

Rīgā

03.06.2021. Nr. LPA 1.8.-19  
Uz 20.05.2021. Nr. 19 5.§ VSS-448

**Finanšu ministrijai**

*Par likumprojektu  
"Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā"*

Biedrība "Latvijas Pilsoniskā alianse" (turpmāk – LPA) ir iepazīsies ar Finanšu ministrijas sagatavoto projektu likumprojektu "Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā" (turpmāk – Likumprojekts) un sniedz šādu iebildumu.

Vēršam uzmanību, ka Latvija nav pilnībā pārņēmusi Eiropas Savienības Padomes Direktīvā 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) "Par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu" (turpmāk – Direktīva) noteiktos atbrīvojumus no pievienotās vērtības nodokļa maksas, kas piemērojami par konkrētām darbībām sabiedrības interesēs bezpeļņas organizācijām.

Latvija, kļūstot par Eiropas Savienības (turpmāk – ES) dalībvalsti, uzņēmas virkni saistību, kuras tā apņēmas pildīt, nodrošinot cita starpā nacionālās tiesību sistēmas sakārtošanu, kā arī ES tiesību pareizu piemērošanu praksē.<sup>1</sup> Minētais nozīmē, ka Latvijas nacionālie tiesību akti jāizstrādā, jāpiemēro un jāinterpretē tādējādi, lai nerastos pretrunas ar Latvijas uzņemtajām saistībām attiecībā pret ES.<sup>2</sup> Turklāt, ja konkrētais jautājums saistīts ar ES normatīvo aktu piemērošanu vai arī atrodas ES tiesību tvērumā, ievērojot, ka ES tiesības ir neatņemama Latvijas tiesību sistēmas sastāvdaļa,<sup>3</sup> Latvijai kā jebkurai citai dalībvalstij jāņem vērā arī Eiropas Savienības Tiesas (turpmāk – EST) judikatūrā sniegtā attiecīgā ES normatīvā akta, kā arī vispārējo tiesību principu interpretācija, noskaidrojot nacionālo normatīvo aktu saturu un piemērojot tos.<sup>4</sup>

Minētais nozīmē, ka, pieņemot jaunus nacionālos normatīvos aktus vai grozot spēkā esošos, būtiski ievērot ne tikai no ES normatīvā akta izrietošo, izmantojot visas tiesību normu interpretācijas metodes, bet arī EST judikatūru, lai tādējādi tiktu nodrošināta jauna nacionālā normatīvā akta vai arī grozījumu jau esošajā normatīvajā akta izstrāde, kas attiecīgi atbilst ES tiesībām.

Konkrētajā gadījumā likumprojektā "Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā", kas 2021. gada 20. maijā izsludināts Valsts sekretāru sanāksmē, paredzēti vairāki grozījumi, tomēr tajā pašā laikā nav paredzēts pārskatīt, pirmkārt, tās nacionālās tiesību normas, ar kurām pārņemts Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva 2006/112) 132. pants, un, otrkārt, apjomu, kādā šis direktīvas pants jau pārņemts, vērtējot to kopsakarā ar esošo EST judikatūru.

<sup>1</sup> Satversmes tiesas 2011. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2010-71-01, 13.3. punkts.

<sup>2</sup> Satversmes tiesas 2008. gada 17. janvāra sprieduma lietā Nr. 2007-11-03, 25.4. punkts.

<sup>3</sup> Satversmes tiesas 2019. gada 6. marta spriedums lietā Nr. 2018-11-01 16.2. un 18.4.1. punkts.

<sup>4</sup> Satversmes tiesas 2018. gada 29. jūnija spriedums lietā Nr. 2017-28-0306, 10. punkts.

Direktīvas 2006/112 132. pantā paredzēti atbrīvojumi, kuru mērķis – kā par to liecina šo pantu ietverošās nodaļas virsraksts – **ir veicināt konkrētas darbības sabiedrības interesēs**. Tomēr šie atbrīvojumi attiecas nevis uz visām darbībām sabiedrības interesēs, bet gan tikai uz tām, kuras tur ir uzskaitītas un detalizēti aprakstītas.<sup>5</sup> Šie atbrīvojumi ir autonomi ES tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) sistēmas piemērošanā dažādās dalībvalstīs.<sup>6</sup>

Šīs direktīvas 132. pantā paredzētos atbrīvojumus aprakstošais formulējums jāinterpretē šauri, jo konkrētie atbrīvojumi ir atkāpes no vispārējā principa, kas izriet no šīs direktīvas 2. panta un saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedz nodokļa maksātājs. Tomēr **šis šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka šīs direktīvas 132. pantā paredzēto atbrīvojumu noteikšanā izmantotais formulējums būtu jāinterpretē tādā veidā, ka šie atbrīvojumi tiktu padarīti par neefektīviem.**<sup>7</sup> Saskaņā ar EST judikatūru Direktīvā 2006/112 132. pantā noteiktie atbrīvojumi ir paredzēti ar mērķi, lai nodrošinātu labvēlīgāku attieksmi PVN jomā dažiem vispārējas nozīmes sociālās labklājības nozarē sniegtiem pakalpojumiem, līdz ar to samazinot šo pakalpojumu izmaksas un tādējādi padarītu tos pieejamākus privātpersonām, kas tos varētu izmantot.<sup>8</sup>

Kā tas tika atzīts EST spriedumā lietā C-326/15 DNB Banka, interpretējot katru ES tiesību normu, jāņem vērā ne tikai tās formulējums, bet arī konteksts un šo normu ietverošā tiesiskā regulējuma mērķi.<sup>9</sup> Apskatot Direktīvas 2006/112 132. pantu, jāuzsver, ka šī tiesību norma atrodas šīs direktīvas IX sadaļas 2. nodaļā ar virsrakstu “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs”. Tas attiecīgi norāda uz to, ka minētajā tiesību normā paredzētie atbrīvojumi saistīti ar darbību, kas tiek veikta sabiedrības interesēs. Šo interpretāciju apstiprina arī minētās direktīvas IX sadaļas “Atbrīvojumi” uzbūve. Direktīvas 2006/112 132. pants atrodas nevis šīs sadaļas 1. nodaļā ar virsrakstu “Vispārīgi noteikumi”, bet gan tās 2. nodaļā. Turklāt minētajā sadaļā 2. nodaļa ar virsrakstu “Atbrīvojumi konkrētām darbībām sabiedrības interesēs” nošķirta no 3. nodaļas ar virsrakstu “Atbrīvojumi citām darbībām”, un šī nošķiršana norāda uz to, ka noteikumi, kas 2. nodaļā ir paredzēti attiecībā uz konkrētām darbībām sabiedrības interesēs, neattiecas uz citām darbībām, kas paredzētas 3. nodaļā.<sup>10</sup> Minēto secinājumu EST norādījusi ne tikai DNB Bankas spriedumā, bet arī tādās lietās kā C-616/15 *Komisija/Vācija* un C-605/15 *Aviva*.<sup>11</sup>

Nemot vērā, ka EST spriedums lietā C-326/15 *DNB Banka* saistīts ar Latvijas Administratīvās apgabaltiesas uzdotajiem prejudiciāliem jautājumiem, Latvijai – likumdevējam – bija jāveic attiecīgās darbības, lai novērstu EST konstatēto Latvijas nacionālās tiesību normas neatbilstību Direktīvai 2006/112. Tādēļ uz DNB Bankas sprieduma pamata tika veikti grozījumi PVN likumā,<sup>12</sup> tomēr šie grozījumi veikti tikai saistībā ar konkrētu Direktīvas 2006/112 normu, par

<sup>5</sup> EST 2017. gada 4. maija spriedums lietā C-699/15 *Brockenhurst College*, EU:C:2017:344, 22. punkts.

<sup>6</sup> EST 2017. gada 26. oktobra spriedums lietā C-90/16 *The English Bridge Union*, EU:C:2017:814, 17. punkts.

<sup>7</sup> EST 2017. gada 4. maija spriedums lietā C-699/15 *Brockenhurst College*, EU:C:2017:344, 23. punkts.

<sup>8</sup> EST 2021. gada 14. janvāra spriedums lietā C-846/19 *Administration de l'Enregistrement, des Domaines un de la TVA*, 44. punkts.

<sup>9</sup> EST C-326/15 2017. gada 21. septembra spriedums lietā *DNB Banka*, EU:C:2017:719, 29. punkts.

<sup>10</sup> EST C-326/15 2017. gada 21. septembra spriedums lietā *DNB Banka*, EU:C:2017:719, 31. punkts.

<sup>11</sup> EST 2017. gada 21. septembra spriedumi: lietā C-616/15 *Komisija/Vācija*, EU:C:2017:721, lietā C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718, *Aviva*.

<sup>12</sup> 2019. gada 30. maija likums "Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā". Latvijas Vēstnesis, 118, 12.06.2019.

kuru tika uzdoti prejudiciālie jautājumi, lai gan EST šajā lietā vienlaikus norādīja arī uz to, kā kopuma jāinterpretē Direktīvas 2006/112 132. pants.

Tas attiecīgi nozīmē, ka Valsts sekretāru sanāksmē izsludināto grozījumu ietvaros jāpārvērtē ar Direktīvas 2006/112 132. pantu saistītās PVN likuma normas kopsakarā ar EST judikatūru, lai tādējādi konkrētas PVN likuma normas grozītu, nodrošinot atbilstību ES tiesībām un EST judikatūrai. Veicot vērtējumu, būtu jāņem vērā, piemēram, EST spriedumi lietās (uzskaitījums nav izsmēļošs):

1. C-47/19 *Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst* saistībā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta h) - j) apakšpunktu;
2. C-449/17 *A & G Fahrschul-Akademie* saistībā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta i) un j) apakšpunktu;
3. C-488/18 *Golfclub Schloss Igling* saistībā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta m) apakšpunktu;
4. C-846/19 *Administration de l'Enregistrement, des Domaines un de la TVA* saistībā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta g) apakšpunktu;
5. C-77/19 *Kaplan International colleges UK* saistībā ar Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta f) apakšpunktu.

Vienlaikus uzsverams, ka Satversmes tiesa ir vairākkārt norādījusi, ka likumdevējam ir pienākums periodiski apsvērt, vai konkrētais tiesiskais regulējums joprojām ir efektīvs, piemērots un nepieciešams.<sup>13</sup> Tas attiecīgi nozīmē, ka šajā gadījumā nepastāv šķēršļu veikt izvērtējumu, izstrādājot tādus grozījumus, kas nodrošinātu atbilstību ES tiesībām, un konkrēti Direktīvas 2006/112 132. pantam.

Īpaši vēlamies norādīt, ka Direktīvā ir uzskaitīta virkne jomas un sfēras, kuru darbības ir sabiedrības interesēs un ir piemērojams atbrīvojums, taču Pievienotās vērtības nodokļa likums neparedz atvieglojumus.

Direktīvas 132. pantā cita starpā norādīti šādi atbrīvojumi no PVN:

g) pakalpojumu sniegšanu un preču piegādes, kas ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, tostarp tādas, ko veic veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām;	Atbilstoši Latvijā spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem, par sociālās labklājības struktūrām Latvijā tiek atzīti sociālo pakalpojumu sniedzēji, kas ir reģistrēti sociālo pakalpojumu sniedzēju reģistrā <sup>14</sup> .
h) pakalpojumu sniegšanu un preču piegādes, kas ir cieši saistītas ar bērnu un jauniešu aizsardzību, un kuru veic publisko tiesību subjekti vai citas organizācijas, ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības organizācijām;	Atbilstoši Latvijā spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem, par sociālās labklājības organizācijām Latvijā tiek atzītas biedrības un nodibinājumi, tai skaitā reliģiskās organizācijas, un organizācijas ar sabiedriskā labuma organizācijas statusu <sup>15</sup> .

<sup>13</sup> Satversmes tiesas 2020. gada 12. februāra spriedums lietā Nr. 2019-05-01, 24.1. punkts.

<sup>14</sup> Sociālo pakalpojumu un sociālās palīdzības likums, 17. pants. <https://likumi.lv/ta/id/68488#p17>  
Labklājības ministrijas tīmekļa vietnes sadaļa "Sociālo pakalpojumu sniedzēju reģistrs"  
<https://www.lm.gov.lv/lv/socialo-pakalpojumu-sniedzēju-registrs>

<sup>15</sup> Sabiedriskā labuma organizāciju likums. <https://likumi.lv/ta/id/90822>

<p>i) bērnu vai jauniešu izglītības, skolas vai universitātes izglītības, arodizglītības vai pārkvalifikācijas nodrošināšanu, tostarp ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi;</p>	<p>Atbilstoši Latvijā spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem, izglītības programmas tiek īstenotas izglītības iestādē, <b>biedrībā, nodibinājumā</b>, amatu meistaru darbnīcā, studijā vai Nacionālo bruņoto spēku vienībā, kuras uzdevumos ietilpst pieaugušo izglītības programmu īstenošana. Izglītības programmas īstenošana uzsākama viena gada laikā no tās licencēšanas dienas<sup>16</sup>. Tomēr šāda Latvijas pieeja būtiski sašaurina Direktīvā paredzētos atbrīvojumus. Saskaņā ar Direktīvu ne tikai valsts atzītām (akreditētām) izglītības iestādēm, bet arī organizācijām (biedrībām un nodibinājumiem), kas nodrošina licencētas izglītības programmas, būtu jābūt tiesībām piemērot atbrīvojumu no PVN. Turklāt saskaņā ar EST judikatūru nodokļu neitralitātes princips, kas raksturīgs kopējai PVN sistēmai, liedz tādu līdzīgu pakalpojumu sniegšanu, starp kuriem pastāv konkurence, no PVN viedokļa izvērtēt atšķirīgi.</p>
<p>j) mācības, ko skolotāji pasniedz privāti un kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu;</p>	
<p>k) personāla nodrošinājumu, ko veic reliģiskas vai filozofiskas iestādes saistībā ar b), g), h) un i) apakšpunktā minētajām darbībām un ar nolūku nodrošināt garīgo labklājību;</p>	<p>Pievienotās vērtības nodokļa likums nav iekļāvis Direktīvā paredzēto atbrīvojumu.</p>
<p>l) pakalpojumu sniegšanu vai ar to cieši saistītu preču piegādi, ko bezpeļņas organizācijas politiskiem, arodbiedrību, reliģiskiem, patriotiskiem, filozofiskiem, filantropiskiem vai pilsoniskiem mērķiem sniedz saviem biedriem to kopējo interešu labad apmaiņā pret biedru naudas nomaksu, kura noteikta saskaņā ar šo organizāciju statūtiem, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumus;</p>	<p>Pievienotās vērtības nodokļa likums nav iekļāvis Direktīvā paredzēto atbrīvojumu.</p>
<p>m) konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas</p>	<p>Pievienotās vērtības nodokļa likums nav iekļāvis Direktīvā paredzēto atbrīvojumu. Latvijā atbrīvojums Latvijā</p>

Valsts ieņēmumu dienesta tīmekļa vietnes sadaļa "Sabiedriskā labuma organizācijas statuss"

<https://www.vid.gov.lv/lv/sabiedriskā-labuma-organizācijas-statuss>

<sup>16</sup> Izglītības likums, 36. pants. <https://likumi.lv/ta/id/50759#p36>

Izglītības kvalitātes valsts dienesta tīmekļa vietnes sadaļa "Izglītības likumā noteikto institūciju reģistrācija"

<https://ikvd.gov.lv/registracija/izglitibas-likuma-noteikto-instituciju-registracija/>

<p>organizācijas sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos;</p>	<p>atbrīvojums no PVN sportam ieviests tikai tik lielā mērā, cik šos pakalpojumus sniedz valsts atzītas izglītības iestādes kā interešu izglītību – tāpat tikai bērniem un jauniešiem.</p> <p>Tomēr jānorāda, ka šīs normas mērķis ir veicināt konkrētu darbību sabiedrības interesēs veikšanu, proti, tādu pakalpojumu sniegšanu, kas ir cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko bezpeļņas organizācijas sniedz personām, kuras piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos. Līdz ar to minētā noteikuma mērķis ir veicināt šādu darbību praktizēšanu plašā sabiedrības daļā.<sup>17</sup></p>
<p>n) konkrētus kultūras pakalpojumus un ar tiem cieši saistītas preces, ko, attiecīgi, sniedz vai piegādā publisko tiesību subjekti vai citas kultūras organizācijas, ko atzinusi attiecīgā dalībvalsts;</p>	
<p>o) pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi, ko sakarā ar līdzekļu vākšanas kampaņām, kuras organizētas tikai pašu labā, veic organizācijas, kuru darbība ir atbrīvota saskaņā ar b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunkta noteikumiem, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumus;</p>	<p>Pievienotās vērtības nodokļa likums nav iekļāvis Direktīvā paredzēto atbrīvojumu.</p>
<p>p) transportēšanas pakalpojumu sniegšanu slimām vai ievainotām personām, izmantojot īpaši šim nolūkam aprīkottus transportlīdzekļus, ja šos pakalpojumus sniedz attiecīgi pilnvarotas organizācijas;</p>	
<p>q) radio un televīzijas organizāciju darbība, kas nav komerciāla rakstura.</p>	
<p>2. Šā panta 1. punkta o) apakšpunkta īstenošanai dalībvalstis var ieviest visus vajadzīgos ierobežojumus, jo īpaši attiecībā uz kampaņu skaitu un ieņēmumu apjomu, kas dod tiesības uz atbrīvojumu.</p>	

Direktīvas 133. pants nosaka, ka piešķirot struktūrām, kas nav publisko tiesību subjekti, 132. panta 1. punkta b), g), h), i), l), m) un n) apakšpunktā paredzētos atbrīvojumu, dalībvalsts katrā atsevišķā gadījumā var tām piemērot vienu vai vairākus šādus nosacījumus, kas pēc būtības atbilst biedrību un nodibinājumu darbībai, tāpat ir piemērojami Direktīvā paredzētie atbrīvojumi.

<sup>17</sup> EST 2013. gada 19. decembrī spriedums lietā C-495/12 *Bridport and West Dorset Golf Club* EU:C:2013:861, 20. punkts

Tā pat jāmin atruna, kas norādīta Direktīvas 133.panta noslēgumā: Dalībvalstis, kas saskaņā ar Direktīvas 77/388/EEK E pielikumu 1989. gada 1. janvārī piemēroja PVN darbībām, kas minētas 132. panta 1. punkta m) un n) apakšpunktā, var piemērot arī pirmās daļas d) apakšpunktā paredzētos nosacījumus, ja minētajām preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanai, ko veic publisko tiesību subjekti, piešķir atbrīvojumu.

Latvijas Pilsoniskās alianses ieskatā ir būtiski pārņemt visus nosacījumus, kas ir attiecināmi un piemērojami biedrību un nodibinājumu darbībai tai skatā arī, ja tai ir piemērots sabiedriskā labuma organizācijas statuss. Lai novērstu Direktīvas normu neievērošanu, aicinām Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.panta ceturto daļu papildināt ar jauniem punktiem šādā redakcijā:

“(4) Ministru kabinets nosaka kārtību, kādā atbrīvojums no nodokļa piemērojams šādām preču piegādēm un pakalpojumiem:

10) personāla nodrošinājumu, ko veic reliģiskas vai filozofiskas organizācijas (biedrības un nodibinājumi), savu noteikto mērķu sasniegšanai;

11) pakalpojumu sniegšanu vai ar to cieši saistītu preču piegādi, ko biedrības un nodibinājumi, tai skaitā reliģiskās organizācijas politiskiem, arodbiedrību, reliģiskiem, patriotiskiem, filozofiskiem, filantropiskiem vai pilsoniskiem mērķiem sniedz saviem biedriem to kopējo interešu labad apmaiņā pret biedru naudas nomaksu, kura noteikta saskaņā ar šo organizāciju statūtiem;

12) konkrētus pakalpojumus, kas cieši saistīti ar sportu vai fizisko audzināšanu un ko biedrības un nodibinājumi sniedz personām, kas piedalās sporta vai fiziskās audzināšanas pasākumos;

13) pakalpojumu sniegšanu un preču piegādi, ko sakarā ar līdzekļu vākšanas kampaņām, kuras organizētas tikai pašu labā, veic biedrības un nodibinājumi.”

Latvijas Pilsoniskā alianse apliecina gatavību līdzdarboties likumprojekta un Ministru kabineta izstrādes turpmākajā procesā, informējot un konsultējot, un aicina informēt par šī procesa tālāku izstrādi.

Ar cieņu,

Direktore

(paraksts\*)

Kristīne Zonberga

\* Dokuments ir parakstīts ar drošu elektronisko parakstu

Zaļūksnis  
[artis@nvo.lv](mailto:artis@nvo.lv)  
24245580

Zonberga  
Kristine@nvo.lv

*Atzinums ir sagatavots sadarbībā ar zvērinātu advokātu biroju Sorainen (reģistrācijas numurs: 90002573483).*