



LATVIJAS REPUBLIKAS SATVERSMES TIESA

SPRIEDUMS LATVIJAS REPUBLIKAS VĀRDĀ

Rīgā 2007. gada 8. jūnijā

lietā Nr. 2007-01-01

Latvijas Republikas Satversmes tiesa šādā sastāvā: tiesas sēdes priekšsēdētājs Gunārs Kūtris, tiesneši Kaspars Balodis, Aija Branta, Juris Jelāgins, Uldis Ķinis un Viktors Skudra,

pēc Jāņa Dedeļa (turpmāk – pieteikuma iesniedzējs) konstitucionālās sūdzības,

pamatojoties uz Latvijas Republikas Satversmes 85. pantu un Satversmes tiesas likuma 16. panta 1. punktu, 17. panta pirmās daļas 11. punktu, 19.² un 28.¹ pantu,

rakstveida procesā 2007. gada 9. maija tiesas sēdē izskatīja lietu

„Par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13. panta pirmās daļas 2. punkta vārdu „līdz 1996. gada 1. janvārim” un 13. panta pirmās daļas 3. punkta atbilstību Latvijas Republikas Satversmes 91. pantam”.

Konstatējošā daļa

1. Latvijas Republikas Augstākā padome 1993. gada 11. maijā pieņēma likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (turpmāk – Ienākuma nodokļa likums), un tas stājās spēkā 1994. gada 1. janvārī. Šā likuma sākotnējais regulējums paredzēja, ka valsts pensijas atzīstamas par neapliekamajiem ienākumiem, proti, no tām iedzīvotāju ienākuma nodoklis netika ieturēts.

1996. gada 19. decembrī Latvijas Republikas Saeima (turpmāk – Saeima) pieņēma likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””. Ar to Ienākuma nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 10. punktā tika noteikts, ka pensijas neatkarīgi no to izmaksas avota atzīstamas par gada

apliekamā ienākuma avotu. Savukārt Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 2. punkts tika izteikts šādā redakcijā:

„personām, kurām pensija piešķirta līdz 1996. gada 1. janvārim atbilstoši likumam „Par valsts pensijām”, neapliekamais minimums ir šīs pensijas apmērā.”

Turpretim Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 3. punkts tika izteikts šādā redakcijā:

„personām, kurām pensija piešķirta pēc 1996. gada 1. janvāra atbilstoši likumam „Par valsts pensijām”, neapliekamais minimums šīm pensijām ir 1200 latu gadā.”

1996. gada 19. decembra likumā „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” tika noteikts, ka tas stājas spēkā 1997. gada 1. janvārī.

2005. gada 20. oktobrī Saeima pieņēma likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””. Ar to Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 3. punkts tika izteikts šādā redakcijā:

„personām, kurām piešķirta vai pārrēķināta pensija pēc 1996. gada 1. janvāra vai noteikta piemaksa pie pensijas par apdrošināšanas stāžu, kas uzkrāts līdz 1995. gada 31. decembrim, atbilstoši likumam „Par valsts pensijām” vai izdienas pensija, vai speciālā valsts pensija atbilstoši Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem, neapliekamais minimums šīm pensijām (kopā ar piemaksu par uzkrāto apdrošināšanas stāžu) ir 1320 latu gadā.”

2006. gada 8. jūnijā Saeima pieņēma likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””. Ar to Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 3. punkts tika izteikts šādā redakcijā:

„personām, kurām piešķirta vai pārrēķināta pensija pēc 1996. gada 1. janvāra vai noteikta piemaksa pie pensijas par apdrošināšanas stāžu, kas uzkrāts līdz 1995. gada 31. decembrim, atbilstoši likumam „Par valsts pensijām” vai izdienas pensija, vai speciālā valsts pensija atbilstoši Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem, neapliekamais minimums šīm pensijām (kopā ar piemaksu par uzkrāto apdrošināšanas stāžu) ir 1980 latu gadā.”

Grozījums likuma 13. panta pirmās daļas 3. punktā stājās spēkā 2006. gada 1. oktobrī.

2. Pieteikuma iesniedzējs norāda, ka viņam vecuma pensija piešķirta 2003. gada 1. jūnijā un tās apmērs ir 210,23 lati mēnesī. Tādējādi no tās pensijas daļas, kas pārsniedz 165 latus, tiek ieturēts iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Līdz ar to Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 2. punkta

vārdi un skaitļi „līdz 1996. gada 1. janvārim” un 13. panta pirmās daļas 3. punkts (turpmāk arī – apstrīdētās normas) pārkāpjot Latvijas Republikas Satversmes (turpmāk – Satversme) 91. pantu.

Vērtējot apstrīdēto normu satversmību, esot jāņem vērā tas, ka visas personas, uz kurām attiecas apstrīdētās normas, ir valsts pensijas saņēmēji. Vienīgā atšķirība esot brīdis, kad pensija tikusi piešķirta. Līdz ar to esot iespējams konstatēt, ka personas, kuras saņem vecuma pensiju, atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos.

Tā kā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiek apliktas tikai tās pensijas, kas piešķirtas pēc 1996. gada 1. janvāra, esot jāsecina, ka apstrīdētās normas paredz atšķirīgu attieksmi pret valsts pensijas saņēmējiem.

Pieteikuma iesniedzējs, atsaucoties uz Satversmes tiesas praksi, norāda, ka šādai atšķirīgai attieksmei neesot saprātīga pamata. Proti, pensijas kapitāls esot tieši atkarīgs no valsts sociālās apdrošināšanas iemaksām atbilstoši likumam „Par valsts sociālo apdrošināšanu”. Persona kā sociālās apdrošināšanas iemaksu veicējs maksājot nodokļus un tādējādi veidojot savu pensijas kapitālu. Bet, personai kļūstot par sociālās apdrošināšanas pakalpojumu saņēmēju, izmaksas no šā kapitāla aplikot ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ja to apmērs pārsniedz 1980 latus gadā. Pieteikuma iesniedzējs uzskata, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli tiek atkārtoti aplikti personas ienākumi, par kuriem nodoklis jau reiz ir samaksāts.

Pieteikuma iesniedzējs uzsver, ka no sociālās apdrošināšanas pamatprincipa izrietot tas, ka sociālās apdrošināšanas līdzekļus nevar izmantot citādā veidā, piemēram, nodokļu maksājumiem. Minētie līdzekļi esot izmantojami vienīgi sociālās apdrošināšanas pakalpojumu sniegšanas nodrošināšanai.

Ņemot vērā minēto, pieteikuma iesniedzējs lūdz Satversmes tiesu atzīt apstrīdētās normas par neatbilstošām Satversmes 91. pantam un spēkā neesošām no to spēkā stāšanās brīža, proti, no 1997. gada 1. janvāra.

3. Institūcija, kas izdevusi apstrīdēto aktu, – Saeima – norāda, ka konstitucionālā sūdzība neesot pamatota un apstrīdētās normas esot Satversmei atbilstošas. Lai izvērtētu apstrīdēto normu atbilstību Satversmes 91. panta pirmajā teikumā ietvertajam tiesiskās vienlīdzības principam, visupirms esot

jākonstatē, kuras personu grupas atrodas vienādos vai pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos un vai apstrīdētās normas pret šīm personu grupām, kuru tiesībām vajadzētu būt vienādām, paredz atšķirīgu attieksmi.

Saeima par būtisku apstākli atzīst to, ka Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 3. punktā minētas vairākas pensijas (vecuma pensija, speciālā pensija un izdienas pensija) – gan tādas, kuras tiek veidotas no valsts sociālās apdrošināšanas iemaksām un izmaksātas no valsts speciālā budžeta, gan tādas, kuras maksā no valsts pamatbudžeta (izdienas un speciālā pensija) un kuras netiek veidotas sociālās apdrošināšanas sistēmas ietvaros, bet tiek aprēķinātas un izmaksātas speciālajos likumos noteiktajā apmērā un kārtībā.

Vērtējot tās pensijas, kas tiek veidotas no valsts sociālās apdrošināšanas iemaksām, jāņem vērā divi būtiski apstākļi, pirmkārt, personas izdevumi valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu apmērā netiek aplikti ar ienākuma nodokli, otrkārt, valsts sociālās apdrošināšanas sistēmā tiek ievērots solidaritātes princips.

Līdz ar to Saeima secina, ka, nedz veicot valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas, nedz izmaksājot pensiju no valsts speciālā budžeta kā šīs summas uzkrājumu, nenotiek ienākumu dubulta aplikšana ar ienākuma nodokli. Tas notiekot tikai vienreiz – izmaksājot pensiju, ja tā pārsniedzot 165 latus.

Saeima arī pauž viedokli, ka pensiju sistēma nepiešķir ar Satversmes 105. pantu aizsargātās tiesības katram indivīdam prasīt identificējamu daļu, bet ļauj cerēt, ka tas saņems tādu materiālo atbalstu, kas būs atkarīgs no apstākļiem laikā, kad attiecīgais indivīds saņems pensiju. Iespēja personai prasīt identificējamu daļu pastāvēs tad, kad vecuma pensija būs piešķirta tām personām, kurām darba gaitas un valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas uzsāktas pēc 1996. gada 1. janvāra. Tādējādi esot secināms, ka apstrīdētās normas neparedz personas ienākumu dubultu aplikšanu ar ienākuma nodokli, jo ar ienākuma nodokli tiek aplikta pensija, kura veidota nevis pašas personas iemaksu rezultātā, bet gan saskaņā ar solidaritātes principu.

Tāpat neesot pamatots arī pieteikuma iesniedzēja viedoklis, ka saskaņā ar apstrīdētajām normām visas personas, kas saņem pensiju, ir vienādos un salīdzināmos apstākļos. Proti, vienādos un salīdzināmos apstākļos atrodies

tikai tās personas, kuras saņem pensiju sociālās apdrošināšanas sistēmas ietvaros.

Apstrīdētās normas paredzot atšķirīgu attieksmi pret dažādām personu grupām, bet šāda atšķirīga attieksme neesot pamats konkrētu personas pamattiesību ierobežošanai. Lieta esot tikai par tiesiskās vienlīdzības principa ievērošanu, nevis šā principa skatīšanu kopsakarā ar kādām citām tiesībām (piemēram, tiesībām uz īpašumu vai tiesībām uz sociālo nodrošinājumu).

Saeima norāda, ka apstrīdēto normu nepieciešamība sakņojoties izteikti ekonomiskos apsvērumos, proti, viens no galvenajiem apsvērumiem, izšķiroties par pensiju aplikšanu ar nodokli atkarībā no pensijas piešķiršanas gada, esot bijis pensijas nelielais apmērs. Līdz 1996. gada 1. janvārim piešķirto pensiju apmēri bijuši ievērojami zemāki par pensijām noteikto neapliekamo minimumu (tolaik neapliekamais minimums mēnesī bija 100 latu, bet 1997. gada pirmajā ceturksnī minēto pensiju vidējais apmērs bija 40,56 lati), tādēļ Ienākuma nodokļa likumā esot iekļauts 13. panta pirmās daļas 2. punkts.

Turklāt šim punktam faktiski esot tikai precizējoša nozīme, jo neviena pirms 1996. gada 1. janvāra piešķirtā pensija, kas nav pēc minētā datuma pārrēķināta, nepārsniedz 13. panta pirmās daļas 3. punktā noteikto neapliekamo minimumu. Savukārt tad, ja pirms 1996. gada 1. janvāra piešķirtā pensija pārrēķināta sakarā ar papildus veiktajiem valsts sociālās apdrošināšanas maksājumiem, uz šo pensiju attiecas 13. panta pirmās daļas 3. punkts.

Saeima informē, ka 2006. gada decembrī tikai 22 328 no 575 928 pensionāriem, tas ir, apmēram 4 procenti pensionāru, saņēma pensiju, kas ir lielāka par 165 latiem.

Saeima arī norāda, ka jautājums par to, kurš no personas ienākumiem tiek aplikts ar nodokli, esot valsts nodokļu politikas jautājums, proti, tā esot likumdevēja ekskluzīva kompetence. Nevienai personai neesot subjektīvu publisku tiesību nemaksāt nodokļus, un Satversmē neesot nevienas normas, no kuras izrietētu, ka nodokļa maksājums pats par sevi ir pamattiesību ierobežojums.

Līdz ar to Saeima secina, ka apstrīdētajās normās noteiktajai atšķirīgajai attieksmei ir objektīvs un saprātīgs pamats, un lūdz Satversmes tiesu atzīt

pieteikumu par nepamatotu, bet apstrīdētās normas – par atbilstošām Satversmes 91. panta pirmajam teikumam.

4. Latvijas Republikas tiesībsargs (turpmāk – Tiesībsargs) norāda, ka apstrīdētās normas regulē atvieglojumus iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājam un ir aplūkojamas kopsakarā ar Ienākuma nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 10. punktu. Tādējādi varot uzskatīt, ka pieteikuma iesniedzējs būtībā apstrīd minētā likuma 8. panta trešās daļas 10. punktu, kas pensijas iekļauj ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu sarakstā.

Vērtējot apstrīdēto normu atbilstību Satversmes 91. panta pirmajam teikumam, Tiesībsargs pauž viedokli, ka atšķirīgai attieksmei, nosakot nodokļus no pensijām, nav objektīva un saprātīga pamata. Tomēr tas nesniedzot atbildi uz jautājumu, vai pensiju aplikšana ar nodokli atbilst Satversmē nostiprinātajām pamattiesībām. Lai to noskaidrotu, konkrētais regulējums jāvērtē saistībā ar tām Satversmē nostiprinātajām tiesībām, ko tas, iespējams, varētu ierobežot, proti, Satversmes 105. pantā garantētajām tiesībām uz īpašumu un Satversmes 109. pantā garantētajām tiesībām uz sociālo nodrošinājumu.

Pamatojoties uz Eiropas Cilvēktiesību tiesas (turpmāk – ECT) praksi, tiek secināts, ka apstrīdētajās normās noteiktās pensijas uzskatāmas par īpašumu. Tādējādi minētās tiesības bauda īpašuma aizsardzību. Pretēji Saeimas atbildes rakstā norādītajam, neesot nozīmes tam, vai konkrētais maksājums balstīts uz saņēmēja iepriekš veiktajām iemaksām.

Iedzīvotāju ienākuma nodoklis kā tiesību uz īpašumu ierobežojums esot noteikts ar likumu. Tā tiešais mērķis ir valsts budžeta veidošana, un tas atzīstams par nozīmīgu valsts funkciju īstenošanas priekšnosacījumu. Tādējādi tiekot sasniegti arī Satversmes 116. pantā minētie pamattiesību ierobežojuma leģitīmie mērķi – sabiedrības labklājība, citu cilvēku tiesības un sabiedrības drošība. Pamatojoties uz minēto, secināts, ka atbilstoši Ienākuma nodokļa likumam noteiktā nodokļu likme 25 procentu apmērā, kas turklāt tiekot piemērota tikai pēc neapliekamā minimuma – 165 latu mēnesī – atrēķināšanas, neaizskar tiesību uz īpašumu „kodolu”. Šāds nodokļa apmērs esot uzskatāms par samērīgu tiesību uz īpašumu ierobežojumu, kāds pieļaujams, lai nodrošinātu valsts budžeta veidošanos un sasniegtu minētos leģitīmos mērķus.

Tādējādi Tiesībsargs pauž viedokli, ka apstrīdētais regulējums, kas paredz pensiju aplikšanu ar nodokli, tomēr neveido tiesību uz īpašumu pārkāpumu. Šis nodoklis esot uzskatāms par valsts rīcības brīvības ietvaros noteiktu samērīgu tiesību uz īpašumu ierobežojumu, ko attaisnojot nepieciešamība veidot valsts budžetu, lai sasniegtu leģitīmus mērķus – sabiedrības labklājību, citu cilvēku tiesību nodrošināšanu un sabiedrības drošības garantēšanu.

Vērtējot apstrīdēto normu atbilstību Satversmes 109. pantam, Tiesībsargs norāda, ka sociālo nodrošinājumu – pensiju – garantē likums „Par valsts pensijām”, kā arī citi speciālie likumi. Savukārt Ienākuma nodokļa likums ierobežo garantēto sociālo nodrošinājumu, samazinot tā apmēru atbilstoši ieturētajam nodoklim. Vērtējot šādu tiesību uz sociālo nodrošinājumu ierobežojumu, secināms, ka tas ir noteikts ar likumu un to pamato nepieciešamība veidot valsts budžetu, lai sasniegtu leģitīmus mērķus – sabiedrības labklājību, citu cilvēku tiesību nodrošināšanu un sabiedrības drošības garantēšanu.

Attiecībā uz ierobežojuma samērīgumu Tiesībsargs norāda, ka likumdevējs noteicis ar nodokli neapliekamo minimumu – 1980 latu gadā jeb 165 latu mēnesī. Šāds neapliekamais minimums ievērojami samazinot personām radīto ierobežojumu. Tādēļ uzskatāms, ka, aplikot pensijas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, likumdevējs nav pārsniedzis tam piešķirtās rīcības brīvības robežas, nodrošinot tiesību uz pensiju efektīvu īstenošanu.

Tiesībsargs arī uzskata, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamā minimuma apmērs aplūkojams, ievērojot valstī pastāvošo inflāciju un notiekošo pensiju indeksāciju. Pirmkārt, inflācija iespaidojot to, ka, neapliekamajam minimumam paliekot nemainīgam, pensija, kas personai tiek izmaksāta, pakāpeniski zaudē pirkjspēju. Otrkārt, pensiju indeksācija ietekmējot to, ka pensija, kas sākotnēji nav aplikta ar nodokli, var sasniegt neapliekamā minimuma sliekšni un tikt pakļauta aplikšanai ar nodokli. Tādā gadījumā indeksācijas rezultātā radītais pensijas apmēra pieaugums neatspoguļotos izmaksātās pensijas apmērā. Šis apstāklis tāpat faktiski samazinātu saņemtās pensijas pirkjspēju un tādējādi arī personai sniegtā sociālā nodrošinājuma apmēru.

Tiesībsargs uzsver: lai valsts ievērotu savu pienākumu pakāpeniski palielināt sniegtā sociālā nodrošinājuma apmēru, tai ir regulāri jāpārskata ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamais minimums.

Pamatojoties uz minēto, Tiesībsargs secina, ka regulējums, atbilstoši kuram pensiju daļa, kas pārsniedz 165 latus mēnesī, tiek aplikta ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, nav pretrunā nedz ar Satversmes 105. pantā nostiprinātajām tiesībām uz īpašumu, nedz ar Satversmes 109. pantā nostiprinātajām tiesībām uz sociālo nodrošinājumu. Tādēļ apstrīdētā regulējuma apskatīšana kopsakarā ar eventuāli saistītajām pamattiesībām tomēr nesniedzot atbildi uz jautājumu, kādai jābūt likumdevēja attieksmei pret savstarpēji salīdzināmajām pensijas saņēmēju grupām. Tātad jautājumu par to, vai pensijas visiem pensiju saņēmējiem būtu vai nebūtu aplikamas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, vajadzētu izšķirt likumdevējam, jo tas ietilpstot likumdevēja rīcības brīvības robežās.

Spēkā esošajā likuma redakcijā esot paredzēta savstarpēji salīdzināmu grupu tiesiska nevienlīdzība, bet jautājums par to, kādā veidā valsts attieksmi vienādot, ietilpstot likumdevēja kompetencē. Tādēļ Tiesībsargs ierosina Satversmes tiesai noteikt termiņu, pēc kura apstrīdētās normas zaudēs spēku, ja likumdevējs līdz tam brīdim nebūs izveidojis vienlīdzības principam atbilstošu regulējumu.

5. Latvijas Republikas Finanšu ministrija norāda, ka jebkura nodokļa pamatfunkcija esot fiskālā funkcija, kas nodrošinot stabilus ieņēmumus budžetā. Turklāt iedzīvotāju ienākuma nodokļa lielākā daļa tiekot ieskaitīta personas dzīvesvietas pašvaldības budžetā, tādējādi nodrošinot pašvaldības teritorijā dzīvojošo sociāli mazaizsargāto iedzīvotāju sociālās palīdzības pasākumu finansēšanu.

Finanšu ministrija norāda, ka pastāvēt vispārējs princips, saskaņā ar kuru visi fiziskās personas ienākumi ir aplikami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa objekts esot visi fizisko personu ienākumi neatkarīgi no to gūšanas avota. Tomēr, ņemot vērā lietderības apsvērumus, valsts varot atbrīvot no aplikšanas ar nodokli atsevišķus ienākumu veidus (piemēram, stipendijas, mantojumu, kompensācijas) vai kādas fizisko personu kategorijas ienākumus.

Vērtējot Ienākuma nodokļa likuma normu atbilstību Satversmes 105. pantā un 109. pantā noteiktajām pamattiesībām, ministrija norāda, ka Satversmes 109. panta mērķis esot garantēt personas iztiku, paredzot ikviena tiesības uz sociālo nodrošinājumu vecuma gadījumā, bet neminot nedz konkrētu pensijas aprēķināšanas shēmu, nedz arī citus ar sociālo nodrošinājumu saistītos jautājumus. Ņemot vērā Latvijas ekonomiskās iespējas, apstrīdētās normas šo sociālo nodrošinājumu garantējot. Līdz ar to apstrīdētās normas neaizskarot Satversmes 91. un 109. pantā garantēto tiesību vienlīdzīgu realizāciju. Savukārt Satversmes 105. pants garantējot tiesības uz īpašumu, un šajā pantā minētie nosacījumi nedrīkstot ierobežot valsts tiesības izdot tādus likumus, kādus tā uzskata par nepieciešamiem, lai kontrolētu īpašuma izmantošanu saskaņā ar vispārējām interesēm vai arī lai nodrošinātu nodokļu vai soda naudu saņemšanu.

Finanšu ministrija atzīst, ka viens no galvenajiem iemesliem, kāpēc Ienākuma nodokļa likumā tika noteikta atšķirīga attieksme pensiju aplikšanā ar nodokli atkarībā no pensijas piešķiršanas gada, bija pensiju apmēri. Līdz 1996. gadam piešķirto pensiju apmēri esot bijuši ievērojami zemāki par tajā laikā pensijām noteikto neapliekamo minimumu un piešķirtās pensijas neesot tikušas pārrēķinātas.

Šīs pensijas esot pārrēķinātas ar 1993. gada 1. novembri, un to apmērs esot noteikts atkarībā no personas apdrošināšanas stāža un tautsaimniecībā nodarbināto vidējās darba algas noteiktā laika posmā. Ministrija uzskata, ka Ienākuma nodokļa likuma 13. pantā noteiktais neapliekamais minimums ir atšķirīgs atkarībā no pensijas piešķiršanas (pārrēķināšanas) gada. Tas pēc būtības neesot uzskatāms par vienlīdzības principa pārkāpumu, jo pensijas, kuras piešķirtas līdz 1996. gadam un kurām pēc minētā datuma nav veikts pārrēķins vai pie kurām nav noteikta piemaksa par apdrošināšanas stāžu, kas uzkrāts līdz 1995. gada 31. decembrim (t.i., pensijas, kas vispār netiek apliktas ar nodokli), pēc apmēra pamatā nesasniedzot ar nodokli neapliekamo minimumu.

Tādējādi Finanšu ministrija pauž viedokli, ka visi pensionāri – gan tie, kuriem pensija piešķirta līdz 1996. gada 1. janvārim, gan tie, kuriem pensija piešķirta vai pārrēķināta pēc minētā datuma, – faktiski atrodas vienādā situācijā. Ņemot vērā gan šo pensionāru pensiju apmērus, gan arī to, ka šie

pensionāri pārsvarā ir gados veci cilvēki, t.sk. invalīdi, esot ievērots arī samērīguma princips.

6. Latvijas Republikas Labklājības ministrija informē, ka viens no apsvērumiem, kāpēc 1997. gada 1. janvārī Ienākuma nodokļa likumā tika iekļauta tiesību norma, kas paredz, ka pie fiziskās personas ienākumiem, par kuriem jāmaksā ienākuma nodoklis, tiek pieskaitītas arī pensijas, esot bijušas izmaiņas valsts pensijas aprēķināšanas kārtībā. Proti, vecuma pensijas sākuma kapitāls (t.i., pensijas kapitāls par laika posmu līdz 1996. gadam, kad tika ieviesta apdrošināšanas iemaksu personificētā uzskaitē) 1996. gadā tika aprēķināts no vidējās apdrošināšanas iemaksu algas valstī 1995. gadā. Savukārt, sākot ar 1997. gadu, tā aprēķināšanai par pamatu tiek ņemta personas vidējā apdrošināšanas iemaksu alga laika posmā no 1996. gada 1. janvāra līdz 1999. gada 31. decembrim (atkarībā no pensijas pieprasīšanas gada). Līdz ar to esot bijušas paredzamas izmaiņas arī piešķirto pensiju apmēros.

Labklājības ministrija arī norāda, ka pensijas neesot valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objekts, jo no pensijām neesot jāizdara valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Minētais viedoklis esot pamatots ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 14. pantu, kas noteic, ka valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objektu lokā valsts pensijas nav iekļautas.

7. Latvijas Zinātņu akadēmijas Ekonomikas institūts nesaskata ekonomisko pamatojumu tam, kāpēc apstrīdētās normas sadala pensionārus divās grupās atkarībā no pensijas piešķiršanas laika. Savukārt par pareizu esot atzīstams pieteikuma iesniedzēja arguments par to, ka šāds dalījums neatbilst Satversmes 91. pantā nostiprinātajam vienlīdzības principam.

Tāpat tiek norādīts, ka Latvijas Zinātņu akadēmijas Ekonomikas institūta rīcībā nav informācijas par iespējamo budžeta samazinājumu tādā gadījumā, ja tiktu atcelts regulējums, kas paredz, ka no pensijām ieturams iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Ja šī summa esot nenozīmīga, viens no risinājumiem būtu attiecināt šo nodokli uz visām pensijām neatkarīgi no to piešķiršanas laika un attiecīgi palielināt pensijas neapliekamo minimumu.

8. Latvijas Universitātes Ekonomikas un vadības fakultātes Grāmatvedības institūta direktore, Dr. oec., profesore Inta Brūna informē,

ka pensijas aplikšana ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neatkarīgi no pensijas lieluma esot vienas un tās pašas izcelsmes ienākumu dubulta aplikšana. Tāpat no ētisku apsvērumu viedokļa pensiju aplikšana ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neliecinot par sabiedrības rūpēm par cienījama vecuma iedzīvotāju dzīves apstākļu uzlabošanu.

Vienlaikus I. Brūna uzsver: Ienākuma nodokļa likuma 9. panta pirmās daļas 24. punkts noteic, ka ar nodokli netiek aplikts ienākums no privātajos pensiju fondos veikto iemaksu ieguldīšanas. Šajā gadījumā esot acīmredzama likuma prasību nesabalansētība.

9. Latvijas Universitātes Finanšu institūta profesore, Dr. oec., Lūcija Kavale norāda, ka saskaņā ar Ienākuma nodokļa likumu sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, iegūstot pensijas formu, tiek pakļautas aplikšanai ar nodokli. Tas nozīmējot nevienādu attieksmi pret iedzīvotāju ienākumu veidiem – darba algu un pensiju, un tas neesot taisnīgi.

Tāpat L. Kavale uzsver, ka tikai aptuveni 4 procenti no pensionāriem saņemot pensiju virs 1980 latiem gadā, tāpēc to ieņēmumu ietekme uz budžetu, kurus valsts saņem, apliekot pensijas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, esot maznozīmīga.

Secinājumu daļa

10. Lieta ir ierosināta par Ienākuma nodokļa likuma 13. panta „Atvieglojumi maksātājam” pirmās daļas 2. punkta vārdu un skaitļu „līdz 1996. gada 1. janvārim” un 13. panta pirmās daļas 3. punkta atbilstību Satversmes 91. pantam. Likuma 13. panta pirmās daļas 2. punkts paredz atvieglojumus tām pensionāru grupām, kurām pensija piešķirta saskaņā ar 1990. gada 29. novembra likumu „Par valsts pensijām” (turpmāk – 1990. gada Pensiju likums). Savukārt 13. panta pirmās daļas 3. punktā noteiktais atvieglojums attiecināms gan uz pensionāriem, kuriem pensija piešķirta saskaņā ar 1995. gada 2. novembra likumu „Par valsts pensijām” (turpmāk – 1995. gada Pensiju likums), gan arī uz tām pensionāru grupām, kurām pensija piešķirta, pamatojoties uz speciāliem likumiem (izdienas pensija vai speciālā valsts pensija).

No konstitucionālās sūdzības izriet, ka pieteikuma iesniedzējam vecuma pensija ir piešķirta 2003. gadā saskaņā ar 1995. gada Pensiju likumu. Savukārt apstrīdētajā Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 3. punktā ir minētas vairākas pensijas – vecuma, izdienas un speciālās valsts pensijas. Tādējādi secināms, ka pieteikuma iesniedzējs apstrīd nevis visu 13. panta pirmās daļas 3. punktu, bet tikai vārdus „personām, kurām piešķirta vai pārrēķināta pensija pēc 1996. gada 1. janvāra vai noteikta piemaksa pie pensijas par apdrošināšanas stāžu, kas uzkrāts līdz 1995. gada 31. decembrim, atbilstoši likumam „Par valsts pensijām” [...] neapliekamais minimums šīm pensijām (kopā ar piemaksu par uzkrāto apdrošināšanas stāžu) ir 1980 latu gadā”. Proti, atvieglojumi, kas šajā normā noteikti tām pensionāru grupām, kurām pensija tiek piešķirta saskaņā ar citiem normatīviem aktiem, pieteikuma iesniedzējam tiesību aizskārumu nerada.

Līdz ar to pieteikuma iesniedzēja tiesiskās intereses skar tikai tas Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 3. punkta regulējums, kas attiecas uz pensionāru grupu, kurai piešķirta vecuma pensija.

11. Pieteikuma iesniedzējs norāda, ka apstrīdētās normas paredzot atšķirīgu attieksmi pret tām personām, kurām pensija piešķirta līdz 1996. gada 1. janvārim, un tām personām, kurām pensija piešķirta pēc šā datuma. Atšķirīgā attieksme izpaužoties tādējādi, ka pirmajai grupai ar nodokli neapliekamais minimums ir pensijas apmērā, bet otrajai grupai – 1980 latu gadā jeb 165 lati mēnesī.

Satversmes 91. pants noteic:

„Visi cilvēki Latvijā ir vienlīdzīgi likuma un tiesas priekšā. Cilvēka tiesības tiek īstenotas bez jebkādas diskriminācijas.”

No konstitucionālās sūdzības izriet, ka ir izvērtējama apstrīdēto normu atbilstība tikai Satversmes 91. panta pirmajam teikumam, kas garantē visu personu vienlīdzību. Tādēļ šīs lietas ietvaros apstrīdētais regulējums tiks analizēts vienlīdzības, nevis diskriminācijas aizlieguma principa kontekstā.

Satversmes tiesa vairākkārt ir norādījusi, ka vienlīdzības princips liedz valsts institūcijām izdot tādas normas, kas bez saprātīga pamata pieļauj atšķirīgu attieksmi pret personām, kas atrodas vienādos apstākļos (*sk.*,

piemēram, Satversmes tiesas 2001. gada 5. decembra sprieduma lietā Nr. 2001-07-0103 secinājumu daļas 3. punktu).

Vienlīdzības principam ir jāgarantē vienotas tiesiskās kārtības pastāvēšana. Proti, tā uzdevums ir nodrošināt, lai tiktu īstenota tāda tiesiskas valsts prasība kā likuma aptveroša ietekme uz visām personām un lai likums tiktu piemērots bez jebkādam privilēģijām. Tas garantē likuma pilnīgu iedarbību, tā piemērošanas objektivitāti un bezkaislību, kā arī to, ka nevienam nav ļauts neievērot likuma priekšrakstus (*sk. Satversmes tiesas 2005. gada 14. septembra sprieduma lietā Nr. 2005-02-0106 9.1. punktu*). Tomēr šāda tiesiskās kārtības vienotība nenozīmē nivelēšanu, jo „vienlīdzība pieļauj diferencētu pieeju, ja tā demokrātiskā sabiedrībā ir attaisnojama” (*Satversmes tiesas 2001. gada 26. jūnija sprieduma lietā Nr. 2001-02-0106 secinājumu daļas 4. punkts*).

Līdz ar to vienlīdzības princips pieļauj un pat prasa atšķirīgu attieksmi pret personām, kuras atrodas atšķirīgos apstākļos, kā arī pieļauj atšķirīgu attieksmi pret personām, kuras atrodas vienādos apstākļos, ja tam ir objektīvs un saprātīgs pamats (*sk. Satversmes tiesas 2001. gada 3. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2000-07-0409 secinājumu daļas 1. punktu*).

Atšķirīgai attieksmei nav objektīva un saprātīga pamata, ja tai nav leģitīma mērķa vai ja nav proporcionālas (samērīgas) attiecības starp izraudzītajiem līdzekļiem un nospraustajiem mērķiem (*sk. Satversmes tiesas 2002. gada 23. decembra sprieduma lietā Nr. 2002-15-01 secinājumu daļas 3. punktu*).

Tādējādi, izvērtējot apstrīdēto normu atbilstību Satversmes 91. pantam, nepieciešams noskaidrot, vai:

- 1) personas (personu grupas) atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos;
- 2) apstrīdētās normas paredz atšķirīgu attieksmi;
- 3) atšķirīgajai attieksmei ir objektīvs un saprātīgs pamats, proti, vai tai ir leģitīms mērķis un vai ir ievērots samērīguma princips.

12. Lai noskaidrotu, kuras personas (personu grupas) atrodas vienādos un pēc noteiktiem kritērijiem salīdzināmos apstākļos, nepieciešams atrast šīs personas (grupas) vienojošo pazīmi.

Apstrīdēto normu subjekti ir personas, kas saņem vecuma pensiju jeb valsts garantētu sociālā nodrošinājuma maksājumu no sociālā budžeta. Tādējādi var konstatēt, ka vienādos un salīdzināmos apstākļos atrodas gan tās personas, kurām pensija piešķirta saskaņā ar 1990. gada Pensiju likumu, gan tās personas, kurām pensija piešķirta saskaņā ar 1995. gada Pensiju likumu. Abu grupu pensijas ir atzīstamas par vecuma pensijām, tās tiek piešķirtas līdzīgā kārtībā un maksātas no valsts sociālā budžeta.

Līdz ar to personas, kuras saņem vecuma pensiju atbilstoši 1990. gada Pensiju likumam un 1995. gada Pensiju likumam, atrodas vienādos un salīdzināmos apstākļos.

13. Lai noskaidrotu, vai apstrīdētās normas paredz atšķirīgu attieksmi, ir nepieciešams izvērtēt sekas, kādas rodas apstrīdēto normu piemērošanas rezultātā.

No apstrīdētajām normām izriet, ka vecuma pensijas, kuras piešķirtas līdz 1996. gada 1. janvārim, tiek pilnībā atbrīvotas no aplikšanas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Savukārt pēc minētā datuma piešķirtās vecuma pensijas tiek apliktas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, ja tās pārsniedz 1980 latus gadā jeb 165 latus mēnesī. Līdz ar to atšķirīga attieksme izpaužas apstākļi, ka no pensijas piešķiršanas datuma ir atkarīgs tas, vai pensijas tiek vai arī gluži pretēji – netiek apliktas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Šādu atšķirīgu attieksmi noteic arī Ministru kabineta 2006. gada 29. septembra noteikumu Nr. 793 „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” piemērošanas kārtība” (turpmāk – Noteikumi Nr. 793) 110. un 112. punkts, kas konkretizē nodokļu atvieglojumu piemērošanu pensijām.

Līdz ar to apstrīdētās normas paredz atšķirīgu attieksmi.

14. Pieteikuma iesniedzējs pauž viedokli, ka atšķirīgai attieksmei nav saprātīga pamata. Ja ar iedzīvotāju ienākuma nodokli netiek apliktas vecuma pensijas, kas piešķirtas līdz 1996. gada 1. janvārim, balstoties uz pārdales principu, tad vēl jo vairāk nedrīkst aplikāt ar nodokli pensijas, kuras ir tieši

atkarīgas no savulaik iemaksātā nodokļa. Tādējādi, pēc pieteikuma iesniedzēja domām, ar nodokli tiek aplikts jau savulaik iemaksātais sociālais nodoklis.

Laikā, kad vecuma pensijas tiek piešķirtas personām, kurām darba stāžs veidojies arī pirms 1996. gada, uz tām sociālās apdrošināšanas sistēma vēl pilnībā nav attiecināma (1995. gada Pensiju likuma 12. pants un pārejas noteikumu 13. punkts). Tādējādi pensiju aprēķināšanā tiek ņemts vērā ne tikai pensijas kapitāls, kas reģistrēts no 1996. gada 1. janvāra un atbilst personas veiktajām (par to veiktajām) iemaksām, bet arī sākuma kapitāls. Tas savukārt tiek noteikts par nodarbinātības periodu līdz 1995. gada 31. decembrim, ņemot vērā personas vidējo apdrošināšanas iemaksu algu par citu, vēlāku laika posmu – no 1996. gada 1. janvāra līdz 1999. gada 31. decembrim (atkarībā no pensionēšanās gada). Līdz ar to ir acīmredzams, ka aprēķinātā pensija kopumā nav adekvāta personas individuālajam ieguldījumam visā nodarbinātības periodā (*sk. Satversmes tiesas 2002. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. 2001–12–01 secinājumu daļas 1. punktu*).

Tādējādi personas pensijas lielums ir atkarīgs nevis no tā, cik lielu nodokli persona maksāja atbilstoši Augstākās padomes 1990. gada 14. decembra likumam „Par sociālo nodokli”, bet gan no vidējās apdrošināšanas iemaksu algas par laika posmu no 1996. gada 1. janvāra līdz 1999. gada 31. decembrim. Tas, ka laikā no 1991. gada 1. janvāra līdz 1995. gada 31. decembrim personai bija pienākums maksāt sociālo nodokli, nevar būt pamats tam, lai apstrīdētās normas atzītu par Satversmei neatbilstošām. Šādā situācijā neveidojas tieša cēloņsakarība starp personas veiktajiem sociālā nodokļa maksājumiem par šo periodu un 2003. gadā piešķirto vecuma pensiju.

Tāpat ir jāņem vērā arī tas, ka saskaņā ar Ienākuma nodokļa likuma 10. panta pirmās daļas 1. punktu pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli no gada aplikamo ienākumu apjoma atskaita nomaksātā sociālā nodokļa summu un valsts sociālās apdrošināšanas maksājumus. Likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” 10. panta anotācijā bija norādīts: „Tas, ka pirms ienākuma nodokļa aprēķināšanas no personai izmaksājamās darba algas tiek atskaitīta sociālā nodokļa summa, nozīmē to, ka sociālais nodoklis tiek maksāts no ienākuma, kas nav aplikts ar nodokli. Citiem vārdiem sakot – iemaksas valsts pensiju fondā nav apliktas ar nodokli. Šis princips ir spēkā no

1994. gada 1. janvāra un ir nemainīgs kopš Latvijas nodokļu sistēmas izveidošanas” (*sk. lietas materiālu 2. sēj. 6 – 9. un 12. lpp.*).

15. Saeima atbildes rakstā atšķirīgo attieksmi pret divām pensionāru grupām pamato ar šādiem argumentiem:

1) 1996. gada 1. janvārī stājās spēkā 1995. gada Pensiju likums, paredzot citu pensiju aprēķināšanas kārtību. Tā balstās uz pensiju apdrošināšanas sistēmu, kas veidota uz solidaritātes principa pamata un darbojas gan starp paaudzēm, gan paaudžu ietvaros (tostarp arī starp pakalpojumu ņēmējiem);

2) pensijas, kas tika piešķirtas līdz 1996. gada 1. janvārim atbilstoši 1990. gada Pensiju likumam, bija ievērojami zemākas par neapliekamo minimumu – 1200 latiem gadā jeb 100 latiem mēnesī;

3) pensijas, kas piešķirtas līdz 1996. gada 1. janvārim, netika pārrēķinātas.

Izvērtējot to, vai apstrīdētajās normās pamatoti ir ietverta robežšķirtne „1996. gada 1. janvāris”, nepieciešams aplūkot apstrīdēto normu rašanās vēsturiskos apstākļus.

Laikā no 1994. gada līdz 1996. gadam jautājumā par pensiju aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli notika politiska diskusija. Tās rezultātā tika panākts kompromiss, paredzot, ka pensijas ietveramas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo objektu sarakstā ar nosacījumu, ka tās pensijas, kas piešķirtas līdz 1996. gada 1. janvārim, ar nodokli netiek apliktas (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 41., 42., 166. lpp. un 2. sēj. 49. lpp.*).

Saskaņā ar panākto vienošanos Finanšu ministrija 1996. gada 27. septembrī izstrādāja likumprojektu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””. Tajā tika ietverts princips, atbilstoši kuram pensijas tika atzītas par iedzīvotāju ienākuma nodokļa objektu. Likumprojekta anotācijā norādīts: „kopējais prognozējamais ieņēmumu palielinājums ir atkarīgs no tā, kāda pieeja tiek akceptēta pensiju saņēmēju aplikšanai ar nodokli. Šis jautājums dalāms divās daļās, skatot atsevišķi pensionāru grupu, kuriem pensijas piešķirtas līdz 1996. gada 1. janvārim, un pensionāru grupu, kuri pensionējušies pēc 1996. gada 1. janvāra” (*lietas materiālu 2. sēj. 51. lpp.*).

Minētie grozījumi Saeimā tika akceptēti, likuma 13. panta pirmās daļas 3. punktā nosakot, ka neapliekamais minimums pensijām, kas piešķirtas pēc 1996. gada 1. janvāra, ir 1200 latu gadā (*sk. lietas materiālu 1. sēj. 100. lpp.*).

No šiem dokumentiem var secināt, ka robežšķirtne starp divām pensionāru grupām – 1996. gada 1. janvāris – nav nejauša, jo lēmums par šādas pieejas īstenošanu Ienākuma nodokļa likumā ir radies ilgstošu politisko diskusiju rezultātā.

Tomēr fakts, ka šāds iedalījums ir radies ilgstošu politisko diskusiju rezultātā, pats par sevi nedz attaisno, nedz arī noliedz pieteikuma iesniedzēja argumentu par apstrīdēto normu neatbilstību Satversmes 91. pantam. Lai konstatētu, vai apstrīdētās normas nepārkāpj Satversmē noteikto, jānoskaidro, vai tajās noteiktajam datumam „1996. gada 1. janvāris” ir objektīvs un saprātīgs pamats.

Saeima norāda, ka šis datums ir saistīts ar 1995. gada Pensiju likuma spēkā stāšanos, jo tika prognozēts, ka pensijas pieaugs. Līdz minētajam datumam piešķirtās pensijas bija nelielas, un šīs pensijas netika pārrēķinātas.

Datums „1996. gada 1. janvāris”, kas sadala vecuma pensiju saņēmējus divās grupās, ir pamatots ar to, ka šajā datumā stājās spēkā 1995. gada Pensiju likums, kas paredzēja principāli jaunu pensiju aprēķināšanas kārtību. Vienlaikus Ienākuma nodokļa likumā tika iestrādāts garantiju mehānisms, kam bija jāpasargā tie pensionāri, kuriem pensija piešķirta līdz 1996. gada 1. janvārim un nav pārrēķināta, proti, šīs pensijas netika apliktas ar nodokli.

No lietas materiāliem izriet, ka 1996. gadā 56 pensionāriem pensija bija lielāka par 100 latiem, bet pensiju vidējais apmērs bija 40,56 lati (*sk. lietas materiālu 2. sēj. 25. un 155. lpp.*). Ievērojot šo pensiju nelielo apmēru, ir svarīgi neaplikt tās ar nodokli, kaut arī pensiju indeksācijas rezultātā kādai personai pensija pārsniegtu Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 3. punktā noteikto neapliekamo minimumu.

Ja pensionārs, kuram pensija piešķirta pirms 1996. gada 1. janvāra, izmantojis pensiju pārrēķina tiesības, tad uz viņu attiecas Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 3. punkta nosacījumi. Līdz ar to pensija, kura pārsniedz 165 latus mēnesī, tiek aplikta ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Tādējādi likumdevēja pieejai, atbilstoši kurai pensionāri sadalīti divās grupās atkarībā no pensijas piešķiršanas termiņa, ir objektīvs pamats un tā ir samērīga ar mērķi paredzēt atvieglojumus tiem pensionāriem, kuri pensionējušies pirms 1996. gada 1. janvāra.

Apstrīdētajās normās ietvertais datums „1996. gada 1. janvāris” ir noteikts, pastāvot saprātīgam pamatam – jaunās pensiju sistēmas ieviešanai.

16. Jebkura likuma pieņemšana ir politiska kompromisa rezultāts, tādēļ Satversmes tiesai ir jāatturas no politisku jautājumu izvērtēšanas, jo tie primāri ir demokrātiski leģitimētā likumdevēja kompetencē (*sk. Satversmes tiesas 2005. gada 11. novembra sprieduma lietā Nr. 2005-08-01 9. punktu*).

Satversmes tiesai jāpārbauda, vai likumdevējs, nosakot diferencētu pieeju pensiju aplikšanā ar ienākuma nodokli, nav nepamatoti pieļāvis pieteikuma iesniedzēja pamattiesību aizskārumu. Turklāt tā ir norādījusi, ka „laika periodā, kad pensiju pieprasa personas, kas bijušas nodarbinātas arī pirms 1996. gada 1. janvāra, uz tām pilnībā nav attiecināma pensiju apdrošināšanas sistēma” (*Satversmes tiesas 2005. gada 11. novembra sprieduma lietā Nr. 2005-08-01 9.2. punkts*).

Nepamatots ir pieteikuma iesniedzēja arguments, ka viņam piešķirtā vecuma pensija ir tieši atkarīga no veiktajām sociālās apdrošināšanas iemaksām. Pensionāriem, kuru darba mūžs sācies pirms 1996. gada 1. janvāra, pensija tiek aprēķināta ne tikai pamatojoties uz 1995. gada Pensiju likuma 12. pantu, bet arī ievērojot šā paša likuma pārejas noteikumu 13. punktu. Līdz ar to ir acīmredzams, ka aprēķinātā pensija kopumā nav adekvāta personas individuālajam ieguldījumam visā nodarbinātības periodā (*sk. Satversmes tiesas 2002. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. 2001–12–01 secinājumu daļas 1. punktu*).

Satversmes tiesa secina, ka likumdevējs ir pamatoti iedalījis vecuma pensiju saņēmējus divās grupās, kā robežšķirtni izmantojot datumu, kad stājās spēkā 1995. gada Pensiju likums, un piemērojis katrai no šīm grupām atšķirīgu pieeju. Tas nav pretrunā ar Satversmes 91. panta pirmajā teikumā noteikto vienlīdzības principu.

Tādējādi Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 2. punkta vārdi un skaitļi „līdz 1996. gada 1. janvārim” un 3. punkts atbilst Satversmes 91. pantam.

17. Lai arī Satversmes tiesa apstrīdētās normas atzinusi par atbilstošām Satversmes 91. pantam, ir jāņem vērā, ka minētajā normā nostiprinātās tiesības ir „salīdzinošas”, proti, tās var pieprasīt vienlīdzīgu attieksmi, bet pašas par sevi nevar atklāt, kādai, proti, labvēlīgai vai nelabvēlīgai, šai attieksmei jābūt (*sk. Satversmes tiesas 2006. gada 8. novembra sprieduma lietā Nr. 2006-04-01 15.1. punktu*).

Piemēram tad, ja tiktu secināts, ka nodokļa ieturējumu noteikšana pārkāpj vienlīdzības principu, būtu zināms vienīgi tas, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis vai nu bija nosakāms visiem pensionāriem neatkarīgi no pensijas piešķiršanas datuma, vai arī nebija nosakāms nevienam. Lai izvēlētos vienu no šiem risinājumiem, jāizmanto citi apsvērumi, kas atrodas ārpus vienlīdzības jēdziena robežām.

18. Tāpat jāņem vērā, ka lieta ir ierosināta par Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 2. punkta vārdu un skaitļu „līdz 1996. gada 1. janvārim” un 3. punkta atbilstību Satversmes 91. pantam. Savukārt Saeima atbildes rakstā ir vērtējusi to, vai pensijas pamatoti iekļautas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu sarakstā. Saeima uzsver, ka „pieteikuma iesniedzējs vēlas pārformulēt tiesību normas par atvieglojumiem ienākuma nodokļa piemērošanā tādējādi, lai faktiski tiktu izslēgta Ienākuma nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 10. punkta piemērošana” (*lietas materiālu 2. sēj. 155. lpp.*).

Arī Tiesībsargs savā atzinumā norādījis, ka pieteikuma iesniedzējs, apstrīdot tiesību normās ietverto nevienlīdzīgo attieksmi, faktiski vēlas panākt to, lai visiem pensiju saņēmējiem ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamais minimums būtu visas pensijas apmērā. Tādējādi varot uzskatīt, ka pieteikuma iesniedzējs pēc būtības apstrīd Ienākuma nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 10. punktu, kas pensijas iekļauj ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu sarakstā.

Ienākuma nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 10. punkts noteic, ka pie pārējiem fiziskās personas ienākumiem, par kuriem ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, tiek pieskaitītas pensijas neatkarīgi no to izmaksas avota.

Šajā normā ir ietverts vispārējs princips, kas paredz visas pensijas (piemēram, vecuma, izdienas vai speciālās pensijas) iekļaut ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu sarakstā. No pieteikuma iesniedzēja konstitucionālās sūdzības būtībā izriet tas, ka tiek apstrīdēts regulējums, kas noteic, ka ar ienākuma nodokli apliek vecuma pensijas.

Ienākuma nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 10. punkts vienādā mērā attiecas gan uz vecuma pensiju, kas pieteikuma iesniedzējam piešķirta atbilstoši 1995. gada Pensiju likumam, gan arī uz speciālajām vai izdienas pensijām. Ņemot vērā to, ka pieteikuma iesniedzējam piešķirta vecuma pensija, viņa tiesiskās intereses skar šīs normas piemērošana vecuma pensijai.

Savukārt Ienākuma nodokļa likuma 13. pantā ir noteikti vienīgi atvieglojumi iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem. Ja nepastāvētu apstrīdētajās tiesību normās noteiktais tiesiskais regulējums, kas *expressis verbis* apstrīdēts konstitucionālajā sūdzībā, tad pieteikuma iesniedzēja un citu personu vecuma pensijas, kā arī speciālās valsts un izdienas pensijas, kurām nebūtu noteikts neapliekamais minimums, tiktu apliktas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, proti, pensijas pilnā apmērā kļūtu par apliekamo ienākumu.

Līdz ar to Satversmes tiesai, citastarp pamatojoties uz Satversmes vienotības principu, ir jāizvērtē arī tas, vai Satversmei atbilst Ienākuma nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 10. punkta regulējums, saskaņā ar kuru vecuma pensijas ir iekļautas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu sarakstā (turpmāk arī – apstrīdētais regulējums).

19. Satversmes tiesa, vērtējot Ienākuma nodokļa likuma atsevišķu normu satversmību, citastarp ir secinājusi, ka nodokļa maksāšanas pienākums vienmēr nozīmē īpašumtiesību ierobežojumu, kā arī var būt saistīts ar citiem likumā noteiktiem ierobežojumiem, kuriem jābūt samērīgiem ar leģitīmo mērķi – konstitucionāli nozīmīgu vērtību aizsardzību (*sk. Satversmes tiesas 2007. gada 11. aprīļa sprieduma lietā Nr. 2006-28-01 19.1. punktu*).

Lai gan Satversmes tiesa *expressis verbis* ir atzinusi, ka nodokļa maksāšanas pienākums vienmēr nozīmē īpašumtiesību ierobežojumu, tomēr ir jākonstatē, ka tā savā līdzšinējā praksē nav skaidri norādījusi uz to, vai tiesības uz vecuma pensiju pašas par sevi aizsargā Satversmes 105. pants.

Tāpēc sākumā Satversmes tiesai ir jānoskaidro, vai tiesības uz pensijas izmaksu ietilpst Satversmes 105. panta pirmajā teikumā ietvertā jēdziena „īpašums” saturā.

20. Saeimas atbildes rakstā norādīts, ka pēc 1996. gada 1. janvāra pastāvošā sistēma „nepiešķir ar Satversmes 105. pantu aizsargātas tiesības katram indivīdam prasīt identificējamu daļu, bet ļauj cerēt, ka tas saņems tādu materiālu atbalstu, kas būs atkarīgs no apstākļiem laikā, kad būs jāsaņem pensija. Iespēja personai prasīt identificējamu daļu pastāvēs tad, kad vecuma pensija būs piešķirta tām personām, kurām darba gaitas un valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas uzsāktas pēc 1996. gada 1. janvāra.”

Šāds Saeimas secinājums atzīstams par nepamatotu, jo tas balstīts uz Satversmes tiesas 2001. gada 26. jūnija sprieduma lietā Nr. 2001-02-0106 secinājumu daļas 1. un 2. punktu, kur tika analizēta pensiju sistēma, kas Latvijā pastāvēja līdz 1996. gada 1. janvārim.

Ir jāņem vērā, ka minētā pensiju sistēma balstījās uz solidaritātes principu, kas noteica visas sabiedrības atbildību un neveidoja tiešu saikni starp iemaksu un pensijas apmēru. Šīs sistēmas pensijas bija pamatotas uz tā saukto kolektīvā nodrošinājuma principu, un tās nevarēja piešķirt, izvērtējot individuālo ieguldījumu. Turklāt šāda sistēma nemotivēja strādājošos kārtot sociālos maksājumus, kas ir avots pensiju izmaksai (*sk.: Pensijas augs līdz ar algu. Latvijas Vēstnesis, Nr. 12, 2004. gada 23. janvāris*).

Savukārt sistēma, kas Latvijā izveidota atbilstoši 1995. gada Pensiju likumam, veido saikni starp iemaksu un pensijas apmēru. Šī sistēma nevis ļauj cerēt, ka persona saņems materiālu atbalstu, kas būs atkarīgs no apstākļiem pensijas saņemšanas laikā, bet gan rada tiesības paļauties uz to, ka pensijas apmēru noteiks veiktās iemaksas atbilstoši normatīvajos aktos regulētajai pensiju aprēķināšanas shēmai. Šī sistēma orientē personas uz aktīvu darbību un rūpēm par regulārām iemaksām savā pensiju kapitāla kontā.

Satversmes tiesa jau ir atzinusi: lai noteiktu, vai apstrīdētais regulējums skar tiesības uz īpašumu, jāizvērtē pensiju piešķiršanas sistēmas raksturs. Proti, atbilstoši 1995. gada Pensiju likumam izveidotā pensiju sistēma ir „īpašumu” veidojoša. Tā balstās uz principu, ka dalībnieks izdarījis iemaksas noteiktos fondos, kuros šai personai veidojas noteikta daļa. Pie tam tās apmēru jebkurā

brīdī var konstatēt (*sk. Satversmes tiesas 2001. gada 26. jūnija sprieduma lietā Nr. 2001-02-0106 2. punktu*).

Var piekrist arī Tiesībsarga viedoklim, ka regulējums, atbilstoši kuram pensijas ir iekļautas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu sarakstā, jāskata saistībā ar tām Satversmē nostiprinātajām tiesībām, kuras tas varētu ierobežot, t.i., Satversmes 105. pantā garantētajām tiesībām uz īpašumu. Līdz ar to nav no svara, vai konkrētais maksājums ir balstīts uz saņēmēja iepriekš veiktajām iemaksām.

Šādu secinājumu apstiprina arī ECT prakse, kas ir izmantojama Satversmē noteikto pamattiesību satura atklāšanā. Tajā ir atzīts:

„Mūsdienu demokrātiskā valstī daudzi indivīdi visu savu dzīvi vai daļu no tās ir pilnīgi atkarīgi no sociālā nodrošinājuma un sociālās apgādes. Daudzu valstu tiesību sistēmas noteic, ka šādām personām nepieciešams garantēt noteiktas pakāpes drošību, kā arī paredz izmaksāt šīm personām pabalstus saskaņā ar likumu. Gadījumā, ja indivīdam nacionālajā tiesību sistēmā ir paredzēta novērtējama tiesība uz sociālo apgādi, šādas intereses nozīmīgums ir jāatspoguļo, piemērojot Pirmā protokola 1. pantu” (*Stec and Others v. the United Kingdom [GC], nos. 65731/01 and 65900/01, 12 April 2006, § 51*). Savukārt šā lēmuma 53. punktā ECT norāda, ka, lemjot par Pirmā protokola 1. panta piemērojamību, nav pamata turpmāk attaisnot sociālā nodrošinājuma maksājumu dalīšanu pēc to finansēšanas avota.

Lai arī Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā nav ietverta Satversmes 109. pantam analogiska norma, šīs Latvijai saistošās starptautiskās cilvēktiesību normas un to piemērošanas prakse konstitucionālo tiesību līmenī kalpo kā interpretācijas līdzeklis, lai noteiktu pamattiesību un tiesiskas valsts principu saturu un apjomu, ciktāl tas nenoved pie Satversmē ietverto pamattiesību samazināšanas vai ierobežošanas (*sk. Satversmes tiesas 2005. gada 13. maija sprieduma lietā Nr. 2004-18-0106 secinājumu daļas 5. punktu*).

Arī citu valstu konstitucionālās tiesas ir secinājušas līdzīgi, atzīstot, ka tiesības uz pensiju veido attiecīgo valstu konstitūcijās ietverto īpašumtiesību saturu. Tā, piemēram, Vācijas Federālā konstitucionālā tiesa 1999. gada 28. aprīļa spriedumā norādījusi, ka īpašumu veidojošās pazīmes Pamatlikuma

14. panta izpratnē piemīt arī ar likumu noteiktām, no pensiju apdrošināšanas sistēmas izrietošajām pozīcijām (*BVerfGE 100, 1 [32]*).

Līdzīgi arī Lietuvas Konstitucionālā tiesa, vērtējot tiesību uz pensiju konstitucionālo aizsardzību, noteica:

„Lietuvas Konstitūcijas 52. panta noteikumi, kas paredz, ka valstij ir jāgarantē tiesības saņemt vecuma pensiju, ir konstruēti, ņemot vērā arī citus Konstitūcijas noteikumus, konkrētās lietas kontekstu, tiesiskas valsts konstitucionālos principus, tiesības brīvi izvēlēties nodarbošanos, kā arī Konstitūcijas 23. panta noteikumus, kas paredz īpašumtiesību aizsardzību un neaizskaramību. [...] Personai, kura atbilstoši likuma nosacījumiem var saņemt vecuma pensiju un kurai šī pensija piešķirta, ir tiesības uz tās izmaksu naudā atbilstošā apmērā, proti, ir tiesības uz īpašumu. Saskaņā ar Konstitūcijas 23. pantu šīs tiesības ir aizsargājamas un garantējamas” (*Chapter 2, Clause 2, Subclause 2 of the concluding part in the Judgment of Lithuanian Constitutional Court of 25 November 2002 in Case No. 41/2000, <http://www.lrkt.lt/dokumentai/2002/r021125.htm>*).

Tādējādi tiesības uz pensijas izmaksu neatkarīgi no pensijas piešķiršanas datuma vai finansēšanas avota ietilpst Satversmes 105. panta pirmajā teikumā ietvertā jēdziena „īpašums” saturā.

21. Pirms izvērtēt, vai Ienākuma nodokļa likuma regulējums, atbilstoši kuram vecuma pensijas ir iekļautas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu sarakstā, atbilst Satversmes 105. pantam, nepieciešams ņemt vērā, ka šajā lietā risināmais strīds par tiesību ierobežošanas pamatotību tomēr netieši skar arī sociālo tiesību jomu. Līdz ar to Satversmes tiesa atzīst, ka šajā gadījumā pieteikuma iesniedzēja tiesības un tiesiskās intereses nevar tikt aizsargātas tādā pašā mērā, kā tas būtu gadījumā, ja ierobežotas būtu īpašumtiesības to „klasiskajā” izpratnē (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 20. maija spriedumu lietā Nr. 2002-01-03 vai Satversmes tiesas 2005. gada 16. decembra spriedumu lietā Nr. 2005-12-0103*).

Tomēr indivīdam var rasties nepieciešamība tiesiski aizstāvēt tam piešķirto sociālo labumu. Šādās situācijās, ņemot vērā konkrētās lietas apstākļus, indivīdam būtu piešķiramas tiesības atsaukties uz Satversmes 105. pantu, kas indivīda tiesībām spēj nodrošināt augstāku aizsardzības pakāpi.

22. Lai izvērtētu ierobežojuma konstitucionalitāti, jānoskaidro, vai tas ir noteikts ar likumu, vai tas ir noteikts leģitīma mērķa aizsardzībai un vai tas atbilst samērīguma principam. Pie tam apstrīdētais regulējums ir jāvērtē nevis kā ierobežojums konkrētas personas tiesībām uz īpašumu, bet gan kā ierobežojums, kas noteikts nodokļu tiesiskajās attiecībās tādēļ, lai nodrošinātu valsts budžeta un pašvaldību budžetu veidošanu.

Apstrīdētais regulējums Ienākuma nodokļa likumā iekļauts ar Saeimas 1996. gada 19. decembrī pieņemto likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””, kas publicēts laikrakstā „Latvijas Vēstnesis” 1997. gada 3. janvārī un ir spēkā.

Tādējādi apstrīdētais regulējums ir noteikts ar likumu.

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

Nosakot cilvēka pamattiesību ierobežojumus, pienākums uzrādīt un pamatot šāda ierobežojuma leģitīmo mērķi Satversmes tiesas procesā visupirms gulstas uz institūciju, kas izdevusi apstrīdēto aktu, konkrētajā gadījumā – uz Saeimu. Lai arī Saeimas atbildes rakstā nav norādīts, kāds ir Ienākuma nodokļa likuma regulējuma leģitīmais mērķis, atbilstoši kuram pensijas tika iekļautas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu sarakstā, Satversmes tiesai *ex officio* ir pienākums objektīvi izvērtēt visus lietas apstākļus un noskaidrot šāda mērķa esamību vai – tieši pretēji – neesamību.

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 līmeņa nevienlīdzību. Tādējādi valsts nodokļu politiku izmanto arī sociālās politikas mērķu sasniegšanai.

Tāpat jāņem vērā, ka 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 (likuma „Par pašvaldībām” 15. pants).

No minētā izriet, ka iedzīvotāju ienākuma nodokļa iekasēšana noteikta sabiedrības labklājības interesēs.

Tādējādi apstrīdētajam regulējumam ir leģitīms mērķis.

24. Konstatējot leģitīmo mērķi, nepieciešams izvērtēt ierobežojuma atbilstību samērīguma principam. Lai noskaidrotu, vai attiecīgais ierobežojums ir samērīgs, Satversmes tiesa savā praksē ir vērtējusi: 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. Ja, izvērtējot tiesību normu, tiek atzīts, ka tā neatbilst kaut vienam no šiem kritērijiem, tā neatbilst arī samērīguma principam un ir prettiesiska (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2002. gada 19. marta sprieduma lietā Nr. 2001-12-01 secinājumu daļas 3.1. punktu un 2004. gada 27. jūnija sprieduma lietā Nr. 2003-04-01 secinājumu daļas 3. punktu*).

Tomēr ir jāņem vērā, ka nodokļu tiesību jomā, līdzīgi kā sociālo tiesību jomā, būtu nesaprātīgi likumdevējam izvirzīt tādus pašus nosacījumus kā, piemēram, pilsonisko vai politisko tiesību aizsardzības un nodrošināšanas jomā, lai gan arī nodokļu tiesību jomā dominē politiskā dimensija, proti, lēmumi parasti tiek pieņemti, vadoties ne tik daudz no juridiskiem, bet vairāk no politiskiem apsvērumiem.

Attiecīgās tiesību jomas specifika noteic 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.

Pieteikuma iesniedzējs konstitucionālajā sūdzībā, apstrīdot Ienākuma nodokļa likuma regulējumu, kas vecuma pensijas atzīst par iedzīvotāju ienākuma nodokļa objektu, ir norādījis, ka vecuma pensija kā tāda nevarot tikt aplikta ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Šāda likumdevēja rīcība esot pretrunā ar Satversmi. Tāpat tiek argumentēts, ka minētais Ienākuma nodokļa likuma regulējums paredzot vecuma pensijas dubultu aplikšanu ar nodokli un

apdrošināšanas līdzekļi tiek izmantoti pretēji likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” regulējumam.

Tādējādi Satversmes tiesai šajā lietā, citastarp ņemot vērā arī tās sociālo aspektu, ir jānoskaidro:

- 1) vai vecuma pensiju kā ienākumu avotu var atzīt par iedzīvotāju ienākuma nodokļa objektu;
- 2) vai regulējums, kas vecuma pensiju atzīst par ienākumiem, no kuriem ieturams iedzīvotāju ienākuma nodoklis, paredz vecuma pensijas dubultu aplikšanu ar nodokli;
- 3) vai ir pamatots pieteikuma iesniedzēja arguments, ka viņa, kā arī citu personu sociālās apdrošināšanas līdzekļi pretēji likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” regulējumam tiek izmantoti citādā veidā – iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumiem.

24.1. Pensijas kā sociālās apdrošināšanas veida pamatfunkcija ir nodrošināt (aizstāt) personas ienākumus tad, kad iestāties paredzētais sociālais risks – konkrēts, likumā noteikts vecums. Pensiju apdrošināšana no citiem sociālās apdrošināšanas veidiem atšķiras ar savu īpatnējo sociālo risku, jo tikai šajā apdrošināšanas veidā nelabvēlīgā notikuma iestāšanās laiks, proti, darbspēju zaudēšana, tiek prezumēts, turklāt apdrošināmais sociālais risks (darbspēju zaudēšana vecuma dēļ) ir ilgstošs – viss pensionāra atlikušais mūžs pēc pensijas piešķiršanas un visā šajā laikā personas pamatienākumi ir pensija.

Pensiju par personas ienākumiem ir atzinusi arī Satversmes tiesa, norādot, ka tās mērķis ir garantēt personai iztiku, kad persona vairs nav spējīga aktīvi iesaistīties darba tiesiskajās attiecībās un pati sevi nodrošināt (*sk. Satversmes tiesas 2003. gada 4. decembra sprieduma lietā Nr. 2003–14–01 7. punktu*).

Izvērtējot vecuma pensijas veidošanas principus, jāpiekrīt Saeimas viedoklim, ka likumdevējam ir tiesības pensijas iekļaut ar nodokli aplikamo objektu sarakstā. Šī iekļaušana pamatojas uz principu, ka valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas ir atbrīvotas no iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksas.

Šādā veidā pensiju iekļaušana ar nodokli apliekamo objektu sarakstā ir skaidrota arī likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācijā, proti, „ja iemaksas pensiju fondos ir atbrīvotas no aplikšanas ar nodokli, tad ar nodokli ir jābūt apliktām izmaksām, tas ir, pašām pensijām” (likumprojekta „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācija, lietas materiālu 1. sēj. 163. lpp.).

Tāpat Satversmes tiesa ņem vērā, ka arī citās Eiropas valstīs sociālo tiesību jomā ir spēkā princips, ka pensijas tiek iekļautas ar nodokli apliekamo ienākumu sarakstā. Izņēmums ir Lietuva, Slovākija un Ungārija, kur pensijas netiek apliktas ar nodokļiem. Turpretim lielākā daļa Eiropas valstu, piemēram, Apvienotā Karaliste, Austrija, Beļģija, Čehija, Dānija, Francija, Grieķija, Igaunija, Īslande, Itālija, Īrija, Kipra, Lihtenšteina, Nīderlande, Luksemburga, Malta, Norvēģija, Polija, Portugāle, Slovēnija, Somija, Spānija, Šveice, Vācija un Zviedrija, savos likumdošanas aktos ir noteikušas, ka vecuma pensija tiek aplikta ar nodokļiem.

Dažās valstīs pensijām tiek piemērotas atšķirīgas nodokļu atlaides. Piemēram, Igaunijā ar ienākuma nodokli netiek apliktas vecuma pensijas, kuru apmērs nepārsniedz 2328 eiro gadā, Portugālē – 7500 eiro gadā, savukārt Lihtenšteinā 70 procenti no pirmā līmeņa vecuma pensijas tiek pilnībā atbrīvoti no aplikšanas nodokļiem (sk. plašāk: http://ec.europa.eu/employment_social/social_protection/missoc_tables_en.htm).

Satversmes tiesa atzīst, ka citu valstu tiesiskais regulējums, risinot atsevišķus jautājumus Latvijas tiesību sistēmā, nevar tikt piemērots tieši, izņemot likumā norādītos gadījumus. Salīdzinošo tiesību analīzē vienmēr ir jāņem vērā funkcionālais konteksts. Tas izriet no būtiskajām dažādu valstu tiesību sistēmu tiesiskajām, sociālajām, politiskajām, vēsturiskajām un sistēmiskajām atšķirībām. Tomēr konkrētas tiesiskas problēmas risinājumam funkcionāli līdzīgais citu valstu likumu regulējums var tikt piemērots netieši, piemēram, kā vadlīnijas vai arī konkrētas problēmas risinājuma indikators, vienmēr paturot prātā iespējamo atšķirīgo kontekstu.

Līdz ar to var secināt, ka Ienākuma nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 10. punktā ietvertais princips, ka vecuma pensija ir nodokļa objekts, patlaban tiek atzīts par pieņemamu arī citu Eiropas valstu tiesību sistēmās.

Tādējādi likumdevējs ir tiesīgs vecuma pensiju noteikt par iedzīvotāju ienākuma nodokļa objektu. Šāda likumdevēja rīcība nepārkāpj tam Satversmes 105. pantā noteiktās rīcības brīvības robežas.

24.2. Izvērtējot, vai regulējums, kas vecuma pensiju atzīst par ienākumiem, no kuriem ieturams iedzīvotāju ienākuma nodoklis, neparedz pensiju dubultu aplikšanu ar nodokli, ir jāņem vērā likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 14. panta pirmās daļas noteikumi. Minētā norma paredz, ka „darba devēja un darba ņēmēja obligāto iemaksu objekts ir visi algotā darbā aprēķinātie ienākumi, no kuriem jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis, neatskaitot neapliekamo minimumu, nodokļu atvieglojumus un attaisnotos izdevumus, par kuriem nodokļu maksātājam ir tiesības samazināt aplikamo ienākumu.”

Attaisnoto izdevumu uzskaitījums ir ietverts Ienākuma nodokļa likumā, un to aprēķināšanas kārtību konkretizē citi normatīvie akti, piemēram, Noteikumi Nr. 793.

Atbilstoši Ienākuma nodokļa likuma 10. panta pirmās daļas 1. punktam pirms ienākuma aplikšanas ar nodokli no gada aplikamo ienākumu apjoma tiek atskaitīti nodokļa maksātāja izdevumi valsts sociālās apdrošināšanas maksājumu apmērā. Savukārt pensijas nav sociālās apdrošināšanas iemaksu objekts, bet pēc būtības ir sociālās apdrošināšanas pakalpojums, kas tiek finansēts no valsts speciālā pensiju budžeta, kuru veido arī obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas. Līdz ar to ienākumu daļa, kas sociālās apdrošināšanas iemaksu (iepriekš – sociālā nodokļa) veidā tiek ieskaitīta valsts sociālās apdrošināšanas speciālajā budžetā un izmantota sociālās apdrošināšanas pakalpojumu (arī valsts pensiju) finansēšanai, nav bijusi aplikta ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Princips, atbilstoši kuram sociālās apdrošināšanas iemaksas tiek atbrīvotas no aplikšanas ar nodokļiem, ir ietverts arī citos likumos. Piemēram, likuma „Par izziņas iestādes, prokuratūras vai tiesas nelikumīgas vai nepamatotas rīcības rezultātā nodarīto zaudējumu atlīdzināšanu” 5. panta ceturtnā daļa paredz, ka „personai izmaksājamā zaudējumu atlīdzība par nesaņemto darba samaksu un negūtajiem ienākumiem (peļņu) tiek aplikta ar nodokļiem un nodevām likumā „Par nodokļiem un nodevām” un konkrētajos

nodokļu likumos noteiktajā kārtībā, izņemot sociālās apdrošināšanas iemaksas”.

Līdz ar to secināms, ka, nedz veicot sociālās apdrošināšanas iemaksas, nedz izmaksājot pensiju no valsts speciālā budžeta kā attiecīgās summas uzkrājumu, nenotiek ienākumu dubulta aplikšana ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tas notiek tikai vienreiz – pensiju izmaksājot – un tikai attiecībā uz to daļu, kas pārsniedz 165 latus mēnesī (1980 latus gadā).

Tādējādi nenotiek vecuma pensijas dubulta aplikšana ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

24.3. Noskaidrojot, vai personu sociālās apdrošināšanas līdzekļi tiek izmantoti pretēji likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” regulējumam, ir jāņem vērā, ka šis pieteikuma iesniedzēja arguments būtībā neattiecas uz apstrīdētā regulējuma atbilstību augstāka juridiskā spēka tiesību normām. Proti, minētais arguments tiešā veidā neskar Ienākuma nodokļa likuma atsevišķu normu satversmību. Šādā aspektā pieteikuma iesniedzējs nevis tieši norāda, kuras Ienākuma nodokļa likuma normas ir pretrunā ar kādu Satversmes normu, bet gan vērš tiesas uzmanību uz to, ka starp Ienākuma nodokļa likumu un likumu „Par valsts sociālo apdrošināšanu” esot zināmas pretrunas, kas nepamatoti ierobežojot viņa pamattiesības.

Kaut arī Satversmes tiesas pamatfunkcija nav vērtēt iespējamās vienāda juridiska spēka tiesību normu (aktu) pretrunas, tomēr, ņemot vērā konstitucionālajā sūdzībā minēto argumentu kontekstu, tiesai jāpārbauda to pamatotība.

Izvērtējot to, vai personu sociālās apdrošināšanas līdzekļi pretēji likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” regulējumam tiek izmantoti citādā veidā – iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumiem, ir jāņem vērā minētā likuma 3. panta otrās daļas 2. punkts. Tajā ietverts viens no sociālās apdrošināšanas pamatprincipiem, proti, sociālās apdrošināšanas līdzekļi izmantojami saskaņā ar likumu un tikai sociālās apdrošināšanas pakalpojumiem. Līdzekļi, kas iegūti sociālās apdrošināšanas sistēmā (galvenokārt no sociālajām iemaksām), var tikt izmantoti tikai tām izmaksām, ko paredz attiecīgie sociālās apdrošināšanas likumi.

Sociālās apdrošināšanas līdzekļu veidošanas kārtību regulē likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 3. nodaļa. Minētā likuma 8. pantā ir noteikts, ka valsts pensiju speciālā budžeta līdzekļus veido obligātās un brīvprātīgās iemaksas pensiju apdrošināšanai, izņemot valsts fondētajā pensiju shēmā veiktās iemaksas, dividendes no valsts pensiju speciālajam budžetam nodotajām kapitāla daļām un ieņēmumi no to pārdošanas, kā arī citi ieņēmumi.

Savukārt saskaņā ar 1995. gada Pensiju likumu vecuma pensija ir sociālās apdrošināšanas pakalpojums (likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 4. panta 1. punkts) un kā tāda netiek atzīta par sociālās apdrošināšanas līdzekli. Būtībā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliek nevis sociālās apdrošināšanas līdzekļus, kā norādīts konstitucionālajā sūdzībā, bet gan sociālās apdrošināšanas pakalpojumu – pieteikuma iesniedzēja vecuma pensiju.

Tādējādi apstrīdētais regulējums nav pretrunā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 3. panta otrās daļas 2. punktā noteikto principu, ka sociālās apdrošināšanas līdzekļi izmantojami tikai sociālās apdrošināšanas pakalpojumiem.

Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka sociālās apdrošināšanas līdzekļi tiek izmantoti pretēji likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” regulējumam.

Ņemot vērā minēto, Satversmes tiesa secina, ka apstrīdētais regulējums gan ir izvērtējams no īpašumtiesību viedokļa, tomēr neveido minēto tiesību pārkāpumu. Noteiktais nodoklis ir uzskatāms par valsts rīcības brīvības ietvaros noteiktu samērīgu ierobežojumu tiesībām uz īpašumu un šo ierobežojumu attaisno nepieciešamība veidot valsts budžetu un pašvaldību budžetus, lai sasniegtu leģitīmu mērķi – sabiedrības labklājības aizsardzību.

Tādējādi Ienākuma nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 10. punkta regulējums, kas vecuma pensiju noteic par iedzīvotāju ienākuma nodokļa objektu, atbilst Satversmes 105. pantam.

25. Vēstulē Satversmes tiesai Tiesībsargs citastarp ir izvērtējis apstrīdētā regulējuma atbilstību Satversmes 109. pantam un secinājis, ka tas atbilst minētajām pamattiesībām. Arī no Saeimas atbildes raksta var secināt, ka apstrīdētais regulējums nav pretrunā ar Satversmes 109. pantu.

Satversmes tiesa norāda, ka apstrīdētā regulējuma atbilstība kādām no Satversmē noteiktajām sociālajām tiesībām, piemēram, Satversmes 109. pantā noteiktajām tiesībām uz sociālo nodrošinājumu, tiek skarta vienīgi netieši (pastarpināti). Proti, sociālo tiesību aspekts šajā lietā ir aplūkojams tikai tiktāl, ciktāl īpašumtiesību ierobežojums – iedzīvotāju ienākuma nodoklis – tiek piemērots pensijai kā sociālās apdrošināšanas pakalpojumam.

Šajā lietā vērtēts nevis tas, vai likumdevējs sociālo tiesību jomā ir īstenojis kādu tam ar Satversmi uzlikto pienākumu, bet gan tas, vai piešķirtais labums pamatoti tiek aplikts ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Šis jautājums analizēts, vērtējot apstrīdētā regulējuma atbilstību Satversmes 105. pantam.

Līdz ar to Ienākuma nodokļa likuma 8. panta trešās daļas 10. punkts neskar Satversmes 109. pantā ietvertās pamattiesības.

26. Lai arī Satversmes tiesa apstrīdētās normas ir atzinusi par Satversmei atbilstošām, tā vērš Saeimas uzmanību uz to, ka pēdējie grozījumi Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 3. punktā citastarp tika pieņemti augstās inflācijas dēļ, kas joprojām nav mazinājusies un visvairāk skar tieši sociāli mazaizsargāto personu grupu. Šie grozījumi attiecībā uz neapliekamā minimuma palielināšanu no 1320 latiem līdz 1980 latiem bija saistīti ar Centrālās statistikas pārvaldes noteikto iztikas minimumu un inflācijas pieaugumu pēdējos gados (*sk. Finanšu ministrijas atbildi Satversmes tiesai, lietas 2. sēj. 193. lpp.*).

Savā iepriekšējā praksē Satversmes tiesa ir uzsvērusi, ka tad, ja ilgstošā laika posmā netiek pārskatīts sociālā apdrošināšanas pakalpojuma apmērs, atšķirīgajai attieksmei var zust pamatojums (*sk., piemēram, Satversmes tiesas 2005. gada 1. novembra sprieduma lietā Nr. 2005-08-01 9. punktu*).

Satversmes tiesa norāda, ka likumdevējam ir pienākums pakāpeniski pilnveidot sociālās nodrošināšanas sistēmu un valstij pieejamo resursu ietvaros palielināt sniegtā sociālā nodrošinājuma apmēru. Savukārt sociālā apdrošināšanas pakalpojuma apmēra periodiskas pārskatīšanas mērķis ir novērst to, ka varētu pazemināties iedzīvotāju labklājība.

Tādējādi arī turpmāk Saeimai ir periodiski jāizvērtē nepieciešamība palielināt Ienākuma nodokļa likuma 13. panta pirmās daļas 3. punktā noteikto ar nodokli neapliekamo pensijas minimumu.

Nolēmumu daļa

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

nosprieda:

atzīt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13. panta pirmās daļas 2. punkta vārdus un skaitļus „līdz 1996. gada 1. janvārim” un 13. panta pirmās daļas 3. punktu par atbilstošu Latvijas Republikas Satversmes 91. pantam.

Spriedums ir galīgs un nepārsūdzams.

Spriedums stājas spēkā tā publicēšanas dienā.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs

G. Kūtris