



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

SPRIEDUMS

LATVIJAS REPUBLIKAS VĀRDĀ

Rīgā 2011. gada 13. aprīlī

lietā Nr. 2010-59-01

Latvijas Republikas Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētājs Gunārs Kūtris, tiesneši Kaspars Balodis, Aija Branta, Kristīne Krūma, Vineta Muižniece un Viktors Skudra,

pēc Lilijas Ābikas un Jāņa Ābika konstitucionālās sūdzības,

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 28.¹ pantu,

rakstveida procesā 2011. gada 15. martā tiesas sēdē izskatīja lietu

„Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 16.¹ panta trešās daļas atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 1. un 105. pantam”.

Konstatējošā daļa

1. Līdz 2010. gada 1. janvārim likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (turpmāk – IIN likums) 9. panta pirmās daļas 24. punkts (šis punkts IIN likumā ietverts ar 2001. gada 22. novembra likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, kas stājās spēkā 2002. gada 1. janvārī) noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts ienākums no privātajos pensiju fondos veikto iemaksu ieguldīšanas.

2009. gada 1. decembrī Saeima valsts budžeta likumprojektu paketes ietvaros pieņēma likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” (turpmāk – Grozījumi), kas stājas spēkā 2010. gada 1. janvārī.

Grozījumu 6. pants citastarp paredz izslēgt minēto IIN likuma 9. panta pirmās daļas 24. punktu.

Vienlaikus Grozījumi papildina IIN likumu ar vairākām normām, kuras regulē nodokļa ieturēšanu no minētajiem ienākumiem, tostarp ar 8. panta trešās daļas 18. punktu un 16.¹ pantu.

8. panta trešās daļas 18. punkts noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti ienākumi no privātajos pensiju fondos veikto iemaksu ieguldīšanas.

Savukārt 16.¹ panta trešā daļa paredz:

„Par ienākuma gūšanas dienu no privātajos pensiju fondos veikto iemaksu ieguldīšanas uzskata dienu, kad papildpensijas saņēmējs saņem maksājumu no privātā pensiju fonda.”

2. Pieteikuma iesniedzēji Lilija Ābika un Jānis Ābiks (turpmāk abi kopā – Pieteikuma iesniedzēji) uzskata, ka IIN likuma 16.¹ panta trešā daļa (turpmāk – apstrīdētā norma) aizskar viņiem Satversmē noteiktās tiesības uz īpašumu un ir pretrunā ar tiesiskās paļāvības principu. Līdz apstrīdētās normas spēkā stāšanās brīdim iedzīvotāju ienākuma nodoklis no privātajā pensiju fondā veikto iemaksu ieguldīšanas ienākuma neesot ieturēts, līdz ar to regulējums par ienākuma nodokli 10 procentu apmērā tiekot ar atpakaļejošu spēku attiecināts uz ienākumiem no tādām iemaksām pensiju fondos, kas veiktas pirms apstrīdētās normas spēkā stāšanās, kad šādi ienākumi vispār netika aplikti ar nodokli. Savukārt, izmaksājot iemaksas, kuras privātajā pensiju fondā veicis darba devējs, tiekot piemērots ienākuma nodoklis 26 procentu apmērā, kaut arī šo iemaksu izdarīšanas laikā bija noteikts ienākuma nodoklis 23 procentu apmērā. Līdz ar to apstrīdētā norma neatbilstot Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk –

Satversme) 1. un 105. pantam. Pieteikuma iesniedzēji lūdz Satversmes tiesu atzīt apstrīdēto normu par spēku zaudējušu no tās pieņemšanas brīža.

Pieteikuma iesniedzēja L. Ābika 2009. gada 2. decembrī iesniedza akciju sabiedrībai "SEB atklātais pensiju fonds" pieteikumu privātās pensijas kapitāla izmaksai. Privātās pensijas kapitāla izmaksa tika veikta 2010. gada 3. februārī, ieturot iedzīvotāju ienākuma nodokli 26 procentu apmērā no to iemaksu summas, kuras Pieteikuma iesniedzējas labā bija veicis darba devējs, un 10 procentu apmērā no privātajā pensiju fondā veikto iemaksu ieguldīšanas ienākuma (*sk. akciju sabiedrības „SEB atklātais pensiju fonds” 2010. gada 3. februāra vēstuli Nr. 455916 lietas materiālu 1. sēj. 7. lpp.*).

Pieteikuma iesniedzējs J. Ābiks 2009. gada 3. decembrī iesniedza akciju sabiedrībai "SEB atklātais pensiju fonds" pieteikumu privātās pensijas kapitāla izmaksai. Privātās pensijas kapitāla izmaksa tika veikta 2010. gada 3. februārī, ieturot iedzīvotāju ienākuma nodokli 26 procentu apmērā no to iemaksu summas, kuras Pieteikuma iesniedzēja labā bija veicis darba devējs, un 10 procentu apmērā no privātajā pensiju fondā veikto iemaksu ieguldīšanas ienākuma (*sk. akciju sabiedrības „SEB atklātais pensiju fonds” 2010. gada 3. februāra vēstuli Nr. 455906 lietas materiālu 1. sēj. 6. lpp.*).

Pieteikuma iesniedzēji uzsver, ka viņi, iesaistoties privātajos pensiju fondos, nevarēja zināt, ka ienākumi no iemaksu ieguldīšanas tiks aplikti ar nodokli. Pieteikumus par naudas izmaksu viņi esot iesnieguši vēl pirms apstrīdētās normas spēkā stāšanās, lūdzot izmaksāt ienākumus, kas uzkrāti pirms apstrīdētās normas spēkā stāšanās, taču uz šīm summām attiecināts jaunais regulējums. Nodokļu tiesības esot īpaša joma, kurā neesot pieļaujams atpakaļvērsts spēks. Tā pieļaušana apstrīdētajā normā esot pretrunā ar tiesiskās paļāvības principu, kas izriet no Satversmes 1. panta. Pieņemot personām mazāk labvēlīgu normu, likumdevējam esot bijis pienākums paredzēt saudzējošu pāreju uz jauno tiesisko regulējumu, bet tas neesot izdarīts. Tiesiskā paļāvība nodokļu tiesību jomā esot īpaši aizsargājama.

Pieteikumā norādīts, ka ar tādu regulējumu, kurš nosaka pienākumu veikt obligātu maksājumu, tiek samazināta īpašuma vērtība un līdz ar to tiek skartas personas tiesības uz īpašumu. Apstrīdētajā normā paredzētais pamattiesību ierobežojums esot noteikts ar likumu, un tam esot leģitīms mērķis, taču šis ierobežojums neesot nepieciešams demokrātiskā sabiedrībā. Leģitīmo mērķi varot sasniegt arī saudzējošāk, piemēram, neattiecinot nodokli uz ienākumiem no tādu iemaksu ieguldīšanas privātajos pensiju fondos, kuras veiktas pirms apstrīdēto normu spēkā stāšanās. Esot arī bijis iespējams jauno normu neattiecināt uz gadījumiem, kad pieteikumi par izmaksu no privātajiem pensiju fondiem iesniegti pirms apstrīdētās normas spēkā stāšanās.

Pēc Pieteikuma iesniedzēju ieskata, samērīgums neesot ievērots, jo indivīda zaudējumi, kas tiekot nodarīti ar apstrīdēto normu, esot lielāki nekā sabiedrības ieguvums.

3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima – uzskata, ka apstrīdētā norma atbilst augstāka juridiskā spēka tiesību normām, un lūdz atzīt to par atbilstošu Satversmes 1. un 105. pantam.

Saeima norāda, ka līdz 2009. gada 31. decembrim ienākums no privātajos pensiju fondos veikto iemaksu ieguldīšanas nebija ar nodokli apliekams ienākumu veids. To paredzēja IIN likuma 9. panta pirmās daļas 24. punkts. Šāda regulējuma nolūks esot bijis veicināt uzkrājumu veidošanu, tādēļ ienākumam no privātajos pensiju fondos veikto iemaksu ieguldīšanas ticis radīts īpaši labvēlīgs nodokļa režīms salīdzinājumā ar citu veidu ienākumiem. Grozījumi paplašinājuši nodokļa bāzi ar ienākumu no kapitāla, iekļaujot ar nodokli apliekamajos ienākumos arī ienākumu no privātajos pensiju fondos veikto iemaksu ieguldīšanas. Tālab IIN likuma 9. panta pirmās daļas 24. punkts ticis izslēgts, bet nodokļa piemērošanas vajadzībām IIN likumā ticis precizējoši noteikts, ko uzskatīt par šāda veida ienākuma gūšanas dienu. Apstrīdētā norma esot tikai tehniski precizējoša un neregulējot jautājumu par jaunpieņemtas tiesību normas

spēku laikā. Apstrīdētās normas izslēgšana no likuma pēc būtības nemainītu principu, ka nodoklis konkrētajā gadījumā ir jāmaksā.

Pēc Saeimas ieskata, Pieteikuma iesniedzēji esot apstrīdējuši tiesību normu, kas faktiski nemaz nerisina pieteikumā aprakstīto situāciju. Ja nodoklis netiktu ieturēts brīdī, kad persona saņem maksājumu no privātā pensiju fonda, tas būtu jāmaksā rezumējošā kārtībā, iesniedzot ikgadējo iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarāciju. Saeima aicina Satversmes tiesu izvērtēt, vai ir lietderīgi turpināt tiesvedību šajā lietā.

Atbildes rakstā norādīts, ka Latvijā pastāv trīs līmeņu pensiju sistēma, kas nodrošinot iespēju veidot pensijas uzkrājumus gan no veiktajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām (pensiju sistēmas pirmais un otrais līmenis), gan papildus no brīvprātīgajām iemaksām privātajos pensiju fondos (pensiju sistēmas trešais līmenis). Privātajos pensiju fondos uzkrātais kapitāls veidojot papildpensijas kapitālu. Ienākums, kas tiek novirzīts iemaksām pensiju fondos, tajā gadā, kad attiecīgās iemaksas tiek veiktas, esot atbrīvots no aplikšanas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. No veiktajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām personai pēc tam, kad tā sasniedz pensijas vecumu, tiek izmaksāta pensija, savukārt no privātajiem pensiju fondiem – papildpensija. Atbilstoši IIN likuma 8. panta trešās daļas 10. punktam pensijas neatkarīgi no to izmaksas avota aplikamas ar nodokli. Aplikot ienākumus no privātajos pensiju fondos veikto iemaksu ieguldīšanas, tiek nodrošināts, lai privāto pensiju shēma nebūtu konceptuāli pretēja vispārējam modelim, proti, pensiju aplikšanai ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ko Satversmes tiesa ir atzinusi par atbilstošu augstāka juridiskā spēka tiesību normām (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija spriedumu lietā Nr. 2007-01-01*).

Atbildes rakstā norādīts uz tādu nodokļu sistēmai raksturīgu iezīmi, ka ienākumus ar nodokli aplik tad, kad tie iegūti (izmaksāti). Līdz ar to lietā nevarot konstatēt atpakaļvērsta spēka esamību, jo ar nodokli aplikot ienākumu tā gūšanas brīdī. Personām nevarot būt tiesiskā paļāvība uz to, ka valsts neieviesīs kādu nodokli vai arī radīs tam īpašu piemērošanas režīmu. Turklāt

valdības nodoms aplikt ienākumus no kapitāla ar nodokli esot darīts zināms jau 2007. gada 20. decembra Deklarācijā par Ministru kabineta iecerēto darbību.

Latvijas straujās ekonomiskās lejupslīdes apstākļos tiesiskā paļāvība uz iepriekš noteiktā nodokļu režīma saglabāšanu ienākumam no kapitāla neesot samērojama ar nepieciešamību nodokli iekasēt pēc iespējas ātrāk, līdz ar to nodrošinot taisnīgu nodokļu politiku (īpaši ņemot vērā to, ka tika palielināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis darbaspēkam) un mazāk samazinot finansējumu sabiedrībai svarīgu funkciju izpildei.

Atbildes rakstā norādīts, ka no privātajos pensiju fondos veiktajām iemaksām gūto ienākumu aplikšana ar iedzīvotāju ienākuma nodokli esot vērsta uz leģitīma mērķa – sabiedrības labklājības – sasniegšanu. Regulējums, kas paredz aplikt attiecīgos ienākumus ar nodokli, atbilstot taisnīguma un samērīguma principiem.

Secinājumu daļa

4. Pieteikuma iesniedzēji uzskata, ka apstrīdētā norma neatbilst ne Satversmes 105. pantā noteiktajām tiesībām uz īpašumu, nedz arī no Satversmes 1. panta izrietošajam tiesiskās paļāvības principam.

Satversmes 1. pants noteic, ka Latvija ir neatkarīga demokrātiska republika. Satversmes tiesas praksē ir nostiprināta atziņa, ka tiesiskās paļāvības princips prasa, lai valsts, mainot normatīvo regulējumu, ievērotu saprātīgu līdzsvaru starp personas paļāvību un tām interesēm, kuru nodrošināšanas labad regulējums tiek mainīts. Šā principa izpaušme dažādās tiesību jomās var atšķirties. Ja apstrīdēta nodokļu jomā izdota regulējuma atbilstība gan Satversmes 105. pantam, gan arī tiesiskās paļāvības principam, apstrīdētās normas atbilstība Satversmes 1. pantam jāvērtē kopsakarā ar Satversmes 105. pantu (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 4. punktu un 2010. gada 19. jūnija sprieduma lietā Nr. 2010-02-01 4. punktu*).

Līdz ar to apstrīdētās normas atbilstība Satversmes 1. pantam tiks izvērtēta kopsakarā ar Satversmes 105. pantu.

5. Satversmes 105. pants nosaka: „Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu. Īpašuma piespiedu atsavināšana sabiedrības vajadzībām pieļaujama tikai izņēmuma gadījumos uz atsevišķa likuma pamata pret taisnīgu atlīdzību.”

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka regulējums, kas paredz personai pienākumu maksāt nodokli, ietilpst Satversmes 105. pantā noteikto pamattiesību tvērumā (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 5. punktu, 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 19.1. punktu un 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 19. punktu*).

Līdz ar to nepieciešams izvērtēt, vai apstrīdētā norma paredz personai pienākumu maksāt nodokli, proti, vai tā paredz personai Satversmes 105. pantā noteikto pamattiesību ierobežojumu.

Pēc Saeimas ieskata, apstrīdētā norma esot tikai tehniski precizējoša. Tās izslēgšana no likuma pēc būtības nemainītu principu, ka Pieteikuma iesniedzējiem nodoklis ir jāmaksā. Proti, ja nodoklis netiktu ieturēts brīdī, kad persona saņem maksājumu no privātā pensiju fonda, tas tomēr būtu jāmaksā rezumējošā kārtībā, iesniedzot ikgadējo iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarāciju.

5.1. Satversmes tiesa jau ir vērtējusi apstrīdētajai normai līdzīgu normu – tā paša IIN likuma 16.¹ panta „Ienākuma gūšanas diena” devīto daļu, kas paredz: “Par procentu ienākuma gūšanas dienu un attiecīgi arī par procentu ienākuma izmaksas dienu šā likuma izpratnē uzskata dienu, kad fiziskajai personai rodas tiesības neierobežoti rīkoties ar attiecīgo ienākumu saskaņā ar noslēgto līgumu vai likumu un attiecīgais ienākums kļūst pieejams šai personai tās norādītajā veidā un kārtībā.”

Satversmes tiesa norādījusi, ka šīs normas mērķis ir nevis paredzēt pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no procentu ienākuma, bet tikai konkretizēt ar nodokļa maksāšanu saistītās detaļas. Pat ja šī norma tiktu atzīta par spēku zaudējušu, personai tomēr saglabātos pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no procentu ienākuma, arī no tāda procentu ienākuma, kas gūts no ieguldījuma, kurš izdarīts pirms Grozījumu spēkā stāšanās (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 6.2. punktu*).

Arī izskatāmajā lietā apstrīdētā norma pati par sevi neparedz pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no maksājumiem, ko papildpensijas saņēmējs saņem no privātā pensiju fonda.

5.2. Lietā Nr. 2010-25-01 bija apstrīdēta ne vien IIN likuma 16.¹ panta devītā daļa, bet arī tās normas, kuras paredzēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksāšanu no procentu ienākuma. Satversmes tiesa secināja, ka IIN likuma 16.¹ pantā ietvertā apstrīdētā norma ir nesaraujami saistīta ar citām minētajā lietā apstrīdētajām normām. Līdz ar to visas apstrīdētās normas tika izvērtētas kā vienots regulējums (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 6.2. punktu*).

Lai arī izskatāmās lietas ietvaros neviena cita norma, izņemot IIN likuma 16.¹ panta trešo daļu, nav apstrīdēta. Pieteikuma iesniedzēji pēc būtības par neatbilstošu Satversmei uzskata nevis apstrīdētās normas tekstu, bet viņiem labvēlīga pārejas regulējuma trūkumu likumā. Satversmes tiesa ir norādījusi, ka Saeima bauda lielu rīcības brīvību jautājumos, kas saistīti ar likumdošanas tehniku, tostarp jautājumos par pārejas regulējuma formulēšanu un izvēli par tā ietveršanu likuma tekstā, likuma pārejas noteikumos vai arī nosakot attiecīgu likuma spēkā stāšanās laiku (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 19. jūnija sprieduma lietā Nr. 2010-02-01 9.4.2. punktu*). Savukārt gadījumā, ja Saeima nav paredzējusi pienācīgu pārejas regulējumu, konstitucionālās sūdzības iesniedzējs var izvēlēties, kuru no tām likuma normām, kas paredz viņa tiesības ierobežojošo regulējumu, apstrīdēt.

Apstrīdētā norma ir cieši saistīta ar IIN likuma 8. panta trešās daļas 18. punktu, 15. panta pirmo un 3.¹ daļu, kā arī Grozījumu normu, kura paredz izslēgt IIN likuma 9. panta pirmās daļas 24. punktu. Kopā ar minētajām normām apstrīdētā norma veido vienotu tiesisku regulējumu attiecībā uz papildpensiju aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – apstrīdētais regulējums). Līdz ar to izskatāmajā lietā IIN likuma 16.¹ panta trešā daļa ir apstrīdēta tiktāl, ciktāl tā neparedz, ka attiecībā uz maksājumiem no privātā pensiju fonda, kurā iemaksas izdarītas pirms apstrīdētās normas spēkā stāšanās, par ienākumu gūšanas dienu uzskatāma diena pirms jaunā regulējuma spēkā stāšanās. Apstrīdētā norma konkrētās lietas ietvaros izvērtējama kā tāda vienota regulējuma sastāvdaļa, kurš aplik ar iedzīvotāju ienākuma nodokli papildpensijas un kārtos ar šā nodokļa maksāšanu saistītus jautājumus.

5.3. 1995. gadā tika akceptēta Pensiju reformas koncepcija un paredzēts ieviest trīs līmeņu pensiju sistēmu, kas ietver paaudžu solidaritātes pensiju shēmu, fondēto pensiju shēmu un privātos pensiju fondus. Likumdevējs bija iecerējis izstrādāt tādu pensiju sistēmu, kura spētu saglabāt stabilitāti neatkarīgi no ekonomiskajām izmaiņām. Pensiju sistēmas pamatprincipus, apdrošināmo personu loku un līdzekļu veidošanas kārtību noteica likumā „Par valsts pensijām”. Vienlaikus likumdevējs izstrādāja regulējumu, kas personām dod iespēju ar privāto pensiju fondu starpniecību uzkrāt un ieguldīt personu pašu izdarītās vai to labā brīvprātīgi izdarītās naudas līdzekļu iemaksas, tādējādi nodrošinot papildu pensijas kapitālu (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 1. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-21-01 17. punktu*).

Privāto pensiju shēma darbojas kopš 1998. gada 1. jūlija, un šīs shēmas mērķis ir tās dalībniekiem ar privāto pensiju fondu starpniecību uzkrāt un ieguldīt viņu pašu izdarītās un viņu labā brīvprātīgi izdarītās naudas līdzekļu iemaksas, līdz ar to nodrošinot šiem dalībniekiem papildu kapitālu vecumā. Privāto pensiju shēmas ietvaros 2009. gada 31. decembrī Latvijā darbojās seši privātie pensiju fondi – pieci atklātie un viens slēgtais, piedāvājot 19 pensiju plānus, kuros bija iesaistījušies 189,5 tūkstoši dalībnieku jeb 16,3 procenti no ekonomiski

aktīvajiem iedzīvotājiem. Privāto pensiju plānu neto kapitāls 2009. gada beigās bija sasniedzis 0,72 procentus no iekšzemes kopprodukta. 2009. gadā pensiju trešā līmeņa ienesīgums bija 10,5 procenti, bet 2008.gadā -10,1 procents (*sk. ar Ministru kabineta 2010. gada 17. novembra rīkojumu Nr. 674 apstiprinātās "Konceptijas par sociālās apdrošināšanas sistēmas stabilitāti ilgtermiņā" 18. lpp. http://www.lm.gov.lv/upload/aktualitates/koncepcija_24052010.pdf*).

Atbilstoši likuma „Par privātajiem pensiju fondiem” 1. pantam saskaņā ar noteikto iemaksu plānu uzkrātais papildpensijas kapitāls vai saskaņā ar noteikto izmaksu plānu papildpensijas saņēmējam noteiktie maksājumi vai pakalpojumi veido papildpensiju. Maksājumus var noteikt kā maksājumu papildpensijas saņēmēja mūža garumā vai maksājumu noteiktā laika posmā, vai vienreizēju izmaksu. Atkarībā no papildpensijas kapitāla izveidošanās attiecībā uz dažādām tā daļām ir noteikts atšķirīgs nodokļa režīms:

1) izmaksājot papildpensijas kapitālu, kas veidojies no individuālajām iemaksām (konkrētajā gadījumā šāds kapitāls bijis uzkrāts tikai vienam no Pieteikuma iesniedzējiem), iedzīvotāju ienākuma nodoklis netika ieturēts pirms un netiek ieturēts arī pēc Grozījumu spēkā stāšanās;

2) izmaksājot papildpensijas kapitālu, kas veidojies no darba devēja iemaksām, iedzīvotāju ienākuma nodoklis tika ieturēts gan pirms, gan arī pēc Grozījumu spēkā stāšanās. Mainījies ir tikai IIN likuma 15. panta otrajā daļā paredzētā likme. Līdz 2009. gadam tā bija 25 procenti, 2009. gadā – 23 procenti, bet 2010. gadā – 26 procenti;

3) izmaksājot pensiju plānu līdzekļu pārvaldīšanas rezultātā gūto peļņu (starpību starp uzkrājumu termiņa beigās un veiktajām iemaksām), pirms Grozījumu spēkā stāšanās nodoklis netika ieturēts. Pēc Grozījumu spēkā stāšanās atbilstoši IIN likuma 11.⁹ panta vienpadsmitās daļas 3. punktam šī peļņa veido ienākumu no kapitāla, kas nav kapitāla pieaugums. Saskaņā ar IIN likuma 15. panta 3.¹ daļu nodokļa likme ienākumam no kapitāla ir 10 procenti.

Minētās normas un apstrīdētā norma kā vienots regulējums paredz nodokļa ieturēšanu no papildpensijas daļas (tā papildpensijas kapitāla izmaksas, kas

veidojies no darba devēja iemaksām, un kapitāla pieaugums). Līdz ar to šīs normas nosaka papildpensijas saņēmējam Satversmes 105. pantā paredzēto pamattiesību ierobežojumu (turpmāk – apstrīdētais ierobežojums).

6. Lai izvērtētu Satversmes 105. pantā noteikto pamattiesību ierobežojuma konstitucionalitāti, jānoskaidro, vai tas ir noteikts ar likumu, vai tas ir noteikts leģitīma mērķa labad un vai tas atbilst samērīguma principam. Pie tam regulējums, kas paredz kāda nodokļa maksāšanu, ir jāvērtē kā ierobežojums, kas noteikts nodokļu tiesiskajās attiecībās, lai nodrošinātu valsts budžeta un pašvaldību budžetu veidošanu (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 22. punktu un 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 7. punktu*). Proti, ir jāņem vērā rīcības brīvība, kas likumdevējam atvēlēta nodokļu jomā.

7. Lietā apstrīdēts regulējums, kas IIN likumā ietverts ar Grozījumiem, kā arī Grozījumu norma, kas paredz izslēgt IIN likuma 9. panta pirmās daļas 24. punktu. Izskatāmās lietas ietvaros netiek apstrīdēts tas, ka Grozījumi pieņemti un izsludināti pienācīgā procesuālā kārtībā, un tajā nav materiālu, kas radītu šaubas par to.

Līdz ar to apstrīdētais ierobežojums ir noteikts ar likumu.

8. Ikviena pamattiesību ierobežojuma pamatā ir jābūt apstākļiem un argumentiem, kādēļ tas vajadzīgs, proti, ierobežojums tiek noteikts svarīgu interešu – leģitīma mērķa – labad (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2005. gada 22. decembra sprieduma lietā Nr. 2005-19-01 9. punktu*).

Satversmes tiesa jau secinājusi, ka nodokļi ir valstiski organizētas sabiedrības priekšnoteikums un valsts politikas sastāvdaļa. Ieņēmumi no nodokļiem veido būtisku kopējo valsts budžeta ieņēmumu daļu, nodrošinot valsts spēju pildīt savas funkcijas, arī savus pienākumus pamattiesību nodrošināšanas jomā. Iedzīvotāju ienākuma nodoklis tiek noteikts, lai nodrošinātu sabiedrības

labklājību (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 9. punktu*).

Līdz ar to apstrīdētajam ierobežojumam ir legītīms mērķis – sabiedrības labklājības aizsardzība.

9. Konstatējot ierobežojuma legītīmo mērķi, nepieciešams izvērtēt tā atbilstību samērīguma principam. Lai noskaidrotu, vai attiecīgais ierobežojums ir samērīgs, Satversmes tiesa parasti izvērtē: pirmkārt, vai izmantotie līdzekļi ir piemēroti legītīmā mērķa sasniegšanai; otrkārt, vai mērķi nevar sasniegt ar citiem, indivīda tiesības un likumīgās intereses mazāk ierobežojošiem līdzekļiem; treškārt, vai labums, ko gūst sabiedrība, ir lielāks par indivīdam nodarītajiem zaudējumiem. Tomēr nodokļu tiesību jomā likumdevējam nevar izvirzīt tāds pašus nosacījumus kā, piemēram, pilsonisko vai politisko tiesību aizsardzības un nodrošināšanas jomā. Attiecīgās tiesību jomas specifika nosaka arī konstitucionālās kontroles robežas – no pamattiesību ierobežošanas viedokļa Satversmes tiesa galvenokārt var vērtēt to, vai nodokļa maksājums nav nesamērīgs slogs adresātam un vai nodokļu normatīvais regulējums atbilst vispārējiem tiesību principiem (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 24. 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. Personas pamattiesības uz īpašumu netiek pārkāptas, ja valsts uzliek personai publiski tiesiskus naudas maksāšanas pienākumus, kas nav šai personai pārmērīgs apgrūtinājums un būtiski neietekmē tās finansiālo stāvokli. Satversmes 105. pantā noteiktās pamattiesības nav aplūkojamas atrauti no personas konstitucionālā pienākuma maksāt pienācīgā kārtībā noteiktos nodokļus (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 10. punktu*).

9.1. Apstrīdētais regulējums galvenokārt aplūkojams no diviem aspektiem. No vienas puses, tas paredz ienākuma nodokļa maksāšanu no kapitāla pieauguma un ir līdzīgs regulējumam par procentu ienākumu no kapitāla. No otras puses, apstrīdētais regulējums skar pensiju sistēmu, proti, paredz aplikēt ar nodokli papildpensiju. Katrs no šiem aspektiem, it īpaši attiecībā uz tiesisko paļāvību, ir izvērtējams atsevišķi.

Arī deputāts Pēteris Keišs, ziņojot par likumprojektu „Par privātajiem pensiju fondiem” atbildīgās komisijas vārdā Saeimas sēdē 1997. gada 27. februārī, norādīja: „Privāto pensiju fonda darbības uzsākšana valstī ir nepieciešama no diviem aspektiem. Pirmkārt, privātie uzkrājumi šādos fondos nodrošina pensiju tiešāku atbilstību darba dzīves laikā veiktajām iemaksām, iedibina paradumu veidot privātos uzkrājumus pensijas vecumam, lai paaugstinātu personām dzīves līmeni. Otrkārt, šādi fondi tirgus ekonomikas finanšu sistēmā varētu būt nozīmīgs iekšējo investīciju avots” (*sk. Saeimas 1997. gada 27. februāra sēdes stenogrammu http://www.saeima.lv/steno/st_97/st_2702.html*).

9.2. Latvijas Republikas Augstākā padome IIN likumu pieņēma 1993. gada maijā, un tas stājās spēkā 1994. gada 1. janvārī. Tolaik privāto pensiju fondu Latvijā nebija. Sākotnēji IIN likums paredzēja, ka ne pensijas, nedz arī procentu ienākumi ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikti. Šāds regulējums bija spēkā arī laikā, kad Saeima diskutēja par pensiju koncepciju un pieņēma ar to saistītos likumus, tostarp likumu „Par privātajiem pensiju fondiem”. Atbilstoši minētajam regulējumam Saeima IIN likumā iestrādāja arī 9. panta pirmās daļas 24. punktu, kas paredzēja, ka ar nodokli neapliek ienākumu no privātajos pensiju fondos veikto iemaksu ieguldīšanas. Gan valsts pensijas, gan ienākumi no ieguldījumiem privātajos pensiju fondos, gan arī procentu ienākums pēc savas būtības ir ienākumi, uz kuriem attiecas IIN likums. IIN likuma 9. panta 24. punktā paredzētais nodokļa atvieglojums bija spēkā ilgu laiku, un personām varēja veidoties tiesiskā paļāvība uz to, ka šis regulējums nemainīsies.

9.3. Satversmes tiesa jau ir secinājusi, ka personas tiesiskā paļāvība uz to, ka nodokļa atvieglojums netiks atcelts pat tad, ja ekonomiskās politikas prioritātes mainīsies, nav aizsargājama tādā pašā mērā kā personas tiesiskā paļāvība citos gadījumos, kad tiesībām uz īpašumu tiek noteikti ierobežojumi (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 10.1. punktu*).

Satversmes tiesa ir secinājusi, ka procentu ienākuma aplikšana ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, arī šāda regulējuma ieviešana, nenosakot pārejas regulējumu attiecībā uz ienākumiem, kuri gūti no ieguldījumiem, kas izdarīti pirms jaunā regulējuma spēkā stāšanās, atbilst Satversmes 105. pantam (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra spriedumu lietā Nr. 2010-25-01*). Ciktāl apstrīdētais regulējums ir līdzīgs regulējumam par procentu ienākumu no kapitāla, nav nepieciešams no jauna izvērtēt tā atbilstību Satversmes 105. pantam.

9.4. Pensijas uzdevums ir nodrošināt personai ienākumus vecumā, proti, periodā, kad tiek prezumēta tās darbnespēja. Kā jau minēts, līdzekļu nodrošināšanai šim mērķim valsts ir izveidojusi triju līmeņu pensiju sistēmu. Apstrīdētā norma attiecas uz papildpensiju, proti, trešo pensiju līmeni, kurā personas piedalīšanās ir brīvprātīga. Līdz ar to jānoskaidro, vai papildpensiju ir pieļaujams aplikēt ar nodokli.

Satversmes tiesa 2007. gada 8. jūnija spriedumā lietā Nr. 2007-01-01 jau secinājusi, ka likumdevējs ir tiesīgs vecuma pensiju, proti, izmaksas pensiju pirmajā līmenī, noteikt par iedzīvotāju ienākuma nodokļa objektu. Šāda likumdevēja rīcība nepārkāpj tam Satversmes 105. pantā noteiktās rīcības brīvības robežas (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 24.1. punktu*). Minētajā spriedumā Satversmes tiesa citastarp vērtēja vecuma pensijas veidošanas principus un to, ka valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas ir atbrīvotas no iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksas.

Arī iemaksas privātajos pensiju fondos, ja tās nepārsniedz noteiktu apjomu, ar nodokli netiek apliktas. Atbilstoši IIN likuma 10. panta pirmās daļas 5. punktam pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli no gada aplikamo ienākumu apjoma tiek atskaitītas saskaņā ar likumu “Par privātajiem pensiju fondiem” izveidotajos privātajos pensiju fondos vai citās Eiropas Savienības dalībvalstīs vai Eiropas Ekonomikas zonas valstīs reģistrētajos privātajos pensiju fondos izdarītās iemaksas, kas nepārsniedz noteiktu daļu no personas gada aplikamā ienākuma.

Aplikot ar nodokli privātajā pensiju fondā uzkrāto kapitālu tajā brīdī, kad personai to izmaksā, dubulta aplikšana ar nodokli nenotiek.

Īpaši ņemot vērā to, ka arī pamatpensijas, kas piešķirtas pēc 1995. gada, ja tās pārsniedz noteiktu minimumu, tiek apliktas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, jāsecina, ka no privātajiem pensiju fondiem izmaksājamā kapitāla aplikšana ar nodokli pati par sevi nav pretrunā ar Satversmes 105. pantu. Tomēr, izvēloties šādu regulējumu, likumdevējam jāņem vērā, ka sabiedrības labklājības interesēs ir mudināt personas veidot privātos uzkrājumus pensijas vecumam, respektīvi, piedalīties pensiju trešajā līmenī.

9.5. Izvērtējot apstrīdētā regulējuma atbilstību tiesiskās paļāvības principam, jāņem vērā, ka arī pirms Grozījumu spēkā stāšanās iedzīvotāju ienākuma nodoklis tika piemērots tai papildpensijas daļai, kura veidojas no privātajā pensiju fondā uzkrātā darba devēja iemaksātā kapitāla izmaksas. Mainījusies ir tikai likme. Pirms 2009. gada tā bija 25 procenti, 2009. gadā – 23 procenti, bet 2010. gadā – 26 procenti. Tātad Pieteikuma iesniedzējiem nevarēja izveidoties aizsargājama paļāvība uz to, ka šī likme paliks nemainīga.

Likmes maiņa dažu procentu apmērā neatņem personai interesi piedalīties pensiju trešajā līmenī. Jāņem vērā, ka personai, kura izdara iemaksas privātajos pensiju fondos, ir radīts labvēlīgāks tiesiskais statuss nekā personai, kura vēlētos brīvprātīgi uzkrāt līdzekļus vecumdienām citādā veidā. Personas kapitālu privātajā pensiju fondā veido arī tā personas ienākuma daļa, kura tai būtu jāsamaksā kā ienākuma nodoklis, ja šī persona neiesaistītos pensiju trešajā

līmenī. Arī šī daļa veido personas kapitāla pieaugumu. Kamēr šis kapitāls netiek personai izmaksāts, tas vēl netiek aplikts ar nodokli un turpina veidot uzkrājumu.

9.6. Pieteikuma iesniedzēji uzskata, ka leģitīmo mērķi varētu sasniegt arī tad, ja apstrīdēto normu attiecinātu tikai uz ienākumiem no tiem ieguldījumiem privātajos pensiju fondos, kas izdarīti pēc Grozījumu spēkā stāšanās.

Taču, „izvērtējot to, vai leģitīmo mērķi var sasniegt arī saudzējošāk, Satversmes tiesa ņem vērā, ka saudzējošāks līdzeklis ir nevis jebkurš cits, bet tikai tāds līdzeklis, ar kuru var sasniegt leģitīmo mērķi tādā pašā kvalitātē” (*Satversmes tiesas 2005. gada 13. maija sprieduma lietā Nr. 2004-18-0106 secinājumu daļas 19. punkts*).

Jāņem vērā, ka privātie pensiju fondi ir orientēti uz ilgstošu darbību. Ja likumdevējs ieviestu tādu regulējumu, kas paredzētu dažādu aplikšanas kārtību pieaugumam no pensiju fondā iemaksātā kapitāla atkarībā no tā, kurā gadā tas iemaksāts, sarežģītos un sadārdzinātos administrēšanas sistēma un līdz ar to varētu tikt nelabvēlīgi ietekmēts privātā pensiju fonda ienesīgums. Savukārt valsts budžets saņemtu ievērojami mazākus ieņēmumus un nevarētu nodrošināt iepriekš minēto mērķu realizāciju.

Tātad ar Pieteikuma iesniedzēju minēto alternatīvo līdzekli leģitīmo mērķi tādā pašā kvalitātē nevarētu sasniegt. Lietā nav materiālu, kas norādītu uz citiem alternatīviem līdzekļiem, ar kuriem leģitīmo mērķi varētu sasniegt tādā pašā kvalitātē.

9.7. Izvērtējot, vai privātajos pensiju fondos ieguldītā kapitāla pieauguma aplikšana ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neatņem personai interesi iesaistīties trešajā pensiju līmenī, jāņem vērā, ka minētajiem ienākumiem noteikts saudzējošāks režīms – tie tiek aplikti ar nodokli pēc mazākas procentu likmes nekā pamatpensija, kas pārsniedz noteikto neapliekamo apmēru.

9.8. Nav noliedzams, ka demokrātiskā tiesiskā valstī gadījumi, kad likumam tiek noteikts atpakaļejošs spēks, uzskatāmi par izņēmumu. Regulējumam nodokļu jomā tiek izvirzītas īpašas prasības, tomēr tas nenožīmē, ka nodokļu jomā atsevišķos gadījumos nebūtu iespējams likumam piešķirt atpakaļvērstu

spēku. Nodokļu jomā tiek izšķirts tā saucamais īstais atpakaļvērstais spēks un neīstais atpakaļvērstais spēks. Īstais atpakaļvērstais spēks skar tiesiskās attiecības, kuras jau izbeigušās pirms attiecīgās normas spēkā stāšanās, bet neīstais – tiesiskās attiecības, kuras vēl turpinās (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-25-01 10.3. punktu*).

Izskatāmajā lietā nav konstatējams, ka Pieteikuma iesniedzējiem apstrīdētā norma būtu piemērota ar īsto atpakaļvērsto spēku un nodoklis būtu iekasēts par papildpensiju, kura personām izmaksāta pirms apstrīdētās normas spēkā stāšanās.

IIN likuma vispārējais princips ir tāds, ka personas ienākumi tiek aplikti ar nodokli, kas ir spēkā šo ienākumu gūšanas laikā. Atbilstoši tam pamatpensijas tiek apliktas ar nodokli, kas noteikts to izmaksāšanas laikā, nevis laikā, kad persona strādāja. Arī papildpensija tiek aplikta ar nodokli, kas noteikts tās izmaksāšanas laikā, nevis laikā, kad persona izdarīja uzkrājumus vai pieprasīja papildpensiju izmaksāt.

Satversmes tiesa jau ir secinājusi: „Personām bija jāreķinās ar to, ka gadījumā, ja valsts ekonomiskā situācija un vajadzības mainīsies, var mainīties arī nodokļu likmes un atvieglojumi. Līdz ar to personām, noslēdzot līgumu par noguldījumu uz noteiktu termiņu, kas pārsniedz saimniecisko gadu, nebija objektīva pamata paļauties uz to, ka pastāvošais regulējums attiecībā uz nodokļa atvieglojumiem visu šā līguma darbības laiku nemainīsies” (*Satversmes tiesas 2010. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. 2010-59-01 10.3. punkts*).

Personām, kuras veica ieguldījumus privātajos pensiju fondos, bija jāreķinās ar to, ka gadījumā, ja valsts ekonomiskā situācija un vajadzības mainīsies, var mainīties arī nodokļu likmes.

9.9. Satversmes tiesa ņem vērā arī Saeimas atbildes rakstā norādīto, ka apstrīdētā norma regulē izmaksas pensiju trešajā līmenī un neskar personas pamatpensiju.

Satversmes tiesa jau ir secinājusi, ka apstrīdētā regulējuma pieņemšanas laikā Latvija atradās ekonomiskās lejupslīdes apstākļos (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2009. gada 21. decembra spriedumu lietā Nr. 2009-43-01*).

Šajos apstākļos pasākumi valsts budžeta ieņēmumu nodrošināšanai bija neizbēgami. Tie lielākā vai mazākā mērā skāra vairumu nodokļu maksātāju. Ja valsts situāciju būtu risinājusi nevis palielinot valsts budžeta ieņēmumus, bet izvēloties citus risinājumus, kuru rezultātā, piemēram, strauji palielinātos inflācija, sekas Pieteikuma iesniedzējiem un citām personām, kas iesaistījušās pensiju trešajā līmenī, būtu vēl daudz nelabvēlīgākas, jo inflācijas rezultātā samazinātos gan papildpensijas, gan arī pensijas kapitāla vērtība.

Labums, ko sabiedrība kopumā ir guvusi no apstrīdētā regulējuma kā uz budžeta ienākumu nodrošināšanu vērsta pasākumu kopuma daļas, ir lielāks nekā Pieteikuma iesniedzēju pamattiesību un tiesiskās paļāvības ierobežojums.

Tātad apstrīdētais ierobežojums atbilst samērīguma principam un līdz ar to apstrīdētā norma atbilst Satversmes 1. un 105. pantam.

Nolēmumu daļa

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

nosprieda:

atzīt, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 16.¹ panta trešā daļa atbilst Latvijas Republikas Satversmes 1. un 105. pantam.

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums stājas spēkā tā publicēšanas dienā.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs

G. Kūtris