



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

SPRIEDUMS

LATVIJAS REPUBLIKAS VĀRDĀ

Rīgā 2010. gada 6. decembrī

lietā Nr. 2010-25-01

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

pēc Mārtiņa Trautmaņa un Mārtiņa Draudiņa konstitucionālajām sūdzībām, 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 2010. gada 3. novembrī tiesas sēdē izskatīja lietu

„Par 2009. gada 1. decembra likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” 6. panta (daļā par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 3. punkta izslēgšanu) un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8. panta trešās daļas 13. punkta un 16.¹ panta devītās 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 3. punkts noteica, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no noguldījumiem un depozītiem Latvijā un citās Eiropas Savienības dalībvalstīs vai Eiropas Ekonomikas zonas valstīs reģistrētajās kredītiestādēs un krājaizdevu sabiedrībās, kā arī ienākumi no hipotekārajām ķīlu zīmēm.

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

Grozījumu 6. pants citastarp paredz izslēgt minēto IIN likuma 9. panta pirmās daļas 3. punktu.

Vienlaikus Grozījumi papildina IIN likumu ar vairākām normām, kuras regulē nodokļa ieturēšanu no minētajiem ienākumiem, tostarp ar 8. panta trešās daļas 13. punktu un 16.¹ pantu.

8. panta trešās daļas 13. punkts noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā nodoklis, tiek pieskaitīti procentu ienākumi un tiem pielīdzināmie ienākumi, arī ar procentu ienākumu saistītie ienākumi.

Savukārt 16.¹ panta devītā daļa 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.”

2. Pieteikumu iesniedzēji Mārtiņš Trautmanis un Mārtiņš Draudiņš (turpmāk arī – Pieteikumu iesniedzēji) uzskata, ka Grozījumu 6. pants (daļā par IIN likuma 9. panta pirmās daļas 3. punkta izslēgšanu) un IIN likuma 8. panta trešās daļas 13. punkts un 16.¹ panta devītā daļa (turpmāk – apstrīdētās normas) aizskarot viņiem Satversmē noteiktās tiesības uz īpašumu un esot pretrunā ar tiesiskās paļāvības principu, jo regulējums tiekot ar atpakaļejošu spēku attiecināts uz noguldījumiem, kas veikti pirms šo normu spēkā stāšanās. Līdz ar to apstrīdētās normas neatbilstot Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 1. un 105. pantam. Pieteikumu iesniedzēji lūdz Satversmes tiesu atzīt apstrīdētās normas par spēku zaudējušām no to pieņemšanas brīža.

2.1. Pieteikuma iesniedzējs M. Trautmanis 2009. gada 23. janvārī veica termiņnoguldījumu ar kapitalizāciju uz 12 mēnešu periodu. No 2010. gada janvārī aprēķināto procentu summas saskaņā ar apstrīdētajām normām tika ieturēts iedzīvotāju ienākuma nodoklis (*sk. akciju sabiedrības „Latvijas Hipotēku un zemes banka” 2010. gada 8. marta termiņnoguldījuma izziņu par periodu no 2010. gada 1. janvāra līdz 8. martam lietas materiālu 1. sēj. 6. lpp.*).

Pēc Pieteikuma iesniedzēja ieskata, nodokļu tiesības esot īpaša joma, kurā neesot pieļaujams atpakaļvērsts spēks. Tā pieļaušana apstrīdētajās normās esot pretrunā ar tiesiskās paļāvības principu, kas izriet no Satversmes 1. panta. Pieņemot noguldītājiem mazāk labvēlīgas normas, likumdevējam esot bijis pienākums paredzēt saudzējošu pāreju uz jauno tiesisko regulējumu, bet tas neesot izdarīts.

Pieteikumā norādīts, ka ar tādu regulējumu nodokļu un nodevu jomā, kurš nosaka pienākumu veikt obligātu maksājumu, tiekot samazināta īpašuma vērtība un līdz ar to tiekot skartas personas tiesības uz īpašumu. Apstrīdētajās normās 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 noguldījumiem un depozītiem, kas veikti pirms apstrīdēto normu spēkā stāšanās. Turklāt neesot ievērots samērīgums. Individīda zaudējumi, kas tiekot nodarīti ar apstrīdēto normu, esot lielāki nekā sabiedrības ieguvums.

2.2. Pieteikuma iesniedzējs M. Draudiņš 2009. gada 15. janvārī noformēja depozītu uz termiņu līdz 2010. gada 15. janvārim. No pēdējā procentu ieskaitījuma 2010. gada janvārī saskaņā ar apstrīdētajām normām tika ieturēts iedzīvotāju ienākuma nodoklis (*sk. SEB bankas Rīdzenes filiāles 2010. gada 12. marta izziņu Nr. 10-002-160 lietas materiālu 2. sēj. 8. lpp.*).

Pieteikuma iesniedzējs uzskata, ka apstrīdētās normas liedzot viņam pēc sava ieskata baudīt daļu no īpašuma augļiem un līdz ar to esot pretrunā ar Satversmes 105. pantu. Viņa pamattiesībām noteiktais ierobežojums neesot samērīgs, jo valsts izvēlējusies aplikēt ar nodokli noguldījumus, ko Pieteikuma iesniedzējs sakrājis mūža garumā, taču neapliekot ar progresīvo ienākuma nodokli valsts institūciju darbinieku atalgojumu.

Turklāt nodoklis esot uzlikts, neņemot vērā Valsts statistikas pārvaldes noteikto inflāciju valstī un neparedzot attiecīgus atvieglojumus. Zaudējums no ikgadējās inflācijas esot lielāks nekā ieguvums no depozīta bankā.

Pēc Pieteikuma iesniedzēja ieskata, apstrīdētajām normām esot atpakaļejošs spēks, kas saskaņā ar tiesiskās paļāvības principu neesot pieļaujams. Aprūtinošus nodokļu likumus, kas atceļ vai ierobežo iepriekš pastāvējušo regulējumu, nedrīkstot attiecināt uz jau pabeigtām darbībām, tas ir, jau noslēgtiem depozīta līgumiem. Likumdevējam vajadzējis noteikt periodu pārejai

uz jauno regulējumu, lai noguldītājam dotu iespēju izvēlēties – noguldīt naudu bankā vai glabāt mājās. Pieteikuma iesniedzējs esot paļāvies uz to, ka 2010. gada janvārī saņems konkrētu summu, taču apstrīdētās normas viņam to liedzot.

Viedoklī, ko Pieteikuma iesniedzējs iesniedzis pēc iepazīšanās ar lietas materiāliem, viņš uzsver, ka iespējamo leģitīmo mērķi varētu sasniegt ar saudzējošākiem noteikumiem, piemēram, pagarinot pārejas periodu līdz nākamā gada budžeta likuma pieņemšanai vai neattiecinot apstrīdētās normas uz jau noslēgtajiem depozīta līgumiem. Ar nodokli esot pieļaujams aplikēt tikai tos noguldījumus, kurus izdarot personas zināja par to, ka procenti tiks aplikti ar nodokli.

3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima – uzskata, ka apstrīdētās normas atbilst augstāka juridiskā spēka tiesību normām, un lūdz atzīt tās par atbilstošām Satversmes 1. un 105. pantam.

Saeima nenoliedz, ka apstrīdētās normas paredz personai Satversmes 105. pantā noteikto pamattiesību ierobežojumu. Taču tās esot vērstas uz leģitīma mērķa – sabiedrības labklājības – sasniegšanu. Valsts baudot plašu rīcības brīvību nodokļu politikas ietvaros lemt par to, kādu nodokli ieviest, kad to ieviest, kādu nodokļa likmi un piemērošanas kārtību noteikt.

Saeima norāda, ka ienākumiem no kapitāla ir peļņas gūšanas raksturs. Šos ienākumus persona varot izmantot gan kā papildienākumus, gan arī kā pamatienākumus. Iepriekšējais regulējums procentu ienākumiem esot radījis īpaši labvēlīgu nodokļu režīmu salīdzinājumā ar citu veidu ienākumiem. Šā regulējuma mērķis esot bijis veicināt uzkrājumu veidošanu. Taču ekonomiskās lejupslīdes periodā līdztekus tam esot nepieciešams nodrošināt vienmērīgāku nodokļu slogu uz visu veidu ienākumiem. Līdz ar to Grozījumos noteikti attiecīgi kapitāla aktīvu veidi, no kuriem gūtais ienākums aplikams ar nodokli no kapitāla pieauguma (15 procentu likme) un cita ienākuma no kapitāla, kas nav kapitāla pieaugums, tai skaitā no procentu ienākuma (10 procentu likme).

Atbildes rakstā uzsvērts, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa sistēma esot balstīta uz taisnīguma principu, atbilstoši kuram iedzīvotāju ienākuma nodoklis esot atkarīgs no nodokļa maksātāja maksātspējas. Procentu ienākumi galvenokārt koncentrējoties pārtikušākās iedzīvotāju daļas rīcībā, savukārt mazāk pārtikušās iedzīvotāju daļas galvenais iztikas avots esot algota darba ienākumi, kas vienmēr tikuši aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tādēļ risinājums, kas paredz ar

nodokli aplikt fizisko personu ienākumus no kapitāla pēc samazinātas likmes, esot uzskatāms par taisnīgu un samērīgu.

Atbildes rakstā norādīts uz tādu nodokļu sistēmai raksturīgu iezīmi, ka ienākumus (peļņu) ar nodokli apliek tad, kad tie iegūti (izmaksāti), nevērtējot, cik gadu un pūļu (investīciju, ieguldījumu) tam bijis nepieciešams. Piemēram, ja uzņēmums peļņu gūst tikai pēc tam, kad tas investējis savā attīstībā ievērojamus līdzekļus vairāku gadu garumā, gūtajam ienākumam piemērojot likmi, kāda tā ir attiecīgajā gadā, nevis kāda tā bija investēšanas laikā. Līdz ar to lietā nevarot konstatēt atpakaļvērsta spēka esamību, jo ar nodokli apliekot ienākumu tā gūšanas brīdī.

Saeima uzsver, ka personām nevarot būt tiesiskās paļāvības uz to, ka valsts neieviesīs kādu nodokli vai arī radīs tam īpašu piemērošanas režīmu. Turklāt valdības nodoms aplikt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli arī ienākumu no kapitāla esot darīts zināms jau 2007. gada 20. decembra Deklarācijā par Ministru kabineta iecerēto darbību.

Saeima nenoliedz, ka IIN likuma 9. panta pirmās daļas 3. punktā paredzētais regulējums, proti, tas, ka ienākumi no depozītiem un noguldījumiem kredītiestādē ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek aplikti, neraugoties uz atsevišķiem precizējošiem grozījumiem, ilgstoši palicis nemainīgs. Tomēr Latvijas straujās ekonomiskās lejupslīdes apstākļos neesot samērojama tiesiskā paļāvība uz to, ka tiks saglabāts iepriekš noteiktais nodokļu režīms attiecībā uz kapitāla pieaugumu, un nepieciešamība nodokli iekasēt pēc iespējas ātrāk, līdz ar to nodrošinot taisnīgu nodokļu politiku (īpaši ņemot vērā to, ka tika palielināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis darbaspēkam) un mazāku finansējuma samazinājumu sabiedrībai svarīgu funkciju izpildei.

Atbildes rakstā norādīts, ka no kapitāla pieauguma gūto ienākumu aplikšana ar iedzīvotāju ienākuma nodokli esot vērsta uz leģitīma mērķa – sabiedrības labklājības – sasniegšanu. Tā atbilstot taisnīguma un samērīguma principiem, jo paredzot saprātīgu nodokļa apmēru ienākumiem, kuriem ir peļņas raksturs.

Secinājumu daļa

4. Satversmes 1. pants noteic, ka Latvija ir neatkarīga demokrātiska republika. Satversmes tiesas praksē ir nostiprināta atziņa, ka no šajā pantā ietvertā demokrātiskās republikas jēdziena izriet valsts pienākums savā darbībā

ievērot tiesiskas valsts pamatprincipus, tostarp tiesiskās paļāvības principu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2010. gada 19. jūnija sprieduma lietā Nr. 2010-02-01 4. punktu*). Atbilstoši tiesiskās paļāvības principam valsts iestādēm savā darbībā jābūt konsekventām attiecībā uz to izdotajiem normatīvajiem aktiem un jāievēro tiesiskā paļāvība, kas personām varētu rasties saskaņā ar konkrētu tiesību normu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. 2001-12-01 secinājumu daļas 3.2. punktu*). Tomēr tiesiskās paļāvības princips neizslēdz valsts iespēju grozīt pastāvošo tiesisko regulējumu. Grozot tiesisko regulējumu, valstij ir jāņem vērā tās tiesības, uz kuru saglabāšanu vai īstenošanu personai var būt izveidojusies paļāvība. Tiesiskās paļāvības princips prasa, lai valsts, mainot normatīvo regulējumu, ievērotu saprātīgu līdzsvaru starp personas paļāvību un tām interesēm, kuru nodrošināšanas labad regulējums tiek mainīts (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 15. marta sprieduma lietā Nr. 2009-44-01 15. punktu*).

Izvērtējot kādas tiesību normas atbilstību tiesību principiem, kas izriet no Satversmes 1. pantā noteiktajām valsts konstitucionālajām pamatvērtībām, jāņem vērā tas, ka šo principu izpaušme dažādās tiesību jomās var atšķirties. Arī apstrīdētās normas raksturs, saikne ar citām Satversmes normām un vieta tiesību sistēmā ietekmē Satversmes tiesas īstenoto kontroli. Proti, likumdevēja rīcības brīvība konkrēta jautājuma regulēšanā var būt plašāka vai šaurāka, un Satversmes tiesai ir jāvērtē, vai Saeimas izmantotās rīcības brīvības apjoms atbilst Satversmē noteiktajam (*sk. Satversmes tiesas 2006. gada 8. novembra sprieduma lietā Nr. 2006-04-01 15.2. un 15.3. punktu*).

Līdz ar to šajā lietā apstrīdēto normu atbilstība Satversmes 1. pantam jāvērtē 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 Satversmes 105. pants paredz gan īpašuma tiesību netraucētu īstenošanu, gan arī valsts tiesības sabiedrības interesēs ierobežot īpašuma izmantošanu (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 20. maija sprieduma lietā Nr. 2002-01-03 secinājumu daļu*).

Vērtējot atsevišķu IIN likuma normu satversmību, Satversmes tiesa citastarp ir norādījusi, ka nodokļa maksāšanas pienākums vienmēr nozīmē īpašuma tiesību ierobežojumu (*sk. Satversmes tiesas 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 apstrīdētajās normās noteiktais regulējums, ciktāl tas paredz personai pienākumu maksāt nodokli, ietilpst Satversmes 105. pantā noteikto pamattiesību tvērumā.

6. Tā kā lietā ir apstrīdētas trīs dažādas normas, nepieciešams izvērtēt, vai visu apstrīdēto normu mērķis ir noteikt personai pienākumu maksāt nodokli, proti, vai tās paredz personai Satversmes 105. pantā noteikto pamattiesību ierobežojumu.

6.1. No Grozījumu 6. panta, ciktāl tas paredz izslēgt IIN likuma 9. panta pirmās daļas 3. punktu, kā arī no IIN likuma 8. panta trešās daļas 13. punkta izriet personas pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no procentu ienākuma. Tātad šīs normas paredz personai Satversmes 105. pantā noteikto pamattiesību ierobežojumu.

6.2. Savukārt IIN likuma 16.¹ panta devītās daļas mērķis ir nevis paredzēt pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no procentu ienākuma, bet tikai konkretizēt ar nodokļa maksāšanu saistītās detaļas. Saeima 2010. gada 9. jūnija atbildes rakstā norāda, ka šī apstrīdētā norma „ir tikai tehniski precizējoša un neregulē jautājumu par jaunpieņemtas tiesību normas spēku laikā” (*lietas materiālu 1. sēj. 60. lpp.*). Ja šī norma viena pati tiktu atzīta par spēku zaudējušu, tik un tā personai saglabātos pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no procentu ienākuma, arī no tāda procentu ienākuma, kas gūts no ieguldījuma, kurš izdarīts pirms Grozījumu spēkā stāšanās.

Pieteikumos nav sniegts juridiskais pamatojums tam, ka Satversmes normām neatbilstu IIN likuma 16.¹ panta devītajā daļā noteiktais regulējums attiecībā uz to, kura diena uzskatāma par procentu ienākuma gūšanas dienu vai par procentu ienākuma izmaksas dienu, piemēram, ka par procentu ienākuma gūšanas dienu būtu jāuzskata kāda cita diena vai ka šis nodoklis būtu jāmaksā citā laikā vai kārtībā.

Tomēr jāņem vērā, ka šī apstrīdētā norma ir nesaraujami saistīta ar citām apstrīdētajām normām. Ja tās apstrīdētās normas, kas paredz maksāt nodokli no procentu ienākuma, tiek atzītas par neatbilstošām Satversmei un spēku zaudējušām, tad par spēku zaudējušu atzīstama arī IIN likuma 16.¹ panta devītā daļa. Līdz ar to visas apstrīdētās normas ir izvērtējamas kā vienots regulējums, kas paredz personai pienākumu maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli no procentu ienākuma (turpmāk – apstrīdētais ierobežojums).

7. 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 tādēļ, lai nodrošinātu valsts budžeta un pašvaldību budžetu veidošanu (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 22. punktu*).

8. Lietā apstrīdētas normas, kas IIN likumā ietvertas ar Grozījumiem, kā arī Grozījumu norma, kas paredz izslēgt IIN likuma 9. panta pirmās daļas 3. 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.

9. 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*).

Nodoklis ir valstiski organizētas sabiedrības priekšnoteikums un neatņemama valsts politikas sastāvdaļa (*sk.: Lazdiņš J. Ievads nodokļu tiesībās. Jurista Vārds, Nr. 40, 2006. gada 10. oktobris*). Valsts finansiālās dzīves pamatprincipa īstenošanu regulē Satversmes 66. pants, paredzot, ka Saeima ik gadu pirms saimnieciskā gada sākšanās lemj par valsts ienākumu un izdevumu budžetu. Budžets ir valsts saimniecības plāns, kurā, pamatojoties uz spēkā esošajiem likumiem, tostarp nodokļu likumiem, paredzēti valsts ienākumi un izdevumi noteiktam saimnieciskam periodam (*sk.: Dišlers K. Ievads Latvijas*

valststiesību zinātnē. Rīga, A. Gulbis, 1930, 141. lpp.). Ieņēmumi no nodokļiem veido būtisku un neatņemamu kopējo valsts budžeta ieņēmumu daļu, nodrošinot valsts spēju pildīt savas funkcijas, arī savus pienākumus pamattiesību nodrošināšanas jomā. Tas, ka Latvijas valstī personai ir pienākums maksāt likumdevēja noteiktos nodokļus, netieši izriet arī no Satversmes 73. panta.

Satversmes tiesa jau iepriekš ir secinājusi, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšana noteikta sabiedrības labklājības interesēs. Proti, iedzīvotāju ienākuma nodokļa kā tiešā nodokļa pamatfunkcija ir fiskālā funkcija, kas nodrošina ieņēmumus valsts budžetā un pašvaldību budžetos. Ar šo ieņēmumu palīdzību ir iespējams finansēt prioritārus sociālos un ekonomiskos pasākumus, kā arī mazināt personu ienākumu un labklājības līmeņu nevienlīdzību. Tādēļ valsts nodokļu politiku izmanto arī sociālās politikas mērķu sasniegšanai. Lielākā daļa no iedzīvotāju ienākuma nodokļa tiek ieskaitīta tās pašvaldības budžetā, kuras teritorijā ir attiecīgā nodokļu maksātāja dzīvesvieta. Tādā veidā tiek nodrošināta liela daļa no vietējo pašvaldību budžeta ieņēmumiem, kuri citastarp tiek novirzīti arī pašvaldības sociālo programmu īstenošanai (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 8. jūnija sprieduma lietā Nr. 2007-01-01 23. punktu*).

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

10. Konstatējot ierobežojuma leģitīmo mērķi, nepieciešams izvērtēt tā atbilstību samērīguma principam. Lai noskaidrotu, vai attiecīgais ierobežojums ir samērīgs, Satversmes tiesa parasti izvērtē: pirmkārt, vai izmantotie līdzekļi ir piemēroti leģitīmā 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 tādas 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*).

Pienākums maksāt nodokļus ir nesaraujami saistīts ar šā pienākuma izpildi nodrošinošo līdzekļu noteikšanu, proti, valsts ne vien uzliek par pienākumu nodokļu maksātājiem samaksāt noteikta apmēra nodokļus, bet arī paredz šo nodokļu aprēķināšanas, ieturēšanas un maksāšanas kārtību, kā arī atbildību par pienākuma nepildīšanu (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 13. punktu*).

Arī citu valstu konstitucionālās tiesas norādījušas uz to, ka valstij, nosakot un realizējot savu nodokļu politiku, ir plaša rīcības brīvība. Piemēram, Lietuvas Republikas Konstitucionālā tiesa uzsvērusi, ka nodokļu noteikšana ir likumdevēja ekskluzīva konstitucionāla kompetence. Ar nodokli apliekamie objekti var būt ļoti dažādi. Likumdevējam, ņemot vērā tam konstitūcijā paredzēto kompetenci noteikt, kas tiek aplikts ar nodokli, ir arī plaša rīcības brīvība lemt par izņēmumiem (*sk. Lietuvas Republikas Konstitucionālās tiesas 2006. gada 22. decembra spriedumu lietā Nr. 47/03, <http://www.lrkt.lt/dokumentai/2006/r061222.htm>*).

Beļģijas Konstitucionālā tiesa ir norādījusi, ka likumdevēja rīcības brīvības ietvaros ietilpst tiesības izvēlēties, kādas nodokļu likmes un kādām personu kategorijām paredzamas, kā arī tiesības noteikt attiecīgā regulējuma detaļas (*sk. Beļģijas Konstitucionālās tiesas 2005. gada 22. jūnija sprieduma lietā Nr. 107/2005 B 13.1. punktu <http://www.const-court.be>*).

Vācijas Federālās konstitucionālās tiesas pastāvīgajā judikatūrā ir nostiprināta atziņa, ka VFR Pamatlikuma 14. panta pirmā daļa, kas paredz personas pamattiesības uz īpašumu, netiek pārkāpta, ja valsts uzliek personai publiski tiesiskus naudas maksāšanas pienākumus, kas nav šai personai pārmērīgs apgrūtinājums un būtiski neietekmē tās finansiālo stāvokli (*sk., piemēram, Vācijas Federālās konstitucionālās tiesas Otrā senāta 2002. gada 5. februāra spriedumu lietās Nr. 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 16<32>*).

Vērtējot likumdevēja rīcības brīvības robežas attiecībā uz kāda nodokļa noteikšanu konkrētam objektam, jāņem vērā, ka Satversme *expressis verbis* pilnvaro likumdevēju pieņemt valsts budžetu, tātad noteikt valsts ieņēmumus un izdevumus. Līdz ar to Satversme pilnvaro likumdevēju īstenot tādu fiskālo politiku, kas nodrošina valstij nepieciešamos ienākumus. Satversmes 105. pantā noteiktās pamattiesības nav aplūkojamas atrauti no personas konstitucionālā pienākuma maksāt pienācīgā kārtībā noteiktos nodokļus.

10.1. Nodokļi no personu ienākumiem gandrīz visur ir būtisks valsts ienākumu avots. Pie ienākumiem, ko apliek ar šādu nodokli, parasti tiek pieskaitīti arī ienākumi no kapitāla, tostarp ienākumi no procentiem. Arī šobrīd Eiropas valstīs ienākumi no procentiem tiek aplikti ar nodokli, lai gan šā nodokļa piemērošana sistēmiski atšķiras. Piemēram, Vācijas Federatīvajā Republikā ienākumiem no kapitāla, kuri pārsniedz zināmu minimumu, noteikts nodoklis tādā apmērā, kas ievērojami pārsniedz apstrīdētajās normās paredzēto nodokli (*sk., piemēram, <http://www.n-heydorn.de/abgeltungssteuer.html>*). Austrijā (*sk. <http://www.gv.ris.bka.gv.at>*) un Lielbritānijā (*sk. Saeimas atbildes rakstu lietas materiālu 2. sēj. 22. lpp.*) šie ienākumi tiek aplikti ar ienākuma nodokli, rēķinot tos kopā ar citiem attiecīgās personas ienākumiem. Savukārt Kiprā procentu ienākuma nodokļa likme ir atkarīga no procentu ienākuma izmaksātāja veida (*sk. Saeimas atbildes rakstu lietas materiālu 2. sēj. 22. lpp.*).

Ieņēmumi no naudas kapitāla aplikšanas ar nodokli veidoja Latvijas valsts budžeta ienākumus arī pirmsokupācijas periodā jau no 1918. gada (*sk.: Latviešu konversācijas vārdnīca, 15. sēj. Rīga, Grāmatu apgādniecība A. Gulbis, 1937, 29113.–29114. lpp.*).

Latvijas Republikas Augstākās padomes 1993. gada 6. aprīļa plenārsēdē, apspriežot IIN likuma projektu, Ekonomisko reformu ministrijas pārstāvis – Nodokļu politikas nodaļas vadītāja vietnieks V. Bļinovs aizstāvēja koncepciju, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli jāapliek visi ienākumi, tai skaitā ienākumi no noguldījumiem kredītiestādēs. Savā runā viņš atsaucās arī uz Latvijas Republikā pirmsokupācijas periodā spēkā bijušā likuma “Par ienākuma nodokli” 455. panta regulējumu, proti, ka nodoklis no naudas kapitāla ienākumiem ņemams: 1) no dividendēm, kuras akciju vai paju sabiedrību pilnsapulces ir nolēmušas izmaksāt akciju vai paju īpašniekiem; 2) no valsts, pašvaldību un privātiestāžu visādu veidu vērtspapīru ienākumiem; 3) no rentes par dažāda veida naudas kapitāla noguldījumiem bankās, banku kantoros un savstarpējās kredītbankās. Savukārt deputāts O. Kehris – Augstākās padomes Ekonomikas komisijas priekšsēdētājs – norādīja, ka uz šo Ekonomisko reformu ministrijas priekšlikumu jāskatās no saimnieciskā stāvokļa kopumā un jāizvērtē, vai valstij ir svarīgāk attīstīt finanšu tirgu un stimulēt uzkrājumus vai arī patēriņu (*sk. Augstākās padomes 1993. gada 6. aprīļa plenārsēdes stenogrammu http://www.saeima.lv/steno/AP_steno/1993/st_930406v.htm*).

Latvijas Republikas Augstākā padome IIN likumu pieņēma 1993. gada maijā, un tas stājās spēkā 1994. gada 1. janvārī. Šā likuma 1. pants paredzēja, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir nodoklis, ar ko apliek fiziskās personas gūtos ienākumus. Savukārt 9. pants noteica izņēmumus no vispārējā regulējuma – ar nodokli neapliekamo ieņēmumu veidus, tostarp šā panta 3. punkts paredzēja, ka gada apliekamajā ienākumā netiek ietverti un ar nodokli netiek aplikti ienākumi no noguldījumiem un depozītiem kredītiestādēs.

Tāpat likumdevējs attiecībā uz procentu ienākumiem bija noteicis labvēlīgāku nodokļu režīmu, lai sasniegtu konkrētu ekonomiski politisku mērķi – stimulētu naudas uzkrājumu veidošanos un finanšu tirgus attīstību.

Jau 2007. gada decembrī deklarācijas par I. Godmaņa vadītā Ministru kabineta iecerēto darbību 5.70. punktā tika paredzēts izstrādāt modernu iedzīvotāju ienākuma nodokļa likumu, nosakot pārdomātu, taisnīgu no kapitāla gūtā ienākuma aplikšanu ar nodokli (sk. <http://www.mk.gov.lv/mk/vesture/godmana-valdiba-2>).

Nav noliedzams, ka IIN likuma 9. panta 3. punktā noteiktais regulējums bija spēkā ilgu laiku un personām varēja veidoties subjektīva tiesiskā paļāvība uz to, ka šis regulējums arī turpmāk nemainīsies. Tomēr 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.

10.2. Pieteikumu iesniedzēji uzskata, ka leģitīmo mērķi varētu sasniegt arī tad, ja apstrīdētās normas attiecinātu tikai uz procentu ienākumiem no tādiem noguldījumiem, 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 19. punkts). Ar Pieteikumu 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.

Turklāt procentu ienākumiem noteikts saudzējošāks režīms – ievērojami mazākas procentu likmes nekā, piemēram, personas ienākumiem no algota darba.

10.3. Nav noliedzams, ka demokrātiskā tiesiskā valstī gadījumi, kad likumam tiek noteikts atpakaļejošs spēks, uzskatāmi par izņēmumu. Regulējumam nodokļu jomā tiek noteiktas īpašas prasības, tomēr tas nenozīmē, ka nodokļu jomā atsevišķos gadījumos nebūtu iespējams likumam piešķirt atpakaļvērstu spēku (*sk. Satversmes tiesas 2010. gada 19. jūnija sprieduma lietā Nr. 2010-02-01 9.4.2. punktu*).

Konstitucionālo tiesu praksē 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., piemēram, Spānijas Republikas Konstitucionālā tribunāla 2009. gada 18. maija sprieduma lietā Nr. 116/2009 kopsavilkumu <http://www.codices.coe.int>*).

Izskatāmajā lietā nav konstatējams, ka attiecībā uz kādu no Pieteikumu iesniedzējiem apstrīdētās normas būtu piemērotas ar tā saucamo īsto atpakaļvērstu spēku un nodoklis būtu iekasēts par tādiem procentu ienākumiem, ko personas saņēmušas pirms Grozījumu spēkā stāšanās.

IIN likuma vispārējais princips ir tāds, ka personas ienākumi tiek aplikti ar nodokli, kas ir spēkā šo ienākumu gūšanas laikā. Tā personas ienākumi no algota darba tiek aplikti ar nodokli atbilstoši regulējumam, kas ir spēkā darba algas izmaksas dienā, nevis darba līguma noslēgšanas dienā. Personas ienākumi no radoša darba – atbilstoši regulējumam, kas ir spēkā autoratlīdzības saņemšanas dienā, nevis dienā, kad persona sāka rakstīt attiecīgo darbu. Ienākumi, kas personai rodas no realizētajiem augļiem, apliekami ar nodokli atbilstoši regulējumam, kas ir spēkā augļu realizēšanas, nevis augļu koka iestādīšanas dienā.

Atbilstoši šim vispārējam principam arī personas procentu ienākumi tiek aplikti ar nodokli atbilstoši regulējumam, kas ir spēkā šo ienākumu gūšanas dienā, nevis dienā, kad persona izdarīja noguldījumu.

Kredītiestāžu likuma 70. pants paredz, ka procenti maksājami katru gadu 31. decembrī un pilnīgi atmaksājot kredītu vai noguldījumu. Savukārt saskaņā ar Kredītiestāžu likuma 69. pantu procentu likmes lielumu un procentu maksāšanas kārtību nosaka līgumā, bankai ar klientu savstarpēji vienojoties. Tātad atkarībā no konkrētā līguma nosacījumiem iespējamas ļoti dažādas situācijas attiecībā uz

to, pa cik garu periodu ienākušos kapitāla augļus – procentus – persona saņem kā ienākumu laikā pēc Grozījumu spēkā stāšanās.

Vispārējais nodokļu jomas princips paredz, ka nodokļu taksācijas periods ir viens gads, kas atbilst kalendārajam gadam. IIN likuma 7. pants paredz, ka „maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda (kalendārā gada) laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums”. Arī saskaņā ar Likuma par budžetu un finanšu vadību 3. pantu “saimnieciskais gads sākas 1. janvārī un beidzas 31. decembrī”.

Personām bija jārēķinās 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.

Līdzīgas situācijas kā izskatāmajā lietā ir veidojušās arī citu valstu konstitucionālo tiesu praksē. Piemēram, Vācijas Federālā konstitucionālā tiesa ir taisījusi spriedumu lietā par nodokļa atvieglojumu atcelšanu procentu ienākumiem no atsevišķiem fiksēta ienākuma vērtspapīriem – sociālajām hipotekārajām ķīlu zīmēm. Tiesa secināja, ka nodokļa atvieglojumu atcelšana attiecībā uz procentiem, kas gūti no šiem vērtspapīriem, atbilst konstitucionālajām prasībām. Tā noteikta ar atpakaļejošu spēku, taču tādā veidā, ka valsts intereses un sabiedrības labklājība tiek vērtētas augstāk nekā aizsardzības cienīgā sūdzības iesniedzēju ieinteresētība iepriekšējā stāvokļa saglabāšanā (*sk. Vācijas Federālās konstitucionālās tiesas Otrā senāta 2002. gada 5. februāra spriedumu lietās Nr. 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 16<32>*).

10.4. Pieteikuma iesniedzējs M. Draudiņš norāda arī uz nesamērīgu īpašuma tiesību ierobežojumu sakarā ar to, ka, aplikot procentu ienākumus ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, netiek ņemta vērā inflācijas izraisītā noguldījuma vērtības samazināšanās.

Taču Pieteikuma iesniedzējs neņem vērā, ka ieguldītais kapitāls ar nodokli netiek aplikts. Ar nodokli tiek aplikti tikai procentu ienākumi, daļa no kuriem atbilstoši konkrētajai nodokļa likmei ir jānomaksā nodokļos. Tā kā ar nodokli tiek aplikti tikai procentu ienākumi un tikai neliela daļa no šiem ienākumiem tiek

samaksāta kā nodoklis, nevar apgalvot, ka īpašniekam vairs nepaliek atbilstoša iespēja izmantot savus kapitālieguldījumus tāpēc, ka tie tiek aplikti ar nodokli. Kapitāla vērtības zaudējumi, kas rodas inflācijas dēļ, nav saistīti ar procentu aplikšanu ar nodokli. Pieteikuma iesniedzēja apgalvojums ir vērstis nevis pret tādu pamattiesību aizskārumsu, ko rada procentu aplikšana ar nodokli, bet gan uz kompensāciju par naudas īpašuma vērtības samazinājumu, ko izraisījusi inflācija. Nepastāv tāda konstitucionāli tiesiska prasība, ka valstij tieši atsakoties no aplikšanas ar nodokļiem būtu jāizlīdzina inflācijas radītā naudas vērtības samazināšanās.

Arī Vācijas Federālā konstitucionālā tiesa nesaskatīja pamattiesību uz īpašumu aizskārumsu lietā par konstitucionālajām sūdzībām, kas bija vērstas pret to, ka procenti no ieguldījumiem kredītiestādēs 1971., 1973. un 1974. gadā tika aplikti ar nodokli arī tiktāl, ciktāl tie nepārsniedza kapitāla vērtības samazinājumu attiecīgajā gadā (*sk. Vācijas Federālās konstitucionālās tiesas Pirmā senāta 1978. gada 19. decembra spriedumu lietā Nr. 1 BvR 335, 427, 816/76, BVerfGE, 50, 57*).

10.5. Izvērtējot apstrīdētā ierobežojuma samērīgumu, Satversmes tiesa ņem vērā Saeimas atbildes rakstā norādīto, ka procentu ienākumi galvenokārt koncentrēti pārtikušākās iedzīvotāju daļas rīcībā (*sk. lietas materiālu 2. sēj. 20. lpp.*). Apstrīdētās normas pārsvarā nav vērstas uz to sociālo grupu ienākumiem, kam nepieciešama īpaša valsts aizsardzība.

Satversmes tiesa jau ir secinājusi, ka apstrīdēto normu pieņemšanas laikā Latvija atradās bezprecedenta 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 Pieteikumu iesniedzējiem un citām personām, kas noguldījušas naudu kredītiestādēs, būtu ievērojami nelabvēlīgākas, jo inflācijas rezultātā samazinātos gan procentu, gan arī pašu noguldījumu vērtība.

Labums, ko sabiedrība kopumā ir guvusi no apstrīdētajām normām kā tāda pasākumu kopuma daļas, kas vērstas uz budžeta ienākumu nodrošināšanu, ir

lielāks nekā Pieteikumu iesniedzēju pamattiesību un tiesiskās paļāvības ierobežojums.

Tātad apstrīdētais ierobežojums atbilst samērīguma principam un līdz ar to apstrīdētās normas atbilst Satversmes 1. un 105. pantam.

Nolēmumu daļa

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

nosprieda:

1. Atzīt, ka 2009. gada 1. decembra likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” 6. pants (daļā par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 3. punkta izslēgšanu) atbilst Latvijas Republikas Satversmes 1. un 105. pantam.

2. Atzīt, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8. panta trešās daļas 13. punkts un 16.¹ panta devītā 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