**Nekustamo īpašumu iznomāšanas darījumu aplikšana ar pievienotās vērtības nodokli**

Likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” un Pievienotās vērtības nodokļa likumā lietotais jēdziens „lietu noma” aptver nekustamā īpašuma kā lietas nomu.

**Personas, kura nav reģistrējusies kā saimnieciskās darbības veicēja, pienākums reģistrēties pievienotās vērtības nodokļa reģistrā, ja ir sasniegts likumā noteikto darījumu vērtības slieksnis**

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 līdzi sniegto nomas pakalpojumu vērtībai un, sasniedzot likumā noteikto darījumu vērtības slieksni, jāreģistrējas pievienotās vērtības nodokļa reģistrā.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gda 26.marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420157715, SKA-14/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:0326.A420157715.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0326.A420157715.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Līvija Slica, Dzintra Amerika, Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz [pers. A] pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 15.janvāra lēmuma Nr. 22.10/L‑1466 atcelšanu, sakarā ar [pers. A] un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 10.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] 2012. un 2013.gadā pieteicējas [pers. A] īpašumā bija nekustamie īpašumi, kurus pieteicēja iznomāja komercsabiedrībām. 2012.gada 5.janvārī pieteicēja informēja Valsts ieņēmumu dienestu (turpmāk – dienests), ka ir noslēgusi nomas līgumus un ka izmantos likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta divpadsmitajā daļā noteiktās tiesības nereģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējai un ar iznomāšanu saistītajiem saimnieciskās darbības ieņēmumiem piemērot iedzīvotāju ienākuma nodokļa 10 procentu likmi.

[2] Dienests pieteicējai veica auditu, kura rezultātā pieteicējai papildu nomaksai budžetā tika aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 106 208,27 *euro* un ar to saistītā soda nauda 106 208,27 *euro*, kā arī nokavējuma nauda 22 096,95 *euro*. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar dienesta 2015.gada 15.janvāra lēmumu Nr. 22.10/L-1466.

Pieteicēja minēto lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 10.janvāra spriedumu pieteicējas pieteikumu apmierināja daļā. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Auditētajā periodā gan likums „Par pievienotās vērtības nodokli” (*spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim*), gan Pievienotās vērtības nodokļa likums (*spēkā no 2013.gada 1.janvāra*) attiecībā uz strīdus jautājumu paredzēja analogu regulējumu. Proti, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta otrās daļas 2.punkts kopsakarā ar 1.panta 3.punkta „d” apakšpunktu un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 2.punkts kopsakarā ar 1.panta 14.punkta „c” apakšpunktu paredzēja, ka ar pievienotās vērtības nodokli ir apliekami darījumi par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, tostarp par tādu pakalpojumu sniegšanu, kas izpaužas kā lietu noma.

Savukārt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 6.panta pirmās daļas 14.punktā un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 25.punktā noteikts, ka ar pievienotās vērtības nodokli nav apliekami tādi nekustamā īpašuma izīrēšanas (iznomāšanas) pakalpojumi, kuru ietvaros tiek izīrētas dzīvojamās telpas (izņemot viesu izmitināšanas pakalpojumus viesu izmitināšanas mītnēs).

Vienlaikus gan likums „Par pievienotās vērtības nodokli” (3.panta 5.3 un 5.4daļa), gan Pievienotās vērtības nodokļa likums (59.panta pirmā un otrā daļa) paredzēja, ka pienākums reģistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un sākt maksāt nodokli iestājās tikai tad, ja sniegto ar nodokli apliekamo darījumu vērtība 12 mēnešu perioda ietvaros pārsniedza 35 000 latu.

[3.2] Nav pamatots pieteicējas uzskats, ka iepriekš minēto tiesību normu regulējums ir pretrunā Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – direktīva) un tāpēc nav piemērojams.

No direktīvas 1.panta 2.punkta un 2.panta 1.punkta „c” apakšpunkta un IV sadaļā „Darījumi, par kuriem uzliek nodokli” ietvertā regulējuma, kā arī no 9.panta 1.punkta izriet, ka direktīva kā vispārēju principu ir noteikusi to, ka parasti saimnieciskās darbības ietvaros veikta pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli.

Savukārt direktīvas 135.panta 1.punkta „l” apakšpunkts noteic, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa darījumus par nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu. Vienlaikus šā panta 2.punktā ir uzskaitīti četri konkrēti nekustamā īpašuma iznomāšanas/izīrēšanas gadījumi, uz kuriem atbrīvojums no aplikšanas ar pievienotās vērtības nodokli nav attiecināms, kā arī ir noteikts, ka dalībvalstis var piemērot papildu izņēmumus 1.punkta „l” apakšpunktā minētā atbrīvojuma darbības jomai.

Direktīvas 135.panta 2.punkts atļauj dalībvalstīm pēc sava ieskata noteikt, kādiem nekustamā īpašuma nomas darījumiem pievienotās vērtības nodoklis tomēr ir piemērojams. Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka dalībvalstīm, nosakot atkāpes (izņēmumus) no direktīvā paredzētā atbrīvojuma nekustamā īpašuma nomas aplikšanai ar pievienotās vērtības nodokli, ir plaša rīcības brīvība (*Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 12.janvāra sprieduma lietā C-246/04* *Turn- und Sportunion Waldburg pret Finanzlandesdirektion für Oberösterreich 24. un 31.punkts*).

Tādējādi direktīva ir devusi dalībvalstīm rīcības brīvību ierobežot nekustamā īpašuma nomas darījumu atbrīvošanu no aplikšanas ar pievienotās vērtības nodokli.

[3.3] Latvija ir izveidojusi tādu regulējumu, ka parasti nekustamo īpašumu noma/īre ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli, bet nodoklis nav maksājams par pakalpojumiem par dzīvojamo telpu īri un par pakalpojumiem, kuru vērtība 12 mēnešu ietvaros nepārsniedz 35 000 latu.

Ievērojot to, ka direktīvas vispārējais princips ir pakalpojumu aplikšana ar pievienotās vērtības nodokli un atbrīvojums pats par sevi ir izņēmums (*piemēram, Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 9.februāra sprieduma lietā C‑415/04 13.punkts un 2006.gada 13.jūlija sprieduma lietā C‑89/05 21.punkts*), nav saskatāms, ka izskatāmajā lietā piemērojamais likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” un Pievienotās vērtības nodokļa likuma regulējums būtu pretrunā direktīvai. Proti, ka direktīva aizliegtu dalībvalstīm kā izņēmumu no šīs direktīvas 135.panta 1.punkta „l” apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma noteikt tādiem nekustamā īpašuma nomas darījumiem, kuru kopējā vērtība 12 mēnešu ietvaros pārsniegusi 35 000 latu.

[3.4] No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta divpadsmitās daļas un 15.panta septītās daļas neizriet, ka likumdevējs būtu noteicis, ka pakalpojumi, saistībā ar kuriem pakalpojumu sniedzējs izmanto likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta divpadsmitās daļas iespēju, nav apliekami ar cita veida nodokļiem, piemēram, ar pievienotās vērtības nodokli.

Ne likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, ne Pievienotās vērtības nodokļa likumā aplikšana ar pievienotās vērtības nodokli nav padarīta atkarīga no tā, vai saimnieciskā darbība ir dienestā reģistrēta vai nē.

Tādējādi tas, ka pieteicēja saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta divpadsmito daļu bija izmantojusi iespēju saimniecisko darbību – nekustamo īpašumu iznomāšanu – nereģistrēt, nenozīmē, ka pieteicējai līdz ar to bija pamats uzskatīt, ka tās sniegtie nekustamā īpašuma iznomāšanas pakalpojumi principā nav apliekami ar pievienotās vērtības nodokli.

[3.5] Ņemot vērā, ka pieteicējas strīdus darījumu kopējā vērtība 2012.gada 18.augustā sasniedza 93 200 latus, bet pieteicēja līdz 2012.gada 17.septembrim nereģistrējās dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un neveica pievienotās vērtības nodokļa maksājumus, pārsūdzētais lēmums daļā par pieteicējai aprēķināto budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli ir tiesisks.

[3.6] Pieteicējas norādītie iemesli pievienotās vērtības nodokļa neaprēķināšanai laikus nav pamats atkāpties no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otrajā daļā paredzētajām tiesiskajām sekām – nokavējuma naudas aprēķināšanas.

[3.7] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.panta pirmā daļa nav attiecināma uz tādām fiziskajām personām, kas veic saimniecisko darbību, bet nav reģistrējušās dienestā kā saimnieciskās darbības veicējas. Līdz ar to minētā tiesību norma pieteicējas gadījumā nav piemērojama. Šā iemesla dēļ pārsūdzētais lēmums daļā par pieteicējai aprēķināto soda naudu nav tiesisks.

[4] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteikums. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Apgabaltiesa nepareizi interpretēja likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta otrās daļas 2.punktu kopsakarā ar 1.panta 3.punkta „d” apakšpunktu, kā arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 2.punktu kopsakarā ar 1.panta 14.punkta „c” apakšpunktu. Apgabaltiesa, gramatiski tulkojot vārdkopu „lietu noma”, secināja, ka šāda veida pakalpojums ietver arī nekustamā īpašuma iznomāšanu. Šāds tulkojums ir pārāk plašs. Pieteicējas ieskatā, ar „lietu nomu” netiek aptverti nekustamā īpašuma iznomāšanas pakalpojumi, ņemot vērā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” kopējo sistēmu, kurā likumdevējs ir detalizēti izdalījis darījumus ar nekustamo īpašumu no citiem darījumiem, bet nav atsevišķi izdalījis nekustamā īpašuma iznomāšanu. Līdzīgs regulējums ietverts arī Pievienotās vērtības nodokļa likumā.

[4.2] Konstatējot, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” un Pievienotās vērtības nodokļa likuma regulējums ir piemērojams tādā veidā, ka nekustamā īpašuma noma Latvijā ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli, apgabaltiesai vajadzēja piemērot direktīvas 135.pantu.

Direktīvas 135.panta 2.punkts noteic, ka dalībvalstis var piemērot papildu ierobežojumu nekustamā īpašuma iznomāšanai vai izīrēšanai. Ņemot vērā šīs normas mērķi – aplikt ar pievienotās vērtības nodokli tādu nekustamā īpašuma iznomāšanu, kura rada pievienoto vērtību, ir secināms, ka Eiropas Savienības likumdevējs ir devis dalībvalstīm rīcības brīvību noteikt papildu nekustamā īpašuma iznomāšanas darījumu kategorijas, kas rada ekonomisko un pievienoto vērtību, tādējādi nosakot tās kā pievienotās vērtības nodokļa objektu.

Dalībvalstij, izmantojot rīcības brīvību, jāievēro direktīvas, tostarp atsevišķu tās normu mērķis. Latvijā nekustamā īpašuma iznomāšanas darījumiem tiek piemērots vispārējs regulējums, kas noteikts likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 3.panta 5.3daļā un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 59.panta pirmajā daļā. Šīs tiesību normas attiecas uz jebkura veida darījumiem, ja tie 12 mēnešu laikā sasnieguši noteikto apmēru.

[4.3] Latvijas likumdevējs, piemērojot nekustamā īpašuma iznomāšanas darījumiem vispārējo pievienotās vērtības nodokļa režīmu, ir rīkojies pretēji direktīvas 135.panta mērķim – atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa noteiktus nekustamā īpašuma iznomāšanas darījumus, kas nav ar papildus radītu ekonomisko un pievienoto vērtību. Tāpēc direktīvas 135.pants Latvijā ir nepareizi ieviests un ir tieši piemērojams.

Ja Senātam rodas šaubas par direktīvas 135.panta piemērošanu, tad pieteicēja lūdz Senātu vērsties Eiropas Savienības Tiesā pēc prejudiciālā nolēmuma.

[4.4] Apgabaltiesa nepareizi interpretēja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta divpadsmito daļu. Apgabaltiesa nesaskatīja fundamentālu pretrunu starp atvieglotā 10 % iedzīvotāju ienākuma nodokļa un pievienotās vērtības nodokļa sistēmām. Proti, ka, izmantojot iespēju nereģistrēt nekustamo īpašumu iznomāšanu kā saimniecisko darbību dienestā, tomēr jāreģistrē saimnieciskā darbība pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām.

[4.5] Nokavējuma nauda nebija samērīga. Nav pamata uzskatīt, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otrajā daļā minētā nokavējuma naudas likme piemērojama visos gadījumos, ir nepieciešams izvērtēt tās apmēru katrā individuālā gadījumā.

[5] Dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts. Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesa nepareizi interpretēja likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.panta pirmo un otro daļu. Pieteicēja, paziņojot dienestam par savu saimniecisko darbību un tiekot reģistrēta kā nodokļu maksātāja atbilstoši Ministru kabineta 2015.gada 22.septembra noteikumu Nr. 537 „Noteikumi par nodokļu maksātāju un nodokļu maksātāju struktūrvienību reģistrāciju Valsts ieņēmumu dienestā” 4.1.6.apakšpunktam, ir uzskatāma par reģistrētu saimnieciskās darbības veicēju (t.s. nereģistrētās saimnieciskās darbības veicēja). Tāpēc uz pieteicēju ir attiecināma likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.panta pirmā daļa.

[6] Paskaidrojumā par pieteicējas kasācijas sūdzību dienests norāda, ka tā nav pamatota.

[7] Senātā saņemts pieteicējas iesniegums, kuram pievienots dienesta 2019.gada 2.decembra lēmums Nr. 31.4-4.6.3/79020, ar kuru pieteicējai, pamatojoties uz Nodokļu maksātājiem nokavējuma naudas un soda naudas dzēšanai paredzētā atbalsta likuma 10.pantu, dzēsta uz pamatparādu attiecināmā nokavējuma nauda 18 538,60*euro* un soda nauda 106 208,27 *euro*. Pieteicēja norāda, ka par šīm summām vairs nepastāv strīds un lūdz izbeigt tiesvedību šajā daļā.

Dienests neiebilst tiesvedības izbeigšanai minētajā daļā.

Motīvu daļa

[8] Lietā ir strīds par to, vai pieteicējas nekustamo īpašumu iznomāšanas darījumi ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokli un līdz ar to pieteicējai bija pienākums, darījumu vērtībai pārsniedzot likumā noteikto 35 000 latu robežu, reģistrēties kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājai un samaksāt pievienotās vērtības nodokli.

[9] Apgabaltiesa spriedumā norādījusi, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 2.panta otrās daļas 2.punkts kopsakarā ar 1.panta 3.punkta „d” apakšpunktu un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 2.punkts kopsakarā ar 1.panta 14.punkta „c” apakšpunktu paredz, ka ar pievienotās vērtības nodokli 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.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa ir nepareizi interpretējusi minētās tiesību normas. Pieteicējas ieskatā, ar jēdzienu „lietu noma” netiek aptverti nekustamā īpašuma iznomāšanas pakalpojumi, jo vairākās likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normās ir izdalīti darījumi ar nekustamo īpašumu (1.panta 3.punkta „e” apakšpunktā – nekustamā īpašuma nodošana īpašniekam pēc būvdarbu veikšanas, 10.panta ceturtajā daļā – atsevišķi izdalīti darījumi ar nekustamo īpašumu) un atsevišķi lietu nomas darījumi (10.panta ceturtās daļas 8.punktā – nekustamā īpašuma nomas pirkums jeb līzings, 10.panta 7.2daļā – vieglo automašīnu nomas darījumi). Pieteicēja uzskata, ka tā kā likumdevējs nav atsevišķi minējis nekustamā īpašuma nomu, tad likumā nav paredzēts ienākumus no nekustamā īpašuma iznomāšanas noteikt kā pievienotās vērtības objektu.

Pieteicējas argumenti nav pamatoti turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

[10] Saskaņā ar Civillikuma 842.pantu ķermeniskas lietas ir vai nu kustamas, vai nekustamas, raugoties pēc tam, vai tās var vai nevar pārvietot, ārēji nebojājot, no vienas vietas uz otru. Tātad nav šaubu, ka nekustamais īpašums ir lieta. Tāpēc nav pamata uzskatīt, ka likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” un Pievienotās vērtības nodokļa likumā lietotais jēdziens „lietu noma” neaptver nekustamā īpašuma kā lietas nomu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 3.punktā ir skaidrots jēdziens „pakalpojumu sniegšana”. Tas ir darījums, kas nav preču piegāde šā panta 2.punkta izpratnē, bet tostarp ir: lietu noma („d” apakšpunkts) un nekustamā īpašuma nodošana īpašniekam pēc būvdarbu veikšanas („e” apakšpunkts). Turklāt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 14.punktā pakalpojumu sniegšana definēta kā darījums, kas nav preču piegāde; par pakalpojumu sniegšanu uzskata arī: lietu nomu („c” apakšpunkts) un būvdarbu veikšanu („d” apakšpunkts). Tātad normas tekstā vairs netiek runāts par nekustamā īpašuma nodošanu pēc būvdarbu veikšanas, bet būvdarbu veikšanu kā pakalpojumu. Savukārt lietu noma kā viena no pakalpojumu kategorijām ir minēta abās tiesību normās. Kā jau tika minēts, nekustamā īpašuma noma ietveras pakalpojuma veidā „lietu noma”.

Pieteicējas minētais likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.pants regulē priekšnodokļa atskaitīšanas un budžetā maksājamā nodokļa aprēķināšanas kārtību. Šajā tiesību normā ir noteikti gan vispārīgi noteikumi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai, gan arī speciāli noteikumi atsevišķām preču piegāžu un pakalpojumu kategorijām. Tas, ka šajā tiesību normā nav paredzēts īpašs regulējums nekustamā īpašuma nomai, nozīmē vien to, ka uz šo pakalpojumu kategoriju attiecas normā noteiktie vispārīgie noteikumi.

Minētās tiesību normas ir piemērojamas kopsakarā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 6.panta pirmās daļas 14.punktā un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 25.punktā noteiktajiem izņēmumiem, kas attiecas uz nekustamā īpašuma iznomāšanas un izīrēšanas pakalpojumiem.

Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka no minēto likumu sistēmas neizriet, ka nekustamā īpašuma nomas pakalpojums nav apliekams ar pievienotās vērtības nodokli, jo tas nav īpaši izdalīts likumā kā ar nodokli apliekama darījumu kategorija.

[11] Direktīvas 135.panta 1.punkta „l” apakšpunkts noteic, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu. Vienlaikus šā panta 2.punkts noteic, ka 1.punkta „l” apakšpunktā paredzētais atbrīvojums neattiecas uz četrām iznomāšanas/izīrēšanas pakalpojumu kategorijām: 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.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 6.panta pirmās daļas 14.punkta „a” apakšpunktā kā izņēmums, kas netiek aplikts ar nodokli bija norādīti iedzīvotāju maksājumi par dzīvojamo telpu īri saskaņā ar noslēgtajiem līgumiem (izņemot viesu izmitināšanas pakalpojumus viesu izmitināšanas mītnēs – viesnīcās, moteļos, viesu mājās, lauku tūrismam izmantojamās mājās, kempingos, tūrisma mītnēs). Arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta pirmās daļas 25.punktā ir noteikts tāds pats izņēmums – iedzīvotājiem sniegtais pakalpojums: dzīvojamo telpu īre (izņemot viesu izmitināšanas pakalpojumus viesu izmitināšanas mītnēs – viesnīcās, moteļos, viesu mājās, lauku tūrismam izmantojamās mājās, kempingos, tūristu mītnēs).

Direktīvas regulējums ir strukturēts tā, ka vispārīgi ir norādīts, ka nekustamā īpašuma iznomāšana un izīrēšana ir atbrīvojama no nodokļa, vienlaikus norādot izņēmumus no šī atbrīvojuma. Kā to pamatoti norādījusi apgabaltiesa, savukārt Latvijas likumdevējs ir izveidojis tādu pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas regulējumu, ka tiek norādīts, kas netiek aplikts ar nodokli – iedzīvotājiem sniegtais dzīvojamo telpu īres pakalpojums, izņemot viesu izmitināšanas pakalpojumus viesu izmitināšanas mītnēs, attiecīgi pārējie nekustamā īpašuma īres un nomas pakalpojumi ir apliekami ar nodokli. Proti, netiek atsevišķi norādīti izņēmumi no atbrīvojuma no nodokļa.

[12] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka pilnībā pievienojas apgabaltiesas argumentiem, ka direktīvas 135.panta 2.punkts pieļauj dalībvalstīm noteikt, kādiem nekustamā īpašuma nomas darījumiem pievienotās vērtības nodoklis tomēr ir piemērojams, un ka dalībvalstīm, nosakot atkāpes no direktīvā paredzētā atbrīvojuma, ir plaša rīcības brīvība, taču ar šiem argumentiem pamatoto secinājumu uzskata par kļūdainu. Pieteicēja uzskata, ka Latvijas likumdevējs, piemērojot nekustamā īpašuma iznomāšanas darījumiem vispārējo pievienotās vērtības nodokļa režīmu, ir rīkojies pretēji direktīvas 135.panta mērķim, tāpēc apgabaltiesai direktīvas 135.panta regulējums bija jāpiemēro tieši. Tādējādi apgabaltiesa esot pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 326.panta 1.punkta un 327.panta 1.punkta pārkāpumu.

Minētie argumenti nav pamatoti.

Pieteicēja pareizi norāda, ka atbrīvojuma noteikšana nekustamo īpašumu iznomāšanai un izīrēšanai izskaidrojama ar šo darījumu pasīvo raksturu. Nekustamo īpašumu izīrēšana, būdama saimnieciskā darbība, ir relatīvi pasīva darbība, kas nerada būtisku pievienoto vērtību (*Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 28.februāra sprieduma lietā C-278/18* *Manuel Jorge Sequeira Mesquita pret Fazenda Publica 19. un 20.punkts*).

Pieteicēja neapšauba, ka direktīvas 135.panta 2.punktā dalībvalstīm ir paredzēta rīcības brīvība noteikt atkāpes no 135.panta 1.punkta „l” apakšpunktā minētā atbrīvojuma darbības jomas, bet pieteicēja uzskata, ka minētā tiesību norma dod tiesības dalībvalstīm rīcības brīvību papildus noteikt tādas nekustamā īpašumu iznomāšanas darījumu kategorijas, kas rada ekonomisko un pievienoto vērtību. Minētais nosacījums dalībvalstu rīcības brīvībai attiecībā uz izņēmumu noteikšanu direktīvas normās nav atrodams. Taču pieteicēja pareizi ir norādījusi, 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 (*Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 12.janvāra sprieduma lietā C-246/04* *Turn- und Sportunion Waldburg pret Finanzlandesdirektion für Oberösterreich 24 un 31.punkts*).

Kā to pamatoti norādījusi apgabaltiesa, direktīvas 135.panta 2.punkts atļauj dalībvalstīm pēc sava ieskata noteikt kādiem nekustamā īpašuma nomas darījumiem pievienotās vērtības nodoklis tomēr piemērojams. Eiropas Savienības Tiesa norādījusi, ka dalībvalstīm ir piešķirta plaša rīcības brīvība šajā ziņā (sal. *Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 12.janvāra sprieduma lietā C-246/04* *Turn- und Sportunion Waldburg pret Finanzlandesdirektion für Oberösterreich 24.punkts, Eiropas Savienības Tiesas 2018.gada 28.februāra sprieduma lietā C-672/16* *Imofloresmira – Investimentos Imobiliarios SA pret Autoridade Tributaria e Aduaneira 31. un 48.punkts*). Tas vien, ka Latvijas likumdevējs ir paredzējis izņēmumus, nenozīmē, ka šie izņēmumi ir pretēji direktīvas mērķim, ja reiz dalībvalsts likumdevējam ir piešķirta plaša rīcības brīvība. Pieteicēja nav norādījusi, ka vai kā ir pārkāpts kaut viens no vispārējiem principiem. Ņemot vērā minēto, Senāts uzskata, ka nav konstatējams pamats direktīvas 135.panta tiešai piemērošanai, kā norādījusi pieteicēja.

[13] Apgabaltiesa spriedumā nepareizi norādījusi, ka tas, ka ar pievienotās vērtības nodokli var netikt aplikti tādi nekustamā īpašuma izīrēšanas un iznomāšanas darījumi, kurus veic pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā nereģistrēta persona un kuru kopējā vērtība 12 mēnešu ietvaros nepārsniedz noteikto slieksni – 35 000 latus, ir ierobežojums direktīvas 135.panta 1.punkta „l” apakšpunktā paredzētajam nekustamo īpašumu nomas atbrīvojumam no aplikšanas ar nodokli.

Gan likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 3.panta 5.3 un 5.4daļa, gan Pievienotās vērtības nodokļa likuma 59.panta pirmā un otrā daļa nenosaka izņēmumus – preču piegādes un pakalpojumus, kurus neapliek ar nodokli. Tās attiecas tikai uz preču piegādēm un pakalpojumiem, kas ir apliekami ar nodokli, un nosaka darījumu vērtības slieksni, kuru sasniedzot personai jāreģistrējas dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Savukārt, ja preču piegāde vai pakalpojums kā tāds ir noteikts kā izņēmums, kas netiek aplikts ar nodokli, tad šis regulējums uz to neattiecas. Proti, šādā gadījumā nav nozīmes darījumu vērtības apmēram iepriekšējos 12 mēnešos, preču piegāde vai pakalpojums jebkurā gadījumā paliek neapliekams ar nodokli.

Taču minētā kļūda neietekmē sprieduma rezultātu, jo apgabaltiesa ir pareizi secinājumi, ka nekustamā īpašuma nomas pakalpojums ir apliekams ar pievienotās vērtības nodokli un pieteicējai bija jāreģistrējas pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un jāsāk maksāt pievienotās vērtības nodokli pēc tam, kad tika sasniegts likumā noteiktais darījumu vērtības slieksnis.

[14] Lietā nav strīda, ka pieteicēja ir izvēlējusies likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.panta divpadsmitajā daļā paredzēto iespēju saimnieciskās darbības veicējam – nekustamā īpašuma izīrētājam vai iznomātājam, ja nerodas saimnieciskās darbības izdevumi vai tie ir nebūtiski, nereģistrēties dienestā kā saimnieciskās darbības veicējam. Attiecīgi atbilstoši šā likuma 15.panta septītajai daļai šādi veiktas saimnieciskās darbības rezultātā gūtajam ienākumam tiek piemērota 10 % iedzīvotāju ienākuma nodokļa likme.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka apgabaltiesa nav saskatījusi pretrunas starp minētās iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmes piemērošanas un pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas sistēmām, jo, izmantojot iespēju nereģistrēt dienestā nekustamo īpašumu iznomāšanu kā saimniecisko darbību, tomēr jāreģistrē saimnieciskā darbība pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām.

Minētie argumenti nav pamatoti.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normas paredz nodokļa maksātāja tiesības izvēlēties reģistrēties vai nereģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējam. Šī izvēle rada tiesiskas sekas attiecībā uz nodokļa maksātāja tiesībām piemērot saimnieciskās darbības izdevumus un tajos iekļaut ar īpašuma uzturēšanu un pārvaldīšanu saistītos izdevumus, kā arī piemērojamo iedzīvotāju ienākuma nodokļa likmi. No likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normām neizriet, ka minētā izvēle ietekmētu personas pienākumus pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas jomā.

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. Saskaņā ar minētā likuma 8.pantu iedzīvotāju ienākuma nodoklim atbilstošais likums tā piemērošanai ir likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, bet pievienotās vērtības nodoklim – Pievienotās vērtības nodokļa likums (pirms tam likums „Par pievienotās vērtības nodokli”). Līdz ar to pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli jāvērtē atbilstoši speciālajām tiesību normām.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā ir izteikusi apgalvojumu par pienākumu *reģistrēt saimniecisko darbību* pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām un to, ka, veicot ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu saimniecisko darbību, nodokļu maksātājs nevar veikt grāmatvedības uzskaiti vienkārša ieraksta sistēmā, taču nav pamatojusi minēto ar konkrētām tiesību normām. Jau minētajās likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (3.panta 5.3 un 5.4daļa) un Pievienotās vērtības nodokļa likuma (59.panta pirmā un otrā daļa) normās paredzēts pienākums *reģistrēties dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā* un sākt maksāt nodokli tad, ja sniegto ar nodokli apliekamo darījumu vērtība 12 mēnešu perioda ietvaros pārsniedza 35 000 latu.

No iepriekš minētā secināms, ka arī fiziskai personai, kura, iznomājot nekustamo īpašumu, saskaņā ar likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” nav reģistrējusies dienestā kā saimnieciskās darbības veicēja, saskaņā ar pievienotās vērtības nodokli regulējošām tiesību normām jāseko līdzi sniegto nomas pakalpojumu vērtībai un, sasniedzot likumā noteikto darījumu vērtības slieksni, jāreģistrējas pievienotās vērtības nodokļa reģistrā.

[15] Ievērojot iepriekš minēto, apgabaltiesas spriedums daļā, kas attiecas uz pieteicējas pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli, atstājams negrozīts.

[16] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norādījusi, ka gadījumā, ja Senātam rodas šaubas par direktīvas 135.panta piemērošanu, pieteicēja lūdz uzdot Eiropas Savienības Tiesai jautājumu par direktīvas 135.panta 1.punkta „l” apakšpunkta un 2.punkta otrā teikuma interpretāciju.

Pamatojoties uz sprieduma iepriekšējos punktos sniegto minēto tiesību normu analīzi, Senāts konkrētajā gadījumā nesaskata nepieciešamību uzdot jautājumu Eiropas Savienības Tiesai. Senāts uzskata, ka konkrēto normu saturs ir skaidrs.

[17] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 282.panta 7.punktu tiesa izbeidz tiesvedību lietā, ja tiesiskais strīds, kas bija par pamatu pieteikuma iesniegšanai tiesā, izbeidzies.

Ņemot vērā dienesta 2019.gada 2.decembra lēmumu Nr. 31.4-4.6.3/79020, ar kuru pieteicējai, pamatojoties uz Nodokļu maksātājiem nokavējuma naudas un soda naudas dzēšanai paredzētā atbalsta likuma 10.pantu, dzēsta uz pamatparādu attiecināmā nokavējuma nauda 18 538,60*euro* un soda nauda 106 208,27 *euro*, kā arī pieteicējas iesniegumu, Senāts atzīst, ka lietā ir izbeidzama tiesvedība minētajā prasījuma daļā, jo tiesiskais strīds ir izbeidzies līdz ar minētā dienesta lēmuma pieņemšanu.

Līdz ar to pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti par nokavējuma naudu un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības argumenti par soda naudu netiek vērtēti.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 282.panta 7.punktu, 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 10.janvāra spriedumu daļā par pievienotās vērtības nodokli, bet [pers. A] kasācijas sūdzību noraidīt.

Izbeigt tiesvedību lietā prasījuma daļā par nokavējuma naudu un soda naudu.

Spriedums nav pārsūdzams.