

TIESAS RĒKOJUMS (astotā palāta)

2021. gada 1. decembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesas Reglamenta 99. pants – Nodokļu tiesību aktu saskaņošana – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Direktīva 2006/112/EK – Atbrīvojumi – 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts un 2. punkts – Nekustamo īpašuma iznomāšana vai izīrēšana – Atbrīvojuma nepiemērošana zemes piespiedu iznomāšanai uz tās uzceltu nekustamo īpašumu īpašniekiem – Nodokļu neitralitātes princips

Lietā C-598/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Latvijas Republikas Satversmes tiesa (Latvija) iesniedza ar 2020. gada 11. novembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēta 2020. gada 13. novembrī, tiesvedībā

“Pilsietas zemes dienests” AS,

piedaloties

Latvijas Republikas Saeimai,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: tiesneši F. Biltšens [*F. Biltgen*] (referents), kas pilda palātas priekšsēdētāja pienākumus, L. S. Rosi [*L. S. Rossi*] un N. Vāls [*N. Wahl*],

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērtē rakstveida procesu,

ģemot vērtē apsvērumus, ko sniedza:

- “Pilsietas zemes dienesta” AS vērdē – D. Rapoportas,
- Latvijas valdības vērdē – sekretāri K. Pommere un V. Soēca, kā arī E. Bērdiēšs, vāļķ – K. Pommere un E. Bērdiēšs, pērstēvjī,
- Eiropas Komisijas vērdē – L. Lozano Palacios un E. Kalniēšs, pērstēvjī,

ģemot vērtē pēc ģenerālvokāta uzklusēšanas pieģemto lēmumu izskatēt lietu bez ģenerālvokāta secinējumiem,

izdod šo rēkojumu.

Rēkojums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 135. panta 1. punkta l) apakšpunktu un 2.

punktu, k? ar? nodok?u neitralit?tes principu.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar konstitucion?lo s?dz?bu, ko "Pils?tas zemes dienests" AS (turpm?k tekst? – "PZD") iesniedza Latvijas Republikas Satversmes ties? par nomas maksas, kura sa?emta k? atl?dz?ba par zemes piespiedu iznom?šanu uz t?s uzceltu nekustamo ?pašumu ?pašniekiem, atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN).

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 PVN direkt?vas 25. panta c) punkt? ir noteikts:

"Pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var b?t viens no š?diem dar?jumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iest?des vai t?s v?rd? izdotu r?kojumu vai ar? pildot k?du ties?bu aktu."

4 PVN direkt?vas 135. pant? ir paredz?ts:

"1. Dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a š?dus dar?jumus:

[..]

l) nekustama ?pašuma iznom?šanu vai iz?r?šanu.

2. Š? panta 1. punkta l) apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums neattiecas uz:

a) izmitin?šanu, k? t? defin?ta dal?bvalstu ties?bu aktos, viesn?cu nozar? vai l?dz?gas funkcijas nozar?s, tostarp vietu iz?r?šanu t?ristu nometn?s vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes viet?m;

b) transportl?dzek?u st?vvietu iznom?šanu/iz?r?šanu;

c) past?v?gi uzst?d?tu iek?rtu un meh?nismu iznom?šanu/iz?r?šanu;

d) seifu iz?r?šanu.

Dal?bvalstis var piem?rot papildu iz??mumus 1. punkta l) apakšpunkt? min?t? atbr?vojuma darb?bas jomai."

Latvijas ties?bu normas

Satversme

5 Latvijas Republikas Satversmes (turpm?k tekst? – "Satversme") 91. panta pirmaj? teikum? ir paredz?ts:

"Visi cilv?ki Latvij? ir vienl?dz?gi likuma un tiesas priekš?."

6 Atbilstoši Satversmes 105. panta pirmajam l?dz trešajam teikumam:

"Ikvienam ir ties?bas uz ?pašumu. ?pašumu nedr?kst izmantot pret?ji sabiedr?bas interes?m. ?pašuma ties?bas var ierobežot vien?gi saska?? ar likumu."

PVN likums

- 7 PVN direktīva ir transponēta Latvijas tiesību aktos ar 2012. gada 29. novembra Pievienotās vērtības nodokļa likumu (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, Nr. 197; turpmāk tekstā – “PVN likums”).
- 8 Saskaņā ar PVN likuma 1. panta 14. punkta c) apakšpunktu pakalpojumu sniegšana ir darījums, kas nav preču piegāde, un par pakalpojumu sniegšanu šis likuma izpratnē uzskata arī lietu nomu.
- 9 Atbilstoši PVN likuma 5. panta pirmās daļas 2. punktam ar pievienotās vērtības nodokli tiek aplikta saimnieciskās darbības ietvaros veikta pakalpojumu sniegšana par atlīdzību. Ar “saimniecisko darbību” šis likuma 4. panta izpratnē tiek saprasta jebkura sistēmātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību, tostarp pašuma izmantošana nolūkā sistēmātiski gūt no tā ienākumus.
- 10 PVN likuma 34. panta septītajā daļā ir noteikts, ka nomas darījumā ar nodokli apliekamā vērtība ir visi nomas līgumā noteiktie maksājumi.
- 11 Saskaņā ar PVN likuma 52. panta pirmās daļas 25. punktu nekustamā pašuma iznomāšanas vai izīrēšanas gadījumā ar PVN neapliek tikai dzīvojamu telpu īri (izņemot viesu izmitināšanas pakalpojumus viesu izmitināšanas mētnēs – viesnīcās, moteļos, viesu mājās, lauku tūrisma izmantojamās mājās, kempingos, tūristu mētnēs).
- 12 Saskaņā ar PVN likuma 84. panta pirmo daļu PVN valsts budžetā maksā ikviens nodokļa maksātājs, kas ir reģistrēts vai kam saskaņā ar šo likumu jābūt reģistrētam Valsts ieņēmumu dienestā PVN maksātāju reģistrācijā un kas veic apliekamus darījumus, kuriem iekšzēmē piemēro nodokli, ja šajā likumā nav noteikts citādi.
- Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**
- 13 Pēc Latvijas Republikas neatkarības atjaunošanas valsts likumdevējs uzsāka zemes reformu, lai atjaunotu sociālo taisnīgumu, kas tika pārkāpts, padomju okupācijas varai prettiesiski un bez atlīdzības atsavinot Latvijas iedzīvotjiem pašumus. Nacionalizēto zemesgabalu pašumtiesības tika atjaunotas to bijušajiem pašniekiem vai viņu mantiniekiem. Tomēr uz šiem zemesgabaliem bija uzdevīgas, tostarp valsts un pašvaldību daudzdzīvokļu ēkas. Tādēļ valsts likumdevējs privatizēja šīs ēkas un paredzēja, ka pašumtiesības uz dzīvokļiem, nedzīvojamām telpām un mēksliniķu darbnīcām var iegūt ne tikai zemes pašnieki, bet arī citas personas. Šim mērķim tas ieviesa izņēmumu no Civillikuma 968. pantā nostiprinātā zemes un ūku vienotības principa, saskaņā ar kuru uz zemes uzcelta un cieši ar to savienota ēka ir atzīstama par zemes daļu. Lai reglamentētu tiesiskās attiecības, kas izriet no piespiedu dalītā pašuma un kas ir nodibinājušās starp zemes pašniekiem un ūku pašniekiem, valsts likumdevējs ir ieviesis “piespiedu nomu”, saskaņā ar kuru zemesgabala pašniekam ir jānoslīdz līgums par zemesgabala nomu ar ēkas pašnieku. Augstākā tiesa (Latvija) ir nospriedusi, ka šāda līguma pušu tiesiskās attiecības ir tikai šīetami līgumiskas, jo tās izriet no likumā paredzētās piespiedu nomas.
- 14 PZD pieder zemesgabals, uz kura atrodas citām personām piederošas daudzdzīvokļu mājas. Šis zemesgabals ir iegāts pašumā, pamatojoties uz tiesisku darījumu. Starp PZD un attiecīgo daudzdzīvokļu māju pašniekiem pastāv piespiedu nomas attiecības valsts tiesību normu izpratnē. PZD ir reģistrēts kā PVN maksātājs kopš 2002. gada 6. janvāra. Viena no tā pamatdarbībām ir pašā vai iznomāta nekustamā pašuma izīrēšana un apsaimniekošana.
- 15 Līdz 2019. gada 30. aprīlim likumdevējs ar tiesību normu palīdzību ierobežoja tās nomas

maksas apm?ru, kura g?ta no zemesgabalu piespiedu nomas. Kopš 2019. gada 1. maija piem?rojam?s ties?bu normas noteic, ka š?s nomas maksas apm?ru nosaka ar rakstveida vienošanos, kas nosl?gta starp pus?m. Ja puses nevar vienoties par nomas maksas apm?ru, saska?? ar Civillikuma 2123. pantu to nosaka tiesa.

16 T? k? PZD un daudzdz?vok?u m?jas ?pašnieki nebija vienojušies ne par nomas l?guma nosl?gšanu, ne nomas maksas apm?ru, PZD c?la pras?bu par zemes piespiedu nomas maksas, tostarp par šiem ien?kumiem atbilstošas PVN summas, piedzi?u no min?tajiem ?pašniekiem. Tiesa, kur? celta pras?ba, apmierin?ja PZD pras?bu par t? zemes piespiedu nomas maksas piedzi?u, bet noraid?ja pras?bu par atbilstoš?s PVN summas piedzi?u.

17 Tad PZD v?rs?s Latvijas Republikas Satversmes ties? ar konstitucion?lu s?dz?bu par PVN likuma 1. panta 14. punkta c) apakšpunkta sader?gumu ar Satversmi.

18 PZD uzskata, ka š? ties?bu norma ir pretrun? Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 105. panta pirmajam l?dz trešajam teikumam, cikt?l šis likums ir piem?rojams zemes iznom?šanai piespiedu nomas gad?jum?. Tas uzskata, ka pien?kums maks?t PVN par sa?emtaj?m nomas maks?m izraisot b?tisku t? ien?kumu samazin?jumu un tas aizskarot t? ties?bas uz ?pašumu, kas atz?tas Satversmes 105. pant?.

19 Iesniedz?jtiesa paskaidro, ka Latvijas Republikas Saeima, kas ir pie??musi PVN likumu, uzskata, ka PVN direkt?vas 135. panta 2. punkts tai ?auj ieviest iz??mumus no š?s direkt?vas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no PVN. T?d?j?di dal?bvalst?m esot ties?bas noteikt, ka zemes iznom?šana ir apliekama ar PVN gad?jum?, kad ?pašnieks, kas re?istr?ts PVN maks?t?ju re?istr? un ieg?d?jies zemi pe??as g?šanai, ir apzin?jies piespiedu nomas esam?bu. Savuk?rt ?kas ?pašnieks maks?jot r??in? nor?d?to piespiedu nomas maksu, kur? ietverta ar? PVN summa. L?dz ar to zemes iznom?šana piespiedu nomas gad?jum? esot uzskat?ma par pakalpojuma sniegšanu, kas apliekama ar PVN.

20 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka Tiesai v?l nav n?cies interpret?t PVN direkt?vas 135. pantu situ?cij?, kad runa ir par zemes iznom?šanu piespiedu nomas gad?jum?.

21 Šajos apst?k?os Latvijas Republikas Satversmes tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN direkt?vas] 135. panta 1. punkta “l) apakšpunkt? paredz?tais nekustam? ?pašuma iznom?šanas dar?jumu atbr?vojums no [PVN] ir interpret?jams t?d?j?di, ka šo atbr?vojumu piem?ro zemes iznom?šanai piespiedu nomas gad?jum??

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, proti, zemes iznom?šana piespiedu nomas gad?jum? ir atbr?vojama no [PVN], vai tad, ja visos citos gad?jumos zemes iznom?šana tiek aplikta ar [PVN], š?ds atbr?vojums nav pretrun? ar vienu no [PVN direkt?vas] principiem – [PVN] neitralit?tes principu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

22 Saska?? ar Tiesas Reglamenta 99. pantu Tiesa – tostarp, ja atbilde uz uzdoto prejudici?lo jaut?jumu skaidri izriet no judikat?ras vai ja atbilde uz jaut?jumu nerada nek?das pamatotas šaubas, – p?c tiesneša referenta priekšlikuma un p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas jebkur? br?d? var lemt, izdodot motiv?tu r?kojumu.

23 Š? ties?bu norma ir piem?rojama izskat?maj? liet?.

Par pirmo jaut?jumu

24 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru zemesgabalu iznomāšanai piespiedu nomas gadījumā netiek piemērots atbrīvojums no PVN.

25 Lai atbildētu uz šo jautājumu, vispirms ir jānorāda, ka saskaņā ar PVN direktīvas 25. panta c) punktu pakalpojumu sniegšana tostarp var būt “pakalpojumu sniegšana, pildot valsts iestādes vai tās vārdā izdotu rīkojumu vai arī pildot kādu tiesību aktu”.

26 Turklāt saskaņā ar Tiesas judikatūru apstāklim, ka nodokļu maksātāja veikta darbība ir tūdu funkciju veikšana, kuras tam ir uzticētas ar valsts tiesisko regulējumu, pašam par sevi nav nozīmes, kvalificējot šo pakalpojumu sniegšanu kā “saimniecisku darbību” (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2020. gada 17. decembris, *WEG Tevesstraße*, C-449/19, EU:C:2020:1038, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 Līdz ar to pretēji tam, ko apgalvo PZD, nevar uzskatīt, ka tikai tādā vien, ka zemes iznomāšana piespiedu nomas gadījumā ir noteikta ar likumu, tā neveido pakalpojumu sniegšanu PVN direktīvas izpratnē.

28 Turpinot – ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jēdzieni, kas izmantoti, lai apzīmētu PVN direktīvas 135. panta 1. punktā paredzētos atbrīvojumus no PVN, tostarp jēdzieni “nekustamā pašuma iznomāšana” un “izīrēšana”, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi nozīmā atkāpes no vispārīgā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļa maksātājs (spriedums, 2018. gada 19. decembris, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Šajā ziņā ir jāpiebilst, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka izņēmumi no šādas tiesību normas, ar kuru paredzēta atkāpe no PVN piemērošanas, kā rezultātā darījumi, uz kuriem tie attiecas, tiek aplikti ar nodokli, kas ir PVN direktīvas pamatprincips, ir jāinterpretē plaši (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2010. gada 28. oktobris, *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 No tā izriet, ka PVN direktīvas 135. panta 2. punkta otrā daļa, ciktāl ar to dalībvalstīm ir atļauts paredzēt papildu izņēmumus šā panta 1. punkta l) apakšpunktā paredzētajā atbrīvojuma piemērošanas jomā, ir jāinterpretē plaši.

31 Proti, šajā lietā šīet, ka zemes iznomāšana piespiedu normas gadījumā atbilst “nekustamā pašuma iznomāšanai”, kā to ir definējusi Tiesa, proti, nekustamā pašuma pašnieka tiesību nodošanai runiekam par atlīdzību un uz nolikto laiku aizēmt šo nekustamo pašumu un izslēgt šādu tiesību piešķiršanu jebkurai citai personai (spriedums, 2018. gada 19. decembris, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Visbeidzot ir jākonstatē, ka Tiesa 2000. gada 3. februāra sprieduma *Amengual Far* (C-12/98, EU:C:2000:62) 15. punktā ir nospriedusi, ka Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.) 13. panta B daļas b) punkts, kurā jau bija paredzēts atbrīvojums no nodokļa nekustamā pašuma iznomāšanai vai izīrēšanai un kurš ir atcelts un aizstāts ar gandrīz identiski formulētu PVN direktīvas 135. panta 2. punktu, “atļauj dalībvalstīm vispārīgā noteikuma veidā aplikēt ar PVN nekustamā pašuma iznomāšanu un kā izņēmumu izslēgt no tā tikai tādā nekustamā pašuma izīrēšanu, kas ir domāts dzīvošanai”.

33 Šaj? zi?? no Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem izriet, ka tieši š?du visp?r?gu noteikumu Latvijas likumdev?js ir ieviesis PVN likuma 52. panta pirm?s da?as 25. punkt?.

34 Iev?rojot šos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts un 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru zemes iznom?šana piespiedu nomas gad?jum? ir izsl?gta no atbr?vojuma no PVN.

Par otro jaut?jumu

35 Iev?rojot uz pirmo jaut?jumu sniegto atbildi, uz otro jaut?jumu nav j?atbild.

Par ties?šan?s izdevumiem

36 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (astot? pal?ta) nospriež:

Padomes Direkt?vas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts un 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru zemes iznom?šana piespiedu nomas gad?jum? ir izsl?gta no atbr?vojuma no pievienot?s v?rt?bas nodok?a.

Luksemburg?, 2021. gada 1. decembr?.

Sekret?rs

Astot?s pal?tas priekšs?d?t?js

A. Calot Escobar

F. Biltgen

* Tiesved?bas valoda – latviešu.