

Turpinājums

*Nodokļu likumos paredzētās sankcijas
administratīvā procesa skatījumā*

Vai papildu nodokļu aprēķinu un sodu var samazināt vai vispār nemaksāt?

Janvāra numurā tika aplūkotas iespējas, kas varētu palīdzēt nevien samazināt neplānotu papildu izdevumu ietekmi uz uzņēmuma maksātspēju, bet arī pilnībā izvairīties no nodokļu likumos paredzēto soda sankciju piemērošanas.

Šajā numurā aplūkosim to, kas notiek, ja komersants izlemj uzsākt strīdu.

Artūrs ŠNEIDERS, SIA „Juridiskais birojs d’Accordo” jurists

Likumā „Par VID” ir paredzēta lēmumu pārsūdzības kārtība

VID ierēdņu pieņemtos lēmumus (izņemot lēmumus par administratīvo sodu uzlikšanu, kas ir apstrīdami un pārsūdzami attiecīgajos likumos noteiktajā kārtībā) un izdotos rīkojumus **30 kalendāra dienu** laikā pēc šo lēmumu vai rīkojumu saņemšanas var apstrīdēt rakstveidā:

- 1) VID teritoriālo iestāžu ierēdņu pieņemtos lēmumus un izdotos rīkojumus – attiecīgās teritoriālās iestādes direktoram;
- 2) VID teritoriālo iestāžu direktoru pieņemtos lēmumus un izdotos rīkojumus – Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram;
- 3) VID centrālā aparāta ierēdņu pieņemtos lēmumus un izdotos rīkojumus – Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram.

Jāatzīst, ka prakse liecina par atšķirīgu pieeju nodokļu strīdu izskatīšanā Valsts ieņēmumu dienesta iekšienē. Tā, piemēram, VID Rīgas muitas reģionālās iestādes lēmumi tiek pārsūdzēti tieši VID ģenerāldirektoram, bet VID Latgales reģionālās iestādes Muitas pārvaldes lēmums ir pārsūdzams VID Latgales reģionālās iestādes direktorei. Šī problēma ir saistīta ar VID iekšējo struktūrvienību hierarhiju un kompetences sadalījumu starp tām, tomēr komersantiem šādā veidā tiek radīti lieki administratīvie šķēršļi, pārsūdzot amatpersonu lēmumus. Papildu pārsūdzības pakāpe nostāda dažādu Latvijas reģionu komersantus nevienlīdzīgā stāvoklī.

Likums nosaka, ka VID nodokļu maksātāja sūdzību izskata un tās iesniedzējam atbild ne vēlāk kā **30 kalendāra dienu** laikā. Ja sūdzības izskatīšanai ir nepieciešama papildu pārbaude vai jāpieprasa papildu ziņas, finanšu ministram ir tiesības pagarināt sūdzības izskatīšanu uz laiku līdz **60 kalendāra dienām**. Par sūdzības izskatīšanas termiņa pagarinājumu Valsts ieņēmumu dienestam ir pienākums paziņot sūdzības iesniedzējam. Nodokļu maksātājam, ja viņš nepiekrīt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmumam, ir tiesības 30 kalendāra dienu laikā pēc lēmuma saņemšanas to pārsūdzēt tiesā.

Nodokļu maksātājs, apstrīdot lēmumu, ir tiesīgs:

- 1) prasīt atcelt lēmumu pilnīgi vai kādā tā daļā;
- 2) prasīt samazināt aprēķināto soda naudu;
- 3) ierosināt noslēgt vienošanās līgumu.

Izskatot nodokļu maksātāja iesniegumu, VID var pieņemt šādu lēmumu:

- 1) atstāt apstrīdēto lēmumu negrozītu;
- 2) atcelt apstrīdēto lēmumu pilnīgi vai kādā tā daļā;
- 3) pieņemt jaunu lēmumu nodokļu maksātāja lietā.

Ja lēmuma apstrīdēšanas procesā tiek izdarīts secinājums, ka sākotnējā lēmumā iekļautās un piedzītās summas nav bijušas pamatotas, nepareizi piedzīto maksājumu summas atdod atpakaļ maksātājam **15 kalendāra dienu** laikā no dienas, kad VID vai tiesa pieņēmusi lēmumu, kurš ir stājies likumīgā spēkā un ar kuru noteikts, ka maksājums piedzīts nepareizi. Atmaksājamās summas nosaka, ievērojot Latvijas Bankas noteiktās refinansēšanas likmes laikā, kad summa nepareizi piedzīta. Ja nepareizi piedzīto maksājumu summas netiek atmaksātas 15 dienu laikā, atpakaļ atmaksājamās summas palielinās par 0,05 procentiem no nepareizi piedzīto maksājumu summas par katru nokavēto dienu, un tās tiek izmaksātas no tā budžeta līdzekļiem, kurā ieskaitīta nepareizi piedzītā summa.

Zaudējumus, to skaitā arī no aprites izslēgtās naudas radītos zaudējumus, kas personai radušies VID ierēdņu prettiesiskās rīcības vai kļūdas dēļ, atlīdzina no valsts budžeta līdzekļiem, turklāt atmaksājamo summu palielina, atbilstoši Latvijas Bankas noteiktajai refinansēšanas likmei šajā periodā.

Specifiska kārtība ir paredzēta gadījumam, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas lēmumam par tirgus cenas vai tirgus vērtības noteikšanu konkrētajam darījumam; tad viņam ir tiesības **10 dienu** laikā pieprasīt Darījumu novērtējuma komisijas atzinumu, kas

darbojas kā neatkarīga institūcija. Līdz Darījumu novērtējuma komisijas atzinuma saņemšanai, VID nav tiesību pielietot soda sankcijas pret nodokļu maksātāju par apstrīdēto darījumu. Darījumu novērtējuma komisijas atzinums ir pārsūdzams. Pēc atzinuma saņemšanas gan Valsts ieņēmumu dienestam, gan arī nodokļu maksātājam ir tiesības to pārsūdzēt tiesā.

Atsevišķos gadījumos lēmumu, kas saistīts ar nodokļu vai nodevu maksāšanu, var izdot nevien Valsts ieņēmumu dienests, bet arī citas valsts vai pašvaldības amatpersonas. Šādus administratīvos aktus pārsūdz vispārējā kārtībā, kas paredzēta administratīvo aktu pārsūdzēšanai.

! Uzmanīgi

Būtiski ir piezīmēt, ka VID amatpersonas kļūda, kuras rezultātā ir aprēķināts mazāks maksājumu apjoms, nekā būtu jāmaksā, atbilstoši likuma prasībām, nevar nest sūdzības iesniedzējam negatīvas sekas. Šo principu Augstākās tiesas Senāts ir izvērsti pamatojis 2006.gada 20.decembra spriedumā lietā SKA-543/2006.

Augstākās tiesas Senāts paskaidro, ka likuma normas, kas nosaka, kā nosakāms nodokļa apmērs, ir obligātās tiesību normas. Līdz ar to, VID ģenerāldirektoram, izskatot apstrīdēšanas iesniegumu par zemākās iestādes pieņemto lēmumu par nodokļu parāda uzrēķinu, ir tiesības aprēķināt lielāku parāda apmēru, nekā tas bija noteikts apstrīdētajā lēmumā (izņēmums no *reformatio in peius* aizlieguma principa). Tomēr soda naudai, ko Valsts ieņēmumu dienests aprēķina par nesamaksāto nodokli, piemīt krimināltiesiskas sankcijas raksturs.

Tādējādi, izvērtējot nodokļa parādnieka sūdzību par zemākās iestādes lēmumu, augstākajai iestādei daļā par aprēķināto soda naudu ir jāņem vērā tie paši principi, kas būtu ievērojami, pārskatot administratīvo sodu vai kriminālsodu sakarā ar sodītās personas sūdzību. Tas nozīmē, ka gadījumā, ja par piemēroto administratīvo sodu vai kriminālsodu sūdzējies pati sodītā persona,

nav pieļaujams, ka šīs sūdzības izskatītājs ar savu lēmumu vēl vairāk pasliktina sodītās personas stāvokli. Līdz ar to, *reformatio in peius* (lēmuma pasliktināšana apstrīdēšanas rezultātā) nav pieļaujama arī nodokļu soda naudas pārskatīšanas gadījumā, ja pārskatīšanas process ierosināts uz nodokļu maksātāja iesnieguma pamata.

Būtisks apstāklis, kas Valsts ieņēmumu dienestam ir jāņem vērā, izlemjot jautājumu par jebkāda veida sankciju vēršanu pret personu, ir tiesiskās palāvības princips. Gadījumā, ja personai VID ir sniedzis jebkāda veida informāciju vai skaidrojumu, nepieciešams izvērtēt, vai šāda veida informācija bija varējusi radīt personai tiesisko palāvību, saņemot atbildes uz iestādei uzdotajiem, personai nozīmīgajiem jautājumiem. Piemēram, gadījumā, ja persona ir sekojusi VID izsniegtajam rakstveida skaidrojumam par normatīvo aktu piemērošanu, kas vēlāk atzīts par kļūdainu vai nepilnīgu, persona nevar tikt sodīta. Tieši šī iemesla dēļ komersantam būtu vēlams savlaicīgi pieprasīt Valsts ieņēmumu dienestam izsniegt Administratīvā procesa likuma 98.pantā paredzēto uzziņu, kas skaidrotu normatīvo aktu piemērošanu neskaidrās situācijās.

Administratīvā procesa likuma paredzētās iespējas

Jebkurš Valsts ieņēmumu dienesta izdots lēmums, ar kuru personai tiek uzlikts par pienākumu veikt noteiktas nodokļu summas iemaksu valsts budžetā, ir administratīvs akts, un attiecībā uz šāda administratīvā akta izsniegšanu darbojas vispārējie administratīvā procesa principi.

Administratīvā procesa likums ļoti detalizēti apraksta gan administratīvā akta sastāvdaļas, gan arī pieņemšanas procesu, procesuālos termiņus un procesuālās darbības. Jebkurš VID lēmums, kā rezultātā ir papildus aprēķināti nodokļu maksājumi un piemērotas soda sankcijas, ir uzskatāms par personai nelabvēlīgu administratīvo aktu. Tieši šī iemesla dēļ ir

būtiski, lai tiktu ievērotas Administratīvā procesa likuma 62.pantā sniegtās garantijas – administratīvā akta vai trešās personas paskaidrojumu uzklauššana pirms administratīvā akta izdošanas. Personas viedokļa un argumentu noskaidrošana nav nepieciešama, ja:

- 1) administratīvā akta izdošana ir steidzama un jebkura kavēšanās tieši apdraud valsts drošību, sabiedrisko kārtību, personas dzīvību, veselību vai mantu;
- 2) gadījums ir objektīvi mazsvarīgs;
- 3) no gadījuma būtības izriet, ka personas viedokļa noskaidrošana nav iespējama vai nav adekvāta.

! Uzmanīgi

Jāatzīst, ka praksē nereti VID personas viedokli nenoskaidro, pamatojot to ar apstākli, ka personas viedokļa noskaidrošana nav nepieciešama, jo nodokļu maksātāja viedoklis neietekmē personas pienākumu veikt nodokļa samaksu pilnā apmērā vai arī par personas viedokļa izpausmi tiek uzskatīts personas iesniegums ar lūgumu veikt nodokļu pārrēķinu. Tomēr ir jāatzīst, ka šai monētai ir arī otra puse, kas varētu būt saistīta, piemēram, ar personas tiesisko palāvību vai attiecīgās tiesību normas „pieejamību” un „saprotamību”, kā arī ar citiem būtiskiem argumentiem, kuri ietekmē personas vainas faktoru un, minētā iemesla dēļ, arī soda sankciju piemērošanas pieļaujamību attiecīgajā situācijā. Tieši šī paša iemesla dēļ, piemēram, varētu mainīties arī administratīvā akta adresāts, t.i., papildu nodokļu maksājums tiek aprēķināts nevis personai, kura iesniegusi iesniegumu, bet gan citai personai, kuras uzdevumā ir iesniegts konkrētais iesniegums.

Atbilstoši Administratīvā procesa likumam, nodokļu maksātājam jebkuru administratīvo aktu ir tiesības pārsūdzēt tiesā. Iesniedzot prasības pieteikumu tiesā, persona var lūgt tiesu atcelt Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu kā pilnā apmērā, tā arī tikai daļā.

! Uzmanīgi

Jāatzīst, ka jautājumos, kas saistīti ar VID pieņemto lēmumu par papildu nodokļu aprēķināšanu, pēc administratīvā akta apstrīdēšanas VID struktūras iekšienē, neatkarīgi no tā, vai persona ir iesniegusi sūdzību tiesā, administratīvais akts ir pakļauts piespiedu izpildei. Citiem vārdiem sakot, pat gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir iesniedzis prasības pieteikumu administratīvajā tiesā, VID ir tiesības veikt darbības, kas vērstas uz aprēķinātās summas bezstrīda piedziņu.

Lēmuma apturēšana daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto soda naudu

Administratīvā procesa likuma 185.panta otrā daļa paredz iespēju tiesai apturēt šāda lēmuma darbību daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto soda naudu. Šāda lēmuma pieņemšanai nodokļu maksātājam ir jāiesniedz tiesā motivēts pieteikums, kurā tiek norādīts, kāpēc papildus aprēķinātās soda naudas nekavējoša nomaksa kaitēs saimnieciskajai darbībai. Lūgumā tiesai apturēt administratīvā akta darbību daļā, kas nosaka pienākumu iemaksāt valsts budžetā soda naudu, jānorāda pietiekami saprātīgi apsvērumi par to, ka nekavējošas soda naudas nomaksas rezultātā nodokļu maksātājam rastos nelabvēlīgas sekas. Līdz ar to, lūgums par soda naudas nomaksas apturēšanu personai nav jāmotivē ar īpašiem, ārkārtīgiem apstākļiem, kā lietās par nodokļu parāda samaksu.

Piemērs

Šis jautājums ir daudzkārt ticis vērtēts tiesu praksē. Tā, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments 2004.gada 18.maija lēmumā Nr.SKA-105 un 2004.gada 3.augusta lēmumā Nr.SKA-172 ir konstatējis, ka jautājumi par nodokļa parādu un soda naudas nomaksu ir vērtējami nošķirti.

Augstākās tiesas Senāts ir konstatējis, ka ir pieļaujams, ka nodokļi tiek iekasēti arī tad, ja lēmums par to iekasēšanu ir pārsūdzēts un tiesa vēl nav pieņēmusi gala lēmumu. Tas ir attaisnojams ar valsts finansiālajām interesēm, kas uzskatāmas par būtisku apsvērumu, lai nodrošinātu efektīvas nodokļu sistēmas funkcionēšanu. Attiecībā uz maksājamās summas palielinājumu, atbilstoši aprēķinātās soda naudas un kavējuma naudas apmēram, valsts fiskālās intereses vairs nav prioritāras. Šāda prioritātes maiņa izriet no apsvēruma, ka pat apstākļos, kuros soda nauda var sasniegt ievērojamas summas, normatīvajos aktos tā nav paredzēta kā atsevišķs ienākumu avots, bet ir radīta ar mērķi piespiest nodokļu maksātājus veikt nodokļu maksājumus, atbilstoši normatīvo aktu prasībām, bet nodokļu nemaksātājus – sodīt.

No iepriekšminētā izriet, ka valsts nevar rēķināties ar to, ka nodokļu maksātāji neievēros nodokļu sfēru reglamentējošo normatīvo aktu prasības, tāpēc arī valsts nevar rēķināties ar ienākumiem, kas gan soda naudas, gan arī nokavējuma naudas veidā par nodokļu sfēru reglamentējošo normatīvo aktu pārkāpumu var tikt iekasēti valsts budžetā.

Lēmuma apturēšana daļā par soda naudas piedziņu izriet no Administratīvā procesa likuma 13.pantā noteiktā samērīguma principa, jo papildus aprēķinātās soda naudas un kavējuma naudas, kuras ir uzskatāmas par piespiedu un sodu līdzekli, netiek piedzītas līdz gala lēmuma pieņemšanai konkrētajā lietā; savukārt, aprēķinātie nodokļi, ar kuru savlaicīgu iekasēšanu valsts varēja rēķināties, tiek piedzīti, un valsts primārās intereses ir ievērotas.

Jāpiezīmē, ka, Administratīvā procesa likumā noteiktajā kārtībā, izņēmuma gadījumā var tikt apturēta arī VID aprēķinātā nodokļu parāda pamatsummas piedziņa, tomēr personai šāds lūgums tiesai ir ļoti nopietni jāpamato, kāpēc personas intereses šajā gadījumā ir uzskatāmas par prioritārām iepretim valsts fiskālajām interesēm.

Pagaidu noregulējums

Pat apstākļos, ja ar tiesas nolēmumu VID lēmums daļā par soda naudas un nokavējuma naudas samaksu ir apturēts uz tiesas procesa laiku, šos maksājumus Valsts ieņēmumu dienests uzskaita, un tie datu bāzēs var parādīties kā uzņēmuma parādsaistības pret valsts budžetu. Tiesas

nolēmums neatceļ VID sākotnējo lēmumu, bet gan nepieļauj tā piespiedu izpildi. Šādu situāciju var salīdzināt ar gadījumu, kad komersants ir saņēmis rēķinu par tam sniegto pakalpojumu, tomēr rēķina apmaksas termiņš vēl nav iestājies.

Daudzi normatīvie akti, kas nevar būt tiešā veidā saistīti ar nodokļu jomu, paredz dažādu atļauju vai licenču izsniegšanu tikai tām personām, kurām nav nodokļu vai citu budžetā iemaksājamo maksājumu parādu. Gadījumā, ja soda nauda un nokavējuma nauda, saskaņā ar tiesas lēmumu, nav pakļauta piespiedu piedziņai, atbilstoši šiem noteikumiem, attiecīgā atļauja nevar tikt izsniegta, jo komersants neatbilst atļaujas saņemšanai noteiktajiem kritērijiem. Nereti šādas atļaujas saņemšana ir vitāli nepieciešama komercdarbības turpināšanai, un, lai izvairītos no komercdarbības pārtraukšanas vispār, persona ir spiesta veikt soda naudas un nokavējuma naudas nomaksu valsts budžetā. Šāda situācija pēc būtības ir pretēja likuma garam, kas pieļauj VID lēmuma darbības apturēšanu daļā par soda naudas un nokavējuma naudas piedziņu.

Šādā situācijā Administratīvā procesa likums pieļauj personai lūgt tiesai noteikt pagaidu noregulējumu. Pagaidu noregulējums var tikt noteikts jebkurā lietas stadijā pēc personas motivēta rakstveida lūguma. Pagaidu noregulējumu tiesa nosaka, ja ir pamats uzskatīt, ka pārsūdzētā administratīvā akta darbība varētu radīt būtisku kaitējumu vai zaudējumus, kuru novēršana vai atlīdzināšana būtu ievērojami apgrūtināta vai prasītu nesamērīgus resursus, un ja, izvērtējot

tiesas rīcībā esošo informāciju, konstatējams, ka pārsūdzētais administratīvais akts ir pirmšķietami (*prima facie*) prettiesisks. Pieteikumā par pagaidu noregulējumu norāda pagaidu noregulējuma līdzekli:

- a) tiesas lēmumu, kas līdz tiesas spriedumam aizstāj pieprasīto administratīvo aktu vai iestādes faktisko rīcību;
- b) tiesas lēmumu, kurš uzliek attiecīgajai iestādei par pienākumu noteiktā termiņā izdarīt noteiktu darbību vai aizliedz noteiktu darbību.

Situācijā, kad komersantam tiek atteikta kādas noteiktas atļaujas izsniegšana, ieteicamākais risinājums būtu lūgt tiesai uzlikt par pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam līdz noteiktā termiņa beigām izsniegt prasīto atļauju. Šajā situācijā ir jārēķinās ar iespēju, ka pēc izsniegtās atļaujas termiņa beigām varētu būt nepieciešams no jauna pieprasīt tiesai noteikt pagaidu noregulējumu gadījumā, ja tiesa vēl nav pieņēmusi gala lēmumu konkrētajā lietā.

Starptautiskā judikatūra nodokļu jautājumos

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 15.panta ceturtās daļas noteikumiem, piemērojot Eiropas Savienības normatīvos aktus, par tiesību avotu ir uzskatāmi arī Eiropas Kopienu Tiesas lēmumi. Tomēr nereti šie lēmumi ir uzskatāmi par papildu avotu, kas tieši nerada sekas personām, bet gan sniedz skaidrojumu par kādas atsevišķas tiesību normas vai vispārējo tiesību principu izpratni un ir izmantojami, interpretējot tiesību normu. Latvijā nepastāv precedentu tiesības, kaut arī atsevišķus šīs sistēmas elementus Administratīvā procesa likums nacionālajā praksē ievieš.

Jāatzīst, ka ne tikai Eiropas Kopienu Tiesas judikatūra ir jāņem vērā, izvērtējot dažādu sankciju piemērošanu nodokļu sfēru reglamentējošo normatīvo aktu pārkāpuma gadījumā. Lai arī cik tāla vai nepamatota sākotnēji šķistu cilvēktiesību saistība ar administratīvajiem lēmumiem nodokļu jautājumos, šāds uzskats ir maldīgs.

Starptautiskajās tiesībās jau sen ir konstatēts, ka cilvēktiesības praktiski ir saistītas ar jebkuru valsts publiski veikto darbību, tajā skaitā ar administratīvo procesu nodokļu sfērā.

Tāpēc nedaudz aplūkosim nodokļu sfēru reglamentējošos normatīvos aktus cilvēktiesību šķērsgrīzumā.

Atbilstoši pastāvošajai juridiskajai domai, par aksiomu tiek uzskatīts atzinums, ka katram ir tiesības un pienākums zināt savas tiesības. Likuma nezināšana neatbrīvo no atbildības par tā pārkāpumu. Tomēr situācija nav tik vienozīmīga. Gadījumā, ja persona tiek saukta pie atbildības par tādas likuma vai cita normatīvā akta normas neievērošanu, kura nav pietiekami skaidra, saglabājas iespēja izdarīt atsauci uz cilvēktiesību normām, kas nepieļauj personas sodīšanu. Citiem vārdiem sakot, jebkurai tiesību normai ir jābūt pietiekami skaidrai, lai persona spētu, atbilstoši situācijai, regulēt savu uzvedību. Neviēnā normatīvajā aktā gan nav noteikts jēdziens, „pietiekami skaidra” saturs, tomēr kā vienu no kritērijiem, piemēram, varētu minēt dažādos normatīvos aktos ietvertu atšķirīgu regulējumu. Ja VID piemēro nodokļu maksātājam sodu šādā tiesību normu kolīzijas gadījumā, personai ir pamats izvērtēt iespēju sūdzēties par tās cilvēktiesību pārkāpumu.

Otrs aspekts, kas būtu jāņem vērā, piemērojot sankcijas par nodokļu sfēru reglamentējošo normatīvo aktu pārkāpumu, ir attiecīgā likuma „pieejamība”. Personu nevar sodīt par tādas tiesību normas neievērošanu, kas nav objektīvi pieejama. Protams, tas nenozīmē, ka pienākumi, kuri izriet no Eiropas Savienības regulām, nav piemērojami, jo daudzi par šādu normu eksistenci pat nenojauš. Tomēr šādai normai ir jābūt pieejamai oficiāli iztulkotai valodā, kura ir uzskatāma par oficiālo valodu Latvijā. Piemēram, personu nevar sodīt par kādas normas neievērošanu, ja tā nav bijusi iztulkota un publicēta latviešu valodā. It īpaši šis jautājums aktivizējās pēc Latvijas pievienošanās Eiropas Savienībai, jo nereti tieši piemērojamo normatīvo aktu publikācijas latviešu valodā tika aizkavētas, vai arī tulkojumos bija ieviesušās kļūdas un zuda tiesību normas

sākotnējā jēga. Arī šādā situācijā ir vērts apsvērt cilvēktiesību aspektus, lemjot jautājumu par VID lēmuma apstrīdēšanu vai pārsūdzēšanu.

Eiropas Cilvēktiesību tiesa ir pieņēmusi vairākus lēmumus, kas skaidro Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvenciju.

Konvencijas 6.pants paredz, ka ikvienam ir tiesības, nosakot civilo tiesību un pienākumu vai viņam izvirzītās apsūdzības krimināllietā pamatotību, uz taisnīgu un atklātu lietas savlaicīgu izskatīšanu neatkarīgā un objektīvā, ar likumu noteiktā tiesā.

Tomēr būtu jāatceras, ka ne jau visos gadījumos cilvēktiesību dokumenti tiks attiecināti uz nodokļu strīdu risināšanu. Piemēram, lietā *Ferrazzini v. Italy* tiesa noraidīja personas sūdzību par konvencijas 6.panta pārkāpumu. Tiesa nolēma, ka pat apstākļos, kad nodokļu strīdos pamatjautājums ir par personas sodāmību no valsts puses, tas nav pietiekams iemesls Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību konvencijas 6.panta piemērošanai, jo nodokļu sankcijas neietilpst jēdzienā „civilās tiesības un pienākumi”, pat apstākļos, kad valsts arvien vairāk tiecas regulēt jautājumus, kuri saistīti ar personu sadzīvi.

Lai arī Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6.pants izdara atsauci uz krimināltiesībām, atsevišķos gadījumos tiesības uz lietas savlaicīgu izskatīšanu neatkarīgā un objektīvā tiesā, tā var tikt attiecināta arī uz nodokļu jomu. Eiropas Cilvēktiesību tiesa lietā *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*, līdzīgi kā Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments, secina, ka nodokļu sfērā noteiktās soda naudas nav valsts noteiktā mantiskā kompensācija, un tās nav radītas nodokļu maksātāja darbības rezultātā radušos zaudējumu segšanai. Soda naudas mērķis, līdzīgi kā krimināltiesībās, ir gan vispārējā un speciālā prevencija, gan arī personas sodīšana, jeb sabiedrības un indivīdu piespiešana turpmāk ievērot normatīvos aktus nodokļu jomā. Līdz ar to, tiesa secina, ka nodokļu sfēru reglamentējošie normatīvie akti satur krimināltiesiskas sankcijas pamatpazīmes, un Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6.panta

sniegtās garantijas var tikt piemērotas arī nodokļu strīdos.

Nemot vērā iepriekšnorādīto, jautājums par savlaicīgu lietas izskatīšanu objektīvā un neatkarīgā tiesā var tik skatīts cilvēktiesību konvencijas regulējuma ietvaros. Tā kā strīdus, kas saistīti ar nodokļu sfēru, izskata administratīvā tiesa, lietu izskatīšanas termiņi var ieilgt, un šis jautājums teorētiski var tikt pacelts Eiropas Cilvēktiesību tiesā. Jāpiezīmē, ka ilgstoša nodokļu strīda izskatīšana pati par sevi nav uzskatāma par konvencijas pārkāpumu. Katrs gadījums ir aplūkojams individuāli, un katrā atsevišķā gadījumā ir jāizvērtē gan situācijas sarežģītība, gan nodokļu maksātāja paša rīcība, gan arī citi būtiski apstākļi, kas ietekmē lietas izskatīšanas ātrumu.

Daudziem ir pazīstama situācija, kad Valsts ieņēmumu dienests pārbaudes ietvaros pieprasa vēl kādus papildu dokumentus, kontu izdrukas utt. Administratīvā procesa likums nosaka, ka, izdodot administratīvo aktu, tajā skaitā lēmumu par personas sodīšanu par nodokļu sfēru reglamentējošo normatīvo aktu pārkāpumu, tajā norāda pierādījumus un apsvērumus, kas pamato administratīvajā aktā norādītos secinājumus. VID pierādījumu vākšanā var izmantot visas likumīgās metodes, tajā skaitā arī pieprasīt noteiktas informācijas iesniegšanu no administratīvā akta adresāta.

Tieši šī iemesla dēļ ļoti būtisks nodokļu sfērā ir tiesas spriedums lietā *Funke v France*. Šajā gadījumā valsts iestādes pieprasīja nodokļu maksātājam iesniegt papildu pierādījumus, jo Francijas nodokļu administrācijai pastāvēja aizdomas par nodokļu sfēru reglamentējošo likumdošanas aktu pārkāpumiem, kā arī tika piemērots sods par personas atteikšanos šādus dokumentus iesniegt nodokļu administrācijai. Eiropas Cilvēktiesību tiesa konstatēja, ka arī nodokļu strīda gadījumā personai ir tiesības nesadarboties ar valsts iestādi un veicināt sevis apsūdzēšanu. Tas nozīmē, ka VID nevar piespiest personu pārbaudes laikā iesniegt dokumentus vai citus pierādījumus, kurus VID amatpersonas nespēj vai nevēlas iegūt pašas, kā arī par kuru eksistenci tās nav pārliecinātas. ¹⁶