par lietas ierosināšanu 7.punktā secināto. Tiesībsargs uzskata, ka lietas izskatīšana pēc būtības ir vispārsvarīga, ņemot vērā gan kopumā zemes piespiedu nomas regulējuma vēsturiskos apstākļus kopsakarā ar parādīto, iespējams, būtisko netiešās nodokļu sistēmas problēmu, gan Pieteikuma iesniedzējas iezīmēto iespējamo Eiropas tiesību pārkāpumu, nodrošinot PVN sistēmas vienotu piemērošanu.

[6] Satversmes 105. panta pirmais, otrais un trešais teikums noteic, ka ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu. Civillikuma 927. pants īpašumu definē kā pilnīgas varas tiesības pār lietu, proti, tiesības valdīt un lietot to, iegūt no tās visus iespējamus labumus, ar to rīkoties un noteiktā kārtā atprasīt to atpakaļ no katras trešās personas ar īpašuma prasību. Arī Satversmes tiesa vairākos spriedumos ir atzinusi, ka īpašuma tiesības ietver sevī tiesības gūt no lietas visus iespējamus labumus, tostarp ienākumus un augļus.

Civillikuma 1036. pants noteic, ka īpašums dod īpašniekam pilnīgas varas tiesību pār lietu, ciktāl šī tiesība nav pakļauta sevišķi noteiktiem aprobežojumiem.

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka nodokļa maksāšanas pienākums vienmēr nozīmē īpašuma tiesību ierobežojumus.¹¹

Latvijas Republikas Senāts (turpmāk – Senāts), likuma “Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54.panta kontekstā norādot uz nomas maksas maksimālo apmēru, pastāvot zemes piespiedu nomas attiecībām starp daudzdzīvokļu mājas īpašniekiem un zemes īpašnieku (situācijā, kad puses labprātīgi nav noslēgušas nomas līgumu un vienojušās par citiem noteikumiem), ir atzinis, ka “piespiedu nomas attiecībās zemes īpašniekam nav patstāvīgas prasījuma tiesības pret ēkas īpašniekiem par PVN samaksu un nav arī iemesla secināt, ka likumdevējs būtu noteicis normatīvu pamatu zemes īpašnieka patstāvīgam privāttiesiskam prasījumam pret ēkas īpašniekiem par PVN maksājuma kompensēšanu. Tas nozīmē, ka vienošanās nepanākšanas gadījumā ar likumu skaidri noteiktais nomas maksas maksimālais apmērs nav padarīts atkarīgs no tā, vai pēc

⁹ Sk. Neimanis J. Ievads tiesībās.//Rīga, 2004, 134.p, 53.lpp.

¹⁰ Sk. Satversmes tiesas 2019.gada 16.maija sprieduma Nr.2018-21-01 Secinājumu daļas 9.punktu.

¹¹ Sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 19.1. punktu un 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 19. punktu.

īpašuma reformas zemes īpašnieks kļūst vai nekļūst par PVN maksātāju, vai nākamais zemes īpašnieks ir vai nav šī nodokļa maksātājs.”¹²

Līdz ar to, situācijā, kad Pieteikuma iesniedzēja un daudzdzīvokļu dzīvojamās mājas dzīvokļu īpašnieki nevienojās par labprātīgu piespiedu zemes nomas līguma noslēgšanu (sk. likuma “Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54.pantu), apstrīdētā norma ierobežo Pieteikuma iesniedzējas īpašuma tiesības.

Vērtējot Pieteikuma iesniedzējas īpašuma tiesību ierobežojuma satversmību, Satversmes tiesa ir norādījusi, ka “Satversmes 105.panta pirmais teikums aizsargā personas likumīgi iegūto īpašumu, tomēr otrais un trešais teikums atļauj valstij ar likumu ierobežot īpašuma tiesības sabiedrības interesēs.”¹³

[7] Satversmes 105. panta pirmais teikums kopsakarā ar Satversmes 91. panta pirmo teikumu liedz izdot tādas tiesību normas, kas bez objektīva un saprātīga pamata pieļauj atšķirīgu attieksmi pret vienādos un salīdzināmos apstākļos esošiem nodokļa maksātājiem.¹⁴

Līdz ar to tiesībsargs viedokli par apstrīdētās normas atbilstību Satversmes 91.pantam sniedz konkretizējot to kontekstā ar atbilstību Satversmes 105.panta pirmajam teikumam.

Vienlīdzības princips pamatā piemērojams kopā ar citām pamattiesībām, jo sevišķi tādēļ, ka nereti, balstoties tikai uz šo principu, nevar secināt, kā izšķirama lieta.¹⁵

Tomēr vienlīdzība Satversmes 91.panta izpratnē nenozīmē nivelēšanu. Tā prasa vienādi izturēties tikai pret personām, kas atrodas patiešām vienādos un salīdzināmos apstākļos.¹⁶

Vienlīdzības princips pieļauj un pat prasa atšķirīgu attieksmi pret personām, kas atrodas atšķirīgos apstākļos, kā arī pieļauj atšķirīgu attieksmi pret personām, kas atrodas vienādos apstākļos, ja tam ir objektīvs un saprātīgs pamats.¹⁷

Līdz ar to tiesībsargam ir jāsniedz viedoklis par to:

1) vai un kuras personas (personu grupas) atrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos;

2) vai apstrīdētā norma paredz vienādu vai atšķirīgu attieksmi pret šīm personām (personu grupām);

3) vai šāda attieksme ir noteikta ar normatīvajos aktos paredzētā kārtībā pieņemtu tiesību normu;

4) vai šādai attieksmei ir objektīvs un saprātīgs pamats, proti, vai tai ir leģitīms mērķis un vai ir ievērots samērīguma princips.¹⁸

¹² Latvijas Republikas Senāta Civillietu departamenta 2019.gada 9.aprīļa sprieduma SKC-42/2019 lietā Nr.C28261709 17.5.punkts, 12.lpp.

¹³ Sk. Satversmes tiesas 2015.gada 8.aprīļa sprieduma lietā Nr. 2014-34-01 12.3. punktu.

¹⁴ Sk. Satversmes tiesas 2018.gada 18.oktobra sprieduma Nr.2017-35-03 9.punktu.

¹⁵ Sk. Satversmes tiesas 2005. gada 11. novembra sprieduma lietā Nr. 2005-08-01 6.1. punktu.

¹⁶ Sk. Satversmes tiesas 2001.gada 3.aprīļa sprieduma lietā Nr.2000-07-0409 1.punktu.

¹⁷ Turpat.

¹⁸ Sk. Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija sprieduma lietā Nr. 2017-28-0306 11. punktu.

Pieteikuma iesniedzēja uzskata, ka atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos ar tiem zemes īpašniekiem, kuriem nav pienākums maksāt PVN. Līdzīgi norādīts arī minētajā Senāta spriedumā.

Tiesībsarga ieskatā Pieteikuma iesniedzēja un zemes īpašnieki, kuriem nav pienākums maksāt PVN valsts budžetā, nav vienādos un salīdzināmos apstākļos.

Lai arī abām minētajām personu grupām piemīt vienojošā pazīme – zemes īpašnieka statuss piespiedu zemes nomas attiecībās, Pieteikuma iesniedzēja, izvēloties savu uzņēmējdarbības formu – akciju sabiedrība, nav uzskatāma par salīdzināmu ar zemes īpašnieku, kas ir bijušais zemes īpašnieks vai bijušā zemes īpašnieka mantinieks, uz ko primāri norāda jau akciju sabiedrības pamatkapitāla minimālais lielums.¹⁹

Vienlaikus uzmanība vēršama uz PVN likuma regulējumu, proti:

PVN likuma 3.panta pirmajā daļā definēts, ka nodokļa maksātājs ir persona, kura patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisko darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

PVN likuma 84.panta pirmajā daļā noteikts, ka 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. Saskaņā ar šī likuma 84.panta vienpadsmito daļu, ja neregistrēta nodokļa maksātāja veikto ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā ir pārsniegusi 40 000 *euro*, tas maksā valsts budžetā nodokli, kas aprēķināts saskaņā ar šā likuma 34.panta desmito daļu.

PVN likuma 59.panta pirmajā daļā noteikts, ka 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*.

Tātad minētajā normā tiek noteikts arī piespiedu zemes nomas darījumu vērtības sliksnis, kuru sasniedzot, personai jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienesta PVN maksātāju reģistrā. Tātad atšķirīgas attieksmes pamatā ir darījuma/darījumu vērtība noteiktā laika periodā, proti, 40 000 *euro*.

Senāta Administratīvo lietu departaments ir norādījis, ka fiziskajai personai, kura, iznomājot nekustamo īpašumu, saskaņā ar likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nav reģistrējusies Valsts ieņēmumu dienestā kā saimnieciskās darbības veicēja, saskaņā ar pievienotās vērtības nodokli regulējošām tiesību normām jāseko līdzī sniegto nomas pakalpojumu vērtībai un, sasniedzot likumā noteikto darījumu vērtības sliksni, jāreģistrējas pievienotās vērtības nodokļa reģistrā.²⁰

Tādējādi jebkuram zemes īpašniekam, pārsniedzot zemes piespiedu nomas attiecībās darījumu vērtības sliksni 40 000 *euro* apmērā, rodas pienākums veikt PVN maksājumus valsts budžetā.

¹⁹ Saskaņā ar Komerclikuma 225.panta pirmo daļu akciju sabiedrības pamatkapitāls nedrīkst būt mazāks par 35 000 *euro*.

²⁰ Latvijas Republikas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020.gada 26.marta sprieduma SKA-14/2020 lietā Nr.A420157715 14.punkts.

Darījuma sliekšņa vērtība noteikta ievērojot Direktīvas 2006/1128/EK preambulā definēto par atbalstu maziem un vidējiem uzņēmumiem²¹, proti, vienkāršošanas un administratīvā sloga mazināšanas nolūkā mazajiem uzņēmējiem, kā arī lai veicinātu godīgu konkurenci uzņēmējdarbībā un veicinātu ekonomikas attīstību.²²

Darījumu vērtību sliekšņa noteikšana ir saderīga ar Direktīvas 2006/112/EK regulējumu un noteikta arī citās dalībvalstīs.²³

Tiesībsarga ieskatā arī piespiedu zemes nomas darījumu vērtības sliekšnis ir pazīme, kas neļauj Pieteikuma iesniedzēju un zemes īpašniekus, kuriem nav pienākuma maksāt PVN, uzskatīt par salīdzināmām un vienādos apstākļos esošām grupām.

Ievērojot minēto, Pieteikuma iesniedzēja un zemes īpašnieki, uz kuru īpašumā esošās zemes atrodas citai personai piederoša ēka, un kuriem nav pienākums maksāt PVN, atrodas atšķirīgos apstākļos un attieksme pret abām personu grupām ir atšķirīga. Līdz ar to arī attiecībā uz šīm personu grupām Satversmes 91. panta pirmajā teikumā ietvertais vienlīdzības princips ir ievērots.

[8] Vērtējot apstrīdēto normu atbilstību Satversmes 105.pantam, izņemot tā ceturto teikumu, Satversmes tiesas spriedumos ir atzīts, ka tiesības uz īpašumu demokrātiskā un tiesiskā valstī nav absolūtas. Īpašuma tiesības var ierobežot, bet ir jāpārbauda, vai ierobežojums ir attaisnojams, proti, vai: 1) tas ir noteikts ar likumu; 2) tam ir leģitīms mērķis; 3) tas ir samērīgs.²⁴

Tādēļ tiesībsargs pārbaudīs, vai apstrīdētajā normā noteiktais ierobežojums būtu uzskatāms par atbilstošu minētajiem kritērijiem.

[8.1] Saskaņā ar Satversmes 105. panta trešo teikumu īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu.

Apstrīdētajā normā ietvertais ierobežojums ir noteikts ar likumu. Lietā nav materiālu, kas tiesībsargam radītu šaubas par to, ka apstrīdētā norma pieņemta un izsludināta pienācīgā procesuālā kārtībā. Tātad apstrīdētais ierobežojums ir noteikts ar likumu.

Tomēr Pieteikuma iesniedzēja ir norādījusi, ka apstrīdētā norma nav skaidra, kam tiesībsargs nevar piekrist. Satversmes tiesa ir norādījusi, ka principiālus tiesību normu interpretācijas jautājumus izlemj kasācijas instances tiesa, kas arī nodrošina tiesību normu vienveidīgu piemērošanu.²⁵

²¹ Sk. Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu preambulas 48. apsvērumu.

²² Sk. 27.07.2017. Grozījumu Pievienotās vērtības nodokļa likumā Likumprojekta „Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojumu (anotācija)//Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/4EF7A06243CC0284C225815A0053F59D?OpenDocument> .

²³ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf .

²⁴ Sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2002-01-03 secinājumu daļu.

²⁵ Sk. Satversmes tiesas 2005. gada 4. janvāra sprieduma lietā Nr. 2004-16-01 16. punktu.

Latvijas Republikas Senāta Administratīvo lietu departaments ir secinājis, ka likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” un Pievienotās vērtības nodokļa likumā lietotais jēdziens „lietu noma” aptver nekustamā īpašuma kā lietas nomu.²⁶

Kā norādījusi Saeima apstrīdētā norma ir legāļdefinīcija, kas nozīmē, ka “likumdevējs nereti pats vēlas noteikt, kā ir saprotama tā vai cita nenoteiktā pazīme”²⁷, un to tulkojot kopsakarā ar PVN likuma 5.panta pirmās daļas 2.punktu un PVN likuma 52.pantu, tiesībsarga ieskatā apstrīdētā norma pati par sevi ir skaidra un iztulkošanas subjektam pati par sevi kā tāda nevar būt neskaidra.²⁸

Neskaidra apstrīdētā norma Pieteikuma iesniedzējai nevar būt arī likuma “Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54. panta iztulkošanas kontekstā.

Pieteikuma iesniedzēja ir pati atsaukusies uz Senāta 2019.gada 9.aprīļa spriedumu SKC – 42/2019, kurā Senāts norāda, ka konkrētajā spriedumā, likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54.panta iztulkošanas kontekstā jāatbild uz tiesību jautājumu, vai zemes piespiedu nomas gadījumā zemes īpašniekam ir patstāvīga prasījuma tiesība pret ēkas īpašniekiem par PVN samaksu līdzās prasījuma tiesībai par nomas maksas samaksu un atbilde uz šo tiesību jautājumu tieši ietekmējot izpratni par likumā noteikto nomas maksas maksimālo apmēru, pastāvot zemes piespiedu nomas attiecībām starp daudzdzīvokļu mājas īpašniekiem un zemes īpašnieku (situācijā, kad puses labprātīgi nav noslēgušas nomas līgumu un vienojušās par citiem noteikumiem).²⁹

Arī iepriekš, pirms minētā Senāta sprieduma, Latvijas Republikas Augstākās tiesas (turpmāk – Augstākā tiesa) Civillietu departaments ir norādījis, ka zemes piespiedu nomas maksas apmērs, ievērojot šo attiecību izņēmuma rakstura juridisko dabu, nav padarīts par atkarīgu no tā, vai pēc īpašuma reformas zemes īpašnieks kļūst vai nekļūst par PVN maksātāju un vai nākamais zemes īpašnieks ir vai nav šī nodokļa maksātājs. Līdz ar to ēkas īpašniekam nav jāmaksā PVN papildus tiesas noteiktajai nomas maksai.³⁰

Tas, vai minētajai Senāta un Augstākās tiesas Civillietu departamenta apstrīdētās normas kontekstā ar likuma “Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54.panta piemērošanai, var piekrist, vai nepiekrist, ir vienlaikus arī apstrīdētās normas satversmības jautājums. Tiesībsargs pievienojas Senāta senatoru atsevišķajām domām attiecībā uz minēto Senāta spriedumu, ka “ja likumdevējs būtu gribējis, ka likuma „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54.panta otrajā daļā noteiktajā nomas maksā (5 % vai 6 %) ietilpst ne tikai pati nomas maksa, bet arī PVN, tad būtu arī šādu izņēmumu speciāli atrunājis minētajā likuma normā. Tā kā šāds izņēmums šajā vai kādā citā likuma normā nav ierakstīts, tad ir piemērojama vispārējā kārtība, kas noteikta

²⁶ Latvijas Republikas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020.gada 26.marta spriedums SKA – 14/2020 lietā Nr.A420157715.

²⁷ Sk. Neimanis J. Ievads tiesībās.//Rīga, 2004, 134.p, 53.lpp.

²⁸ PVN likuma 5.panta pirmās daļas 2.punkts kopsakarā ar apstrīdēto normu paredz, ka ar PVN ir apliekami darījumi par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, tostarp par tādu pakalpojumu sniegšanu, kas izpaužas kā lietu noma, tātad arī nekustamu lietu – nekustamā īpašuma noma.

²⁹ Latvijas Republikas Senāta Civillietu departamenta 2019.gada 9.aprīļa sprieduma SKC-42/2019 lietā Nr.C28261709 17.punkts.

³⁰ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Civillietu departamenta 2018.gada 27.jūnija, spriedums SKC-5/2018 lietā Nr.C39102313 un Latvijas Republikas Augstākās tiesas 2015.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKC-110/2015 (C28261709), 10.4. punkts.

likumā „Par PVN”, un nav pamata uzskatīt, ka šajā atlīdzībā par zemes lietošanu būtu ietverts arī PVN.”³¹

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 5.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu un nodevu likumu normu piemērošanas kārtību nosaka tikai konkrētie likumi vai Ministru kabineta noteikumi.

Katram izņēmumam un atbrīvojumam būtu jābūt atsevišķi noteiktam.

Satversmes tiesa ir noteikusi, ka nodokļi, ar kādiem tiek aplikti personas ienākumi no nekustamā īpašuma, ir noteikti nodokļu likumos, nevis likumā “Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās” un likumā „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju”.³²

[8.2.] Lai pamattiesību ierobežojums būtu attaisnojams, tam ir jākalpo noteiktam leģitīmam mērķim - citu konstitucionāla ranga vērtību aizsardzībai.³³ Personas īpašuma tiesības var ierobežot, lai nodrošinātu citu cilvēku tiesības, demokrātisko valsts iekārtu, sabiedrības drošību, labklājību un tikumību.³⁴

[8.2.1] Viens no Satversmes 116.pantā noteiktajiem leģitīmajiem mērķiem ir sabiedrības labklājība.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka nodokļi pamatā īsteno fiskālo funkciju, kas nodrošina ieņēmumus valsts budžetā. Ar šo ieņēmumu palīdzību valsts spēj pildīt savas funkcijas un pienākumus pamattiesību nodrošināšanas jomā. Nodokļi tiek noteikti, lai nodrošinātu sabiedrības labklājību.³⁵

Pieteikuma iesniedzēja norādījusi, ka PVN piemērošanai kopumā ir leģitīms mērķis,³⁶ tomēr tā nesaskata leģitīmu mērķi apstrīdētajai normai, pastāvot zemes piespiedu nomas tiesiskajām attiecībām, jo netiek veikta aktīva pakalpojumu sniegšana.³⁷

Tiesībsargs uzskata, ka mērķis – sabiedrības labklājība, ir uzskatāms par leģitīmu. Satversmes tiesa ir norādījusi, ka leģitīmajam mērķim ir jākalpo citu cilvēku tiesību nodrošināšanai. Ierobežojuma leģitīmais mērķis nav aizsargāt tās personas tiesības, kuras īpašuma tiesības ir ierobežotas saskaņā ar likumu.³⁸

[8.2.2] Pieteikuma iesniedzēja ir atzīmējusi, ka, ievērojot apstrīdētās normas piemērošanas praksi, ir identificējams otrs mērķis, kas saistīts ar apstrīdēto normu – samazināt ar dzīvokļa uzturēšanu saistīto maksājumu slogu dzīvokļu īpašniekiem.³⁹

Augstākās tiesas Civillietu departaments uzskata, ka PVN likums nemaina daudzdzīvokļu māju īpašnieku ar likumu noteikto tiesisko aizsardzību, taisnīgi līdzsvarojot viņu un zemes īpašnieku savstarpējās tiesības un pienākumus, maksāt zemes piespiedu nomas maksu likumā noteiktajā apmērā.⁴⁰

³¹ Senāta senatoru Valerijana Jonikāna, Ļubovas Kušnires, Zanes Pētersones un Normunda Salenieka atsevišķās domas sakarā ar Senāta 2019.gada 9.aprīļa spriedumu civillietā Nr. C28261709; SKC-42/2019.

³² Sk.Satversmes tiesas 2009.gada 13.februāra sprieduma Nr. 2008- 34-01 23.3.punktu.

³³ Sk. Satversmes tiesas 2005. gada 22. decembra sprieduma lietā Nr. 2005-19-01 9. punktu.

³⁴ Sk.Satversmes tiesas 2009.gada 13.februāra sprieduma Nr. 2008- 34-01 19.punktu.

³⁵ Sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 9. punktu.

³⁶ Pieteikuma 51.punkts, 11.lpp.

³⁷ Pieteikuma 52.punkts, 11.lpp.

³⁸ Sk.Satversmes tiesas 2009.gada 13.februāra sprieduma Nr. 2008- 34-01 19.punktu

³⁹ Pieteikuma 57.punkts, 12.lpp.

⁴⁰ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Civillietu departamenta 2015.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKC-110/2015 (C28261709), 10.4. punkts.

[8.2.3] Tiesībsarga ieskatā demokrātiskas valsts iekārtas nodrošināšana kā viens no īpašuma tiesību ierobežošanas leģitīmajiem mērķiem ietver valsts saistību nodrošināšanu, ko tā uzņēmusies iestājoties Eiropas Savienībā.

Apstrīdētā norma, kā arī PVN likums, ir pieņemts, transponējot Direktīvas 2006/112/EK normas. Direktīvas 2006/112/EK mērķis ir izveidot iekšējo tirgu – iepriekš pieņemot priekšnoteikumu, 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 (PVN) sistēmu, lai pēc iespējas likvidētu faktorus, kas varētu radīt konkurences apstākļu izkropļojumus kā valstu, tā Kopienas mērogā.⁴¹

Galvenais Eiropas Savienības nodokļu tiesību mērķis ir ekonomisks, palīdzot nojaukt dalībvalstu nodokļu sistēmu radītās robežas Eiropas Savienības tirgū.⁴²

Tiesībsargs uzskata, ka apstrīdētā norma ir pieņemta leģitīma mērķa labad.

[8.3] Lai noskaidrotu, vai ierobežojums ir samērīgs ar mērķi, kuru valsts, nosakot šo ierobežojumu, vēlējusies sasniegt, nepieciešams pārbaudīt, vai tiek nodrošināts saprātīgs līdzsvars starp personas pamattiesību ierobežojumu un sabiedrības interesēm. Proti, ir jāizvērtē, vai apstrīdētajās normās ietvertais ierobežojums atbilst samērīguma principam:

- 1) vai likumdevēja lietotie līdzekļi ir piemēroti mērķa sasniegšanai;
- 2) vai šāda rīcība ir nepieciešama, proti, vai mērķi nevar sasniegt ar citiem, tiesības un likumiskās intereses mazāk ierobežojošiem līdzekļiem;
- 3) vai likumdevēja rīcība ir atbilstoša, proti, vai labums, ko iegūst sabiedrība, ir lielāks par personas tiesībām un likumiskajām interesēm nodarīto kaitējumu.

Ja tiek atzīts, ka tiesību normā noteiktais ierobežojums neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, tad ierobežojums neatbilst arī samērīguma principam un ir prettiesisks.⁴³

[8.3.1] Satversmes tiesa ir noteikusi, ka izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai, ja ar konkrēto regulējumu šis mērķis tiek sasniegts.⁴⁴

Ja mērķis – iemaksu veikšana valsts budžetā un sabiedrības labklājības, (arī kā Pieteikuma iesniedzējas norādītais otrais mērķis likuma “Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju” 54.panta kontekstā situācijā, kad puses labprātīgi nav noslēgušas nomas līgumu un vienojušās par citiem noteikumiem un Pieteicējai nav tiesību aprēķināt PVN papildus tiesas noteiktajai zemes piespiedu nomas maksai) tiek atzīts par leģitīmu, tas tiesībsarga ieskatā ar apstrīdēto normu tiek sasniegts.

Satversmes tiesa ir noteikusi, ka līdz ar līguma par Latvijas pievienošanos Eiropas Savienībai ratifikāciju Eiropas Savienības tiesības ir kļuvušas par neatņemamu Latvijas tiesību sastāvdaļu. Tādējādi Eiropas Savienības tiesību akti un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprinātā to interpretācija ir jāņem vērā, piemērojot nacionālos normatīvos

⁴¹ Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, preambulas 4.apsvērumš.

⁴² Sk. Blūzma V., Buka A., Deksnis E.B., Jarinovska K., Jundze I., Jundzis T., Levits E. “Eiropas tiesības”; Otrais papildinātais izdevums, Rīga, 2007, 399.lpp.

⁴³ Sk. Satversmes tiesas 2007.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr.2006-38-03 16.punktu.

⁴⁴ Satversmes tiesas 2013.gada 5.aprīļa sprieduma lietā Nr. 2012-20-03 11.1.punkts.

aktus, lai pēc iespējas novērstu pretrunas starp Latvijas nacionālajām un Eiropas Savienības tiesībām.⁴⁵

Tā kā PVN maksāšanas pienākums tiek regulētas ne vien ar PVN likuma normām, bet arī ar Eiropas Savienības tiesībām, Latvijas tiesību akti ir interpretējami tādējādi, lai nerastos pretrunas starp šīm tiesību sistēmām, ciktāl tas neskar Satversmē ietvertos pamatprincipus. Līdz ar to ir jāņem vērā Latvijas pārņemto direktīvu prasības un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprinātā direktīvu interpretācija.⁴⁶

Netiešo nodokļu (PVN) dalībvalstīm ir atstāts maz rīcības brīvības.⁴⁷

Senāta Administratīvo lietu departaments, atsaucoties uz Eiropas Savienības Tiesas secināto, ir norādījis, ka “izmantojot savu diskrecionāro varu, dalībvalstīm ir jāievēro direktīvas mērķi un vispārējie principi, it īpaši nodokļu neitralitātes princips un prasība paredzētos atbrīvojumus piemērot pareizi, godīgi un vienveidīgi.”⁴⁸

Direktīvas 2006/112/EK 135.panta 1.punkta “1” apakšpunktā ir paredzēts atbrīvojums no PVN maksāšanas, taču minētā panta 2.punktā ir noteikts, ka dalībvalsts var piemērot papildu izņēmumus 1. punkta l) apakšpunktā minētā atbrīvojuma darbības jomai.

Kā norāda Senāta senatori atsevišķajās domās saistībā ar Senāta iepriekš minēto 2019.gada 9.aprīļa spriedumu, tad “pastāv pamatotas šaubas par to, vai Direktīvas 2006/112/EK 135.panta 2.punkta otrais teikums ir iztulkojams tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalstij vispār neatbrīvot no PVN maksāšanas pienākuma visa veida nekustamā īpašuma iznomāšanu, tostarp un jo īpaši tādu iznomāšanu kā zemes zem daudzdzīvokļu dzīvojamām mājām piespiedu noma, ievērojot dalītā īpašuma vēsturiskās rašanās apstākļus, šo civiltiesisko attiecību piespiedu raksturu, kuru turklāt radīja valsts pieņemtie likumi, un ar šiem apstākļiem saistīto sociālo situāciju.”⁴⁹

Tiesībsargs, izanalizējis Eiropas Savienības Tiesas judikatūru attiecībā uz Direktīvas 2006/112/EK 135.panta 1.punkta “1” apakšpunkta, kas aizvieto Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk – Sestā direktīva) 13.panta B daļas b) apakšpunktu un konstatējis, ka “daudzos spriedumos Tiesa ir definējusi nekustamā īpašuma iznomāšanas vai izīrēšanas jēdzienu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkta izpratnē kā tādu, kura būtība ir, ka iznomātājs nomniekam uz noteiktu laiku pret atlīdzību piešķir tiesības izmantot ēku kā īpašniekam un izslēgt jebkuru citu personu no šādu tiesību izmantošanas.”⁵⁰

⁴⁵ Sk. Satversmes tiesas 2008. gada 17. janvāra sprieduma lietā Nr. 2007-11-03 24.2. punktu..

⁴⁶ Sal. sk. Satversmes tiesas 2008. gada 17. janvāra sprieduma lietā Nr. 2007-11-03 25.4. punktu un Satversmes tiesas 2011.gada 3.novembra sprieduma lietā Nr. 2011-0-01 22.1.punktu.

⁴⁷ Sk. Blūzma V., Buka A., Deksnis E.B., Jarinovska K., Jundze I., Jundzis T., Levits E. “Eiropas tiesības”; Otrais papildinātais izdevums, Rīga, 2007, 400.lpp.

⁴⁸ Latvijas Republikas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020.gada 26.marta spriedumā SKA – 14/2020 lietā Nr.A420157715 ar atsauci uz Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 12.janvāra sprieduma lietā C-246/04 Turnund Sportunion Waldburg pret Finanzlandesdirektion für Oberösterreich 24 un 31.punktu..

⁴⁹ Senāta senatoru Valerijana Jonikāna, Ļubovas Kušnires, Zanes Pētersones un Normunda Salenieka atsevišķās domas sakarā ar Senāta 2019.gada 9.aprīļa spriedumu civillietā Nr. C28261709; SKC-42/2019.

⁵⁰ TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta) 2004. gada 18. novembrī Lieta C-284/03 par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko Cour d'appelle Bruxelles (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 19. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2003. gada 2. jūlijā tiesvedībā État belge// Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=49680&mode=req&pageIndex=4&dir=&occ=first&part=1&text=nekustam%25C4%2581%2B%25C4%25ABpa%25C5%25A1uma%2Bnoma&doclang=LV&cid=15168519#ctx1> . Vienlaikus šajā sakarā skat. 2001. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-326/99 “Goed Wonen”, I-6831. lpp., 55. punkts; 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā C-409/98 Mirror Group, Recueil, I-7175. lpp., 31. punkts;

Ģenerālvokāts Damass Ruiss-Harabo Kolomers [*DÁMASORUIZ-JARABO COLOMER*] 2004. gada 4. maija secinājumu lietā *Temco Europe* 20. un 21. punktā apkopojis Tiesas judikatūru attiecībā uz nekustamā īpašuma iznomāšanas atbrīvojumu no PVN šādi: “1) nekustamā īpašuma īpašnieka veiktu tā nodošanu citai personai, 2) izslēdzot pārējās, 3) lietošanā un turējumā 4) uz noteiktu laiku 5) apmaiņā pret īres maksas samaksu. Lai novērtētu, vai šai definīcijai atbilst konkrēts līgums, jāņem vērā visas darījuma sastāvdaļas un tā apstākļi; par noteicošo atzīstot tā objektīvo saturu, neatkarīgi no tā, kā to kvalificējuši līgumslēdzēji.”⁵¹

Ģenerālvokāts Džeikobss [*Jacobs*] 1997. gada 25. septembra secinājumos lietā C-346/95 *Blasi (Recueil, I-481. lpp., 15. punkts)* arī klasificēja nekustamā īpašuma iznomāšanu kā “relatīvi pasīvu darbību, kurai nav nozīmīgas pievienotās vērtības”.⁵²

Līdz ar to, tiesībsargam ir pamatotas šaubas, vai ar apstrīdēto normu tiek sasniegts leģitīmais mērķis – demokrātiskas valsts iekārtas nodrošināšana.

[8.3.2.] Noskaidrojot, vai apstrīdētā norma ir nepieciešama, un to nav iespējams sasniegt ar citiem saudzējošākiem līdzekļiem, ir atzīmējams, ka mērķis – valsts budžeta nodrošināšana, ir sasniedzams, piemērojot PVN maksājumu galapatērētājam, proti, zemes piespiedu nomas attiecībās dzīvokļa īpašniekam. Taču, tad netiek sasniegts par nosacīti otru nedefinētais mērķis – samazināt ar dzīvokļa uzturēšanu saistīto maksājumu slogu dzīvokļu īpašniekiem.

Attiecībā uz tiesībsarga izvirzītā apstrīdētās normas leģitīmā mērķa sasniegšanu, proti, vai apstrīdētā norma ir saskanīga ar Direktīvas 2006/112/EK regulējumu, ir jāņem vērā, ka Direktīvas 2006/112/EK 135.panta 2.punkts pieļauj dalībvalstij tiesības piemērot papildu izņēmumus 1.punkta l) apakšpunktā minētā atbrīvojuma darbības jomai – nekustamā īpašuma iznomāšanai vai izīrēšanai.

Taču, likumdevējam izdarot izvēli, atbrīvot nekustamā īpašuma iznomāšanu zemes piespiedu nomas attiecībās no PVN maksājuma, vai noteikt izņēmumus, šī izvēle ir balstāma Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā un vienlaikus neatkāpjoties no tā, ka likumdevējam, izvēloties zemes reformas līdzekļus, bija jāpanāk iespējami taisnīgs līdzsvars starp dažādu sabiedrības locekļu pretrunīgajām interesēm.⁵³

Saskaņā ar likuma “Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās” 3.panta 1.punktu viens no svarīgākajiem zemes reformas uzdevumiem ir gan zemes īpašnieku, gan arī tās lietotāju tiesību aizsardzība. Tādējādi taisnīgums neietver tikai vienas ieinteresētās puses interešu pilnīgu apmierināšanu. Ir nepieciešams panākt taisnīgumu gan attiecībā uz katru indivīdu, gan attiecībā uz sabiedrību kopumā.⁵⁴

Kā norādījis Eiropas Savienības Tiesas ģenerālvokāts Macejs Špunars [*MACIEJ SZPUNAR*]: “PVN ir netiešais nodoklis, kas nozīmē, ka tā ekonomiskais slogs pilnībā tiek nodots preču un pakalpojumu patērētājiem, tādējādi palielinot preču un pakalpojumu

2003. gada 8. maija spriedumu lietā C-269/00 *Seeling*, *Recueil*, I-4101. lpp., 49. punkts, un 2004. gada 18. novembra spriedumu lietā C-284/03 *Temco Europe*, *Krājums*, I-11237. lpp., 19. punkts.

⁵¹ Ģenerālvokāta Damaso Ruiss-Harabo Kolomera [*DÁMASORUIZ-JARABO COLOMER*] Secinājumi, sniegti 2004. gada 4. maijā Lieta C-284/03 *État belge* pret *Temco Europe SA*//Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=48719&pageIndex=0&doclang=lv&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=15175880>.

⁵² Ģenerālvokāta Džeikobss [*Jacobs*] 1997. gada 25. septembra Secinājumi lietā C-346/95 *Blasi (Recueil, I-481. lpp., 15. punkts)*//Pieejams: curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61995CC0346&lang=lv&type=TEXT&ancre=.

⁵³ Tiesībsarga 2008. gada 8. maija atzinums Nr. 6-7/3.

⁵⁴ Satversmes tiesas 2003. gada 25. marta sprieduma lietā Nr.2002 – 12 – 01 secinājumu daļas 1.punkts.

cenu. Lai ierobežotu šo nodoklim raksturīgo cenas veidošanas iedarbību attiecībā uz dažām precēm un pakalpojumiem, kuri tiek uzskatīti par sabiedrībai īpaši nozīmīgiem, likumdevējs ir paredzējis vairākus atbrīvojumus no PVN, kā arī iespēju piemērot samazinātu šī nodokļa likmi.”⁵⁵

Jau 2008.gadā tiesībsargs ir norādījis, ka “jau vairāk nekā desmit gadus likumdevējs nav domājis par šīs sociālās nastas, kas uzlikta zemes īpašniekiem, mazināšanu. Līdz ar to, ievērojot zemes reformas kā terminēta procesa raksturu, nav skaidrs likumdevēja ilgtermiņa mērķis – kā ilgtermiņā šādas tiesiskās attiecības attīstīsies, cik ilgi šādas piespiedu nomas attiecības turpināsies”.⁵⁶

Arī 2017.gadā tiesībsargs pauda savu viedokli, ka likumdevējs nepietiekami aktīvi risina piespiedu dalītā īpašuma izbeigšanu.⁵⁷

Šobrīd tiesībsargs saistībā ar apstrīdēto normu pauž bažas par šīs normas plašo ietekmi uz, iespējams, lielāko daļu zemes īpašnieku, kuriem šobrīd nav pienākums maksāt PVN valsts budžetā, gaidāmo zemes kadastrālo vērtību izmaiņu kontekstā. Kopumā likumdevēja ilgstošo nespēju rast risinājumus dalītā īpašuma izbeigšanai tiesībsargs uzskata par likumdevēja nolaidību.

Tiesībsarga uzdevums, sniedzot viedokli par apstrīdētās normas satversmību, nav sniegt izvērtējumu par alternatīvo līdzekļu absolūtu atbilstību, taču norādīt uz tiem.

Tiesībsarga rīcībā nav ziņu, vai un kā likumdevējs ir izvērtējis iespēju un nepieciešamību nekustamā īpašuma nomu zemes piespiedu nomas tiesisko attiecību ietvarā atbrīvot no PVN maksājuma valsts budžetā, ietverot to PVN likuma 52.pantā definēto atbrīvojumu uzskaitījumā, taču tas varētu kalpot par atskaites kritēriju vērtējumam.

Ja tiktu atzīts, ka atbilstoši Direktīvas 2006/112/EK prasībām nekustamā īpašuma noma piespiedu zemes nomas attiecībās ir atbrīvojama no PVN, apstrīdētā norma nebūtu saudzējošākais līdzeklis tajās ietvertā ierobežojuma leģitīmā mērķa sasniegšanai.

[8.3.3.] Vērtējot, vai sabiedrības iegūstamais labums ir lielāks kā personas tiesībām un likumiskajām interesēm nodarītais kaitējums, tiesībsargs paskaidro, ka tā rīcībā nav informācijas, kāds ir pievienotās vērtības nodokļa maksātāju skaits, kāds ir zemes īpašnieku, uz kuru zemes ir citai personai piederīga ēka, īpatsvars un cik lielu valsts budžeta ieņēmumu kopējo daļu sastāda ieņemtā PVN no zemes īpašniekiem, kuri atrodas zemes piespiedu nomas tiesiskajās attiecībās, lai varētu izdarīt šādu secinājumu. Vienlaikus, ja tiek atzīts, ka nekustamā īpašuma noma piespiedu zemes nomas gadījumā ir atbrīvojama no PVN saskaņā ar Direktīvu 2006/112/EK, norādāms, ka ekonomiska rakstura aizbildināšanās ar valsts ienākumu samazināšanos nekad Eiropas Savienības Tiesas judikatūra nav tikusi uzskatīta par attaisnojumu.⁵⁸

⁵⁵ Ģenerāladvokāta Maceja Špunara [MACIEJ SZPUNAR] Secinājumi, sniegti 2020. gada 27. februārī lietā C331/19 Staatssecretaris van Financiën pret X//Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=223856&mode=req&pageIndex=4&dir=&occ=first&part=1&text=pievienot%25C4%2581s%2Bv%25C4%2593rt%25C4%25ABbas%2Bnodok%25C4%25BCis%2Bmaks%25C4%2581t%25C4%2581js&doclang=LV&cid=14210285#ctx1>

⁵⁶ Tiesībsarga 2008.gada 8.maija atzinums Nr. 6-7/3.

⁵⁷ Tiesībsarga viedoklis Satversmes tiesas lietā Nr.2017-17-01.

⁵⁸ Sk. Blūzma V., Buka A., Deksnis E.B., Jarinovska K., Jundze I., Jundzis T., Levits E. “Eiropas tiesības”; Otrais papildinātais izdevums, Rīga, 2007, 418.lpp.

Ievērojot visu minēto, **tiesībsargs uzskata, ka apstrīdētā norma ir atbilstoša Satversmes 91.panta pirmajam teikumam un neatbilstoša Satversmes 105. panta pirmajam un trešajam teikumam.**

Papildus viedokļa sniegšanai par apstrīdētās normas satversmību, tiesībsargs sniedz atbildes uz jautājumiem, kurus Satversmes tiesas tiesnesis Aldis Laviņš ir uzdevis, to uzdotajā kārtībā un ievērojot Lēmumā minēto numerāciju:

2.1. Tiesībsargs nepiekrīt apgalvojumam, ka, lai pārbaudītu to, vai nomas maksa piespiedu nomas tiesiskajās attiecībās ir apliekama ar PVN, ir izvērtējama nevis apstrīdētā norma, bet gan PVN likuma 5.panta pirmās daļas 2.punkta satversmība.

2.2. Kritēriji, kas būtu vērā ņemami, nosakot, vai zemes iznomāšana ir apliekama ar PVN, primāri rodami Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā, jo PVN joma ir Eiropas Savienības ekskluzīvā kompetencē. Vienlaikus ir ievērojami vēsturiski valsts politikas dalītā īpašuma jomā apstākļi – ne zemes īpašniekiem, ne dzīvokļu īpašniekiem nekad nav bijusi iespēja brīvprātīgi noslēgt zemes nomas līgumu, dzīvokļu īpašniekiem dzīvojamo māju iedzīvotājiem zemes reformas laikā nebija tiesību privatizēt zemi dzīvojamās mājas uzturēšanai, ja uz šo zemi bija pieteicies bijušais zemes īpašnieks vai viņa mantinieki, kā arī valsts likumi nav ļāvuši palielināt zemes nomas maksu.

2.3. Tiesībsargs uzskata, ka minētajos apstākļos, zemes piespiedu nomas attiecībās ne vienai no pusēm nav maksājams PVN.

2.4. Tiesībsargs uzskata, ka nodokļu jomā visi izņēmumi ir tulkojami šauri. Izņēmumu kārtībai ir jābūt īpaši atrunātai. Ja likumdevējs nav paredzējis atšķirīgu pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas kārtību, tiesību piemērotājs izņēmumus no Pievienotās vērtības nodokļa likumā noteiktās kārtības nevar piemērot. Izšķirami ir gadījumi, vai likumdevējs nav paredzējis atšķirīgu kārtību PVN iekasēšanai vai likumdevējs apzināti nav noregulējis atšķirīgu kārtību. Ja likumdevējs apzināti nav izšķīries noteikt atšķirīgu kārtību, tad tiesai nav pieļaujams to uzskatīt par likuma robu un aizpildīt. Tas, ka izņēmums, ko tiesību piemērotājs piemēro, nav likumdevēja noregulēts, iespējams, ir vērtējams kā tiesībpolitiska nepilnība, ko novērst var vienīgi likumdevējs.

2.5. Sniedzot viedokli, tiesībsargs ir pievienojies Senāta senatoru atsevišķajām domām un uzskata, ka nevar uzskatīt, ka PVN jau ir ietverts nomas maksā. Satversmes tiesa ir noteikusi, ka nodokļi, ar kādiem tiek aplikti personas ienākumi no nekustamā īpašuma, ir noteikti nodokļu likumos, nevis likumā “Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās” un likumā „Par valsts un pašvaldību dzīvojamo māju privatizāciju”.⁵⁹

2.6. Atbildot, vai “pieteikumā minētās situācijas atspoguļojums atbilst Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, tostarp 135.pantā ietvertajām prasībām”, tiesībsargs paskaidro, ka, ja jautājums ir, vai Pieteikumā norādītā situācija ir vērtējama Direktīvas 2006/112/EK tvērumā, tad atbilde ir apstiprinoša tiktāl, ciktāl tiesībsargam nav zināms jeb kāds Eiropas Savienības Padomes Īstenošanas lēmums, ar ko Latvijai būtu atļauts īstenot kādu īpašu pasākumu, atkāpjoties no kāda panta Direktīvā 2006/112/EK.

Direktīvas 2006/112/EK 2. panta 1. punkta c) apakšpunktā ir paredzēts, ka PVN uzliek pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds. Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

⁵⁹ Sk.Satversmes tiesas 2009.gada 13.februāra sprieduma Nr. 2008- 34-01 23.3.punktu.

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.” Saskaņā ar minētās Direktīvas 2006/112/EK 135. panta 1.punkta l) apakšpunktu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu. Šī panta 2.punktā definēts, ka 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.”

137. panta 1.punkta d) apakšpunktā noteikts, ka dalībvalstis nodokļa maksātājiem var piešķirt tiesības izvēlēties nodokļa režīmu attiecībā uz nekustama īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

Šīs direktīvas 290. pantā noteikts, ka nodokļa maksātāji, kam būtu piemērojams atbrīvojumu no PVN, var izvēlēties vai nu parasto PVN režīmu, vai 281. pantā paredzētās vienkāršotās procedūras. Šajā gadījumā viņiem ir tiesības uz jebkādiem diferencētiem nodokļa atvieglojumiem, kas paredzēti attiecīgās valsts tiesību aktos.

Minētā direktīva ir kopumā komplicēta un satur detalizētus nosacījumus, bet ar atsevišķām normām piešķir dalībvalstīm nelielu rīcības brīvību.

Eiropas Savienības Tiesas secinājumos par Direktīvas 2006/112/EK un tostarp tās 135.panta 1.punkta l) apakšpunkta piemērošanu tiesībsargs ir darījis zināmu iepriekš viedokļa izklāstā.

Dalībvalstu tiesu tiesības vērsties Eiropas Savienības Tiesā „ir daļa no sadarbības pienākuma nolūkā nodrošināt pareizu Kopienų tiesību piemērošanu un vienveidīgu interpretāciju visās dalībvalstīs, visās valsts tiesās, kas ir par Kopienų tiesību piemērošanu atbildīgās iestādes, un Kopienų Tiesā”⁶⁰, kā arī Eiropas Savienības Tiesa akcentē, ka minētā pienākuma „būtisks mērķis ir novērst kādas dalībvalsts judikatūras neatbilstību Kopienų tiesību normām”⁶¹.

Tādējādi dalībvalstīm ir nevis tiesības, bet pienākums vērsties Eiropas Savienības Tiesā Eiropas tiesību normu piemērošanas neskaidrību gadījumos.

2.7. Savus apsvērumus par apstrīdētās normas skaidrību tiesībsargs ir sniedzis viedokļa izklāstā.

Satversmes tiesa ir atzinusi, ka tiesību normas skaidrība un paredzamība ir vērtējama, pamatojoties uz tās interpretāciju. Proti, tiesību norma ir atzīstama par neskaidru tad, ja ar interpretācijas paņēmieni palīdzību nav iespējams noskaidrot tās patieso jēgu.⁶²

Atbilstoši labas pārvaldības principa izpratnei, tiesību aktam jābūt skaidram un saprotamam, taču ne kazuistiskam.

⁶⁰ Eiropas Kopienų Tiesas spriedums 2005.gada 15.septembrī lietā C – 495/03 Intermodal Transports BV pret Staatssecretaris van Financiën par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par kopējiem muitas tarifiem, saistošām izziņām un pienākumu vērsties Eiropas Savienības Tiesā. Sprieduma pamatojuma 39.punkts.//Pieejams: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0495:LV:HTML#Footnote*, aplūkota 15.08.2012.

⁶¹ Turpat, sprieduma pamatojuma 39.punkts.

⁶² Sk. Satversmes tiesas 2011. gada 30. marta sprieduma lietā Nr. 2010-60-01 15.2. punktu.

2.8. Tiesībsargs varētu piekrist šim apgalvojumam, ja tā rīcībā būtu apstiprināta informācija, cik no zemes īpašniekiem, kuriem pieder zeme, uz kuras atrodas citai personai piederoša ēka, ir reģistrēti kā PVN maksātāji un cik ir tādu zemes īpašnieku, uz kuru piederošas zemes atrodas citai personai piederoša ēka, kuri nav reģistrēti kā PVN maksātāji vai drīkst neregistrēties kā PVN maksātāji.

Papildus norādāms, ka atbilstoši Ministru kabineta 2018. gada 19. jūnija noteikumu Nr.350 "Publiskas personas zemes nomas un apbūves tiesības noteikumi" 6.punktā noteiktajam nomnieks papildus nomas maksai maksā iznomātājam normatīvajos aktos noteiktos nodokļus vai to kompensāciju, kuri attiecināmi uz iznomāto zemesgabalu. Šo noteikumu pielikumā "Pilsētu zemes nomas tipveida līgums" 5.1.6. punktā Nomnieks apņemas maksāt nomas maksu noteiktajos termiņos un apmērā, papildus nomas maksai maksāt likumos noteiktos nodokļus (tai skaitā nekustamā īpašuma nodokli un pievienotās vērtības nodokli).

Minētais liek pieņemt, ka konkrētie gadījumi nav reti sastopami.

Ar cieņu
tiesībsarga vietniece

I.Piļāne

Šis dokuments ir parakstīts ar drošu elektronisko parakstu un satur laika zīmogu