



TEISĖS NEDUOTI PRIEŠ SAVE PARODYMŲ UŽTIKRINIMAS MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO PROCEDŪROSE

Dainius Raižys¹, Justina Nasutavičienė²
DOI: <https://doi.org/10.7220/2029-4239.18.7>

SANTRAUKA

Straipsnyje nagrinėjama, kaip mokesčių administravimo srityje įgyvendinama teisė neduoti parodymų prieš save. Nors mokesčių administravimas, kuris yra sudėtinė viešojo administravimo sistemos dalis, yra mokesčių administratoriaus veikla, skirta mokesčiams surinkti, tačiau, straipsnio autorių nuomone, mokesčių administravimo procese svarbus ir draudimo versti duoti parodymus prieš save principo užtikrinimas.

Minėto principo taikymas reikšmingas dėl to, kad be teisės administruoti tinkamą mokestinės prievolės vykdymą, mokesčių administravimo procesą reglamentuojantys įstatymai mokesčių administratoriui taip pat suteikia teisę skirti piniginę baudą mokesčių mokėtojui už neteisėtą elgesį, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo jurisprudencijoje yra išaiškinta, kad jei tam tikros įstatymų nustatytos sankcijos savo dydžiu (griežtumu) prilygsta kriminalinėms bausmėms, nesvarbu, kokiai teisinės atsakomybės rūšiai šios sankcijos būtų priskirtos, asmenims, kuriems tokios sankcijos taikomos, turi būti nustatytos taip pat ir procesinės garantijos, kylančios iš Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio, įtvirtinančio teisę neduoti prieš save parodymų.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje, atsižvelgiant į Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudencijoje įtvirtintus baudžiamojo kaltinimo požymius, pripažįstama, kad bauda už mokesčių teisės pažeidimus gali prilygti nubaudimui kriminalinio pobūdžio sankcija Konvencijos prasme.

¹Autorius yra Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjas, Vytauto Didžiojo universiteto Teisės fakulteto docentas, el. p. d.raizys@lvat.lt.

²Autorė yra Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teismų praktikos departamento vyresnioji patarėja, Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Tarptautinės ir Europos Sąjungos teisės instituto lektorė, el. p. j.nasutaviciene@lvat.lt.

Nors Konvencijos 6 straipsnyje teisė neduoti prieš save parodymų tiesiogiai neminima, tačiau Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudencijoje teisė neduoti prieš save parodymų priskiriama teisės į teisingą bylos nagrinėjimą reguliavimo sričiai.

Visa tai suponuoja išvadą, kad ir mokesčių administravimo srityje tais atvejais, kai mokesčių mokėtojui skiriama bauda savo griežtumu prilygsta kriminalinei bausmei, aktualu užtikrinti ir mokesčio mokėtojo teisę neduoti parodymų prieš save. Šios teisės garantijos svarbios ir tuo atveju, kai dėl tų pačių faktų, susijusių su mokesčių mokėjimu, atliekama mokesčių administravimo procedūra ir lygiagrečiai vykdomas ikiteisminis tyrimas Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso nustatyta tvarka.

Straipsnyje Žmogaus teisių ir pagrindinių teisių apsaugos konvencijos, Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudencijos, Lietuvos Respublikos įstatymų, Lietuvos teismų praktikos, mokslinės literatūros analizės pagrindu yra nagrinėjamas kriminalinio nubaudimo aspektas pagal Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvenciją, probleminiai teisės neduoti prieš save parodymų užtikrinimo aspektai mokesčių administravimo bylose, būtent mokesčių mokėtojo pareiga mokesčių administratoriui pateikti informaciją, tokios pareigos apimtis ir jos ribos, mokesčių mokėtojo pateiktos informacijos panaudojimas baudžiamajame procese.

REIKŠMINIAI ŽODŽIAI

Mokesčių administravimas, bauda, kriminalinis nubaudimas, draudimas versti duoti prieš save parodymus, Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija.

ĮVADAS

Mokesčių administravimas, kurį galima apibūdinti kaip mokesčių administratoriaus veiklą, skirtą mokesčiams surinkti, yra sudėtinė viešojo administravimo sistemos dalis. Tokia mokesčių administravimo definicija gali suponuoti klausimą, kaip su viešuoju administravimu susijęs draudimo versti duoti prieš save parodymus principas, kuris yra fundamentalus baudžiamojo proceso principas.

Mokesčių administravimas nėra tipinė viešojo administravimo veikla, nes be teisės administruoti tinkamą mokestinės prievolės vykdymą, mokesčių administravimo procesą reglamentuojantys teisės aktai mokesčių administratoriui taip pat suteikia teisę skirti piniginę baudą mokesčių mokėtojui už neteisėtą elgesį, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai.

Mokesčių administratoriui nustačius, jog mokesčių mokėtojas mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda³. Taigi mokesčių administravimo procedūros, kurios metu mokesčių mokėtojui apskaičiuojami papildomi mokesčiai, sprendimas yra dualus. Viena vertus, tai administracinis aktas, priimtas viešojo administravimo srityje, kiek

³Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *Valstybės žinios* 63-2243 (2004), 139 straipsnio 1 dalis.

tai susiję su papildomų mokesčių apskaičiavimu (pozityvusis tokio sprendimo elementas). Kita vertus, tai teisinės atsakomybės taikymo aktas (negatyvusis minėto sprendimo elementas).

Sprendžiant klausimą, ar mokesčių administravimo procedūroje, kuri baigiama priimant administracinį sprendimą apskaičiuoti papildomus mokesčius ir skirti baudą, mokesčių mokėtojas turi teisę neduoti prieš save parodymų, visų pirma, būtina įvertinti, ar yra pagrindas mokesčių administratoriaus skiriamą baudą laikyti „kriminaliniu“ nubaudimu tiek Lietuvos teisės, tiek Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – ir Konvencijos)⁴ kontekste.

KRIMINALINIO NUBAUDIMO ASPEKTAS PAGAL KONVENCIJĄ IR EUROPOS ŽMOGAUS TEISIŲ TEISMO PRAKTIKĄ

Jei sprendžiamas atitinkamo asmens baudžiamojo kaltinimo klausimas, pagal Konvencijos normas reikalaujama, kad bylą spręstų nepriklausomas ir nešališkas teismas (kaip reikalaujama ir civilinėse bylose) ir kad asmeniui būtų suteiktos visos Konvencijos 6 straipsnio 1, 2 ir 3 dalyse įtvirtintos garantijos. Baudžiamojo kaltinimo sąvoką Europos Žmogaus Teisių Teismas (toliau – ir EŽTT, Strasbūro teismas) visuomet aiškino savarankiškai, neatsižvelgdamas į tai, kaip atitinkama veika kvalifikuojama nacionalinėje teisėje. Taip buvo užtikrintas vienodas šios sąvokos supratimas visose Europos Tarybos narėse ir neišvengiama EŽTT kontrolė, nepaisant veikos kvalifikavimo nacionalinėje teisėje kaip drausminės, civilinės ar administracinės teisės dalyko⁵.

Ypač didelę reikšmę šios sąvokos interpretavimas Europos Žmogaus Teisių Teismo praktikoje turi tais atvejais, kai sprendžiamas baudžiamojo kaltinimo klausimas ne klasikinėje baudžiamojoje byloje, o nagrinėjant teisės pažeidimą, kuris nacionalinėje teisėje priskiriamas prie drausminės, civilinės ar administracinės atsakomybės – tokiais atvejais kyla klausimas, ar užtikrinamos Konvencijos 6 straipsnyje įtvirtintos teisės ir garantijos į teisingą bylos nagrinėjimą, nors asmeniui ir nepareikštas baudžiamasis kaltinimas⁶.

Konvencija, be jokių abejonių, leidžia valstybėms vykdant savo, kaip viešojo intereso saugotojų, funkcijas nustatyti, ar išlaikyti skirtumą tarp baudžiamosios ir drausminės atsakomybės, nubrėžti skiriamąją liniją, bet tik įvykdant tam tikras sąlygas⁷. Europos Žmogaus Teisių Teismas *Engel ir kiti prieš Nyderlandus* byloje įtvirtino baudžiamojo kaltinimo požymius – tris kriterijus, pagal kuriuos nustato, ar yra sprendžiamas baudžiamojo kaltinimo klausimas: 1) teisės pažeidimo kvalifikavimas pagal nacionalinę teisę; 2) teisės pažeidimo pobūdis; 3) sankcijos pobūdis ir griežtumas. Pažymėtina, kad ir bylose, susijusiose su sankcijų

⁴ Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija, *Valstybės žinios* 96-3016 (2000).

⁵ C. Ovey, R. White, Jacobs and White: *The European Convention on Human Rights* (Oxford University Press, 2002), p. 140–141.

⁶ J. Nasutavičienė, „Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijoje įtvirtintų įmonių teisių apsaugos problemos ES konkurencijos teisėje“ (daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2012), p. 35.

⁷ *Engel and others v. The Netherlands* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 1976, Nr. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72), para. 82.

taikymu mokesčių srityje, EŽTT Konvencijos 6 straipsnio taikymą iš esmės ir sieja su šiais Engel byloje suformuluotais kriterijais⁸.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje, suformuotoje atsižvelgiant į Strasbūro teismo jurisprudenciją, pripažįstama, kad bauda už mokesčių įstatymų pažeidimą iš esmės gali prilygti administracinėms nuobaudoms ir netgi kriminalinei bausmei pagal Lietuvos Respublikos baudžiamąjį kodeksą, o kai kuriais atvejais net ir ją viršyti, t. y. bauda už mokesčių teisės pažeidimus gali prilygti nubaudimui kriminalinio pobūdžio sankcija Konvencijos prasme⁹. Kadangi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – ir Mokesčių administravimo įstatymas) nėra įtvirtintas konkretus baudos, taikomos už mokesčių įstatymų pažeidimus, dydis, todėl kiekvienu atveju teismas *ad hoc* turėtų įvertinti, ar minėta bauda gali būti prilyginama kriminalinei bausmei.

Manytina, kad tik retoje mokesčio ginčo byloje dėl baudos mažareikšmiškumo galima būtų konstatuoti, jog nusižengimas negali būti kvalifikuotas kaip baudžiamasis, todėl Konvencijos 6 straipsnio nuostatų taikymas yra aktualus nagrinėjant bylas dėl mokesčių ginčų. Tiesa, Europos Žmogaus Teisių Teismo praktikoje galima rasti ir tokių procesinių sprendimų, kuriuose nagrinėdamas klausimą dėl mokesčių priemonių įtakos Konvencijos garantuojamoms asmens teisėms, EŽTT nesutiko taikyti Konvencijos 6 straipsnio, pavyzdžiui, todėl, kad apytiksliai 678 EUR mokesčio sankciją įvertino kaip „ne itin didelę“, esančią „toli nuo labai ženklaus lygio“, reikalingo tam, kad nusižengimas būtų klasifikuotas kaip baudžiamasis¹⁰. Tačiau Europos Žmogaus Teisių Teismo Didžioji Kolegija vėliau sukritikavo tokią poziciją; ji teigė, jog EŽTT praktikoje nėra nustatyta pagrindo, pagal kurį būtų galima nuspręsti, kad bausmės mažareikšmiškumas apmokestinimo ar kitame procese gali būti lemiamas nepripažinti Konvencijos 6 straipsnio taikymo pažeidimui, kurio kiti požymiai rodo jį esant baudžiamąjo pobūdžio¹¹.

TEISĖ NEDUOTI PRIEŠ SAVE PARODYMŲ: KELI PROBLEMINIAI JOS UŽTIKRINIMO ASPEKTAI MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO BYLOSE

Teisė neduoti prieš save parodymų įtvirtinta Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – ir Konstitucija)¹² 31 straipsnio 3 dalyje – nuostatoje, skelbiančioje, kad draudžiama versti duoti parodymus prieš save, savo šeimos narius ar artimus giminaičius. Aiškindamas šios teisės normos turinį, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra nurodęs, kad jei tam tikros įstatymų nustatytos sankcijos savo dydžiu (griežtumu) prilygsta kriminalinėms bausmėms, nesvarbu, kokios teisinės atsakomybės rūšiai (baudžiamajai, administracinei, drausminei ar kitokiai) šios sankcijos būtų priskirtos, ir nesvarbu, kaip atitinkamos sankcijos būtų vadinamos,

⁸Žr. pvz., *Janosevic v. Sweden* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2002, Nr. 34619/97), *Jussila v. Finland* (Europos Žmogaus Teisių Teismas [GC], 2006, Nr. 73053/01) ir kt.

⁹*I. R. p. Muitinės departamentą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2011, Nr. A-143-2619-11).

¹⁰*Morel v. France* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2003, Nr. 54559/00).

¹¹Žr. 6 išnašą: *Jussila v. Finland*.

¹²Lietuvos Respublikos Konstitucija, *Valstybės žinios* 33-1014 (1992).

įstatymuose būtina turi būti nustatytos tokios procesinės garantijos asmenims, traukiamiems teisinėn atsakomybėn pagal atitinkamus įstatymus, kokios kyla iš Konstitucijos, *inter alia* iš jos 31 straipsnio¹³.

Nors Konvencijos 6 straipsnyje teisė nesuteikti informacijos ar neduoti prieš save parodymų (arba tiesiog – teisė tylėti) tiesiogiai neminima, tačiau Europos Žmogaus Teisių Teismas ne kartą yra pažymėjęs, kad teisė tylėti ir teisė neduoti prieš save parodymų yra visuotinai pripažįstami tarptautiniai standartai, priskiriami teisės į teisingą bylos nagrinėjimą reguliavimo sričiai. Dar 1993 metais priimtame sprendime *Funke prieš Prancūziją* EŽTT pripažino ne tik draudimą reikalauti pateikti įrodymus prieš save, bet ir nurodė, jog šia nuostata grindžiama teisė nesuteikti informacijos gali galioti ne tik baudžiamosiose procedūrose siaurąja prasme, bet ir administracinėse procedūrose¹⁴. Tokią poziciją Europos Žmogaus Teisių Teismo Didžioji Kolegija patvirtino *Jussila prieš Suomiją* byloje; ji konstatavo, kad mokesstinės srities procedūrų pobūdis nėra toks, kad dėl jo tos procedūros nepatenka ar turėtų nepatekti į Konvencijos 6 straipsnio taikymo sritį. Strasbūro teismas pažymėjo, kad nėra jokių abejonių dėl mokesčių svarbos efektyviam valstybės funkcionavimui, bet pabrėžė, jog nėra įsitikinęs, kad siekiant išlaikyti mokesčių sistemos veiksmingumą būtina pašalinti procedūrinę apsaugos priemones taikant baudžiamąsias sankcijas šioje srityje, arba kad toks pašalinimas gali būti suderinamas su Konvencijos dvasia ir tikslu¹⁵.

Tai reiškia, kad tais atvejais, kai mokesčių administravimo procedūros metu mokesčių mokėtojai gali būti paskirta bauda, prilyginama kriminalinei bausmei, tuomet mokesčių administratorius, be kita ko, turėtų užtikrinti ir mokesčių mokėtojo teisę neduoti prieš save parodymų, kurią garantuoja Lietuvos Respublikos Konstitucija bei Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija. Taigi teisės neduoti prieš save parodymų garantijos mokesčių administravimo srityje yra ne fikcija, o realybė, kuri, kita vertus, kol kas nėra plačiai atspindėta administracinių teismų praktikoje. Pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas vienoje – dar 2013 m. nagrinėtoje – byloje, kurioje buvo skundžiamas mokesčio patikrinimo procese priimtas mokesčių administratoriaus sprendimas, nurodė, jog Konvencijos 6, 13 straipsnių bei Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 6 dalies normos yra skirtos garantuoti teisę į gynybą asmeniui, kuris yra valstybės įtariamasis ar kaltinamas nusikaltimo padarymu, t. y. kuris yra valstybės persekiojamas. Kadangi pareiškėjas šioje administracinėje byloje nebuvo įtariamasis ar kaltinamasis, teisėjų kolegija priėjo išvadą, kad konkrečiu atveju nebuvo pažeistos nei Lietuvos Respublikos Konstitucijos, nei Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos aptariamoms nuostatom¹⁶. Diskutuotina dėl tokios gana kategoriškos pozicijos atsižvelgiant į tai, kad administraciniu sprendimu, kuris yra

¹³ Dėl Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymo 21 straipsnio 2 dalies (2000 m. kovo 16 d. redakcija), 3 dalies (2002 m. birželio 11 d. redakcija), 4 dalies (1999 m. gegužės 11 d. redakcija), 7 dalies (2002 m. birželio 11 d. redakcija) ir dėl šio įstatymo (2003 m. lapkričio 20 d. redakcija) 26 straipsnio 5, 7, 14 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2005, Nr. 02/03-03/03-04/03-05/03-39/03-05/04-16/04-02/05-04/05).

¹⁴ W. Van Overbeek, “The right to remain silent in Competition Investigations: The Funke decision of the Court of Human Rights makes revision of the ECJ’s case law necessary”, *European Competition Law Review* (1994, 15(3)), p. 132.

¹⁵ Žr. 5 išnašą: *Jussila v. Finland*.

¹⁶ *J. K. p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2013, Nr. AS525-162/2013).

priimamas baigus mokesčių patikrinimą, mokesčių mokėtojui gali būti skiriama bauda, savo pobūdžiu prilygstanti kriminalinei bausmei.

Tiesa, po poros metų, remdamasis prieš tai minėtu Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo išaiškinimu, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, nagrinėdamas konkurencijos teisės bylą, nurodė, kad Konstitucijos 31 straipsnio nuostatos negali būti aiškinamos kaip skirtos tik asmenims, traukiamiems baudžiamojon atsakomybėn. Šio imperatyvo negalima nepaisyti ir tais atvejais, kai įstatymuose nustatomos tam tikros sankcijos, kurios, nors įstatymuose ir vadinamos „ekonominėmis sankcijomis“, pagal savo turinį ir kitus požymius priskirtinos administracinės teisinės atsakomybės institutui, bet dydžiu (griežtumu) prilygsta kriminalinėms bausmėms. Tokiais atvejais minėtos iš Konstitucijos kylančios procesinės garantijos asmenims, traukiamiems administracinėn teisinėn atsakomybėn, gali būti nustatytos įstatymuose, įtvirtinančiuose pačias šias sankcijas, ir (arba) kituose įstatymuose, reglamentuojančiuose subjektų (taip pat ir ūkio subjektų) administracinę teisinę atsakomybę, administracinį procesą (*inter alia* administracinių bylų teiseną), įstatymuose, reglamentuojančiuose teismų veiklą, kituose įstatymuose¹⁷. Taigi tokia Europos Žmogaus Teisių Teismo išaiškinimus atitinkanti praktika neabejotinai turėtų būti taikoma nagrinėjant ir mokesčių administravimo srities bylas.

Darant hipotetinę prielaidą, kad tam tikrais atvejais mokesčių administravimo procedūroje mokesčių mokėtojui turi būti garantuojamos Konstitucijos 31 straipsnyje ir Konvencijos 6 straipsnyje numatytos teisės *inter alia* teisė tylėti, tikslinga identifikuoti atvejus, kai galėtų kilti tam tikrų šios teisės užtikrinimo problemų.

MOKESČIO MOKĖTOJO PAREIGA MOKESČIŲ ADMINISTRATORIUI PATEIKTI INFORMACIJĄ, TOKIOS PAREIGOS APIMTIS IR JOS RIBOS

Mokesčių administravimo įstatymas numato pareigą mokesčių mokėtojui laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus¹⁸; pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją¹⁹; pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti²⁰. Administracinė atsakomybė mokesčių mokėtojui už šių pareigų nevykdymą nustatyta Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekse²¹.

Pagal tokį teisinį reguliavimą mokesčių mokėtojas ne tik sąmoningai vykdydamas savo pareigas, bet ir dėl nubaudimo grėsmės privalo mokesčių administratoriui pateikti visą informaciją, susijusią su apmokestinimu, kurios pagrindu mokesčių administratorius gali papildomai apskaičiuoti mokesčius bei skirti baudą. Todėl šiame kontekste kyla klausimas, ar

¹⁷ *Tikroji turto kaina p. Lietuvos Respublikos konkurencijos tarybą* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (2015, Nr. A-903-624/2015).

¹⁸ Žr. 1 išnašą: Mokesčių administravimo įstatymas, 40 straipsnio 5 punktas.

¹⁹ Žr. ten pat, 40 straipsnio 8 punktas.

²⁰ Žr. ten pat, 41 straipsnio 1 dalis.

²¹ Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015 06 25, Nr. XII-1869, 187 str. //www.lrs.lt, 2017-11-22.

tokios pareigos vykdymas iš tiesų nepažeidžia Lietuvos Respublikos Konstitucijoje ir Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijoje įtvirtintos asmens teisės tylėti. Atsakymo į šį klausimą reikėtų ieškoti EŽTT jurisprudencijoje.

Funke prieš Prancūziją byloje buvo skundžiami muitinės pareigūnų veiksmai, kai pareiškėjui atsisakius pateikti dokumentus, susijusius su jo sąskaitomis užsienio bankuose, pareigūnai skyrė jam baudą ir vis tiek įpareigojo pareiškėją pateikti reikalaujamus dokumentus. Strasbūro teismas tokiomis aplinkybėmis konstatavo, kad muitinės pareigūnai, negalėdami gauti reikalingų įrodymų, kitokiu būdu bandė priversti įtariamąjį patį pateikti dokumentus, kurie iš tiesų įrodytų jo kaltę dėl įtariamų nusikaltimų, tačiau „specialūs muitų teisės bruožai negali pažeisti „kiekvieno asmens, kaltinamo nusikaltimo padarymu“, teisės, [...] tylėti ir neprisidėti, apkaltinant save“²².

Saunders prieš Jungtinę Karalystę byloje pareiškėjas skundėsi, kad per pokalbį su tyrėjais jis buvo priverstas atsakyti į užduodamus klausimus, nes kitaip grėsė laisvės atėmimas iki 2 metų, bet jo suteikta informacija, vėliau panaudota kaip įrodymai baudžiamojoje byloje, atėmė iš jo teisingo teismo galimybę. EŽTT pripažino, kad teisė neduoti prieš save parodymų vis dėlto neapsaugo nuo galimybės prievarta paimti įrodymus, egzistuojančius neatsižvelgiant į įtariamojo valią. Kadangi teisės neduoti prieš save parodymų tikslas yra gerbti įtariamojo teisę tylėti, svarbu apsaugoti jį nuo įrodymų pateikimo prieš jo valią. Tad Strasbūro teismas nurodė, kad visų pirma reikia nustatyti, ar pareiškėjas buvo verčiamas duoti parodymus ir ar taip gautų parodymų naudojimas teisme pažeidė teisę tylėti, kuri yra teisingo teismo proceso pagrindinių principų sudedamoji dalis²³.

Štai *Allen prieš Jungtinę Karalystę* byloje EŽTT konstatavo, kad reikalavimas pareiškėjui pateikti deklaraciją apie jo turtą nepriverčia jo atskleisti kokios nors informacijos Konvencijos 6 straipsnio 1 dalies prasme į, nors už informacijos nepateikimą ir grėsė bausmė. Pareiga atskleisti informaciją pajamų ir kapitalo apskaičiavimo bei apmokestinimo tikslais yra bendras Susitariančiųjų Valstybių mokesčių sistemų bruožas ir būtų sunku įsivaizduoti, kad mokesčių sistema be jo galėtų efektyviai veikti²⁴.

Tačiau tokia pareiga atskleisti informaciją turi atitinkamas ribas, kurių kompetentingos institucijos neturėtų peržengti reikalaujamos iš asmens pateikti dokumentus. Pavyzdžiui, *JB prieš Šveicariją* byloje EŽTT vertino mokesčių institucijų praktiką skirti asmeniui baudas už reikalaujamų dokumentų nepateikimą, kai, įtardamos pareiškėjo nusikalstamą veiką, bet negalėdamos jos įrodyti, reikalavo pateikti visus dokumentus, susijusius su įmonėmis, į kurias jis investavo pinigus. Pareiškėjas visus kartus atsisakė tai padaryti, todėl keturis kartus buvo nubaustas pinigėmis sankcijomis. Strasbūro teismas, nagrinėdamas, ar baudos skyrimas už tam tikros informacijos nepateikimą atitinka Konvencijos garantijas, priėjo išvadą, kad kompetentingos institucijos bandė priversti pareiškėją pateikti informaciją apie jo pajamas atskleidžiančius dokumentus, kurie būtų leidę įvertinti mokėtinus mokesčius, o tai galbūt vėliau galėjo tapti baudžiamųjų kaltinimų pagrindu. Strasbūro teismas tokią situaciją aiškiai atskyrė nuo *Saunders* byloje nagrinėtosios, nes ši byla neapėmė įrodymų, kurie egzistuoja neatsižvelgiant į pareiškėjo valią ir kuriuos galima surinkti panaudojant tam tikrą prievartą kaip *Saunders* byloje, todėl mokesčių institucijos skirtas baudas už reikalaujamų tokio pobūdžio

²²*Funke v. France*(Europos Žmogaus Teisių Teismas, 1993, Nr. 10828/84).

²³*Saunders v. United Kingdom* (Europos Žmogaus Teisių Teismas [GC], 1996, Nr. 19187/91).

²⁴*Allen v. United Kingdom* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2002, Nr. 76574/01).

dokumentų nepateikimą EŽTT prilygino pareiškėjo teisę neduoti prieš save parodymų pažeidusiam spaudimui²⁵.

Kai kurie autoriai teigia, kad tokie Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimai skirti tam, kad būtų užkirstas kelias vadinamosioms „žvejybos ekspedicijoms“ (angl. *fishing expeditions*) – valstybinių institucijų tyrimams, vykdomiems neturint jokie aiškiai apibrėžto plano ar paskirties, tikintis rasti naudingos informacijos. Teigiama, kad privilegija neduoti prieš save parodymų neapima reikalavimo pateikti dokumentus tik tuomet, kai valdžios institucijos turi gauti priėjimą prie tokių dokumentų, prie kurių kitaip priėjimo negautų. Kartu pateikiama analogija su JAV Aukščiausiojo Teismo praktika, kurioje teigiama, kad JAV Konstitucijos Penktoji pataisa nėra skirta uždrausti kiekvieną kaltę inkriminuojantį įrodymą, bet taikoma tik tada, kai kaltinamasis yra verčiamas pateikti jo kaltę atskleidžiančią informaciją²⁶.

Taigi, atsižvelgiant į aptartą Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudenciją, būtų sunku *a priori* suformuluoti universalius teisės tylėti užtikrinimo kriterijus, tinkančius visoms mokesčių administravimo procedūrose susiklostančioms situacijoms. Tačiau galima pagrįstai konstatuoti, kad vien tai, jog mokesčių mokėtojas privalo, nepaisydamas nubaudimo grėsmės, pateikti mokesčių administratoriui teisės aktuose nustatytus dokumentus, reikalingus mokesčiams apskaičiuoti, nereiškia, jog dėl to pažeidžiama jo teisė neduoti prieš save parodymų. Šios teisės garantijų klausimas susijęs su įvairaus pobūdžio faktoriais, kuriuos būtina įvertinti nagrinėjant konkrečią bylą. Beje, EŽTT jurisprudencijoje nurodyta, kad sprendžiant, ar buvo pažeista teisės tylėti ir teisės neduoti parodymų prieš save esmė, turi būti atsižvelgiama į prievartos, naudotos siekiant gauti įrodymų, pobūdį ir laipsnį, tinkamų saugiklių buvimą ir šitaip surinktos medžiagos panaudojimą²⁷.

Apibendrinant paminėtą EŽTT praktiką, pažymėtina tai, jog kiekvienu atveju sprendžiant teisės neduoti prieš save parodymų užtikrinimo klausimą mokesčių administravimo srityje, turi būti atsižvelgiama taip pat ir į mokesčių administravimo specifiką bei svarbą valstybinio valdymo ir viešųjų finansų sistemoje. Teisės tylėti, kuri EŽTT jurisprudencijoje nėra pripažįstama absoliučia, garantijos neturėtų riboti mokesčių administratoriaus įprastinės teisėtos veiklos.

MOKESČIŲ MOKĖTOJO PATEIKTOS INFORMACIJOS PANAUDOJIMO BAUDŽIAMAJAME PROCESSE PROBLEMA

Kitas probleminis teisės tylėti užtikrinimo aspektas mokesčių administravimo procedūrose susijęs su asmens atžvilgiu vykdomų kelių lygiagrečių tyrimų praktika.

Europos Žmogaus Teisių Teismas pripažįsta valstybių teisę, laikantis teisėtumo reikalavimų, pasirinkti, kokiomis viena kitą papildančiomis teisinėmis priemonėmis atsakyti į visuomenei žalingą elgesį (kaip antai mokesčių nemokėjimą, vengimą juos mokėti). Tokios

²⁵J.B. v. Switzerland (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2001, Nr. 31827/96).

²⁶G. Stessens, “The obligation to produce documents versus the privilege against self-incrimination: human rights protection extended too far?” European law review: human rights survey issue (1997), p. 45–62.

²⁷O’Halloran and Francis v. United Kingdom (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2007, Nr. 15809/02, 25624/02).

priemonės gali būti taikomos vykdant skirtingus, bet apskritai susijusius procesus, siekiant tą visuomenei žalingą elgesį paveikti skirtingais aspektais, užtikrinant, kad tokių asmeniui taikomų priemonių visuma jam netaps per didelė našta. Konvencijos Protokolo Nr. 7 4 straipsnio tikslas – užkirsti kelią neteisingumui, kai asmuo yra persekiojamas ir baudžiamas du kartus už tą pačią kriminalizuotą veiką²⁸, tačiau pagal šį straipsnį nedraudžiamos tokios teisinės sistemos, kuriose, reaguojant į tam tikras visuomenei žalingas veikas, integruojamos tam tikros priemonės, ypač kai taikomi paraleliniai procesai, kuriuos vykdo ne tos pačios institucijos, siekdamas skirtingų tikslų²⁹.

Vadovaudamasis tokia EŽTT praktika, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad už mokesčių įstatymų pažeidimus gali kilti ne tik Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta atsakomybė ir dėl to būti skiriamos baudos, bet ir baudžiamoji atsakomybė, jei tie pažeidimai atitinka Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse apibrėžtas nusikalstamų veikų sudėtis. Vadinasi, pagal tokį teisinį reguliavimą gali susidaryti ir tokių teisinių situacijų, kai už tam tikrą pažeidimą asmuo gali būti nubaustas ir Mokesčių administravimo įstatyme nustatyta bauda, ir Baudžiamajame kodekse nustatyta bausmė³⁰.

Tokios pozicijos iš esmės laikosi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Jau prieš dešimtmetį nagrinėtoje administracinėje byloje, kurioje pareiškėjas skundė centrinio bei vietos mokesčių administratoriaus sprendimus, kuriais jis buvo įpareigotas sumokėti papildomai apskaičiuotą akcizą ir delpinigių už pažeidžiant Baudžiamojo kodekso normas pagamintą naminę degtinę, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, kad pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai ir su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato³¹.

Su tokiomis situacijomis, kai dėl tų pačių faktų, susijusių su mokesčių mokėjimu, atliekamas mokestinis patikrinimas, t. y. mokesčių administravimo procedūra, ir lygiagrečiai vykdomas ikiteisminis tyrimas Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso nustatyta tvarka, susiduriama gana neretai. Viena vertus, vadovaujantis naujausia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, mokesčių administratorius, turėdamas faktinius duomenis dėl nagrinėtos baudžiamosios bylos (vykdyto ikiteisminio tyrimo) ir nagrinėdamas klausimą dėl

²⁸Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Protokolas Nr. 7, iš dalies pakeistas Protokolu Nr. 11, *Valstybės žinios* 156-7394 (2011); 4 straipsnio 1 dalis nustato, kad niekas negali būti tos pačios valstybės institucijų persekiojamas ar baudžiamas už nusikaltimą, dėl kurio jis jau buvo galutinai išteisintas arba nuteistas pagal tos valstybės įstatymus ir baudžiamąjį procesą.

²⁹*A and B v. Norway* (Europos Žmogaus Teisių Teismas [GC], 2016, Nr. 24130/11, 29758/11), 121–123 punktai.

³⁰Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 1891 straipsnio 1 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2017, Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/2016-15/2016).

³¹*R. B. p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2007, Nr. A-403-238-07).

mokesčių įstatymų pažeidimo tų pačių asmenų atžvilgiu, turėtų atsižvelgti į tai, ar vykdomi nors ir skirtingi procesai, turintys skirtingus tikslus, yra tarpusavyje taip susiję, kad asmeniui taikomų priemonių visuma galėtų tapti per didelė našta, taip pat, ar už mokesčių įstatymų pažeidimus taikomos priemonės papildys vykdomą baudžiamąjį persekiojimą, ar mokestiniam ginčė galimų tokių priemonių taikymo pasekmės bus proporcingos siekiamam tikslui. Be to, mokesčių administratorius turėtų užtikrinti, kad priimant sprendimą dėl mokesčių įstatymų pažeidimo nebus pažeistas *non bis in idem* (negalima dukart bausti už tą patį teisės pažeidimą) ir proporcingumo principai³².

Kita vertus, patys administraciniai teismai nagrinėja bylas dėl mokesčių ginčų, neatsižvelgdami į baudžiamosios bylos baigtį ir mokesčių teisės kontekste vertina ir tuos mokesčių mokėtojų veiksmus, kurie yra ir baudžiamąjį tyrimo dalykas. Pavyzdžiui, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas laikosi pozicijos, jog ikiteisminio tyrimo duomenys gali būti panaudojami ir įrodinėjimo procese administraciniame teisme, nes Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo³³ 57 straipsnio 2 dalis, nustatant bylai reikšmingas aplinkybes, leidžia remtis įvairiais dokumentais ir kitais rašytiniais įrodymais, neribodama šių įrodinėjimo priemonių sąrašo. Mokestinė prievolė gali atsirasti neatsižvelgiant į baudžiamosios bylos baigtį, todėl nepaisant to, kad pareiškėjo atžvilgiu atliekamas ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas, šio ikiteisminio tyrimo metu surinkti faktiniai duomenys bei baudžiamąjoje byloje priimti procesiniai sprendimai, net jei jie buvo panaikinti Baudžiamąjo proceso kodekso nustatyta tvarka, gali būti įrodymais nagrinėjamoje administraciniame byloje³⁴. Tokia praktika iliustruoja situacijas, kai baudžiamąjoje byloje nustatytais faktais prieš tą patį asmenį remiamasi mokesčių administravimo procedūroje. Tačiau reikia pastebėti, kad galima ir atvirkštinė situacija, t. y. kai mokesčių administravimo procedūros vykdymo metu baudžiamasis procesas to paties asmens atžvilgiu dar nėra pasibaigęs (ar net nėra pradėtas). Pavyzdžiui, vienoje nagrinėtoje administraciniame byloje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pabrėžė, kad neįsiteisėjusio apylinkės teismo nuosprendžio baudžiamąjoje byloje turinys patvirtina, kad baudžiamąjoje byloje priimti procesiniai sprendimai grindžiami tais pačiais faktiniais duomenimis kaip ir mokestiniam ginčė, t. y. remiamasi mokesčių administratoriaus surinktais duomenimis (liudytojų paaiškinimais, taip pat ir pateiktų užsienio mokesčių administratorių) ir yra pasisakoma dėl tų pačių faktinių aplinkybių kaip ir mokestiniam ginčė, tiek baudžiamoji byla, tiek mokesčių įstatymų pažeidimo atvejis nagrinėjamas tų pačių fizinių asmenų atžvilgiu³⁵. Būtent tokiais atvejais kyla dilema, ar mokesčių administravimo procedūroje išreikalauti dokumentai iš tiesų nepažeidžia mokesčių mokėtojo teisės neduoti prieš save parodymų (galimo) baudžiamąjo proceso metu.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis

³²E. E. p. *Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2017, Nr. A-991-602/2017).

³³Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas, *Valstybės žinios* 13-308 (1999).

³⁴S. P. p. *Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2016, Nr. A-887-442/2016). Taip pat žr. *Varateka p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015, Nr. A-383-438/2015), kur nurodyta, jog mokestinė atsakomybė gali kilti neatsižvelgiant į kitų bylų baigtį.

³⁵Žr. 30 išnašą: E. E. p. *Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*.

sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos³⁶. Aiškindamas šių teisės normų turinį, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra konstatavęs, kad jomis įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokestis ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrįdė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė. Mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokestį, privalo pateikti pagrįstų argumentų ir juos pagrindžiančių naujų įrodymų, sąlygojančių nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą³⁷.

Įstatymuose nėra įtvirtinta aiškių nuostatų, užtikrinančių mokesčių mokėtojo teisę neduoti parodymų prieš save tais atvejais, kai administracinėje procedūroje mokesčių mokėtojo teikiami faktiniai duomenys yra panaudojami prieš jį baudžiamojo proceso metu. Mokesčių mokėtojui, neteikiančiam faktinių duomenų dėl apskaičiuotų mokesčių pagrįstumo dėl to, kad jie kaip inkriminuojantys gali būti panaudoti prieš tą asmenį baudžiamajame procese, atsiranda neigiamų įrodinėjimo pareigos nevykdymo pasekmių. Tai lemia išvadą, jog tokiais atvejais teismų praktikoje suformuluotos įrodinėjimo pareigos paskirstymo taisyklės mokesčių administravimo procedūroje nesuteikia pakankamų mokesčių mokėtojo teisės tylėti užtikrinimo garantijų.

Šiuo aspektu atkreiptinas dėmesys į Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimą *Weh prieš Austriją* byloje, beje, nesusijusioje su mokesčių procedūromis. Šiame sprendime EŽTT suskirstė, kad yra dvi rūšys bylų, kuriose jis pripažino teisės savęs neapkalinti pažeidimus: 1) bylos, susijusios su prievartos priemonėmis, kuriomis siekiama išgauti informaciją, galinčią inkriminuoti asmenį baudžiamajame procedūroje, kurios laukiama arba tikimasi (*Funke, Heaney ir McGuinness* sprendimai); 2) tos bylos, kuriose ne baudžiamajame procedūroje prievarta gauta inkriminuojanti informacija naudojama baudžiamajame procese (*Saunders, I. J. L* sprendimai)³⁸. Kitaip tariant, šiuo aspektu aptariamuose procesuose, vadovaujantis EŽTT praktika, asmeniui privalo būti užtikrinama Konvencijos 6 straipsnio garantuojama teisė tylėti.

Vėliau Strasbūro teismas rėmėsi šia byla *Shannon prieš Jungtinę Karalystę* byloje, kurioje pareiškėjas skundėsi, kad po atliktos kratos, per kurią buvo paimiti tam tikri finansiniai dokumentai, reikalavimas dalyvauti pokalbyje ir suteikti informacijos finansiniams tyrėjams, kai tokios pareigos nevykdymas gali lemti baudžiamąjį persekiojimą ir nuteisimą, prilygo

³⁶ Žr. 1 išnašą: Mokesčių administravimo įstatymas, 67 straipsnio 2 dalis.

³⁷ D. L. p. *Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2017, Nr. A-982-438/2017), A. G. p. *Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015, Nr. A-1024-442/2015), R. S. p. *Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2012, Nr. A442-1601/2012); ir kt.

³⁸ *Weh v. Austria* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2004, Nr. 38544/97).

Konvencijos 6 straipsnio pažeidimui. Europos Žmogaus Teisių Teismas, pakartojęs *Weh* sprendime akcentuotus momentus, nurodė, kad jei tokia dalyvavimo pokalbyje pareiga būtų nustatyta asmeniui, kurio atžvilgiu nėra jokių įtarimų ir nėra siekio pradėti atitinkamą procedūrą, prievartos priemonių naudojimą būtų galima suderinti su teise neduoti prieš save parodymų. Tačiau jei pareiškėjui ne tik kad gali grėsti įtarimai tirama nusikalstama veika, bet jau ir yra pateikti kaltinimai, tuomet tokiomis aplinkybėmis dalyvaujant pokalbyje su finansiniais tyrėjais, EŽTT vertinimu, greičiausiai būtų reikėję pateikti informaciją klausimais, kylančiais baudžiamojo persekiojimo procese, o tai nesuderinama su teise neduoti parodymų prieš save³⁹. Kalbant apie šios teisės užtikrinimo saugiklius, ypač svarbu, kad Strasbūro teismas pripažino, jog nacionalinėje teisėje įtvirtintas ribojimas naudoti minėtą informaciją šiuo atveju negali būti vertinamas kaip teikiantis procesinę apsaugą pareiškėjui. Tiesa, kad pareiškėjas gali nebūti teisiškas, arba jei būtų teisiškas, teismas galėtų atmesti tokio pokalbio su finansiniais tyrėjais metu gautą informaciją kaip įrodymus, tačiau abu šie aspektai priklauso nuo to, kokie įrodymai būtų faktiškai panaudoti vėlesniame procese, o iš EŽTT praktikos matyti, kad tokio proceso buvimo faktas apskritai net nėra būtinas tam, kad kiltų teisės neduoti parodymų prieš save užtikrinimo klausimas⁴⁰.

Doktrinoje teigiama, kad anksčiau iš Europos Žmogaus Teisių Teismo praktikos buvo suprantama, kad įpareigojimas atsakyti į klausimus arba pateikti be pareiškėjo valios neegzistuojančius dokumentus prieštarauja teisei tylėti, o egzistuojančių dokumentų pateikimas atrodė esantis kitoje kategorijoje⁴¹. Tačiau EŽTT sprendimas *Chambaz prieš Šveicariją* byloje paneigė tokį skirstymą. Šioje byloje pareiškėjas skundė mokesčių institucijų, vykdžiusių tyrimus pareiškėjo finansinių deklaracijų pagrindu, paskirtas baudas už įvairių dokumentų nepateikimą. Kol pareiškėjo skundas laukė nagrinėjimo nacionaliniame teisme, buvo pradėtas naujas tyrimas, per kurį pareiškėjas apkaltintas mokesčių vengimu ir jam grėsė daugiau nei 1 mln. Šveicarijos frankų bauda. Strasbūro teismas, nagrinėdamas skundą dėl teisės tylėti pažeidimo, neišskyrė susitikimo metu ar raštu pateiktinų atsakymų į kompetentingų institucijų užduodamus klausimus ir dokumentų pateikimo nurodydamas, kad, skirdamos baudas už pareiškėjo atsisakymą pateikti dokumentus, valstybės institucijos vertė jį pateikti pajamas ir turtą mokesčių įvertinimo tikslais atskleidžiančius dokumentus. Skiriant baudas, kai vykdomas tyrimas dėl mokesčių vengimo, EŽTT vertinimu, pareiškėjas buvo verčiamas save inkriminuoti⁴².

Tuo metu *Van Weerelt prieš Jungtinę Karalystę*⁴³ byla pateiktina kaip atskleidusi gerąją nacionalinių teismų praktiką nagrinėjamu klausimu. Šioje byloje mokesčių inspektorius reikalavo, kad pareiškėjas pateiktų atitinkamą mokestinę informaciją, ir kartu nurodė baudą už prievolės nevykdymą, bet pareiškėjas tokį reikalavimą užginčijo ir galutinis sprendimas nebuvo priimtas. Lygiagrečiai nacionaliniuose teismuose mokesčių institucijos pradėjo procesą, prašydamos išreikalauti iš pareiškėjo mokestinėms korekcijoms reikalingą informaciją; už atsisakymą tai padaryti jam galėjo būti skiriama iki 500 000 EUR siekianti bauda. Jungtinės Karalystės Aukščiausiasis Teismas, priimdamas įpareigojimą, nurodė *JB prieš Šveicariją* bylą ir

³⁹*Shannon v. United Kingdom* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2005, Nr. 6563/03).

⁴⁰Ten pat, 40 punktas.

⁴¹Ph. Baker, “Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights.” *European taxation* 52, no. 12 (2012): 584–586, p. 584.

⁴²*Chambaz v. Switzerland* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2012, Nr. 11663/04).

⁴³*Van Weerelt v. Netherlands* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2015, Nr. 784/14).

konstatavo, kad išreikalauta informacija, kurios buvimas priklauso nuo pareiškėjo valios, gali būti naudojama tik siekiant apskaičiuoti mokesčius, bet ne paskirti baudą ar pradėti baudžiamąjį tyrimą. EŽTT įvertinęs, kad nacionalinis teismas, užkirsdamas kelią netinkamam informacijos panaudojimui siekiant nustatyti „baudžiamąjį kaltinimą“ klausimus pareiškėjo atžvilgiu, elgėsi apdairiai, sutiko su mokesčių institucijų prašymu mokesčių ir palūkanų apskaičiavimo tikslais pagal taikytinus mokestinius teisės aktus atskleisti informaciją, kurios nebūtų galima gauti jokiū kitu būdu⁴⁴.

IŠVADOS

1. Mokesčių teisėje ir Lietuvos administracinių teismų praktikoje nėra suformuluota aiškių kriterijų, kaip, atliekant mokesčių administravimo procedūras, turėtų būti užtikrinama mokesčių mokėtojo teisė neduoti parodymų prieš save.
2. Mokesčių administravimą reglamentuojančiuose įstatymuose nėra nustatytas teisinis reguliavimas, užtikrinantis pakankamas teisės neduoti parodymų prieš save įgyvendinimo garantijas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo mokesčių administratoriui teikiami faktiniai duomenys yra perduodami institucijai, vykdančiai mokesčių mokėtojo baudžiamąjį persekiojimą.
3. Administracinių teismų praktikoje suformuluotos įrodinėjimo pareigos paskirstymo taisyklės mokesčių administravimo procedūroje nesuteikia pakankamų mokesčių mokėtojo teisės tylėti užtikrinimo garantijų.
4. Atsižvelgiant į Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudenciją, kiekvienu atveju sprendžiant teisės neduoti prieš save parodymų užtikrinimo klausimą mokesčių administravimo srityje, turi būti atsižvelgiama taip pat ir į mokesčių administravimo specifiką bei svarbą valstybės valdymo ir viešųjų finansų sistemoje.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas, *Valstybės žinios* 13-308 (1999).
2. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015 06 25, Nr. XII-1869, //www.lrs.lt.
3. Lietuvos Respublikos Konstitucija, *Valstybės žinios* 33-1014 (1992).
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *Valstybės žinios* 63-2243 (2004).
5. Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija, *Valstybės žinios* 96-3016 (2000).

⁴⁴Ten pat, 60–62 punktai.

6. Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Protokolas Nr. 7, iš dalies pakeistas Protokolu Nr. 11, *Valstybės žinios* 156-7394 (2011).

Kiti šaltiniai

7. *A and B v. Norway* (Europos Žmogaus Teisių Teismas [GC], 2016, Nr. 24130/11, 29758/11).
8. *Allen v. United Kingdom* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2002, Nr. 76574/01).
9. Baker, Ph. “Recent Tax Cases of the European Court of Human Rights.” *European taxation* 52, no. 12 (2012): 584–586.
10. *Chambaz v. Switzerland* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2012, Nr. 11663/04).
11. *D. L. p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2017, Nr. A-982-438/2017).
12. Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 1891 straipsnio 1 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2017, Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/2016-15/2016).
13. Dėl Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymo 21 straipsnio 2 dalies (2000 m. kovo 16 d. redakcija), 3 dalies (2002 m. birželio 11 d. redakcija), 4 dalies (1999 m. gegužės 11 d. redakcija), 7 dalies (2002 m. birželio 11 d. redakcija) ir dėl šio įstatymo (2003 m. lapkričio 20 d. redakcija) 26 straipsnio 5, 7, 14 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, 2005, Nr. 02/03-03/03-04/03-05/03-39/03-05/04-16/04-02/05-04/05).
14. *E. E. p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2017, Nr. A-991-602/2017).
15. *Engel and others v. The Netherlands* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 1976, Nr. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72).
16. *Funke v. France* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 1993, Nr. 10828/84).
17. *G. p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015, Nr. A-1024-442/2015).
18. *J. K. p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2013, Nr. AS525-162/2013).
19. *J.B. v. Switzerland* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2001, Nr. 31827/96).
20. *Janosevic v. Sweden* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2002, Nr. 34619/97).
21. *Morel v. France* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2003, Nr. 54559/00).
22. Nasutavičienė, J., „Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijoje įtvirtintų įmonių teisių apsaugos problemos ES konkurencijos teisėje“. Daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2012.
23. *O’Halloran and Francis v. United Kingdom* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2007, Nr. 15809/02, 25624/02).

24. Ovey, C., White, R. Jacobs and White: *The European Convention on Human Rights*. Oxford: Oxford University Press, 2002.
25. *R. B. p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2007, Nr. A-403-238-07).
26. *R. p. Muitinės departamentą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2011, Nr. A-143-2619-11).
27. *R. S. p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2012, Nr. A442-1601/2012).
28. *S. P. p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2016, Nr. A-887-442/2016).
29. *Saunders v. United Kingdom* (Europos Žmogaus Teisių Teismas [GC], 1996, Nr. 19187/91).
30. *Shannon v. United Kingdom* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2005, Nr. 6563/03).
31. Stessens, G., “The obligation to produce documents versus the privilege against self-incrimination: human rights protection extended too far?” *European law review: human rights survey issue* (1997): 45–62.
32. *Tikroji turto kaina p. Lietuvos Respublikos konkurencijos tarybą* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015, Nr. A-903-624/2015).
33. Van Overbeek, W., “The right to remain silent in Competition Investigations: The Funke decision of the Court of Human Rights makes revision of the ECJ’s case law necessary”, *European Competition Law Review* 15(3), (1994).
34. *Van Weerelt v. Netherlands* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2015, Nr. 784/14).
35. *Varateka p. Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2015, Nr. A-383-438/2015).
36. *Weh v. Austria* (Europos Žmogaus Teisių Teismas, 2004, Nr. 38544/97).

SUMMARY

SAFEGUARDING THE RIGHT NOT TO TESTIFY AGAINST YOURSELF IN TAX ADMINISTRATION PROCEDURES

This article analyzes the privilege against self-incrimination in the field of tax administration. Although the tax administration, which is an integral part of a public administration system, is an activity of the tax administrator aimed at collecting taxes, however, according to the authors of this article, the right to remain silent and the privilege against self-incrimination has to be ensured in the said process.

The application of this principle is significant because the laws governing the tax administration provide the tax administrator the right not only to administer a proper tax liability but also to impose a monetary fine on the taxpayer for unlawful conduct which violates the requirements of tax law.

In the jurisprudence of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania and the Supreme Administrative Court of Lithuania it has been ascertained that if certain sanctions established by law in their amount (severity) are equivalent to criminal penalties, regardless of the type of legal liability, the persons to whom such sanctions apply have to be provided with procedural guarantees arising from Article 31 of the Constitution of the Republic of Lithuania, which establishes the right not to incriminate oneself.

The Supreme Administrative Court of Lithuania in its case law takes into account the elements of a criminal charge laid down in the jurisprudence of the European Court of Human Rights and recognizes that a fine for violation of tax law may amount to a criminal sanction within the meaning of the European Convention on Human Rights.

Although not specifically mentioned in Article 6 of the Convention, the right to remain silent and the privilege against self-incrimination are generally recognised in the jurisprudence of the European Court of Human Rights as international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6.

All of this implies the conclusion that in the area of tax administration, in cases where a fine equivalent to criminal penalty is imposed upon a taxpayer, ensuring the right of that person to remain silent is relevant. Guarantees of the said right are also important in cases when the same facts concerning the payment of taxes trigger parallel proceedings – tax administration procedure and criminal proceedings conducted in accordance with the Code of Criminal Procedure of the Republic of Lithuania.

On the basis of the European Convention on Human Rights, the jurisprudence of the European Court of Human Rights, the legal acts of the Republic of Lithuania, the jurisprudence of Lithuanian courts and the scientific literature this article analyzes the aspect of criminal charge under the Convention, problematic aspects of ensuring the right to remain silent and the privilege against self-incrimination in tax administration cases, namely the duty of the tax payer to provide information to the tax administrator, the scope of such obligation and its limits, also the problem of using such information in the parallel criminal proceedings.

KEY WORDS

Tax administration, penalty, criminal charge, privilege against self-incrimination, Convention on human rights.