

**Byla C-598/20****Prašymas priimti prejudicinį sprendimą****Gavimo data:**

2020 m. lapkričio 13 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Satversmes tiesa* (Konstitucinis Teismas, Latvija)

**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2020 m. lapkričio 11 d.

**Pareiškėjas:**

*AS Pilsētas zemes dienests*

**Ginčijamą teisės aktą priėmusi institucija:**

*Latvijas Republikas Saeima* (Latvijos Respublikos Parlamentas)

**SPRENDIMAS****DĒL PRAŠYMO PRIIMTI PREJUDICINĮ SPRENDIMĄ TEIKIMO  
EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMUI**

<...> [bylos numeris]

Ryga,

2020 m. lapkričio 11 d.

*Satversmes tiesa* (Konstitucinis Teismas), parengtiniame posėdyje išnagrinėjęs <...> [prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiančio teismo sudėtis]

bylą <...> dėl *Pievienotās vērtības nodokļa likums* (Pridētinės vertės mokesčio įstatymas) 1 straipsnio 14 dalies c punkto suderinamumo su *Latvijas Republikas Satversme* (Latvijos Respublikos Konstitucija) 91 straipsnio pirmu sakiniu ir 105 straipsnio pirmu, antru ir trečiu sakiniiais, kiek tai susiję su žemės nuoma privalomos nuomos atvejais,

**nusprendžia**

- 1 Byla <...> yra parengta nagrinėti *Satversmes tiesa*. Byla iškelta gavus akcinės bendrovės *Pilsētas zemes dienests* (toliau – pareiškėja) konstitucinį skundą.

Teisėjas <...> paprašė Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

<...> (**orig. p. 2**) [*Procesiniai klausimai*]

Taigi *Satversmes tiesa* įvertins, ar byloje <...> yra aplinkybių, pagrindžiančių sprendimą pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

### I. Faktinės bylos aplinkybės

- 2 2012 m. lapkričio 29 d. *Saeima* (Parlamentas) priėmė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, kuris įsigaliojo 2013 m. sausio 1 d.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 1 straipsnio 14 dalies c punkte (toliau – ginčijama nuostata) nustatyta, kad paslaugų teikimas – tai sandoris, kuris nėra prekių tiekimas ir, to įstatymo tikslais, turto nuoma tai pat laikoma paslaugų teikimu.

- 3 **Pareiškėja** teigia, kad ginčijama nuostata nesuderinama su Latvijos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) 91 straipsnio pirmu sakiniu ir 105 straipsnio pirmu, antru ir trečiu sakiniais, kiek tai susiję su žemės nuoma privalomos nuomos atvejais.

Pareiškėja yra akcinė bendrovė. Jai priklauso žemės sklypas, kuriame pastatyti kitiems asmenims priklausantys daugiabučiai būstai. Šį žemės sklypą pareiškėja įsigijo sudariusi sandorį pagal teisės aktus. Pareiškėją ir daugiabučių būstų savininkus sieja privalomos nuomos ryšys. Nuo 2002 m. sausio 6 d. pareiškėja yra įsiregistravusi pridėtinis vertės mokesčio mokėtoja, o viena iš pagrindinių jos veiklos sričių yra nuosavo arba nuomoto nekilnojamojo turto nuoma ir administravimas.

*Par valsts un pašvaldību dzīvojamu māju privatizāciju* (Įstatymas dėl valstybei ir savivaldos institucijoms priklausančių būstų privatizavimo) 50 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta, kad privalomos nuomos atveju žemės savininkas ir daugiabutyje esančio būsto savininkas privalo sudaryti žemės sklypo nuomos sutartį. Tačiau mokesčio, kurį pareiškėja turėjo teisę gauti pagal privalomos nuomos sutartį, dydis buvo nustatytas teisės aktuose. Kadangi šioje byloje šalims nepavyko susitarti dėl nuomos sutarties sudarymo ir mokesčio dydžio, pareiškėja kreipėsi į teismą, kad būstų savininkai pradėtų mokėti mokestį už privalomą žemės sklypo nuomą, įskaitant pridėtinės vertės mokestį už tą mokestį. Teismas (**orig. p. 3**) patenkino reikalavimą dėl mokesčio už privalomą žemės sklypo nuomą mokėjimo, tačiau atmetė reikalavimą dėl atitinkamos pridėtinės vertės mokesčio sumos.

Remiantis ginčijama nuostata, nekilnojamojo turto nuoma, taip pat privalomos nuomos atveju, laikoma pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinama paslauga. Tai gerokai sumažina bendras pajamas, kurias žemės sklypo savininkas gauna iš jam priklausančio turto nuomos, nes pareiškėja privalo į valstybės biudžetą sumokėti

pridētinēs vērtēs mokesťi už mokesťi, gautā pagal privalomas nuomas sutartj. Todēl pareiškēja teigia, kad pagal Konstitucijas 105 straipsnj jai suteikta teisē j nuosavybē yra suvaržyta. Be to, jos teigimu, taip pat buvo pažeistas Konstitucijas 91 straipsnio pirmame sakinyje jtvirtintas lygiateisiškumo principas, nes tie žemēs sklypų savininkai, kurie neuzsireģistravē pridētinēs vērtēs mokesčio mokētojais, neprivalo mokēti šio mokesčio už panašiomis aplinkybēmis privalomai nuomojamā žemēs sklypā.

Jos nuomone, priimdams sprendimā dēl tam tikro paslaugų teikimo apmokestinimo pridētinēs vērtēs mokesčiu, teisēs aktų leidējas turējo jvertinti, ar nekilnojamojo turto nuoma, ypač privalomas nuomas atveju, yra paslauga, kuri pagal bendrajā taisyklē gali būti apmokestinama pridētinēs vērtēs mokesčiu. Šiuo atveju reikia atsižvelgti j Europos Sąjungos teisēs aktus, konkrēčiai, j 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktivā 2006/112/EB dēl pridētinēs vērtēs mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktiva 2006/112/EB). Remiantis Direktivos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalimi, nekilnojamojo turto nuoma neapmokestinama pridētinēs vērtēs mokesčiu. Pasak pareiškējos, šis neapmokestinimas susijēs su tuo, kad nekilnojamojo turto nuoma paprastai yra santykinai pasyvi veikla, kuri nesukuria reikšmingos pridētinēs vērtēs.

- 4 **Ginčijamā teisēs aktā priēmusi institucija, t. y. Saeima**, teigia, kad ginčijama nuostata yra suderinama su Konstitucijas 91 straipsnio pirmu sakiniu ir 105 straipsnio, pirmu, antru ir trečiu sakiniais.

Remiantis Direktivos 2006/112 2 straipsnio 1 dalimi, pridētinēs vērtēs mokesčiu apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygį valstybēs narēs teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo. Jo teigimu, remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, paslauga apmokestinama pridētinēs vērtēs mokesčiu tik tuo atveju, jei yra paslaugos teikējo ir jos gavējo teisinis ryšys, kuriam esant abipusiai teikiamos paslaugos. Jis priduria, kad privalomas nuomas teisinis ryšys turi būti laikomas teisēs aktuose jtvirtintu (**orig. p. 4**) žemēs sklypo savininko ir pastato savininko teisiniu ryšiu. Remdamasis tuo teisiniu ryšiu, žemēs sklypo savininkas j išnuomoja pastato savininkui, o pastato savininkas už jį moka privalomas nuomas mokesťi žemēs klypo savininkui. Dēl tos priežasties žemēs sklypo nuoma privalomas nuomas atveju turi būti laikoma pridētinēs vērtēs mokesčiu apmokestinamu paslaugos teikimu.

*Saeima* teigia, kad Direktivos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta, kad valstybēs narēs gali pridētinēs vērtēs mokesčiu neapmokestinti nekilnojamojo turto finansinēs nuomas ar nuomas. Tačiau to straipsnio 2 dalyje valstybēm narēm suteikiama teisē nustatyti neapmokestinimo išimtis, t. y. reglamentuoti atvejus, kuriais nekilnojamojo turto finansinē nuoma ar nuoma apmokestinama pridētinēs vērtēs mokesčiu. Jo nuomone, teisēs aktų leidējas turējo teisē nustatyti, kad tuo atveju, kai įsigytas žemēs sklypas nuomojamas pelno tikslais ir žinant, kad susiklostys privalomas nuomas santykiai, paslaugų teikimas bus apmokestinamas pridētinēs vērtēs mokesčiu. Taigi privalomas nuomas atveju nuomas paslauga apmokestinama pridētinēs vērtēs mokesčiu, jeigu paslaugas teikia žemēs sklypo

savininkas, įtrauktas į pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą. Savo ruožtu, pastato savininkas moka sąskaitoje faktūroje nurodytą nuomos mokesį, į kurį taip pat įskaičiuotas pridėtinės vertės mokeskis.

## II. Latvijos teisės aktai

- 5 Konstitucijos 91 straipsnio pirmame sakinyje nustatyta: „Visi Latvijos žmonės lygūs įstatymui ir teismams.“

105 straipsnio pirmas, antras ir trečias sakiniai suformuluoti taip: „Visi žmonės turi teisę į nuosavybę. Nuosavybės teise priklausantis turtas negali būti naudojamas prieš visuomenės interesą. Teisė į nuosavybę gali būti apribota tik teisės aktais.“

- 6 Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojai, apmokestinamieji sandoriai ir neapmokestinimo atvejai nustatyti Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 1 straipsnio 14 dalies c punkte nurodyta, kad paslaugų teikimas – tai sandoris, kuris nėra prekių tiekimas ir, to įstatymo tikslais, turto nuoma tai pat laikoma paslaugų teikimu.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatyta, kad pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas paslaugų teikimas už atlygį, kai vykdoma ūkinė veikla. Ūkinė veikla yra bet kokią (orig. p. 5) tęstinė ir nepriklausoma veikla, vykdoma už atlygį, įskaitant naudojimąsi turtu siekiant gauti nuolatinės pajamas (žr. *Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 4 straipsnį*).

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 52 straipsnio 1 dalies 25 punkte teisės aktų leidėjas nustatė, kad vienintelė finansinės nuomos ar nuomos paslauga, kuriai netaikomas mokeskis yra gyvenamųjų patalpų nuoma (išskyrus svečių apgyvendinimo įstaigose teikiamas apgyvendinimo paslaugas: viešbučiuose, moteliuose, svečių namuose, kaimo turizmo sodybose, kempinguose, turizmo įstaigose).

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 34 straipsnio 7 dalyje nustatyta, kad nuomos sandorio apmokestinamoji vertė yra visi mokėjimai, nustatyti nuomos sutartyje.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 84 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad visi apmokestinamieji asmenys, kurie įtraukti arba, kaip nustatyta įstatyme, turi būti įtraukti į *Valsts ieņēmumu dienests* (valstybės mokesčių administratorius) pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą ir kurie nacionalinėje teritorijoje vykdo apmokestinamuosius sandorius, turi į valstybės biudžetą mokėti pridėtinės vertės mokesį, jei tame įstatyme nenustatyta kitaip. Nacionalinis apmokestinamasis asmuo turi teisę nebūti įtrauktas į valstybės mokesčių administratoriaus pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą, jeigu bendra jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų, apmokestinamų mokesčiu, vertė neviršijo 40 000 eurų per paskutinius 12 mėnesių (žr. *Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 59 straipsnio 1 dalį*).

- 7 Latvijas teisēs sistemoje privalomas bendros nuosavybės teisiniai santykiai egzistavo jau ilgai (daugiau kaip 25 metus). Šie teisiniai santykiai buvo reglamentuojami vykdant žemės reformą ir valstybės bei vietos savivaldos turto privatizaciją.

Žemės reforma buvo sudėtingas ir ilgas visą Latvijos ekonomiką apimantis procesas, kurį lėmė istorinės aplinkybės <...> [nuoroda į nacionalinę teisę]. Vienas iš pagrindinių žemės reformos tikslų buvo atkurti socialinį teisingumą, kurį pažeidė okupacinė sovietų valdžia, neteisėtai ir be kompensacijos nusavinusi Latvijos gyventojų turtą <...> [nuoroda į nacionalinę teisę]. Žemės reformą reglamentuojančiuose teisės aktuose, kurie įsigaliojo XX a. dešimto dešimtmečio pradžioje atkūrus Latvijos nepriklausomybę, teisė į nacionalizuotos žemės nuosavybę buvo atkurta buvusiems savininkams arba jų paveldėtojams. Tačiau sovietų okupacijos metais ir atkūrus Latvijos (**orig. p. 6**) nepriklausomybę, ant tos žemės buvo statomi pastatai, įskaitant valstybei ir vietos savivaldos institucijoms priklausančius daugiabučius būstus.

Remiantis 1995 m. birželio 21 d. *Saeima* priimtu Įstatymu dėl valstybei ir savivaldos institucijoms priklausančių būstų privatizavimo valstybei ir savivaldos institucijoms priklausančios būstai buvo privatizuoti, o tuose pastatuose esančius butus, negyvenamosios paskirties patalpas ir menininkų dirbtuves galėjo įsigyti ne tik žemės savininkai, bet ir kiti asmenys.

Vykstant žemės reformai ir valstybės bei savivaldos institucijoms priklausančios nuosavybės privatizacijai, susiklostė padėtis, kai buvę savininkai ir jų paveldėtojai atkūrė žemės nuosavybės teises, tačiau nuosavybės teises į butus ir kitą valstybei bei savivaldos institucijoms priklausančiuose daugiabučiuose būstuose esantį turtą įgijo kiti asmenys.

1992 m. liepos 7 d. *Likums par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību* (Įstatymas dėl 1937 m. Latvijos Respublikos Civilinio Kodekso įvadinųjų dalių dėl paveldėjimo teisės ir dėl daiktinių teisių įsigaliojimo ir įgyvendinimo tvarkos) 14 straipsnyje teisės aktų leidėjas nustatė išimtį iš Civilinio Kodekso 968 straipsnyje nustatyto žemės ir pastatų vientisumo principo, pagal kurį ant žemės sklypo pastatytas ir su juo glaudžiai susijęs pastatas laikomas to žemės sklypo dalimi. Tokios išimties nustatymas buvo susijęs su žemės reforma ir valstybės bei vietos valdžios institucijų nuosavybės privatizavimu ir buvo reikalingas žemės sklypų savininkų ir pastatų savininkų teisiniams santykiams reglamentuoti.

Kad pastato savininkas galėtų naudotis privatizuoto turto nuosavybės teise, reikėjo, kad tas asmuo galėtų naudotis pastato užimamu žemės sklypu. Tačiau teisės aktų leidėjas taip pat turėjo atsižvelgti į asmenų, ant kuriems priklausančios žemės buvo pastatyti kitiems asmenis priklausančios pastatai, interesus. Teisės aktų leidėjas nusprendė reglamentuoti privalomas bendros nuosavybės teisinius santykius, susiklosčiusius tarp žemės ir pastatų savininkų ir nustatė privalomas

nuomos formą. *Likums par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās* (Įstatymas dėl žemės reformos Latvijos Respublikos miestuose) 12 straipsnio 2 dalyje ir Įstatymo dėl valstybei ir savivaldos institucijoms priklausančių būstų privatizavimo 54 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad žemės sklypo savininkas privalo sudaryti žemės nuomos sutartį su pastato savininku. *Augstākā tiesa* (Aukščiausiasis Teismas, Latvija) nusprendė, kad dėl to, jog privalomos nuomos sutarties šalių teisiniai santykiai atsiranda pagal įstatymą, tie santykiai yra tik santykinai panašūs į sutartinius santykius. Kitaip tariant, nuomotojas ir nuomininkas šiuos santykius sukuria ne savanoriškai, o pagal įstatymą, kai susiklosto konkrečios aplinkybės, kai asmeniui priklausančiame sklype stovi kitam asmeniui priklausantis pastatas. Nei žemės savininkas, nei pastato savininkas šiomis aplinkybėmis negali daryti įtakos ir abu turi atsižvelgti į susiklosčiusią padėtį <...> (**orig. p. 7**) [nuoroda į nacionalinę teisę]. Todėl ši teisinė forma vadinama privaloma nuoma.

1995 m. birželio 21 d. priėmęs Įstatymą dėl valstybei ir savivaldos institucijoms priklausančių būstų privatizavimo, teisės aktų leidėjas nustatė privalomos nuomos mokesčio dydžio ribas. Vėliau Įstatyme dėl žemės reformos Latvijos Respublikos miestuose taip pat buvo nustatyta maksimalus leidžiamas mokesčio už privalomą nuomą dydis. *Satversmes tiesa* taip pat kelis kartus nagrinėjo mokesčio už privalomą nuomą dydžio konstitucingumą. Laikotarpiu, už kurį pareiškėja būtų savininkų reikalavo sumokėti privalomos žemės nuomos mokesį su pridėtinės vertės mokesčiu, teisės aktuose taip buvo reglamentuotas privalomos žemės nuomos mokesčio dydis: 2016 ir 2017 m. – šeši procentai per metus nuo žemės sklypo kadastrinės vertės; nuo 2018 m. sausio 1 d. privalomos žemės nuomos mokesčiai negalėjo būti didesnis kaip penki procentai per metus nuo žemės sklypo kadastrinės vertės; nuo 2019 m. sausio 1 d. iki 2019 m. balandžio 30 d. – keturi procentai per metus nuo žemės sklypo kadastrinės vertės. Taigi priešingai laisvos rinkos santykiams, teisės aktų leidėjas teisės aktais apribojo savininko naudojimąsi jam priklausančia nuosavybe.

Nuo 2019 m. gegužės 1 d. Įstatymo dėl žemės reformos Latvijos Respublikos miestuose 12 straipsnio 2 dalyje ir Įstatymo dėl valstybei ir savivaldos institucijoms priklausančių būstų privatizavimo 54 straipsnyje nustatyta, kad privalomos žemės nuomos mokesčio dydis nustatomas raštišku šalių susitarimu. Jei šalims nepavyksta susitarti dėl privalomos žemės nuomos mokesčio dydžio, jį nustato teismas, kaip nustatyta Civilinio Kodekso 2123 straipsnyje.

### III. Europos Sąjungos teisės aktai

- 8 Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio trečioje pastraipoje nustatyta:

„Direktyva yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, rezultato, kurį reikia pasiekti, atžvilgiu, bet nacionalinės valdžios institucijos pasirenka jos įgyvendinimo formą ir būdus.“

9 Dēl Direktīvas 2006/112/EB tikslu jos preambulēje nustatyta:

„4) Daroma prielaida, kad pasiekus tikslu sukurti vidaus rinku, valstybese narēse bus taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygu ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Dēl to reikalingas toks apyvartos mokesčius reglamentuojančių teisės aktu suderinimas naudojant pridētines vertės mokesčio <...> sistema, kuris panaikins, kiek tai įmanoma, veiksnius, kurie gali iškreipti konkurencijos sąlygas nacionaliniu arba Bendrijos lygiu.

5) [Pridētines vertės mokesčio] sistema yra paprasčiausia ir neutraliausia tada, kai mokestis yra taikomas kiek įmanoma bendresniu būdu ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos ir paskirstymo bei paslaugu teikimo etapus. Dēl to vidaus rinkai ir valstybėms narėms yra naudinga sukurti bendrą sistema, kuri būtų taikoma ir mažmeninei prekybai.

<...>

7) Net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą [pridētines vertės mokesčio] sistema turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio.

<...>

35) Tam, kad Bendrijos nuosavi ištekliai galėtų būtų surenkami vienoda tvarka visose valstybese narėse, turėtų būti sudarytas bendras neapmokestinimo atvejų sąrašas.“

10 Kaip nurodyta Direktīvos 2006/112/EB 1 straipsnyje, pagal bendros pridētines vertės mokesčio sistemos principu prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugu kainai.

Direktīvos 2006/112/EB 2 straipsnyje nustatyta: „Pridētines vertės mokesčio objektas yra šie sandoriai:<...>

c) paslaugu teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.“

Direktīvos 2006/112/EB 135 straipsnyje nustatytos tokie neapmokestinimo pridētines vertės mokesčiu atvejai:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina pridētines vertės mokesčiu:

<...>

l) nekilnojamojo turto lizingas [finansinė nuoma] ar nuoma.

2. 1 dalies I punkte numatyta išimtis netaikoma:

- a) apgyvendinimo paslaugų, kaip jas apibrėžia valstybių narių įstatymai, teikimui viešbučiuose ar panašią veiklą vykdančiose įstaigose, įskaitant apgyvendinimą poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose;
- b) transporto priemonių stovėjimui skirtų patalpų ir aikštelių nuomai; **(orig. p. 9)**
- c) stacionariai įrengtų įrenginių ir mašinų nuomai;
- d) seifų nuomai.

Valstybės narės gali numatyti kitus neapmokestinamus sandorius, kuriems taikomas 1 dalies I punktas.“

#### **IV. Priežastys, dėl kurių *Satversmes tiesa* kyla abejonių dėl Direktyvos 2006/112/EB aiškinimo**

- 11 *Satversmes tiesa* sprendimai yra neskundžiami, todėl jeigu Sąjungos teisės aiškinimas turi įtakos bylos sprendimui, *Satversmes tiesa* turi įsitikinti, ar taikytinų teisės aktų nuostatos yra pakankamai aiškios arba, jei jos nuostatos nepakankamai aiškios, ar Teisingumo Teismas jau yra anksčiau pateikęs atsakymą į šiuos klausimus <...> [*nuoroda į nacionalinę jurisprudenciją*].

Todėl *Satversmes tiesa* toliau pateikia priežastis, pagrindžiančias poreikį priimti sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą teikimo Europos Sąjungos Teisingumo Teismui, kad šis pateiktų išaiškinimą.

- 12 *Satversmes tiesa* paaiškino, kad, kaip nustatyta Konstitucijos 68 straipsnyje, Latvijai įstojus į Europos Sąjungą, Sąjungos teisė tapo Latvijos teisės sistemos sudedamąja dalimi. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio trečioje pastraipoje nustatyta, kad direktyva yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, rezultato, kurį reikia pasiekti, atžvilgiu, bet nacionalinės valdžios institucijos pasirenka jos įgyvendinimo formą ir būdus. Todėl priimdamas teisės aktus, kuriais į vidaus teisę perkeliama Europos Sąjungos direktyvų reikalavimai, teisės aktų leidėjas turi atsižvelgti į bendruosius teisės principus ir kitas Konstitucijos nuostatas, taip pat į Sąjungos teisės principus <...> [*nuoroda į nacionalinę jurisprudenciją*].

*Satversmes tiesa* nusprendė, kad asmens apmokestinimas visada yra Konstitucijos 105 straipsniu suteiktos teisės į nuosavybę ribojimas <...> [*nuoroda į nacionalinę jurisprudenciją*]. Vertindamas, ar šioje byloje ginčijama nuostata nustatytas pagrindinių teisių ribojimas neprieštarauja Konstitucijai, *Satversmes tiesa* turi taip pat įsitikinti, ar ją priimdamas teisės aktų leidėjas laikėsi Sąjungos **(orig. p. 10)** teisės <...> [*nuoroda į nacionalinę jurisprudenciją*].

Ginčijamoje nuostatīje nustatyta, kad pagal Pridētīnēs vērtēs mokesčīo īstatymā paslaugū teikīmu taip pat laikoma turto nuoma. Šīoje nuostatīje vartojama sāvoka „turto nuoma“ apīma nekīlnojamojo turto nuomā. Kitāip tariant, nekīlnojamojo turto nuoma taip pat yra pridētīnēs vērtēs mokesčīu apmokestināma paslauga. Tas pats taikoma zemēs nuomai pagal prīvalomas nuomos sutartī <...> [*nuoroda ī nacionalīnē jurisprudencījā*]. Pridētīnēs vērtēs mokesčīo īstatymas su ginčījāma nuostata buvo priīmtas konkrēcīai taikant Direktīvyos 2006/112/EB reikalavīmus.

Todēl pradēdamas nagrinēti bylā <...> īs esmēs, *Satversmes tiesa* taip pat turi īvertīnti, ar teisēs aktū leidējas, priīmdamas ginčījāmā nuostatā, laikēsi Direktīvyos 2006/112/EB reikalavīmu. Kitāip tariant, ar remīantis aptariāmais Sāvokos teisēs aktāis, teisēs aktū leidējas turējo teisē priīmti nuostatā, pagal kurījā zemēs sklypo nuoma prīvalomas nuomos atvejāis apmokestināma pridētīnēs vērtēs mokesčīu.

- 13 Europos Sāvokos Teisingumo Teīsmas prīpažīno, kad, remīantis Direktīvyos 2006/112/EB 135 straīpsnīo 1 dalīmī, nekīlnojamojo turto finansīnē nuoma ar nuoma neapmokestināmi pridētīnēs vērtēs mokesčīu. Direktīvyos 2006/112/EB 135 straīpsnīo 1 dalīes 1 punktē vartojāmā sāvokā „nekīlnojamojo turto līzīngas [finansīnē nuoma] ar nuoma“ Europos Sāvokos Teisingumo Teīsmas apībrēžē kaip nekīlnojamojo turto savīnīko uż atlygī īr sutartam laikotarpiū nuomīnīnkū suteikīamā teisē naudotis nekīlnojamoju turtu lyg jīs būtū savīnīkas, jokīam kitam asmenīū negalīnt pasīnaudoti šīa teisē (žr. 2019 m. vasarīo 28 d. *Europos Sāvokos Teisingumo Teīsmo sprendīmo Manuel, ECLI:EU:C:2019:160, C-278/18, 18 punktā*).

Europos Sāvokos Teisingumo Teīsmas prīpažīno, kad Direktīvyos 2006/112/EB 135 straīpsnīo 1 dalīes 1 punktē nustatītas neapmokestinīmas turi būtī aišķīnāmas sīaurai, nes tai yra īšīmītīs īs bendrojo princīpo, kad pridētīnēs vērtēs mokesčīu apmokestināmas bet koks apmokestināmojo asmens paslaugū teikīmas uż atlygī. Europos Sāvokos Teisingumo Teīsmas pažymējo, kad neapmokestinīmas pridētīnēs vērtēs mokesčīu aišķīnāmas tuo, kad nors nekīlnojamojo turto finansīnē nuoma ar nuoma yra ūkīnē veīkla, jī paprastai yra palygīnti pasyvi īr nesukuria reīkšmīngos pridētīnēs vērtēs (žr. 2010 m. gruodžio 16 d. *Europos Sāvokos Teisingumo Teīsmo sprendīmo MacDonald, C-270/09, ECLI:EU:C:2010:780, 45 punktā īr 2020 m. liepos 2 d. Sprendīmo Veronsaajien, C-215/19, ECLI:EU:C:2020:518, 38 īr 41 punktus*).

Europos Sāvokos Teisingumo Teīsmas taip pat prīpažīno, kad valstybēs narēs turi plačījā diskrecījā nustatyti, kokie sandorīai vis dēlto turi būtī apmokestīnti pridētīnēs vērtēs mokesčīu, īr ītvirtīnti īšīmītī īs nekīlnojamojo turto nuomai taīkomo neapmokestinīmo tuo mokesčīu. Todēl perkeldamos Direktīvā 2006/112/EB valstybēs narēs prīvalo nustatyti jū nuomone tīnkāmus kriterījus, pagal kurīuos būtū galīma atskīrti apmokestināmuosius sandorīus nuo neapmokestināmuju, īskaitant nekīlnojamojo turto finansīnē nuomā īr nuomā. Direktīvyos 2006/112/EB 135 straīpsnīo 2 dalyjē valstybēs narēs suteikīama plati diskrecīja tam tīkroms paslaugoms, kaip antai nekīlnojamojo turto līzīngū īr

nuomai netaikyti neapmokestinimo (žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo MacDonald, ECLI:EU:C:2010:780, C-270/09, 50 punktą ir 2018 m. vasario 28 d. Sprendimo Imofloresmira, C-672/16, EU:C:2018:134, 31 ir 48 punktus).

Nors Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta, kad valstybės narės pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestina nekilnojamojo turto finansinės nuomos ir nuomos, to straipsnio 2 dalyje valstybėms narėms suteikiama teisė priimti teisės aktus, pagal kuriuos konkretų nekilnojamojo turto finansinės nuomos ar nuomos sandoriai apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu. Dėl tos priežasties Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnis gali būti aiškinamas taip, kad valstybė narė turi teisę pasinaudojama turima diskrecija nustatyti, kad žemės nuoma privalomos nuomos atveju taip pat apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu.

- 13.1** Vis dėlto šioje byloje reikia atsižvelgti į tai, kad pridėtinės vertės mokestis taikomas sandoriui, kuris yra tik santykinai panašus į sutartinius nuomos santykius.

Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 2 dalies a–d punktuose nurodyti nekilnojamojo turto finansinės nuomos ir nuomos sandoriai, kuriuos valstybė narė privalo apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu. Kaip pažymėjo Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, šių sandorių bendra savybė yra ta, kad pagal juos nekilnojamas turtas eksploatuojamas aktyviau, todėl tuo galima pagrįsti apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (žr. 2001 m. spalio 4 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo Goed Wonen, C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, 53 punktą). Pridėtinės vertės mokestis paprastai taikomas pramoninei ar komercinei veiklai. Tokios (**orig. p. 12**) veiklos rūšys nurodytos Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 2 dalies a–d punktuose kaip išimtis iš šio Sąjungos teisės akto 135 straipsnio 1 dalies 1 punkto nustatyto neapmokestinimo. Pridėtinės vertės mokestis taip pat taikomas paslaugų teikimo veiklai, o ne paprastam pasyviam nuosavo turto naudojimo perdavimui kitam asmeniui (žr. 2004 m. lapkričio 18 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo Belgijos valstybė / Temco Europe SA, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730, 20 punktą). Nors tokia pasyvi veikla, kaip antai nuosavybės finansinė nuoma ar nuoma, laikoma ūkine veikla, ji iš principo yra neapmokestinama (žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimo MacDonald, ECLI:EU:C:2010:780, C-270/09, 99 punktą).

Kaip nurodyta šio sprendimo 7 punkte, žemės nuoma privalomos nuomos atveju yra atskira nuomos santykių rūšis, sukurta kaip istorinių aplinkybių nulemta pasekmė, kai žemės ir ant jos esantys pastatai yra skirtingų asmenų nuosavybė. Privaloma nuoma buvo įtvirtinta kaip teisinis sprendimas siekiant teisingos tų asmenų įvairių teisių ir teisėtų interesų pusiausvyros. Privalomos nuomos teisinis santykis reglamentuojamas teisės aktais ir nepriklauso nuo žemės savininko ir pastato savininko valios. Todėl žemės nuoma privalomos nuomos atvejais yra akivaizdžiai pasyvi veikla, nes pagal įstatymą žemės savininkas tik leidžia ja

naudotīs ant tos žemēs esančio pastato savininkui. Tokia pasyvi veikla nesukuria pridētīnēs vertēs, todēl negali būti apmokestinama pridētīnēs vertēs mokesčiu.

Dēl tos priēzasties, remiantis Europos Sājungos Teisingumo Teismo jurisprudencija galima daryti išvada, kad dēl akivaizdziai pasyvaus pobūdžio žemēs nuoma privalomos nuomos atvejais gali būti laikoma sandoriu, kuriam taikomas Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytas nekilnojamojo turto nuomos neapmokestinimas pridētīnēs vertēs mokesčiu.

**13.2.** Kita vertus, Europos Sājungos Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nors pagal Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 2 dalį valstybės narės turi plačią diskreciją neapmokestinti ar apmokestinti finansinė nuomą ar nuomą, ta diskrecija turi būti naudojama laikantis Direktyvos 2006/112/EB tikslų ir principų, konkrečiai – pridētīnēs vertēs mokesčio neutralumo principo (*žr. 2006 m. sausio 12 d. Europos Sājungos Teisingumo Teismo sprendimo Turn, C-246/04, ECLI:EU:C:2006:22, 24 punktą*).

Pridētīnēs vertēs mokesčio neutralumo principas taip pat apima konkurencijos neiškraipymo principą. Pagal šį principą neleidžiama (**orig. p. 13**) valstybės narės teritorijoje panašioms tarpusavyje konkuruojančioms paslaugoms taikyti skirtingos apmokestinimo pridētīnēs vertēs mokesčiu tvarkos. Kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašios prekės ir paslaugos apmokestinamos vienodu mokesčiu (*žr. 2001 m. gegužės 3 d. Europos Sājungos Teisingumo Teismo sprendimo Komisija / Prancūzija, C-481/98, ECLI:EU:C:2001:237, 22 punktą ir 2019 m. gruodžio 19 d. Sprendimo Segler, C-715/18, ECLI:EU:C:2019:1138, 36 punktą*).

Ginčijama nuostata taikoma visiems žemēs nuomos sandoriams, taip pat žemēs nuomai privalomos bendros nuosavybės atveju. Kitaip tariant, jei žemēs sklypo savininkas įtrauktas į pridētīnēs vertēs mokesčio mokėtojų registrą arba turi būti į jį įtrauktas pagal Pridētīnēs vertēs mokesčio įstatymą, žemēs sklypo nuoma turi būti laikoma pridētīnēs vertēs mokesčiu apmokestinama paslauga. Nors privaloma nuoma yra atskira nuomos santykių forma, nuomininko požiūriu šios paslaugos gali būti laikomos panašiomis: abiem atvejais nuomininkas leidžia jam priklausančiu žemēs sklypu naudotis nuomininkui, o nuomininkas moka mokesčią nuomotojui. Jei žemēs nuomai privalomos nuomos atveju nebūtų taikomas pridētīnēs vertēs mokesčis, visais kitais žemēs nuomos atvejais tas sandoris turėtų būti neapmokestinamas pridētīnēs vertēs mokesčiu. Priešingu atveju gali būti pažeistas konkurencijos neiškraipymo principas, nes panašioms paslaugoms būtų taikoma skirtinga apmokestinimo pridētīnēs vertēs mokesčiu tvarka.

Todēl reikia daryti išvada, kad pridētīnēs vertēs mokesčio neutralumo principas draudžia žemēs nuomos neapmokestinti pridētīnēs vertēs mokesčiu privalomos nuomos atvejais, jeigu visais kitais atvejais žemēs nuomai taikomas pridētīnēs vertēs mokesčis.

14 Todėl šioje byloje aiškinant Direktyvą 2006/112/EB galima prieiti prie skirtingų išvadų:

1) naudodamasis turima diskrecija apibrėžti finansinės nuomos ir nuomos sandorius, kurie vis dėlto turi būti apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu, teisės aktų leidėjas turėjo teisę priimti teisės aktus, pagal kuriuos žemės nuoma privalomos nuomos atvejais apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu,

2) atsižvelgiant į tai, kad žemės savininko ir pastato savininko nuomos santykis yra privalomas, kad tas teisinis santykis kyla iš įstatymo ir kad žemės nuoma dėl savo pobūdžio yra akivaizdžiai pasyvi veikla, žemės (**orig. p. 14**) nuoma privalomos nuomos atvejais turi būti neapmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu,

3) remiantis pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principu, teisės aktų leidėjas neturėjo teisės žemės nuomos neapmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu privalomos nuomos atvejais, jeigu visais kitais atvejais žemės nuomai taikomas pridėtinės vertės mokestis.

Nors Europos Sąjungos Teisingumo Teismas ne kartą yra aiškinęs Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnį taip pat ir dėl nekilnojamojo turto finansinės nuomos ar nuomos. Iki šiol nebuvo pateiktas to straipsnio aiškinimas, kiek tai susiję su žemės nuoma privalomos nuomos atvejais. Be to, kaip galima teigti remiantis anksčiau šiame sprendime nurodyta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija, Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio aiškinimas ir taikymas šiomis faktinėmis ir teisinėmis aplinkybėmis nėra toks akivaizdžiai tikslus, kad nekiltų jokių pagrįstų abejonių, ar teisės aktų leidėjas galėjo priimti teisės aktą, pagal kurį žemės nuoma privalomos nuomos atvejais yra apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu.

Taigi *Satversmes tiesa* mano, kad šioje byloje <...> yra aplinkybių, pagrindžiančių sprendimą pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

Remdamasis tuo, kas išdėstyta <...> Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnyje, <...> [*nuoroda į nacionalines proceso teisės normas*], *Satversmes tiesa*

#### **nusprendė:**

**1. Pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:**

**1.1. Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytas nekilnojamojo turto nuomos sandorių neapmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu turi būti aiškinamas taip, kad jis taikomas žemės nuomai privalomos nuomos atveju?**

**1.2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, kaip tariant, jeigu žemės nuoma privalomos nuomos atveju neapmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu, nors visais kitais atvejais žemės nuoma apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu, ar toks neapmokestinimas neprieštarauja vienam iš 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos principų, t.y. pridėtinės vertės mokesčio neutralumo principui?**

**2. Sustabdyti bylos nagrinėjimą, kol Europos Sąjungos Teisingumo Teismas priims sprendimą.**

**3. Pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šio sprendimo, ieškinio <...>, Latvijos parlamento prieštaravimo kopijas ir šioje byloje suformuluotas papildomas pastabas <...>.**

Šis sprendimas neskundžiamas.

<...> [parašai]

DARBINIS VERTINIMAS