

LATVIJAS UNIVERSITĀTE  
JURIDISKĀ FAKULTĀTE  
TIESĪBU TEORIJAS UN VĒSTURES ZINĀTŅU KATEDRA

**KRĀPNIECISKA DARĪJUMA KONSTATĒŠANAS  
ĪPATNĪBAS NODOKĻU TIESĪBĀS**

MAĢISTRA DARBS

Autore: **Natalja Golubeva**

Studenta apliecības Nr.: ng16013

Darba vadītājs: profesors Dr.iur. Jānis Lazdiņš

RĪGA 2018

## ANOTĀCIJA

Maģistra darbs ir veltīts krāpniecisko darījumu konstatēšanas īpatnību noskaidrošanai nodokļu tiesībās. Maģistra darbā analizēta jēdziena „krāpniecisks darījums” izpratne krimināltiesībās un administratīvajās tiesībās, kā arī krāpnieciska darījuma konstatēšanas īpatnības minētajās tiesību nozarēs. Darbs sastāv no diviem izpētes blokiem, proti, krāpnieciska darījuma konstatēšanas īpatnību analīzes krimināltiesībās un šāda darījuma konstatēšanas īpatnību analīzes administratīvajās tiesībās. Pētījuma rezultātā darba autore konstatēja, ka ir vērojamas būtiskas atšķirības krāpniecisko darījumu konstatēšanā administratīvajās tiesībās un krimināltiesībās. Pētījuma rezultāti iezīmē jēdziena „krāpniecisks darījums” izpratnes trūkumu. Maģistra darbā tika secināts, ka administratīvajās tiesībās termins „krāpniecisks darījums” tiek lietots nepamatoti, turpretim krimināltiesībās šī termina vietā lieto terminu „fiktīvs darījums”. Ņemot vērā izanalizētas krāpnieciskā darījuma konstatēšanas īpatnības administratīvajās tiesībās, tika secināts, ka šāds darījums būtu apzīmējams ar terminu „fiktīvs darījums”.

Atslēgvārdi: krāpniecisks darījums, fiktīvs darījums, šķietams darījums, neesošs darījums, fiskālo priekšrocību gūšana, valsts budžeta naudas izkrāpšana.

## ABSTRACT

Master paper is dedicated to clarifying the peculiarities of detection of fraudulent transactions in tax law. The understanding of the „fraudulent transaction” concept in criminal and administrative law is analyzed and compared in the master paper, as well as peculiarities of detection of fraudulent transactions in these branches of law are clarified. The paper consists of two research blocks: the analysis of detection of the fraudulent transactions in criminal law and the analysis of the specifics of detection of such transactions in administrative law. As a result of the research, the author came to a conclusion that there are significant differences in the detection of fraudulent transactions in administrative law and criminal law. The results of the study highlight the lack of understanding of the „fraudulent transaction” concept. The author of the master paper concludes that the term „fraudulent transaction” is being used unreasonably in the administrative law, whereas in criminal law the term „fictitious transaction” is being used instead of the term „fraudulent transaction”. Taking into account the peculiarities of detection of fraudulent transactions in administrative law, the author concluded that such a transaction should be called ‘fictitious’.

Keywords: fraudulent transaction, fictitious transaction, apparent transaction, non-existent transaction, fiscal advantage, state budget scam.

## SATURS

Ievads.....	5
1. Šķietama darījuma jēdziens un tā subjekti ar pievienotās vērtības nodokli saistītos darījumos .....	7
1.1. Šķietama darījuma nošķiršana no komercdarījuma .....	7
1.2. Fiktīvas komercsabiedrības pazīmes .....	9
1.3. Šķietamo darījumu subjekti .....	11
1.4. Krāpnieciska darījuma jēdziena nošķiršana no citām nelegālām darbībām nodokļu tiesībās .....	13
1.5. Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa jēdziens.....	17
2. Kriminālsodāmie darījumi pievienotās vērtības nodokļa jomā.....	22
2.1. Krāpšanas jēdziens krimināltiesībās .....	22
2.2. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas nošķiršana no krāpšanas.....	27
3. Administratīvā atbildība pievienotās vērtības nodokļa jomā .....	33
3.1. Pierādīšanas nastas noteikšana fiktīva darījuma konstatēšanas gadījumā .....	35
3.2. Preču un pakalpojuma neesamības pierādīšana fiktīva darījuma ietvaros.....	37
3.3. „Zināja vai vajadzēja zināt” pierādīšana.....	38
3.4. Formālo darbību konstatēšana fiktīvajos darījumos .....	46
3.5. Privātautonomijas principa ievērošana, konstatējot fiktīvos darījumus .....	52
3.6. Ar fiktīva darījuma konstatēšanu saistītas ģenerālklausulas .....	54
3.7. Krāpnieciska darījuma jēdziena nozīme administratīvajās tiesībās.....	58
Kopsavilkums .....	63
Izmantotās literatūras un avotu saraksts .....	65

## IEVADS

Nodokļu izkrāpšana mūsdienās ir izplatīta parādība. Eiropas Savienībā katru gadu potenciāli tiek zaudēta nodokļu ieņēmumu summa 1 triljona *euro* apmērā, kas katram Eiropas iedzīvotājam izmaksā aptuveni 2 000 *euro* gadā. Tiesvedība nodokļu krāpšanas lietās ir ilga un apgrūtināša, vainīgās personas saņem salīdzinoši maigus sodus, kā rezultātā krāpšanās ar nodokļiem zināmā mērā kļūst par bezrisku pārkāpumu<sup>1</sup>. Ņemot vērā minēto, autore uzskata, lai samazinātu šādu statistiku, nepieciešams pētīt un analizēt maģistra darbam izvirzīto tēmu „Krāpnieciska darījuma konstatēšanas īpatnības nodokļu tiesībās”, lai izprastu termina „krāpniecisks darījums” būtību, tā lietošanas robežas, kā arī izpratni par šo terminu krimināltiesībās un administratīvajās tiesībās.

Nodoklis ir obligāts maksājums un tā savlaicīga maksāšana ir personas publiski tiesisks pienākums pret valsti. Atbilstoši sabiedriskā līguma teorijai<sup>2</sup>, nodoklis ir līgumiskais maksājums starp valsti un pavalstniekiem noslēgta līguma ietvaros, saskaņā ar kuru pavalstnieks samaksā valsts maksu par aizsardzību un citiem pakalpojumiem, par valsts sniegtajiem labumiem un mieru<sup>3</sup>. Tādēļ nodokļu nemaksāšana vai valsts budžeta naudas izkrāpšana nodokļu sfērā atstāj negatīvu iespaidu gan uz valsts attīstību, gan arī uz sabiedrības labklājību.

Izplatītākās prettiesiskās darbības nodokļu un nodevu iekasēšanas sfērā ir pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa nepamatota atskaitīšana vai atprasīšana no valsts budžeta, līdz ar to maģistra darba tēma tika sašaurināta, analizējot likumam pretējus darījumus pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa sfērā.

Termins „krāpnieciskie darījumi” nodokļu jomā tiek lietots ne tikai krimināltiesībās, šo terminu izmanto arī administratīvajās tiesās, lemjot, vai nodokļu maksātājam bija priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tādēļ maģistra darbā tiks pētīti tiesu apzīmēto krāpniecisko darījumu konstatēšanas aspekti abās nozarēs, tos salīdzinot.

Par maģistra darba mērķi tiek izvirzīta termina „krāpniecisks darījums” lietošanas aspektu izpēte administratīvajās tiesībās un šā termina nozīmes salīdzināšana krimināltiesību kontekstā. Maģistra darba ietvaros tiks analizēti pierādījumi, ar kuriem ir iespējams noteikt, ka darījums starp pusēm ir bijis fiktīvs.

---

<sup>1</sup> Ekonomikas un monetārās komitejas 2013.gada 3.maija ziņojums par cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un nodokļu oāzēm (2012/2060(INI)). Pieejams: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//LV> [aplūkots 10.03.2018.].

<sup>2</sup> Sebastjēns Le Peters de Vobāns (S.Vauban (1633-1707)), Šarls Luijs de Monteskjē (C.Montesquieu (1689-1755)), Viktors Mirabo (V.Mirabeau (1715-1789)).

<sup>3</sup> Ketners K. Nodokļu teorijas pamati. Rīga: RTU Izdevniecība, 2006, 35.lpp.

Lai sasniegtu izvirzīto mērķi, darba autore izvirzījusi šādus uzdevumus:

- 1) izmantojot zinātnisko literatūru un judikatūru, noteikt krāpniecisko darījumu konstatēšanas īpatnības krimināltiesībās;
- 2) izmantojot judikatūru, noteikt krāpniecisko darījumu konstatēšanas īpatnības administratīvajās tiesībās;
- 3) salīdzināt krāpniecisko darījumu konstatēšanas īpatnības krimināltiesībās un administratīvajās tiesībās un izdarīt secinājumus.

Darbā tiks izmantotas vairākas zinātniski pētnieciskās metodes:

- 1) analītiskā metode tiks pielietota, analizējot krāpniecisko darījumu konstatēšanas īpatnības;
- 2) salīdzinošā metode – ar tās palīdzību tiks salīdzināta jēdziena „krāpniecisks darījums” izpratne administratīvajās tiesībās ar krimināltiesībās, kā arī salīdzināta krāpšanas kvalifikācija ar izvairīšanās no nodokļu nomaksas kvalifikāciju;
- 3) deduktīvā metode – tiks pētīta judikatūra, kas ir saistīta ar krāpnieciskiem darījumiem, loģiski izsecinot šo darījumu konstatēšanas īpatnības;
- 4) induktīvā metode - no atsevišķu administratīvo un krimināllietu analīzes darba autore nonāks pie vispārīgiem secinājumiem.

Darba struktūra izveidota atbilstoši izvirzītajam mērķim un uzdevumiem. Darbs sadalīts vairākās nodaļās un apakšnodaļās, svarīgākos secinājumus un atziņas apkopojot noslēgumā. Darbs sastāv no trim nodaļām. Pirmā nodaļa tiks veltīta šķietamo darījumu jēdziena noteikšanai. Nodaļā tiks pētīts šķietamo darījumu jēdziens, subjekti un kritēriji, kas vispārēji varētu liecināt par pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu. Otrajā nodaļā darba autore pētīs fiktīvo darījumu konstatēšanas īpatnības krimināltiesībās, salīdzinot krāpnieciskos darījumus ar darījumiem, kuru nolūks ir izvairīties no nodokļu nomaksas. Trešajā nodaļā darba autore pētīs fiktīvo darījumu konstatēšanas īpatnības administratīvajās tiesībās, analizējot, vai šie darījumi pamatoti tiek apzīmēti ar terminu „krāpniecisks darījums”.

# 1. ŠĶIETAMA DARĪJUMA JĒDZIENS UN TĀ SUBJEKTI AR PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKLI SAISTĪTOS DARĪJUMOS

## 1.1.Šķietama darījuma nošķiršana no komercdarījuma

Komerclikuma<sup>4</sup> 388.pantā ir minēts komercdarījuma jēdziens – tas ir komersanta tiesisks darījums, kas saistīts ar komercdarbību. Definējums pēc būtības nav apjomīgs, tomēr tajā tiek pieminēti jēdzieni, kuri ir atrodami citās tiesību normās un kuru izpēte ir svarīga, lai izprastu jēdziena „prettiesisks darījums” būtību.

Jēdziena „tiesisks darījums” definīcija ir atrodama Civillikuma<sup>5</sup> 1403.pantā - tiesisks darījums ir atļautā kārtā izdarīta darbība tiesisku attiecību nodibināšanai, pārgrozīšanai vai izbeigšanai.

Komerclikuma 1.panta otrās daļas pirmais teikums noteic, ka komercdarbība ir atklāta saimnieciskā darbība, kuru savā vārdā peļņas gūšanas nolūkā veic komersants, turklāt minētās tiesību normas trešajā daļā ir noteikts, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 4.panta pirmā daļa nosaka, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību. Tādēļ saimniecisko darbību raksturo sistemātiskums, patstāvīgums un atlīdzība.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”<sup>6</sup> 11.panta 1.<sup>3</sup>punkts norāda konkrētos kritērijus, pēc kuriem jāvadās, lai konstatētu, ka fiziskās personas darbība ir kvalificējama kā saimnieciskā darbība:

1) darījumu regularitāte un sistemātiskums (trīs un vairāk darījumi taksācijas periodā vai pieci un vairāk darījumi trijos taksācijas periodos);

2) ieņēmumi no darījuma pārsniedz 14 229 un vairāk *euro* taksācijas gadā, izņemot ieņēmumus no personīgā īpašuma atsavināšanas atbilstoši šā likuma 9.panta pirmās daļas 19.<sup>2</sup> punktam;

3) darbības ekonomiskā būtība vai personas īpašumā esošo lietu apjoms norāda uz sistemātisku darbību ar mērķi gūt atlīdzību.

Likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” saimnieciskās darbības kritēriji ļauj nodokļu administrācijai, veicot fizisko personu darbību pārbaudi, izmantot minētos kritērijus kā pieturas punktu, tomēr šie kritēriji nevar viennozīmīgi ļaut nošķirt saimniecisko darbību no darbības,

<sup>4</sup> Komerclikums: LV likums. Pieņemts 13.04.2000. [16.03.2018. red.].

<sup>5</sup> Civillikums: LV likums. Pieņemts: 28.01.1937. [16.03.2018. red.].

<sup>6</sup> Likums “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”: LV likums. Pieņemts 11.05.2013. [16.03.2018. red.].

kas tiek veikta personiskajām vajadzībām. Līdz ar to komercdarījuma jēdziena noskaidrošanai šie kritēriji netiks izmantoti.

Komerclikuma 1.panta pirmajā daļā var noteikt jēdziena „komersants” legāļdefinīciju – tā ir komercreģistrā ierakstīta fiziska persona (individuālais komersants) vai komercsabiedrība (personālsabiedrība un kapitālsabiedrība).

Rezumējot iepriekš minēto, komercdarījums ir komercreģistrā ierakstītās fiziskas personas vai komercsabiedrības atļautā kārtā izdarīta darbība tiesisku attiecību nodibināšanai, pārgrozīšanai vai izbeigšanai. Tā saistīta ar jebkuru atklātu, sistemātisku un patstāvīgu darbību pret atlīdzību, kuru savā vārdā peļņas gūšanas nolūkā veic fiziskā persona vai komercsabiedrība.

Viens no tiesiskā darījuma spēkā neesamības pamatiem ir darījuma šķietamais (fiktīvais) vai simulatīvais raksturs (Civillikuma 1438., 1439.pants)<sup>7</sup>. Saskaņā ar Civillikuma 1438.pantu, ja griba izteikta tikai izskata pēc, tad tai nav nekādu tiesisku sekas, ja ar to saistīts prettiesīgs trešās personas maldinājums.

Šķietamiem darījumiem ir raksturīgs tas, ka to dalībnieki nevēlas tiesisku sekas iestāšanos, taču vēlas radīt patiesi gribētu un reāli notikuša tiesiskā darījuma šķietamību. Šķietamā darījuma gadījumā dalībnieki savā starpā patiesībā nevēlas tiesiski saistīties, radot trešajām personām iespaidu par noslēdzamā darījuma nopietnību<sup>8</sup>. Līdz ar to ir atzīmējams, ka šķietamiem darījumiem trūkst patiesas gribas. Tas pats ir attiecināms arī uz simulatīviem darījumiem, jo to mērķis ir apslēpt kādu citu tiesisko darījumu, kura noslēgšanu tā dalībnieki ir patiesi gribējuši<sup>9</sup>. Šķietamā darījuma nodokļu jomā mērķis ir fiskālo priekšrocību gūšana. Šāda veida darījums rada valsts iestādei maldīgu priekšstatu par darījumā minēto faktu neesamību.

Civillikuma 1438.pantā minētas tiesiskās sekas ir domātas kā normatīvajos aktos paredzēta civiltiesiskā, administratīvā un kriminālā atbildība, pie kuras var tikt saukti šķietamā (fiktīvā) darījuma dalībnieki par trešo personu maldināšanu<sup>10</sup>. Tādēļ, kaut arī starp pusēm pastāv līguma brīvība, tomēr pastāv šīs brīvības ierobežojumi, kas skar ne tikai darījumu puses, bet arī trešās personas, iespējams, arī valsti un sabiedrību kopumā<sup>11</sup>.

Salīdzinot šķietamo darījumu ar komercdarījumu, darba autore uzsver, ka šķietamo darījumu gadījumā nodokļu maksātājs cenšas darījumus pielīdzināt komercdarījumiem, lai trešajām personām, tostarp arī Valsts ieņēmumu dienestam, nerastos šaubas par darījumu

<sup>7</sup> Balodis K. Ievads civiltiesībās. Rīga: Zvaigzne ABC, 2007, 186.lpp.

<sup>8</sup> Ibid, 246.lpp.

<sup>9</sup> Ibid, 249.lpp.

<sup>10</sup> Ibid.

<sup>11</sup> Torgāns K. Civiltiesību, komerciesību un civilprocesa aktualitātes. Raksti. 1999-2008. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2009, 73.lpp.

tiesiskumu un atskaitāmā priekšnodokļa likumību. Svarīgi nošķirt šos divus jēdzienus, tādēļ, ka šķietamo darījumu mērķis ir nepamatotu tiesību radīšana priekšnodokļa atskaitīšanai, turpretim komercdarījumu veikšanas gadījumā mērķis ir tieši saimnieciskās darbības veikšana ar mērķi gūt peļņu. Turklāt, runājot par peļņas gūšanas nolūku, šķietamo darījumu gadījumā ne vienmēr abas puses ir faktiski strādājošie komersanti. Viena no darījuma pusēm var būt fiktīva komercsabiedrība, vai arī iespējama darījumu ķēžu veidošana, iekļaujot tajās vairākas fiktīvas komercsabiedrības un veidojot krāpniecisku shēmu ar nolūku liegt izsekot preču izcelsmei un kustībai. Fiktīvo komercsabiedrību esamība *a priori* noved pie aizdomām par abu darījuma pušu nolūku slēgt tiesisku darījumu. Tādēļ, ja darījums neatbilst komerc tiesību un arī civiltiesību prasībām un ir veikts ar nolūku izkrāpt valsti, tas būtu atzīstams par fiktīvo.

## 1.2.Fiktīvas komercsabiedrības pazīmes

Fiktīvas komercsabiedrības pazīmes nav normatīvi nostiprinātas. Par fiktīvas komercsabiedrības pazīmēm var uzskatīt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 30.punktā noteiktos „riskā adreses” noteikšanas kritērijus un arī judikatūrā noteiktās pazīmes. Atbilstoši šai tiesību normai, fiktīvas komercsabiedrības pazīmes varētu būt šādas:

1) konstatēts, ka ne nodokļu maksātāja juridiskajā adresē, ne reģistrētās struktūrvienības, ja tāda ir, adresē saimniecisko darbību nav iespējams veikt,

2) nodokļu maksātāja juridiskā adrese vai komercsabiedrības vienīgā dalībnieka vai vienīgās amatpersonas deklarētās dzīvesvietas adrese ir sociālās institūcijas, kas personām bez noteiktas dzīvesvietas vai krīzes situācijā nonākušām personām nodrošina īslaicīgas uzturēšanās iespējas, vai ieslodzījuma vietas adrese.

Valsts ieņēmumu dienests iekšējos noteikumos norādījis fiktīvo uzņēmumu pazīmes:

1) uzņēmums nav sasniedzams juridiskajā adresē;

2) uzņēmums nav atrodams juridiskajā, kā arī dibinātāja un/vai amatpersonas deklarētajā adresē;

3) amatpersona bez noteiktas dzīvesvietas

4) pieņemts lēmums par juridiskās adreses iekļaušanu riskā adresu sarakstā;

5) pieņemts lēmums par amatpersonas iekļaušanu riskā personu sarakstā;

6) amatpersona nav Latvijas Republikas rezidents un nav saņēmis darba vai uzturēšanās atļauju;

7) u.tml<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 3.jūlija iekšējie noteikumi Nr.47 [nepublicēts].

Apkopojot tiesu praksē analizēto, var konstatēt, ka papildus Valsts ieņēmumu dienesta iekšējos noteikumos atzītajām pazīmēm, bieži vien uz komercsabiedrības fiktīvo raksturu varētu norādīt šādas pazīmes:

- 1) komercreģistrā reģistrētā amatpersona pati saimniecisko darbību neveic<sup>13</sup>;
- 2) „virtuālo biroju” izveide un saimnieciskās darbības veikšanas vietas neesamība<sup>14</sup>;
- 3) komercsabiedrībai pastāv vienīgais sadarbības partneris<sup>15</sup>;
- 4) komercsabiedrībai nav ne saimnieciskās darbības veikšanas vietas, ne strādāt spējīgas komersanta izpildinstitūcijas, ne materiāltehnisko un darba spēka resursu<sup>16</sup>;
- 5) uzņēmums dibināts īsi pirms strīdus darījumiem un drīz pēc strīdus darījumiem to atsavina<sup>17</sup>;
- 6) uzņēmums neiesniedz gada pārskatu par to gadu, kurā veikti strīdus darījumi<sup>18</sup>;
- 7) uzņēmums ir izslēgts no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra par pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju un dokumentu neiesniegšanu<sup>19</sup>.

Jāpiebilst, ka uzskaitītās pazīmes ne vienmēr viennozīmīgi liecina par fiktīvas komercsabiedrības esamību. Tās tikai palīdz konstatēt, kuras no komercsabiedrībām ir pastiprināti jāpēta.

Ņemot vērā to, ka biežāk fiktīvo darījumu veikšanai tiek izveidoti fiktīvi uzņēmumi, ir nepieciešams pastiprināti pārbaudīt jaundibinātos uzņēmumus ar mērķi novērst fiktīvo uzņēmumu reģistrēšanu. Līdz ar to 2016.gada 23.novembrī tika pieņemti grozījumi likumā „Par Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistru”, kas stājas spēkā 2017.gada 1.janvārī, papildinot likumu ar 14.<sup>1</sup>pantu, kurā ir noteikts, ka Uzņēmumu reģistrs nosūta Valsts ieņēmumu dienestam informāciju par iesniegtajiem pieteikumiem ierakstu izdarīšanai komercreģistrā, ja:

- 1) pieteikumā norādītajā ierakstīšanai pieteiktajā juridiskajā adresē jau ir reģistrēti vairāk nekā 10 komersanti;
- 2) pieteikumā norādītais vienīgais valdes loceklis ir vienīgais valdes loceklis vairāk nekā piecās kapitālsabiedrībās;
- 3) pieteikumā norādītais viens no valdes locekļiem ir viens no valdes locekļiem vai vienīgais valdes loceklis vairāk nekā 10 kapitālsabiedrībās;

<sup>13</sup> Administratīvās apgabaltiesas 28.12.2016. spriedums lietā A420307014, 4.lpp. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/293495.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>14</sup> Administratīvās apgabaltiesas 22.03.2017. spriedums lietā A420226215, 7.lpp. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/304826.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>15</sup> Ibid, 9.lpp.

<sup>16</sup> Ibid, 11.lpp.

<sup>17</sup> Ibid, 12.lpp.

<sup>18</sup> Ibid.

<sup>19</sup> Ibid.

4) sabiedrības ar ierobežotu atbildību vienīgais dibinātājs jau ir vienīgais dalībnieks vairāk nekā piecās sabiedrībās ar ierobežotu atbildību, izņemot gadījumu, kad vienīgais sabiedrības ar ierobežotu atbildību dibinātājs ir publiska persona Valsts pārvaldes iekārtas likuma izpratnē;

5) sabiedrības ar ierobežotu atbildību viens no dibinātājiem jau ir viens no dalībniekiem vairāk nekā 10 sabiedrībās ar ierobežotu atbildību, izņemot gadījumu, kad viens no sabiedrības ar ierobežotu atbildību dibinātājiem ir publiska persona Valsts pārvaldes iekārtas likuma izpratnē.

Lai ierobežotu fiktīvo uzņēmumu dibināšanu un krāpniecisko darījumu slēgšanu, tiek piemēroti tādi termini kā „riskā adrese” un „riskā persona”. Minēto terminu definējums ir atrodams likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 30. un 31.punktos. Lēmuma pieņemšanas kārtība par personas iekļaušanu riskā personu sarakstā ir aprakstīta likuma 34.<sup>3</sup>pantā. Likuma „Par Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistru” 4.<sup>12</sup>pants nosaka, ko Uzņēmumu reģistram ir nepieciešams darīt, ja persona vai adrese atzīta par riskā personu vai riskā adresi - Uzņēmumu reģistrs atsaka izdarīt ierakstu komercreģistrā vai arī atliek ieraksta izdarīšanu.

Lai kontrolētu, kā arī izskaustu negodīgo jeb fiktīvo uzņēmumu darbību, nodokļu administrācijai jāizvērtē iesniegto deklarāciju ticamība- vai darījumi ir faktiski notikuši, kā arī jāveic tematiskās pārbaudes, apsekošanas un novērošanu<sup>20</sup>. Līdz ar to Uzņēmumu reģistrs un Valsts ieņēmumu dienests ir tās iestādes, kurām nepieciešams savlaicīgi konstatēt, ka konkrētā komercsabiedrība ir fiktīva, tādējādi novērstu iespējamās krāpšanas veikšanu.

### **1.3.Šķietamo darījumu subjekti**

Šķietamo darījumu subjekti ir uzskatāmi par darījumu dalībniekiem. Tās ir personas, kuram saskaņā ar normatīviem aktiem ir pienākums veikt nodokļu nomaksu. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta pirmās daļas 4.punktu nodokļu maksātāji ir Latvijas Republikas vai ārvalstu fiziskās un juridiskās personas un uz līguma vai norunas pamata izveidotas šādu personu grupas vai to pārstāvji, kas veic ar nodokli apliekamas darbības vai kam tiek garantēts ienākums nākotnē. Konkrētā nodokļa objekts un maksātāju loks tiek noteikts katrā šā nodokļa likumā.

Darba autorei maģistra darba izstrādes ietvaros svarīgi noteikt, kas tieši ir uzskatāms par krāpniecisko darījumu subjektu gadījumā, kad formāli par krāpnieciskā darījuma dalībnieku ir

---

<sup>20</sup> Joppe A. Nodokļu administrēšanas pilnveidošana. Rīga: Latvijas Universitāte, 2010, 118.-119.lpp.

uzskatāma juridiskā persona. Svarīgi izprast, vai par subjektu ir uzskatāma juridiskā persona, fiziskā persona, kura saskaņā ar Civillikuma 1410.panta otrās daļas noteikumiem ir juridiskās personas likumīgais pārstāvis vai tomēr fiziskā persona, kura faktiski parakstījusi fiktīvos dokumentus prettiesisko darījumu slēgšanas gaitā. Turpmākajās nodaļās tiks analizēts, kurš ir uzskatāms par krāpnieciskā darījuma subjektu administratīvajās tiesībās un krimināltiesībās.

Visbiežāk krāpnieciskie darījumi ir veikti, izmantojot konkrētas shēmas. Vienkāršākā un raksturīgākā ir trīs līmeņu shēma. Tās virspusē ir reālie uzņēmumi, kas veic reālu saimniecisko darbību jeb tā saucamie organizētā grupējuma klienti. Pamatlīmenī ir buferuzņēmumi, caur kuriem notiek darījumi un naudas līdzekļu pārskaitījumi. Šajā līmenī personas organizē un veic saimniecisko darbību, nodrošinot shēmas darbību. Zemākais līmenis ir fiktīvie uzņēmumi, kuri tiek dibināti ar mērķi, lai pēc darījumu atspoguļošanas nodokļu deklarācijās tiem paliktu parādi valstij, kā arī, lai dotu tiesības klientiem saņemt pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitījumus. Fiktīvo uzņēmumu galvenā darbība ir organizēt tā saucamo pseido vai neesošu saimniecisko darbību<sup>21</sup>. No minētā ir secināms, ka buferuzņēmums ir tas shēmas posms, kurš saista reālo uzņēmumu ar fiktīvo uzņēmumu, nodrošinot shēmas darbību, bet fiktīvs uzņēmums neveic saimniecisko darbību un ir reģistrēts ar nolūku veikt prettiesiskās darbības.

Lai krāpnieciskais darījums nestu augļus, nepieciešams, lai, piemēram, kaut viena no darījumu shēmā iesaistītajām personām nedeklarē preces vai pakalpojuma realizāciju vai nesamaksā pievienotās vērtības nodokli, bet nodokļu maksātājs, kurš no negodīgā uzņēmuma saņēma preci un pakalpojumu, deklarēja priekšnodokli.

Kā minēts iepriekš, biežāk krāpniecisko shēmu veido vairākas negodīgas komercsabiedrības, kas apvienojas uzņēmumu grupā. Šīs komercsabiedrības savā starpā veic atsevišķas saskaņotas darbības un tādā veidā ne tikai izvairās no nodokļu nomaksas, bet arī izkrāpj nepamatotas pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas<sup>22</sup>. Shēmu veidošana, kurā ir iesaistītas uzņēmumu grupas, ļauj slēpt krāpniecisko darījumu esamību un nodokļu administrācijai rada grūtības shēmā atrast patiesi vainīgās personas.

Vēl viena no iespējamām shēmām, kas tiek veidota ar nolūku veikt krāpnieciskās darbības, tiek saukta par karuseļa krāpšanas shēmu. Tai raksturīga ir rēķinu plūsma pāri valsts robežai ar esošu vai neesošu preču plūsmu starp personām, no kurām ir vismaz viena persona, kas apzināti nemaksā pievienotās vērtības nodokli. Lai šāda shēma varētu pastāvēt, tai jāpastāv no vairākiem elementiem – dalībniekiem – katram noteiktas savas funkcijas un uzdevumi. Šādas shēmas raksturīgākie elementi ir:

---

<sup>21</sup> Dārziņa L. Ar grozījumiem likumos bargāk vērsīsies pret bezpajumtnieku un tamlīdzīgiem fiktīviem uzņēmumiem. Pieejams: <http://www.lvportals.lv/print.php?id=247387> [aplūkots 19.02.2018.].

<sup>22</sup> Joppe A. Nodokļu administrēšanas pilnveidošana. Rīga: Latvijas Universitāte, 2010, 115.lpp.

1) organizators jeb uzņēmums, kas ir reālais labuma guvējs no šāda veida shēmas;

2) fiktīvais uzņēmums – komercsabiedrība, kas nemaksā nodokļus budžetā;

3) starpnieks ir shēmā iesaistītais uzņēmums un darbojas starp fiktīvo uzņēmumu un citu starpnieku vai brokeri. Starpnieks iepērk preces no fiktīvā uzņēmuma un pārdod tās tālāk. Atšķirībā no fiktīvā uzņēmuma, starpnieks sedz nodokļu saistības un iesniedz nepieciešamās deklarācijas. Šī uzņēmuma galvenais uzdevums ir izjaukt saikni starp fiktīvo uzņēmumu un uzņēmumu, kas vēlas nepamatoti atskaitīt priekšnodokli. Par starpniekiem var kļūt uzņēmumi neapzināti, kuri nenojauš par līdzdalību krāpšanas ķēdē;

4) brokeris – šīs shēmas pēdējais iesaistītais elements, kas iepērk preces no starpnieka, vai nu retos gadījumos no fiktīvā uzņēmuma ar nolūku piegādāt šīs preces organizatoram<sup>23</sup>.

Nosaukums „karuseļi” tika izveidots, jo parasti prece ceļo no uzņēmēja A uz B un uz C un tad atkal no C uz A, turklāt B un C atrodas vienā valstī, bet A – citā<sup>24</sup>.

#### **1.4. Krāpnieciska darījuma jēdziena nošķiršana no citām nelegālām darbībām nodokļu tiesībās**

Termins „nodoklis” skaidrots likuma „Par nodokļiem un nodevām”<sup>25</sup> 1.panta 1.punktā. Saskaņā ar minēto tiesību normu nodoklis ir ar likumu noteikts obligāts periodisks vai vienreizējs maksājums valsts budžeta vai pašvaldību budžetu (pamatbudžeta vai speciālā budžeta) ieņēmumu nodrošināšanai un valsts funkciju un pašvaldību funkciju finansēšanai. Nodokļu samaksa neparedz atlīdzinājumu nodokļa maksātājam tiešā veidā.

Juridisko terminu vārdnīcā skaidrots, ka nodokļi ir obligāti maksājumi, kurus normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā un apmērā iekasē valsts no personām – gan fiziskām, gan arī juridiskām, lai ar valsts līdzekļiem nodrošinātu finanšu stabilitāti un saimniecisko aktivitāti, ar sabiedriskās ražošanas regulāciju saistītos un citus izdevumus. Nodokļi ir likumiska fizisko un juridisko personu īpašuma savdabīga atsavināšanas forma par labu publiskās varas subjektiem<sup>26</sup>. Darba autore uzsver, ka skaidrojums ir nepilnīgs, jo nodoklis ir iekasējams ne tikai no fiziskām un juridiskām personām, bet, saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 4.punkta terminu, arī, piemēram, no personu grupas vai to pārstāvjiem, kas izveidota uz līguma vai norunas pamata, veic ar nodokli apliekamas darbības vai kam tiek garantēts ienākums nākotnē. No juridisko terminu vārdnīcas nodokļu definējuma var secināt, ka nodokļa

<sup>23</sup> Ketners K., Nodokļu plānošana. Rīga: RTU Izdevniecība, 2007, 110-111.lpp.

<sup>24</sup> Taukačs J. Kur Latvija vēl var iegūt vismaz EUR 238 miljonus gadā, nepaaugstinot nodokļus. 20.11.2009. Pieejams: <http://www.sorainen.com/lt/Publications/legal-blogs/1322/kur-latvija-vel-var-iegut-vismaz-eur-238-miljonus-gada-nepaaugstinot-nodoklus> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>25</sup> Par nodokļiem un nodevām: LV likums. Pieņemts 02.02.1995. [29.01.2018. red.].

<sup>26</sup> [b.a.] Juridisko terminu vārdnīca. Rīga: Nordik, 1998, 172.lpp.

nomaksa sniedz labumu nevis konkrētai personai, kura veikusi nodokļa nomaksu, bet gan visai sabiedrībai kopumā.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.pants, ar kuru ir noteikta atbildība par budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra samazināšanu vai no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra nepamatotu palielināšanu, ir imperatīvs, līdz ar to nodokļu maksātāja atbildība par nodokļa apmēra samazināšanu vai no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra nepamatotu palielināšanu iestājas neatkarīgi no tā, vai ar nodokļa maksātāja darbībām tika radīts reāls zaudējums valsts budžetam un vai pārkāpums izdarīts apzināti vai aiz neuzmanības. Ņemot vērā, ka nepamatots nodokļu samazinājums vai nodokļa atmaksas palielinājums var tikt veikts ne tikai krāpniecisko darījumu rezultātā, ir nepieciešams izanalizēt terminus, kas apzīmē nelegālo darbību nodokļu jomā veidus, kā arī mācēt tos nošķirt.

Viena no nodokļu maksātāju tiesībām, kura nav ierakstīta likumā „Par nodokļiem un nodevām” ir tiesības uz nodokļu iemaksu minimalizāciju tādā apmērā, kas nav pretrunā ar spēkā esošiem normatīviem aktiem - tiesības uz nodokļu plānošanu. Tādēļ juridiskām un fiziskām personām ir tiesības slēgt darījumus tādā veidā, lai maksimāli samazināt nodokļu iemaksu apmēru<sup>27</sup>. Būtu loģiski uzskatīt, ka ir nepieciešams šādas tiesības noteikt normatīvo aktu līmenī, vai arī konstitucionālajā līmenī. Tomēr, ja tiks atzītas tiesības uz nodokļu plānošanu, tad ir iespējams, ka tiks radīta problēma likumīgo un pretlikumīgo nodokļu iemaksu samazināšanas veidu norobežošanai. Par likumīgiem veidiem var uzskatīt, piemēram, uzņēmējdarbības vietas reģistrācijas izvēli, uzņēmējdarbības formas izvēli, ar likumiem noteikto atvieglojumu izmantošanu<sup>28</sup>.

Attiecībā uz pretlikumīgiem nodokļu iemaksu samazināšanas veidiem, līdz pat šim brīdim nelegālo darbību nodokļu jomā veidi nav nedz pozitīvizēti, nedz arī apspriesti juridiskajā literatūrā. Latvijas Universitātes maģistrants Uģis Lapiņš savā maģistra darbā<sup>29</sup> piedāvā aplūkot Padomes Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>30</sup> (turpmāk – Direktīva 2006/112/EK) tiesību jēdzienus, lai iegūtu kopēju priekšstatu un izpratni par nodokļu maksātāju atbildību par pārkāpumiem, jo direktīvā kā viens no mērķiem norādīts, ka dalībvalstīm ir jāspēj veikt un turpināt piemērot īpašus pasākumus, lai nepieļautu nodokļu

<sup>27</sup> [б.а.] Коммерческое право. Часть вторая: учебник. Санкт-Петербург: Изд-во Санкт-Петербургского университета, 1998, 423 с.

<sup>28</sup> Цыганков Э., Смирнов В., Космачев В. Искусство налогового планирования. Москва: Экономика и жизнь, 1994, 18 с.

<sup>29</sup> Lapiņš U. Nodokļu maksātāja subjektīvās tiesības uz normatīvajos aktos paredzētajām priekšrocībām nodokļu jomā, to pierādīšana un atbildība par šo tiesību nepareizu izmantošanu. Rīga, 2008. Pieejams: [https://dspace.lu.lv/dspace/bitstream/handle/7/8831/307-10386-Lapins\\_Ugis\\_geog98007.pdf.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dspace.lu.lv/dspace/bitstream/handle/7/8831/307-10386-Lapins_Ugis_geog98007.pdf.pdf?sequence=1&isAllowed=y) [aplūkots 10.03.2018.].

<sup>30</sup> Padomes Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Pieņemta 28.11.2006. [16.03.2018. red.].

nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu nemaksāšanas<sup>31</sup>. Lai veiktu un turpinātu īpašus pasākumus, kas ir attiecināmi uz nelegālām darbībām nodokļu sfērā, ir nepieciešams nošķirt šīs darbības. Direktīvā noteiktas sekojošās darbības, kuras nepieciešams nošķirt:

- 1) krāpšana
- 2) izvairīšanās no nodokļu maksāšanas;
- 3) nodokļu nemaksāšana;
- 4) ļaunprātīga izmantošana.

U.Lapiņš papildus piedāvāja tādu nelegālās darbības veidu nodokļu jomā kā nodokļu apiešana. Šāds termins ir sastopams Ekonomikas un monetārās komitejas 2013.gada 3.maija ziņojumā, pie tam, salīdzinot terminus angļu valodā un latviešu valodā, ziņojumā minētais termins „nodokļu apiešana” angļu valodā ir norādāms kā *tax avoidance*, tomēr Direktīvā 2006/112/EK termins *tax avoidance* uz latviešu valodu tika tulkots kā izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Bet termins *tax evasion* ziņojumā ir tulkots kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas, savukārt direktīvā šis termins ir tulkots kā nodokļu nemaksāšana<sup>32</sup>. Ņemot vērā to, ka skaidrojošās vārdnīcās *tax avoidance* ir uzskatīts par legālu nodokļu režīma izmantošanu, darba autore uzskata, ka direktīvā minētais šī termina tulkojums - izvairīšanās no nodokļu nomaksas, būtu uzskatāms par neprecīzu. Līdzīgi ir norādāms, ka termins *tax evasion* direktīvā ne visur tulkots atbilstoši. Līdz ar to darba autore uzskata, ka neizpratne attiecībā uz terminu nozīmi un skaidrojumu sākās ar direktīvu un citu Eiropas Savienības normatīvo aktu un dokumentu neprecīzu tulkojumu. Tādēļ, lai sasniegtu pareizu terminu izpratni un pielietošanu praksē, sākumā jāveic korekcijas Eiropas Savienības tiesību avotu tulkojumos.

Nodokļu apiešana (angļu val. *tax avoidance*) latviešu valodā viennozīmīgi uzskatāma par sodāmu darbību, taču angļu valodā tiek saprasta kā legāla nodokļu režīma izmantošana, samazinot nodokļa summu likuma ietvaros<sup>33</sup>. Tomēr Eiropas Savienības tiesībās nodokļu apiešana uzskatāma kā nepieņemama nodokļu režīma izmantošana nolūkā samazināt nodokļu saistības un izvairīties tās pildīt. Tāpat kā agresīva nodokļu plānošana, tas ir veids, kā savā labā izmantot nodokļu sistēmas īpatnības vai neatbilstības starp divām vai vairākām nodokļu sistēmām, lai samazinātu savas nodokļu saistības<sup>34</sup>. Līdz ar to, kaut arī nodokļu apiešana nav

<sup>31</sup> Padomes Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Pieņemta 28.11.2006., 59.apsvēruma [16.03.2018. red.].

<sup>32</sup> Piemēram, Direktīvas 2006/112/EK 55.apsvēruma.

<sup>33</sup> Murray R., Prosser J. K. *Tax avoidance*. London: Sweet & Maxwell, 2012, 1-001.

<sup>34</sup> Ekonomikas un monetārās komitejas 2013.gada 3.maija ziņojums par cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un nodokļu oāzēm (2012/2060(INI)). Pieejams: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//LV> [aplūkots 10.03.2018.].

uzskatāma par nelikumīgu, tomēr tā ir nepieņemama nodokļu režīma izmantošana sava labuma gūšanai un tādēļ ar to būtu jācīnās.

Nodokļu apiešana ir tieši saistīta ar agresīvas nodokļu plānošanas koncepciju, proti, lielas uzņēmumu grupas veic plašu nodokļu plānošanu, mākslīgi novizot peļņu nolūkā samazināt reāli maksājamo nodokļu summu un savas saistības šajā jomā<sup>35</sup>. Tāpēc, ja šādas darbības nav sodāmas, tās tomēr ir ierobežojamas, kā to paredz arī Direktīva 2006/112/EK.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas (angļu val. *tax evasion*) angļu valodā nozīmē vispārīgu terminu, kas raksturo nodokļu apmēra samazināšanu, izmantojot nelegālas metodes<sup>36</sup>. Direktīvas 2006/112/EK oficiālajā tulkojumā šis termins tulkots gan kā krāpšana, gan arī kā nodokļu nemaksāšana, turklāt direktīvā nav tāda termina kā *fraud*, kas apzīmē nodokļu krāpšanu.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir jānošķir no nodokļu apiešanas. Kā minēts iepriekš, nodokļu apiešana ir nodokļu maksātāja rīcība ar mērķi samazināt nodokļu saistības, kas ir noteiktas ar likumu.

Ar terminu „ļauņprātīga izmantošana” (angļu val. *abuse*) nodokļu jomā var saprast personas apzinātu rīcību, kuras mērķis ir iegūt nelikumīgas priekšrocības nodokļa veidā. Ievērojot valodas īpatnības tieši termins *abuse* jeb ļauņprātīgā izmantošana vispārīgi raksturo nelegālas darbības nodokļu jomā<sup>37</sup>.

Ar krāpšanu tiek aptvertas tīšas un nelegālas darbības ar mērķi iegūt priekšrocības nodokļu jomā, kad šīs darbības tiek veiktas ar tādām nelikumīgām darbībām kā dokumentu viltošana vai neeksistējošu preču vai pakalpojumu pirkšana, muitas zīmogu viltošana vai arī koruptīvas darbības<sup>38</sup>.

Krāpšanas definīcija Latvijas Republikas normatīvajos aktos ir noteikta Krimināllikuma<sup>39</sup> 177.pantā. Minētās tiesību normas pirmā daļa nosaka, ka krāpšana nozīmē svešas mantas vai tiesību uz šādu mantu iegūšanu, ļauņprātīgi izmantojot uzticēšanos vai ar viltu. Direktīvā 2006/112/EK angļu valodā lietotais termins *tax evasion* apzīmē gan izvairīšanās no nodokļu nomaksas, gan arī krāpšanu<sup>40</sup>.

---

<sup>35</sup> Ekonomikas un monetārās komitejas 2013.gada 3.maija ziņojums par cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un nodokļu oāzēm (2012/2060(INI)). Pieejams: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//LV> [aplūkots 10.03.2018.].

<sup>36</sup> Thuronyi V. *Comparative Tax Law*. [b.v.]: Kluwer Law International, 2003, p.156.

<sup>37</sup> Lapiņš U. Nodokļu maksātāja subjektīvās tiesības uz normatīvajos aktos paredzētajām priekšrocībām nodokļu jomā, to pierādīšana un atbildība par šo tiesību nepareizu izmantošanu. Rīga, 2008, 19.lpp. Pieejams: [https://dspace.lu.lv/dspace/bitstream/handle/7/8831/307-10386-Lapins\\_Ugis\\_geog98007.pdf.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dspace.lu.lv/dspace/bitstream/handle/7/8831/307-10386-Lapins_Ugis_geog98007.pdf.pdf?sequence=1&isAllowed=y) [aplūkots 10.03.2018.].

<sup>38</sup> Aronowitz A.A., Laagland D.S.G., Paulides G., *Value-Added tax fraud in the European Union*. Amsterdam: Kugler Publications, 1996, p.150.

<sup>39</sup> Krimināllikums: LV likums. Pieņemts: 17.06.1998. [16.03.2018. red.].

<sup>40</sup> Piemēram, Direktīvas 2006/112/EK 131., 158., 273. pantā.

Izanalizējot tiesu praksi administratīvajās un krimināllietās, darba autore konstatē, ka Latvijas Republikā tiek lietoti tikai divi termini – izvairīšanās no nodokļu nomaksas un krāpšana, turklāt šie divi termini ir uzskatāmi par pilnīgi nošķiramiem. Tiesu praksē reti tiek patstāvīgi lietoti termini „nodokļu apiešana” vai „ļauņprātīgā izmantošana”.

## 1.5. Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa jēdziens

Tā kā pievienotās vērtības nodokļa atšķirīga piemērošanas dažādās Eiropas Savienības dalībvalstīs var būtiski izkropļot konkurences nosacījumus Eiropas kopējā tirgū, Eiropas Savienībā ir izvirzīti stingri nosacījumi nodokļa piemērošanai<sup>41</sup>. Pievienotās vērtības nodokli Eiropas Savienībā iepriekš regulēja Sestā pievienotās vērtības nodokļa direktīva<sup>42</sup>, kura tika ieviesta ar mērķi harmonizēt pievienotās vērtības nodokļa likumdošanu starp Eiropas Savienības dalībvalstīm. Vēlāk tika pieņemta Direktīva 2006/112/EK, ar ko pārstrādā un atceļ Sesto direktīvu, precizējot spēkā esošos Eiropas Savienības tiesību aktus pievienotās vērtības nodokļa jomā<sup>43</sup>. Attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, 2011.gada 15.martā tika pieņemta Padomes Īstenošanas regula (ES) Nr.282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>44</sup>. Ņemot vērā to, ka regulas Eiropas Savienībās dalībvalstīs ir jāpiemēro tieši, Latvijas normatīvajos aktos šīs regulas prasības nav iestrādātas.

Saskaņā ar Eiropas Savienības tiesību pārākuma principu, ko Eiropas Kopienu tiesa ir attīstījusi<sup>45</sup>, Eiropas Savienības tiesības (arī Eiropas Savienības tiesību atvasinātie akti) prevalē pār dalībvalstu nacionālajām tiesībām. Tādēļ Direktīva 2006/112/EK ir saistoša Latvijas Republikai.

---

<sup>41</sup> Ketners K., Pētersona M. Eiropas Savienības nodokļu politika. Mācību līdzeklis. Rīga: RTU Izdevniecība, 2014, 183.lpp.

<sup>42</sup> Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze. Pieņemta 17.05.1977. [16.03.2018. red.].

<sup>43</sup> ES kopējā pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131057> [aplūkots 08.04.2018.].

<sup>44</sup> Padomes 15.03.2011. Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Pieejams: <https://publications.europa.eu/lv/publication-detail/-/publication/8c39913b-66f7-4a71-8410-a4ace44e9763/language-lv> [aplūkots 16.04.2018.].

<sup>45</sup> EKT lieta: 26/62 NV *Allgemeine Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration*. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61962CJ0026> [aplūkots 08.04.2018.].

Pievienotās vērtības nodoklis ir pieskaitāms pie universāliem netiešiem nodokļiem, kas tiek piemērots darījumos un tādējādi ir iekļauts darījumu cenā (vērtībā), tādēļ netiešā veidā ir iekasēts no nodokļa sloga nesējiem<sup>46</sup>.

Nodokļu maksātāji, kuri ir reģistrēti kā pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, savā saimnieciskajā darbībā veic darījumus, kuri ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokli. Šādi darījumi ir:

1) preču piegāde (tai skaitā preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā un preču eksports) par atlīdzību;

2) pakalpojumu sniegšana par atlīdzību;

3) preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību<sup>47</sup>.

Pievienotās vērtības nodokļa objekts ir nodokļu maksātāja pievienotā vērtība, kas būtībā ir starpība starp apliekamās darbības gūtajiem ieņēmumiem un izdevumiem, kas saistīti ar apliekamās darbības veikšanu. Citiem vārdiem, minētā nodokļa objekts ir nodokļu maksātāja peļņa un darba alga<sup>48</sup>.

Pievienotās vērtības nodokļa jomā ir pieļaujamas konkrētas normatīvajos aktos noteiktās priekšrocības nodokļu maksātājiem. Piemēram, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanas iespējas vai pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošana. Tomēr ir nepieciešams saprast, ka, izmantojot jebkuru priekšrocību, nodokļu maksātājs nes arī atbildību par šo priekšrocību nepareizu, negodprātīgu, neatļautu, vai arī krāpniecisku izmantošanu.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma XI nodaļā ir minēti noteikumi par tiesībām veikt priekšnodokļa atskaitīšanu no valsts budžetā maksājamās pievienotās vērtības nodokļa summas. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pantā ir minēti vispārīgie noteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai. Tiesību normas pirmajā daļā ir noteikts, ka priekšnodoklis ir atskaitāms tikai par precēm un pakalpojumiem, kas ir saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli. Priekšnodoklis ir:

1) no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem;

2) samaksātā nodokļa summa par preču importu;

---

<sup>46</sup> Ketners K., Pētersone M. Eiropas Savienības nodokļu politika. Mācību līdzeklis. Rīga: RTU Izdevniecība, 2014, 183.lpp.

<sup>47</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LV likums. Pieņemts 29.11.2012., 5.panta pirmā daļa [16.03.2018. red.].

<sup>48</sup> Ketners K., Pētersone M. Eiropas Savienības nodokļu politika. Mācību līdzeklis. Rīga: RTU Izdevniecība, 2014, 183.lpp.

3) saskaņā ar īpašu nodokļa režīmu preču importa darījumos aprēķinātā nodokļa summa atbilstoši muitas deklarācijai;

4) aprēķinātā nodokļa summa, kas reģistrētam nodokļa maksātājam taksācijas periodā jāmaksā kā pakalpojuma saņēmējam;

5) aprēķinātā nodokļa summa par preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā;

6) aprēķinātā nodokļa summa par precēm, kas iegādātas saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 141., 142., 143., 143.<sup>1</sup>, 143.<sup>2</sup>, 143.<sup>3</sup>, 143.<sup>4</sup> un 143.<sup>5</sup> pantu;

7) aprēķinātā nodokļa summa par pakalpojumiem, kas saņemti saskaņā ar šā likuma 141., 142., 143. un 143.<sup>4</sup> pantu;

8) aprēķinātā vai samaksātā nodokļa summas par iegādātajām precēm, kas izsniegtas kā mazas vērtības dāvanas vai preču paraugi.

Nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli tikai tad, ja nodokļu rēķinā norādītās preces vai pakalpojumus:

1) piegādājis vai sniedzis tieši tas darījumu partneris, kas ir norādīts nodokļu rēķinā;

2) prece vai pakalpojums tika reāli saņemti (ja prece tika izsniegta no citas valstis, ir jābūt pamatojumam 0 procentu likmes piemērošanai – piemēram, par preču pārvadāšanu noformētas CMR);

3) precēm un pakalpojumiem jābūt reāli saņemtiem nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

No Pievienotās vērtības nodokļa likuma tiesību normām izriet, ka priekšnodokli no budžetā maksājamās summas apliekamā persona var atskaitīt, pastāvot šādiem nosacījumiem:

1) persona reģistrēta Valsts ieņēmumu dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona;

2) tā samaksājusi nodokļu rēķinu par pakalpojumu vai saņēmusi precī un atbilstošu nodokļa rēķinu;

3) prece vai pakalpojums saņemts no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta Valsts ieņēmumu dienestā;

4) saņemtā prece vai pakalpojums tiek izmantots savu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā prece vai pakalpojums<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> Administratīvās apgabaltiesas 22.03.2017. spriedums lietā Nr.A420226215, 3.lpp. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/304826.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

Valstī maksājamā pievienotās vērtības summa ir aprēķināma, atskaitot no valsts budžetā aprēķinātās pievienotās vērtības nodokļa summas priekšnodokli<sup>50</sup>. Biežāk priekšnodoklis ir mazāks par valstij maksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu, tomēr pastāv gadījumi, kad priekšnodoklis ir lielāks un veidojas pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa. Šo pārmaksāto nodokli Valsts ieņēmumu dienests apliekamajai personai atmaksā, ievērojot Pievienotās vērtības nodokļa XII nodaļas noteikumus.

Svarīgi ir saprast, ka pretēji apgrozījuma nodoklim, pievienotās vērtības nodoklis ir uzskatāms par neitrālo nodokli saimnieciskās darbības veicējam, jo to būtībā samaksā gala patērētājs. Tādēļ formāli šis nodoklis neapgrūtina saimniecisko darbību. Tādēļ, ja Valsts ieņēmumu dienests ir nolēmis liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ar to neievērojot pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu, ir jābūt skaidriem pierādījumiem, kas norāda uz darījuma prettiesiskumu. Attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu, tā vispārēji notiek tādējādi, ka, piemēram, komercsabiedrības amatpersonas Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā un tās pielikumos norāda veiktos fiktīvos darījumus par saņemtām precēm vai pakalpojumiem, sagatavojot viltotus darījumus attaisnojošos dokumentus, kuri šķietami pamato tiesības atskaitīt priekšnodokli, kā rezultātā deklarācijā tiek aprēķināta uzņēmumā izveidojusies pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa. Vai arī, realizējot preci vai pakalpojumu, komercsabiedrību amatpersonas var izkrāpt valsts budžetu, nepamatoti piemērojot 0 procentu likmi - tā vietā, lai apliktu realizācijas darījumu ar pievienotās vērtības nodokli 21 procentu apmērā, tiek nepamatoti piemērota 0 procentu likme, līdz ar to pārmaksātais pievienotās vērtības nodoklis kļūst lielāks, nekā tam vajadzētu būt. Izveidojoties pievienotās vērtības pārmaksai, komercsabiedrības amatpersonas veic pieprasījumu nodokļu administrācijai – Valsts ieņēmumu dienestam, lūdzot atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu no valsts budžeta līdzekļiem.

Svarīgi, lai darījumi būtu faktiski notikuši gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības)<sup>51</sup>. Šāds secinājums bieži tiek pamatots ar likuma „Par grāmatvedību” 7.pantu, kurā ir norādīti attaisnojuma dokumenta rekvizīti, kā arī ar likuma 2.pantu, kas nosaka, ka attaisnojuma dokumentos norādītajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai un saprotamai, ar to saprotot, ka attaisnojuma dokumenti nedrīkst būt fiktīvi. Tikai ievērojot minētajās tiesību normās norādītos priekšnosacījumus, dokumenti varētu tikt uzskatīti par nodokļa rēķiniem. Tādēļ, lai noskaidrotu, vai personai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu no konkrēta darījuma, jānoskaidro, vai uzņēmums atspoguļojis patieso informāciju, kā arī, vai informācija

---

<sup>50</sup> Ketners K., Pētersone M. Eiropas Savienības nodokļu politika. Mācību līdzeklis. Rīga: RTU Izdevniecība, 2014, 184.lpp.

<sup>51</sup> Augstākās tiesas spriedumi lietās Nr.SKA-9/2006; SKA-154/2007; SKA-269/2008 [nepublicēti].

ir pamatota ar attaisnojuma dokumentiem. Papildus tam, pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir liedzamas, ja ir konstatējams viens no šādiem apstākļiem:

1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti);

2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā;

3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu<sup>52</sup>.

Apkopojot iepriekš minēto, ir secināms, ka pievienotās vērtības nodokļa priekšnodoklis ir piemērojams izdevumiem apliekamo darījumu nodrošināšanai. Lai personai būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir nepieciešams, lai prece vai pakalpojums būtu reāli saņemti no nodokļu rēķinā norādītās personas. Toties, ja prece vai pakalpojums nav saņemti no nodokļu rēķinā norādītās personas, nodokļu maksātājam ir jābūt informētam par to, ka šī prece vai pakalpojums ir saņemti no citas personas.

---

<sup>52</sup> Piem., Augstākās tiesas 10.05.2013. spriedums lietā Nr.SKA-2/2013. Pieejams: [https://tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/AT%20Sen%C4%81ta%20admin.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/10.05.2013/AL\\_1005\\_AT\\_SKA-0002-2013.pdf](https://tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/AT%20Sen%C4%81ta%20admin.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/10.05.2013/AL_1005_AT_SKA-0002-2013.pdf) [aplūkots 16.03.2018.]; EST 21.06.2012. spriedums apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben et David. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1069380> [aplūkots 16.03.2018.]

## **2. KRIMINĀLSODĀMIE DARĪJUMI PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA JOMĀ**

Lai objektīvi skaidrotu jēdzienu „krāpniecisks darījums”, nepieciešams analizēt krāpnieciskā darījuma jēdzienu krimināltiesībās. Tādēļ nepieciešams izpētīt Krimināllikuma 177. un 180.panta kvalifikāciju. Krimināllietu izpētes gaitā tika konstatēts, ka, personas vainas noteikšanā pēc Krimināllikuma 177. vai 180.panta, termins „krāpniecisks darījums” netiek lietots, bet gan tiek lietots termins „fiktīvs darījums”, tāpēc krimināltiesību kontekstā tiks izmantots termins „fiktīvs darījums”. Ņemot vērā to, ka atšķirība starp 177.pantu un 180.pantu ir tikai apmēra ziņā (Krimināllikuma 180.pants ir piemērojams attiecībā uz krāpšanu nelielos apmēros), turpmāk, atrunājot krāpšanas kvalifikāciju, tiek minēti abi šie panti šādā veidā – 177./180.pants.

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments 2013.gada 26.martā pieņēmis lēmumu lietā Nr.SKK-3/2013, kurā sniedzis būtiskas atziņas attiecībā uz Krimināllikuma 218. un 177.pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu norobežošanu un vienotas tiesu prakses izveidošanu nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu sfērā. Līdz šim brīdim minētajā jomā pastāvējusi dažāda tiesu prakse. Tādēļ darba autore izpētījusi ne tikai noziedzīgus nodarījumus, kas ir kvalificējami pēc Krimināllikuma 177./180.panta, bet arī noziedzīgus nodarījumus, kas ir kvalificējami pēc Krimināllikuma 218.panta. Tika konstatēts, ka praksē šīs divas kvalifikācijas mēdz jaukt. Tāpēc maģistra darba autore centās noteikt, kāda ir atšķirība starp fiktīviem darījumiem, kurus veikusi persona, kura atzīta par vainīgu pēc Krimināllikuma 177./180.panta un darījumiem, kurus veica persona, kura atzīta par vainīgu pēc Krimināllikuma 218.panta.

### **2.1.Krāpšanas jēdziens krimināltiesībās**

Krimināllikuma 177.pantā ir paredzēta vispārēja kriminālatbildība par krāpšanu. Tiesību normas pirmajā daļā ir norādīta krāpšanas definīcija. Saskaņā ar šo normu krāpšana ir svešas mantas vai tiesību uz šādu mantu iegūšana, ļaunprātīgi izmantojot uzticēšanos vai ar viltu.

Saskaņā ar Krimināllikuma 18.nodaļu, krāpšana ir noziedzīgs nodarījums pret īpašumu, viens no īpašuma apdraudējuma veidiem. Krāpšanas objekts ir valsts mantiskās intereses. Krāpšana ir noziedzīgs nodarījums tieši pret īpašumu, nevis pret valsts tautsaimniecības interesēm, jo gadījumos, kad saimnieciskā darbība netiek veikta, bet noslēgti tikai fiktīvi

darījumi, netiek apdraudētas valsts tautsaimniecības intereses nodokļu iekasēšanas jomā, jo nav iespējams nodoklis no neeksistējoša darījuma<sup>53</sup>.

Krāpšana bez kvalificējošām pazīmēm (177.panta pirmā daļa) ir mazāk smags noziegums. Krāpšana grupā pēc iepriekšējas vienošanās (177.panta otrā daļa) ir smags noziegums, bet krāpšana sevišķi kvalificējošos apstākļos (177.panta trešā daļa) ir sevišķi smags noziegums. Savukārt krāpšana nelielā apmērā (180.panta pirmā daļa) ir mazāk smags noziegums.

Krāpšana ir noziedzīgs nodarījums ar materiālu sastāvu – nodarījums atzīstams par pabeigtu ar brīdi, kad persona prettiesiski ieguvusi svešu mantu vai tiesības uz šādu mantu<sup>54</sup>. Kad tiesību uz mantu iegūšana notiek publiski tiesisko attiecību ietvaros, vērtējot, kad tiesību iegūšana uzskatāma par pabeigtu, nozīmi var iegūt attiecīgo normatīvo aktu noteikumi. Piemēram, ja viltus pielietots labvēlīga administratīva akta izdošanai, nozīmi iegūst Administratīvā procesa likuma normas par administratīvā akta spēkā stāšanos (sk. Administratīvā procesa likuma 70.p.)<sup>55</sup>. Tādēļ, ievērojot Administratīvā procesa likuma 70.panta noteikumus, nodarījums ir atzīstams par pabeigtu ar brīdi, kad lēmums par pārmaksātā nodokļa atmaksu paziņots adresātam. Par adresātu, kuram paziņots par nodokļa atmaksu, nodokļu krāpšanas gadījumā tiks uzskatīta juridiskā persona, kuras vārdā tika slēgti krāpnieciskie darījumi, nevis noziedzīgā nodarījuma subjekts, tomēr pie atbildības tiks saukts nevis adresāts, bet fiziskā personā, kura pārstāvēja juridiskās personas intereses.

Vācijas Sodu likuma (*Strafgesetzbuch* (turpmāk – Vācijas StGB) 263.pantā krāpšana definēta šādi: „kurš ar nolūku prettiesiski iegūt sev vai trešajai personai mantisku labumu nodara kaitējumu citas personas mantai ar to, ka rada maldību vai uztur šos maldus, apgalvojot nepatiesus faktus, sagrozot (izkropļojot) vai slēpjot patiesus faktus, sodāms ar (..)”<sup>56</sup>. Vācijas Krimināllikumā ir norādīts, ka nolūks iegūt mantisku labumu var būt ne tikai sev, bet arī trešajai personai. Tas pats ir noteikts 1933.gada Latvijas Republikas Sodu likumā, kur 553.pantā formulēta krāpšanas definīcija: „..kas ar nolūku gūt sev vai citai personai mantisku labumu pamudinājis kādu personu, apzināti maldinādams to ar faktu viltīgu sagrozījumu, izdarīt savām vai citas personas mantiskām interesēm kaitīgu darbību vai bezdarbību, ja tāda darbība vai bezdarbība izdarīta, sodāms ar (..)”<sup>57</sup>.

<sup>53</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 26.03.2013. lēmums lietā Nr.SKK-3/2013 (11250007609). Pieejams: <http://31.24.192.35/downloadlawfile/3806> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>54</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas prakses apkopojums. Tiesu prakse lietās par krāpšanu. 2008/2009, 23.lpp. Pieejams: [http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp\\_krapsana.doc](http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp_krapsana.doc) [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>55</sup> Leja M. Krāpšanas aktuālie jautājumi Latvijas un ārvalstu tiesībās. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013, 296.lpp.

<sup>56</sup> Ibid, 16.lpp.

<sup>57</sup> Ibid, 17.lpp.

No iepriekš minētām krāpšanas definīcijām izriet, ka maldināt var par ziņām, faktiem, apstākļiem un notikumiem. Apstākļi, ziņas un notikumi pēc būtības ir tie paši fakti. Tāpēc visi šie termini var tikt apzīmēti ar vienu terminu „fakti”. Saskaņā ar Krimināllikuma 177./180.pantu krāpšanas objektīvo pusi veido šādas pazīmes: 1) viltus/ ļaunprātīga uzticēšanās izmantošana; 2) maldība; 3) maldinātās personas rīcība ar mantu/ tiesībām; 4) pretiesiska mantas/ tiesību uz mantu iegūšana<sup>58</sup>.

Starp visām šīm pazīmēm jākonstatē savstarpēja cēloņsakarība – viltus/ uzticēšanās ļaunprātīga izmantošana rada maldību, maldības ietekmē persona, tai neapzinoties, rīkojas pretēji savām/ pārstāvamās personas interesēm, atdodot mantu/ tiesības uz mantu<sup>59</sup>. Attiecībā uz nodokļu krāpšanu, autoresprāt, cēloņsakarības konstatēšana nerada grūtības. Ja, piemēram, konstatēts, ka pievienotās vērtības deklarācijā atspoguļots darījums ir bijis fiktīvs, kā rezultātā nodokļu maksātājs pieprasījis no nodokļu administrācijas pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu, tad cēloņsakarība ir acīmredzama.

Viltus definēts Latvijas tiesu praksē: „krāpšana atzīstama par izdarītu ar viltu, ja mantas vai tiesību uz šādu mantu iegūšana ir notikusi, paziņojot cietušajam, viņa pārstāvim, valsts vai pašvaldības institūciju darbiniekiem nepatiesas ziņas vai arī noslēpjot faktus, kurus vajadzēja paziņot, tādā veidā maldinot cietušo, viņa pārstāvjus vai citas personas, kuras ir tiesīgas pieņemt lēmumu attiecībā uz personai piederošo mantu vai mantiskām tiesībām.”<sup>60</sup>.

Krāpšanas obligāta pazīme ir mantisks zaudējums, tādēļ krimināli sodāms ir nevis viltus kā tāds, bet tikai tāds viltus, kura mērķis ir nodarīt mantisku zaudējumu<sup>61</sup>. Tādējādi secināms, ka viltus krāpšanas sastāva izpratnē ir konstatējams tikai tad, ja tas izmantots, lai gūtu tādu mantisku labumu, uz kuru vainīgajai personai nav tiesību.

Nodokļu krāpšanā maldinātās personas rīcība ar mantu vai tiesībām raksturojama ar tādām papildu pazīmēm kā rīcības ar mantu (tiesībām) labprātīgums, cēloniskais sakars starp maldību un maldinātās personas rīcību ar mantu (tiesībām), kā arī šādas rīcības rezultātā notiek tieša (nepastarpināta) mantas (tiesību) zaudēšana<sup>62</sup>. Galvenais, lai konkrētajā darbībā tiktu konstatētas visas aprakstītas pazīmes. Ja vainīgā persona ar viltu izvairās no mantiska rakstura izdevumiem, kurus tai būtu jānomaksā, tad minētajā gadījumā nodarījums nebūtu uzskatāms par krāpšanu, bet, ja tas izdarīts lielā apmērā, par izvairīšanos no nodokļu nomaksas.

---

<sup>58</sup> Leja M., 2013, 13.lpp.

<sup>59</sup> Ibid, 296.lpp.

<sup>60</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta un Krimināllietu tiesu palātas tiesnešu 22.05.2009. kopsapulces lēmums. Jurista vārds, 2009, Nr.22, 2.punkts.

<sup>61</sup> Leja M., 2013., 13.lpp.; Austrijas Augstākās tiesas lieta: Entscheidung vom 04.09.1984., Geschäftzahl 9Os129/84. Pieejams:

[http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Justiz&Dokumentnummer=JJT\\_19840904\\_OGH0002\\_0090OS00129\\_8400000\\_000](http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Justiz&Dokumentnummer=JJT_19840904_OGH0002_0090OS00129_8400000_000).

<sup>62</sup> Leja M., 2013, 20.-21.lpp.

Krāpšanu var izdarīt tikai ar tiešu nodomu. Vainīgā persona veic nodokļu krāpšanu tikai apzināti, izprotot veiktās darbības sekas.

Krāpšana pieder pie tā sauktajiem „intelektuālajiem” noziedzīgajiem nodarījumiem, jo krāpnieks nelieto ne vardarbību, ne draudus, nerīkojas slepus, bet, ar viltu vai arī ļaunprātīgi, izmantojot cietušā uzticēšanos, iegūst mantu, kuru cietušais nodot it kā labprātīgi. Apstāklis, ka manta nodota labprātīgi, daudzus filozofus un juristus rosināja attaisnot krāpšanu tieši no juridiskā viedokļa. Tādēļ daudzi filozofi nosodīja melus un viltu no morāles viedokļa, bet attaisnoja juridiski<sup>63</sup>. Tomēr, ja tiek analizēta tieši nodokļu krāpšana, tad minētā darbība nevarētu būt attaisnojama, jo nodokļu administrācija, saņemot nodokļu deklarāciju, uzreiz nevar noteikt, ka deklarācijā atspoguļotas nepatiesas ziņas.

Krāpšanas tēmas ietvaros svarīgi pievērst uzmanību krāpšanas subjekta noteikšanai. Krimināllikuma 12.pants nosaka, ka privāto tiesību juridiskās personas lietā atbild tā fiziskā persona, kura nodarījumu izdarījusi, rīkodamās juridiskās personas interesēs, tās labā vai arī to nepienācīgi pārraugot vai kontrolējot. Tomēr noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā subjekts lielākajā daļā gadījumu ir personas, kuras rīkojušās juridisku personu aizsegā vai uzdevumā un bieži vien par fiktīvo uzņēmumu valdes locekļiem tiek reģistrētas personas, kuras reāli nepilda valdes locekļa pienākumus un nav iesaistīti komercsabiedrības darbā.

Tā kā juridiskai personai kriminālatbildība Latvijā nav paredzēta, saskaņā ar Krimināllikuma 12.pantu par noziedzīgu nodarījumu, ko privāto tiesību juridiskās personas interesēs, šīs personas labā vai tās nepienācīgas pārraudzības vai kontroles rezultātā izdarījusi fiziskā persona, attiecīgā fiziskā persona saucama pie kriminālatbildības, bet juridiskajai personai var piemērot Krimināllikumā paredzētos piespiedu ietekmēšanas līdzekļus<sup>64</sup>. Tādēļ arī par tāda noziedzīgā nodarījuma kā krāpnieciskās darbības nodokļu sfērā subjektu ir uzskatāma fiziskā persona, kura ar nolūku veikt krāpnieciskās darbības, izmantoja uzņēmumu.

Aizkraukles rajona tiesa savā 2000.gada 26.maija spriedumā lietā Nr. 1-64/2000 pamatoti norādīja, ka attiecīgās komercsabiedrības amatpersonas reģistrēto pārstāvības tiesību trūkums nav pamats krimināllietas izbeigšanai, kas nozīmē, ka pie kriminālatbildības var saukt arī to fizisko personu, kura formāli nav saistīta ar juridisko personu, bet faktiski ir veikusi krāpnieciskās darbības, izmantojot šo juridisko personu. Pēc autores domām, tiesas argumentācija ir pamatota, jo tiek novērsta situācija, kad, lai izvairītos no kriminālatbildības, vainīgās personas apzināti neregistrē savas pārstāvības tiesības, reģistrējot tās personas, kuras nav tik izglītotas un neapzinās atbildību, kļūstot par amatpersonu. Nebūtu taisnīgi saukt pie

<sup>63</sup> Rudzītis O. Noziegumi pret pilsoņu un personisko īpašumu. Krāpšana. Mācību līdzeklis. Rīga: Pēteris Stučka LVU Redakcijas un izdevniecības daļa, 1974., 5.lpp.

<sup>64</sup> Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XXVIII-XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016, 213.lpp.

kriminālatbildības personas, kuras tiek reģistrētas par komercsabiedrības amatpersonām, tomēr faktiski nepilda valdes locekļa pienākumus un faktiski nav iesaistītas krāpnieciskās darbībās, kaut arī likumā „Par grāmatvedību” 2.pantu tieši valdes loceklis ir atbildīgs par grāmatvedības kārtošanu uzņēmumā.

Svarīgi ir arī tas, ka krāpšanas gadījumā nav minēti apmēri, ar kuru pārsniegšanu persona būtu vainojama krāpnieciskajās darbībās, galvenais ir konstatēt fiziskās personas nolūku izkrāpt valsts budžetu. Krimināllikuma 180.panta pirmajā daļā ir minēts, ka fiziskā persona ir vainojama arī par krāpšanu, ja tā ir izdarīta nelielā apmērā.

Attiecībā uz noziedzīgo nodarījumu nodokļu jomā izdalīšanu atsevišķajās tiesību normās, kā piemēru var minēt Spāniju, kur kriminālsodāmi nodokļu likumdošanas pārkāpumi ir pieskaitāmi atsevišķai noziegumu kategorijai pret valsts kasi un sociālo aizsardzību<sup>65</sup>. Vai nu, piemēram, Somijas Republikas Sodukodeksa 29.nodaļas 1.-4.paragrāfā ir noteikti četru veidu noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā – nodokļu krāpšana, smaga nodokļu krāpšana, sīka nodokļu krāpšana un pārkāpums nodokļu jomā, tādēļ vispārēja krāpšana ir nodalīta no nodokļu krāpšanas. Darba autore uzskata, ka Latvijai būtu jāizmanto minēto valstu pieredze un jāizdala noziedzīgie nodarījumi nodokļu sfērā atsevišķajās tiesību normās.

Attiecībā uz spēkā esošiem Latvijas Republikas normatīviem aktiem var konstatēt, ka Krimināllikuma 177.pantam ir vispārējs raksturs, tādēļ, attiecinot šo tiesību normu speciāli uz nodokļu jomu, ir konstatējams, ka daļa no normā minētiem tiesiskiem apstākļiem netiks izpildītas. Piemēram, Krimināltiesiskajā praksē atzīts, ka darbība ir atzīstama par nodokļu krāpšanu tikai gadījumā, ja vainīgā persona, iesniedzot nodokļu deklarāciju ar nepatiesām ziņām, pieprasījusi atgriezt pārmaksāto nodokli<sup>66</sup>, tomēr tiesību normā ir norādīts, ka par krāpšanu ir atzīstama arī darbība, kas vērsta uz to, lai iegūtu tiesības uz konkrēto mantu. Līdz ar to, izmantojot minēto tiesību normu, būtu uzskatāms, ka, iesniedzot pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju un uzrādot fiktīvo darījumu, persona uzreiz būtu vainojama krāpšanā, tomēr tas ir pretrunā ar judikatūru, kura nosaka, ka, iesniedzot nodokļa deklarāciju un norādot tajā nepatiesas ziņas, bet nepieprasot atgriezt pārmaksāto nodokli, persona būtu vainojama izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Tādēļ, autoresprāt, Krimināllikumā būtu jāparedz atsevišķa tiesību norma, kas ir attiecināma uz nodokļu krāpšanu, it īpaši ņemot vērā ārvalstu pieredzi. Krimināllikumu būtu jāpapildina ar 177.<sup>2</sup>pantu ar nosaukumu „Nodokļu krāpšana” un ar turpmāk minēto saturu. Tiesību normas pirmās daļas saturs „Par pārmaksātā nodokļa iegūšanu

<sup>65</sup> Liholaja V. Kriminālatbildība Latvijā un Spānijā. Spānijas Kriminālkodekss. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2002, 128.lpp.

<sup>66</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments 26.03.2013. lēmums lietā Nr.SKK-3/2013.

vai pārmaksātā nodokļa pieprasīšanu, apzināti ievadot nodokļu deklarācijās vai sniedzot nodokļu administrācijai nepatiesus datus (nodokļu krāpšana), - soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz trim gadiem vai ar īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu.”. Krimināllikuma 177.<sup>2</sup>panta otrās daļas saturs: „Par nodokļu krāpšanu, ja to izdarījusi personu grupa pēc iepriekšējas vienošanās, — soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz pieciem gadiem vai ar īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas.”. Krimināllikuma 177.<sup>2</sup>panta trešās daļas saturs: „Par nodokļu krāpšanu, ja tā izdarīta lielā apmērā vai ja to izdarījusi organizēta grupa, —soda ar brīvības atņemšanu uz laiku no diviem līdz desmit gadiem, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas, un ar probācijas uzraudzību uz laiku līdz trim gadiem vai bez tās.”

## **2.2.Izvairīšanās no nodokļu nomaksas nošķiršana no krāpšanas**

Krimināllikuma 218.pantā ir paredzēta kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas. Tiesību normas pirmā daļa ir izslēgta, otrajā daļā ir paredzēta atbildība par izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, ja ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā. Tiesību normas trešajā daļā ir paredzēta atbildība par otrajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, ja to izdarījusi organizēta grupa.

Krimināllikuma 218.pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums ir atzīstams par noziegumu (panta otrajā daļā smags noziegums, panta trešajā daļā sevišķi smags noziegums).

Likumā „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 14.punktā ir ietverts vispārināts izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas skaidrojums, kas sevī ietver jebkādu darbību vai bezdarbību, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji, savukārt Krimināllikuma 218.pantā atbildība noteikta gan par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu veikšanas, gan par pantā norādīto objektu slēpšanu vai to samazināšanu, tādā veidā nošķirot un vienlaikus konkretizējot darbības (bezdarbības) veidus<sup>67</sup>. Tādēļ panta noteikumi konkretizē likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 14.punktā minētā vispārinātā izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas jēdzienu.

Augstākā tiesa Senāta Krimināllietu departamenta 2005.gada 9.augusta lēmumā lietā Nr.SKK-272 norādīja „Krimināllikuma 218.panta nosaukums „Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas” ļauj secināt, ka šī nozieguma sastāvs aptver ne tikai tiešu izvairīšanos no aprēķināto nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, bet arī ar

---

<sup>67</sup> Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XXVIII-XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016, 210.lpp.

nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu”<sup>68</sup>. Minētā atziņa pēc būtības norāda, ka nodarījuma objektīvā puse raksturojama divos alternatīvos veidos.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmajās divās daļās kā vispārīgs nodokļu maksātāja pienākums ir minēts pienākums aprēķināt maksājamo nodokļu summas un pienākums noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas. Minētais ļauj izdarīt secinājumu, ka personas neattaisnota rīcība, neveicot aprēķināšanas vai nomaksas pienākumu, var tikt kvalificēta kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas noziegumam ir materiāls sastāvs, jo panta dispozīcijā ir ietverta norāde gan uz darbību (bezdarbību), gan uz kaitīgām sekām – zaudējumiem valstij vai pašvaldībai lielā apmērā. Starp izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un zaudējumiem valstij vai pašvaldībai lielā apmērā ir nepieciešams konstatēt cēloņsakarību. Liela apmēra skaidrojums ir dots 1998.gada 15.oktobra likuma „Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību”<sup>69</sup> 20.pantā. Tiesību norma precizē, ka atbildība par Krimināllikumā paredzēto noziegumu, kas izdarīts lielā apmērā, iestājas, ja nozieguma priekšmeta kopējā vērtība nodarījuma izdarīšanas brīdī nav bijusi mazāka par piecdesmit Latvijas Republikā noteikto minimālo mēnešalgu kopsummu. Latvijas Republikā minimālā mēneša darba alga normāla darba laika ietvaros 2018.gadā ir 430 *euro*, ko nosaka Ministru kabineta 2015.gada 24.novembra noteikumu Nr.656 „Noteikumi par minimālās mēneša darba algas apmēru normālā darba laika ietvaros un minimālās stundas tarifa likmes aprēķināšanu” 2.punkts. Līdz ar to, kopš 2018.gada Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums skaitās pabeigts, ja ar šo nodarījumu valstij vai pašvaldībai nodarīti zaudējumi apmērā, kas nav mazāks par 21 500 *euro*. Krimināllikuma 218.panta trešās daļas dispozīcijā paredzēta sevišķi kvalificējoša pazīme – organizēta grupa un liels apmērs. Ja netiek sasniegts zaudējuma lielais apmērs, tad nodarījums būs kvalificējams pēc Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159.panta. Šī ir būtiska atšķirība ar krāpšanas kvalifikāciju, kur nav atrunāti konkrēti zaudējumu apmēri un saskaņā ar Krimināllikuma 180.panta pirmo daļu fiziskā persona ir vainojama par krāpšanu arī nelielā apmērā.

Augstākās tiesas Senāta Krimināltiesību departaments 2013.gada 26.marta lēmumā lietā Nr.SKK-3/2013 ir skaidrojis, ka zaudējums budžetā tiek nodarīts ar brīdi, kad pārmaksātais nodoklis reāli izmantots, lai segtu nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamos

<sup>68</sup> Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XXVIII-XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016, 210.lpp.; Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 09.08.2005. lēmums lietā Nr.SKK-272. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmumi 2005. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2006, 120.-126.lpp.

<sup>69</sup> Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību: LV likums. Pieņemts: 15.11.1998. [16.03.2018. red.].

nodokļus vai segtu nodokļu un nodevu parādus<sup>70</sup>. Tādēļ, kamēr persona nav reāli izmantojusi pārmaksāto nodokli, nodarījums kvalificējams kā nepabeigts noziedzīgais nodarījums.

No subjektīvās puses Krimināllikuma 218.pantā minētais noziegums ir tiešs noziegums, ko raksturo tiešs nodoms panākt savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanu ar pārmaksātā nodokļa summām.

Nozieguma subjekts ir fiziska, pieskaitāma persona, kas sasniegusi četrpadsmit gadu vecumu un kurai saskaņā ar likumu ir pienākums veikt nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksu.

Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma objekts ir tautsaimniecības intereses un valsts intereses nodokļu ieņēmumu jomā<sup>71</sup>, bet nozieguma priekšmets ir likumā noteiktie nodokļi, ar tiem apliekamie ienākumi, peļņa un citi ar nodokli apliekamie objekti, citi tiem pielīdzināmie maksājumi (valsts vai pašvaldību nodevas)<sup>72</sup>. Šeit ir vērojama atšķirība ar krāpšanas kvalifikāciju, kur noziedzīga nodarījuma objekts ir mantiskās intereses.

Noziedzīgā nodarījuma objektīvā puse izpaužas darbībā, sniedzot nepatiesas ziņas nodokļu deklarācijā par priekšnodokļa atskaitīšanu, kā arī pārmaksātās summas izmantošana, nodarot zaudējumus valstij vai pašvaldībai lielā apmērā<sup>73</sup>. Objektīvā puse var izpausties arī bezdarbībā. Augstākās tiesas Senāta lēmumā lietā Nr.SKK-272/2005 norādīts, ka „Krimināllikuma 218.panta nosaukums „Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas” ļauj secināt, ka šī nozieguma sastāvs aptver ne tikai tiešu izvairīšanos no aprēķināto nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, bet arī ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu”.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas notiek, ja persona bez attaisnojošiem iemesliem noteiktā termiņā neizdara maksājumus. Slēpšana vai samazināšana (daļēja noslēpšana) - ja nodokļu vai nodevu maksātājs deklarācijās vai nodokļu aprēķinos noslēpj vai samazina nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļu summu<sup>74</sup>.

Krimināltiesībās nozīme ir mantiskam zaudējumam kā cietušā, izskatāmajā gadījumā – valsts, tagadējās mantas samazinājumam. Piemērojot tiesību normu sistēmiskās interpretācijas

---

<sup>70</sup> Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 26.03.2013. lēmums lietā Nr.SKK-3/2013, krimināllieta Nr.11250007609. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/341563.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>71</sup> Latvijas Republikas Senāta Krimināllietu departamenta 26.03.2013. lēmumā ir skaidrots, ka nodarījuma objekts ir „tautsaimniecības intereses un valsts intereses nodokļu ieņēmumu jomā”.

<sup>72</sup> Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XXVIII-XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016, 207.lpp.

<sup>73</sup> Ibid.

<sup>74</sup> Ibid, 303.lpp.

metodi, var secināt, ka arī negūtais ienākums jeb sagaidāmās peļņas atrāvums ir mantisks zaudējums krimināltiesiskā nozīmē. Piemēram, Krimināllikuma 218.panta otrā daļa paredz kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, ja ar to nodarīti zaudējumi lielā apmērā. Izvairoties no nodokļu nomaksas, valstij nekas netiek atņemts no tā, ko tā jau ieguvusi reāli, bet valsts neiegūst to, kas tai pēc likuma pienākas. Tātad neiegūtais ienākums jeb sagaidāmās peļņas atrāvums ir mantisks zaudējums Krimināllikuma izpratnē un vienlaikus viens no būtiska kaitējuma elementiem<sup>75</sup>. Šajā aspektā ir vērojamas atšķirības ar Krimināllikuma 177./180.pantu, kurā no valsts tiek reāli iegūti līdzekļi, uz kuriem personai nav tiesību.

No iepriekš minētā var nonākt pie secinājuma, ka Krimināllikuma 177./180.panta un 218.panta salīdzināšanas gadījumā ir konstatējamas līdzības. Kā ir norādījis Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments, lietas faktisko apstākļu izvērtēšanai ir būtiska nozīme, lai pareizi kvalificētu nodarījumu, nošķirot, kādos gadījumos nodarījums kvalificējams pēc Krimināllikuma 177./180.panta un kādos gadījumos pēc Krimināllikuma 218.panta attiecīgām daļām, neizslēdzot iespēju, ka var būt arī šo noziedzīgo nodarījumu reālā kopība<sup>76</sup>. No minētā varētu secināt, ka fiktīvais darījums varētu būt attiecināms uz abām tiesību normām, galvenais, ir izvērtēt faktiskos apstākļus, lai noteiktu, kā ir kvalificējama konkrēta darbība.

Tāpat attiecībā uz viltus pielietošanu, ir atzīstams, ka viltus, apzināti sniedzot nepatiesas ziņas un faktus, nav noteicošais, lai nodarījumu kvalificētu tikai kā krāpšanu. Ar viltu iespējams izdarīt arī Krimināllikuma 218.pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu<sup>77</sup>. Būtiska nozīme ir citiem nodarījuma sastāva objektīvās puses apstākļiem, kas dod pamatu nodarījumu kvalificēt kā krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu nomaksas.

Nodalot krāpšanas sastāvu no izvairīšanās no nodokļu nomaksas sastāva, tiesai ir nepieciešams izvērtēt, vai uzņēmums ir nodarbojies ar saimniecisko darbību. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments ir norādījis, ka, ja uzņēmums veic saimniecisko darbību, ir iespējama izvairīšanās no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas, atskaitot no budžetā maksājamās summas priekšnodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem, tomēr gadījumos, kad saimnieciskā darbība netiek veikta, bet, pamatojoties uz faktiski nenotikušiem darījumiem norādītais priekšnodoklis, piemēram, tiek saņemts atpakaļ kā pārmaksātais nodoklis, valsts intereses nodokļu iekasēšanas jomā netiek apdraudētas, bet ir

---

<sup>75</sup> Leja M., 2013, 316.lpp.

<sup>76</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments 30.04.2013. lēmumā lietā Nr.SKK-11/2013. Pieejams: [at.gov.lv/downloadlawfile/3810](http://at.gov.lv/downloadlawfile/3810) [aplūkots 30.01.2018.].

<sup>77</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 26.03.2013. lēmums lietā Nr.SKK-3/2013 (11250007609). Pieejams: <http://31.24.192.35/downloadlawfile/3806> [aplūkots 16.03.2018.].

pamats izvērtēt, vai nav notikusi krāpšana<sup>78</sup>. No šīs atziņas var secināt, ka gadījumā, ja ir konstatējamā fiktīva uzņēmuma pazīmes, kad juridiskā persona faktiski neveic saimniecisko darbību, tad var uzreiz noteikt, ka minētā darbība ir atzīstama par krāpšanu un ir piemērojama Krimināllikuma 177./180.panta attiecīgā daļa.

Kvalifikācijas ziņā, nodalot izvairīšanās no nodokļu nomaksas sastāvu no krāpšanas sastāva, jāizvērtē personas nodoms. Izvairoties no nodokļu nomaksas, personas nodoms ir neatdot savu mantu citam, savukārt, izdarot krāpšanu, personas nodoms ir iegūt svešu mantu<sup>79</sup>.

Tādēļ būtiska atšķirība, kas norobežo Krimināllikuma 177./180.pantā un 218.pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu sastāvus, ir tā, ka, izdarot Krimināllikuma 177./180.pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, vainīgā persona iegūst svešu mantu, bet, izdarot Krimināllikuma 218.pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, personas darbība vai bezdarbība ir vērsta uz to, lai nemaksātu nodokļus, iegūtu tiesības uz nodokļu samazināšanu vai pārmaksātā nodokļa izmantošanu, sedzot nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo nodokļu summas vai citu nokavēto maksājumu veikšanai, t.i., savu mantu nenodotu citam<sup>80</sup>.

No iepriekš minētā var secināt, ka Krimināllikuma 177./180.panta un 218.panta kvalifikācijām ir konstatējama galvenā atšķirība – atšķirība nodomā slēgt fiktīvu darījumu. Krimināllikuma 177./180.panta gadījumā personas nodoms ir izkrāpt valsti, ar viltu, izmantojot valsts uzticēšanos iegūstot naudas līdzekļus, toties 218.panta gadījumā personas nodoms ir savas saimnieciskās darbības ietvaros samazināt maksājamo nodokļu apmēru, sagatavojot fiktīvu darījumu. Tādēļ Latvijas Republikā krāpšana un izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir pilnīgi nošķirami jēdzieni.

Ir atzīstams, ka viens un tas pats fiktīvais darījums var tikt skatīts gan no Krimināllikuma 177./180.panta, gan arī no 218.panta prizmas, jo cēlonis ir vienāds - fiktīvs darījums, bet mērķis un nodoms ir atšķirīgs. Tādēļ nebūtu lietderīgi darījumu apzīmēt par krāpniecisko, bet tieši par fiktīvo. Administratīvajā tiesu praksē, izskatot priekšnodokļa atskaitīšanas lietas, nav akcentēts, vai konkrētā fiktīva darījuma, kurš tika apzīmēts kā krāpniecisks darījums, ietvaros tika uzsākta krimināllieta un vai personas, kuras tika iesaistītas šajā darījumā, tika atzītas par vainīgajam Krimināllikuma 177./180.pantā minētā nodarījuma veikšanā. Tāpat minēts apgalvojums nav konstatējams arī Eiropas Savienības tiesu praksē. Tāpēc, pirms veikt krāpnieciskā darījuma administratīvajās tiesībās izpēti, var secināt, ka krāpnieciskā darījuma jēdziens nav attiecināms

<sup>78</sup> Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 30.04.2013. lēmums lietā Nr.11/2013. Pieejams: <http://31.24.192.35/downloadlawfile/3810> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>79</sup> Krančs A. Soda naudas juridiskā daba Latvijas kā Eiropas Savienības dalībvalsts nodokļu tiesībās. Bakalaura darbs Rīga: Latvijas Universitāte, 2015, 21.lpp.

<sup>80</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 26.03.2013. lēmums lietā Nr.SKK-3/2013 (11250007609). Pieejams: <http://31.24.192.35/downloadlawfile/3806> [aplūkots 16.03.2018.].

tikai uz gadījumu, kad šo darījumu veica personas, kuras ir vainīgas Krimināllikuma 177./180.panta veikšanā.

Pēc būtības, pati svarīgāka atšķirība starp minētām tiesību normām ir tieši nodomā. Krāpšanas gadījumā personas nodoms ir izkrāpt valsti, nepamatoti iegūstot mantiskās vērtības, toties izvairīšanās no nodokļu nomaksas gadījumā personas nodoms ir nemaksāt nodokļus, kurus tai būtu nepieciešams samaksāt, vai arī, atspoguļojot deklarācijās un pārskatos fiktīvus darījumus, nodokļu pārmaksu novirzīt maksājamo nodokļu apmēru samazināšanai. Autore uzskata, ka pārdomu vērts ir tas, ka, pieprasot novirzīt nepamatoti izveidotu nodokļu pārmaksu citu nodokļu saistību segšanai, pēc būtības, varētu uzskatīt, ka persona tāpat cenšas nepamatoti iegūt mantiskās vērtības, kuras tai nepienākas, novirzot tās savu saistību segšanai. No vienas puses, izpētot judikatūru, varētu nonākt pie aplama secinājuma, ka atšķirība starp abām tiesību normām nav nodomā, bet tieši jautājumā – kur tika novirzīts pārmaksātais nodoklis. No citas puses, atmaksāto nodokli persona tāpat varētu izmantot nodokļu apmaksāšanai, tādēļ autore uzskata, ka arī gadījumus, kad nodoklis tiek novirzīts citu nodokļu saistību segšanai, būtu jāuzskata par krāpšanu.

Analizējot Krimināllikuma 218.pantā paredzēto izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas sastāvu, ir redzams, ka vairumā gadījumu nodokļu maksājumu neveikšana ir specifisks krāpšanas paveids. Par izņēmumu varētu tikt uzskatīta vienīgi izvairīšanās no tekošo nodokļu nomaksas gadījumā, kad reģistrētais nodokļu maksātājs Valsts ieņēmumu dienestā ir iesniedzis visas nepieciešamās atskaites un pārskatus, korekti aprēķinājis valsts budžetā maksājamo nodokļu summu, bet kādu subjektīvu iemeslu dēļ nav veicis samaksu.

### 3. ADMINISTRATĪVĀ ATBILDĪBA PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA JOMĀ

Administratīvajās lietās pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas jomā analizējamie darījumi nereti tiek apzīmēti kā krāpnieciski. Darba autore uzskata, ka būtu pamatoti definēt šādus darījumus kā fiktīvos. Nodaļas beigās autore pierādīs savus uzskatus. Līdz ar to, analizējot administratīvo judikatūru pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, autore lieto terminu „fiktīvs darījums” termina „krāpniecisks darījums” vietā.

Ja nodokļu likumos ir noteiktas nodokļu maksātāju tiesības izmantot konkrētas nodokļu priekšrocības, tad, pastāvot likumos noteiktiem priekšnoteikumiem, persona var tās izmantot. Tomēr, ja persona šīs tiesības izmanto krāpjoties, tad valstij ir tiesības ne tikai, izmantojot krimināltiesiskos instrumentus, sodīt fizisku personu, bet arī ir tiesības, izmantojot administratīvos instrumentus, liegt minēto priekšrocību izmantošanu. Kā ir norādīts Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā: „Ja nodokļu administrācija konstatē, ka atskaitīšanas tiesības ir lietotas krāpjoties, tai ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atskaitīto summu atmaksāšanu [...] un valsts tiesai ir jāaizliedz izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpjoties”<sup>81</sup>. Tādēļ nodokļu administrācijai, t.i., Valsts ieņēmumu dienestam, ir tiesības, uz objektīvu pierādījumu pamata atzīstot, ka nodokļa atskaitīšanas tiesības tika izmantotas pretlikumīgi, aizliegt izmantot šādas tiesības vai pieprasīt atskaitīto nodokļu summu atmaksāšanu.

Tiesu prakses analīze ļauj secināt, ka, konstatējot fiktīvo darījumu starp pusēm, gan tiesa, gan arī nodokļu administrācija veic vienu no šādiem secinājumiem:

- 1) preces nav piegādājis vai pakalpojumus nav sniedzis tieši šīs darījumu partneris vai
- 2) prece vai pakalpojums nav sniegts vispār.

Ja kaut viens no iepriekš konstatētiem priekšnoteikumiem iztrūkst, personai nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumu<sup>82</sup>. Tādēļ, konstatējot, vai darījums ir bijis fiktīvs, pirmkārt, ir svarīgi noskaidrot, vai darījums reāli tika veikts un, ja prece vai pakalpojums reāli ir saņemts, kā arī ir svarīgi noteikt, vai darījums ir paredzēts savu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Turklāt ir jānoskaidro, vai precīzi varēja piegādāt vai pakalpojumu sniegt varēja nodokļu rēķinā norādītais darījumu partneris, kurš ir reģistrēts Valsts ieņēmumu

<sup>81</sup> EST 06.07.2006. spriedums apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel, 55.punkts.

<sup>82</sup> Augstākās tiesas 08.05.2008. spriedums lietā Nr.SKA-144/2008. Pieejams:

<https://www.tiesas.lv/nolemumi/pdf/9891.pdf> [aplūkots 16.03.2018.]; Augstākās tiesas 17.11.2006. sprieduma lietā Nr.SKA-466/2006 13.punkts.

dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona. Ja tomēr, izpētot darījumu partnera vai darījumu ķēdē ietilpstošo apakšuzņēmēju rīcībā esošos materiāltehniskos vai darbaspēka resursus, ir konstatēts, ka nodokļu maksātāja tiešais darījumu partneris vai arī tālākie darījumu partneri nevarēja sniegt pakalpojumu vai piegādāt konkrēto preci, tad jānosaka, vai nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt par darījumu fiktīvo raksturu. Tas, ka darījumam ir jābūt veiktam tieši ar rēķinā norādīto personu, ir norādams Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.pantā.

Eiropas Savienības Tiesa uzsvēra, ka „tāpat arī nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, saskaņā ar Sestās direktīvas<sup>83</sup> mērķiem ir jāuzskata par šīs krāpšanās dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tālākpārdošanas vai nē.”<sup>84</sup>. Tas, ka persona zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tā piedalās prettiesiskajā darbībā, faktiski palīdz pretlikumīgo darbību veicējiem veikt minētās darbības un līdz ar to šāds nodokļa maksātājs kļūst par līdzdalībnieku prettiesiskajā darbībā. Tādēļ priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir liedzamas ne tikai tad, kad nodokļu maksātājs pats tika iesaistīts darbībās, kas ir vērstas uz priekšnodokļa nepamatotu atskaitīšanu, bet arī tad, kad nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka tas ir iesaistīts prettiesiskajās darbībās ar nolūku iegūt fiskālas priekšrocības.

Analizējot ar fiktīviem darījumiem nodokļu jomā saistīto tiesu praksi, ir konstatējams, ka fiktīvo darījumu puses visbiežāk ir juridiskās personas. Šī ir būtiska atšķirība ar krāpnieciskiem darījumiem krimināltiesībās, kur, runājot par krāpšanā iesaistītajām personām, tiek minētas fiziskās personas, kuras, izmantojot savas pārstāvības tiesības konkrētajā juridiskajā personā, veica krāpnieciskās darbības. Administratīvajās tiesībās runa ir tieši par tiem nodokļu maksātājiem, kuri nepamatoti (neakcentējot – ar nolūku vai bez) izmanto priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, t.i., par juridiskām personām. Izmantojot krimināltiesiskos instrumentus, fiziskās personas tiek sauktas pie atbildības un sodītas par krāpšanu, turpretim, izmantojot administratīvi tiesiskos instrumentus, juridiskai personai, kuru izmantoja fiziskā persona prettiesisko darbību veikšanai, vai nu tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli, vai nu tiek pārrēķināti valstij maksājamie nodokļi.

---

<sup>83</sup> Minētā atziņa attiecas arī uz Direktīvu 2006/112/EK.

<sup>84</sup> EST 06.07.2006. spriedums apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel, 56.punkts.

### 3.1. Pierādīšanas nastas noteikšana fiktīva darījuma konstatēšanas gadījumā

Atbilstoši administratīvai judikatūrai, apstākļus, kas liecina, ka ir iestājies priekšnodokļa tiesību izmantošanas aizliegums, ir jāpierāda nodokļu administrācijai, bet jāatspēko – nodokļu maksātājam<sup>85</sup>. Kā norādījusi Augstākā tiesa, faktūrrēķini vai preču pavadzīmes-rēķini ir uzskatāmi par nodokļa rēķiniem un par pakalpojuma sniegšanu vai preču piegādi apliecinošiem dokumentiem Pievienotās vērtības nodokļa likuma 97.panta izpratnē un šādu dokumentu esamība ļauj pieņemt, ka pakalpojums ir sniegts vai preces ir piegādātas. Tomēr šāds pieņēmums neizslēdz iespēju administratīvā procesa dalībniekam to apstrīdēt, iesniedzot attiecīgus pierādījumus, kas apliecina pretējo. Ja, pildot kontroles funkciju, Valsts ieņēmumu dienests ir savācis pierādījumus, kas rada pamatotas šaubas par nodokļa rēķinā norādīto ziņu patiesumu, tad pieteicējam savukārt rodas interese iesniegt pierādījumus, kas atspēko Valsts ieņēmumu dienesta norādītos faktus, ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantu. Nodokļu maksātājam ir jābūt spējīgam atspēkot argumentus, kas apdraud tā tiesības pretendēt uz priekšnodokļa atskaitīšanu ar Administratīvā procesa likumā paredzētiem pierādīšanas līdzekļiem<sup>86</sup>. Līdz ar to pierādījumus, kas apstiprina nodokļa maksātāja iesaisti fiktīvo darījumu veikšanā, sagatavo Valsts ieņēmumu dienests, turpretim nodokļu maksātājam ir pienākums atspēkot Valsts ieņēmumu dienesta iegūtos pierādījumus.

Ņemot iepriekš minēto, ir secināms, ka pirms veikt padziļinātu konkrētā darījuma analīzi, nodokļu administrācijai ir jārodas šaubas par konkrētā darījuma īstumu. Tādēļ ir nepieciešams vērst uzmanību uz visu starp darījumu partneriem veiktā darījuma gaitu, no darījuma partnera atrašanās sākumam, līdz pat preču vai pakalpojumu sniegšanas momentam. Ja tomēr tiek konstatētas būtiskas pretrunas starp darījumu partneru liecībām vai starp dokumentāriem pierādījumiem un darījumu partneru liecībām, tas ir pietiekams pamats apšaubīt darījumu faktisko esamību.

Svarīgi ir saprast, ka, ja, izanalizējot iepriekš norādītos priekšnoteikumus, ir secināts, ka darījums ir bijis fiktīvs, tad nav juridiskas nozīmes un līdz ar to nav jāanalizē tālāk tas, kāpēc faktiski piegādātā prece vai faktiski notikušais pakalpojums būtu slēpjams aiz fiktīva darījuma - ja ir noskaidrots, ka darījums ir bijis fiktīvs un nodokļa maksātājs par to ir zinājis, tas ir pietiekams pamats, lai liegtu komercsabiedrībai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu<sup>87</sup>. Tādēļ,

<sup>85</sup> EST 06.07.2006. spriedums apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel, 56.punkts.

<sup>86</sup> Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu interpretācijā un piemērošanā, 2008./2009, 28. - 31.punkts. Pieejams: [http://at.gov.lv/files/uploads/files/6\\_Judikatura/Tiesu\\_prakses\\_apkopojumi/2016/5-pvn-2007-2008.doc](http://at.gov.lv/files/uploads/files/6_Judikatura/Tiesu_prakses_apkopojumi/2016/5-pvn-2007-2008.doc) [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>87</sup> Augstākās tiesas 03.01.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-308/2017 [nepublicēts].

lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, Valsts ieņēmumu dienestam nevajag analizēt fiktīvo darījumu shēmu, nav jāmeklē patiesais labuma guvējs. Ja uz objektīvo pierādījumu pamata tika konstatēs, ka darījums ir bijis fiktīvs, tad nodokļu administrācijai nav jāpierāda tas, ka darījums tika izmantots prettiesisko darbību veikšanai.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.panta noteikumiem, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu jānodrošina pašam nodokļu maksātājam. Lai pierādītu darījuma tiesiskumu, nodokļu maksātājam jāsniedz Valsts ieņēmumu dienestam visa iespējamā informācija un iespēju robežās jāsadarbojas, lai pierādītu tiesiskā darījuma esamību.

Lai konstatētu, ka darījums ir bijis fiktīvs, pirmām kārtam Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpierāda darījuma neesamība, t.i., negatīvais fakts. Ir diezgan grūti ar tiešiem pierādījumiem konstatēt, ka ir veiktas prettiesiskās darbības nodokļu jomā. Tādēļ tiesa ir atzinusi, ka negatīva fakta pierādīšana ar tiešiem pierādījumiem nav iespējama un Valsts ieņēmumu dienestam ir pienākums norādīt uz pierādījumiem, kas netiešā veidā norāda, ka pastāv pamatotas šaubas par to, ka pieteicējas grāmatvedības dokumentos atspoguļotie darījumi faktiski nav notikuši<sup>88</sup>.

Nemot vērā to, ka negatīva fakta pierādīšana ar tiešiem pierādījumiem ir neiespējama, pārsvarā tiesa atzīst, ka nodokļu maksātāja deklarētie realizācijas darījumi ar komersantu faktiski nav notikuši, ir notikusi vienīgi formāla dokumentu noformēšana, par ko puses nevarēja nezināt, izvērtējot iegūtos pierādījumus to savstarpējā kopsakarā. Tādēļ katrs no darījuma faktiskās neesamības pierādījumiem atsevišķi var būt apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība<sup>89</sup>. Līdz ar to jo vairāk ir konstatēts pretrunu darījumā un fiktivitātes pazīmju, jo lielāka ir iespējamība, ka darījums ir bijis prettiesisks.

Svarīgi ir saprast, ka, ja nodokļu maksātājs uzrāda primāros darījuma apliecinājuma dokumentus (piemēram, līgumi vai rēķini), tad Valsts ieņēmumu dienestam ir pienākums pamatot ar pierādījumiem, ka pastāv pamatotām šaubas par konkrēto darījumu esamību vispār vai par atbilstību dokumentos norādītajam, vai par saistību ar prettiesiskām darbībām. Ja Valsts ieņēmumu dienesta izvirzītas šaubas ir pietiekami pamatotas, nodokļu maksātājam ir nepieciešams censties šīs šaubas novērst<sup>90</sup>.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.panta otro daļu nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu. Nevienā normatīvajā aktā arī nav noteikts, kādi

<sup>88</sup> Augstākās tiesas 30.03.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-812/2017 [nepublicēts].

<sup>89</sup> Augstākās tiesas 31.08.2012. spriedums lietā Nr.SKA-250/2012 6.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/127652.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>90</sup> Augstākās tiesas 13.02.2018. spriedums lietā Nr.SKA-92/2018, 1.lpp. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/345649.pdf> [aplūkots 12.04.2018.].

tieši apstākļi pierāda to, ka darījums par preču piegādi ir faktiski noticis. Līdz ar to tiesai patstāvīgi piešķir konkrētiem pierādījumiem izšķirošu nozīmi.

Ja no Valsts ieņēmumu dienesta ievāktajiem un tiesā iegūtajiem pierādījumiem ir saskatāmas pretrunas darījuma dokumentos un fiktīvu dokumentu noformēšanas pazīmes, tieši nodokļu maksātājam jāspēj šādus faktus izskaidrot un novērst pamatotās šaubas un pretrunas par darījuma apstākļiem<sup>91</sup>. Tādēļ nodokļu maksātājam ir jāatspēko Valsts ieņēmumu dienestā savākos pierādījumus un sniegtos argumentus.

Svarīgi ir saprast, ka pierādīšanas nastai konkrētai personai ir jābūt reāli īstenojamai – nevar būt tā, ka nekāds pierādījumu apjoms netiek uzskatīts par pietiekamu personas pozīcijas pierādīšanai, jo pretējā gadījumā darbotos neatspēkojama prezumpcija par sliktu vienam procesa dalībniekam<sup>92</sup>.

Kā atzinusi Augstākā tiesa, jo vairāk fiktīvo elementu ir strīdus darījumā, jo lielāka ir iespējamība, ka nodokļu maksātājs ir saistīts fiktīvajā darījumā. Valsts ieņēmumu dienestam ir jāizvirza tik daudz pierādījumu, lai minētās epizodes un nesakritības vairs nevarētu tikt izskaidrojamas ar nejaušību.

### **3.2. Preču un pakalpojuma neesamības pierādīšana fiktīva darījuma ietvaros**

Gadījumā, ja konstatēts, ka konkrētā darījuma ietvaros persona fiziski nav saņēmusi precī vai pakalpojumu, tad nav jāpierāda tas, ka konkrētais nodokļu maksātājs bija ļaunprātīgs savās darbībās vai arī zināja vai viņam vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā, jo, ņemot vērā, ka labticīga darījuma dokumentu noformēšana par neesošu pakalpojumu ir grūti iedomājama, ir prezumējama personas apzināta rīcība, tādēļ nodokļu maksātāja ļaunticības pamatošana minētajos gadījumos nav nepieciešama<sup>93</sup>. Tādēļ, ja nodokļu administrācija konstatē preču vai pakalpojumu neesamību, tai nav pienākuma tālāk vērtēt nodokļu maksātāja labticību vai konkrēto nolūku, jo šāds darījums uzreiz norāda uz personas ļaunprātību.

Analizējot fiktīvos darījumus, svarīgi saprast, ka ne vienmēr šādus darījumus slēdz fiktīvie uzņēmumi. Iespējami arī gadījumi, kad nodokļu maksātājs veic reālu saimniecisko darījumu un paralēli fiktīviem darījumiem slēdz arī tiesiskus darījumus, tostarp arī ar vienu un to pašu darījuma partneri. Darījuma esamību nosaka tas, vai faktiski ir notikusi preču aprīte starp konkrētajām personām konkrētā darījuma ietvaros. Ja tā nav notikusi, dokumentu

<sup>91</sup> Augstākās tiesas 16.03.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-802/2017 [nepublicēts].

<sup>92</sup> Augstākās tiesas 05.06.2015. spriedums lietā Nr.SKA-102/2015 15.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/219520.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>93</sup> Ibid.

noformēšana priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nerada tikai attiecībā uz konkrēto darījumu.<sup>94</sup> Kā tika minēts iepriekš, darījumam ir jābūt veiktam gan no juridiska, gan arī no ekonomiska viedokļa, tādēļ fakts, ka faktiskajiem apstākļiem neatbilstošus dokumentus parakstījušas komercsabiedrību amatpersonas un tās arī atzīst darījumu, pats par sevi nepierāda darījumu esamību<sup>95</sup>. Tāpēc tas, ka nodokļu administrācijai un tiesai iesniegti parakstītie nodokļa rēķini vai tas, ka darījumu dalībnieki apstiprina darījumu faktisko esamību, uzreiz nenozīmē, ka darījumi patiešām ir notikuši atbilstoši dokumentos norādītajam.

Atbilstoši tiesu praksē nostiprinātajām atziņām, apstākļi, ka darījums faktiski nav noticis ar konkrēto darījumu partneri, neizslēdz iespēju, ka pieteicējs noteiktas preces ieguvus citā ceļā un varēja tās izmantot savā saimnieciskajā darbībā, tādēļ fakts, ka pieteicējs kaut kādā ceļā ieguvusi preces vai izejmateriālus tālākai izmantošanai vai realizācijai, neapstiprina to iegādi tieši no konkrēta darījumu partnera<sup>96</sup>. Līdz ar to, pat, ja tiek pierādīta preces esamība, ar to vēl nepietiek, lai konstatētu tiesiskā darījuma esamību. Tomēr preces vai pakalpojuma esamība ir pirmais, kas tiek pārbaudīts, konstatējot darījuma faktisko esamību.

Mēdz būt gadījumi, kad persona atklāti atzīst, ka preces nav bijušas un darījumi nav notikuši, jo Valsts ieņēmumu dienests spējis pierādīt darījuma fiktīvo raksturu un atteikt personai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Persona, atzīstot darījuma neesamību, vēlas iegūt tiesības nepiemērot pievienotās vērtības nodokli par neesošās preces realizāciju. Tomēr Augstākā tiesa norādījusi, ka personas rīcība, atklāti atzīstot, ka preces nav bijušas un darījumi nav notikuši, lai izvairītos no pievienotās vērtības samaksas par darījumu, ko tā pati deklarējusi kā notikušu, ir uzskatāma par acīmredzami negodprātīgu<sup>97</sup>.

### **3.3., „Zināja vai vajadzēja zināt” pierādīšana**

Latvijas tiesas ir pārņēmušas Eiropas Savienības tiesu praksi par pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu. Tā paredz, ka pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu nedrīkst ierobežot nodokļu maksātājam, kurš nebija informēts par iesaistīšanos nodokļu krāpšanā, respektīvi, godīgajam uzņēmumam nav pienākums nest atbildību par darījumu partnera negodīgajām rīcībām attiecībā pret valsti. Tomēr šis apstākļi nav viennozīmīgi.

<sup>94</sup> Augstākās tiesas 16.06.2016. spriedums lietā Nr.SKA-70/2016, 5.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/270321.pdf> [aplūkots 16.03.2018.]; 2016.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-263/2016, 8.punkts Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/293880.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>95</sup> Augstākās tiesas 11.08.2016. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-470/2016, 7.punkts. [nepublicēts].

<sup>96</sup> Augstākās tiesas 26.04.2007. spriedums lietā Nr.SKA-154/2007, 16.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/8799.pdf> [aplūkots 18.03.2018.].

<sup>97</sup> Augstākās tiesas 25.04.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-835/2017 [nepublicēts].

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka tiesai, tāpat kā Valsts ieņēmumu dienestam, ir jāatsaka tiesību uz nodokļa atskaitīšanu piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas nepamatoti. Tas tā ir tad, kad krāpšanu nodokļu jomā veicis nodokļu maksātājs pats, tas tā ir arī tad, ja nodokļa maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu vai saņemot pakalpojumu, tas piedalās ar priekšnodokļa krāpšanu saistītā darbībā. Tā kā tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu atteikšana ir izņēmums no šīs tiesības veidojošā pamatprincipa piemērošanas, kompetentajām nodokļu iestādēm ir juridiski pietiekami jāpierāda šī fakta objektīvie elementi. Līdz ar to tiesai ir jāpārbauda, vai attiecīgās nodokļu iestādes ir pierādījušas šādu objektīvu elementu esību<sup>98</sup>.

Eiropas Savienības Tiesa norādījusi principus, pēc kuriem jāvadās, lai personai būtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, kā arī pēc kuriem jāvadās Valsts ieņēmumu dienestam, lai liegtu šīs tiesības. Proti, ja Valsts ieņēmumu dienests izsecina, ka darījums, par kuru ir izrakstīts nodokļa rēķins un kurš ir uzrādīts, lai pamatotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, faktiski nav noticis, tad nodokļu administrācijai, lai varētu tikt atteiktas atskaitīšanas tiesības, ir jāpierāda, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā<sup>99</sup>. Tādēļ fiktīva darījuma esamības pierādīšanas nasta ir noteikta Valsts ieņēmumu dienestam. Tieši Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpierāda, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka tas ir iesaistīts nodokļu izkrāpšanā.

Ja ticis konstatēts, ka darījums ir bijis fiktīvs, tad nodokļu administrācijai tālāk nav pienākuma noteikt patieso pakalpojumu sniedzēju vai preču piegādātāju, ja darījuma patiesums tiek apšaubīts, tāpat netiek prasīts noskaidrot personas konkrētu lomu darījumu slēgšanā<sup>100</sup>. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienestam ir jāsniedz pierādījumi, kas ļauj apšaubīt darījumu esamību, tomēr nav atsevišķi jāpierāda reālā darījuma apstākļus. Tomēr attiecībā uz fiktīvā darījuma konstatēšanu, lai liegtu nodokļu maksātājam priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, Valsts ieņēmumu dienests nevar apstāties pie konstatējuma, ka nodokļu maksātāja darījuma partneris faktiski darījumu nevarēja veikt resursu trūkuma vai fiktīvā rakstura dēļ. Arī tiesa savā

---

<sup>98</sup> EST 13.02.2014. spriedums lietā Nr.C-18/13 Maks Pen EOOD, 26.-29.punkts. Pieejams:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=147851&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=998856> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>99</sup> EST 28.02.2013. rīkojums lietā Nr.C-563/11 Forwards V, 35.punkts. Pieejams:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?sessionId=9ea7d2dc30dda11b8c92707d40b6b83bf1a997dd38e0.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyNbh50?text=&docid=135622&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=998090> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>100</sup> Augstākās tiesas 10.01.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-488/2017, 11.punkts [nepublicēts].

argumentācijā nevar ar to aprobežoties<sup>101</sup>, jo šāds konstatējums nepierāda nodokļu maksātāja piedalīšanos fiktīvajā darījumā un nepierāda arī to, ka viņš zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistīts nodokļa izkrāpšanā.

Svarīgi ir saprast, ka ne visos gadījumos, kad ir apšaubāms nodokļu maksātāja darījuma partneris, nodokļu maksātājam tiek atteiktas tiesības uz piemērotajām priekšrocībām – tiesībām atskaitīt pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokli, jo gadījumā, ja darījuma partneris ir bijis negodprātīgs, obligāti jānosaka, vai nodokļa maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt par to, ka viņš ir iesaistīts pretlikumīgajās darbībās nodokļu jomā, tādēļ ir nepieciešams noskaidrot tieši nodokļu maksātāja vainu, nevis tikai viņa darījumu partnera vainu. To uzver Eiropas Savienības Tiesas judikatūra<sup>102</sup>, norādot, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai nepieciešams konstatēt, cita starpā, arī to, ka nodokļu maksātājs, kas veic priekšnodokļa atskaitījumus, zināja vai tam vajadzēja zināt par iesaistīšanos ļaunprātīgajos darījumos. Un, konstatējot minēto apstākli, nav nozīmes tam, vai šādā gadījumā pats nodokļu maksātājs gūst kādu labumu no preču tālākpārdošanas vai pakalpojumu izmantošanas savos turpmākajos ar nodokli apliekamajos darījumos<sup>103</sup>. Galvenais ir konstatēt personas informētību par konkrētā darījuma fiktivitāti, neiedziļinoties darījumā un reālā labuma guvēja konstatēšanā

Jānorāda, ka „zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā” ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums<sup>104</sup>. Ar pierādījumu kopumu jārada pārliecību par to, ka persona zināja vai tai bija jāzina, ka tā ir iesaistīta fiktīvās darbībās.

Attiecībā uz apstākļa „vajadzēja zināt” konstatēšanu, ir nepieciešams pārbaudīt, vai persona veica visus nepieciešamos pasākumus, lai pārliecinātos, ka tā nav iesaistīta fiktīvā darījumā. Tādēļ uzņēmēji, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurā ietilpst nodokļu krāpšanas darījums, var paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt samaksāto pievienotās vērtības nodokli<sup>105</sup>.

---

<sup>101</sup> Augstākās tiesas 12.06.2013. spriedums lietā Nr.SKA-21/2013, 9.punkts. Pieejams: <http://at.gov.lv/downloadlawfile/4464> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>102</sup> EST 21.06.2012. spriedums apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=999331> [aplūkots 16.03.2018.]; EST 21.02.2006. spriedums lietā Nr.C-255/02 Halifax u.c..Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=999420> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>103</sup> Administratīvās apgabaltiesas 22.03.2017. spriedums lietā A420226215, 5.1.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/304826.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>104</sup> Augstākās tiesas 09.05.2016. rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-974/2016 8. punkts. [nepublicēts].

<sup>105</sup> EST spriedums 06.07.2006. apvienotajās lietās Nr. C-439/04 un 440/04. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=999846> [aplūkots 16.03.2018.].

Nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties uz darījuma likumību, t.i., ka darījums ar trešo personu nav daļa no pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas, tomēr valsts no tā sagaida atbildīgumu, izvēloties konkrēto darījuma partneri. Valsts var noteikt saprātīgus pasākumus, lai pārliecinātos, ka nodokļu maksātājs nesaskaras ar krāpšanu vai nepiedalās tajā. Latvijā nodokļu maksātāja pienākums ir pārliecināties, vai darījuma partneris ir reģistrēts attiecīgajos valsts reģistros un nav izslēgts no tiem. Likumi neprasa nodokļu maksātājam pārliecināties, vai darījuma partneris patiešām atrodas juridiskajā adresē, vai darījuma partnerim pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu apliekamo darījumu veikšanai vai iznomā to, vai darījuma partneris ir izpildījis savus nodokļa maksātāja pienākumus utt.<sup>106</sup> Likumi neprasa nodokļu maksātājam arī pārbaudīt darījumu partneri valsts reģistros, tomēr šādu apstākļu analīze ļauj Valsts ieņēmumu dienestam un tiesai konstatēt apstākli, ka personai tomēr bija iespēja noteikt, ka darījums ir bijis fiktīvs un tādējādi liegt personai atskaitīt priekšnodokli.

Atbilstoši tiesu praksē nostiprinātajām atziņām, personai jāspēj sniegt pilnīgu, loģisku un saprātīgu izskaidrojumu tam, kā, atbilstoši parastai lietu kārtībai un komercdarbības specifikai, tā ir izvēlējusies darījumu partnerus, kā noritējuši paši darījumi un minētais nenozīmē to, ka tiek radīts nepamatots pienākums pārbaudīt savu darījumu partneri<sup>107</sup>.

Katrā konkrētajā gadījumā saprātīgi noteikto sagaidāmo pasākumu kopums no nodokļa maksātāja, kurš vēlas izmantot tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu, lai pārliecinātos, ka viņa darījumi nav uzskatāmi par prettiesiskiem, ir atkarīgs galvenokārt no šī konkrētā gadījuma apstākļiem<sup>108</sup>. Piemēram, gadījumā, ja nodokļu maksātājam ir pārliecinoša pieredze konkrētajā nozarē, kas ir pietiekami šaura un specifiska, no personas būtu objektīvi sagaidāms pārzināt šīs darbības jomas dalībniekus un to darbības tiesiskumu un īstenumu<sup>109</sup>. Tādēļ nevar noteikt vispārīgos kritērijus, kurus nodokļu maksātājam ir obligāti jāveic, lai netiktu atzīts, ka tas zināja vai tam vajadzēja zināt par iesaisti prettiesiskās darbībās. Autoresprāt, tas apgrūtina nodokļu maksātāja darbību, jo bieži viņam ir simtiem darījumu partneru, kurus detalizēti fiziski nevar pārbaudīt, kā arī nevar detalizēti pārbaudīt, vai katra darījuma ietvaros nodokļu maksātājs nav iesaistīts prettiesiskās darbībās.

Augstākā tiesa norādījusi, ka nav pietiekami atsaukties vienīgi uz darījuma partnera datu formālo pārbaudi (tā reģistrāciju pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā u.tml.).

---

<sup>106</sup> Augstākās tiesas 07.05.2013. spriedums lietā Nr.SKA-14/2013, 11.punkts. Pieejams: [https://www.tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/AT%20Sen%C4%81ta%20admin.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/07.05.02013/AL\\_0705\\_AT\\_SKA-0014-2013.pdf](https://www.tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/AT%20Sen%C4%81ta%20admin.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/07.05.02013/AL_0705_AT_SKA-0014-2013.pdf) [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>107</sup> Piemēram, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 29.12.2016. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-1458/2016, 7.punkts [nepublicēts].

<sup>108</sup> EST 22.10.2015. spriedums lietā Nr.C-277/14 PPUH Stehcomp, 47.- 51.punkts. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170302&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1000075> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>109</sup> Ibid.

Nodokļu maksātājam jāspēj sniegt skaidru darījuma un tā noslēgšanas apstākļu raksturojumu. Šādu darbību pieprasīšana nenozīmē, ka netieši tiek radīts nepamatots personas pienākums pārbaudīt savu darījuma partneri<sup>110</sup>. No nodokļu maksātāja var prasīt veikt darījumu partnera papildu pārbaudes, kad ticis konstatēts, ka konkrētajos apstākļos nodokļu maksātājam vajadzēja rasties objektīvām šaubām par savu darījumu partneri un ja tādēļ bija pamatoti sagaidāms, ka nodokļu maksātājs noskaidros attiecīgo informāciju, lai šīs šaubas novērstu.<sup>111</sup> Līdz ar to nav iespējams ir vispārīgi noteikt, kādas darbības būs pietiekamas, lai persona tiktu atzīta par labticīgu prettiesiskajā darījumā. Tādēļ pat, ja nodokļu maksātājs pierāda preču vai pakalpojumu esamību dabā, tas negarantē nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Eiropas Savienības Tiesa norādījusi, ka nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, viņš piedalās krāpšanās ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanas dalībnieks - neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē<sup>112</sup>. Tādēļ, ja persona tikai bija informēta par iesaisti pretlikumīgajās darbībās, kaut arī izpildījusi visas nodokļu saistības un pareizi uzrādījusi darījumu nodokļu deklarācijā, viņai tāpat tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Attiecībā uz personas pienākumu kā pasūtītājam pārzināt visas pasūtījuma detaļas, Augstākā tiesa ir atzinusi, ka tas nav pasūtītāja pienākuma jautājums, bet gan attiecīgā darījuma rakstura vērtējuma jautājums. Nepieciešamība saimnieciskās darbības veicējam pārzināt pērkamo preču vai saņemamo pakalpojumu raksturu, apjomu, izmaksas u.tml. balstās šīs personas darbībai nozīmīgos saimnieciskos apsvērumos, tādēļ vienaldzības vai pārmērīgas paļaušanās uz izpildītāju demonstrēšana pamatoti var tikt vērtēta kritiski<sup>113</sup>. Valsts uzliek par pienākumu personai nebūt nevienaldzīgai pret noslēgtiem darījumiem, piespiežot to padziļināti interesēties par katra darījuma aspektiem, līdz ar to paplašinot personas vienīgo interesi, veicot saimniecisko darbību – gūt peļņu un piespiežot personu patstāvīgi izmeklēt katru darījumu ar nolūku konstatēt fiktīvos darījumus.

Tomēr tas vien, ka darījumi nav varējuši notikt starp darījuma ķēdes iepriekšējiem dalībniekiem, neļauj automātiski un pašsaprotami secināt to, ka persona nav saņēmusi preces un pakalpojumus no darījuma partnera. Tas vērtējams kopsakarā ar citiem pierādījumiem, lai noskaidrotu, vai faktiski notika vai nenotika konkrētu preču iepirkšana un tika saņemti

---

<sup>110</sup> Augstākās tiesas 11.09.2014. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-522/2014, 8.punkts [nepublicēts].

<sup>111</sup> Augstākās tiesas 27.01.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-97/2017 [nepublicēts].

<sup>112</sup> EST 06.07.2006. spriedums apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel, 59.punkts.

Pieejams:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1000579> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>113</sup> Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 11.09.2014. rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-0522-14, 12.punkts [nepublicēts].

pakalpojumi no komercsabiedrībām - personas darījumu partneriem<sup>114</sup>. Nodokļu maksātāja darījuma partnera nespēja piegādāt preces un sniegt pakalpojumus ar paša resursiem kopsakarā ar apstākli, ka preces piegādāt un pakalpojumus sniegt nevarēja arī tālākie darījumi partneri, ir nopietns pamats apšaubīt nodokļu maksātāja darījumu faktisku iespējamību. Tomēr secinājums, ka ar to ir izslēgta iespēja, ka darījumu partneri varēja nodrošināt faktisku preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, tomēr paliek tikai pieņēmums. Vienlīdz ir iespējams pieņemt, ka tieši darījumu partneri ir saņēmuši pakalpojumus no lietā nenoskaidrotām citām personām un, ka nodokļu maksātājs pat varēja nezināt, ka tā darījumu partneri preces un pakalpojumus nodrošina neatbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likumam<sup>115</sup>. Līdz ar to tiek atzīts, ka, ja darījumu partneris vai tālākie darījumu partneri fiziski nevarēja piegādāt preces vai sniegt pakalpojumus, viennozīmīgi neliedz nodokļu maksātājam veikt priekšnodokļa atskaitīšanu. Tomēr, ja darījums ar fiktīvu darījumu partneri patiesi būtu noticis, nodokļu maksātājam labticīgi un godprātīgi iegādājoties preces un pakalpojumus, ir nepieciešams atrast loģisku skaidrojumu un darījumu norises detaļas, kas šo nodokļu maksātāja rīcību varētu apstiprināt<sup>116</sup>. Tādēļ nodokļu maksātājam ir jāsniedz pierādījumi tam, ka, slēdzot konkrēto darījumu un pastāvot konkrēta darījuma detaļām, persona nezināja un tā arī nevarēja zināt par iesaisti prettiesiskās darbībās.

Ja pakalpojuma saņēmējam ir zināms, ka tā darījumu partneris ir fiktīvs un pakalpojumu faktiski izpilda cita persona, nevis tā, kas norādīta nodokļa rēķinos, turpinot šāda darījuma noslēgšanu un izpildi, tam ir jārēķinās ar to, ka, lai arī pats tiešā veidā neveic pretlikumīgas darbības, priekšnodoklis nebūs atskaitāms. Tā ir nodokļu maksātāja atbildība neiesaistīties darījumos ar fiktīvām personām, nevis sods par darījuma partnera rīcību. Jāņem vērā, ka šādā gadījumā tiek izjaukta pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas sistēma un apdraudēta attiecīgo nodokļa maksājumu nonākšana valsts budžetā, ko persona arī veicina<sup>117</sup>. Ja nodokļu maksātājs saistībā ar darījumu norisi demonstrē vienaldzību vai pārmērīgu paļaušanos uz izpildītāju, tas pamatoti var tikt vērtēts kritiski.

Ir svarīgi konstatēt apstākli, kad darījumu dokumentos norādīts darījumu partneris faktiski nav sniedzis nodokļu maksātājam pakalpojumus un nav atsavinājis konkrētās preces. Kā arī ir svarīgi konstatēt, ka persona šo darījumā uzrādīto darbu varēja izdarīt ar saviem resursiem vai nelegāli piesaistītiem resursiem vai arī izmantojot personas pakalpojumus, kas

---

<sup>114</sup> Augstākās tiesas 09.06.2011. spriedums lietā Nr.SKA-338/2011, 13.punkts. Pieejams: [https://tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/Admin.apg.tiesas%20spriedumi/J%C5%ABnijs/21.06.2013/AL\\_2106\\_apg\\_AA43-0099-13\\_12.pdf](https://tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/Admin.apg.tiesas%20spriedumi/J%C5%ABnijs/21.06.2013/AL_2106_apg_AA43-0099-13_12.pdf) [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>115</sup> Administratīvās rajona tiesas 16.05.2013. spriedums lietā Nr. A420337912, 10.punkts. Pieejams: [https://www.tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/Admin.raj.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/16.05.2013/AL\\_1605\\_raj\\_A-00927-13\\_17.pdf](https://www.tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/Admin.raj.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/16.05.2013/AL_1605_raj_A-00927-13_17.pdf) [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>116</sup> Augstākās tiesas 06.02.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-687/2017 [nepublicēts].

<sup>117</sup> Augstākās tiesas 03.10.2016. rīcības sēdes lēmums lielā Nr.SKA-123/2016 [nepublicēts].

nav pievienotās vērtības nodokļa maksātāja, taču darījuma dokumentāla noformēšana, izmantojot pievienotās vērtības nodokļa maksātāja rekvizītus, nepieciešama komercsabiedrības interesēs fiskālu priekšrocību gūšanai. Līdz ar to ir tik svarīgi noskaidrot, vai darījums tika veikts tieši ar rēķinā norādīto personu.

No darījuma faktiskās neesamības jānošķir gadījumi, kad persona precīzi patiešām saņēmusi no konkrētā darījuma partnera bez mērķa ļaunprātīgi izmantot pievienotās vērtības sistēmu fiskālu priekšrocību gūšanai, bet attiecīgais darījumu partneris pakalpojumu izpildi nodrošinājis prettiesiski. Eiropas Cilvēktiesību tiesa 2009.gada 22.janvāra spriedumā lietā Nr. 399/03 „Bulves” AD pret Bulgāriju atzina, ka „Bulves” AD varā nav citas personas uzraudzīšana un kontrolēšana, lai piespiestu to ievērot normatīvajos aktos noteiktās prasības par pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju iesniegšanu un pievienotās vērtības nodokļa iemaksāšanu valsts budžetā. Valsts nav tiesīga sodīt tos nodokļu maksātājus, kas ir izpildījuši normatīvajos aktos noteiktās prasības par citu personu nepamatotu rīcību, ja nav informācijas par to, ka šī persona ir tieši bijusi iesaistīta fiktīvajā darījumā, jo nodokļu maksātāja varā nav ietekmēt un kontrolēt to, vai cits nodokļu maksātājs rīkojas atbilstoši pievienotās vērtības nodokli regulējošo normatīvo aktu prasībām.

Attiecībā uz argumentu par to, ka nodokļu maksātājs nav pārbaudījis darījumu partnera darbu vai patstāvīgi neveica darbu, uzdodot to trešajai personai, tiesu praksē atzīts, ka personas saimnieciskās darbības ietvaros var nebūt kompetentas visās sfērās, bet tas neliedz slēgt darījumus, piesaistot nepieciešamības gadījumā arī speciālistus<sup>118</sup>.

Nenoliedzami, ikvienam saimnieciskās darbības veicējam primārais ir saņemt preces un pakalpojumus, kas ir nepieciešamas savas darbības nodrošināšanai, tomēr Augstākā tiesa atzina, ka apstākļos, kad saimnieciskās darbības veicējs jeb nodokļu maksātājs veic priekšnodokļa atskaitījumus, ir nepietiekami aprobežoties tikai ar rezultātu jeb to, ka pakalpojums tek sniegts vai preces piegādātas. Arī pašai personai, kas izmanto priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jāpievērš saprātīga rūpība, lai būtu pārliecība, ka ir izpildīti visi likumā noteiktie priekšnoteikumi. Tā ir paša uzņēmuma izvēle, kā tas nodrošina darījumu slēgšanu un darījumu izpildes uzraudzību, tomēr persona pret darījumu partnera pārbaudi nevar izturēties pavirši. Kā izriet no likuma „Par grāmatvedību” 2.panta, uzņēmuma vadītājs ir atbildīgs par uzņēmuma grāmatvedību un tajā iegrāmatotās informācijas patiesumu. Līdz ar to nodokļu maksātāja amatpersonai ir jāpievērš uzmanība tam, lai uzņēmuma iegrāmatotie grāmatvedības dokumenti atbilstu faktiski notikušiem darījumiem<sup>119</sup>. Priekšnodokļa atskaitīšana ir uzskatāma

<sup>118</sup> Administratīvās apgabaltiesas 11.06.2015. spriedums lietā Nr.A420578711. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/220329.pdf> [aplūkots 13.03.2018.].

<sup>119</sup> Augstākās tiesas 31.05.2017. sprieduma lietā Nr. SKA-211/2017, 17.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/316271.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

par pievienotās vērtības nodokļa priekšrocību, tāpēc, lai izmantotu šādu priekšrocību, personai ir pienākums rūpīgi pārbaudīt savu darījumu partneri ar mērķi noteikt, vai persona netiek iesaistīta prettiesiskā darbībā.

Ja komercsabiedrības pārstāvis nav pārliecinājies, vai uz rēķina norādītā persona vispār ir darījumu partnera amatpersona, nozīmē, ka komercsabiedrība nav izpildījusi pašas minimālākās prasības, kas tiek sagaidītas no uzņēmuma, kurš veic priekšnodokļa atskaitījumus – pārliecināties Uzņēmumu reģistra datu bāzē, vai rēķinā norādītā persona ir attiecīgā uzņēmuma amatpersona<sup>120</sup>. Tādēļ komercsabiedrībai svarīgi vispirms pārliecināties, ka darījuma būtība ir apspriesta tieši ar darījumu partnera amatpersonu.

Par apstākli, kas varētu liecināt par to, ka personai vajadzēja zināt par fiktīva darījuma esamību, varētu tikt uzskatīts arī tas, ka nav konstatējams, kā persona pārliecinājusies par izpildītāja pieredzi un spēju darbus veikt kvalitatīvi, jo īpaši ņemot vērā ievērojamo darījuma summu, kuru persona samaksājusi avansā (personas rīcībā bijusi tikai informācija par konkrētas komercsabiedrības nosaukumu un darbības veidu)<sup>121</sup>.

Vērtējot, vai preču piegādātājs ir tieši nodokļu rēķinā norādītā persona, ņem vērā, vai pašam piegādātājam ir bijušas iespējas saņemt šādu precī. Lai varētu noskaidrot preču izcelsmi un kustību, tiek analizēti piegādātāja darījumu partneri. Ja tiek konstatēts, ka piegādātājs nevarēja saņemt strīdus precī vai arī pieejamo darba spēku (tai skaitā, ar profesionālām zināšanām), lai nodrošinātu pakalpojumu sniegšanu, tad atzīstams, ka nodokļu maksātājs, kurš izmantojis tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, nav varējis saņemt precī vai pakalpojumu no šāda piegādātāja.

Apstākļos, kad vieni un tie paši uzņēmumi figurē gan kā tiešie, gan kā netiešie darījumu partneri, ir pamats runāt par darījumu mākslīgo raksturu un nodokļu maksātāja informētību par to. Minētais izriet arī no administratīvo tiesu judikatūras<sup>122</sup>.

Lai konstatētu, vai darījumi ir atzīstami par fiktīviem, Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības pārbaudīt kopējo darījumu ķēdi. It īpaši tas ir veicams tad, kad personas tiešais darījumu partneris ir bijis tikai starpnieks. Tiesu praksē ir atzīts, ka jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai arī nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces. Jāvērtē gan pierādījumi, kas attiecas uz tālākajiem darījumiem ar citiem partneriem, turklāt šie pierādījumi ir jāvērtē savstarpējā

<sup>120</sup> Augstākās tiesas 07.07.2014. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-552/2014 [nepublicēts].

<sup>121</sup> Administratīvās apgabaltiesas 31.01.2017. spriedums lietā Nr.A42733109. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/297468.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>122</sup> Augstākās tiesas 21.11.2016. spriedums lietā Nr.SKA-154/2017 [nepublicēts].

kopsakarā<sup>123</sup>. Tomēr fakti par iepriekšējiem darījumiem nevar automātiski izšķirt pieteicēja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, bet tie var raksturot situāciju un būt par palīgīdzekli apstākļu pārbaudīšanā un novērtēšanā. Eiropas Kopienu tiesa savā 2006.gada 12.janvāra spriedumā apvienotajās lietās Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) un Bond House Systems Ltd (C-484/03) pret Commisioners of Customs & Excise norādīja, ka katrs darījumu ķēdes darījums ir vērtējams atsevišķi un darījums, kas, krāpniecisku motīvu vadīts, ticis veikts pirms vai pēc konkrētā darījuma, nevar ietekmēt šī konkrētā darījuma spēkā esamību, ja nodokļu maksātājam tas nebija un nevarēja būt zināms<sup>124</sup>. Tādēļ informācija, kura tiek iegūta par iepriekšējiem darījumu partneriem, neliecina par to, ka persona, kurai liedz atskaitīt priekšnodokli, zināja vai tai vajadzēja zināt, ka precī reāli nevarēja saražot vai sniegt konkrēta darījumu partnera iepriekšējie partneri. Tam, kura no personām bijusi krāpšanas shēmas iniciatore un kura tieši persona no tā gūst reālu labumu, nav izšķirošas nozīmes, vērtējot vai pieteicējai bija priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības<sup>125</sup>. Tāpēc, izpētot darījumu ķēdi, nav nepieciešams noteikt krāpnieciskās darījumu shēmas būtību.

Attiecībā uz starpniecības pakalpojumiem valsts arī uzliek konkrētos pienākumus starpniekiem, atzīstot, ka starpniecība, kad starpnieks neko nezina par precī, tās izcelsmi, kvalitāti, piegādes nosacījumiem, neatbilst parasti komercdarbībā notiekošajiem procesiem. Starpniekam ir jāpārzina darījumu apstākļi un prece, lai varētu izpildīt pasūtījumus, un tas, ka amatpersonas nespēj sniegt pietiekami detalizēti preču pasūtīšanas apstākļu aprakstu, liecina par to, ka tās nav veikušas darbības, kas tiek uzrādītas darījumu dokumentos<sup>126</sup>. Tādēļ arī starpniekam ir nepieciešams pārzināt darījumu apstākļus un arī izanalizēt darījumu partnerus.

### **3.4. Formālo darbību konstatēšana fiktīvajos darījumos**

Kā tika minēts iepriekš, lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam<sup>127</sup>.

---

<sup>123</sup> Augstākās tiesas 05.07.2010. spriedums lietā Nr.SKA-343/2010, 8.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/18815.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>124</sup> EKT apvienotās lietas C-439/04 un C-440/04 Kittel. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1001741> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>125</sup> Augstākās tiesas 21.12.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-1432/2017 [nepublicēts].

<sup>126</sup> Augstākās tiesas 12.06.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-965/2017 [nepublicēts].

<sup>127</sup> Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu interpretācijā un piemērošanā, 2008./2009. Pieejams: [http://at.gov.lv/files/uploads/files/6\\_Judikatura/Tiesu\\_prakses\\_apkopojumi/2016/5-pvn-2007-2008.doc](http://at.gov.lv/files/uploads/files/6_Judikatura/Tiesu_prakses_apkopojumi/2016/5-pvn-2007-2008.doc) [aplūkots 16.03.2018.].

Tā kā grāmatvedības dokumentos ir iespējams iegrāmatot arī reāli nenotikušus darījumus vai darījumus, kas ir notikuši ar citu, nevis dokumentos norādīto personu un uz šo dokumentu pamata ir iespējams nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības vai pieprasīt nodokļu pārmaksas atmaksāšanu, Valsts ieņēmumu dienestam ir uzlikts par pienākumu veikt pārbaudes, lai pārliecinātos par darījumu īstumu. Tādējādi likumdevējs ir devis tiesības dienestam, pamatojoties uz pierādījumiem, apšaubīt personas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā norādītos darījumus pat tad, ja ar darījuma partneri ir noslēgts līgums, darījuma partneris ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, rēķini ir izsniegti darījuma partnerim un par darījumu ir samaksāti nodokļi<sup>128</sup>.

Par nolūku izkrāpt pievienotās vērtības nodokli neliecina dati, kuri atspoguļojas deklarācijās, bet gan tādi apstākļi, kas raksturo nodokļu maksātāja rīcību, kas vērsta uz nodokļa izkrāpšanu, tādēļ šādus datus deklarācijā neatspoguļo<sup>129</sup>. Tādēļ ir svarīgi analizēt darījumu attiecības starp nodokļa izkrāpšanā iesaistītajām personām, to daudzveidīgu darbību, imitējot patiesus ar nodokli apliekamus darījumus, to mērķi un nolūku.

Augstākā tiesa ir atzinusi, ka darījuma noslēgšanas apstākļi (darījuma partnera un priekšmeta izvēle, dokumentu sastādīšana, pušu kontaktēšanās u.tml.) var būt pārbaudes objekts, lai vērtētu darījumu esamību un preces saņēmēja mērķi, lomu un godprātību, tostarp informētību par pārdevēja darbības mērķiem.<sup>130</sup>

Lai konstatētu fiktīvu darījumu nodokļu tiesībās, nav nepieciešams analizēt darījumu ar nolūku konstatēt posmu, kurā pievienotās vērtības nodoklis netika samaksāts un tādēļ tika veikta krāpšana. Augstākā tiesa, atsaucoties uz Eiropas Savienības Tiesas atziņām<sup>131</sup>, ir norādījusi, ka nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli neietekmē tas, vai pievienotās vērtības nodoklis par agrākajiem vai vēlākajiem darījumiem tika vai netika samaksāts valsts budžetā. Šādas tiesības var tikt liegtas vienīgi tad, ja tiks pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ka atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir bijusi ļaunprātīga, t.i., tad, ja nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, viņš piedalās ar krāpšanos saistītā ar pievienotas vērtības nodokli apliekamā darbībā. Ja tas tā būtu, tas pārsniegtu to, kas nepieciešams valsts budžeta interešu aizsardzībai<sup>132</sup>.

<sup>128</sup> Administratīvās apgabaltiesas 16.02.2018. spriedums lietā Nr. A420267514, 4.13.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/344321.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>129</sup> Augstākās tiesas 01.06.2015. spriedums lietā Nr.SKA-355/15, 15.punkts. [nepublicēts].

<sup>130</sup> Augstākās tiesas 11.02.2014. spriedums lietā Nr.SKA-48/2014, 11.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/147877.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>131</sup> EST 21.06.2012. spriedums apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben, 39-50.punkts

<sup>132</sup> Augstākās tiesas 12.06.2013. spriedums lietā Nr.SKA-21/2013, 10.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/128038.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

Administratīvajā praksē<sup>133</sup>, norādot, ka darījumi tika slēgti ar krāpšanas nolūku, nereti atsauca uz Eiropas Savienības tiesas 2013.gada 28.februāra spriedumu lietā Nr.C-563/11, kur 28.punktā ir atzīts, ka jautājums par to, vai pievienotās vērtības nodoklis, kas maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli. Tādēļ, konstatējot, ka komercsabiedrības darījumi ar darījumu partneriem faktiski nenotika, nozīmi zaudē fakta noskaidrošana, vai komercsabiedrības darījumu partneris ir vai nav izpildījis nodokļu saistības.

Tas pats ir attiecināms uz nodokļa rēķina izsniegšanas un samaksas fakta konstatēšanu, jo šāda darbība pati par sevi arī var neapliecināt reāli notikuša darījuma faktu<sup>134</sup>, tādēļ, ka formālas darbības darījuma uzrādīšanai nerod tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu, tādēļ rēķina un citu dokumentu noformēšana un samaksa priekšnodokļa atskaitīšanu nepamato. Kā ir norādījusi Augstākā tiesa naudas kustība norēķinu kontos nenozīmē arī preču (pakalpojumu) kustību starp maksātāju un saņēmēju. Arī tas, ka darījumu partneris apstiprina konkrēto darījumu, pats par sevi neapstiprina Valsts ieņēmumu dienesta apstrīdētā darījuma faktisko esību un neizslēdz fiktīvi noformēta darījuma iespējamību<sup>135</sup>.

Konstatējot rēķinu nenoformēšanu atbilstoši normatīvo aktu prasībām, ir jāvērtē šo nepilnību ietekmi uz komercsabiedrības darbības novērtējumu, tādēļ ir jānoskaidro, vai šādas nepilnības ir cēloniskā sakarā ar citiem faktiem, kas norādītu uz komercsabiedrības ļaunprātību<sup>136</sup>.

Viens no pierādījumiem, kas varētu liecināt par to, ka persona ir iesaistīta fiktīvos darījumos, ir tas, ka attaisnojuma dokumentos ir vērojami sistemātiski trūkumi, kas varētu raksturot komercsabiedrības formālu pieeju dokumentu noformēšanā, nepārbaudot tajos norādītās informācijas atbilstību faktiskajiem apstākļiem. Šis apstāklis netieši norāda uz formālu dokumentu noformēšanu par faktiski nenotikušiem darījumiem, par ko nodokļu maksātājs nevarēja zināt, jo ir pieņēmis un grāmatvedībā uzrādījis dokumentus, kas neatbilst likuma „Par grāmatvedību” prasībām<sup>137</sup>. Tādēļ personai, pirms uzrādīt grāmatvedībā dokumentus, kas pamato konkrēto darījumu, tomēr būtu pienākums detalizēti izpētīt minēto dokumentu ar nolūku atrast un novērst tajā iekļautās kļūdas. Līdz ar to jebkuram nodokļu

---

<sup>133</sup> Augstākās tiesas 23.03.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-934/2017 [nepublicēts].

<sup>134</sup> Augstākās tiesas 10.04.2012. spriedums lietā Nr. SKA-69/2012, 9.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/121070.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>135</sup> Augstākās tiesas 16.06.2016. spriedums lietā Nr.SKA-70/2016, 5.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/270321.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>136</sup> Augstākās tiesas 10.01.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-488/2017 [nepublicēts].

<sup>137</sup> Administratīvās rajona tiesas 27.04.2017. spriedums lietā Nr. A420351616, 2.2.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/310606.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

maksātājam, slēdzot darījumus ar darījumu partneriem, ir svarīgi, lai visi dokumenti, tai skaitā nodokļa rēķins, ir noformēti korekti un bez būtiskām kļūdām.

Arī sagatavošanas darbi apliekamo darījumu veikšanai ir uzskatāmi par saimniecisko darbību, un personai par tiem ir tiesības saņemt priekšnodokli. Minētās tiesības personai ir arī gadījumā, ja pēc sagatavošanās darbu veikšanas turpmākie apliekamie darījumi netiek īstenoti, ja vien persona rīkojas labticīgi<sup>138</sup>. Tādēļ personai arī sagatavošanās darbu veikšanas gadījumā ir nepieciešams pierādīt to, ka tas mērķis bija tieši ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu veikšana nākotnē.

Par darījuma fiktivitāti varētu liecināt arī dokumentos norādītie rekvizīti. Piemēram, rēķinā ir norādīta izsniegšanas/ saņemšanas vieta, kura nav reģistrēta kā darījumu partnera struktūrvienība, nav tā īpašumā vai nav noslēgts nomas līgums vai rēķinā norādītais pārvadātājs norāda, ka nav veicis preču pārvadāšanu<sup>139</sup>. Pat, ja pavadzīmē ir norādīts darījuma partnera amatpersonas paraksts, šī amatpersona var apgalvot, ka nav šo dokumentu parakstījusi, tāpēc ļoti būtiski, lai pie preces saņemšanas tiktu pārbaudīta darījumu partnera identitāte, lai salīdzinātu parakstus.

Galvenie pierādījumi darījumu faktiskai neesamībai ir darījumu partneru amatpersonu paskaidrojumi, kuros tiek apgalvots, ka tie neveic saimniecisko darbību, komercsabiedrību amatpersonu vispārīgs apliecinājums par darījumu faktisko esamību, nesniedzot objektīvi pamatotu, pārbaudāmu skaidrojumu par noformēto darījumu norises apstākļiem un materiāltehniskā nodrošinājuma trūkums, proti, Valsts ieņēmumu dienests veicot auditu, konstatē, ka komercsabiedrībai nemaz nav nepieciešamo resursu, lai tas fiziski spētu veikt saimniecisko darbību.

Pastāv gadījumi, kad, pamatojot to, ka darījumi ir fiktīvi, kā pierādījums tiek izmantots tas, ka komercsabiedrības valdes loceklis sniedz ziņas, ka viņš nav veicis darījumus un nav parakstījis dokumentus komercsabiedrības vārdā, kā arī nav pilnvarojis citas personas rīkoties komercsabiedrības vārdā. Šāda iespēja pastāv gadījumā, kad par komercsabiedrības valdes loekli tiek reģistrēta persona, kuru trešā persona, kura ir iesaistīta krāpšanā, pierunājusi par atlīdzību kļūt par valdes loekli.

Sabiedrības ar ierobežotu atbildību pārvaldes institūcijas ir uzskaitītas Komerclikuma 209.pantā, proti, komercsabiedrību pārvalda tās dalībnieku sapulce un valde, kā arī padome, ja tāda ir izveidota. Atbilstoši Komerclikuma 221.panta pirmajai daļai valde ir komercsabiedrības

<sup>138</sup> Augstākās tiesas 03.08.2017. spriedums lietā Nr. SKA-126/2017, 7.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/323969.pdf> [aplūkots 13.03.2018.].

<sup>139</sup> Administratīvās apgabaltiesas 28.03.2017. spriedums lieta Nr.A420600211. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/305817.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

izpildinstitūcija, kas vada un pārstāv to. Valde saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 2.panta trešo daļu un ceturtās daļas 2.punktu ir atbildīga par grāmatvedības kārtošānu kapitālsabiedrībā.

Civillikuma 1427.pants nosaka, ka pie tiesiska darījuma būtības pieder tā veicēja gribas izteikums, bet divpusējā vai vairākpusējā darījumā vajadzīgs visu tā dalībnieku saskaņīgs gribas izteikums. Kamēr griba vēl nav izteikta, tai nav nekāda tiesiska spēka. Darījums nevar notikt bez tā dalībnieka vai dalībnieku gribas vai pretēji gribai<sup>140</sup>. Atbilstoši Komerclikuma 221.panta pirmajai daļai un Civillikuma 1410.pantam komercsabiedrības gribu izsaka valde. Turklāt valde saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 2.panta trešo daļu ir atbildīga par komercsabiedrības grāmatvedības kārtošānu. Tādēļ, ja valdes loceklis sniedz ziņas par to, ka viņš nav veicis darījumus, nav parakstījis dokumentus komercsabiedrības vārdā un nav pilnvarojis citas personas rīkoties komercsabiedrības vārdā, norāda uz to, ka trūkst komercsabiedrības gribas iesaistīties darījumos ar konkrēto darījumu partneri.

Administratīvā apgabaltiesa ir norādījusi, ka komercsabiedrības, kas tiek dibinātas komercdarbības veikšanai, kā fikcija (faktiski dabā nepastāvošas) nevar darboties bez konkrētas fiziskas personas jeb pārstāvja starpniecības. Tāpēc darījumus juridisku personu vārdā slēdz tās pilnvarotais pārstāvis (valdes loceklis vai cita valdes pilnvarota persona). Savukārt par tiesiski noslēgtu darījumu saskaņā ar Civillikuma 1427.pantu var atzīt tikai tādu darījumu, kas ir noslēgts ar komercsabiedrības amatpersonas noteikti izteiktu gribu. Personas griba privāttiesiskajās attiecībās ir subjektīvs un vienlaikus obligāts elements darījuma slēgšanai. Kā arī svarīgi, lai gribas izteikums būtu tiešs un nepārprotams, jo griba dibināt darījuma attiecības no vienas puses apliecina darījuma dalībnieka patieso vēlmi slēgt privāttiesisku vienošanos, no otras puses norāda, ka personai ir saprotamas uzņemtās saistības un persona uzņemas par tām atbildību, tādēļ gribas izteikums rada tiešas sekas personai, kura gribu izteic. Ja gribas izteikums nav uzskatāms par īstu, nav pamata atzīt, ka darījums ir noticis<sup>141</sup>. Tāpēc gadījumā, ja valdes loceklis neatzīst strīdus darījumu, tad ir konstatējams šīs personas un tādēļ arī komercsabiedrības gribas trūkums, līdz ar to darījums ir atzīstams par fiktīvu.

Vēl viens no pierādījumiem, kas pierāda darījumu neīstumu, ir tas, ka darījumu partneri nesniedz detalizētus vai konsekventus paskaidrojumus par darījumu faktisko norisi. Kā ir atzinusi Administratīvā apgabaltiesa, gadījumā, ja konkrēti darījumi starp deklarētajiem darījumu partneriem ir faktiski notikuši, tad viņiem nevajadzētu būt grūtībām sniegt detalizētus un konsekventus paskaidrojumus par darījumu faktisko norisi. Tas, ka darījumu partneri nespēj

---

<sup>140</sup> Latvijas Republikas Civillikuma komentāri, Saistību tiesības. K. Torgāna vispārīgā zinātniskā redakcijā. Rīga: Mans īpašums, 2000, 37.lpp.

<sup>141</sup> Administratīvās apgabaltiesas 12.01.2017. spriedums lietā Nr.A420603211, 6.10.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/295505.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

sniegt detalizētus un konsekventus paskaidrojumus, ļauj apšaubīt darījuma esamību un paskaidrojumu ticamību kopumā<sup>142</sup>.

Jānis Taukačs atzīmējis, ka, atsakot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, Valsts ieņēmumu dienests bieži vien atsaucas uz tādiem apsvērumiem kā darījuma partnera:

- 1) materiāltehnisko resursu trūkums darījuma veikšanai;
- 2) nodokļu maksātāja pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju un citu pārskatu neiesniegšana;
- 3) realizācijas darījumu neuzrādīšana pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās;
- 4) amatpersonu dzīvesvietas īpatnības (nedeklarēta vai deklarēta patversmēs, cietumos u.c.);
- 5) algu maksājumu pretrunīgie dati un nodarbināto cilvēku skaits – darbaspēka resursu trūkums vai neesamība darījuma veikšanai;
- 6) nepilnīga norādītā informācija izrakstītajos rēķinos – nekorekti atspoguļots piegādāto preču apraksts, pavadzīmēs nav norādīts saņemšanas datums;
- 7) darījumu partnera piegādātāji nav iemaksājuši budžetā PVN par pārdotajām precēm un pakalpojumiem<sup>143</sup>:

Apkopojot tiesu prakses materiālus, autore konstatē papildus pazīmes, kuras varētu liecināt par fiktīvā darījuma esamību<sup>144</sup>:

1) darījuma dalībnieku starpā nav noslēgts rakstveida līgums. Lai arī līguma slēgšana rakstveidā nav obligāta, tomēr, ievērojot konkrēto darījumu vērtību, normālas komercdarbības prakses ietvaros šāds līgums būtu slēdzams rakstveidā. Ja tas nav noslēgts rakstveidā, nav saprotams, kā darījuma dalībnieki vienojās par darījuma būtiskajām sastāvdaļām (garantijas, piegādes termiņi, apmaksas kārtība, soda sankcijas u.tml. apstākļus).

- 2) personai ir viens vienīgs sadarbības partneris;
- 3) fiziski nav iespējams darījums (piemēram, nav iespējams, ka preci ar vienu un to pašu automašīnu var ievest septiņas reizes dienā no citas valstis);
- 4) amatpersona nevar sniegt informāciju par komercsabiedrības darbību;
- 5) ir konstatētas pretrunas liecībās;
- 6) uzņēmums dibināts īsi pirms strīdus darījumiem;
- 7) faktiski nav iespējams identificēt preču izcelsmi;

---

<sup>142</sup> Administratīvās apgabaltiesas 13.01.2017. spriedums lietā Nr. A420422013, 12.5.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/295815.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>143</sup> Taukačs J. Vēl joprojām par PVN krāpšanu, jeb I'm going slightly mad. Pieejams: <http://www.db.lv/viedokli/blogi/janis-taukacs/vel-joprojam-par-pvnkrapsanu-jeb-i-m-going-slightly-mad-388858> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>144</sup> Piemēram, Administratīvās apgabaltiesas 22.03.2017. spriedums lietā A420226215. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/304826.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

8) darījums ir noticis ar fiktīvo uzņēmumu.

### **3.5.Privātautonomijas principa ievērošana, konstatējot fiktīvos darījumus**

Bieži vien uzņēmumi uz Valsts ieņēmumu dienesta argumentiem, ka darījumu dokumenti sagatavoti formāli vai darījumu dokumentos ir konstatējami būtiski trūkumi, sniedz pretargumentus, norādot, ka iestādei un tiesai ir jārespektē civiltiesiski noslēgtā darījumā pušu paustā griba un ne iestādei, ne tiesai nav pamata apgalvot, ka griba ir bijusi savādāka, it īpaši, ja lietā par to nav pierādījumu.

Augstākā tiesa norādījusi, ka tā ir paša uzņēmuma izvēle, kā tas nodrošina darījumu slēgšanu un darījumu izpildes uzraudzību, tomēr tas nenozīmē, ka tādējādi uzņēmums pret darījumiem (jo īpaši tiem, saistībā ar kuriem plāno izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības) var izturēties pavirši. Ievērojot likuma „Par grāmatvedību” 2.pantu, komercsabiedrības amatpersonai ir jāpievērš uzmanība, lai uzņēmumā iegrāmatotie grāmatvedības dokumenti atbilstu faktiski notikušiem darījumiem<sup>145</sup>. Tādēļ tiesa atzīst to, ka personas savā starpā var noslēgt abu pušu interesēm atbilstošus darījumus, tomēr, ja nodokļu maksātājs vēlas šādu darījumu izmantot, lai atskaitītu priekšnodokli, tad nodokļu maksātājam ārpus privātautonomijas principa ievērošanas rodas arī noteikti pienākumi pret valsti.

Augstākā tiesa norādījusi, ka situācijā, kad personai iepriekš nezināma darījumu partnera vārdā piedāvājumu izteikusi persona, par kuras identitāti persona nav pārliecinājusies, tai, apzinoties, ka tā vēlēšies par konkrēto darījumu atskaitīt priekšnodokli, būtu jāpievērš lielāka rūpība, pārbaudot konkrēto juridisko personu un šīs juridiskās personas pārstāvi. Tādā veidā iespējams samazināt risku, ka preces faktiski piegādā personas, kas nav saistītas ar attaisnojuma dokumentos norādīto uzņēmumu un tikai izmanto šā uzņēmuma rekvizītus<sup>146</sup>. It īpaši situācijā, kad tiek uzsākta sadarbība ar nezināmu darījumu partneri un, ja tiek iegādāta tāda prece, kurai jāatbilst ļoti konkrētām kvalitātes prasībām, būtu saprātīgi sagaidīt, ka pircējs noskaidro, ar ko tieši tas iesaistās darījumu attiecībās<sup>147</sup>. Līdz ar to nodokļu maksātājam, protams, ir tiesības slēgt darījumus ar jebkuru darījumu partneri, tomēr gadījumā, ja persona plāno veikt priekšnodokļa atskaitīšanu, bez tiesībām tai rodas arī pienākumi, kuri tiek izvirzīti publiskajās tiesībās.

---

<sup>145</sup> Augstākās tiesas 31.05.2017. spriedums lietā Nr.SKA-211/2017, 15.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/316271.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>146</sup> Ibid.

<sup>147</sup> Ibid.

Sastādot līgumu starp pusēm, būtu svarīgi iekļaut tajā būtiskās sastāvdaļas, lai Valsts ieņēmumu dienests vai tiesa neatzītu šo līgumu par vispārīgu. Piemēram, neiekļaujot līgumā tādu būtisku sastāvdaļu, kā preces cenu<sup>148</sup>. Nevar noliegt, ka darījuma dalībniekiem ir tiesības privāttiesiski vienoties par tādām darījumu sastāvdaļām un noteikumiem, kas tos apmierina, tomēr jautājums, kas skar pareizu priekšnodokļa aprēķināšanu un iekasēšanu, ir publisko tiesību jomas kontrolē un tādēļ līguma trūkumi traucē darījumu izsekojamībai un kontrolei.

Attiecībā uz to, ka, nodokļu administrācijai vai tiesai vērtējot saņemto naudas līdzekļu izcelsmi, nepamatoti nav ņemtas vērā Civillikuma normas par darījumu spēkā esamību un noformējumu, judikatūrā ir atzīts, ka administratīvajā procesā darījumu spēkā esība netiek vērtēta no civiltiesiskā aspekta. Šādos gadījumos secinājums par darījumu attiecas uz nodokļu tiesību jomu, t.i., publisko tiesību jomu. Tādēļ, lai apšaubītu darījumu no nodokļu tiesību aspekta, nav nepieciešamības piemērot Civillikumu, bet gan ir nepieciešamība vērtēt darījumu, ņemot vērā attiecīgā nodokļa tiesisko regulējumu<sup>149</sup>.

Protams, ka nodokļu maksātājam kā privāto tiesību dalībniekam ir tiesības slēgt līgumus pēc saviem ieskatiem, taču gadījumos, kad darījuma sekas ir arī priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību iegūšana, ir jāievēro publisko tiesību normu prasības<sup>150</sup>. Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.panta prasībām par grāmatvedības kārtošānu, tai ir jābūt saprotamai kvalificētam speciālistam, tostarp, darījumiem ir jābūt izsekojamiem. Taču, ja līgumos ir norādītas - preces, tad faktiski par jebkādu vēlākā perioda dokumentu var norādīt, ka tas attiecināms uz šādu, nekonkrētu līgumu.

Attiecībā uz to, ka starp darījumu partneriem nav noslēgts līgums, Valsts ieņēmumu dienests skaidro, ka uzņēmēji, kas darbojas normālas komercprakses ietvaros, apjomīgus preču piegāžu darījumu noformē, noslēdzot rakstisku līgumu, tādējādi pasargājot sevi no papildu izdevumiem par nekvalitatīvas preces piegādi vai samaksas nesaņemšanu<sup>151</sup>. Un uzņēmumu amatpersonu savstarpējā pazīšanās atsevišķos gadījumos varētu būt par pamatu, lai nenoslēgtu vienošanos rakstveidā, vienlaikus ar to judikatūrā tiek atzīts, ka pavadzīmēs uzrādītā ievērojamā strīdus darījumu vērtība komersantu videi raksturīgos darījumos būtu pietiekams pamats, lai darījumu dalībnieki nodrošinātos pret iespējamiem darījumu riskiem<sup>152</sup>.

---

<sup>148</sup> Administratīvās apgabaltiesas 18.04.2017 spriedums lietā Nr.A420311415, 5.4.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/308961.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>149</sup> Augstākās tiesas 12.12.2011. spriedums lietā Nr.SKA-436/2011, 10.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/119765.pdf> [aplūkots 18.03.2018.].

<sup>150</sup> Administratīvās rajona tiesas 25.07.2017. spriedums lietā Nr.A420358815, 8.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/323274.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>151</sup> Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 11.09.2014. rīcības sēdes lēmuma lietā SKA-522/2014, 8.punkts [nepublicēts].

<sup>152</sup> Administratīvās apgabaltiesas 20.01.2017. spriedums lietā Nr.A420187515. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/296516.pdf> [aplūkots 18.03.2018.].

### 3.6.Ar fiktīva darījuma konstatēšanu saistītas ģenerālklausulas

Bieži vien judikatūrā tiesa, analizējot darījuma esamību, atsaucas uz tādām ģenerālklausulām kā „normālā komercprakse” un „krietna komersanta rūpība”, norādot, ka darījuma noslēgšanas un izpildes procesa neatbilstība šādām ģenerālklausulām varētu radīt šaubas par darījumu faktisko esamību. Tādēļ darba autore vēlas pievērsties šādu ģenerālklausulu noskaidrošanai, lai noteiktu šo nenoteikto tiesību jēdzienu saturu. Ņemot vērā, ka ģenerālklausulu noskaidrošanai ir nepieciešams analizēt judikatūru, darba autore pievērsās dažu tiesu prakšu analīzei.

Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 16.marta spriedumā lietā A420325515<sup>153</sup> tiesa savā argumentācijā ir norādījusi, ka to, ka konkrētais komersants saimniecisko darbību Lietuvā nav veicis, pēc būtības apliecina arī Lietuvas komersanta valdes locekļa sniegtie paskaidrojumi Valsts ieņēmumu dienestam un tiesā, kas vērtējami kā vispārīgi un tādi, kas nesniedz priekšstatu par reālas saimnieciskās darbības veikšanu. Atbilstoši sniegtajiem paskaidrojumiem, preces Lietuvā netika iekrautas un izkautas, preču kustība un kvalitāte kontrolēta pēc pavadzīmēm, tātad faktiski „uz papīra”, kas, tiesas ieskatā, nesaskan ar normālu komercpraksi. Ar normālu komercpraksi nesaskan arī valdes locekļa Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajos paskaidrojumos norādītais, ka konkurējošā uzņēmuma valdes locekle bija pilnvarota veikt sarunas, tātad varēja darboties komersanta vārdā un noskaidrot uzņēmuma tālākos darījuma partnerus. Savukārt Lietuvas komersanta valdes loceklis paralēli strādājis pie cita komersanta par juristu, gan bija vēl viena komersanta valdes loceklis, abi šie uzņēmumi sadarbojušies ar nodokļu maksātāju, kā arī savstarpēji, tātad attiecīgā komersanta valdes loceklis varēja iegūt plašu informāciju par nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, kas normālas komercprakses apstākļos ir komercnoslēpums. Tiesas ieskatā, minēto uzņēmumu un to amatpersonu ciešā saistība, liecina par to, ka uzņēmumi veica saskaņotas darbības dokumentu noformēšanā tieši ar mērķi, lai iegūtu fiskālas priekšrocības nodokļu jomā, par ko liecina arī Lietuvas nodokļu administrācijas norādītais, ka Lietuvas komersants faktiski neveic nekādus norēķinus ar Latvijas piegādātājiem, taču dokumenti par preču piegādēm tik un tā noformēti<sup>154</sup>.

Starp pusēm noslēgtajā līgumā noteikts, ka preces piegāde notiek saskaņā ar INCOTERMS 2010 noteiktumiem EXW Rīga, kas nozīmē, ka pārdevēja vienīgais pienākums ir nodot precī pircējam vai tā pārstāvim, dotajā brīdī prece var atrasties pārdevēja ražotnē vai telpās. Pārdevējs nav atbildīgs par preces uzkrāšanu uz transporta līdzekļa, tādēļ pircējs

---

<sup>153</sup> Administratīvās apgabaltiesas 16.03.2017. spriedums lietā Nr. A420325515. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/e/TiesasMvc/nolemumi/pdf/303555.pdf> [aplūkots 18.03.2018.].

<sup>154</sup> Ibid.

uzņemas visu transportēšanas risku. Līdz ar to pircēja paskaidrojumos norādītais, ka pārvadātāju izvēlē nebija īpaši kritēriji, tiesas ieskatā, nesaskan ar normālu komercpraksi, kuras ietvaros uzņēmums rūpējas par iegādāto preču drošību kā krietns un rūpīgs saimnieks.

Normāla komercprakse nozīmē to, ka uzņēmums, uzņemoties parādsaistības, izvērtē to dzēšanas iespējas un avotus. Ja konstatēts pretējais, tas pastiprina secinājumu par noformētā darījuma simulatīvo raksturu<sup>155</sup>.

Atbilstoši vispārpieņemtai komercpraksi ir sagaidāms, ka persona pievēršas pietiekami rūpīgi darījumu partneru izvēlei un darījumu īstenošanai, lai novērsu ekonomiskos un saimnieciskās darbības riskus<sup>156</sup>. Piemēram, aktīvi piedalās darījuma partnera izvēlē, darījumu slēgšanā, pakalpojumu izpildes kontrolē, satiekas ar darījumu partnera amatpersonām un darbiniekiem.

Gadījumā, kad nezināmas personas strādā veikalos, kuros atrodas komercsabiedrības materiālās vērtības, no saprātīgas komercdarbības viedokļa būtu nepieciešams nodrošināt šo darbu veicēju identificēšanu un uzraudzību. Tomēr, ja amatpersona un darbinieki nevar paskaidrot kaut ko konkrētu par personām, kas veikušas darbus un nav nodrošinājušas pasākumus, kas nodrošinātu minēto personu uzraudzību, šādas darbības neatbilst saprātīgai komercdarbībai<sup>157</sup>.

Svarīgi ir saprast, ka ne vienmēr ģenerālklausulā noteiktās no komersanta sagaidāmās rīcības neveikšanas gadījumā, uzreiz ir liegtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Ir konstatējams, ka pastāv gadījumi, kad tiesa atzīst, ka komersants var izvēlēties veidu, kā efektīvāk organizēt savu komercdarbību un nav nosodāms fakts, ka nodokļu maksātājs piedalās organizētā darbībā, kuras mērķis ir organizēt konkrētā komersanta saimniecisko darbību. Tajā pašā laikā komercdarbības efektīvizēšana nedrīkst novest pie tā, ka tiek apieti nodokļu maksājumi<sup>158</sup>. Tādēļ darba autore norāda, ka ģenerālklausulas tikai palīdz tiesai un nodokļu administrācijai rosināt šaubas par darījumu faktisko esamību. Toties, ja nodokļu maksātājs spēj pamatot savas darbības un pierādīt, ka darījums ir faktiski noticis, tad tam nezūd tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Tiesu ieskatā neraksturīgi normālās komercdarbības praksei ir tas, ka nodokļu maksātājs pārlieku paļaujas uz darījumu partnera apsolījumu izpildīt pielīgtos darbus (piemēram, ne reizi nesatiekoties ar darījumu partnera amatpersonu un nepārliedzinoties par pilnvaras esamību),

---

<sup>155</sup> Administratīvās apgabaltiesas 26.04.2017. spriedums lietā Nr. A420284415. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/310827.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>156</sup> Administratīvās apgabaltiesas 06.02.2017. spriedums lietā A420429412. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/297921.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>157</sup> Ibid.

<sup>158</sup> Administratīvās apgabaltiesas 28.12.2016. spriedums lietā A420307014, 14.lpp. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/293495.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

ņemot vērā gadījumus, kad preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana prasa noteiktas profesionālas iemaņas. Tiesas ieskatā no komersanta ir sagaidāma pienācīga rūpība darījumu partnera izvēlē<sup>159</sup>.

Līdz ar to normālā komercprakse galvenajos aspektos nozīmē to, ka nodokļu maksātājs no darījumu partnera iegādājas preces un saņem pakalpojumu un attiecīgi arī tiek izsniegts nodokļu rēķins, šo rēķinu apmaksā un rēķinā samaksāto pievienotās vērtības nodokli iekļauj deklarācijā kā priekšnodokli, samazinot nodokļu bāzi (maksājamo nodokli).

No minētā var izdarīt secinājumu, ka pēc būtības izvirzot principu „normālā komercprakse” nodokļu maksātāja kā darījumu partnera privātautonomijas princips netiek ierobežots, tomēr, ņemot vērā, ka nodokļu maksātājs izmanto tādu fiskālo priekšrocību kā priekšnodokļa atskaitījums vai jebkuras citas fiskālās priekšrocības (tai skaitā, tiesības darījumam piemērot 0% likmi), tad jāņem vērā, ka minētā darījuma apstākļus būs pienākums pierādīt tieši šim darījumu partnerim un par tā saucamo „standartu” tiek ievērots princips „normālā komercprakse”. Ar to tiek prezumēts, ka nodokļu maksātājs pirms veikt darījumus ar konkrēto darījumu partneri, pārbauda viņu publiskajās datu bāzēs, veicot komercdarījumus ar nepazīstamo darījumu partneri, izprot pastāvošos riskus un veic visas no viņa sagaidāmās darbības, lai novērstu vai arī minimizētu riskus. Piemēram, samaksā par precī vai pakalpojumu pēc to saņemšanas, ja preces vērtība ir būtiska, tad samaksā priekšapmaksu darījumu partnerim, neveicot pilno apmaksu, sastāda detalizētu līgumu, minot visus būtiskos aspektus, kā arī pieprasa rēķinu, kurā būtu atrunāti visi nepieciešami rekvizīti un lai tie rekvizīti atbilstu patiesībai.

Pārbaudot normatīvos aktus nodokļu jomā, secināts, ka no Latvijas Republikas normatīviem aktiem nav iespējams izprast, ka nodokļu maksātājam būtu pienākums nodokļu jomā ievērot krietna komersanta rūpības principu.

Tomēr gan Latvijas Republikas, gan arī Eiropas Savienības tiesu prakse norāda, ka nodokļu maksātājam nodokļu tiesībās ir nepieciešams sadarboties ar nodokļu administrāciju un tiesām saskaņā ar krietna komersanta rūpības principu. Turklāt gan tiesa, gan arī nodokļu administrācija, cenšoties konstatēt, vai darījuma fiktīvais raksturs nodokļu maksātājam bija zināms vai tam bija jābūt zināmam, analizē faktiskos apstākļus caur Komerclikuma 393.panta pirmajā daļā noteikto principu – komercdarījumu attiecībās komersanta pienākums rīkoties ar krietna un kārtīga komersanta rūpību, saistot šo jēdzienu ar normālas saimnieciskās darbības ietvaros esošu parādību.

---

<sup>159</sup> Administratīvās apgabaltiesas 28.12.2016. spriedums lietā A420307014, 14.lpp. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/293495.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

Komerclikuma 169.pantā noteiktais jēdziens, ka valdes loceklim savi pienākumi jāpilda „kā krietnam un rūpīgam saimniekam”, no valodnieciskā viedokļa ir definēts tādējādi, lai uzsvērtu tā īpašo nozīmi un saturu, atstājot iespēju katru atsevišķu gadījumu un konkrētu situāciju izvērtēt atbilstoši šim kritērijam, vai valdes loceklis ir rīkojies kā krietns un rūpīgs saimnieks. Atbilstoši šim jēdzienam valdes loceklim jā rūpējas par komercsabiedrības labklājību, izaugsmi, saimniecisko darbību, normatīvo aktu ievērošanu u.tml., proti, no krietna un rūpīga saimnieka tiek sagaidīts, lai piešķirtās pilnvaras tiktu īstenotas labticīgi, atbilstoši saimnieciskās darbības mērķiem un normatīvo aktu prasībām<sup>160</sup>.

Cenšoties izprast krietna komersanta rūpības principa saturu, autore konstatējusi, ka nedz normatīvajos aktos, nedz arī juridiskajā literatūrā nav pietiekami plaši izpētīts krietna komersanta rūpības princips, savukārt judikatūrā tā saturs ir atklāts netieši. Juridiskajā literatūrā ir atzīts, ka kapitālsabiedrības valdes loceklim pamatā ir šādi pienākumi un atbildība:

- 1) pienākums ievērot likumus;
- 2) pienākums ievērot komercsabiedrības statūtus;
- 3) pienākums ievērot dalībnieku sapulces statūtus;
- 4) lojalitātes pienākums pret komercsabiedrību;
- 5) lojalitātes pienākums pret komercsabiedrības dalībnieku<sup>161</sup>.

Maģistra darba tēmas kontekstā darba autore pievērsusi uzmanību un pētījusi tieši valdes locekļa pienākumu ievērot likumus. Analizējot tiesu praksi saistībā ar izvairīšanos no nodokļiem, interesanti bija pētīt gadījumus, kad komersants tiesā norāda, ka, veicot saimniecisko darbību, rīkojies tiesību normu ietvaros, izpildot visas likuma prasības, kas nozīmē, ka komersants rīkojies ar krietna komersanta rūpību. Līdz ar to darba autorei kļuva interesants tiesas skatījums uz jautājumu – vai komersants izpildīja normatīvo aktu prasības un rīkojies ar pietiekamu rūpību, pārbaudot publiski iespējamajos veidos darījumu partneri – Uzņēmumu reģistrā, Valsts ieņēmumu dienesta publiski pieejamajās datu bāzēs, izdevniecībā „Latvijas Vēstnesis”, kas norāda, ja ārēji darījumu partneris neizraisa šaubas par savu darbību un pastāvēšanu, tad komersants nevarēja un viņam arī nebija iespēju zināt par to, ka viņš ir veicis nelikumīgās darbības nodokļu jomā. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments atzinis, ka šādas darbības nav pietiekamas, lai iegūtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu<sup>162</sup>. Akcentēts, ka komersantam būtu jāizrāda lielāka rūpība momentā, kad tiek izvēlētas darījumu partneris. Tādēļ būtu svarīgi saprast, cik dziļi nodokļu maksātājam ir

<sup>160</sup> Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 26.04.2017. spriedums lietā Nr.1A68014817. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/316766.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>161</sup> Strupišs A. Komerclikuma komentāri III. Rīga: „A.Strupiša juridiskais birojs” SIA, 2003, 144. – 146.lpp.

<sup>162</sup> Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 05.09.2005. spriedums lietā Nr.C39133703 [nepublicēts].

jāpārliecinās par darījumu partnera godīgumu, lai nerastos nelabvēlīgas sekas attiecībā uz priekšnodokļa atskaitījumu.

Ekonomikas ministrija<sup>163</sup> ir norādījusi, ka krietna un kārtīga komersanta rūpība tostarp izpaužas kā komersanta rīcība saskaņā ar to zināšanu un prasmju līmeni, kāds tiek objektīvi sagaidīts veicamās komercdarbības jomā. No komersanta objektīvi ir sagaidāma tieši piemērojamo normatīvo aktu pārzināšana un izpratne par veicamās komercdarbības jomas procesu.

Apkopojot šajā nodaļā aprakstīto, autore secina, ka līdzīgi kā normālās komercprakses konstatēšanas jēdzienā ir secināms, ka pats nodokļu maksātājs nav ierobežots savā komerciālajā darbībā, tomēr tiesai un nodokļu administrācijai ir jābūt pieturas punktam, pēc kura varētu secināt, vai nodokļu maksātājs veicis darbības, kuras nav uzskatāmas par krietna un kārtīgā komersanta rūpības aspektu. Līdz ar to var secināt, ka nodokļu maksātājs, veicot darbības, kas atbilst Komerclikuma 393.panta pirmajā daļā noteiktam principam, būtu zinājis, ka ir iesaistīts nodokļu izkrāpšanā. Ņemot vērā, ka šī principa ievērošana ir obligāts priekšnoteikums jebkuram komersantam, tad viņam arī vajadzēja zināt, ka viņa darījumu partneris veic nelikumīgās darbības nodokļu jomā un tādēļ viņš arī ir iesaistīts nodokļu izkrāpšanā.

### **3.7.Krāpnieciska darījuma jēdziena nozīme administratīvajās tiesībās**

Darba autore primāri vēlējusies salīdzināt krāpnieciskā darījuma nozīmi tādās tiesību nozarēs kā krimināltiesībās un administratīvajās tiesībās un atbildēt uz jautājumu, vai krāpnieciska darījuma jēdziens atbilst tādiem jēdzieniem kā „faktiski neesošs darījums” vai „fiktīvs darījums” un kas ietekmējis minētā jēdziena parādīšanos Latvijas tiesu praksēs un Valsts ieņēmumu dienesta lēmumos.

Būtiski ir atzīmēt, ka likumā „Par nodokļiem un nodevām” nav norādes uz tādiem jēdzieniem kā „krāpšana” vai „krāpniecisks darījums”. Likuma 1.panta 14.punktā ir norāde uz izvairīšanos no nodokļu vai nodevu maksāšanas legāldefinīciju, bet 21.punktā ir norāde uz jēdziena „nodokļu pārkāpums” definīciju. Saskaņā ar likuma 1.panta 21.punktu, nodokļu pārkāpums ir prettiesiska, vainojama (ar nodomu vai aiz neuzmanības izdarīta) darbība vai bezdarbība, kuras dēļ ir pārkāptas šā likuma, citu nodokļu likumu vai nodokļu jomu reglamentējošo normatīvo aktu un Eiropas Savienības tiesību normas, un par kuru ir paredzēta atbildība. Turklāt likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.pantā ir noteikta atbildība par

---

<sup>163</sup> Administratīvās rajona tiesas 16.05.2016. spriedums lietā Nr.A420127216. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/266013.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra samazināšanu vai no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra nepamatotu palielināšanu.

Augstākā tiesa bieži vien izmanto terminus „krāpnieciskie darījumi” un „fiktīvie (mākslīgie) darījumi” kā sinonīmus<sup>164</sup>. Tas ir redzams Augstākās tiesas 2017.gada 20.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-258/2017 10.punkta pēdējā rindkopā, kur tiesa, aprakstot faktiskos apstākļus, kas norāda uz fiktīva darījuma pazīmēm, norādījusi, ka „šādos apstākļos nepamatots ir pieteicējas apgalvojums, ka apgabaltiesa nav pamatojusi, kāpēc tiek uzskatīts, ka pieteicēja nevarēja nezināt par iesaistīšanos krāpniecisku darījumu ķēdē”. Tomēr nākamajā teikumā Augstākā tiesa norāda, ka „Ja reiz nodokļu maksātājs deklarēja fiktīvus (mākslīgus) darījumus, ir pamats saskatīt nodokļu maksātāja mērķi negodprātīgi izmantot nodokļu situāciju”. Administratīvajā praksē, atsaucoties uz to, ka darījumi ir bijuši krāpnieciski, neanalizē to, kāds ir bijis nodokļu maksātāju nolūks un vai tas ir īstenojies un tādēļ nodokļu maksātāju nesoda par to, ka viņš veic krāpnieciskās darbības nodokļu jomā, jo šis apstāklis nav pierādīts. Nodokļu maksātāju nesoda, bet viņam liedz tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu. Tāpēc darba autore piedāvā administratīvo lietu gadījumā neizmantojot jēdzienu „krāpšana”, it īpaši tāpēc, ka šāda darbība nav pierādīta un arī tās pierādīšana nav nepieciešama, lai liegtu personai izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Kā ir norādījusi Administratīvā rajona tiesa 2017.gada 23.marta spriedumā lietā Nr. A420216716, vārdiskais apzīmējums „krāpšana” administratīvajā lietā tiek lietots saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas un administratīvo tiesu praksi par krāpnieciskām darbībām nodokļu jomā, kas nav saistītas ar personas saukšanu pie kriminālatbildības. Tādēļ, ja administratīvajās tiesībās tiek lietots termins „krāpšana”, tad tas nav vērsts uz personas statusa noteikšanu, bet gan pierādījumu vērtēšanu, ar to atbilstoši judikatūrai atzīstot, vai pieteicēja ir zinājusi vai tai bija jāzina, ka tā piedalījās vai tika iesaistīta darījumā ar mērķi gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības. Kā ir norādījusi Administratīvā rajona tiesa, krāpšana šajā situācijā ir tikai darbības apzīmējums, jo vēlme gūt labumu, nepamatoti palielinot priekšnodokli vai samazinot nodokļu apmēru, kas maksājams vai saņemams no valsts budžeta, faktiski ir personu interese tādējādi apkrāpt valsti<sup>165</sup>. Darba autore konstatē, ka no aplūkotajiem tiesas apgalvojumiem var nonākt pie secinājuma, ka krāpšanas jēdziena izpratne administratīvajās tiesībās ir daudz plašāka, nekā krimināltiesībās, jo krimināltiesībās ar krāpšanu tiek apzīmēts tikai gadījums, kad, sastādot fiktīvu darījumu, no valsts tiek pieprasīta pārmaksātā nodokļa atmaksa, savukārt, ja nodoklis tiek samazināts vai palielināts priekšnodoklis un tas tika novirzīts citu nodokļu

<sup>164</sup> Piemēram, Augstākās tiesas 20.12.2017. spriedumā lietā Nr.SKA-258/2017, 10.punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/338948.pdf> [aplūkots 18.03.2018.].

<sup>165</sup> Administratīvās rajona tiesas 23.03.2017. spriedums lietā Nr. A420216716. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/305304.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

segšanai, tad tā nav krāpšana, bet izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Turpretī Administratīvā rajona tiesa nešķir minētos gadījumus, viennozīmīgi norādot, ka par krāpšanu uzreiz ir uzskatāma darbība, nepamatoti palielinot priekšnodokli vai samazinot nodokļu apmēru, neanalizējot, kāds ir nolūks minētai darbībai – saņemt nodokļa atmaksu vai segt citu nodokļu saistības.

Kā ir norādījusi Augstākā tiesa, pievienotās vērtības nodokļa lietās pārbaudes priekšmets ir tas, vai par attiecīgo darījumu var būt tiesisks pamats atskaitīt priekšnodokli. Tādēļ administratīvais process ir nošķirams no kriminālprocesa, kā ietvaros tiek pārbaudīts, vai persona ir izdarījusi noziedzīgo nodarījumu, jo šāda darbība nav administratīvo tiesu kompetencē<sup>166</sup>.

Svarīgi ir saprast, ka kriminālprocesā pieņemtā sprieduma rezultāts attiecībā uz konkrēto darījumu ne vienmēr būs vienāds ar administratīvajā procesā pieņemtā sprieduma rezultātu. Tādēļ, ja persona tika sodīta par krāpnieciskām darbībām, slēdzot noteikto krāpniecisko darījumu, ne vienmēr administratīvajā procesā darījums tiks atzīts par krāpniecisku un komercsabiedrībai tiks liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, pamatojoties ar to, ka šīs tiesību zinātnes ir pilnīgi atšķirīgas un tāpēc nav salīdzināmas. Judikatūrā tiek atzīts, ka kriminālprocesā, kas saistāms ar noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā, ir obligāti jākonstatē noziedzīga nodarījuma sastāvs, lai kādai personai piemērotu tiesību normās noteiktās sankcijas. Administratīvajā procesā, kas skar nodokļu samaksas pienākumu pret valsts budžetu, pierādīšanas kritēriji neizvirza atbildētājam pienākumu pierādīt noziedzīga nodarījuma sastāvu, pirms pieņemt lēmumu par nodokļu maksājumu korekcijām. Pieņemot šādus lēmumus, Valsts ieņēmumu dienestam ir jāiegūst tāds pierādījumu kopums, kas ļauj izdarīt nepieciešamo secinājumu par to, vai personas darbības ir bijušas vērstas uz mērķi gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības. Ja iegūto pierādījumu kopums nav pietiekams, šāds administratīvais akts ir atceļams<sup>167</sup>. Tomēr darba autore uzskata, ka tiesai ir jābūt konsekventai un administratīvajā procesā darījumu varētu atzīt par krāpniecisku tikai gadījumā, ja fiziskā persona tika sodīta pēc Krimināllikuma 177.panta par krāpnieciskām darbībām, slēdzot minēto darījumu, citādi darījums ir jāatzīst par fiktīvu. Administratīvajā procesā tiesa vai iestāde nevar pilnvērtīgi izanalizēt un noteikt, vai darījums ir bijis krāpniecisks un, kā tika minēts iepriekš, tām arī nav pienākuma veikt minēto analīzi. Tiesai var iestādei nav pienākuma noteikt, kāds ir bijis darījuma slēgšanas nolūks – vai tas ir bijis vērsts uz izvairīšanos no nodokļu nomaksas, vai arī

---

<sup>166</sup> Augstākās tiesas 13.02.2018. spriedums lietā Nr.SKA-92/2018, 9.punkts.Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/345649.pdf> [aplūkots 12.04.2018.].

<sup>167</sup> Administratīvās rajona tiesas 23.03.2017. spriedums lietā Nr. A420216716. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/305304.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

uz krāpšanu. Tādēļ darba autore uzskata, ka administratīvajā procesā nebūtu pareizi lietot tādas terminus kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas vai krāpnieciskās darbības

Attiecībā uz abu tiesību zinātņu mijiedarbības izpēti, Augstākā tiesa ir atzinusi, ka abi procesi (kriminālprocess un administratīvais process) ir patstāvīgi un tādēļ nav atkarīgi viens no otra, atbilstoši iegūtajiem pierādījumiem un to novērtējumam<sup>168</sup>. Tiesu praksē tika atzīts, ka administratīvajā procesā izmantotais apzīmējums „krāpnieciskās darbības” nerada sekas nodokļu maksātāju statusam citās lietās, piemēram, kriminālprocesā, un arī nodokļu lietā, ja spēkā esošajā galīgajā nolēmumā tiek atzīts, ka visi nodokļu maksājumi veikti saskaņā ar likumu<sup>169</sup>. No minētās Administratīvās rajona tiesas atziņas var secināt, ka kriminālprocess par konkrētu darījumu var beigties citādāk, nekā administratīvais process. Administratīvā procesa gaitā tiesa var secināt, ka darījums ir bijis krāpniecisks, atsakot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, savukārt kriminālprocesā par to pašu darījumu tiesa var konstatēt, ka darījums faktiski pastāvējis un attaisnot darījumā iesaistītās personas. Līdz ar to judikatūrā tiek atzīts, ka abos procesos attiecībā uz vienu un to pašu darījumu var tikt pieņemti pilnīgi atšķirīgi lēmumi. Darba autorei šāds apstākļi šķiet pretējs tiesiskai stabilitātei. Taisnība ir viena un tāpēc ir svarīgi, lai tiesas būtu konsekventas savos spriedumos.

Tiek atzīts, ka personu iespējamā saukšana pie kriminālatbildības vai citi ierosinātajā kriminālprocesā izdarītie secinājumi (saistībā ar tiem pašiem darījumiem) nav priekšnoteikums, lai noskaidrotu pieteicējas nodokļu saistības pret valsti administratīvajā lietā<sup>170</sup>. Tas pats ir attiecināms arī uz gadījumiem, kad viena darījuma ietvaros tiek auditētas vairākas komercsabiedrības. Judikatūrā tiek atzīts, ja nodokļu maksātāja darījumu partnera auditā nav izteikti iebildumi pret strīdus darījumiem, tad tas pats par sevi nenozīmē, ka tie ir atzīti par notikušiem un to pārbaude nodokļu maksātāja auditā vairs nav veicama<sup>171</sup>. Tomēr darba autore uzskata, ka tiesām ir jābūt konsekventām savos nolēmumos gan administratīvā procesa ietvaros, gan arī abu procesu – kriminālprocesa un administratīvā procesa ietvaros. Tādēļ autore piedāvā veikt izmaiņas normatīvajos aktos, norādot uz pienākumu apturēt administratīvo tiesvedību līdz brīdim, kamēr netiks pieņemts nolēmums attiecībā uz konkrēto darījumu kriminālprocesā, kā arī apvienot administratīvās lietas attiecībā uz vienu un tā paša darījuma esamības konstatēšanu. Turklāt, ņemot vērā to, ka fiktīvo darījumu konstatēšana ir kompleksa lieta, darba autore uzskata, ka pamatoti būtu izveidot specializētas nodokļu tiesas, kas skatītu šādas lietas kā no administratīvā procesa, tā arī no kriminālprocesa viedokļa. Līdz ar to tiktu nodrošināta tiesas

---

<sup>168</sup> Administratīvās rajona tiesas 23.03.2017. spriedums lietā Nr. A420216716. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/305304.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

<sup>169</sup> Ibid.

<sup>170</sup> Augstākās tiesas 04.10.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-1068/2017 [nepublicēts]

<sup>171</sup> Augstākās tiesas 07.02.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-22/2017 [nepublicēts]

konsekventa pieeja fiktīvo darījumu noteikšanā, kā arī pati tiesa varētu lemt par lietas atlikšanu līdz kriminālprocesa gaitā ir noskaidrota personas vaina.

Darba autore konstatē, ka bieži vien termins „krāpnieciskie darījumi” parādās, vērtējot, vai persona zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaisti tādā darbībā, jo, ja darījums ir bijis fiktīvs un preces vai pakalpojums nav sniegts, tad papildus nav jāpierāda personas iesaiste tajā. Bet, lai pierādītu, ka persona ir iesaistīta krāpnieciskajā darbībā, autoresprāt, vispirms būtu jāpierāda krāpnieciskā darījuma esamība. Tomēr, kā tika minēts iepriekš, gan Valsts ieņēmumu dienestam, gan arī tiesai nav pienākuma izmeklēt personu nolūku, slēdzot konkrēto darījumu. Tāpēc autore piedāvā tāda veida darījumu apzīmēt ar terminu „fiktīvs darījums”.

## KOPSAVILKUMS

Pētījuma rezultātā autore izvirza aizstāvēšanai šādas tēzes:

1. Civiltiesiski darījumi, kam trūkst patiesas gribas, tiek apskatīti kā šķietami (fiktīvi) darījumi un simulatīvi darījumi.

2. Civiltiesiskā simulatīvā darījuma izpratne nodokļu tiesībās nav piemērojama.

3. Līdzīgi civiltiesībām krimināltiesībās šķietami darījumi tiek apzīmēti kā fiktīvi darījumi, par kuriem iestājas atbildība atbilstoši krāpšanas sastāvam.

4. Nodokļu tiesībās, pierādot, ka darījums ir bijis fiktīvs un komercsabiedrība par to ir zinājusi, tiek liegta pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšana.

5. Nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja nodokļu rēķinā norādītās preces vai pakalpojumus:

1) piegādājis vai sniedzis tieši tas darījumu partneris, kas ir norādīts nodokļu rēķinā;

2) prece vai pakalpojums tika reāli saņemti;

3) precēm un pakalpojumiem jābūt reāli saņemtiem nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

6. Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir liedzamas, ja ir konstatējams viens no šādiem apstākļiem:

1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti);

2) pieteicēja pati iesaistījies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā;

3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu.

7. Par fiktīva uzņēmuma esamību galvenokārt var liecināt šādas pazīmes:

1) uzņēmums nav sasniedzams juridiskajā adresē;

2) uzņēmums nav atrodams juridiskajā, kā arī dibinātāja un/vai amatpersonas deklarētajā adresē;

3) amatpersona bez noteiktas dzīvesvietas;

4) pieņemts lēmums par juridiskās adreses iekļaušanu riska adrešu sarakstā;

5) pieņemts lēmums par amatpersonas iekļaušanu riska personu sarakstā;

6) amatpersona nav Latvijas Republikas rezidents un nav saņēmusi darba vai uzturēšanās atļauju.

8. Krāpšanas jēdziena izpratne administratīvajās tiesībās ir daudz plašāka, nekā krimināltiesībās, jo krimināltiesībās ar krāpšanu tiek apzīmēts tikai gadījums, kad, slēdzot fiktīvu darījumu, no valsts tiek pieprasīta pārmaksāta pievienotās vērtības nodokļa atmaksa,

turpretim administratīvajās tiesībās par krāpšanu ir uzskatāma darbība, nepamatoti palielinot priekšnodokli vai samazinot nodokļu apmēru, neanalizējot, kāds ir nolūks minētai darbībai – saņemt nodokļa atmaksu vai segt citu nodokļu saistības.

9. Ja administratīvajā procesā konstatēts, ka darījums ir bijis fiktīvs, tad nodokļu administrācijai administratīvās lietas ietvaros tālāk nav pienākuma noteikt patieso pakalpojumu sniedzēju (preču piegādātāju), patieso labuma guvēju vai reālā darījuma apstākļus, ja darījuma patiesums tiek apšaubīts.

10. Administratīvajā praksē, atsaucoties uz to, ka darījumi ir bijuši krāpnieciski, neanalizē to, kāds ir bijis nodokļu maksātāju nolūks un vai tas ir īstenojies. Tādēļ nodokļu maksātāju administratīvi nesoda par to, ka viņš veic krāpnieciskas darbības nodokļu jomā, bet viņam liedz tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu.

11. Administratīvajās lietās, apzīmējot darījumus ar terminu „krāpniecisks”, nav analizēts, vai konkrēto darījumu ietvaros tika ierosināta krimināllieta un vai personas, kuras tika iesaistītas šajos darījumos, ir atzītas par vainīgām atbilstoši Krimināllikuma 177./180.pantā paredzētajā noziedzīgajā nodarījumā.

12. Krāpšana ir noziegums un nav pamatoti lietot šādu terminu administratīvajā procesā, jo minētā procesa ietvaros nav pierādāma personas vaina. Liedzot pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, pietiek ar faktu, ka darījums vispār nav noticis (preces nav piegādātas/ pakalpojums nav sniegts) vai darījums nav noticis ar nodokļa rēķinā norādīto darījumu partneri un persona zināja vai tai vajadzēja zināt par to.

13. Lai uzturētu tiesas spriedumu konsekvenci, tiesai būtu jāaptur administratīvā tiesvedība attiecībā uz konkrēta darījuma fiktivitātes analīzi līdz brīdim, kamēr lieta attiecībā uz to pašu darījumu netiks izmeklēta kriminālprocesa ietvarā. Būtu jāapvieno administratīvās lietas, kas tika ierosinātas pret darījumu ķēdē iesaistītām personām.

14. Nepieciešams nodibināt speciālu nodokļu tiesu, kas skatītu lietas ne tikai administratīvā procesa kārtībā, bet būtu tiesīgas skatīt tās arī kriminālprocesa kārtībā. Tas nodrošinātu arī vienotu nodokļu administrāciju kontroli no to darbības tiesiskuma viedokļa.

# IZMANTOTĀS LITERATŪRAS UN AVOTU SARAKSTS

## Literatūra

1. Aronowitz A.A., Laagland D.S.G., Paulides G., Value-Added tax fraud in the European Union. Amsterdam: Kugler Publications, 1996.
2. Balodis K. Ievads civiltiesībās. Rīga: Zvaigzne ABC, 2007.
3. Briede J., Danovskis E., Kovaļevska A. Administratīvās tiesības. Mācību grāmata. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2006.
4. Dārziņa L. Ar grozījumiem likumos bargāk vērsīsies pret bezpajumtnieku un tamlīdzīgiem fiktīviem uzņēmumiem. Pieejams: <http://www.lvportals.lv/print.php?id=247387> [aplūkots 19.02.2018.].
5. Ekonomikas un monetārās komitejas 2013.gada 3.maija ziņojums par cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un nodokļu oāzēm (2012/2060(INI)). Pieejams: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+XML+V0//LV> [aplūkots 10.03.2018.].
6. Fiskālās disciplīnas padome. Nedrošā ilgtspēja. Ziņojums par 2017. gada aptauju. 2017, 14.lpp. Pieejams: [http://fdp.gov.lv/files/uploaded/20170802\\_nedrosa\\_ilgtspeja.pdf](http://fdp.gov.lv/files/uploaded/20170802_nedrosa_ilgtspeja.pdf) [aplūkots 10.03.2018.].
7. Joppe A. Nodokļu administrēšanas pilnveidošana. Rīga: Latvijas Universitāte, 2010.
8. Ketners K. Nodokļu plānošana. Rīga: RTU Izdevniecība, 2007.
9. Ketners K., Pētersone M. Eiropas Savienības nodokļu politika. Mācību līdzeklis. Rīga: RTU Izdevniecība, 2014.
10. Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā un Sevišķā daļa: Mācību grāmata. Papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu nama aģentūra, 2001.
11. Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XXVIII-XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016.
12. Krancs A. Soda naudas juridiskā daba Latvijas kā Eiropas Savienības dalībvalsts nodokļu tiesībās. Bakalaura darbs Rīga: Latvijas Universitāte, 2015.
13. Lazdiņš J. Ievads nodokļu tiesībās. Jurista Vārds. 2006, Nr. 40 (443), 1.–7. lpp; 2006, Nr. 41 (444).
14. Lazdiņš J., Ketners K. Tiesu nolēmumu ietekme uz Latvijas nodokļu tiesību dinamiku. Latvijas Universitātes Žurnāls. Juridiskā zinātne, 2012, Nr. 3.
15. Lapiņš U. Nodokļu maksātāja subjektīvās tiesības uz normatīvajos aktos paredzētajām priekšrocībām nodokļu jomā, to pierādīšana un atbildība par šo tiesību nepareizu

- izmantošanu. Rīga, 2008, 19.lpp. Pieejams:  
[https://dspace.lu.lv/dspace/bitstream/handle/7/8831/307-10386-Lapins\\_Ugis\\_geog98007.pdf.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dspace.lu.lv/dspace/bitstream/handle/7/8831/307-10386-Lapins_Ugis_geog98007.pdf.pdf?sequence=1&isAllowed=y) [aplūkots 10.03.2018.].
16. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā, 2008./2009. Pieejams:  
[http://at.gov.lv/files/uploads/files/6\\_Judikatura/Tiesu\\_prakses\\_apkopojumi/2016/5-pvn-2007-2008.doc](http://at.gov.lv/files/uploads/files/6_Judikatura/Tiesu_prakses_apkopojumi/2016/5-pvn-2007-2008.doc) [aplūkots 16.03.2018.].
  17. Latvijas Republikas Augstākās tiesas prakses apkopojums. Tiesu prakse lietās par krāpšanu. 2008/2009, 23.lpp. Pieejams:  
[http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp\\_krapsana.doc](http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp_krapsana.doc) [aplūkots 16.03.2018.].
  18. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmumi 2005. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2006.
  19. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta un Krimināllietu tiesu palātas tiesnešu 22.05.2009. kopsapulces lēmums. Jurista vārds, 2009, Nr.22.
  20. Latvijas Neatkarīgo kriminologu asociācija. Kriminoloģija. Mācību grāmata. Rīga: Nordik, 2004.
  21. Leja M. Krāpšanas aktuālie jautājumi Latvijas un ārvalstu tiesībās. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013.
  22. LETA. Aptauja: Vairums iedzīvotāju uzskata, ka iekasētie nodokļi Latvijā kopumā tiek izlietoti nepareizi. Pieejams: <https://www.diena.lv/raksts/latvija/zinas/aptauja-vairums-iedzivotaju-uzskata-ka-iekasetie-nodokli-latvija-kopuma-tiek-izlietoti-nepareizi-14187611> [aplūkots 10.03.2018.].
  23. Liholaja V. Kriminālatbildība Latvijā un Spānijā. Spānijas Kriminālkodekss. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2002.
  24. Murray R., Prosser J. K. Tax avoidance. London: Sweet & Maxwell, 2012.
  25. Nodokļu ceļvedis. Likumi "Par nodokļiem un nodevām" un "Par uzņēmumu ienākuma nodokli". [B.v.]: Dienas business, Deloitte & Touche, [b.g.], 1. sēj.
  26. Nodokļu likuma komentāri / nodokļu ceļvedis. Likumu "Par pievienotās vērtības nodokli" un "Par dabas resursu nodokli" komentāri. B.v.: Dienas business, Deloitte & Touche, [b.g.], 2. sēj.
  27. Nodokļu likuma komentāri / nodokļu ceļvedis. Muitas likuma komentāri. [B.v.]: Dienas business, Deloitte & Touche, [b.g.], 3. sēj.

28. Nodokļu likuma komentāri / nodokļu ceļvedis. Likumu “Par iedzīvotāju ienākumu nodokli” un “Par valsts sociālās apdrošināšanu” komentāri. [B.v.]: Dienas bizness, Deloitte & Touche, [b.g.], 4. sēj.
29. Rudzītis O. Noziegumi pret pilsoņu un personisko īpašumu. Krāpšana. Mācību līdzeklis. Rīga: Pētera Stučkas LVU Redakcijas un izdevniecības daļa, 1974.
30. Strupišs A. Komerclikuma komentāri III. Rīga: „A.Strupiša juridiskais birojs” SIA, 2003.
31. Taukačs J. Kur Latvija vēl var iegūt vismaz EUR 238 miljonus gadā, nepaaugstinot nodokļus. 20.11.2009. Pieejams: <http://www.sorainen.com/lt/Publications/legal-blogs/1322/kur-latvija-vel-var-iegut-vismaz-eur-238-miljonus-gada-nepaaugstinot-nodoklus> [aplūkots 16.03.2018.].
32. Taukačs J. Vēl joprojām par PVN krāpšanu, jeb I’m going slightly mad. Pieejams: <http://www.db.lv/viedokli/blogi/janis-taukacs/vel-joprojam-par-pvnrapsanu-jeb-i-m-going-slightly-mad-388858> [aplūkots 16.03.2018.].
33. Terra B.J.M., Wattel P.J. European Tax Law. The Hague : Kluwer Law International, 2005.
34. Torgāns K. Civiltiesību, komerciesību un civilprocesa aktualitātes. Raksti 1999-2008. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2009.
35. Torgāns K. Līgumi uzņēmējdarbībā. Rīga: Rasa, 1992.
36. Torgāns K. Saistību tiesības I daļa. Mācību grāmata. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2006.
37. Thuronyi V. Comparative Tax Law. [b.v.]: Kluwer Law International, 2003.
38. Vainovskis M. Nodokļu krimināllietu aktuālā problemātika un atšķirības tiesu praksē. Rīga: Likums un tiesības, 2002, nr.2 (30).
39. Williams D. W. Principles of Tax Law. London: Sweet & Maxwell, 2012.
40. [b.a.] Sustainable development of tax and customs administration within the European Union: collective monograph. Riga: RTU Press, 2014.
41. [b.a.] Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: AS Preses Nams, 2004.
42. [b.a.] Latvijas Republikas Civillikuma komentāri, Saistību tiesības. K. Torgāna vispārīgā zinātniskā redakcijā. Rīga: Mans īpašums, 2000.
43. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Финансовое право. Учебник. Москва: Изд-во Эксмо, 2004.
44. Цыганков Э., Смирнов В., Космачев В. Искусство налогового планирования. Москва: Экономика и жизнь, 1994.
45. [б.а.] Коммерческое право. Часть вторая: учебник. Санкт-Петербург: Изд-во Санкт-Петербургского университета, 1998.

## Normatīvie akti

1. Padomes 15.03.2011. Īstenošanas regula (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Pieejams: <https://publications.europa.eu/lv/publication-detail/-/publication/8c39913b-66f7-4a71-8410-a4ace44e9763/language-lv> [aplūkots 16.04.2018.]
2. Padomes Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Pieņemta 28.11.2006. [16.03.2018. red.].
3. Padomes Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze. Pieņemta 17.05.1977. [16.03.2018. red.].
4. Latvijas Republikas Satversme: LV likums. Pieņemts 15.02.1922. [18.03.2018. red.].
5. Administratīvā procesa likums: LV likums. Pieņemts 25.10.2001. [18.03.2018. red.].
6. Civillikums: LV likums. Pieņemts: 28.01.1937. [16.03.2018. red.]
7. Komerclikums: LV likums. Pieņemts 13.04.2000. [16.03.2018. red.].
8. Krimināllikums: LV likums. Pieņemts: 17.06.1998. [16.03.2018. red.].
9. Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību: LV likums. Pieņemts: 15.11.1998. [16.03.2018. red.].
10. Par iedzīvotāju ienākuma nodokli: LV likums. Pieņemts 11.05.2013. [16.03.2018. red.].
11. Par nodokļiem un nodevām: LV likums. Pieņemts 02.02.1995. [29.01.2018. red.].
12. Pievienotās vērtības nodokļa likums: LV likums. Pieņemts 29.11.2012. [16.03.2018. red.].
13. Valsts ieņēmumu dienesta 03.07.2015. iekšējie noteikumi Nr.47 [nepublicēts].

## Tiesu prakse

1. EST 21.02.2006. spriedums lietā Nr.C-255/02 Halifax u.c..Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=999420> [aplūkots 16.03.2018.].
2. EST 06.07.2006. spriedums apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=>

- 0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1000579 [aplūkots 16.03.2018.].
3. EST 21.06.2012. spriedums apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben et David. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=68036> [aplūkots 16.03.2018.].
  4. EST 28.02.2013. rīkojums lietā Nr.C-563/11 Forwards V. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30dda11b8c92707d40b6b83bfla997dd38e0.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyNbh50?text=&docid=135622&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=998090> [aplūkots 16.03.2018.].
  5. EST 13.02.2014. spriedums lietā Nr.C-18/13 Maks Pen EOOD. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=147851&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=998856> [aplūkots 16.03.2018.].
  6. EST 22.10.2015. spriedums lietā Nr.C-277/14 PPUH Stehcemp. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170302&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1000075> [aplūkots 16.03.2018.].
  7. Augstākās tiesas 26.04.2007. spriedums lietā Nr.SKA-154/2007. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/8799.pdf> [aplūkots 18.03.2018.].
  8. Augstākās tiesas 08.05.2008. spriedums lietā Nr.SKA-144/2008. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/nolemumi/pdf/9891.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
  9. Augstākās tiesas 05.07.2010. spriedums lietā Nr.SKA-343/2010. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/18815.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
  10. Augstākās tiesas 09.06.2011. spriedums lietā Nr.SKA-338/2011. Pieejams: [https://tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/Admin.apg.tiesas%20spriedumi/J%C5%ABnijs/21.06.2013/AL\\_2106\\_apg\\_AA43-0099-13\\_12.pdf](https://tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/Admin.apg.tiesas%20spriedumi/J%C5%ABnijs/21.06.2013/AL_2106_apg_AA43-0099-13_12.pdf) [aplūkots 16.03.2018.].
  11. Augstākās tiesas 12.12.2011. spriedums lietā Nr.SKA-436/2011. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/119765.pdf> [aplūkots 18.03.2018.].
  12. Augstākās tiesas 10.04.2012. spriedums lietā Nr. SKA-69/2012. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/121070.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

13. Augstākās tiesas 31.08.2012. spriedums lietā Nr.SKA-250/2012. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/127652.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
14. Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 26.03.2013. lēmums lietā Nr.SKK-3/2013 (11250007609). Pieejams: <http://31.24.192.35/downloadlawfile/3806> [aplūkots 16.03.2018.].
15. Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 30.04.2013. lēmums lietā Nr.11/2013. Pieejams: <http://31.24.192.35/downloadlawfile/3810> [aplūkots 16.03.2018.].
16. Augstākās tiesas 07.05.2013. spriedums lietā Nr.SKA-14/2013. Pieejams: [https://www.tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/AT%20Sen%C4%81ta%20admin.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/07.05.02013/AL\\_0705\\_AT\\_SKA-0014-2013.pdf](https://www.tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/AT%20Sen%C4%81ta%20admin.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/07.05.02013/AL_0705_AT_SKA-0014-2013.pdf) [aplūkots 16.03.2018.].
17. Augstākās tiesas 10.05.2013. spriedums lietā Nr.SKA-2/2013. Pieejams: [https://tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/AT%20Sen%C4%81ta%20admin.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/10.05.2013/AL\\_1005\\_AT\\_SKA-0002-2013.pdf](https://tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/AT%20Sen%C4%81ta%20admin.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/10.05.2013/AL_1005_AT_SKA-0002-2013.pdf) [aplūkots 16.03.2018.].
18. Augstākās tiesas 12.06.2013. spriedums lietā Nr.SKA-21/2013. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/128038.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
19. Augstākās tiesas 11.02.2014. spriedums lietā Nr.SKA-48/2014. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/147877.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
20. Augstākās tiesas 07.07.2014. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-552/2014 [nepublicēts].
21. Augstākās tiesas 11.09.2014. rīcības sēdes lēmuma lietā SKA-522/2014. [nepublicēts].
22. Augstākās tiesas 01.06.2015. spriedums lietā Nr.SKA-355/15. [nepublicēts].
23. Augstākās tiesas 05.06.2015. spriedums lietā Nr.SKA-102/2015. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/219520.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
24. Augstākās tiesas 09.05.2016. rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-974/2016. [nepublicēts].
25. Augstākās tiesas 16.06.2016. spriedums lietā Nr.SKA-70/2016. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/270321.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
26. Augstākās tiesas 11.08.2016. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-470/2016. [nepublicēts].
27. Augstākās tiesas 03.10.2016. rīcības sēdes lēmums lielā Nr.SKA-123/2016 [nepublicēts].
28. Augstākās tiesas 21.11.2016. spriedums lietā Nr.SKA-154/2017 [nepublicēts].

29. Augstākās tiesas 28.12.2016. spriedums lietā Nr.SKA-263/2016. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/293880.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
30. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 29.12.2016. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-1458/2016. [nepublicēts].
31. Augstākās tiesas 03.01.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-308/2017 [nepublicēts].
32. Augstākās tiesas 10.01.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-488/2017 [nepublicēts].
33. Augstākās tiesas 27.01.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKA-97/2017 [nepublicēts].
34. Augstākās tiesas 06.02.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-687/2017 [nepublicēts].
35. Augstākās tiesas 07.02.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-22/2017 [nepublicēts].
36. Augstākās tiesas 16.03.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-802/2017 [nepublicēts].
37. Augstākās tiesas 23.03.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-934/2017 [nepublicēts].
38. Augstākās tiesas 30.03.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-812/2017 [nepublicēts].
39. Augstākās tiesas 25.04.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-835/2017 [nepublicēts].
40. Augstākās tiesas 31.05.2017. spriedums lietā Nr.SKA-211/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/316271.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
41. Augstākās tiesas 12.06.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-965/2017 [nepublicēts].
42. Augstākās tiesas 03.08.2017. spriedums lietā Nr. SKA-126/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/323969.pdf> [aplūkots 13.03.2018.].
43. Augstākās tiesas 04.10.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-1068/2017 [nepublicēts].
44. Augstākās tiesas 20.12.2017. spriedums lietā Nr.SKA-258/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/338948.pdf> [aplūkots 18.03.2018.].
45. Augstākās tiesas 21.12.2017. rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-1432/2017 [nepublicēts].
46. Augstākās tiesas 13.02.2018. spriedums lietā Nr.SKA-92/2018, 9.punkts.Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/345649.pdf> [aplūkots 12.04.2018.].

47. Administratīvās apgabaltiesas 11.06.2015. spriedums lietā Nr.A420578711. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/220329.pdf> [aplūkots 13.03.2018.].
48. Administratīvās apgabaltiesas 28.12.2016. spriedums lietā A420307014. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/293495.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
49. Administratīvās apgabaltiesas 12.01.2017. spriedums lietā Nr.A420603211. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/295505.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
50. Administratīvās apgabaltiesas 13.01.2017. spriedums lietā Nr. A420422013. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/295815.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
51. Administratīvās apgabaltiesas 20.01.2017. spriedums lietā Nr.A420187515. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/296516.pdf> [aplūkots 18.03.2018.].
52. Administratīvās apgabaltiesas 31.01.2017. spriedums lietā Nr.A42733109. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/297468.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
53. Administratīvās apgabaltiesas 06.02.2017. spriedums lietā A420429412. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/297921.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
54. Administratīvās apgabaltiesas 16.03.2017. spriedums lietā A420325515. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/303555.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
55. Administratīvās apgabaltiesas 22.03.2017. spriedums lietā A420226215. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/304826.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
56. Administratīvās apgabaltiesas 28.03.2017. spriedums lieta Nr.A420600211. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/305817.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
57. Administratīvās apgabaltiesas 18.04.2017 spriedums lietā Nr.A420311415. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/308961.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
58. Administratīvās apgabaltiesas 26.04.2017. spriedums lietā Nr. A420284415. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/310827.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
59. Administratīvās apgabaltiesas 16.02.2018. spriedums lietā Nr. A420267514. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/344321.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
60. Administratīvās rajona tiesas 16.05.2013. spriedums lietā Nr. A420337912. Pieejams:  
[https://www.tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/Admin.raj.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/16.05.2013/AL\\_1605\\_raj\\_A-00927-13\\_17.pdf](https://www.tiesas.lv/Media/Default/Admin.tiesu%20spriedumi/Admin.raj.tiesas%20spriedumi/2013/Maijs/16.05.2013/AL_1605_raj_A-00927-13_17.pdf) [aplūkots 16.03.2018.]
61. Administratīvās rajona tiesas 16.05.2016. spriedums lietā Nr.A420127216. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/266013.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
62. Administratīvās rajona tiesas 23.03.2017. spriedums lietā Nr.A420216716. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/305304.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

63. Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 26.04.2017. spriedums lietā Nr.1A68014817.  
Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/316766.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
64. Administratīvās rajona tiesas 27.04.2017. spriedums lietā Nr. A420351616. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/310606.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].
65. Administratīvās rajona tiesas 25.07.2017. spriedums lietā Nr.A420358815. Pieejams:  
<https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/323274.pdf> [aplūkots 16.03.2018.].

Maģistra darbs „Krāpnieciska darījuma konstatēšanas īpatnības nodokļu tiesībās”  
izstrādāts LU Juridiskajā fakultātē.

Ar savu parakstu apliecinu, ka pētījums veikts patstāvīgi, izmantoti tikai tajā norādīti  
informācijas avoti un iesniegtā darba elektroniskā kopija atbilst izdrukai.

Autore: \_\_\_\_\_ Nataļja Golubeva

Rekomendēju darbu aizstāvēšanai

Vadītājs: profesors Dr.iur Jānis Lazdiņš \_\_\_\_\_ .04.2018.

Recenzents: \_\_\_\_\_

Darbs iesniegts Tiesību teorijas un vēstures zinātņu katedrā 20.04.2018.

Dekāna pilnvarota metodiķe: Baiba Beļicka \_\_\_\_\_

Darbs aizstāvēts maģistra gala pārbaudījuma komisijas sēdē

\_\_ . \_\_ .2018. prot. Nr. \_\_ .

Komisijas sekretārs: \_\_\_\_\_