



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

Gunāra Kusiņa

ATSEVIŠĶĀS 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).

Piekrītu Spriedumā atzītajam, ka Solidaritātes nodokļa likuma 6. pants neatbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam. Tomēr nevaru piekrist atsevišķiem Spriedumā ietvertajiem secinājumiem, kas bijuši par pamatu šādam nolēmumam.

Argumentējot savu viedokli, izmantošu Spriedumā lietotos saīsinājumus.

2. Satversmes tiesa ir vairākkārt vērtējusi dažādu nodokļu likumu normu konstitucionalitāti.

Satversmes tiesas nolēmumos ir atzīts, ka nodokļu tiesību jomā likumdevējam nevar izvirzīt tādus pašus nosacījumus kā, piemēram, pilsonisko vai politisko tiesību aizsardzības un nodrošināšanas jomā (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2011. gada 13. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2010-59-01 9. punktu*). Valstij, nosakot un realizējot

savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība. Tajā ietilpst tiesības izvēlēties, kādas nodokļu likmes un kādām personu kategorijām paredzamas, kā arī tiesības noteikt attiecīgā regulējuma detaļas. Tādēļ nodokļu tiesību specifika ietekmē konstitucionālās kontroles tvērumu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2008. gada 30. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 7. un 11. punktu, 2011. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2010-70-01 9. punktu, kā arī 2015. gada 25. marta sprieduma lietā Nr. 2014-11-0103 20. punktu*).

Līdz ar to, izvērtējot nodokļu likumos ietvertu normu konstitucionalitāti, Satversmes tiesa ir konsekventi ņēmusi vērā nodokļu tiesību specifiku.

3. Atkarībā no pieteikumā formulētā prasījuma nodokļu likumu normas Satversmes tiesā parasti tikušas vērtētas kā personas pamattiesību ierobežojums vai kā vienlīdzības principa iespējamais pārkāpums, izmantojot attiecīgo metodoloģiju. Arī izskatāmajā lietā tiesa vērtēja, vai Solidaritātes nodokļa likuma 6. pants nepārkāpj vienlīdzības principu, noskaidrojot: 1) kuras personas (personu grupas) atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos; 2) vai apstrīdētās normas paredz atšķirīgu attieksmi pret šīm personu grupām; 3) vai atšķirīgajai attieksmei ir objektīvs un saprātīgs pamats, proti, vai tai ir leģitīms mērķis un vai ir ievērots samērīguma princips (*sk., piemēram, Sprieduma 22. punktu*).

Uzskatu, ka Spriedumā atklājas Satversmes tiesas izmantotās vienlīdzības principa iespējamā pārkāpuma izvērtēšanas metodoloģijas piemērošanas problemātika nodokļu lietās. Proti, leģitīmā mērķa kritērija izmantošana, vērtējot nodokļus ar izteiktu fiskālo funkciju.

4. Jebkurš nodoklis pēc būtības ir uzskatāms par līdzekli ieņēmumu nodrošināšanai valsts budžetā. Tomēr, izskatot lietas par nodokļu likumu konstitucionalitāti, jāņem vērā atšķirības, kas pastāv starp nodokļiem ar regulējošo funkciju un nodokļiem ar fiskālo funkciju.

Nodokļi ar regulējošo funkciju mudina nodokļu maksātājus uz noteiktu rīcību vai noteiktā veidā to ietekmē un papildus nodrošina ieņēmumus valsts budžetā (*sk. arī Satversmes tiesas 2008. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2007-23-01 15. punktu*). Piemēram, atsevišķiem nodokļiem vides jomā piemīt regulējošā funkcija. Savukārt

nodokļu ar fiskālo funkciju mērķis saistāms vienīgi ar līdzekļu nodrošināšanu valsts izdevumu segšanai. Satversmes tiesas praksē ir bijušas lietas gan par t.s. „fiskālajiem nodokļiem” (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2011. gada 13. aprīļa spriedumu lietā Nr. 2010-59-01*), gan par t.s. „regulējošajiem nodokļiem” (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2015. gada 25. marta spriedumu lietā Nr. 2014-11-0103*).

Satversmes tiesa, vērtējot iedzīvotāju ienākuma nodokļa jeb „fiskālā nodokļa” likuma normas, ir konsekventi atzinusi: iedzīvotāju ienākuma nodoklis tiek noteikts, lai nodrošinātu sabiedrības labklājību, līdz ar to apstrīdētā ierobežojuma leģitīmais mērķis ir sabiedrības labklājības aizsardzība (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 9. punktu*). No „fiskālo nodokļu” būtības izriet, ka ar šiem nodokļiem saistītie ierobežojumi gandrīz vienmēr būs noteikti leģitīma mērķa – sabiedrības labklājības aizsardzības – labad, jo nodrošina ieņēmumus valsts budžetā.

Attiecīgi vienlīdzības principa pārkāpuma izvērtēšanas metodoloģijas izmantošana, kas sevī ietver leģitīmā mērķa noteikšanu un arī samērīguma principa testu, nenodrošina iespēju pilnā mērā ņemt vērā “fiskālajiem nodokļiem” raksturīgās īpatnības. Arī ārvalstu tiesību literatūrā norādīts, ka leģitīmā mērķa noteikšana un samērīguma tests lielākoties nebūs piemērots „fiskālo nodokļu” konstitucionalitātes izvērtēšanā, taču to ir iespējams izmantot, vērtējot „regulējošos nodokļus” [*sk., piemēram, Lepsius O. Constitutional Review of Tax Laws and the Unconstitutionality of the German Inheritance Tax. German Law Journal. Vol. 16, No. 5 (2015), p. 1216*].

Satversmes tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka nodokļu regulējumam jābūt pamatotam ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2011. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2010-70-01 9. punktu*). Uzskatu, ka šādas mērauklas izmantošana ļauj pilnā mērā ņemt vērā “fiskālo nodokļu” īpatnības.

5. Piekrītu Spriedumā norādītajam, ka solidaritātes nodoklis pēc būtības ir jauns ienākuma nodokļa veids (*sk. Sprieduma 19.3. punktu*). Šā nodokļa maksāšanas pienākums ir paredzēts noteiktam sociāli apdrošināmu personu lokam, un solidaritātes nodokļa likmes personām atšķiras atkarībā no attiecīgajai personai piemērotās apdrošināšanas iemaksu likmes (*sk. Sprieduma 21. punktu*). Proti, solidaritātes nodokļa likme atbilst apdrošināšanas iemaksu likmei, kas noteikta saskaņā ar VSA likuma

18. pantu (*sk. Sprieduma 24. punktu*). Tādējādi Satversmes tiesa pamatoti secināja, ka konkrētajā gadījumā atšķirīga attieksme pret salīdzināmām personu grupām izriet no noteiktajām Solidaritātes nodokļa likmēm (*sk. Sprieduma 23. un 24. punktu*).

Vienlaikus tiesa atzina, ka atšķirīgai attieksmei pret solidaritātes nodokļa maksātāju grupām, kas noteikta ar Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu, nav leģitīma mērķa (*sk. Sprieduma 27. punktu*). Šādam secinājumam nevaru piekrist.

6. Spriedumā pamatoti norādīts, ka viens no jautājumiem, kas likumdevējam jāapsver, lai noskaidrotu, vai attiecīgais nodoklis būs efektīvs, ir nodokļa administrēšanas izmaksas (*sk. Sprieduma 27.2. punktu*). Satversmes tiesa jau iepriekš ir uzsvērusi, ka valstij sabiedrības labklājības interesēs jāizveido efektīva nodokļu iekasēšanas sistēma (*sk. Satversmes tiesas 2013. gada 15. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2012-18-01 17. punktu*).

6.1. Uzskatu, ka izmaksām, kas nepieciešamas kāda nodokļa iekasēšanai, jeb tā administrēšanas izmaksām jābūt pēc iespējas mazākām, jo nodokļu noteikšanas mērķis nav nesamērīgu administrēšanas izmaksu finansēšana. Tāpēc likumdevējam ir plaša rīcības brīvība noteikt tādu nodokļu regulējumu, kas ir efektīvs jeb tāds, kas spēj nodrošināt nepieciešamos nodokļu ieņēmumus ar minimālām izmaksām. Tomēr, ja ieņēmumi no kāda nodokļa ir mazāki nekā tā administrēšanai nepieciešamie līdzekļi, šāds nodoklis nerasniedz savu mērķi.

No izskatāmās lietas materiāliem, lietas dalībnieku un pieaicināto personu tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka atšķirīgu solidaritātes nodokļa likmju noteikšana nodrošina lielākus ieņēmumus valsts budžetā, jo neprasa jaunas nodokļa administrēšanas sistēmas izstrādi, kā arī nerada papildu administratīvo slogu un lielas administrēšanas izmaksas. Arī Satversmes tiesa guva apstiprinājumu minētajam apgalvojumam (*sk. Sprieduma 27.2. punktu*).

Tātad atšķirīgu solidaritātes nodokļa likmju noteikšana nodrošina to, ka no šā nodokļa ieņēmumiem gūtie līdzekļi papildina valsts budžetu un var tikt izlietoti sabiedrības vajadzībām, nevis nodokļa administrēšanai. Šādā izpratnē atšķirīgas nodokļa likmes un ar tām radītā atšķirīgā attieksme ir noteikta sabiedrības labklājības aizsardzībai. Līdz ar to nevar apgalvot, ka atšķirīgai attieksmei, kas noteikta ar Solidaritātes nodokļa likuma 6. pantu, nav leģitīma mērķa.

6.2. Piekrītu Spriedumā norādītajam, ka atšķirīgām solidaritātes nodokļa likmēm jābalstās objektīvā pamatojumā un kritērijos (*sk. Sprieduma 27.2. un 27.3. punktu*). Proti, tādos objektīvos un racionālos apsvērumos, kas pamatotu konkrēto likmju izvēli tieši solidaritātes nodoklim un ar tā noteikšanu paredzētā efekta – lai nodokli maksā personas ar augstiem ienākumiem – sasniegšanai.

Izvēlētās atšķirīgās solidaritātes nodokļa likmes nodrošina nepieciešamos ieņēmumus valsts budžetā un šādā aspektā tām ir racionāls pamats. Tomēr tās nav balstītas uz apsvērumiem, kuru dēļ solidaritātes nodoklis kā jauns „fiskālais nodoklis” izveidots. Konkrētajā gadījumā, piemēram, nav objektīvu un racionālu apsvērumu tam, kādēļ solidaritātes nodokļa likmes mainās (samazinās vai palielinās) pa gadiem, salīdzinot 2016. un 2017. gadu, un kādēļ tās mainās tieši šādā apjomā.

Tāpēc uzskatu, ka izskatāmajā lietā leģitīmā mērķa kritērija izmantošana, izvērtējot atšķirīgās attieksmes konstitucionalitāti, neatpoguļoja solidaritātes nodokļa īpatnības. Secinot, ka apstrīdētais regulējums kaut vai vienā aspektā nav balstīts objektīvos un racionālos apsvērumos, ir pietiekošs pamats atzīt, ka tas neatbilst Satversmes 91. panta pirmajam teikumam.

Satversmes tiesas tiesnesis



G. Kusiņš