

LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESAS TIESNESIS

Jura Alunāna iela 1, Rīga, LV 1010. Tālrunis: 67830735, 67210274. Fakss: 67830770. e-pasts: tiesa@satv.tiesa.gov.lv

Satversmes tiesas tiesneša

Alda Laviņa

ATSEVIŠKĀS DOMAS

Rīgā 2017. gada 2. novembrī

lietā Nr. 2016-14-01

“Par Solidaritātes nodokļa likuma 3., 5., 6., 7. un 9. panta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 109. pantam”

1. Satversmes tiesa 2017. gada 19. oktobrī pasludināja spriedumu lietā Nr. 2016-14-01 “Par Solidaritātes nodokļa likuma 3., 5., 6., 7. un 9. panta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un 109. pantam” (turpmāk – Spriedums).

Nevaru piekrist Spriedumā ietvertajiem argumentiem, kas bija pamats secinājumam, ka atšķirīgajai attieksmei, kas noteikta ar Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu, nav leģitīma mērķa.

Argumentējot savu viedokli, izmantošu Spriedumā lietotos saīsinājumus.

2. Spriedumā pamatoti secināts, ka:

1) ir radīta atšķirīga attieksme pret solidaritātes nodokļa maksātājiem, proti, tiem noteiktas dažādas nodokļa likmes (*sk. Sprieduma 24. punktu*);

2) atšķirīgā attieksme ir noteikta ar likumu (*sk. Sprieduma 25. punktu*).

Konstatējot atšķirīgo attieksmi, Satversmes tiesai ir jāpārbauda, vai šādai attieksmei ir leģitīms mērķis. Nosakot pamattiesību ierobežojumus, pienākums uzrādīt un pamatot noteikto ierobežojumu leģitīmo mērķi Satversmes tiesas

procesā visupirms ir institūcijai, kas izdevusi apstrīdēto aktu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2014. gada 13. jūnija sprieduma lietā Nr. 2014-02-01 13. punktu*).

Izskatāmajā lietā Saeima savā atbildes rakstā norādīja, ka apstrīdētās normas ir vērstas uz nodokļu sloga regresivitātes samazināšanu, nodrošinot to, ka solidaritātes nodokļa maksātāji piedalās sociālās nevienlīdzības mazināšanas pasākumu izmaksu segšanā taisnīgā apmērā. Savukārt valsts sociālās apdrošināšanas sistēmai piesaistīta solidaritātes nodokļa administrēšanas kārtība esot izraudzīta tādēļ, ka ir vienkārša un tās ieviešanai nebija vajadzīgi ievērojami valsts budžeta līdzekļi. Turklāt tā neradot nodokļa maksātājam papildu administratīvo slogu (*sk. Saeimas atbildes rakstu lietas materiālu 4. sēj. 22. lpp.*).

Tiesas sēdē ar lietas dalībnieku piedalīšanos Saeimas pārstāvji vērsa uzmanību uz to, ka solidaritātes nodokļa administrēšanas kārtība ir orientēta uz efektivitāti, jo ienākumi valsts budžetā tiek nodrošināti katru mēnesi un ir prognozējami bez atsevišķām administrēšanas izmaksām. Kā Satversmes 116. pantā paredzētu leģitīmo mērķi, kas attaisnojot ar Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantā noteiktajām nodokļa likmēm radīto atšķirīgo attieksmi, Saeimas pārstāvji minēja sabiedrības labklājības nodrošināšanu tādā efektīvā veidā, ka netiek tērēti nesamērīgi līdzekļi jaunam nodokļu administrēšanas modelim (*sk. Satversmes tiesas 2017. gada 5. septembra tiesas sēdes stenogrammas 61. lpp.*).

3. Spriedumā tiesa ir norādījusi, ka likumdevējam, īstenojot savu rīcības brīvību nodokļu politikas jomā, ir pienākums ievērot efektivitātes, taisnīguma, solidaritātes un savlaicīguma principus (*sk. Sprieduma 26. punktu un 27.3. punktu*). Uzskatu, ka Spriedumā, noskaidrojot to, vai atšķirīgajai attieksmei ir leģitīms mērķis, netika pienācīgi izvērtēti jautājumi, kas saistīti ar efektivitātes un solidaritātes principu ievērošanu. Šos jautājumus izskatāmajā lietā bija būtiski apskatīt, analizējot atšķirīgas nodokļa likmes saturošās solidaritātes nodokļa administrēšanas sistēmas ieviešanas gaitu un ņemot vērā Satversmes 116. pantā noteikto leģitīmo mērķi – sabiedrības labklājības aizsardzību.

3.1. Sprieduma 27.3. punktā izdarītais secinājums, ka ar Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu noteiktajai atšķirīgajai attieksmei pret solidaritātes nodokļa maksātāju grupām nav leģitīma mērķa, būtībā balstās tikai slēdzienā, ka nodokļa administrēšanas vienkāršība nevar būt vienīgais objektīvais atšķirīgas attieksmes noteikšanas pamatojums.

Viens no Satversmes 116. pantā norādītajiem leģitīmajiem mērķiem – sabiedrības labklājības aizsardzība – ir komplekss jēdziens, kura kontekstā uz nodokļa efektivitāti nedrīkst raudzīties tikai un vienīgi caur tā administrēšanas vienkāršības prizmu. Proti, efektivitāte un vienkāršība nav identiski jēdzieni.

Ar Solidaritātes nodokļa likumā paredzētajām dažādajām nodokļa likmēm radītā atšķirīgā attieksme ir noteikta ar mērķi solidāri mazināt nodokļu sloga regresivitāti (personām ar lielākiem ienākumiem ir mazāki nodokļi) tieši tādā veidā, lai nodokļa maksājumi efektīvi, regulāri un pārskatāmi nodrošinātu nepieciešamos ieņēmumus valsts pamatbudžetā. Attiecīgā nodokļa administrēšanas kārtības piesaistīšana obligāto apdrošināšanas iemaksu administrēšanas sistēmai ir vērsta uz paredzamu nodokļa iekasēšanu katru mēnesi, un minētie nodokļa maksājumi var tikt izmantoti nevienlīdzības jeb iedzīvotāju labklājības līmeņu atšķirības mazināšanai.

Ir acīmredzami skaidrs, ka tad, ja likumdevējs noteiktu citādas solidaritātes nodokļa likmes un šā nodokļa administrēšanas kārtību nepiesaistītu valsts sociālās apdrošināšanas sistēmai, pirmkārt, būtu vajadzīgi ievērojami valsts budžeta līdzekļi, lai izveidotu jaunu šā nodokļa administrēšanas mehānismu. Otrkārt, palielinātos administratīvais slogs gan darba devējiem, gan darba ņēmējiem, jo būtu jāveic atsevišķs solidaritātes nodokļa aprēķins un, noteiktajos termiņos iesniedzot deklarācijas, jānodrošina nodokļa iemaksa valsts pamatbudžetā. Turklāt daudzi solidaritātes nodokļa maksātāji strādā pie diviem vai pat vairākiem darba devējiem. Tas nozīmē, ka bez komplicētas informācijas apmaiņas sistēmas nodrošināšanas ievērojamai daļai šā nodokļa maksātāju nebūtu iespējams noteikt, vai un kad iestājies pienākums maksāt solidaritātes nodokli, kā arī noteiktos gadījumos rastos nepieciešamība nodrošināt pārmaksāto summu atmaksāšanu.

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka valstij ir pienākums sabiedrības labklājības interesēs izveidot efektīvu nodokļu iekasēšanas sistēmu (*sk. Satversmes tiesas 2013. gada 15. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2012-18-01 17. punktu*). Izraudzītais solidaritātes nodokļa administrēšanas risinājums saskan ar minēto Satversmes tiesas atziņu, proti, tas ir efektīvs un racionāls, jo uzliek Aģentūrai pienākumu veikt nodokļa uzskaiti un noteikt to maksājuma daļu, kas ir solidaritātes nodoklis un tārad ir pārskaitāma valsts pamatbudžetā. Turklāt šis risinājums neparedz nekādu papildu administratīvo slogu ne darba devējam, nedz arī darbaņēmējam.

Tādējādi solidaritātes nodokļa citāda administrēšanas kārtība nesekmētu tā efektivitāti, regularitāti un paredzamību un nebūtu vērsta uz sabiedrības labklājības aizsardzību tikpat lielā mērā kā spēkā esošais risinājums.

3.2. Sabiedrības labklājību likumdevējs var aizsargāt, īstenojot savu rīcības brīvību nodokļu politikas jomā un ievērojot ne tikai efektivitātes, bet arī solidaritātes principu.

Līdz solidaritātes nodokļa ieviešanai bija tā, ka, darbaņēmēja darba samaksai sasniedzot obligāto apdrošināšanas iemaksu objekta maksimālo apmēru, darbaspēka nodokļu slogs samazinājās gan darba devējam, gan darbaņēmējam. Kā redzams no Solidaritātes nodokļa likuma projekta anotācijas, personām, kuras saņēma Ministru kabineta noteikto minimālo mēneša darba algu, un personām ar mēneša darba algu 10 000 *euro* darbaspēka nodokļu slogs tobrīd atšķīrās gandrīz par astoņiem procentpunktiem. Tas nozīmē, ka personām ar minimālo mēneša darba algu darbaspēka nodokļu slogs bija gandrīz par piektdaļu lielāks nekā personām ar daudz lielāku mēneša darba algu.

Ieviešot solidaritātes nodokli, tika nodrošināts tas, ka no visiem algotā darbā gūtiem ienākumiem un pašnodarbinātā ienākumiem, kas pārsniedz obligāto apdrošināšanas iemaksu objekta maksimālo apmēru, maksājamo nodokļu slogs nevis samazinās, bet paliek tāds pats kā personām, kuru ienākumi nav sasnieguši šo maksimālo apmēru. Nodokļa likmes, kas noteiktas ar Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu, gan dažādām personu grupām ir atšķirīgas, tomēr ir vērstas uz darbaspēka nodokļu regresivitātes mazināšanu, proti, līdzīga darbaspēka nodokļu

sloga saglabāšanu katrai nodokļu maksātāju grupai. Piemēram, arī tādām darba ņēmējām, kurš jau sasniedzis vecumu, kas dod tiesības uz valsts vecuma pensiju, darbaspēka nodokļu slogs pēc obligāto apdrošināšanas iemaksu objekta maksimālā apmēra sasniegšanas nesamazinās. Tādā veidā tiek mazināta sociālā nevienlīdzība un iedzīvināts sociāli atbildīgas sabiedrības savstarpējas solidaritātes princips.

Nemot vērā minēto, jāsecina, ka solidaritātes nodokļa administrēšanas kārtības piesaistīšana obligāto apdrošināšanas iemaksu administrēšanas sistēmai papildus efektīvai un paredzamai nodokļa iekasēšanai valsts pamatbudžetā ļauj arī mazināt nodokļu sloga regresivitāti, nodrošinot vienlīdzīga nodokļa sloga saglabāšanu visās sociālajās grupās. Tādējādi valsts nodokļu politikā tiek ievēroti efektivitātes un solidaritātes principi. Citādu solidaritātes nodokļa likmju un citādas tā aprēķināšanas vai administrēšanas kārtības izvēle šiem principiem atbilstu mazāk.

3.3. Sprieduma 27. punktā ir norādīti vismaz četri apstākļi, kas saistīti ar sabiedrības labklājības aizsardzību:

- 1) nodokļa administrēšanas vienkāršība;
- 2) nozīmīgs budžeta ieņēmumu apjoms (nodokļa fiskālais efekts);
- 3) nelielās administrēšanas izmaksas;
- 4) nelielais solidaritātes nodokļa maksātāju skaits.

Spriedumā attiecībā uz katru no šiem apstākļiem atsevišķi būtībā ir secināts, ka tie paši par sevi nevar tikt izmantoti, lai pamatotu pamattiesību ierobežojumu Satversmes 91. panta pirmā teikuma izpratnē. Tomēr, kā redzams no Sprieduma, izskatāmajā lietā šādi apstākļi bija vairāki, nevis viens vien.

Nemot vērā minēto, izskatāmajā lietā bija pamats secināt, ka ar Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu noteiktajai atšķirīgajai attieksmei pret solidaritātes nodokļa maksātāju grupām ir legītīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība.

4. Nodokļu tiesību specifika ietekmē konstitucionālās kontroles apjomu un apstrīdētās nodokļu tiesību normas satversmības izvērtēšanas metodoloģiju. Lai secinātu, vai ar nodokļa maksāšanas pienākumu radītais pamattiesību

ierobežojums ir atbilstošs Satversmes 91. pantam, ir jāpārbauda, vai atšķirīgajām solidaritātes nodokļa likmēm ir saprātīgs izskaidrojums, kas pamatots ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem, proti, vai nodokļa aprēķina princips nav noteikts patvaļīgi (*sal. ar Satversmes tiesas 2015. gada 25. marta spriedumu lietā Nr. 2014-11-0103 un 2015. gada 3. jūlija spriedumu lietā Nr. 2014-12-01*).

Kaut arī atšķirīgo nodokļa likmju piesaistīšana obligāto apdrošināšanas iemaksu administrēšanas sistēmai ir vērsta uz efektivitātes un solidaritātes principu ievērošanu, tomēr likumdevējam ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem ir jāpamato pašas nodokļa likmes kā tādas. Solidaritātes nodokļa maksātājiem – darba ņēmējiem – ir paredzētas dažādas nodokļa likmes atkarībā no tā, kādiem sociālās apdrošināšanas veidiem konkrēta persona ir apdrošināta, taču solidaritātes nodokļa likmju apmērs nevar būt pamatots ar sociālās apdrošināšanas riskiem, jo solidaritātes nodoklim ir citi mērķi. Turklāt, raugoties no tāda viedokļa, vai atšķirīgās nodokļa likmes ir saprātīgi izskaidrojamas, nav mazsvarīgs tas apstāklis, ka šīs likmes ir noteiktas precīzi līdz pat procenta simtdaļai. Arī šo atšķirīgo likmju apmērs 2016. un 2017. gadā ir bijis dažāds.

Uzskatu, ka lietas izskatīšanas gaitā likumdevējs nav sniedzis ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem pamatotu izskaidrojumu konkrētajām uz dažādām personu grupām attiecinātajām solidaritātes nodokļa likmēm un to atšķirībām. Sprieduma 26. un 27. punktā ietvertie argumenti bija izmantojami, lai nonāktu tieši pie minētā secinājuma.

Tādējādi ar Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu radītā atšķirīgā attieksme neatbilst Satversmes 91. pantam.

5. Papildus vēršu uzmanību uz to, ka Pieteikumu iesniedzēji ir izdalījuši trīs patstāvīgus aspektus, kādos, pēc viņu ieskata, apstrīdētās normas neatbilstot Satversmes 91. panta otrajā teikumā ietvertajam tiesiskās vienlīdzības principam (minētie aspekti precīzi atreferēti Sprieduma 2. punktā).

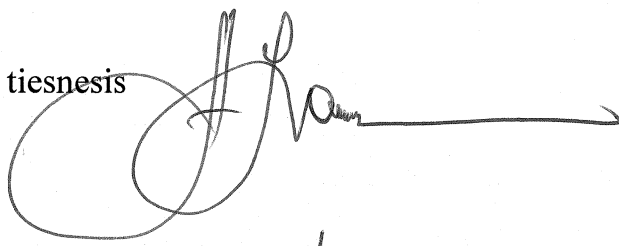
Viens no šiem aspektiem ir saistīts ar apsvērumu, ka pašnodarbinātā persona var izvēlēties, no kādiem ienākumiem veikt sociālās apdrošināšanas iemaksas, kā arī mainīt iemaksu objektu reizi ceturksnī, turpretī darba ņēmējam

nav izvēles iespēju attiecībā uz apdrošināšanas iemaksu objekta noteikšanu. Šāda solidaritātes nodokļa maksāšanas kārtība radot vienlīdzības principa pārkāpumu.

Satversmes tiesa ir analizējusi gan darba ņēmēja, gan arī pašnodarbinātas personas ienākumu uzskaites kārtību, iedzīvotāju ienākuma nodokļa, sociālās apdrošināšanas iemaksu un solidaritātes nodokļa maksāšanas kārtību un Sprieduma 22.2. punktā izdarījusi secinājumu, ka solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākuma aspektā darba ņēmēji un pašnodarbinātās personas, kurām ir pienākums maksāt šo nodokli, atrodas salīdzināmos apstākļos.

Tomēr turpmākajā Sprieduma tekstā nav izvērtēts, vai Satversmes 91. pantā ietvertajam tiesiskās vienlīdzības principam atbilst tāda solidaritātes nodokļa maksāšanas kārtība, atbilstoši kurai, kā tas norādīts pieteikumos, vienai personu grupai – darba ņēmējiem – ar ienākumiem virs obligāto apdrošināšanas iemaksu maksimālā apmēra nav izvēles tiesību attiecībā uz sociālās apdrošināšanas iemaksu objekta noteikšanu un līdz ar to iestājas pienākums maksāt solidaritātes nodokli, savukārt citai personu grupai – pašnodarbinātām personām – ar ienākumiem arī virs obligāto apdrošināšanas iemaksu maksimālā apmēra ir tiesības noteikt sociālās apdrošināšanas iemaksu objektu, turklāt pat tādu, no kura neiestājas pienākums maksāt solidaritātes nodokli. Bez šāda izvērtējuma Sprieduma 22.2. punktā izdarītajiem secinājumiem nav būtiskas nozīmes.

Satversmes tiesas tiesnesis



A. Laviņš