



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

SPRIEDUMS

Latvijas Republikas vārdā

Rīgā 2017. gada 16. novembrī

lietā Nr. 2016-16-01

Latvijas Republikas Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētāja Ineta Ziemele, tiesneši Sanita Osipova, Aldis Laviņš, Gunārs Kusiņš, Daiga Rezevska, Jānis Neimanis un Artūrs Kučs,

pēc konstitucionālajām sūdzībām, kuras iesniegušas deviņas juridiskās personas,

piedaloties konstitucionālo sūdzību iesniedzēju pilnvarotajiem pārstāvjiem zvērinātai advokātei Alisai Leškovičai un Kasparam Strazdam un

institūcijas, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeimas – pilnvarotajiem pārstāvjiem Ilzei Tralmakai un Mārtiņam Brencim,

ar tiesas sēdes sekretāri Mariju Paulu Pēci,

pamatojoties uz Latvijas Republikas Satversmes 85. pantu un Satversmes tiesas likuma 16. panta 1. punktu, 17. panta pirmās daļas 11. punktu, kā arī 19.² un 28. pantu,

2017. gada 10. un 17. oktobrī tiesas sēdē ar lietas dalībnieku piedalīšanos izskatīja lietu

„Par Solidaritātes nodokļa likuma 3., 5. un 6. panta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91. panta pirmajam teikumam”.

Konstatējošā daļa

1. Saeima 2015. gada 30. novembrī pieņēma Solidaritātes nodokļa likumu, kas stājās spēkā 2016. gada 1. janvārī.

Solidaritātes nodokļa likums nosaka solidaritātes nodokļa maksātājus, taksācijas periodu, nodokļa objekta un likmes noteikšanas kārtību, kā arī nodokļa maksāšanas kārtību un regulē citus ar šā nodokļa aprēķināšanu, maksāšanu un administrēšanu saistītus jautājumus.

Saskaņā ar Solidaritātes nodokļa likuma 2. panta pirmo daļu šā likuma mērķis ir mazināt nodokļu regresivitāti darba ņēmējiem, iekšzemes darba ņēmējiem pie darba devēja – ārvalstnieka, ārvalstu darba ņēmējiem pie darba devēja – ārvalstnieka – un pašnodarbinātajiem ar augstāku ienākuma līmeni, vienlaikus nodrošinot valsts pamatbudžeta ieņēmumus valsts iedzīvotāju pieaugošo sociālās aizsardzības un nevienlīdzības mazināšanas vajadzību finansēšanai.

Solidaritātes nodokļa likuma 3. pants noteic, ka nodokļa objekts ir ienākums, kas noteikts likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” (turpmāk – Sociālās apdrošināšanas likums) 14. un 20.² pantā un pārsniedz attiecīgajam kalendāra gadam noteikto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – apdrošināšanas obligātās iemaksas) objekta maksimālo apmēru.

Saskaņā ar Solidaritātes nodokļa likuma 5. pantu nodokļa maksātāji ir darba devēji, darba ņēmēji, iekšzemes darba ņēmēji pie darba devēja – ārvalstnieka, ārvalstu darba ņēmēji pie darba devēja – ārvalstnieka – un pašnodarbinātie, kuri pakļauti valsts sociālajai apdrošināšanai un kuru ienākumi taksācijas periodā pārsniedz saskaņā ar Sociālās apdrošināšanas likumu noteikto apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru.

Savukārt Solidaritātes nodokļa likuma 6. pants noteic, ka nodokļa likme atbilst apdrošināšanas obligāto iemaksu likmei, kas noteikta saskaņā ar Sociālās apdrošināšanas likuma 18. pantu.

2. Lai izlemtu Pieteikumu iesniedzēju lūgumus par izskatāmās lietas materiālos iekļautās informācijas pieejamības ierobežošanu, Satversmes tiesa 2016. gada 4. oktobrī pieņēma rīcības sēdes lēmumu, ar kuru lietas materiālos

iekļautajai informācijai, citstarp Pieteikumu iesniedzēju nosaukumiem un reģistrācijas numuriem, tika noteikts ierobežotas pieejamības informācijas statuss, kas ir spēkā līdz Satversmes tiesas galīgā nolēmuma pieņemšanai.

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 arī – lieta Nr. 2016-14-01). Minētajā lietā Satversmes tiesa citstarp nosprieda izbeigt tiesvedību daļā par Solidaritātes nodokļa likuma 3. un 5. panta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 91. panta pirmajam teikumam, kā arī atzīt Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu par neatbilstošu Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un spēkā neesošu no 2019. gada 1. janvāra.

3. Pieteikumu iesniedzējas – deviņas juridiskās personas, kas ir darba devējas, (turpmāk – Pieteikumu iesniedzējas) – lūdz Satversmes tiesu atzīt Solidaritātes nodokļa likuma 3., 5. un 6. pantu (turpmāk – apstrīdētās normas) par neatbilstošiem Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un spēkā neesošiem no to spēkā stāšanās brīža.

Lai gan Pieteikumu iesniedzējas solidaritātes nodokli patstāvīgi neapņēmušas un budžetā neiemaksājot, likumdevēja izšķiršanās solidaritātes nodokļa iekasēšanas kārtību piesaistīt apdrošināšanas obligāto iemaksu administrēšanas sistēmai par nodokļa maksātājiem padarot arī Pieteikumu iesniedzējas kā darba devējas. Tādējādi Solidaritātes nodokļa likums attiecoties uz Pieteikumu iesniedzēju tiesībām un pienākumiem un apstrīdētās normas ierobežojot Pieteikumu iesniedzējām garantētās pamattiesības uz vienlīdzīgu attieksmi.

Pieteikumu iesniedzējas nodarbinot personas ar algota darba ienākumiem virs apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālā apmēra un atrodoties vienādos un salīdzināmos apstākļos ar citiem iekšzemes darba devējiem, kas nodarbina darbiniekus un veic par viņiem apdrošināšanas obligātās iemaksas, kuras minēto apmēru nepārsniedz. Apstrīdētās normas pasliktinot to darba devēju situāciju, kuri nodarbina augsti kvalificētus speciālistus, un nostādot tos neizdevīgākā pozīcijā attiecībā pret citiem darba devējiem, kuri šādus darbiniekus

nenodarbina. Tādējādi likumdevējs esot paredzējis atšķirīgu attieksmi pret personām, kas atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos.

Lai arī nodokļu regresivitātes mazināšana un valsts pamatbudžeta papildināšana sociāla rakstura izmaksu finansēšanai pati par sevi varot būt leģitīms mērķis, tomēr no Solidaritātes nodokļa likuma izrietot tas, ka galvenais šā likuma mērķis ir palielināt nodokļu slogu tieši darba ņēmējiem, nevis darba devējiem. Ja bijusi vēlme samazināt nodokļu regresivitāti vienīgi darba ņēmējiem, tad neesot pamatots darba devēju pienākums maksāt solidaritātes nodokli. Apstrīdētās normas varot būt pieņemtas ar mērķi mazināt nodokļu regresivitāti un atvieglot nodokļa administrēšanu. Tomēr šos mērķus ar apstrīdētajām normām neesot iespējams sasniegt, jo atšķirīgo likmju dēļ budžetā netikšot iekasēti būtiski naudas līdzekļi no vairākām augsti atalgotu personu grupām. Nodokļu regresivitāte veidošoties starp augsti atalgotajiem darbiniekiem, un personas ar augstākiem ienākumiem maksāšot mazāk tikai tāpēc, ka nav apdrošinātas visiem sociālās apdrošināšanas veidiem.

No Solidaritātes nodokļa likuma projekta anotācijas netieši varot secināt, ka solidaritātes nodokļa maksāšana ir piesaistīta apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālajam apmēram, lai nodrošinātu vieglāku nodokļa administrēšanu, tomēr šī administrēšana pati par sevi nevarot būt pamats Pieteikumu iesniedzējām Satversmes 91. pantā garantēto tiesību ierobežošanai. Tādējādi ar apstrīdētajām normām noteiktajai atšķirīgajai attieksmei neesot leģitīma mērķa.

Likumdevējs neesot vērtējis atšķirīgās attieksmes ietekmi uz solidaritātes nodokļa maksātājiem – darba devējiem. Lielāko daļu no kopējā solidaritātes nodokļa sloga maksāšot tieši darba devēji, nevis darba ņēmēji, un līdz ar to neesot iespējams sasniegt Solidaritātes nodokļa likuma 2. pantā noteikto mērķi – palielināt nodokļu slogu darba ņēmējiem.

Lai sasniegtu izraudzīto mērķi, likumdevējs esot varējis gan atcelt apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, gan arī paredzēt progresīvo iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tādā veidā ne vien tiktu sasniegts Solidaritātes nodokļa likuma 2. pantā norādītais mērķis, bet arī netiktu ierobežotas darba devēju tiesības. Tomēr nevienu no minētajām alternatīvām likumdevējs neesot izvērtējis. Tāpat neesot pamatoti arī likumdevēja apgalvojumi, ka citāda solidaritātes nodokļa administrēšanas kārtība darba devējiem un

pašnodarbinātajiem radītu papildu izmaksas. Atbilstoši paša likumdevēja veiktajiem aprēķiniem jauna nodokļa vai citu iniciatīvu ieviešanai un administrēšanai esot vajadzīga salīdzinoši neliela naudas summa, ko veidojot galvenokārt nepieciešamo izmaiņu ieviešana jau funkcionējošajās elektroniskajās sistēmās un jauno programmatūru izstrāde.

Pieteikumu iesniedzējas uzskata, ka apstrīdētās normas paredz atšķirīgu attieksmi pret darba devējiem arī attiecībā uz solidaritātes nodokļa likmes piemērošanu. Visi darba devēji, kas nodarbina personas, kuru gada ienākums pārsniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru un kuras ir sociāli apdrošinātas, atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos.

Taču likumdevējs bez objektīva pamata esot noteicis atšķirīgas solidaritātes nodokļa likmes darba devējiem atkarībā no tā, kādiem sociāli apdrošināmiem riskiem darbinieks ir pakļauts. Tādējādi ar apstrīdētajām normām esot paredzēta atšķirīga attieksme pret darba devējiem, kas nodarbina darba ņēmējus ar ienākumiem virs apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālā apmēra, kuri apdrošināti visiem sociālās apdrošināšanas veidiem, un tādiem darba devējiem, kas nodarbina darba ņēmējus, kuru ienākumi tāpat pārsniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, bet kuri nav apdrošināti visiem sociālās apdrošināšanas veidiem. Piemēram, darba devējam, kas nodarbina augsti kvalificētu darbinieku, kurš sasniedzis pensijas vecumu, esot pienākums maksāt solidaritātes nodokli mazākā apmērā nekā tiem darba devējiem, kuru augsti kvalificētais darbinieks ir apdrošināts visiem sociālās apdrošināšanas veidiem.

Apstrīdētajās normās noteiktā atšķirīgā attieksme izkropļojot augsti kvalificēta darba tirgu, mākslīgi stimulējot pieprasījumu pēc gados vecākiem darbiniekiem vai darbiniekiem ar invaliditāti salīdzinājumā ar gados jaunākiem un veselīgiem darbiniekiem. Arī attiecībā uz dažādu solidaritātes nodokļa likmju piemērošanu likumdevēja mērķis esot bijis palielināt nodokļu slogu tieši darba ņēmējiem, tādēļ apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālā apmēra atcelšana un progresīvā iedzīvotāju ienākuma nodokļa ieviešana esot atbilstošāki līdzekļi šāda mērķa sasniegšanai. Samērīgāks risinājums esot atšķirīgu nodokļa likmju noteikšana atkarībā no darba ņēmēju ienākumu apjoma, piemērojot attiecīgu valsts sociālās apdrošināšanas veidiem piesaistītu ienākuma nodokli tieši šīm

personām, nevis darba devējiem. Likumdevējs neesot izvērtējis alternatīvas, kas mazāk ierobežotu darba devēju tiesības.

Pieteikumu iesniedzēju pilnvarotie pārstāvji tiesas sēdē citstarp vērta uzmanību uz vairāku pieaicināto personu norādīto, ka piedāvātās alternatīvās solidaritātes nodokļa administrēšanas sistēmas varot tikt ieviestas, neradot papildu štata vietas. Savukārt to personu skaits, kuras maksā solidaritātes nodokli pēc samazinātajām likmēm, esot lielāks nekā sākotnēji norādītais. Attiecībā uz brīdi, ar kuru apstrīdētās normas lūgts atzīt par spēkā neesošām, Pieteikumu iesniedzēju pārstāvji uzsvēra, ka nodokļa likmju vienādošana nākotnē nenovērsīšot to netaisnību pret Pieteikumu iesniedzējām, kura radusies pagātnē.

4. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima – nepiekrīt Pieteikumu iesniedzēju viedoklim un uzskata, ka apstrīdētās normas atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam.

Solidaritātes nodoklis esot specifisks darbaspēka nodoklis, kura maksāšanas pienākums noteikts tām personām, kuru mēneša ienākumi gandrīz pieckārt pārsniedz strādājošā vidējo mēneša bruto darba samaksu un vismaz vienpadsmit reizes pārsniedz minimālās mēnešalgas saņēmēja ienākumu līmeni.

Solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākums esot noteikts arī darba devējiem, kuri atsevišķiem darbiniekiem izmaksā tādas darba algas, kas nodrošina par apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru augstāku ienākumu līmeni. Lai gan Solidaritātes nodokļa likuma 2. panta pirmajā daļā esot īpaši uzsvērts mērķis mazināt nodokļu regresivitāti darba ņēmējiem, no attiecīgā likumprojekta anotācijas un tā izstrādes gaitā notikušajām diskusijām varot secināt, ka likuma mērķis ir attiecināms arī uz darba devējiem noteiktā nodokļu sloga regresivitātes mazināšanu. Likumprojekta izstrādes un izskatīšanas gaitā esot plaši diskutēts par to, ka solidaritātes nodokļa maksātāji būs arī darba devēji, tā ka šāda likumdevēja izvēle esot apzināta. Solidaritātes nodokļa administrēšanas kārtības piesaistīšana apdrošināšanas obligāto iemaksu administrēšanas sistēmai esot vienkārša, un tās ieviešanai neesot bijuši vajadzīgi ievērojami valsts budžeta līdzekļi.

Saeima nepiekrīt Pieteikumu iesniedzēju apgalvojumam, ka attiecībā uz noteikto nodokļu slogu tie darba devēji, kas nodarbina darba ņēmējus, kuru ienākumi pārsniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos ar darba devējiem, kuru darbinieku ienākumi šādu līmeni nerasniedz. Likumdevēja izvēle attiecībā uz to personu kategoriju, kurai nosakāms nodokļa maksāšanas pienākums, esot politiska izšķiršanās un nevarot tikt aizstāta ar citiem lietderības apsvērumiem konstitucionālās kontroles ceļā. Darbinieka ienākumiem sasniedzot apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, darba devējs esot bijis atbrīvots no turpmāku maksājumu veikšanas un tiesīgs ar attiecīgajiem naudas līdzekļiem rīkoties pēc saviem ieskatiem. Vairumā gadījumu šie līdzekļi netiekot izmantoti iemaksu veikšanai privātajos pensiju fondos.

Savukārt tie darba devēji, kuru darbinieku ienākumu līmenis nerasniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, visu kalendāra gadu veicot apdrošināšanas obligātās iemaksas, kuru likme noteikta likumā. Tādējādi šie darba devēji nepārtraukti veicot maksājumus sociālajā budžetā un piedaloties no tā finansēto maksājumu solidārā segšanā. Darba devēji, kuru darbinieki saņem par apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru lielākus ieņēmumus, faktiski atrodas privileģētā situācijā salīdzinājumā ar citiem darba devējiem, īpaši tad, ja to darbinieki ir nodarbināti arī pie citiem darba devējiem. Tādējādi minētajā aspektā apstrīdētās normas neierobežojot Pieteikumu iesniedzējām Satversmes 91. pantā noteiktās tiesības.

Saeima neapstrīd to, ka visi darba devēji, kuru darbinieku gada ienākumi pārsniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos. Solidaritātes nodokļa maksātājiem varot tikt piemērotas atšķirīgas nodokļa likmes atkarībā no tā, kādiem sociālās apdrošināšanas veidiem attiecīgais darba ņēmējs ir apdrošināts.

Solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākumam kā tiesību ierobežojumam esot leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība. Arī šā nodokļa administrēšanas sistēma, kas ietver atšķirīgas nodokļa likmes, esot noteikta sabiedrības labklājības aizsardzībai. Turklāt atšķirīgas nodokļa likmes esot

piemērojamas tikai nedaudziem solidaritātes nodokļa maksātājiem un nodokļa likmju atšķirība esot salīdzinoši neliela.

Apstrīdētajās normās ietvertais personu tiesību ierobežojums esot piemērots leģitīmā mērķa sasniegšanai. Solidaritātes nodokļa maksājumi nodrošinot nepieciešamos ieņēmumus valsts pamatbudžetā, un tie varot tikt izmantoti iedzīvotāju labklājības līmeņu nevienlīdzības mazināšanai. Arī solidaritātes nodokļa administrēšanas sistēma nodrošinot ātru, vienkāršu un paredzamu nodokļa iekasēšanu, neradot papildu administratīvo slogu nodokļa maksātājiem, turklāt nodokļa administrēšana tiek nodrošināta, neradot nesamērīgus izdevumus no valsts budžeta.

Likumdevējs esot detalizēti apspriedis un izvērtējis ar apstrīdētajām normām noteiktā ierobežojuma alternatīvas. Solidaritātes nodokļa likuma projekts esot bijis iekļauts 2016. gada valsts budžeta likumprojektu paketē. Šis nodoklis līdz ar iespējamām tā alternatīvām esot vairākkārt apspriests gan Ministru kabinetā, gan Saeimas atbildīgās komisijas sēdēs. Turklāt Saeimas Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas sēdēs vairākkārt esot uzklausīti sociālo partneru priekšlikumi un iebildumi. Apstrīdēto normu pieņemšanas procesā esot konceptuāli analizēti gan nodokļa maksāšanas pienākuma noteikšanai alternatīvi pasākumi, gan iespējamās nodokļa administrēšanas sistēmas alternatīvas.

Lai gan nodokļu tiesiskā regulējuma pārbaude konstitucionālās kontroles ceļā neietverot alternatīvu regulējumu lietderības apsvēršanu, Saeima norāda, ka ar solidaritātes nodokļa atcelšanu darba devējiem leģitīmais mērķis netikšot sasniegts tādā pašā kvalitātē. Savukārt attiecībā uz progresīvā nodokļa uzlikšanu darba ņēmējiem, kuru ienākumi gada laikā pārsniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, Saeima norāda, ka tādā gadījumā būšot nepieciešams izdarīt grozījumus Pašvaldību finanšu izlīdzināšanas likumā, jo lielās pašvaldības iegūšot daudz vairāk finanšu līdzekļu nekā mazās. Tādas solidaritātes nodokļa likmes noteikšana darba ņēmējiem, kura ietvertu arī darba devēja maksājuma daļu, atsevišķām personām būšot nesamērīga. Lai nodrošinātu to, ka progresīvais iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir fiskāli neitrāls, proti, tā finansiālā ietekme ir tāda pati kā solidaritātes nodoklim, tā likme nevarot būt mazāka par 55 procentiem. Solidaritātes nodoklis esot tikai viens no 2016. gadā ieviestajiem ienākumu

nevienlīdzības mazināšanas pasākumiem. Vienlaikus ar solidaritātes nodokli esot ieviests arī diferencētais neapliekamais minimums un paaugstināta minimālā alga.

Vienotas solidaritātes nodokļa likmes ieviešanai esot vajadzīga jauna, komplicēta nodokļa administrēšanas sistēma. Šādas sistēmas izveide prasīšot ievērojamus valsts budžeta līdzekļus un radīšot papildu administratīvo slogu visiem solidaritātes nodokļa maksātājiem. Pašreizējā solidaritātes nodokļa administrēšanas sistēma nodrošinot to, ka sociālās nevienlīdzības mazināšanai nepieciešamie līdzekļi valsts budžetā ienāk pakāpeniski kalendāra gada ietvaros un šiem mērķiem var tikt izlietoti nekavējoties. Līdz ar to sabiedrības ieguvums esot lielāks nekā atsevišķiem indivīdiem nodarītais kaitējums.

Tiesas sēdē Saeimas pilnvarotie pārstāvji citstarp uzsvēra, ka Pieteikumu iesniedzējas nav konkrēti norādījušas, kāds kaitējums tām nodarīts. Turklāt pieteikumos ietvertajos argumentos esot saskatāma pretruna, jo Pieteikumu iesniedzēju piedāvātais alternatīvais līdzeklis – apdrošināšanas obligāto iemaksu griestu atcelšana – pēc būtības liktu tām maksāt analogiskas naudas summas. Saeimas pārstāvji norādīja, ka citāda solidaritātes nodokļa administrēšanas sistēma būtu pretrunā ar valstī īstenoto nodokļu politiku. Savukārt jautājumu par atšķirīgajām solidaritātes nodokļa likmēm apstrīdēto normu pieņemšanas procesā nedz Pieteikumu iesniedzējas, nedz arī šajā procesā iesaistītie sociālie partneri neesot aktualizējuši.

5. Pieaicinātā persona – Latvijas Republikas tiesībsargs (turpmāk – Tiesībsargs) – uzskata, ka apstrīdētās normas atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam.

Attiecībā uz darba devējiem, kuriem ir pienākums maksāt solidaritātes nodokli, un citiem darba devējiem Tiesībsargs norāda, ka tieši apstrīdētās normas novērš faktisko nevienlīdzību. Šajā aspektā Pieteikumu iesniedzēju minētās darba devēju kategorijas sakarā ar tām noteikto nodokļu slogu neatrodies vienādos un salīdzināmos apstākļos. Likumdevējam esot plaša rīcības brīvība pieņemt politiskus lēmumus par to, kurai personu kategorijai uzliekams pienākums maksāt attiecīgu nodokli.

Tiesībsargs nepiekrīt Pieteikumu iesniedzēju uzskatam, ka apstrīdētās normas paredz atšķirīgu attieksmi pret darba devējiem, kas nodarbina darba ņēmējus, kuri ir apdrošināti dažādiem sociālās apdrošināšanas veidiem. Solidaritātes nodokļa administrēšanas sistēma, kas ietver arī atšķirīgas nodokļa likmes, esot noteikta leģitīmā mērķa labad – sabiedrības labklājības aizsardzībai.

Tiesībsargs pievienojas Saeimas viedoklim, ka ierobežojums ir piemērots leģitīmā mērķa sasniegšanai. No Solidaritātes nodokļa likuma projekta anotācijas esot redzams, ka likumdevējs ir vērtējis iespējas noteikt alternatīvu nodokļa maksāšanas kārtību. Likumprojekta izstrādes un pieņemšanas gaitā par racionālāko solidaritātes nodokļa maksāšanas kārtību esot atzīts ar apdrošināšanas obligātajām iemaksām vienots maksājums. Cita nodokļa objekta izvēle, zemākas nodokļa likmes vai citāda to aprēķināšanas kārtība varot negatīvi ietekmēt valsts budžetā iekasējamo līdzekļu apjomu.

Sabiedrības ieguvums no iekasētā solidaritātes nodokļa esot lielāks nekā atsevišķiem indivīdiem nodarītais kaitējums. Nodokļa administrēšanas sistēma, kas ietver arī atšķirīgas nodokļa likmes, nodrošinot ātru, vienkāršu un paredzamu nodokļa iekasēšanu, turklāt neradot papildu administratīvo slogu personām un nesamērīgus valsts budžeta izdevumus.

Tiesas sēdē pieaicinātās personas pilnvarotā pārstāve Gita Gailīte citstarp norādīja, ka atšķirīgas, labvēlīgākas solidaritātes nodokļa likmes tiek noteiktas sociāli mazaizsargātām personu grupām, proti, personām ar invaliditāti un vecuma pensionāriem, pamatojoties uz sociāli atbildīgas valsts principu. Tomēr Tiesībsargs neesot vērtējis konkrētas situācijas, kurās personas ar vienādiem ienākumiem maksā solidaritātes nodokli pēc atšķirīgām likmēm.

6. Pieaicinātā persona – Finanšu ministrija – uzskata, ka apstrīdētās normas atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam.

Solidaritātes nodokļa likuma mērķis esot darbaspēka nodokļu sloga izlīdzināšana visās ienākumu kategorijās, nevis nodokļu sloga palielināšana kādai darba ņēmēju kategorijai un attiecīgi viņu darba devējiem. Tieši ar solidaritātes nodokļa ieviešanu radītās izmaiņas nozīmējot to, ka tiek nodrošināta vienlīdzīga attieksme pret visiem darba devējiem, kuri atrodas vienādos un salīdzināmos

apstākļos. Proti, solidaritātes nodoklis kā viena no darbaspēka nodokļu komponentēm nodrošinot to, ka visu darba devēju darbaspēka nodokļu maksājumi ir proporcionāli atbilstoši darba devēju nodarbināto darba ņēmēju bruto ienākuma apmēram.

Solidaritātes nodokļa likuma projekta anotācijā iekļautais darbaspēka nodokļu sloga rādītājs attiecoties uz kopējām darbaspēka izmaksām, tas ir, uz tām izmaksām, kas veidojas darba devējam, nodarbinot darba ņēmēju. Minētās darba devēja kopējās darbaspēka izmaksas veidojot darba ņēmēja bruto darba algas un darba devēja apdrošināšanas obligāto iemaksu summa. Tādējādi mērķis mazināt darbaspēka nodokļu regresivitāti vienādā mērā attiecoties gan uz to nodokļu maksājumu daļu, kas tiek aprēķināta un ieturēta no darba ņēmēja bruto darba samaksas, gan uz to nodokļu maksājumu daļu, kas tiek aprēķināta un maksāta no darba devēja līdzekļiem, neieturot to no darba ņēmējam izmaksājamā ienākuma.

Ja solidaritātes nodokļa administrēšana nebūs piesaistīta pastāvošajam apdrošināšanas obligāto iemaksu mehānismam, tad šis process būšot atdalīts no citu nodokļu administrēšanas kārtības. Tādā gadījumā pašam nodokļa maksātājam (darba ņēmējam un darba devējam) reizē ar deklarāciju iesniegšanu būšot arī jāiemaksā nodoklis norādītajā budžeta kontā. Šādas kārtības noteikšana nozīmēšot tādu komplicētu administrēšanas procedūru ieviešanu, kuru izmaksas kopā ar nodokļu administrācijas funkciju nodrošināšanas izmaksām nebūšot samērīgas ar gaidāmo ieguvumu un būšot ievērojami lielākas par Pieteikumu iesniedzēju norādītajām.

Tiesas sēdē pieaicinātās personas pilnvarotā pārstāve Daina Robežniece norādīja, ka nodokļa maksāšana reizi gadā rada grūtības jebkuram nodokļu maksātājam, bet periodiska nodokļu maksāšana ik pa mēnesim vienmēr nodrošina nodokļu labāku administrēšanu, turklāt tas attiecoties gan uz nodokļu maksātājiem, gan arī uz nodokļu administrāciju. Ienākumus pie viena darba devēja gūstot tikai apmēram 60 procenti no kopējā darba ņēmēju skaita, bet vispār darba devēji nemēdzot apmainīties ar informāciju par to, kad konkrētā pie vairākiem darba devējiem strādājošā darba ņēmēja kopējie ienākumi sasniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru.

7. Pieaicinātā persona – Labklājības ministrija – norāda, ka apstrīdēto normu atbilstība Satversmes 91. panta pirmajam teikumam vērtējama, ņemot vērā pastāvošās valsts sociālās apdrošināšanas sistēmas principus.

Lai ierobežotu sociālās apdrošināšanas sistēmas pakalpojumu apmērus, esot noteikts apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālais apmērs. Līdz apstrīdēto normu pieņemšanai un Sociālās apdrošināšanas likuma papildināšanai ar 21.² pantu, darbinieka darba samaksai sasniedzot attiecīgajam gadam noteikto valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu objekta maksimālo apmēru, gan darba devējam, gan darba ņēmējam darbaspēka nodokļu slogs esot samazinājies.

Savukārt, ieviešot solidaritātes nodokli, esot nodrošināts tas, ka no visiem algotā darbā gūtiem ienākumiem un pašnodarbinātā ienākumiem, kas pārsniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, aprēķināto nodokļu slogs nesamazinās, bet paliek vienāds visām personām.

Tiesas sēdē pieaicinātās personas pilnvarotā pārstāve Sandra Rucka citstarp norādīja, ka pēc solidaritātes nodokļa ieviešanas Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras (turpmāk – Aģentūra) veiktajā administrēšanā ir mainījies tikai tas, vai virs apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālā apmēra veiktās iemaksas tiek atmaksātas personai vai pārskaitītas valsts pamatbudžetā. Sūdzību par solidaritātes nodokļa iekasēšanu neesot.

8. Pieaicinātā persona – Valsts ieņēmumu dienests – uzskata, ka apstrīdētās normas atbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam.

Ieviešot solidaritātes nodokli, esot nodrošināts vienlīdzības princips. Personai esot pienākums no visa ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu apjoma maksāt nodokli apdrošināšanas obligāto iemaksu veidā, bet pēc noteikta ienākumu līmeņa sasniegšanas – solidaritātes nodokļa veidā. Pretējā gadījumā personai tikšot samazināts nodokļa maksājums.

Ar apstrīdētajām normām esot veicināts taisnīgums un novērsta nevienlīdzība, kas izpaudusies tādējādi, ka personas ar lielākiem ienākumiem varējušas veikt būtiski mazākus nodokļu maksājumus no saviem darba ienākumiem salīdzinājumā ar personām, kuru ienākumu līmenis ir zemāks. Tādējādi netiekot

palielināta plaša starp personām ar mazākiem un personām ar lielākiem ienākumiem. Turpmāk nodokļu slogs visiem apdrošināšanas obligāto iemaksu veicējiem būšot līdzvērtīgs, un valsts pamatbudžetā tas dodot papildu ieņēmumus, kas izlietojami, piemēram, valsts sociālo pabalstu izmaksai.

Darba devējiem pēc solidaritātes nodokļa ieviešanas esot jāveic nodokļa maksājumi vienādā apmērā neatkarīgi no darba ņēmēju gūto ienākumu apjoma. Tādējādi tiek nodrošināta darbaspēka nodokļu sloga izlīdzināšana visās ienākumu kategorijās, nevis palielināts nodokļu slogs kādai konkrētai darba ņēmēju kategorijai vai attiecīgi viņu darba devējiem. Solidaritātes nodoklis nodrošinot to, ka visu darba devēju darbaspēka nodokļu maksājumi ir proporcionāli atbilstoši darba devēja nodarbināto darba ņēmēju bruto ienākumu apmēram.

Tiesas sēdē pieaicinātās personas pilnvarotā pārstāve Inese Kemzāne citstarp norādīja, ka solidaritātes nodokļa administrēšanai citādā veidā būtu nepieciešama gan darba ņēmēju, gan arī darba devēju iesaiste. Tas esot ļoti sarežģīts mehānisms, kas prasītu vismaz pusgadu iepirkuma veikšanai un tikpat ilgu laiku informācijas sistēmas izstrādāšanai.

9. Pieaicinātā persona – biedrība „Latvijas Tirdzniecības un rūpniecības kamera” – uzskata, ka apstrīdētās normas neatbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam.

Biedrība esot piedalījies Saeimā un Ministru kabinetā notikušajā Solidaritātes nodokļa likuma izstrādes darbā un konsekventi paudusi viedokli, ka solidaritātes nodoklis nav racionāls un nepalīdzēs stiprināt ekonomiku, attīstīt uzņēmējdarbību un radīt jaunas darba vietas. Tas pēc būtības nerisina nodokļu sistēmas problēmas un nemazina ienākumu nevienlīdzību sabiedrībā. Šis nodoklis esot tikai veids, kā gūt papildu ieņēmumus valsts budžetā, pārkāpjot tiesību principus, it īpaši tiesiskās vienlīdzības principu.

Ar apstrīdētajām normām esot uzlikts tiesiski neskaidrs pienākums, no kura pārrobežu nodarbinātības gadījumā nevarot viennozīmīgi secināt, vai solidaritātes nodoklis ir ienākuma nodoklis vai sociālās apdrošināšanās iemaksas. Solidaritātes nodoklis vairāk līdzinoties sociālās apdrošināšanās iemaksām, taču izskatāmajā gadījumā netiekot paredzēta izmaksa no sociālās apdrošināšanās speciālā budžeta.

Esot iespējami saudzējošāki risinājumi leģitīmā mērķa sasniegšanai, proti, regresivitāti nodokļu sistēmā varot mazināt, diferencējot apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru attiecībā uz ilgtermiņa un īstermiņa pakalpojumiem – tad līdzekļi būšot pieejami gan valsts pensijām atbilstoši sociālās apdrošināšanas iemaksām, gan valsts pamatbudžetam no īstermiņa pakalpojumiem. Šā mērķa sasniegšanai neesot vajadzīgs atsevišķs un ierobežojošs nodokļa veids.

Solidaritātes nodoklis, vērtējot to kopsakarā ar apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru, nivilējot atšķirību starp dažādu algu saņēmējiem un viņu algas ietekmi uz pensijas apmēru. Tādējādi nākotnes perspektīvā attiecībā uz pensijas apmēru bez objektīva un saprātīga pamata veidojoties vienāda attieksme pret personām ar būtiski atšķirīgiem ienākumiem.

Tiesas sēdē pieaicinātās personas pārstāvis Jānis Endziņš citstarp norādīja, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis pats par sevi nav regresīvs – jo personai lielāka alga, jo lielākus nodokļus šī persona maksā. Solidaritātes nodokļa mērķis esot fiktīvs. Visatbilstošākais veids, kā risināt nodokļu regresivitātes problēmu, esot neapliekamā minimuma palielināšana. Savukārt sociālās palīdzības sniegšana esot pašvaldību, nevis valsts autonomā funkcija.

10. Pieaicinātā persona – biedrība „Latvijas Darba devēju konfederācija” – uzskata, ka apstrīdētās normas neatbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam. Pieaicinātā persona ir sniegusi savu viedokli par vairāku Saeimas atbildes rakstā norādīto argumentu nepamatotību.

Apdrošināšanas obligātās iemaksas nevarot viennozīmīgi definēt kā nodokli, jo Latvijā sociālais nodoklis esot aizstāts ar valsts obligātās sociālās apdrošināšanas sistēmu. Diskutabla esot likumdevēja norāde, ka Latvijā pirms apstrīdēto normu pieņemšanas pastāvējusi darbaspēka nodokļu regresivitāte. Solidaritātes nodoklis neesot piemērots instruments šādas problēmas mazināšanai.

Pēc savas ekonomiskās būtības solidaritātes nodoklis esot soda nauda par to, ka darba devējs noteikta līmeņa darbiniekiem maksā darba tirgus diktētu atalgojumu. Šāds nodoklis esot demotivējošs, turklāt tas ierobežojot darba devēja iespējas piesaistīt augstākā līmeņa darbiniekus.

Solidaritātes nodokļa mērķus esot iespējams sasniegt ar citiem, indivīda tiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem, proti, pārskatot iedzīvotāju ienākuma nodokļa valsts budžeta un pašvaldību budžetu proporciju, saglabājot apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru attiecībā uz īstermiņa sociālās apdrošināšanas pakalpojumiem, bet atceļot attiecībā uz pensiju iemaksām vai arī ieviešot tādu normatīvo regulējumu, kas uzliktu darba devējam un darba ņēmējam pienākumu veikt iemaksas pensiju trešajā līmenī par to apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta daļu, kura pārsniedz tā maksimālo apmēru.

Tiesas sēdē pieaicinātās personas pilnvarotais pārstāvis Pēteris Leiškalns citstarp norādīja, ka apdrošināšanas obligātās iemaksas ir uzskatāmas par nodokli tikai no administrēšanas skatpunkta, savukārt funkcionāli tās esot saistītas ar apdrošināšanu. Apstrīdētās normas ne tikai izraisot augsti kvalificētā darbaspēka aizplūšanu, bet arī novedot pie tā, ka valsts zaudē neskaitāmus darbiniekus, kurus nodarbina solidaritātes nodokļa maksātāji. Savukārt atšķirīgās solidaritātes nodokļa likmes neesot pamatotas, jo šā maksājuma mērķis neesot apdrošināšana konkrētam valsts sociālās apdrošināšanas veidam.

11. Pieaicinātā persona – Dr. oec. Kārlis Ketners – norāda, ka apstrīdētās normas nav pretrunā ar Satversmi.

Apstrīdēto normu leģitīmais mērķis esot samazināt nevienlīdzību un nodokļu sloga regresivitāti, ievērojot sociāli atbildīgas sabiedrības savstarpējās solidaritātes principu. Lai arī solidaritātes nodoklis esot uzskatāms par pamattiesību ierobežojumu, tā maksāšana atbilstot sabiedrības interesēm, jo esot vērsta uz tās kopējās labklājības veicināšanu. Ar apstrīdētajām normām tiek novērsta pastāvošā nevienlīdzība, jo nodokļu slogs visiem apdrošināšanas obligāto iemaksu maksātājiem esot līdzvērtīgs. Šāds nodoklis esot īpašuma tiesību kontroles pasākums, kas radot valsts pamatbudžetā sociāli mazaizsargāto un citu personu vajadzību apmierināšanai nepieciešamos ieņēmumus. Solidaritātes nodokļa ieviešana nodrošinot pāreju uz Latvijai tradicionālo proporcionalitātes principu.

Solidaritātes nodokļa maksātāji neesot ierobežoti savās tiesībās uz sociālajām garantijām. Nodoklis esot vērsts uz nākamajiem personu ieņēmumiem un netikšot piemērots ienākumiem, ko personas pēc likuma spēkā stāšanās saņems par

iepriekšējiem gadiem. Jauna nodokļa ieviešanas gadījumā personas tiesiskā paļāvība neesot aizsargājama tādā pašā mērā kā citos gadījumos, kad tiesībām uz īpašumu tiek noteikti ierobežojumi.

Attiecībā uz citu, saudzējošāku līdzekli, ar kuru leģitīmo mērķi varētu sasniegt vismaz tādā pašā kvalitātē, pieaicinātā persona norādīja, ka zemākas nodokļa likmes gadījumā būšot nepieciešamas daudz būtiskākas izmaiņas pastāvošajā nodokļu administrēšanas mehānismā. Solidaritātes nodokļa likums nosakot maksimāli ērtu iekasēšanas mehānismu, neparedzot atsevišķu pārskatu sniegšanu un uzskaites organizāciju. Paredzot citādu nodokļa administrēšanas kārtību, izmaksas radīšoties arī darba devējiem un pašnodarbinātajiem, kam būšot jānodrošina atsevišķa šā nodokļa aprēķināšana un iemaksāšana budžetā. Vērtējot šādas izmaksas kopā ar izmaksām valsts institūciju funkciju nodrošināšanai, tās nebūšot atzīstamas par samērīgām ar gaidāmo ieguvumu. Citu nodokļa objektu izvēle, zemākas nodokļa likmes vai citāda to aprēķināšanas kārtība varot apgrūtināt sociālo mērķu sasniegšanu un negatīvi ietekmēt arī pamatbudžetā iekasējamo līdzekļu apjomu.

Tiesas sēdē pieaicinātā persona citstarp uzsvēra, ka apstrīdētajās normās nav ietverta atšķirīga attieksme, jo dažādās solidaritātes nodokļa likmes nepasliktinot personu stāvokli, proti, arī pēc apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālā apmēra sasniegšanas personām noteiktā likme nemainās.

Secinājumu daļa

12. Pieteikumu iesniedzējas lūdz Satversmes tiesu izvērtēt apstrīdēto normu atbilstību Satversmes 91. panta pirmajā teikumā ietvertajam tiesiskās vienlīdzības principam.

Satversmes tiesa savus apsvērumus par Satversmes 91. panta saturu solidaritātes nodokļa aspektā jau sniegusi spriedumā lietā Nr. 2016-14-01. Minētajā lietā Satversmes tiesa vērtēja Solidaritātes nodokļa likuma normas attiecībā uz darba ņēmēju kā solidaritātes nodokļa maksātāju (*sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 20. punktu*).

Izskatāmā lieta ierosināta par Solidaritātes nodokļa likuma normām, kas noteic nodokļa objektu, nodokļa maksātājus un nodokļa likmes, taču attiecībā uz citu solidaritātes nodokļa maksātāju – darba devēju. Līdz ar to Satversmes tiesas spriedumā lietā Nr. 2016-14-01 izdarītie secinājumi ir attiecināmi uz izskatāmo lietu tiktāl, ciktāl pastāv līdzība solidaritātes nodokļa maksāšanas saistības saturā ziņā.

Lai izvērtētu, vai attiecībā uz darba devējiem apstrīdētās normas atbilst Satversmes 91. pantam, visupirms jānoskaidro darba devējam noteiktās solidaritātes nodokļa maksāšanas saistības saturs.

13. Pieteikumu iesniedzējas uzskata, ka no apstrīdēto normu mērķa izriet darba ņēmēju, nevis darba devēju pienākums maksāt solidaritātes nodokli (*sk., piemēram, pieteikumu lietas materiālu 4. sēj. 94. lp.*). Savukārt Saeima norāda, ka likuma mērķis ir mazināt darbaspēka nodokļu regresivitāti, proti, tas attiecināms arī uz darba devējiem noteiktā nodokļu sloga regresivitātes mazināšanu (*sk. Saeimas atbildes rakstu lietas materiālu 1. sēj. 129. un 130. lp.*).

13.1. Satversmes tiesa norāda, ka, lai arī Pieteikumu iesniedzējas apšaubā to, ka darba devēju pienākums maksāt solidaritātes nodokli izriet no likuma mērķa, tomēr pieteikumos nav noliegts tas, ka nodokļa iekasēšanas kārtības piesaistīšana apdrošināšanas obligāto iemaksu administrēšanas sistēmai par nodokļa maksātājiem padara arī darba devējus (*sk., piemēram, pieteikumu lietas materiālu 4. sēj. 90. lp.*). Solidaritātes nodokļa likuma 2. panta pirmajā daļā noteikts, ka šā likuma mērķis ir mazināt nodokļu regresivitāti darba ņēmējiem. Likumprojekta anotācijas 2. punktā ir norādīts, ka obligāto iemaksu objekta maksimālā apmēra piemērošana rada darbaspēka nodokļu regresivitāti augsti atalgotā darbaspēka sektorā. Darbaspēka nodokļu slogs ir iedzīvotāju ienākuma nodokļa un darba devēja un darba ņēmēja obligāto iemaksu summas attiecība pret bruto darba samaksas un darba devēja obligāto iemaksu summu. Tādējādi tas attiecas gan uz darba ņēmējiem, gan darba devējiem. To pašu var secināt arī no likumprojekta izstrādes gaitā notikušajām diskusijām [*sk. Saeimas Budžeta un finanšu (nodokļu) komisijas 2015. gada 28. oktobra sēdes audioierakstu lietas materiālu 5. sēj. 159. lp.*]. Darbaspēka nodokļi var tikt noteikti dažādos veidos, citstarp ietverot arī darba

devēja maksājuma daļu (*sk. Finanšu ministrijas viedokli lietas materiālu 2. sēj. 85. lp.*).

Līdz solidaritātes nodokļa ieviešanai darba ņēmēja nodokļu slogs sastāvēja no apdrošināšanas obligātajām iemaksām un iedzīvotāju ienākuma nodokļa. Savukārt darba devējiem bija noteikts pienākums veikt apdrošināšanas obligātās iemaksas. Tomēr pēc apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālā apmēra sasniegšanas gan darba ņēmējam, gan darba devējam vairs nebija pienākuma veikt apdrošināšanas obligātās iemaksas. Līdz ar to pakāpeniski samazinājās darbaspēka nodokļu slogs gan darba ņēmējiem, gan darba devējiem, kuri saņem vai izmaksā par apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru lielāku darba algu (*sk. Saeimas atbildes rakstu lietas materiālu 1. sēj. 130. un 131. lp.*). Piemēram, tobrīd darba devēja apdrošināšanas obligāto iemaksu attiecība pret darba ņēmēja bruto ienākumu personām, kuras saņēma Ministru kabineta noteikto minimālo mēneša darba algu, un personām ar 10 000 *euro* lielu mēneša darba algu atšķīrās vairāk nekā divas reizes (*sk. Finanšu ministrijas viedokli lietas materiālu 2. sēj. 84. lp.*). Lai šādā situācijā mazinātu darbaspēka nodokļu regresivitāti, likumdevējs ieviesa jaunu nodokļa veidu – solidaritātes nodokli. Tādējādi atbilstoši Solidaritātes nodokļa likuma mērķim tika izlīdzināts darbaspēka nodokļu slogs gan darba ņēmējiem, gan arī darba devējiem.

13.2. Solidaritātes nodokļa objekts ir ienākums, kas noteikts Sociālās apdrošināšanas likuma 14. un 20.² pantā un pārsniedz attiecīgajam kalendāra gadam noteikto apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru. Atbilstoši Ministru kabineta noteikumu Nr.1478 „Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto un brīvprātīgo iemaksu objekta minimālo un maksimālo apmēru” 5. punktam 2016. gadā apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālais apmērs bija 48 600 *euro*, bet 2017. gadā – 52 400 *euro*. Tātad solidaritātes nodoklis attiecas uz sociāli apdrošinātām personām – darba ņēmējiem un pašnodarbinātajiem. Saskaņā ar Solidaritātes likuma 6. pantu nodokļa likme atbilst apdrošināšanas obligāto iemaksu likmei, kas noteikta saskaņā ar Sociālās apdrošināšanas likuma 18. pantu. Šis pants nosaka apdrošināšanas obligāto iemaksu likmes, ko maksā gan darba ņēmējs, gan darba devējs. Sociālās apdrošināšanas likuma 20. pants citstarp paredz kārtību, kādā darba devējs aprēķina apdrošināšanas

obligātās iemaksas, kas tam ir jāveic par katru darba ņēmēju. Tās tiek aprēķinātas, reizinot iemaksu objektu ar obligāto iemaksu likmi, kāda noteikta darba devējam. Sociālās apdrošināšanas likuma 21. pants noteic, ka darba devējs iemaksā speciālā budžeta kontā obligātās iemaksas par darba ņēmēju reizi mēnesī likumā noteiktajā termiņā.

Saskaņā ar Solidaritātes nodokļa likuma 5. pantu nodokļa maksātāji ir arī darba devēji. Ieviešot solidaritātes nodokli, likumdevējs noteicis, ka, pirmkārt, darba devējam ir pienākums maksāt solidaritātes nodokli, ja tas nodarbina darba ņēmēju, kuram izmaksā tādu darba algu, kas pārsniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru. Otrkārt, darba devējam ir pienākums maksāt solidaritātes nodokli, ja tas nodarbina darba ņēmēju, kas vienlaikus ir nodarbināts arī pie citiem darba devējiem, un šā darba ņēmēja kopējie ienākumi pārsniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru. Apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru aprēķina nevis no darba ņēmēja ienākumiem, kuri saņemti no viena konkrēta darba devēja, bet gan no visu apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu summām. Tāpēc gadījumā, kad konkrētais darba ņēmējs ir nodarbināts pie vairākiem darba devējiem, apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālais apmērs veidojas no visiem šajos algotajos darbos gūtajiem ienākumiem. Darba ņēmējs, kas nodarbināts pie vairākiem darba devējiem, kļūst par solidaritātes nodokļa maksātāju tad, kad visi viņa gūtie ienākumi kopumā pārsniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru.

Atbilstoši Solidaritātes nodokļa likuma 7. pantam Aģentūra, pamatojoties uz Valsts ieņēmumu dienesta sniegto informāciju, summē sociāli apdrošinātajai personai apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu un veiktās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Tā uzskaita faktiski samaksāto solidaritātes nodokli, kad ir sasniegts apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālais apmērs, un aprēķina nodokli reizi mēnesī. Aģentūras rīcībā ir ziņas par visiem darba ņēmēja ienākumiem, kuri veido apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu (darba samaksa, kas saņemta no dažādiem darba devējiem, no speciālā budžeta un pamatbudžeta veiktie maksājumi). Šādas ziņas nav pieejamas konkrētam darba devējam, tādējādi vienīgi Aģentūra var konstatēt brīdi, kad darba ņēmējam un darba devējam ir radies

solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākums (*sk. Saeimas atbildes rakstu lietas materiālu 1. sēj. 132. un 138. lp.*).

Solidaritātes nodoklis tiek aprēķināts un iemaksāts tāpat kā apdrošināšanas obligātās iemaksas – neatkarīgi no tā, vai darba ņēmēja kopējie ieņēmumi ir sasnieguši apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru. Tas nozīmē, ka darba devējs veic apdrošināšanas obligātās iemaksas katru mēnesi līdz brīdim, kad tās sasniedz maksimālo apmēru un kļūst par solidaritātes nodokļa objektu. Tādējādi darba devējs arī ir solidaritātes nodokļa maksātājs, jo likumdevējs noteicis jauna nodokļa maksāšanas pienākumu. Tāda kārtība, ka solidaritātes nodoklis tiek aprēķināts un iekasēts katru mēnesi tāpat kā apdrošināšanas obligātās iemaksas un valsts pati konstatē nodokļa maksāšanas pienākuma rašanos un pārskaita nodokļa maksājumus valsts pamatbudžetā, ļauj darba ņēmējam un darba devējam nodokļa maksājumus veikt pakāpeniski. Darba devēji, kuri nodarbina darba ņēmējus, kas vienlaikus ir nodarbināti pie vairākiem darba devējiem, solidaritātes nodokli maksā proporcionāli sociālās apdrošināšanas iemaksu objektam. Līdz ar to solidaritātes nodokli var uzskatīt arī par specifisku darbaspēka nodokli.

Ņemot vērā minēto, darba devēja kopējās darbaspēka izmaksas veidojas no darba ņēmēja bruto darba algas un darba devēja apdrošināšanas obligāto iemaksu summas. Līdz ar to arī solidaritātes nodoklis veido gan to nodokļu maksājumu daļu, kas tiek aprēķināta un ieturēta no darba ņēmēja bruto darba samaksas (nodarbinātības ienākuma), gan arī to nodokļu maksājumu daļu, kas tiek aprēķināta un maksāta no darba devēja līdzekļiem.

Tādējādi apstrīdētajās normās ir paredzēts darba devēja pienākums likumā noteiktajā gadījumā maksāt solidaritātes nodokli, un tas atbilst Solidaritātes nodokļa likuma mērķim.

14. Lai izvērtētu, vai attiecībā uz darba devējiem apstrīdētās normas atbilst Satversmes 91. pantam, jānoskaidro:

- 1) kuras personas vai personu grupas atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos;
- 2) vai apstrīdētās normas paredz atšķirīgu attieksmi;

3) vai atšķirīgajai attieksmei ir objektīvs un saprātīgs pamats, proti, vai tai ir leģitīms mērķis un vai ir ievērots samērīguma princips (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 2. februāra sprieduma lietā Nr. 2009-46-01 7. punktu*).

15. Izskatāmajā lietā ir jāpārlicinās, vai un kuras personas (personu grupas) attiecībā uz solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākumu atrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos. Pieteikumu iesniedzējas uzskata, ka iespējamā nevienlīdzība izpaužoties divos aspektos.

15.1. Pieteikumu iesniedzējas atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos ar citiem iekšzemes darba devējiem, kas nodarbina darbiniekus un veic par tiem apdrošināšanas obligātās iemaksas. Darba devējiem, kuri nodarbina darbiniekus ar algota darba ienākumiem virs apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālā apmēra, atšķirībā no darba devējiem, kuru darbinieku ienākumi šo apmēru nepārsniedz, esot jāmaksā papildu nodoklis. Tādējādi vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos atrodas tādi darba devēji, kas ir solidaritātes nodokļa maksātāji, un tādi darba devēji, kas nav solidaritātes nodokļa maksātāji (*sk., piemēram, pieteikumu lietas materiālu 4. sēj. 93. lp.*).

Lai noteiktu, vai un kuras personu grupas ir vienādos un salīdzināmos apstākļos, nepieciešams atrast šīs grupas vienojošo pazīmi (*sk. Satversmes tiesas 2003. gada 4. decembra sprieduma lietā Nr. 2003-14-01 12. punktu*). Satversmes tiesa spriedumā lietā Nr. 2016-14-01 secinājusi, ka pazīme, kas ļauj salīdzināt personu grupas, ir solidaritātes nodokļa objekts. Darba ņēmēji, kas ir solidaritātes nodokļa maksātāji, un darba ņēmēji, kas nav šā nodokļa maksātāji, solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākuma aspektā neatrodas salīdzināmos apstākļos (*sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 22.1. punktu*).

Pazīme, pēc kuras nosakāmas Pieteikumu iesniedzēju minētās grupas, ir solidaritātes nodokļa objekts, proti, ienākumu apmērs, kam tiek piemērots solidaritātes nodoklis. Darba devējiem, kas nodarbina darba ņēmējus, kuru ienākumi gada laikā nesasniedz robežu, pēc kuras rodas solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākums, šīs pazīmes nav. Līdz ar to izskatāmās lietas ietvaros šie

darba devēji pēc būtības nav salīdzināmi ar darba devējiem, kas nodarbina darba ņēmējus, kuru ienākumi šo robežu pārsniedz.

Ņemot vērā minēto, darba devēji, kas ir solidaritātes nodokļa maksātāji, un darba devēji, kas nav šā nodokļa maksātāji, solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākuma aspektā neatrodas salīdzināmos apstākļos.

15.2. Tāpat Pieteikumu iesniedzējas uzskata, ka visi darba devēji, kas nodarbina darba ņēmējus, kuru gada ienākums pārsniedz apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta maksimālo apmēru un kuri ir sociāli apdrošināti, atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos attiecībā uz solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākumu. Proti, visas šīs personas nodarbinot kvalificētus darbiniekus ar lieliem ienākumiem (*sk., piemēram, pieteikumu lietas materiālu 4. sēj. 97. lp.*).

Arī attiecībā uz visiem darba devējiem, kas maksā solidaritātes nodokli, personu grupas vienojošā pazīme ir solidaritātes nodokļa objekts. Tas noteic to darba devēju loku, uz kuriem attiecas solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākums.

Tādējādi visi darba devēji, kam ir pienākums maksāt solidaritātes nodokli, atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos.

16. Izvērtējot apstrīdēto normu atbilstību Satversmes 91. panta pirmajam teikumam, Satversmes tiesai jāpārbauda, vai tās paredz atšķirīgu attieksmi pret solidaritātes nodokļa maksātājiem, kuri atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos.

Izskatāmajā lietā tāpat kā lietā Nr. 2016-14-01 nodokļa subjekts un objekts paši par sevi nerada vienlīdzības principa pārkāpumu, proti, arī izskatāmajā lietā atšķirīga attieksme pret salīdzināmajām grupām varētu izrietēt vienīgi no noteiktajām nodokļa likmēm (*sal. ar Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 23. punktu*). Līdz ar to Solidaritātes nodokļa likuma 3. un 5. pants Satversmes 91. panta pirmā teikuma ietvaros nav vērtējami, jo nerada pamattiesību ierobežojumu. Atbilstoši Satversmes tiesas likuma 29. panta pirmās daļas 6. punktam tiesvedība lietā šajā daļā ir jāizbeidz, jo tās turpināšana nav iespējama.

Tādējādi tiesvedība lietā daļā par Solidaritātes nodokļa likuma 3. un 5. panta iespējamo neatbilstību Satversmes 91. panta pirmajam teikumam ir izbeidzama.

17. Satversmes tiesai jānoskaidro, vai atšķirīgu attieksmi pret darba devējiem, kas maksā solidaritātes nodokli, paredz Solidaritātes nodokļa likuma 6. pants. Pieteikumu iesniedzējas norāda, ka likumdevējs paredzējis atšķirīgas solidaritātes nodokļa likmes dažādām nodokļa maksātāju grupām atkarībā no tā, kādiem sociālās apdrošināšanas veidiem ir apdrošinātas šo darba devēju nodarbinātās personas.

Saskaņā ar Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu nodokļa likme atbilst apdrošināšanas obligāto iemaksu likmei, kas noteikta saskaņā ar Sociālās apdrošināšanas likuma 18. pantu. Šā panta pirmā daļa noteic, ka apdrošināšanas obligāto iemaksu likme, ja darba ņēmējs tiek apdrošināts visiem sociālās apdrošināšanas veidiem, ir 34,09 procenti, no kuriem 23,59 procentus maksā darba devējs un 10,50 procentus – darba ņēmējs. Apdrošināšanas obligāto iemaksu likmi citām obligāti sociāli apdrošināmo personu grupām nosaka Ministru kabinets.

Līdz 2017. gada 1. janvārim Ministru kabinets katru gadu izdeva noteikumus par apdrošināšanas obligāto iemaksu likmes sadalījumu pa valsts sociālās apdrošināšanas veidiem attiecīgajam gadam. Līdz ar to sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu likmes sadalījums pa sociālās apdrošināšanas veidiem katru gadu varēja mainīties, proti, palielināties vai samazināties. 2017. gada 1. janvārī stājās spēkā Ministru kabineta noteikumi Nr. 759 „Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu likmes sadalījumu pa valsts sociālās apdrošināšanas veidiem”, kuros likmju piemērošana nav terminēta. Šajos noteikumos ir ietverts apdrošināšanas obligāto iemaksu likmes sadalījums starp darba devēju un darba ņēmēju.

Apdrošināšanas iemaksu likmes sadalījums pa sociālās apdrošināšanas veidiem paredz, ka:

1) 2016. gadā apdrošināšanas obligāto iemaksu likme darba devējam, kas nodarbina darba ņēmēju, kurš sasniedzis vecumu, kas dod tiesības saņemt valsts vecuma pensiju, vai kuram ir piešķirta valsts vecuma pensija (tai skaitā priekšlaicīgi), bija 19,90 % no apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta. Savukārt 2017. gadā šī likme ir 20,57 %;

2) 2016. gadā apdrošināšanas obligāto iemaksu likme darba devējam, kas nodarbina darba ņēmēju, kuram ir piešķirta izdienas pensija vai kurš ir persona ar invaliditāti – valsts speciālās pensijas saņēmējs, bija 21,51 % no apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta. Savukārt 2017. gadā šī likme ir 21,85 %;

3) 2016. gadā apdrošināšanas obligāto iemaksu likme darba devējam, kas nodarbina darba ņēmēju, kurš tiek nodarbināts brīvības atņemšanas soda izciešanas laikā, bija 20,10 % no apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta. Savukārt 2017. gadā šī likme ir 19,89 %;

4) 2016. gadā apdrošināšanas obligāto iemaksu likme darba devējam, kas nodarbina darba ņēmēju, kurš sasniedzis vecumu, kas dod tiesības saņemt valsts vecuma pensiju, vai kuram ir piešķirta valsts vecuma pensija (tai skaitā priekšlaicīgi), ja darba ņēmējs tiek nodarbināts brīvības atņemšanas soda izciešanas laikā, bija 16,51 % no apdrošināšanas obligāto iemaksu objekta. Savukārt 2017. gadā šī likme ir 16,98 %.

Tādējādi darba devējiem, kas maksā solidaritātes nodokli, tā likmes ir atšķirīgas atkarībā no sociālajiem riskiem, kuriem ir apdrošinātas to nodarbinātās personas. Tātad pret darba devējiem kā solidaritātes nodokļa maksātājiem ir radīta atšķirīga attieksme, proti, tiem noteiktas dažādas nodokļa likmes.

Līdz ar to Solidaritātes nodokļa likuma 6. pants rada atšķirīgu attieksmi pret salīdzināmām personu grupām.

18. Secinot, ka tiesību norma rada atšķirīgu attieksmi, Satversmes tiesai ir jāizvērtē, vai atšķirīgā attieksme ir noteikta ar Satversmē noteiktajā kārtībā pieņemtu tiesību normu, proti, vai tā uzskatāma par pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2016. gada 2. marta sprieduma lietā Nr. 2015-11-03 20. punktu un 2017. gada 15. maija sprieduma lietā Nr. 2016-11-01 17.2. punktu*).

Šajā jautājumā Pieteikumu iesniedzēju norādītie lietas faktiskie apstākļi un juridiskais pamatojums ir identiski lietas Nr. 2016-14-01 ietvaros izvērtētajiem faktiskajiem apstākļiem un juridiskajam pamatojumam. Satversmes tiesa lietā Nr. 2016-14-01 atzina, ka solidaritātes nodoklis ir noteikts ar pienācīgā kārtībā pieņemtu likumu (*sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā*

Nr. 2016-14-01 25. punktu). Saeima atbildes rakstā nav norādījusi un no lietas materiāliem arī neizriet, ka attiecībā uz Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantā minētajām nodokļa likmēm, kas noteiktas darba devējiem, Saeima būtu rīkojusies citādi. Līdz ar to izskatāmās lietas ietvaros nav nepieciešams atkārtoti vērtēt šīs apstrīdētās normas pieņemšanas procesu.

Tādējādi arī izskatāmajā lietā ir secināms, ka atšķirīgā attieksme ir noteikta ar likumu.

19. Pieņemt tādu tiesisko regulējumu, kas rada atšķirīgu attieksmi pret savstarpēji salīdzināmām personu grupām, likumdevējs var vienīgi tad, ja šādai rīcībai ir objektīvs un saprātīgs pamats, proti, ir leģitīms mērķis un ir ievērots samērīguma princips. 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*).

Līdzīgi kā lietā Nr. 2016-14-01, arī izskatāmajā lietā Saeima norādīja, ka solidaritātes nodokļa maksāšanas pienākumam un šā nodokļa administrēšanas sistēmai, kas ietver atšķirīgas nodokļa likmes, esot leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība. Attiecīgā nodokļa administrēšanas kārtības piesaistīšana apdrošināšanas obligāto iemaksu administrēšanas sistēmai nodrošinot ātru, vienkāršu, efektīvu un paredzamu nodokļa iekasēšanu, neradot papildu administratīvo slogu nodokļa maksātājiem, turklāt tā administrēšana tiek nodrošināta, neradot nesamērīgus izdevumus no valsts budžeta. Atšķirīgā nodokļa likme esot piemērojama tikai nedaudziem solidaritātes nodokļa maksātājiem, savukārt nodokļa likmju atšķirība esot salīdzinoši neliela. Turklāt solidaritātes nodokļa maksājumi nodrošinot nepieciešamos ieņēmumus valsts pamatbudžetā, kuri varot tikt izmantoti iedzīvotāju labklājības līmeņu nevienlīdzības mazināšanai (*sk. Saeimas atbildes rakstu lietas materiālu 1. sēj. 136. lp. un Satversmes tiesas 2017. gada 10. oktobra tiesas sēdes stenogrammu lietas materiālu 5. sēj. 41. un 48. lp.*).

Satversmes tiesa spriedumā lietā Nr. 2016-14-01 jau ir izvērtējusi šādus argumentus par atšķirīgo attieksmi, kas noteikta ar Solidaritātes nodokļa likuma

6. pantu, un šo normu atzinusi par neatbilstošu Satversmes 91. panta pirmajam teikumam. Līdz ar to Satversmes tiesai nav nepieciešams atkārtoti vērtēt Solidaritātes nodokļa likuma 6. panta atbilstību Satversmes 91. panta pirmajam teikumam.

Satversmes tiesa lietā Nr. 2016-14-01 atzina, ka nodokļa administrēšanas vienkāršība nevar būt vienīgais leģitīmais mērķis, nosakot atšķirīgu attieksmi pret salīdzināmām solidaritātes nodokļa maksātāju grupām (*sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 27.2. punktu*). Tāpat arī nozīmīgs budžeta ieņēmumu apjoms (nodokļa fiskālais efekts) vai solidaritātes nodokļa maksātāju nelielais skaits paši par sevi nevar tikt izmantoti, pamatojot pamattiesību ierobežojumu Satversmes 91. panta pirmā teikuma izpratnē. Likumdevējam, rūpējoties par to, lai valsts budžeta ieņēmumi būtu pietiekami, ir pienākums izstrādāt tādu nodokļa regulējumu, kas nodrošinātu ienākumu taisnīgu un solidāru pārdali sabiedrībā, īstenojot efektīvu un savlaicīgu nodokļu politiku (*sk. Satversmes tiesas 2017. gada 19. oktobra sprieduma lietā Nr. 2016-14-01 27.3. punktu*). Arī izskatāmajā lietā tas nozīmē noteikt tādas solidaritātes nodokļa likmes, kam ir objektīvs un saprātīgs pamats.

Nemot vērā minēto, atšķirīgajai attieksmei pret solidaritātes nodokļa maksātāju grupām, kas izskatāmajā lietā ir paredzēta ar Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu, nav leģitīma mērķa, tāpēc šī apstrīdētā norma neatbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam.

20. Izskatāmajā lietā līdzīgi kā lietā Nr. 2016-14-01 ir nepieciešams un pieļaujams tas, ka arī attiecībā uz darba devējiem Satversmei neatbilstošais Solidaritātes nodokļa likuma 6. pants vēl noteiktu laiku paliek spēkā, lai likumdevējam būtu iespēja pieņemt jaunu tiesisko regulējumu, ievērojot vienlīdzības principu.

Nemot vērā to, ka jaunā tiesiskā regulējuma pieņemšanai likumdevējam nepieciešams saprātīgs laika posms, kā arī to, ka attiecīgās izmaiņas jāsaskaņo ar kopējo nodokļu politiku un jānodrošina valsts budžeta stabilitāte, Solidaritātes nodokļa likuma 6. pants atzīstams par spēkā neesošu no 2019. gada 1. janvāra.

Nolēmumu daļa

Pamatojoties uz Satversmes tiesas likuma 30.–32. pantu, Satversmes tiesa

nosprieda:

1) izbeigt tiesvedību lietā daļā par Solidaritātes nodokļa likuma 3. un 5. panta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91. panta pirmajam teikumam;

2) atzīt Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu par neatbilstošu Latvijas Republikas Satversmes 91. panta pirmajam teikumam un spēkā neesošu no 2019. gada 1. janvāra.

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums stājas spēkā tā pasludināšanas brīdī.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja

I. Ziemele