



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESAS TIESNESIS

Jura Alunāna iela 1, Rīga, LV 1010

Tālrunis: 67830735, 67210274 Fakss: 67830770
e-mail: tiesa@satv.tiesa.gov.lv

Satversmes tiesas tiesneša

Gunāra Kusiņa

ATSEVIŠĶĀS DOMAS

Rīgā 2022. gada 21. janvārī

lietā Nr. 2021-06-01

„Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļas un 11.¹ panta 6.¹ daļas atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105. pantam”

1. Satversmes tiesa 2022. gada 7. janvārī pieņēma spriedumu lietā Nr. 2021-06-01 „Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļas un 11.¹ panta 6.¹ daļas atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 105. pantam” (turpmāk – Spriedums), kurā nosprieda atzīt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. panta 3.¹ daļu un 11.¹ panta 6.¹ daļu (turpmāk – apstrīdētās normas) par neatbilstošām Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 105. panta pirmajiem trim teikumiem.

Piekrītu Spriedumā atzītajam, ka apstrīdētās normas neatbilst Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem. Tomēr nevaru piekrist atsevišķiem Spriedumā ietvertajiem secinājumiem un tajā izmantotajai apstrīdēto normu satversmības izvērtēšanas metodoloģijai.

Pamatojot savu viedokli, izmantošu Spriedumā lietotos saīsinājumus.

2. Satversmes tiesa pamatoti atzina, ka apstrīdētās normas ierobežo personai Satversmes 105. panta pirmajos trijos teikumos noteiktās pamattiesības, šāds ierobežojums ir noteikts ar normatīvajos aktos paredzētā kārtībā pieņemtu likumu un tam ir leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība (*sk. Sprieduma 14., 16. un 17. punktu*). Tāpat Spriedumā, atsaucoties uz Satversmes tiesas judikatūrā konsekventi atzīto, pamatoti norādīts: lai noskaidrotu, vai pamattiesību ierobežojums ir samērīgs ar tā leģitīmo mērķi, nepieciešams izvērtēt:

1) vai izmantotie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai;

2) vai mērķi nevar sasniegt ar citiem, personas tiesības un likumīgās intereses mazāk ierobežojošiem līdzekļiem;

3) vai labums, ko gūst sabiedrība, ir lielāks par personai nodarītajiem zaudējumiem (*sk. Sprieduma 18. punktu*).

Ievērojot citstarp likumdevēja rīcības brīvību nodokļu tiesību jomā, tā pienākumu rūpēties par valsts ilgtspējīgu attīstību, no vienas puses, un ikvienas personas konstitucionālo pienākumu maksāt pienācīgā kārtībā noteiktos nodokļus, no otras puses, Satversmes tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka nodokļu tiesību specifika ietekmē konstitucionālās kontroles apjomu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 24. punktu un 2015. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2014-11-0103 20. punktu*). No Satversmes tiesas judikatūras izriet, ka minētā specifika galvenokārt izpaužas, vērtējot tiesību uz īpašumu ierobežojuma atbilstību samērīguma principam (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2015. gada 3. jūlija sprieduma lietā Nr. 2014-12-01 18.2. punktu un 2018. gada 18. oktobra sprieduma lietā Nr. 2017-35-03 15. punktu*).

Satversmes tiesa, izsakoties par savas judikatūras nozīmi, iepriekš ir norādījusi, ka tai ir pienākums ievērot savos nolēmumos paustās atziņas tiesiskās sistēmas stabilitātes, kontinuitātes, tiesiskuma un vienlīdzības prasību dēļ (*sk. Satversmes tiesas 2011. gada 19. decembra sprieduma lietā Nr. 2011-03-01 14. punktu*).

Vērtējot likumdevēja izraudzīto līdzekļu piemērotību legītīmā mērķa sasniegšanai lietās par nodokļa maksāšanas pienākuma radītu tiesību uz īpašumu ierobežojumu, Satversmes tiesa līdz šim pārbaudījusi, vai likumdevēja lietotajiem līdzekļiem ir saprātīgs izskaidrojums, kas pamatots ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem. Savukārt šie līdzekļi ir uzskatāmi par pamatotiem ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem, ja nodokļa maksātāji, ar to apliekamais objekts un tā aprēķināšanas principi nav noteikti patvaļīgi un nodokļa aprēķināšanas kārtība ir tāda, kas ļauj matemātiski izskaitļot tā maksājumu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2015. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2014-11-0103 14. punktu un 2018. gada 18. oktobra sprieduma lietā Nr. 2018-04-01 18. punktu*).

Turpretī izskatāmajā lietā Satversmes tiesa, atsaucoties uz taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības principiem, kritērijā par izraudzīto līdzekļu piemērotību ierobežojuma legītīmā mērķa sasniegšanai secināja, ka tai jāpārbauda, vai apstrīdētajās normās ietvertais tiesību uz īpašumu ierobežojums ir noteikts uz taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības nodrošināšanu vērstu objektīvu un racionālu apsvērumu pamata (*sk. Sprieduma 19. punktu*).

Tādējādi uzskatu, ka Spriedumā pēc būtības ir ieviesta jauna pieeja izvērtējumam par to, vai likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai. Proti, Satversmes tiesa ir būtiski grozījusi tās judikatūrā nostiprināto šā samērīguma izvērtējuma kritērija tvērumu lietās, kas saistītas ar nodokļa maksāšanas pienākuma radītu tiesību uz īpašumu ierobežojumu. Tomēr šādai Satversmes tiesas rīcībai Spriedumā nav norādīts pamatojums. Šādas pieejas iespējamās negatīvās blaknes norādītas arī tiesību doktrīnā. Tā kā daudzos gadījumos tiesnešu tiesību modificēšana ir netieša, tad šos pagriezienu punktus tiesnešu tiesību attīstībā ne vienmēr var viegli identificēt. Īpaši sarežģīti tas var izrādīties gadījumos, kad jaunākajā nolēmumā ietvertā atziņa sašaurina vai paplašina agrākas atziņas piemērošanas sfēru (*sal. sk.: Sniedzīte G. Tiesnešu tiesības. Jēdziens un nozīme Latvijas tiesību avotu doktrīnā. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2013, 178.–179. lpp*).

3. Jau iepriekš esmu paudis viedokli: lai nonāktu pie faktos balstīta, argumentēta un pamatota secinājuma par to, ka apstrīdētās normas atbilst vai neatbilst Satversmei, nepieciešams izmantot noteiktu metodoloģiju. Pamattiesību ierobežojuma satversmības tests ir komplekss, loģiski secīgs, turklāt katram tā kritērijam ir noteikts mērķis, šie kritēriji papildina viens otru un tie nav savstarpēji aptveroši (*sk. Satversmes tiesas tiesneša Gunāra Kusiņa atsevišķo domu lietā Nr. 2017-17-01 2. punktu*).

Līdz ar to uzskatu, ka arī tad, ja Spiedumā tiktu pamatota atkāpšanās no iepriekš judikatūrā pielietotās satversmības izvērtējuma metodoloģijas, ierobežojuma samērīguma testa pirmā soļa saturiskais tvērums nevar tikt paplašināts tādējādi, ka tajā tiek ietverts vērtējums, kas atbilst šī testa sekojošo soļu tvērumam. Pamattiesību ierobežojuma samērīguma vērtēšanas metodoloģija atspoguļo tiesas vērtējuma un argumentu loģisko secību, lai nonāktu pie secinājuma par to, vai apstrīdētās normas atbilst vai neatbilst Satversmei. Šī metodoloģija zaudētu savu nozīmi, ja tajā izmantojamie soļi tiktu savstarpēji apvienoti, līdz ar to padarot arī neskaidru un neparedzamu tiesas vērtējuma loģisko secību.

4. Līdzīgi kā tas ir atzīts arī tiesību doktrīnā, uzskatu, ka likumdevēja izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai, ja šie līdzekļi ir saprātīgi saistīti ar mērķi, ko likumdevējs vēlēties sasniegt. Šiem līdzekļiem ir jāveicina attiecīgā mērķa sasniegšana, proti, jāpalielina mērķa īstenošanas iespējamība. Šis samērīguma testa kritērijs neizvirza prasību, lai tikai ar šo

izraudzīto līdzekli varētu pilnībā sasniegt noteikto mērķi. Šis pārbaudes posms neietver vērtējumu par to, cik kvalitatīvi un efektīvi mērķis ar šo līdzekli tiek sasniegts. Tāpat šis posms neietver arī vērtējumu par to, vai ir piemērotāki līdzekļi par likumdevēja izvēlēto (*sal. sk.: Barak A. Proportionality. Constitutional Rights and their Limitations. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, pp. 303–305*).

Nav šaubu, ka demokrātiskas tiesiskas valsts likumu galvenais mērķis ir taisnīguma nodrošināšana (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2018. gada 23. maija lēmuma par tiesvedības izbeigšanu lietā Nr. 2017-20-0103 17. punktu*). Tomēr tas pats par sevi nenozīmē, ka taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības nodrošināšanas izvērtējums būtu iekļaujams samērīguma testa pirmajā posmā.

Arī tiesību doktrīnā ir atzīts, ka taisnīguma prasība nav tieši saistīta ar jautājumu par to, vai izraudzītie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā mērķa sasniegšanai, proti, ka tas būtu jāņem vērā šajā samērīguma testa solī. Līdzekļu taisnīgums ir svarīgs, un tas var tikt vērtēts citos samērīguma testa posmos. Šis samērīguma testa kritērijs uzdod empīrisku jautājumu par līdzekļu spēju sekmēt attiecīgā mērķa sasniegšanu. Tādējādi šajā testa posmā līdzekļu taisnīgums pats par sevi netiek vērtēts (*sal. sk.: Barak A. Proportionality. Constitutional Rights and their Limitations. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 307*).

Satversmes tiesa Sprieduma 17.2. punktā secināja, ka apstrīdētajās normās noteiktajam pamattiesību ierobežojumam ir leģitīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība, jo apstrīdētās normas ir vērstas uz to, lai mazinātu tādu saimnieciskās darbības veicēju skaitu, kuri nepamatoti palielina izdevumus vai neuzrāda visus ieņēmumus, un efektīvāk izmantotu Valsts ieņēmumu dienesta resursus. Izskatāmās lietas sagatavošanas un izskatīšanas laikā iegūtā informācija liecina, ka pastāv saprātīga saikne starp likumdevēja izraudzītajiem līdzekļiem un šo rezultātu, ko likumdevējs vēlēties sasniegt, un šādā aspektā pamattiesību ierobežojums ir piemērots leģitīmā mērķa sasniegšanai.

5. Pārbaudot to, vai izraudzītie līdzekļi ir nepieciešami leģitīmā mērķa sasniegšanai, Satversmes tiesa izvērtē, vai leģitīmo mērķi nav iespējams sasniegt ar citiem, indivīda pamattiesības mazāk ierobežojošiem līdzekļiem, kuri būtu tikpat iedarbīgi (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2021. gada 13. novembra sprieduma lietā Nr. 2018-18-01 21. punktu*).

Satversmes tiesa savā judikatūrā ir konsekventi atzinusi, ka saudzējošāks līdzeklis ir nevis jebkurš cits, bet tikai tāds līdzeklis, ar kuru var sasniegt leģitīmo

mērķi vismaz tādā pašā kvalitātē (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 7. oktobra sprieduma lietā Nr. 2010-01-01 14. punktu, 2021. gada 28. janvāra sprieduma lietā Nr. 2020-29-01 24. punktu*). Tiesas kompetencē ir pārbaudīt to, vai nepastāv alternatīvi līdzekļi, kas personu pamattiesības aizskartu mazāk (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2017. gada 24. novembra sprieduma lietā Nr. 2017-07-01 19. punktu*).

Ņemot vērā Satversmes tiesas judikatūru lietās, kas saistītas ar nodokļa maksāšanas pienākuma radītu tiesību uz īpašumu ierobežojumu, un izskatāmās lietas sagatavošanas un izskatīšanas laikā iegūto informāciju, uzskatu, ka konkrētajā gadījumā nepastāv alternatīvi līdzekļi, ar kuriem pamattiesību ierobežojuma leģitīmais mērķis varētu tikt sasniegts tādā pašā kvalitātē.

6. Izvērtējot pamattiesību ierobežojuma atbilstību leģitīmajam mērķim, jāpārlicinās arī par to, vai labums, ko iegūst sabiedrība, ir lielāks par indivīda tiesību ierobežojumu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2015. gada 3. jūlija sprieduma lietā Nr. 2014-12-01 21. punktu*). Proti, ir jānoskaidro lietā līdzsvarojamās likumiskās intereses un tas, kurai no šīm likumiskajām interesēm un tiesībām būtu piešķirama prioritāte (*sk. Satversmes tiesas 2021. gada 29. decembra sprieduma lietā Nr. 2021-09-01 20. punktu*).

Uzskatu, ka atbilstoši samērīguma testa metodoloģijai izvērtējums par apstrīdēto normu atbilstību taisnīguma un tiesiskās vienlīdzības principam izskatāmajā lietā bija veicams tieši šajā samērīguma testa posmā, pārbaudot, vai likumdevējs ir panācis taisnīgu līdzsvaru starp sabiedrības interesēm, no vienas puses, un personas interesēm, no otras puses.

Ņemot vērā izskatāmās lietas sagatavošanas un izskatīšanas laikā iegūto informāciju, uzskatu, ka Satversmes tiesa Spriedumā pareizi piešķīrusi lielāku svaru taisnīgumam, nevis nodokļu iekasēšanas efektivitātes apsvērumiem. Nelabvēlīgās sekas, kas personai rodas apstrīdētajās normās noteiktā pamattiesību ierobežojuma dēļ, ir lielākas par labumu, ko no šā ierobežojuma gūst sabiedrība kopumā. Līdz ar to uzskatu, ka pamattiesību ierobežojums neatbilst samērīguma principam un apstrīdētās normas neatbilst Satversmes 105. panta pirmajiem trim teikumiem.

Satversmes tiesas tiesnesis

Gunārs Kusiņš