

CILVĒKTIESĪBU LOMA NODOKĻU STRĪDOS

Sandija Novicka, zvērināta advokāta palīgs, Zvērinātu advokātu birojs „Lejiņš, Torgāns un Partneri”

Cilvēktiesību piemērošana nodokļu strīdos

Lai arī pirmajā brīdī var likties, ka cilvēktiesībām nav nekāda sakara ar nodokļiem, tas tā nav. Ir vairāki cilvēktiesību aspekti, kas jāņem vērā ne tikai katram nodokļu maksātājam, bet arī Valsts ieņēmumu dienestam (turpmāk – „VID”), likumdevējam un tiesai, risinot nodokļu jautājumus. Savā pastāvēšanas laikā Eiropas cilvēktiesību tiesa (turpmāk – „Cilvēktiesību tiesa”) ir izskatījusi vairākus simtus lietu, kuros strīds ir bijis par nodokļu apmēru, soda naudu noteikšanu vai to iekasēšanas kārtību. Daudzās no šīm lietām Cilvēktiesību tiesa ir lēmusi par labu nodokļu maksātājiem. Ņemot vērā Cilvēktiesību tiesas praksi, arī Latvijas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments savos spriedumos ir balstījies uz Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvenciju (turpmāk – „Konvencija”) un Cilvēktiesību tiesas iedibināto praksi. Turklāt, ir bijuši gadījumi, kad tas ir būtiski mainījis līdzšinējo nodokļu administrācijas un tiesu iedibināto praksi nodokļu administrēšanas jautājumos.

Kā jau tika rakstīts iepriekš (skat. Sandijas Novickas rakstu „Jaunas vēsmas soda naudu noteikšanas jomā”, Saldo, 03/2005, Nr. 11) tieši Konvencijas 6. pants un Cilvēktiesību tiesas iedibinātā prakse lika Latvijas tiesām mainīt Administratīvā procesa likuma 185. panta otrās daļas piemērošanas praksi (pienākumu samaksāt soda naudu, kaut arī VID lēmums ir apstrīdēts un vēl nav stājies spēkā). Cilvēktiesību tiesa un Konvencija var būt arī vienīgais reālais tiesību aizsardzības mehānisms, ja Latvijas tiesas nepareizi piemēro ES tiesības un tādējādi aizskar nodokļu maksātāja tiesības (skat. Sandijas Novickas rakstu „Valsts atbildība par nepareiziem tiesu nolēmumiem saistībā ar ES tiesību piemērošanu”, Saldo, 08/2006, Nr. 13). Tātad cilvēktiesības ļoti dažādā veidā var ietekmēt nodokļu strīdus.

Cilvēktiesību tiesas prakse rāda, ka nodokļu strīdos būtiska loma var būt Konvencijas 6. pantam (tiesības uz taisnu tiesu), Konvencijas Pirmā protokola 1. pantam (tiesības uz īpašumu), Konvencijas 14. pantam (diskriminācijas aizliegums) un arī Konvencijas 8. pantam (tiesības uz privātās un ģimenes dzīves neaizskaramību). Šajā rakstā tiks sīkāk apskatīti daži ar Konvencijas 6. pantu saistīti aspekti.

Konvencijas 6. panta ietekme uz nodokļu strīdiem

Konvencijas 6. pants ir piemērojams, lemjot par soda naudu apmēru, soda naudas samaksas brīdi, lietas izskatīšanas ilgumu, kā arī citos gadījumos. Tomēr jāņem vērā, ka Konvencijas 6. pants nav piemērojams jebkurā nodokļu strīdā par jebkuru ar nodokļiem saistītu jautājumu.

Konvencijas 6. panta piemērojamība nodokļu strīdiem

Pirmkārt, jāņem vērā, ka Konvencijas 6. pants ir piemērojams tikai lietās, kas skar civilās tiesības un pienākumus un apsūdzības krimināllietās. Cilvēktiesību tiesa vairākkārt ir uzsvērusi, ka neskatoties uz mantiskajām sekām, ko rada nodokļu strīdi, nodokļu strīdi neietilpst jēdzienā "civilās tiesības un pienākumi" (skat., piemēram, lietu *Ferrazzini pret Itāliju*¹). Līdz ar to paliek jautājums vai nodokļu strīdi var tikt skatīti Konvencijas 6. panta kontekstā kā "apsūdzības krimināllietās".

Cilvēktiesību tiesa savos spriedumos ir atzinusi, ka jautājumi saistībā ar soda naudu piemērošanu tiesām var tikt kvalificēti kā "apsūdzības krimināllietās" Konvencijas 6. panta izpratnē (skat., piemēram, *Västberga Taxi Aktiebolag un Vulic pret Zviedriju*²). Lietā *Västberga Taxi Aktiebolag un Vulic pret Zviedriju* Cilvēktiesību tiesa kā izšķirošo kritēriju uzsvēra to, ka naudas sodi nodokļu lietās nav mantiska kompensācija, lai segtu zaudējumus, ko radījusi nodokļu maksātāja uzvedība. Tieši otrādi, to galvenais uzdevums ir piespiest nodokļu maksātājus ievērot normatīvos aktus un sodīt par to neievērošanu. Līdz ar to, Cilvēktiesību tiesa secina, ka soda naudām ir gan preventīva, gan sodoša nozīme. Tieši šis apstāklis Cilvēktiesību tiesas ieskatos pierāda to, ka tiesību normas, kas satur pienākumu maksāt soda naudas nodokļu jomā, Konvencijas 6. panta izpratnē ir pietiekams pamats, lai strīdus, kas to sakarā rodas uzskatītu kā "apsūdzības krimināllietās". Līdz ar to Konvencijas 6. pantā noteiktās garantijas attiecas arī uz šāda veida tieslietām.

Tiesības nesniegt sevi apsūdzošas liecības, informāciju

Lai arī Konvencijas 6. pants tieši nerunā par tiesībām neliecināt pret sevi, Cilvēktiesību tiesa un Komisija ir atzinušas, ka tiesības neliecināt pret sevi krimināllietās ir vispārējs starptautisks standarts, kas ir pamats tiesībām uz taisnu tiesu. Ņemot vērā, ka Cilvēktiesību tiesa ir atzinusi, ka soda naudām par

¹ Cilvēktiesību tiesa, lieta *Ferrazzini pret Itāliju*, pieteikuma numurs 44759/98, 2001. gada 12. jūlijs

² Cilvēktiesību tiesa, lieta *Västberga Taxi Aktiebolag un Vulic pret Zviedriju*, pieteikuma numurs 36985/97, 2002. gada 23. jūlijs

nodokļu pārkāpumiem piemīt kriminālsoda raksturs, tiesības neliecināt pret sevi var būt aktuālas arī nodokļu lietās, kaut arī tās nav ierosinātas saskaņā ar Krimināllikumu.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.² pantu, nodokļu maksātājam ir pienākums noteiktajā termiņā sniegt šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās informatīvās deklarācijas vai pēc nodokļu administrācijas amatpersonas pieprasījuma papildu informāciju (saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus dokumentus, grāmatvedības uzskaites dokumentus, kā arī citu informāciju, kas raksturo darbības, kuras ietekmēja vai varēja ietekmēt nodokļu aprēķinu un nomaksu), kuru nesāņemot nav iespējama vai ir apgrūtināta konkrētā vai cita nodokļu maksātāja budžetā iemaksājamās nodokļa summas vai pārmaksas summas noteikšana.

Savukārt Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159.⁹ pantā noteikta administratīvā atbildība par nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas nesniegšanu nodokļu administrācijai. Atbildība par nesadarbošanos ar nodokļu administrāciju paredzēta arī Krimināllikuma 219. pantā.

Latvijas tiesību akti tieši neparedz nodokļu maksātāja tiesības nesadarboties ar nodokļu administrāciju gadījumos, kad tā jau būtu sevis apsūdzēšana. Neskatoties uz minēto, šādas tiesības pastāv arī nodokļu maksātājiem Latvijā, pamatojoties uz Konvencijas 6. pantu. Lietā *Funke pret Franciju* muitas iestādes pieprasīja Funke kungam iesniegt viņa aizjūras banku kontu izdrukas. Kad viņš to atteicās darīt, tika piemērots sods. Cilvēktiesību tiesa, izvērtējot visus apstākļus, konstatēja Konvencijas 6. panta pārkāpumu un norādīja:

„Muitas iestādes nodrošināja Funkes sodīšanu, lai panāktu, ka viņš iesniedz noteiktus dokumentus, par kuriem tās domāja, ka tādi eksistē, bet nebija pārliecinātas par to. Muitas iestādes nevarot vai negribot dabūt šos dokumentus pašas citā ceļā, mēģināja pieteicēju piespiest iesniegt pierādījumus par pārkāpumu, kuru, kā apgalvoja muitas iestādes, viņš ir izdarījis. Muitas tiesību īpašais raksturs nav pietiekams attaisnojums, lai pārkāptu ikviena tiesības nerunāt un nepiedalīties sevis apsūdzēšanā.”³

Līdzīgs bija Cilvēktiesību tiesas secinājums lietā *J.B. pret Šveici*, kurā nodokļu administrācija bija pieprasījusi iesniegt J.B. visus dokumentus, kas saistīti ar komercsabiedrībām, kurās viņš ir ieguldījis naudas līdzekļus.⁴

³ Cilvēktiesību tiesa, lieta *Funke pret Franciju*, pieteikuma Nr. 10828/84, 1993. gada 25. februāris, 44. paragrāfs.

⁴ Cilvēktiesību tiesa, lieta *J.B. pret Šveici*, pieteikuma Nr. 31827/96, 2001. gada 3. maijs, 65.-66., 71. paragrāfs.

Ņemot vērā minēto, neskatoties un tiesību aktos uzlikto vispārējo pienākumu nodokļu maksātājiem sadarboties ar VID un iesniegt VID pieprasīto informāciju, kā arī paredzētās sankcijas par šī pienākuma pārkāpšanu, nodokļu maksātājam ir tiesības neliecināt pret sevi Konvencijas 6. panta izpratnē. Pretējā gadījumā tiktu pārkāptas nodokļu maksātāja Konvencijas 6. pantā noteiktās tiesības uz taisnu tiesu. Protams, tas nenozīmē, ka nodokļu maksātājam vispār nav pienākums iesniegt likumā noteikto informāciju VID. Tiesības nesadarboties ar VID nodokļu maksātājam ir tikai tad, ja tā jau būtu sevis apsūdzēšana Konvencijas 6. panta izpratnē, ņemot vērā Cilvēktiesību tiesas judikatūru.

Nodokļu administrācijas augstāka iestāde nevar palielināt soda naudu, ko noteikusi zemāka iestāde

Strīdā ar SIA „Dels” VID ģenerāldirektors, izskatot SIA „Dels” sūdzību par VID Zemgales reģionālās iestādes direktora lēmumu, pieņēma lēmumu, ar kuru SIA „Dels” tika aprēķināts vēl lielāks nodokļu parāds un soda naudas apmērs nekā apstrīdētajā VID lēmumā. Pamatojoties uz Cilvēktiesību tiesas praksi, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments norādīja, ka atsevišķi jāvērtē augstākas iestādes tiesības pārvērtēt nodokļu parāda apmēru un soda naudas apmēra pārvērtēšanu. Augstākā tiesa norādīja, ka, saskaņā ar Cilvēktiesību tiesas praksi, soda naudai par nodokļu pārkāpumiem piemīt kriminālsoda raksturs. Šī iemesla dēļ Augstākā tiesa konstatēja, ka lēmuma attiecībā uz soda naudas apmēru pasliktināšana apstrīdēšanas gadījumā, ja par to sūdzas sodītā persona, nav pieļaujama.⁵

Lietas savlaicīga izskatīšana

Cilvēktiesību tiesa ir arī skatījusi daudzus pieteikumus, kuros nodokļu maksātāji ir sūdzējušies par to, ka nodokļu strīds nav izskatīts saprātīgā laikā, kā to paredz Konvencijas 6. pants. Tāpat kā ikvienā citā lietā, izvērtējot to, vai lieta ir izskatīta savlaicīgi, Cilvēktiesību tiesa ņem vērā lietas sarežģītību, pieteicēja uzvedību un iesaistīto valsts institūciju rīcību. Tomēr attiecībā uz nodokļu strīdiem jāņem vērā tas, ka procesa laiks tiek skaitīts nevis no brīža, kad lietu uzsāk izskatīt tiesa, bet jau no brīža, kad pret nodokļu maksātāju uzsāktais process „būtiski ietekmē” nodokļu maksātāju. Parasti tas ir brīdis, kad nodokļu maksātājs tiek „apsūdzēts” nodokļu pārkāpumā vai tiek iztaujāts, ar mērķi „apsūdzēt” nodokļu pārkāpumā.⁶ Tātad faktiski lietas savlaicīgas izskatīšanas laiks sākas jau tajā brīdī, kad VID

⁵ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006. gada 20. decembra spriedums lietā Nr. SKA-543/2006, 9. paragrāfs

⁶ Cilvēktiesību tiesa, lieta *Eckle pret Vāciju*, pieteikuma numurs 8130/78, 1982. gada 15. jūlijs, 73.-75. paragrāfs

amatpersonas ierodas pie nodokļu maksātāja, lai veiktu nodokļu revīziju, vai pieprasa noteiktu informāciju.

Īsākais periods nodokļu strīda izskatīšanai, ko Cilvēktiesību tiesa ir atzinusi par nesavlaicīgu ir 4 gadi un 3 mēneši. Tomēr tas ir vērtējams kā izņēmums. Cilvēktiesību tiesas prakse liecina, ka, ja nodokļu lieta tiek izskatīta apmēram 5 gadu laikā, Konvencijas 6. pants nav pārkāpts. Savukārt, ja lietas izskatīšana ilgst ilgāk par 5 gadiem, pastāv iespējas, ka ir pārkāpts Konvencijas 6. pants, ja vien lieta nav īpaši sarežģīta vai arī nodokļu maksātājs pats nav kavējis lietas izskatīšanu.⁷

Ņemot vērā, ka Latvijā joprojām ir tikai viena Administratīvā rajona tiesa un viena Administratīvā apgabaltiesa, arī Latvijā varētu rasties problēmas ar nodokļu lietu izskatīšanu saprātīgā laikā. Līdz ar to nodokļu maksātājiem un to konsultantiem ir svarīgi apzināties, ka pastāv iespēja saņemt kompensāciju par tādejādi nodarīto kaitējumu.

Soda naudu samazināšana

Pēc pēdējo grozījumu likumā „Par nodokļiem un nodevām” stāšanās spēkā, saskaņā ar šī likuma 32. panta otro, trešo un ceturto daļu, soda naudas apmērs ir atkarīgs no apmēra, par kādu samazināta maksājamo nodokļu summa, kā arī no tā vai pārkāpums izdarīts atkārtoti. Soda naudas apmērs var sasniegt 100% no aprēķinātā nodokļu parāda.

Savukārt, ja fiziskā vai juridiskā persona, kas veic saimniecisko darbību, neregistrējas kā nodokļu maksātājs vai 30 dienu laikā pēc noteiktā termiņa neiesniedz nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas, kā arī saimnieciskās darbības un grāmatvedības dokumentus, bez kuriem nodokļu administrācijas ierēdņi (darbinieki) nevar noteikt maksājamo nodokļu summu, tad, saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34. pantu, par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen iemaksājamo nodokļu summu un soda naudu 150% apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.³ pants dod tiesības nodokļu administrācijai samazināt soda naudu, kas uzlikta par nodokļu revīzijas laikā atklātajiem pārkāpumiem. Tomēr soda nauda var tikt samazināta tikai tad, ja

⁷ Cilvēktiesību tiesa, lieta *Danielli pret Itāliju*, pieteikuma numurs 20363/92, 1995. gada 11. janvāris, *PW pret Austriju*, pieteikuma numurs 22604/93, 1996. gada 16. janvāris, *Larsen pret Dāniju*, pieteikuma numurs 23871/94, 1996. gada 16. oktobris, *Filipello pret Itāliju*, pieteikuma numurs 25564/94, 1995. gada 4. jūlijs, *HL pret Somiju*, pieteikuma numurs 33600/96, 2000. gada 14. decembris.

nodokļu maksātājs atzīst savu vainu un neapstrīd nodokļu administrācijas lēmumu. Turklāt no 33.³ panta formulējuma izriet, ka nodokļu administrācija soda naudu var samazināt tikai par pārkāpumiem, kas atklāti nodokļu revīzijas laikā.

Vai 33.³ pantā ietvertais ierobežojums par to, ka soda naudas nevar samazināt, ja nodokļu maksātājs apstrīd VID lēmumu, ir tiesisks? Vai 33.³ pantu var interpretēt tā, ka soda naudu var samazināt tikai, ja ir bijusi nodokļu revīzija?

Atbildes uz šiem jautājumiem lielā mērā var atrast Cilvēktiesību tiesas spriedumos lietā *Västberga Taxi Aktiebolag un Vulic pret Zviedriju* un lietā *Janosevic pret Zviedriju*⁸. Šajās lietās Cilvēktiesību tiesa analizēja Zviedrijas tiesību normas par soda naudu uzlikšanu un to apmēru noteikšanu, jo pieteicēji apgalvoja, ka ir pārkāptas viņu Konvencijas 6. pantā noteiktās tiesības. Cilvēktiesību tiesa šajās lietās, pirmkārt, uzsvēra, ka dalībvalstīm ir pienākums ievērot proporcionalitātes principu. Otrkārt, Cilvēktiesību tiesa norādīja, ka "tiesām ir pienākums [...] veikt niansētu un ne pārāk ierobežojošu izvērtējumu katrā individuālajā gadījumā, lai noteiktu vai nepastāv pamats atcelt vai samazināt soda naudu".⁹

Ņemot vērā minēto, var secināt, ka jāpastāv iespējai samazināt soda naudu arī par likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34. pantā paredzēto pārkāpumu (pat, ja nav veikta nodokļu revīzija), kaut arī likums to tieši neparedz. Turklāt pastāv pamats apstrīdēt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.³ panta noteikuma, ka soda naudu var samazināt tikai tad, ja nodokļu maksātājs neapstrīd nodokļu administrācijas lēmumu, atbilstību Konvencijas 6. pantam.

Soda naudu var uzlikt tikai, ja pārkāptā tiesību norma ir pietiekoši skaidra

Cilvēktiesību tiesa neskaitāmos savos spriedumos ir norādījusi, ka, ja valsts iejaucas personas tiesībās, tam jābūt saskaņā ar likumu un jābūt nepieciešamam demokrātiskā sabiedrībā. Lietā *Sunday Times pret Lielbritāniju* Cilvēktiesību tiesa norādīja, ka „noteikts likumā” nozīmē divas lietas. Pirmkārt, likumam jābūt pieejamam personām. Otrkārt, norma nevar tikt uzskatīta par „likumu”, ja tā nav noformulēta pietiekami precīzi, lai ļautu personai regulēt savu uzvedību: personai jābūt spējīgai – ja nepieciešams ar attiecīga speciālista padomu – saprātīgā līmenī paredzēt savas rīcības sekas. Tas gan nenozīmē, ka tiesību normai jābūt absolūti skaidrai, jo kā Cilvēktiesību tiesa norāda – tas praksē nav iespējams, jo tiesību normas neizbēgami ir noformulētas izmantojot vispārīgus terminus, kuru

⁸ Cilvēktiesību tiesa, lieta *Janosevic pret Zviedriju*, pieteikuma numurs 34619/97, 2002. gada 23. jūlijs

⁹ Cilvēktiesību tiesa, lieta *Janosevic pret Zviedriju*, pieteikuma numurs 34619/97, 2002. gada 23. jūlijs

interpretācija un piemērošana ir praktiskas dabas jautājums. Pretējā gadījumā norma kļūtu pārāk „kokaina” un nespētu piemēroties mainīgajiem apstākļiem.¹⁰

Pamatojoties uz Cilvēktiesību tiesas spriedumiem lietā *Sunday Times pret Lielbritāniju* (pamata strīds lietā bija par izteiksmes brīvību) un *Silvers pret Lielbritāniju* (pamata strīds lietā bija par personiskās un ģimenes dzīves neaizskaramību), Latvijas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments savā 2006. gada 9. maija spriedumā ir norādījis, ka sodu var uzlikt tikai tad, ja tiesību norma ar pieteikšu skaidrību nosaka pienākumu, par kura nepildīšanu personai var draudēt sods.¹¹ Šajā lietā strīds bija par soda naudu, ko VID bija piemērojis pieteicējam par nesavlaicīgu ziņojuma par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un iedzīvotāju ienākuma nodokli iesniegšanu. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments, izskatot lietu konstatēja, ka dažādi tiesību akti noteica dažādus termiņus paziņojuma iesniegšanai. Arī VID ietvaros pastāvēja atšķirīga prakse par paziņojumu iesniegšanas termiņu. Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka pienākums, par kura nepildīšanu pieteicējs ir sodīts, nav pieteikoši skaidri noteikts likumā. Līdz ar to tiesa nolēma atcelt VID lēmumu par soda piemērošanu. Šādu nostāju vairākos spriedumos ir paudusi arī Eiropas Kopienų tiesa.¹²

Līdz ar to secināms, ka cilvēktiesības var tikt izmantotas arī, lai apstrīdētu piemērotās soda naudas, ja pārkāptā norma nav bijusi pieteikoši skaidra pārkāpuma izdarīšanas brīdī.

¹⁰ Cilvēktiesību tiesa, lieta *Sunday Times pret Lielbritāniju*, pieteikuma numurs 6538/74, 1879. gada 26. aprīlis

¹¹ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006. gada 9. maija spriedums lietā Nr. SKA – 52

¹² Eiropas kopienų tiesa, lieta C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd un County Wide Property Investments Ltd pret Commissioners of Customs & Excise [2006], para. 93. Skat. arī Eiropas kopienų tiesas lietu C-110/99, *Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas* [2000], para. 56.