

## Nodokļu maksātāju tiesības nesniegt sevi apsūdzošu informāciju

Sandija Novicka  
Zvērināta advokāta palīdzē  
Raidla Lejins & Norcous

### 1. Pienākums sadarboties ar Valsts ieņēmumu dienestu

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.<sup>2</sup> 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.<sup>9</sup> 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.

Neskatoties uz minēto, nodokļu maksātājiem ir tiesības atteikties iesniegt Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – „VID”) pieprasīto informāciju, ja tas novestu pie Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas (turpmāk – „Konvencija”) 6. pantā noteiktās tiesības neliecināt pret sevi pārkāpuma.

### 2. Konvencijas 6. pantā ietvertās tiesības neliecināt pret sevi

Lai arī Konvencijas 6. pants tieši nerunā par tiesībām neliecināt pret sevi, Eiropas Cilvēktiesību tiesa (turpmāk – „Cilvēktiesību tiesa”) un Komisija ir atzinušas, ka tiesības neliecināt pret sevi krimināllietās ir vispārātzīts starptautisks standarts, kas ir pamats tiesībām uz taisnu tiesu. Šādas tiesības tieši ir noteiktas arī ANO Starptautiskā pakta par pilsoniskajām un politiskajām tiesībām 14. pantā.

Satversmes 92. pants noteic, ka ikviens var aizstāvēt savas tiesības un likumiskās intereses taisnīgā tiesā. Ikviens uzskatāms par nevainīgu, iekams viņa vaina nav atzīta saskaņā ar likumu.

Satversmes tiesa jau vairākās lietās (*sk., piem., Satversmes tiesas 2000. gada 30. augusta spriedumu lietā nr. 2000-03-01*) ir norādījusi, ka no Satversmes 89. panta izriet, ka likumdevēja mērķis nav bijis pretstatīt Satversmē ietvertās cilvēktiesību normas starptautiskajām cilvēktiesību normām, bet bijis gluži pretējs – panākt šo normu savstarpēju harmoniju. Gadījumos, kad ir šaubas par Satversmē ietverto cilvēktiesību normu saturu, tās tulkojamas pēc iespējas atbilstoši interpretācijai, kāda tiek lietota starptautisko cilvēktiesību normu piemērošanas praksē. Cilvēktiesību tiesas prakse, kas saskaņā ar saistībām, ko Latvija uzņēmusies (likuma “Par 1950.gada 4.novembra Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvenciju un tās 1., 2., 4., 7. un 11. protokolu” 4. pants), ir obligāta

attiecībā uz Konvencijas normu interpretāciju, un šī prakse izmantojama arī attiecīgo Satversmes normu tulkošanai.

Līdz ar to, lai arī Satversmē nav tieši noteiktas tiesības neliecināt pret sevi, Satversmes 92. pants, atbilstoši Cilvēktiesību tiesas judikatūrai, ir piemērojams tā, ka tas sevī ietver tiesības neliecināt pret sevi. Šādas tiesības ir arī nodokļu maksātājiem gadījumos, kad pret tiem vēršas VID.

### **3. Konvencijas 6. panta piemērojamība nodokļu strīdiem**

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*<sup>1</sup>). 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 uzlikšanu, tiesām var tikt kvalificēti kā “apsūdzības krimināllietās” Konvencijas 6. panta izpratnē (skat., piemēram, *Västberga Taxi Aktiebolag un Vulic pret Zviedriju*<sup>2</sup>). 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, 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 nodokļu lietām, ja nodokļu maksātājam tā rezultātā var tikt piemērotas ievērojama apmēra soda naudas.

Ņemot vērā, ka Cilvēktiesību tiesa ir atzinusi, ka soda naudām par nodokļu pārkāpumiem piemīt kriminālsoda raksturs, tiesības neliecināt pret sevi var būt aktuālas arī nodokļu lietās, kas nav ierosinātas saskaņā ar Krimināllikumu.

### **4. Brīdis, ar kuru Konvencijas 6. pants kļūst piemērojams nodokļu lietās**

Lietās, kas ir bijušas saistītas ar nodokļu maksātāju sūdzībām par to, ka to lieta nav izskatīta saprātīgā laikā, Cilvēktiesību tiesa ir norādījusi, 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.<sup>3</sup> Tātad ir pamats uzskatīt, ka nodokļu maksātāju tiesības uz Konvencijas 6. pantā ietvertajām garantijām rodas jau tajā brīdī, kad VID amatpersonas ierodas pie nodokļu maksātāja, lai veiktu nodokļu revīziju vai pieprasa noteiktu informāciju ar nodokli apliekamo ienākumu apmērā noteikšanai.

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

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

<sup>3</sup> Cilvēktiesību tiesa, lieta *Eckle pret Vāciju*, pieteikuma numurs 8130/78, 1982. gada 15. jūlijs, 73.-75. paragrafs

## 5. Gadījumi, kad nodokļu maksātājiem ir tiesības atteikties sniegt informāciju

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.”<sup>4</sup>

Līdzīgs bija Cilvēktiesību tiesas secinājums lietā *J.B. pret Šveici*. Šajā gadījumā nodokļu administrācijai bija radušās aizdomas, ka J.B. slēpj savus ienākumus. Tāpēc nodokļu administrācija pieprasīja iesniegt J.B. visus dokumentus, kas saistīti ar komercsabiedrībām, kurās viņš ir ieguldījis naudas līdzekļus. J.B. vairākkārt atteicās sniegt pieprasīto informāciju, par ko attiecīgi arī vairākkārt tika sodīts ar naudas sodu. Arī šajā gadījumā Cilvēktiesību tiesa konstatēja, ka nodokļu administrācija, pārkāpjot Konvencijas 6. pantu, ir centusies piespiest nodokļu maksātāju iesniegt informāciju, kas varētu palīdzēt pierādīt tā pārkāpumu.<sup>5</sup>

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, tai skaitā nesniegt informāciju, kas varētu būt apsūdzoša. Tas attiecas ne tikai uz nodokļu maksātājiem, bet arī dokumentiem, kas saistīti ar nodokļu maksātāju. Pretējā gadījumā tiktu pārkāptas nodokļu maksātāja Konvencijas 6. pantā noteiktās tiesības uz taisnu tiesu. Savukārt gadījumos, kad nodokļu maksātājs, draudot ar soda sankcijām, ir piespiests sniegt sevi apsūdzošu informāciju, nodokļu maksātājs var prasīt, lai tiesa izslēdz šādi iegūto informāciju no lietas pierādījumiem. Juridiskajā literatūrā tiek izteikts viedoklis, ka izslēdzami būtu ne tikai pierādījumi, kas tieši balstīti uz šādu informāciju, bet arī uz šādas informācijas pamata atvasinātie pierādījumi.

Tomēr tiesības nesniegt sevi apsūdzošu informāciju nenozīmē, ka nodokļu maksātājam vispār nav nekādu pienākumu sniegt VID informāciju. Konvencijas 6. pants un Cilvēktiesību tiesas spriedumi nedod tiesības atteikties izpildīt jebkuru VID pieprasījumu sniegt informāciju, kas nepieciešama maksājamo nodokļu apmēra noteikšanai. No Cilvēktiesību tiesas spriedumiem nepārprotami izriet, ka šādas tiesības nodokļu maksātājiem ir tikai tad, ja:

- 1) informācijas pieprasījums ir ļoti vispārīgs (gadījumi, kad VID pats īsti nezina tieši kādus pierādījumus tas meklē);
- 2) VID pats citā tiesiskā veidā nevar iegūt pieprasītos dokumentus (tiesiskās sadarbības ietvaros, vai veicot kratīšanu uz ordera pamata),

<sup>4</sup> Cilvēktiesību tiesa, lieta *Funke pret Franciju*, pieteikuma Nr. 10828/84, 1993. gada 25. februāris, 44. paragrafs.

<sup>5</sup> Cilvēktiesību tiesa, lieta *J.B. pret Šveici*, pieteikuma Nr. 31827/96, 2001. gada 3. maijs, 65.-66., 71. paragrafs.

un tāpēc uz labu laimi mēģina iegūt šo informāciju no paša nodokļu maksātāja.

Konvencijas 6. pants nedod tiesības atteikties iesniegt VID konkrētu dokumentu, ja VID pieprasījums attiecas uz specifisku dokumentu, ko VID varētu iegūt arī, piemēram, veicot kratīšanu uz ordera pamata. Tāpat šis pants neliedz VID izdarīt secinājumus par nodokļu maksātāja vainu, ja nodokļu maksātājs neiesniedz informāciju, kas atspēkotu VID savāktos pierādījumus par nodokļu maksātāja pārkāpumiem.

## **6. Vai arī juridiskās personas ir tiesīgas nesniegt sevi apsūdzošu informāciju?**

ASV, Kanādā un Austrālijā tiesas ir secinājušas, ka tiesības nesniegt pret sevi liecības ir tikai fiziskām personām. Komeršsabiedrības nav tiesīgas izmantot šādu privilēģiju.

Arī Eiropā ilgstoši vispārpieņemtais viedoklis ir bijis, ka cilvēktiesības ir radītas cilvēkiem. Turpretim cilvēktiesības un komeršsabiedrības tradicionāli netika uzskatīti par savienojamiem jēdzieniem. Tomēr mūsdienās tas vairs neatbilst patiesībai.

*Autronic AG* lietā Cilvēktiesību tiesa norādīja, ka Konvencijas 10. pants attiecas uz „ikvienu” neatkarīgi no tā vai runa ir par fizisku vai juridisku personu.<sup>6</sup> Tādejādi, arī juridiskas personas var izmantot noteiktas cilvēktiesības. Bez Konvencijas 10. pantā nostiprinātās izteiksmes brīvības, juridiskām personām ir arī citas cilvēktiesības. Tai skaitā, tiesības uz taisnu tiesu (Konvencijas 6. pants)<sup>7</sup>. Tātad, saskaņā ar Cilvēktiesību tiesas praksi, arī juridiskās personas var izmantot Konvencijas 6. pantā ietvertās tiesības neliecināt pret sevi.

Publicēts *Dienas Biznesa* izdevumā *Saldo* 2008.gada 3.decembrī (Nr.20)

---

<sup>6</sup> Cilvēktiesību tiesa, lieta *Autronic AG pret Šveici*, pieteikuma numurs 12726/87, 1990. gada 25. maijs.

<sup>7</sup> Piem., Cilvēktiesību tiesa, lieta *Sovtransavto Holding pret Ukrainu*, pieteikuma numurs 48553/99, 2002. gada 25. jūlijs