

# PRIVĀTPERSONA VALSTS PĀRVALDES IEKĀRTAS LIKUMĀ

UĢIS ZELTIŅŠ

Jurists

Zvērinātu advokātu birojs RAIDLA LEJINS & NORCOUS

Lasītājs jautā, kā saprotama likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (turpmāk – PVN likums) norma, kas noteic tā nepiemērojamību valsts pārvaldes funkcijām, un vai regulējums atbilst Valsts pārvaldes iekārtas likumam.

PVN likuma 2. panta divdesmit otrā daļa noteic, ka „*[v]alsts pārvaldes (izpildvaras) funkcijām (arī nodokļu, nodevu un naudas sodu iekasēšanai) šā likuma normas netiek piemērotas*”. Šādā redakcijā citētā norma likumā tika ieviesta un stājās spēkā 2006. gada vidū. Tās izcelsme skaidrojama divējādi.

Pirmkārt, PVN likums ievieš citastarp tā saukto sesto PVN direktīvu (Nr. 77/388), kura noteic „vienotu aprēķinu bāzi”. Direktīvas 4. panta piektā daļa paredz izņēmumu PVN piemērošanā: „*Valstis, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību subjektus neuzskata par nodokļa maksātājiem attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes [...]*”. Arī šim izņēmumam ir izņēmumi, taču pašlaik pietiek norādīt, ka parasti, valstij darbojoties „tipisko” kompetenču ietvaros, PVN netiek piemērots. To darīt neļauj direktīva, un Latvijai ir pienākums atbilstošu normu iekļaut nacionālajās tiesībās.

Otrkārt, grozījumu anotācija ļauj noprast, ka mērķis ir bijis saskaņot PVN likumu ar Valsts pārvaldes iekārtas likumā paredzēto iespēju deleģēt atsevišķu valsts pārvaldes uzdevumu. Anotācijā sacīts, ka direktīvā paredzētā izņēmuma piemērojamība atkarīga no darījuma būtības, nevis no iesaistītās personas statusa, tādēļ attiecīgajai likuma normai jābūt formulētai tā, ka tā piemērojama arī deleģētu uzdevumu izpildei. Kā norādīts tālāk, šādas izpratnes pareizība ir apšaubāma, tādēļ vispirms jācītē anotācijā atrodamais Finanšu ministrijas viedoklis:

*Pašlaik no spēkā esošajām likuma [PVN likuma] normām izriet, ka likuma normas netiek piemērotas tikai budžeta institūciju veiktām valsts izpildvaras funkcijām. [...] Sestās direktīva[s] 77/388/EEK [...] normas [...] nosaka, ka Valsts, reģionālās un vietējās pārvaldes iestādes, kā arī citus publisko tiesību vai privāto tiesību subjektus neuzskata par nodoklīm pakļautām personām attiecībā uz darbībām vai darījumiem, kuros tās iesaistās kā valsts iestādes [...].*

*Lai izvērtētu nodokļa piemērošanu konkrētam darījumam, ir jāņem vērā šī darījuma ekonomiskā būtība. Protī, nodokļa piemērošanu nav pieļaujams izvērtēt pēc darījuma veicēja juridiskā statusa, piemēram, komersants, valsts aģentūra, ministrija vai kapitālsabiedrība. Lai būtu iespējams izvērtēt šādus gadījumus, ir nepieciešams precizēt likuma 2. panta divdesmit otro daļu.*

*Vienlaicīgi nepieciešams precizēt likumā normas, kas attiecas uz valsts pārvaldes (izpildvaras) funkcijām. Valsts pārvaldes iekārtas likuma normas paredz valsts pārvaldes uzdevuma deleģēšanu vai pilnvarošanu privātpersonai uz publisko tiesību līguma pamata, kā arī paredz konkrētas publiskās personas vai privātpersonas kompetencē esošu jautājumu izpildi nodot privātpersonai, slēdzot administratīvo līgumu [...].*

Valsts pārvaldes iekārtas likums tik tiešām paredz iespēju slēgt administratīvo līgumu, taču nav skaidrs, kādēļ Finanšu ministrija ir uzskatījusi, ka tam ir kāds sakars ar valsts

pārvaldes uzdevuma deleģēšanu. Saskaņā ar Valsts pārvaldes iekārtas likuma 79. panta pirmo daļu „[a]ministratīvais līgums ir vienošanās starp publisku personu un privātpersonu par administratīvi tiesisko attiecību noteikšanu, grozīšanu, izbeigšanu vai konstatēšanu.” Šī definīcija precīzi sasaucas ar Administratīvā procesa likuma 1. panta trešajā daļā atrodamo administratīvā akta definīciju, kurā arī runāts par tiesisko attiecību nodibināšanu, grozīšanu, konstatēšanu vai izbeigšanu. Jāsecina, ka ar administratīvo līgumu risināmi nevis deleģēšanas jautājumi, bet gan lietas, ko varētu nokārtot arī ar administratīvo aktu.

To apstiprina arī Valsts pārvaldes iekārtas likuma 80. panta pirmā daļa, kas administratīvo līgumu ļauj slēgt tikai divos gadījumos: lai izbeigtu tiesisku strīdu, it īpaši tiesas procesu, un ja piemērojamās tiesību normas piešķir iestādei rīcības brīvību attiecībā uz administratīvā akta izdošanu, tā saturu vai faktisko rīcību. Ir skaidri redzams, ka šādam līgumam nav sakara ar valsts pārvaldes uzdevuma deleģēšanu.

Anotācijā Finanšu ministrija, domājams, bija vēlējusies runāt par citu publisko tiesību līguma veidu, proti, par deleģēšanas līgumu. Arī tas regulēts Valsts pārvaldes iekārtas likumā. 40. panta pirmajā daļā norādīts, ka „[p]ublika persona var deleģēt privātpersonai un citai publiskai personai [...] tādu pārvaldes uzdevumu, kas ietver pārvaldes lēmumu pieņemšanu”. Tomēr saskaņā ar 9. pantu „izpildvaras administratīvās funkcijas (valsts pārvaldes funkcijas) [...] sastāv no atsevišķiem pārvaldes uzdevumiem un atbildības par to izpildi”. Autoritatīvākajā no Valsts pārvaldes iekārtas likuma komentāriem skaidrots, ka „[f]unkcijas izpilde sastāv no konkrētu uzdevumu izpildes (funkcija = uzdevumu summa). [...] Valsts pārvaldes iestāde savas funkcijas deleģēt privāto tiesību subjektiem nevar. Taču tā var deleģēt atsevišķus (arī ilgstoši un pastāvīgi pildāmus) uzdevumus”. (Egils Levits, *Valsts pārvaldes iekārtas likuma koncepcija, Latvijas Vēstnesis*, 26.06.2002., Nr. 95 (2670), izcēlumi oriģinālā)

Tātad aplūkojamā PVN likuma norma neattiecas un nevar attiekties uz deleģētām valsts pārvaldes funkcijām, jo šāda deleģēšana nemaz nav iespējama. Ir grūti izskaidrot, kāpēc Finanšu ministrija to sagatavojusi un Saeima pieņēmusi šādā redakcijā, ja mērķis ir bijis precizēt, ka PVN likums var nebūt piemērojams tieši deleģējuma gadījumā. Iepriekšējā 2. panta divdesmit otrās daļas redakcija, kurā bija runāts par „budžeta institūciju veiktām valsts izpildvaras funkcijām”, ar vai bez terminoloģiskiem precizējumiem būtu bijusi pietiekama, lai tādas darbības kā nodokļu, nodevu un naudas sodu iekasēšana tiktu skaidri izslēgtas no PVN likuma piemērošanas jomas.

Savukārt valsts pārvaldes uzdevumi saskaņā ar Valsts pārvaldes iekārtas likumu var tikt deleģēti. Tā kā Valsts pārvaldes iekārtas likums noteic, ka publisko tiesību līgums slēdzams, „[l]ai nodrošinātu valsts pārvaldes funkciju efektīvu izpildi” (12. panta pirmā daļa), kā arī to, ka deleģēt var tikai uzdevumus, jāsecina, ka aplūkojamā PVN likuma norma varētu tikt interpretēta kā tāda, kas, runājot par „funkcijām”, patiesībā attiecas uz tajās ietilpstošajiem „uzdevumiem”.

Jāteic gan, ka nav viegli saprast, kā nošķirt „funkcijas” un „uzdevumus”. Dažādos normatīvajos aktos atrodamais funkciju un uzdevumu dalījums bieži vien šķiet patvaļīgs vai nejaušs, proti, veidots bez kādas īpašas loģikas, taču visumā varētu minēt, ka „funkcija” ir politiski definēts un acīmredzams, bet „neizmērāms” labums, savukārt „uzdevums” ir konkrēta darbība, kas derīga šā labuma sasniegšanai. Lielākoties, protams, arī šāds apraksts nepalīdzēs noskaidrot, vai kāds deleģējums ir vai nav likumīgs. Tādēļ konkrētā situācijā atliek vienīgi pieņemt, ka likumdevējs nav spējis vai vēlējis izteikties pietiekami skaidri un saprotami un ka attiecīgais deleģējums ir iespējams, ja tiesa nav lēmusi citādi.

Tātad tikai nacionālo tiesību ietvaros varētu uzskatīt, ka PVN likuma 2. panta divdesmit otrā daļa noteic šā likuma nepiemērojamību, ja tiek pildīti deleģēti uzdevumi. Tomēr, kā norādīts iepriekš, minētā norma ievieš sestās PVN direktīvas normu, kuru savukārt interpretējusi Eiropas Kopienu tiesa. Šī interpretācija Latvijai ir saistoša, un gan iestādēm, gan tiesām ir pienākums Latvijas tiesības, tostarp PVN likuma 2. panta divdesmit otro daļu interpretēt tā, lai tās atbilstu Eiropas Kopienas tiesībām.

Eiropas Kopienu tiesa ir skaidrojusi, ka saskaņā ar sesto PVN direktīvu nodoklis nav piemērojams tad, ja darbību, pirmkārt, veic publisko tiesību persona un, otrkārt, ja šī persona vienlaikus darbojas publisko, nevis privāto tiesību jomā. Tas vien, ka privāto tiesību persona, piemēram, deleģējuma dēļ darbojas jomā, kas atrodas publiskas personas kompetencē, nenozīmē, ka šai darbībai PVN nav piemērojams (sk., piem., 1991. gada 25. jūlija spriedumu lietā Nr. C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla pret Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda, Eiropas Tiesas ziņojumi 1991, I-4247. lpp.). Šādam risinājumam ir sava loģika, jo, ja jau uzdevuma izpilde var tikt deleģēta privāto tiesību personai, tai ir saimnieciska motivācija ar šo uzdevumu nodarboties, un konkurence tiktu kropļota, ja daži tirgus dalībnieki varētu nepiemērot pievienotās vērtības nodokli.

PVN likuma 2. panta divdesmit otrā daļa tās teksta iespējamās nozīmes robežās ir interpretējama kā tāda, kas attiecas uz nedeleģējamajām „funkcijām”, bet neattiecas uz „uzdevumiem”, kas var tikt deleģēti privāto tiesību personām. Ņemot vērā Eiropas Kopienu tiesas praksi, Latvijas nodokļu administrācijai un tiesām būtu jāsecina, ka līgums par uzdevuma deleģēšanu privāto tiesību personai tomēr PVN likumu nepadara par nepiemērojamu. Tātad, piemēram, N. Podvinskā sākotnējā atbildē uz lasītāja jautājumu minētā sabiedriskā transporta pakalpojumu sniegšana, ko veic SIA *Rīgas satiksme*, ir darbība, kas apliekama ar PVN, un nav pamata uzskatīt, ka PVN likuma 2. panta divdesmit otrā daļa šādos gadījumos nodokli ļauj neapreķināt tāpēc, ka tiek pildīts deleģēts uzdevums.

Atbildot uz lasītāja jautājumu, noslēgumā jāprecizē, ka nav pareizi publisko tiesību personas – valsts vai pašvaldības – dibinātu privāto tiesību personu arī uzskatīt par publisko tiesību personu. Publisko tiesību juridiska persona, kuru saīsināti var saukt par „publisku personu” (sk. *Valsts pārvaldes iekārtas likuma koncepciju*) definēta Valsts pārvaldes iekārtas likuma 1. panta 1. punktā, proti, tā ir „Latvijas Republika kā sākotnējā publisko tiesību juridiskā persona un atvasinātas publiskas personas”. Atvasināta publiska persona saskaņā ar panta 2. punktu ir „pašvaldība vai cita ar likumu vai uz likuma pamata izveidota publiska persona”. Savukārt, kā norādīts panta 11. punktā, privāto tiesību persona jeb privātpersona ir „fiziskā persona, privāto tiesību juridiskā persona vai šādu personu apvienība”. Nedaudz vienkāršojot, varētu sacīt, ka publiskas personas ir Latvijas Republika un pašvaldības, lai gan likumi par tādām nosauc arī dažus citus veidojumus. Savukārt privāto tiesību personas ir fiziskās personas, komercsabiedrības, biedrības un nodibinājumi. Neskaidrības ir gluži piedodamas, jo vēl arvien valsts pārvaldes iekārtas koncepcija nav pilnībā īstenota, turklāt likuma ļoti abstrakto normu interpretācija tiek pielāgota tā mērķim, kas gan ne vienmēr ir viegli saprotams un atspoguļots tekstā. Tomēr ir skaidrs, ka dibinātāja statuss nenoteic dibinātās personas statusu, t.i., privātpersonu var izveidot gan publiska persona, gan cita privātpersona.

Valsts pārvaldes iekārtas likuma 88. pants noteic, ka publisko tiesību persona var veikt komercdarbību un ka šajā nolūkā jādibina komercsabiedrība. To darot, saskaņā ar 87.

panta pirmo daļu publisko tiesību persona darbojas privāto tiesību jomā. Pretruna ar Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10. panta ceturto daļu – „*[v]alsts pārvaldei, atsevišķai iestādei vai amatpersonai, īstenojot valsts pārvaldes funkcijas, nav savu interešu*” – nav saskatāma, jo valsts pārvalde, iestāde vai amatpersona nav publisko tiesību persona, kam savukārt var būt un ir politiskajā procesā definētas intereses. Publisko tiesību persona šīs intereses var realizēt, citastarp dibinot kapitālsabiedrības un darbojoties privāto tiesību jomā. Uzdevumu deleģēšana šādām publisko tiesību personu dibinātām privāto tiesību personām, protams, ir gluži iespējama, bet iepriekš sacītais par PVN likuma piemērojamību attiecas arī uz šādiem gadījumiem.