

LATVIJAS UNIVERSITĀTE
JURIDISKĀ FAKULTĀTE



PROMOCIJAS DARBS

**KRIMINĀLATBILDĪBA PAR IZVAIRĪŠANOS NO NODOKĻU
UN TIEM PIELĪDZINĀTO MAKSĀJUMU NOMAKSAS**

Juridiskās zinātnes
doktora studiju programmas
doktorante
Ļubova Kovaļa
lk10120

Promocijas darba vadītāja:
prof. *Dr. iur.* **Valentija Liholaja**

Rīga 2018

SATURA RĀDĪTĀJS

Ievads.....	3
1. nodaļa. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vispārējs raksturojums	7
1.1. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izpratne: būtība, iemesli un sekas.....	7
1.2. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un nodokļu optimizācija	23
1.3. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdziens krimināltiesību kontekstā	45
2. nodaļa. Normatīvajos aktos paredzētā atbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas	74
2.1. Juridiskās atbildības jēdziens, veidi un tiesiskais regulējums.....	74
2.2. Non bis in idem princips, nevainīguma prezumpcija un tiesība sevi neapsūdzēt juridiskās atbildības piemērošanas un tās veidu norobežošanas kontekstā	92
3. nodaļa. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas krimināl-tiesiskais raksturojums.....	110
3.1. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objekts un priekšmets	110
3.2. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvā pusē.....	129
3.3. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekts.....	153
3.4. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjektīvā pusē	173
4. nodaļa. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalifi-kācijas īpatnības.....	182
4.1. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalificējošā pazīme	182
4.2. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas norobežošana no citiem noziedzīgiem nodarījumiem un noziedzīgu nodarījumu kopība	194
Kopsavilkums	215
Anotācija latviešu valodā.....	225
Anotācija angļu valodā (Annotation)	226
Anotācija vācu valodā (Annotation).....	227
Izmantotās literatūras, normatīvo aktu un juridiskās prakses saraksts	228
Saīsinājumu saraksts.....	256

Ievads

Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas (turpmāk arī – izvairīšanās no nodokļu nomaksas vai nodokļu nemaksāšana) ir sociālā parādība. Cilvēku sociāli psiholoģisko īpašību dēļ izvairīšanās no nodokļu nomaksas pastāv gan bagātās valstīs ar attīstīto ekonomiku, gan arī mazāk ekonomiski attīstītajās valstīs. Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas situācija pasliktinās ekonomiskās nestabilitātes laikā. Nodokļu nemaksāšana zināmā mērā ir atkarīga no ekonomiskas situācijas valstī. Tajā pašā laikā valsts ekonomiskais stāvoklis lielā mērā ir atkarīgs no ieņēmumiem valsts budžetā, kas galvenokārt veidojas no nodokļiem. Kā redzams, ekonomiska situācija valstī ir ciešā sakarībā ar nodokļu iekasēšanu valsts budžetā, jo nodoklis ir galvenais valsts budžeta ieņēmumu veids. Šis sakars kļūst acīmredzams ekonomiskas nestabilitātes laikā un ekonomiskās krīzes pārvarēšanas apstākļos.

Ekonomiskas krīzes pārvarēšanas laikā, kad valsts budžeta ieņēmumi kritiski samazinās un valstij trūkst līdzekļu valsts funkciju veikšanas nodrošināšanai, sociālo pabalstu izmaksāšanai un sociālajā sfērā strādājošo uzturēšanai, izvairīšanās no nodokļu nomaksas problēma kļūst par vienu no svarīgākajām. Šīs problēmas risināšana tiek apgrūtināta ne tikai ar finansiālajiem un ekonomiskajiem faktoriem, bet arī ar tirgus liberalizāciju un globalizāciju. Ekonomikas liberalizācijas un globalizācijas apstākļos sarežģīti kontrolēt naudas un preču plūsmas, kā rezultātā grūtāk kontrolēt nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksu.

Ekonomikas nestabilitātes situācijā pasliktinās arī sociālais stāvoklis, bezdarbnieku skaits pieaug, samazinās komerciālā aktivitāte un komersanti mēģina samazināt savus izdevumus ne tikai uz darbinieku, bet arī uz nodokļu maksāšanas rēķina. Globālās ekonomiskas krīzes pārvarēšanas laikā šīs tendences vērojamas visās pasaulēs valstīs un Latvija nav izņēmums. Sarežģītāka situācija ir tajās valstīs, kur ir negatīvais eksporta saldo, nav daudz derīgu izrakteņu un nav attīstīta rūpniecība, kā arī ekonomika ir lielā atkarībā no finanšu sektora.

Latvija ietilpst to valstu vidū, kurās globālās ekonomikas krīzes negatīvās sekas ir acīmredzamas un ietekmīgākas. Šādos apstākļos izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas problēma kļūst par īpaši aktuālu, jo no tās risināšanas zināmā mērā ir atkarīgi ieņēmumi valsts budžetā un ekonomikas atveseļošanās tempi kopumā.

Likumdevējs aizsargā valsts fiskālās intereses, paredzot normatīvajos aktos atbildību, tajā skaitā arī kriminālatbildību, par nodokļu normatīvo aktu prasību neievērošanu vai nepienācīgu izpildi un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tomēr, noziedzīgu nodarījumu, kas ir saistīti ar nodokļu nemaksāšanu, skaits nesamazinās. Tā atbilstoši Latvijas Republikas Iekšlietu ministrijas Informācijas centra statistikas datiem 2010. gadā valstī tika fiksēts 281 noziedzīgs nodarījums, kas

paredzēts Krimināllikuma (turpmāk tekstā arī – KL) 218. pantā, 2011. gadā – 236, 2012. gadā – 210, 2013. gadā – 182, 2014. gadā – 152, 2015. gadā – 117, 2016. gadā – 160, bet 2017. gada pirmajos četros mēnešos valstī tika fiksēti 72 šādi noziedzīgie nodarījumi.¹ Analizējot šos statistikas datus, no 2010. gada vērojams reģistrēto noziedzīgo nodarījumu skaita samazinājums, bet kā pamatoti uzsvēra J. Maizītis, „attiecībā uz noziedzīgiem nodarījumiem tautsaimniecībā ir jāvērtē arī tāds jēdziens kā ēnu ekonomika, būtībā latentā noziedzība.”² Savukārt atbilstoši Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk tekstā arī – VID) paziņojumam par VID Finanšu policijas pārvaldes darbības rezultātiem 2017. gadā ir uzsākti 192 kriminālprocesi un saņemti 12 kriminālprocesi no citām izmeklēšanas iestādēm, bet uzsākto un saņemto kriminālprocesa ietvaros konstatēto valstij nodarīto zaudējumu apjoms ir 44 722 765,13 euro.³

Iepriekšētais un tas fakts, ka Latvijā iepriekš nav veikts šāda apjoma pētījums par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas krimināltiesiskajā aspektā, uzskatāmi apliecina pētījuma aktualitāti.

Promocijas darba mērķis ir izstrādāt vispusīgu kompleksu teorētiski praktisku pētījumu par kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, tā gaitā ar teorētisko atziņu un prakses piemēru palīdzību veidojot tiesību normu pareizu izpratni un piedāvājot problēmjautājumu risinājumus to vienveidīgai piemērošanai praksē, kā arī izsakt priekšlikumus normatīvo aktu pilnveidošanai un kvalifikācijas problēmu risināšanai.

Promocijas darba mērķa sasniegšanai tiek izvirzīti šādi darba uzdevumi:

- 1) izpētīt izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vispārēju raksturojumu, analizējot šīs parādības būtību, iemeslus, sekas un veidojot izpratni par to;
- 2) izzināt izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdzienu ekonomikā un krimināltiesībās, pievēršot īpašu uzmanību šim jēdzienam tuvām kategorijām un atšķirīgām pazīmēm starp tiem;
- 3) aplūkot normatīvajos aktos paredzēto juridisko atbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, veidojot izpratni par paredzētās atbildības veidiem un to norobežošanas kritērijiem;

¹ Latvijas Republikas Iekšlietu ministrijas Informācijas centra Informācijas sistēmas nepublicēti statistikas dati par fiksētajiem noziedzīgajiem nodarījumiem.

² Maizītis J. Uzņēmējdarbība, noziedzīgi nodarījumi tautsaimniecībā un vienkāršotie procesi. Grām.: Tiesību efektivitāte postmodernā sabiedrībā: Latvijas Universitātes 73. konferences rakstu krājums. Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2015, 64. lpp.

³ Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienesta paziņojums par Finanšu policijas pārvaldes darbības rezultātiem par 2017. gadu. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/vid-finansu-policijas-parvaldes-darbibas-rezultati-no-2017gada-1janvara-lidz-31decembrim> [aplūkots 2018. gada 13. martā].

- 4) izvērtēt normatīvajos aktos paredzētās atbildības piemērošanas nianšes *non bis in idem* principa, nevainīguma prezumpcijas un tiesības sevi neapsūdzēt kontekstā, pētot Eiropas Cilvēktiesību tiesas un Latvijas tiesu praksi;
- 5) sniegt izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas krimināltiesisko raksturojumu, padziļināti analizējot pētāmā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes gan teorētiskajā, gan praktiskajā līmenī;
- 6) noskaidrot izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalifikācijas īpatnības, pētot un analizējot tās kvalificējošo pazīmi un kvalifikācijas problēmjaudātājumus šā noziedzīgā nodarījuma norobežošanas no citiem līdzīgiem noziedzīgiem nodarījumiem un noziedzīgu nodarījumu kopības gadījumā;
- 7) izpētīt tiesu praksi pētījuma jomā un apkopot tajā sniegtās atziņas, kā arī sniegt priekšlikumus vienveidīgas prakses veidošanai;
- 8) sniegt priekšlikumus darbā gaitā konstatēto krimināltiesisko problēmu risināšanai un normatīvā regulējuma pilnveidošanai.

Izvirzītā darba mērķa sasniegšanai un uzdevumu izpildei pētījuma gaitā ir pielietotas šādas *zinātniskās pētniecības metodes*: analītiskā, induktīvā un deduktīvā, vēsturiskā, statistiskā, sistēmiskā, grafiskā, loģiskā un salīdzinošā.

Darbā analītiskajai metodei ir izšķiroša nozīme normatīvo aktu, tiesu prakses materiālu, likumdevēja un tiesību zinātnieku uzskatu analīzē.

Savukārt ar induktīvās metodes palīdzību no atsevišķiem gadījumiem tiesu praksē tiek atvasināti vispārināti secinājumi, bet deduktīvā metode tika pielietota ar mērķi no plaša teorētisko atziņu un vispārinājumu klāsta secināt par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas individuālajiem aspektiem.

Ar vēsturiskās metodes palīdzību tika analizēta ne tikai nodokļu nemaksāšanas situācija valstī, bet arī tiesību teorētisko un tiesu praksē esošo atziņu ģenēze.

Darbā ar statistiskās metodi tika pētīti, analizēti un apkopoti Latvijas iedzīvotāju uzskati un paustie viedokļi izvairīšanās no nodokļu nomaksas sakarībā, bet ar grafiskās metodes palīdzību šie statistikas dati tika atspoguļoti vizuāli. Statistikas metode tika pielietota arī izvairīšanās no nodokļu nomaksas krimināltiesisko aspektu izpētē, vērtējot statistikas rādītājus par reģistrētajiem noziedzīgiem nodarījumiem un citiem izvairīšanās no nodokļu nomaksas aspektiem.

Promocijas darbā būtiskā nozīme ir salīdzinošajai metodei, ar kuras palīdzību ir izvērtēti dažādu autoru paustie viedokļi par jēdzieniem „izvairīšanās no nodokļu nomaksas”, „nodokļu optimizācija” un „nodoklis”, par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas pamatsastāva pazīmju un kvalificējošās pazīmes izpratni, kā arī kvalifikācijas problēmjaudātājumu

risināšanas iespējām. Šī metode ir arī ārvalstu normatīvā regulējuma, kas paredz atbildību par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, un tiesu prakses komparatīvās analīzes pamatā.

Loģiskā metode izmantota, lai pētītu promocijas darbā analizēto pamatjēdzienu saturu un apjomu, kā arī, lai aplūkotu to attīstības loģiku un līmeni. Analizējot ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas saistītus jēdzienus un kategorijas, kā arī pētot tiesību normas, kurās ir paredzēta atbildība par nodokļu normatīvo aktu pārkāpšanu, izmantota arī gramatiskā, teleoloģiskā un sistēmiskā metode.

Promocijas darba *novitāte*. Promocijas darbs ir Latvijā pirmais šāda apjoma zinātniskais darbs par kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas. Pamatojot pētījuma novitāti, jānorāda, ka Latvijā izvairīšanās no nodokļu nomaksas jautājumi krimināltiesību kontekstā faktiski nav pētīti, izņemot tiesu prakses lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas apkopojumu un dažas publikācijas par atsevišķiem pētāmā noziedzīgā nodarījuma kvalifikācijas jautājumiem, ieskaitot arī šā darba autores publikācijas. Nevienveidīga tiesu prakse izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas lietās, kas liecina par nevienveidīgu nodokļu normatīvo aktu un Krimināllikuma tiesību normu izpratni, pamato nepieciešamību veikt kompleksu pētījumu par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas krimināltiesiskajā kontekstā.

Promocijas darba *normatīvi tiesisko bāzi* veido – starptautiskie cilvēktiesību normatīvie akti, Eiropas Savienības normatīvie akti nodokļu un muitas jomā, Latvijas Republikas Satversme, Latvijas un ārvalstu krimināllikumi un nodokļu kodeksi, likumi un citi normatīvie akti, kas skar promocijas darbā pētāmo tēmu.

Promocijas darba ietvaros ir apkopota plaša spektra *zinātniskā literatūra* – krimināltiesībās, kriminālprocesa tiesībās, kriminoloģijā, Eiropas tiesībās, nodokļu tiesībās, administratīvajās tiesībās, ekonomikā un finansēs.

Promocijas darba *empīrisku pamatu* veido publicētā un nepublicētā Eiropas Savienības tiesas, Eiropas Cilvēktiesību tiesas, Latvijas un ārvalstu tiesu prakse par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, par nodokļu normatīvo aktu piemērošanu, kā arī par cilvēktiesību ievērošanu nodokļu normatīvo aktu piemērošanas gaitā laika posmā no 1976. gada līdz 2017. gadam, kā arī statistikas dati par laika posmu no 1997. gada līdz 2017. gadam.

Promocijas darba aprobācija. Iegūto pētījuma rezultāti prezentēti 11 konferencēs, 8 no tām starptautiskās, 12 publikācijās, no kurām 11 recenzējamās izdevumos.

Promocijas darba struktūra. Pētījums sastāv no ievada, 4 nodaļām, kurām ir apakšnodaļas, aizstāvībai izvirzīto tēžu apkopojuma (kopsavilkuma), anotācijām, izmantotās literatūras, tiesību aktu un juridiskās prakses materiālu saraksta, kā arī saīsinājumu saraksta.

1. nodaļa. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vispārējs raksturojums

1.1. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izpratne: būtība, iemesli un sekas

Globālās ekonomikas krīzes apstākļos ekonomisko noziegumu, tajā skaitā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, problēma kļūst par aktuālāko visā pasaulē. Sarežģītājos ekonomiskajos apstākļos pat likuma paklausīgo iedzīvotāju attieksme pret nodokļu tiesībām ir mazāk godbijīga, nekā pret citiem likumiem.

Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ir problēma, ar ko saskaras visas Eiropas Savienības dalībvalstis. Izvairīšanās no nodokļu un nodevu maksājumu, kuri papildina Kopienas budžetu, maksāšanas vai Kopienas finansējuma izlietošana nepareizā veidā ir pārkāpums, kas noved pie kaitējuma nodarīšanas Eiropas Savienības nodokļu maksātājiem.

Eiropas Savienības dalībvalstis pauž lielu satraukumu par nodokļu nemaksāšanas mērogiem. Brīva cilvēku pārvietošanās, preču, pakalpojumu un kapitāla aprīte 1993. gadā ieviestajā iekšējā tirgū⁴ dalībvalstu iespēju pašām apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas padara aizvien mazāku. Eiropas Komisija, uzvērot nepieciešamību Eiropas Savienības dalībvalstīm apvienot centienus krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu nomaksas apkarošanā, norāda, ka pēc aplēsēm „desmitiem miljardu *euro* paliek ārzonā, bieži vien neuzrādīti un neaplūkoti ar nodokļiem, tādējādi samazinot valsts nodokļu ieņēmumus”.⁵ Šo problēmu starptautiskajā līmenī vēl vairāk pastiprina pasaules ekonomikas krīze un tās sekas.

Izvairīšanās no nodokļu maksājumiem nav tikai Eiropas Savienības iekšēja problēma. „Pasaulē visās ekonomikas sastopas ar neatļautajām darbībām, pat tās, kurās vēsturiski bija ideāla ekonomiska vide.”⁶ Pieaugošā ārzonās izvietoto uzņēmumu iesaistīšanās nodokļu nemaksāšanas shēmās, elektroniskā tirdzniecība un pakalpojumu tirgus globalizācija un integrācija nepārprotami norāda uz to, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir transnacionāls raksturs. Ārzemju literatūrā tiek uzsvērts, ka ārzonās izvietoto uzņēmumus un to struktūrvienības arī daudznacionālās kompānijas un korporācijas, „lai izvairītos no ienākumu

⁴ Treaty on European Union: European Union treaty. Official Journal of the European Communities, 1992. 29 July, No C 191/1. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:11992M/TXT:EN:HTML> [aplūkots 2017. gada 2. maijā].

⁵ Krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu nomaksas apkarošana. Komisijas apsvērumi, gatavojoties Eiropadomes sanāksmei 2013. gada 22. maijā. Eiropas Komisija. 2013. Pieejams: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_lv.pdf [aplūkots 2017. gada 5. jūnijā].

⁶ Barber III D. A theoretical examination of tax evasion among the self-employed. *Theoretical & Applied Economics*. 2016, Nr. 1, p. 127.

nodokļu nomaksas pārnesot savus ienākumus”⁷. Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas problēma ir aktuāla visās pasaules valstīs. „Statistiskie dati rāda, ka pasaulē vidēji nodokļi tiek iekasēti 80–90% apmērā no paredzētas summas.”⁸ Bagātas valstis jau sen mēģina atrisināt nodokļu normatīvo aktu robus un to pārklāšanas problēmas ar Ekonomiskas sadarbības un attīstības organizācijas starpniecību, veidojot nesaistošas vadlīnijas (*soft law*).⁹ Viena no pēdējām Ekonomiskas sadarbības un attīstības organizācijas iniciatīvām, kas vērsta uz starptautiskās nodokļu apiešanas apkarošanu, ir „Bāzes samazināšana un ienākumu pārvešana” („*Base Erosion and Profit Shifting*” – *BEPS*¹⁰), kas iekļauj sevī dažādas vadlīnijas un pasākumus dažādu starptautiskās nodokļu apiešanas formu apkarošanai.

Nodoklis ir galvenais valsts budžeta ieņēmumu veids, un valsts aizsargā savas fiskālas intereses, lai nodrošinātu savu pastāvēšanu. Nodokļu maksāšanas rezultātā samazinās fizisku un juridisku personu ienākumi. Jebkura racionāli domājoša būtne vēlas samazināt savas izmaksas. Tādējādi absolūti loģiska nodokļu maksātāju vēlme, izmantojot legālus un dažreiz arī nelegālus paņēmienus, samazināt maksājamo nodokļu slogu. Savukārt valsts interesēs ir maksimizēt iekasēto nodokļu apjomu un novērst budžeta ienākumu samazināšanos. Šāda valsts un indivīda mantisko interešu sadursme ir cēlonis mūžīgai valsts un indivīda opozīcijai nodokļu maksāšanas jautājumā. prof. *Dr. oec.* K. Ketners uzskata, ka „vēlme nemaksāt nodokļus vai maksāt tos pēc iespējas mazākus ir eksistējusi un eksistēs tik ilgi, kamēr eksistēs valsts”.¹¹ Šo dabisko īpašnieka vēlmi aizsargāt savu mantu laika gaitā neietekmēja valsts iekārtas forma, normatīvie akti un to kvalitāte, kā arī sabiedrības morāle. Būtībā vēlme nemaksāt nodokļus pilnībā vai daļēji ir indivīda reakcija uz valsts fiskālas politikas pasākumiem.

Nodokļu nemaksāšana ir sociāla parādība. Šai parādībai ir dažādi iemesli, kas katrā konkrētā gadījumā katram konkrētam nodokļa maksātājam var būt dominējošie un nosaka nodokļa maksātāja rīcību. Var identificēt vairākus izvairīšanās no nodokļu nomaksas priekšnoteikumus un to iedalījums var būt dažāds atkarībā no klasifikācijas kritērijiem. Ārvalstu ekonomisti izdala četras izvairīšanās no nodokļu nomaksas iemeslu grupas: ekonomiskie iemesli, institucionālie iemesli, sociālie iemesli un individuālie iemesli.¹² Savukārt *Dr. phil.* E. Klamut, analizējot nodokļu maksāšanas situāciju Polijā, norādīja, ka galvenie nodokļu minimizācijas, it īpaši prettiesiskās minimizācijas, iemesli ir pārmērīga nodokļu politika, sarežģīta nodokļu sistēma, ekonomiska

⁷ Lee N. Can Territorial Tax Compliance Systems Reduce the Tax Avoidance of Firms with Operations in Tax Havens? *Emerging Markets Finance & Trade*, 2017, Vol. 53, p. 969.

⁸ Ketners K., Lukašina O. Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 89. lpp.

⁹ Christians A. BEPS and the New International Tax Order. *Brigham Young University Law Review*, 2017, Nr. 6, p. 1603–1647.

¹⁰ Base Erosion and Profit Shifting Actions. Pieejams: <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm> [aplūkots 2017. gada 6. jūnijā].

¹¹ Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 5.–6. lpp.

¹² Palil M. R., Malek M. M., Jaguli A. R. Issues, Challenges and Problems with Tax Evasion: The Institutional Factors Approach. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 2016, May–Aug, Vol. 18, p. 189.

situācija valstī pēc 2007. gada, atsevišķu ienākumu dubulta aplikšana ar nodokļiem, robe nodokļu normatīvajos aktos, nodokļu vienlīdzības principa neievērošana no likumdevēja puses, zema tiesiska apziņa, kā arī zems biznesa ētikas līmenis.¹³ Zinātniskajā literatūrā ir arī šāda izvairīšanās no nodokļu nomaksas iemeslu klasifikācija: psihosociālie iemesli, ekonomiskie iemesli un juridiski administratīvie iemesli.¹⁴ Pašmāju zinātnieks prof. *Dr. oec.* K. Ketners izdala šādas sešas izvairīšanās no nodokļu nomaksas iemeslu grupas: politiskie, psiholoģiskie, organizatoriski, tiesiskie, fiskālie iemesli un konkrēta nodokļa maksātāja finansiāls stāvoklis.¹⁵

- Ekonomiskie iemesli. Šo veidu raksturo katra konkrēta nodokļa maksātāja finanšu stāvoklis. Ja personas ekonomiskais stāvoklis ir nestabils, tā mēģina atrast papildus līdzekļus ekonomiskās situācijas uzlabošanai. Ilgstošas un ievērojamas nodokļa maksātāja finansiālās grūtības var būt par pamatu lēmuma pieņemšanai par finanšu līdzekļu ekonomēšanu uz maksājamo nodokļu rēķina.
- Fiskālie iemesli. Gadījumā, ja kopējais nodokļu slogs valstī ir pārāk liels, tad nodokļu maksātāji nav motivēti nodarboties ar godīgu uzņēmējdarbību. Komersanti pariet „ēnu ekonomikas” sektorā, jo tikai tādā veidā var nopelnīt nepieciešamus līdzekļus uzņēmējdarbības turpināšanai un gūt ienākumus. Atbilstoši K. Ketnera domām efektīvais kopējo nodokļu sloga sliekšnis ir 30–40% no nodokļu maksātāja ienākumiem.¹⁶ „Pēc Lafēra pētījumiem kritiskais punkts, aiz kura pieaugot nodokļu likmei, budžeta ieņēmumi samazinās, ir robežās no 35 līdz 65%.”¹⁷
- Morālie jeb psiholoģiskie iemesli. Katram indivīdam ir raksturīga tieksme saglabāt savu īpašumu. Psiholoģiski grūti atdot daļu no nopelnītā valstij. Ja nodokļa maksātājs nav pārliecināts, ka samaksātie nodokļi viņam nodrošinās noteiktās sociālās garantijas un mūsdienīgus sabiedrības labumus (valsts atbalsta mehānismus, valsts apmaksātu veselības aprūpi un izglītību, infrastruktūru, investīciju vidi, sociālās apdrošināšanas pakalpojumus utt.), tad viņam rodas priekšstats, ka maksāt nodokļus ir bezjēdzīgi. Ja nodokļu maksātājs uzskata, ka viņš visu nopelnīto nomaksā nodokļos, tad izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir aizsardzības reakcija. Pie psiholoģiskajiem iemesliem var arī pieskaitīt sabiedrības nenosodošu attieksmi pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- Politiskie iemesli. Nodokļu politika nosaka noteiktu attiecību noregulēšanas modeli sabiedrībā. Indivīdi, kuru intereses valsts kaut kādā mērā aizskar vai ierobežo ar

¹³ Klamut E. Tax management in small business entities – Poland case study. Grām.: Sulkowski L., Raczkowski K. Tax Management and Tax Evasion. Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH, Internationaler Verlag der Wissenschaften, 2014, p. 131.

¹⁴ Ravas O. C. Comparative analysis of tax evasion between Moldova and Romania. Annals of the University of Petrosani Economics, 2015, Nr. 2, p. 152–153.

¹⁵ Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 79–80. lpp.

¹⁶ Turpat, 80. lpp.

¹⁷ Krogzeme H. Finances un nodokļi. Mācību grāmata. Rīga: RTU izdevniecība, 2010, 435. lpp.

nodokļu politikas īstenošanas mehānismiem, izrāda savdabīgu pretreakciju valsts politikai, nemaksājot nodokļus.

- Tehniskie iemesli. Katram nodokļa maksātājam var rasties grūtības, kas saistītas ar nepietiekamu darba plānošanu un tehnisko aprīkojumu, izpildes kontroles nedrošināšanu un kvalificētu darba kadru trūkumu. Visi šie organizatoriski iemesli var novest pie izvairīšanās no nodokļu nomaksas.
- Tiesiskie iemesli. Galvenokārt izvairīšanās no nodokļu nomaksas tiesiskie priekšnoteikumi rodas nodokļu tiesību normatīvā regulējuma apjoma un sarežģītības dēļ. Nodokļu normatīvajā regulējumā ietilpst vispārīgie likumi, kas nosaka vispārīgus nodokļu administrēšanas noteikumus, nodokļu likumi, kas reglamentē katra konkrēta nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtību, Ministru kabineta noteikumi, kas nosaka atsevišķu nodokļu jautājumu regulējumu, ka arī nodokļu administrācijas noteikumi, ieteikumi un instrukcijas katras konkrētas nodokļa procedūras veikšanai. Dažreiz šā normatīvā regulējuma apjoma dēļ var veidoties normatīvo aktu vai nodokļu tiesību normu kolīzijas vai nepilnības. Situācija tiek pasliktināta ar pastāvīgu grozījumu veikšanu nodokļu tiesību aktos. Nodokļu iekasēšanas rezultāti ir tieši atkarīgi no nodokļu normatīvo aktu piemērošanas metodikas precizitātes un skaidra izklāsta, kā arī iedzīvotāju izglītības līmeņa nodokļu normatīvo aktu jomā. Visi šie aspekti godīgiem nodokļu maksātājiem zināmā mērā rada pamatotas grūtības, jo viņi vienkārši nav spējīgi izsekot visām izmaiņām un laicīgi mainīt nodokļu aprēķināšanas kārtību uzņēmumā, bet negodprātīgie nodokļu maksātāji iegūst iespēju izvairīties no nodokļu maksāšanas, izmantojot likumu nepilnības vai normu kolīzijas.

Savukārt nodokļu iekasēšanas speciālisti pie augstāk norādītajiem izvairīšanās no nodokļu maksāšanas iemesliem pieskaita nodokļu sistēmas uzbūves pamatprincipu disbalansu, īstenošanu nepietiekamā mērā vai neievērošanu.¹⁸ Demokrātiskās valsts nodokļu sistēmas uzbūves pamatprincipi nosaka šādus mūsdienīgas nodokļu sistēmas kritērijus: godīgums, vienlīdzīgums, efektivitāte, neitralitāte, vienkāršība.

Efektivitātes jeb lietderības princips nosaka, ka konkrētās nodokli reglamentējošās normas ieviešanai jādod vislabāko rezultātu, izvērtējot normas ieviešanas izmaksas. Valsts ieguvumam, tas ir, ieņēmumiem no jaunās normas ieviešanas jābūt sabalansētam ar nodokļa administrēšanas izdevumiem, kas nepieciešami gan nodokļus kontrolējošām institūcijām, gan pašiem nodokļu maksātājiem. Respektīvi, jaunajai normai ne tikai jābūt ekonomiski izdevīgai valsts budžetam, bet tai arī nevajadzētu izraisīt pārmērīgas nodokļa administrēšanas izmaksas nodokļu maksātājiem.

¹⁸ Baško M., Ozoliņa K., Ervalde R. Nodokļu saistību izpildes izmaksas, to nozīme nodokļu iekasēšanas uzlabošanā. Grām.: Nodokļu administrēšanas un muitas stratēģiskā loma tautsaimniecības attīstībā. Starptautiskās zinātniski praktiskās konferences zinātniskie raksti. Rīga: RTU Izdevniecība, 2003, 87. lpp.

Gadījumā, ja ieviestās normas kontroles pasākumi valstij izmaksās vairāk, nekā šo pasākumu rezultātā būs iespējams iekasēt nodokļus valsts budžetā, tad „labākajā” gadījumā norma vienkārši nedarbosies, bet sliktākajā gadījumā šīs normas ievērošanas kontroles pasākumi prasīs papildus resursus no valsts puses. Savukārt nodokļu maksātājs, kuram jaunas nodokļa normas izpilde prasīs pārmērīgus izdevumus, mēģinās samazināt izdevumus, pārtraucot konkrēto ar nodokli apliekamo darbību vai ienākuma gūšanu, pārorientējot savu uzņēmējdarbību, vai mēģinās samazināt izmaksas nelegālā veidā, nemaksājot nodokļus.

Vienlīdzības un taisnīguma princips garantē vienādu attieksmi pret visiem nodokļu maksātājiem, neatkarīgi no tautsaimniecības sektora, uzņēmējdarbības veida, apjoma, administratīvās teritorijas un citiem faktoriem.

Vienkāršības un skaidrības princips nosaka, ka nodokļu normatīvajam regulējumam jābūt visaptverošam un viegli izprotamam kā nodokļu administrācijai, tā arī nodokļu maksātājiem. Nodoklis, kura aprēķināšanas un iekasēšanas kārtība nav skaidri reglamentēta normatīvajos aktos, netiks iekasēts pilnā apmērā. Jo vairāk nodokļu regulējums būs neprecīzāks un sarežģītāks, ja vairāk pastāvēs iespēja, ka nodokli aprēķinās nepilnīgi vai nepareizi, kā rezultātā ieņēmumi valsts budžetā samazināsies.

Neitralitātes princips nodrošina godīgas konkurences apstākļus dažādiem uzņēmējdarbības veicējiem.

Stabilitātes vai prognozējamības princips nosaka nodokļu likumu ilglaicīgu pastāvēšanu un savlaicīgu lēmumu pieņemšanu būtiskos nodokļu jautājumos, kas vēlāk netiek grozīti. Sabiedrībai jābūt laicīgi informētai par plānotajiem nodokļu normatīvo aktu grozījumiem, lai varētu sagatavoties izmaiņām un veikt nepieciešamus sagatavošanās darbus nodokļu administrēšanai uzņēmumos. Īpaši svarīgs šis nosacījums ir gadījumos, kad tiek mainītas nodokļu likmes, apliekamais objekts vai nodokļa aprēķināšanas bāze, jo tieši šajos gadījumos uzņēmējiem ir nepieciešams veikt virkni darbību (kases aparātu pārprogrammēšana, inventarizācijas veikšana un citas), lai sagatavotos jauna regulējuma ieviešanai uzņēmumā. Pārāk bieža nodokļu normatīvo aktu grozīšana var izraisīt ne tikai nepareizu nodokļu aprēķināšanu, jo nodokļa maksātāji nebūs spējīgi laicīgi sekot līdzi visām izmaiņām normatīvajos aktos un precīzi izpildīt tos, bet arī nodokļu maksātāju neapmierinātību, it īpaši, ja grozījumu rezultātā tiek paaugstinātas nodokļu likmes vai paplašināts ar nodokli apliekamo objektu klāsts. Nodokļu maksātājiem rodas priekšstats, ka nodokļu likmes pastāvīgi tiek paaugstinātas, rezultātā nodokļa maksātājam veidojas nevēlēšanās maksāt arvien vairāk un vairāk. Nodokļu maksātāju vidū veidojas tiesību nihilisms.

Par šādas neveiksmīgas nodokļu politikas no valsts puses piemēru var būt pievienotās vērtības nodokļa standarta likmes paaugstināšana sākotnēji no 18%¹⁹ līdz 21%²⁰ un vēlāk līdz

¹⁹ Par pievienotās vērtības nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 30. marts, Nr. 49.

22%²¹. Jāatzīmē, ka pievienotās vērtības nodokļa standarta likme 18% apmērā bija spēkā no 1995. gada 1. maija, kad stājās spēkā 1995. gada 9. marta likums „Par pievienotās vērtības nodokli”, līdz 2009. gada 1. janvārim, kad stājās spēkā 2008. gada 12. decembra likums „Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli””, tātad vairāk nekā 13 gadus. Savukārt pievienotās vērtības nodokļa standarta likme 21 % apmērā bija spēkā tikai divus gadus no 2009. gada 1. janvāra līdz 2011. gada 1. janvārim, kad stājās spēkā 2010. gada 20. decembra likums „Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli””, kuri noteica pievienotās vērtības nodokļa standarta likmes paaugstināšanu uz vienu procenta punktu. Pievienotās vērtības nodokļa standarta likme 22% apmērā pastāvēja vien pusotru gadu no 2011. gada 1. janvāra līdz 2012. gada 1. jūlijam, kad stājās spēkā kārtējas izmaiņas likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, kurās tika noteikta pievienotās vērtības nodokļa standarta likme 21% apmērā.²² Tātad nepilnu četru gadu laikā pievienotās vērtības nodokļa standarta likme tika grozīta trīs reizes un šīs izmaiņas nebūt nebija vienīgās izmaiņas likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, bez tām likumā tika ieviesta virkne citu grozījumu. Trīs gadu laikā kopumā tika pieņemti desmit likumi par grozījumu izdarīšanu likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”.²³ Jāatzīmē, ka tas ir tikai viens nodoklis no Latvijas Republikas nodokļu sistēmā esošajiem nodokļiem.

Līdzīgi arī citu nodokļu reglamentējošajos likumos tika veikti grozījumi, kas neapšaubāmi prasīja no nodokļu maksātājiem papildu resursu piesaisti nodokļu normatīvajiem aktiem atbilstoši, savlaicīgai, pareizai un kvalitatīvai nodokļu uzskaiti un iemaksāšanai valsts budžetā. Šajā sakarībā jāpiemin arī asas diskusijas sabiedrībā un kritiku valdībai 2016. gada nogalē, kuras tika izraisītas ar Finanšu ministrijas paziņojumu par ieceri atcelt mikrouzņēmumu nodokļa režīmu. Rezultātā Finanšu ministrijas piedāvātas un neviennozīmīgi vērtētas izmaiņas nodokļu sistēmā netika pieņemtas, bet arī 2017. gadā turpinājās diskusijas par nepieciešamību veikt nodokļu sistēmas reformu.²⁴ Ir saprotams, ka šāda veida nodokļus reglamentējošo normatīvo aktu pastāvīga grozīšana

²⁰ Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2008. 23. decembris, Nr. 200.

²¹ Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2010. 30. decembris, Nr. 206.

²² Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2012. 6. jūnijs, Nr. 88.

²³ Sk. arī: Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2009. 30. jūnijs, Nr. 100; Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2009. 10. novembris, Nr. 178; Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2009. 21. decembris, Nr. 200; Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2010. 14. aprīlis, Nr. 59; Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2010. 16. decembris, Nr. 199; Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2011. 27. aprīlis, Nr. 65; Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2011. 28. jūlijs, Nr. 177; Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2011. 23. decembris, Nr. 202.

²⁴ Latvijas Republikas Finanšu ministrijas paziņojums par nodokļu reformas nepieciešamību. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/nodoklu_reforma [aplūkots 2017. gada 3. maijā].

izraisa nodokļu maksātājos neapmierinātības izjūtu, neuzticību valsts nodokļu politikai kopumā un kaitē pilnvērtīgai nodokļu iekasēšanai pilnā apmērā. Šie piemēri parāda nodokļu normatīvo aktu nepastāvību pēdējo gadu laikā, ko, protams, var izskaidrot ar ekonomiskās situācijas apstākļiem. Tajā pašā laikā normatīvo aktu bieža grozīšana neatbilst stabilitātes vai prognozējamības principa nosacījumiem un var būt par vienu no izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas iemesliem. Jāpiekrīt Latvijas Universitātes vadošo pētnieču *Dr. soc.* L. Rasnačas un *Dr. soc.* B. Belas paustajam viedoklim, ka „samērīga nodokļu politika ne tikai uzlabo valsts konkurētspēju un sekmē nodokļu ieņēmumus, bet arī uzlabo iedzīvotāju dzīves kvalitāti un stiprina sajūtu, ka valsts ir taisnīga”.²⁵

Veiksmīgas un efektīvas nodokļu sistēmas funkcionēšanas pamatnosacījums ir ievērot šos kritērijus, veidojot jaunus vai mainot jau pastāvošus nodokļu sistēmas elementus. Gadījumā, ja šie principi netiek ievēroti pilnā mērā, novērojams „ēnu ekonomikas”, izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un ekonomisko noziegumu pieaugums, kā arī iekasēto nodokļu apjoma samazināšanās.

Kriminologi par ekonomiskās noziedzības, tajā skaitā arī izvairīšanās no nodokļu nomaksas, izraisošiem faktoriem uzskata vispārēji sociāli nelabvēlīgus cēloņus un ekonomiskās noziedzības specifiskus faktoros. Vispārēji sociāli nelabvēlīgu cēloņu grupā ietilpst zema juridiskā kultūra un tiesiskais nihilisms, pastāvīgais cenu pieaugums, augstais bezdarba līmenis, zemās nodarbinātības iespējas, sociālā pasivitāte un citi faktori. Ekonomiskās noziedzības specifisku faktoru grupā ietilpst valsts ekonomiskās attīstības stratēģijas un politikas nepilnības, stihiska un nepietiekami plānota valsts ekonomikas attīstība, nepietiekami izstrādāti likumi un to pastāvīga mainība.²⁶

Amerikāņu sociologs *Dr. phil.* J. Kolemans (*J. W. Coleman*) norāda, ka „ja mēs [amerikāņi – autores piezīme] būtu svēto tauta, tad nebūtu nodokļu nemaksāšanās”²⁷, un paskaidro, ka, meklējot izvairīšanās no nodokļu nomaksas iemeslu un vērtējot šo noziedzīgo nodarījumu, ir jāskatās plašāk, nekā vispārējā cilvēku alkatība. Viņš arī uzsver, ka Amerikas Savienoto Valstu ienākumu nodokļa likumi ir tik sarežģīti, ka pat cilvēki, kuri vēlas maksāt nodokļus, bieži vien nespēj saprast, cik daudz viņiem ir jāmaksā un cik daudz tie palika parādā valstij.²⁸

Tātad gan ekonomikas zinātnieki, gan nodokļu administrācijas praktiķi, gan kriminologi par vienu no galvenajiem izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas iemesliem uzskata normatīvo aktu sarežģītību un nestabilitāti.

²⁵ Līga Rasnača, Baiba Bela: Kurus aizstāv nodokļu reforma? Pieejams: <http://www.delfi.lv/news/comment/comment/liga-rasnaca-baiba-bela-kurus-aizstav-nodoklu-reforma.d?id=48783219> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

²⁶ Kriminoloģija. Mācību grāmata. Papildinātais izdevums. B. Aleksejuka, D. Bergmanis, A. Dravenieks u.c. Rīga: Nordik, 2004, 292. lpp.

²⁷ Coleman J. W. *The criminal elite: understanding white-collar crime*. New York: Worth Publishers, 2006, p. 34.

²⁸ *Ibid.*

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas Eiropas Savienībā tiek vērtēta kā aktuāla problēma un bīstama transnacionālā parādība. Pilnvērtīgai izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas būtības izpratnes veidošanai ir nepieciešams izanalizēt izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas situāciju Latvijā un tās sekas.

Nodokļu maksāšanas un iekasēšanas jautājums Latvijas Republikā kā jebkurā citā valstī ir ļoti aktuāls, jo tieši nodokļu ieņēmumi veido lielāko valsts budžeta ieņēmumu daļu.²⁹ 2017. gada pirmajā ceturksnī lielāko konsolidētā kopbudžeta ieņēmumu daļu no kopējiem ieņēmumiem veidoja nodokļu ieņēmumi.³⁰

Lai arī, racionāli domājot, saprotams, ka ne tikai valsts attīstība nav iespējama bez nodokļu iekasēšanas, bet nodokļu nemaksāšana apdraud arī pašu iedzīvotāju sociālo nodrošinājumu un aizsardzību, tomēr iedzīvotāju vidū valda neuzticība valdībai un tās veicamajām nodokļu reformām.

Vairāki ekonomisti atzina, ka Latvijas iedzīvotāji nav motivēti maksāt nodokļus. Tā, piemēram, ekonomists Roberts Remess sacīja: „Tas nevienam nav noslēpums, kāda ir situācija nodokļu maksāšanas jomā un kāda ir vai, drīzāk, nav motivācija iedzīvotājiem maksāt nodokļus”.³¹ Savukārt ekonomists un bijušais izglītības ministrs Vjačeslavs Dombrovskis savulaik norādīja, ka vēlme nodokļus nemaksāt vistiešākajā mērā saistīta gan ar ekonomisko krīzi, gan arī ar neuzticību valstij un valdībai.³² Ārzemju pētījumos arī ir konstatēta stabila sakarība, ka „cilvēki bija vairāk gatavi maksāt nodokļus, ja tie varēja redzēt ieguvumus, kurus viņi saņem, maksājot par valsts pakalpojumiem”.³³

Ekonomistu viedokļus ilustrē un pamato Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” sadarbībā ar AS „DnB NORD” veiktais pētījums „DnB NORD Latvijas barometrs”. Pēc šā pētījuma datiem iedzīvotāju attieksme pret Latvijas valdības darbu 2016. gada martā ir nedaudz uzlabojusies salīdzinājumā ar iepriekšējo mēnesi, jo apmierinātību ar to puda 17% respondentu. Tomēr Latvijas valdības sniegums joprojām tiek vērtēts kritiski: 22% bija ar to „pilnībā neapmierināti” un 53% bija „drīzāk neapmierināti” ar valdības darbu (kopā 75%). Tiesa, ar valdības darbu neapmierinātu respondentu īpatsvars vēsturiski ir liels un ar valdības darbu apmierinātu iedzīvotāju vislielākais īpatsvars šā pētījuma vēsturē no 2008. gada aprīļa tika fiksēts 2015. gada jūlijā, kad tas sasniedza

²⁹ Par valsts budžetu 2017. gadam: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2016. 10. decembris, Nr. 241.

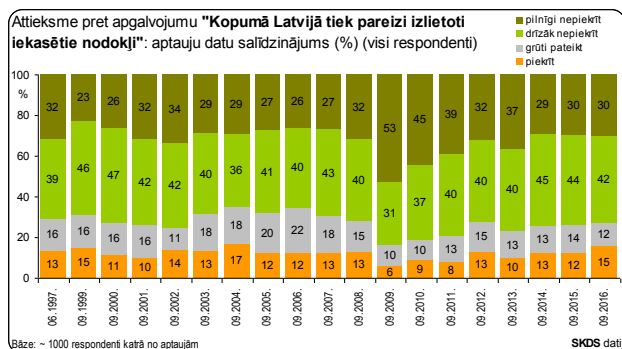
³⁰ Latvijas Republikas Valsts kases pārskats par valsts budžeta izpildi 2017. gada janvāri-martu. Pieejams: http://www.kase.gov.lv/uploaded_files/parskati/valsts_budzeta_izpilde_marts_2017.xls [aplūkots 2017. gada 3. maijā].

³¹ Ekonomisti: iedzīvotājiem augsta motivācija nemaksāt nodokļus. Pieejams: <http://www.delfi.lv/news/national/politics/ekonomisti-iedzivotajiem-augsta-motivacija.d?id=27132137> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

³² Turpat.

³³ McGee R. Chinese view on the ethics of tax evasion. International Journal of Business & Public Administration, 2014, Nr. 2, p. 87.

27%. Savukārt no 2015. gada jūlija ar valdības darbu apmierināto respondentu īpatsvars nemitīgi samazinājās.³⁴

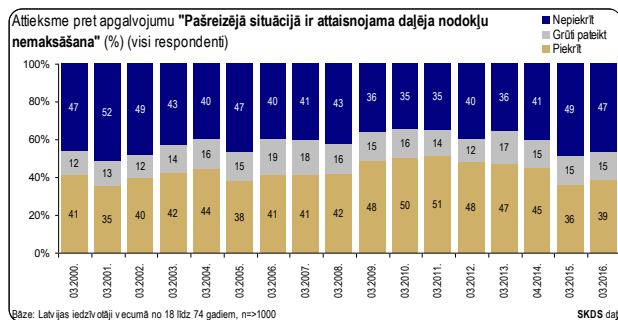


Zīm. Nr. 1. Aptaujas rezultātu grafiskais atspoguļojums Nr. 1.

Arī vēsturiski Latvijas sabiedrībā veidojusies negatīvā attieksme pret valsti noteiktiem nodokļiem, valsts nodokļu politiku un iekasēto nodokļu izlietošanas kārtību, par ko liecina Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” veikto aptauju dati par iedzīvotāju attieksmi pret apgalvojumu: „Kopumā Latvijā tiek pareizi izlietoti iekasētie nodokļi”. (Sk. Zīm. Nr. 1.)³⁵

Pētījuma dati liecina par to, ka 2016. gadā vairāk nekā divas trešdaļas (72%) no Latvijas iedzīvotājiem uzskata nodokļu summu izlietošanas politiku par nepareizu. Savukārt tikai 15% respondentu uzskata iekasēto nodokļu izlietošanu Latvijā par pareizu. (Sk. zZīm. Nr. 1.)

Sabiedrības vidū vērojama stabila tendence uzskatīt iekasēto nodokļu izlietošanu par nepareizu, kas veido sabiedrībā viedokli, ka nodokļu maksāšana ir bezjēdzīga tāpēc, ka iekasētie nodokļi tik un tā tiks iztērēti nepareizi, nesniedzot ne nodokļu maksātājam pašam, ne sabiedrībai kopumā nepieciešamu labumu.



Zīm. Nr. 2. Aptaujas rezultātu grafiskais atspoguļojums Nr. 2.

Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” regulāri veiktie pētījumi par iedzīvotāju attieksmi pret nodokļu nemaksāšanu liecina, ka izvairīšanās no nodokļu maksāšanas sabiedrībā netiek vērtēta kā negatīvā un kaitīgā parādība. (Sk. Zīm. Nr. 2.)³⁶

Gandrīz katrs otrs Latvijas iedzīvotājs attaisno nodokļu nemaksāšanu. Kopš 2001. gada līdz 2004. gadam bija vērojama tendence pakāpeniski pieaugt to iedzīvotāju īpatsvaram, kuri attaisnoja daļēju nodokļu nemaksāšanu (2001. gadā: 35%, 2004. gadā: jau 44%), bet 2005. gada marta aptauja uzrādīja sabiedriskās domas izmaiņas – atbalsts nodokļu nemaksāšanai bija ievērojami samazinājies (2005. gadā: 38%).

³⁴ Valdības darba vērtējums. DNB Latvijas barometrs, 2016. aprīlis, Nr. 90, 7. lpp. Pieejams: https://www.dnb.lv/sites/default/files/docs/preses_relizes/dnb_latvijas_barometrs_nr90.pdf [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

³⁵ Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Attieksme pret apgalvojumu „Kopumā Latvijā tiek pareizi izlietoti iekasētie nodokļi”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

³⁶ Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Attieksme pret apgalvojumu „Pašreizējā situācijā ir attaisnojama daļēja nodokļu nemaksāšana”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

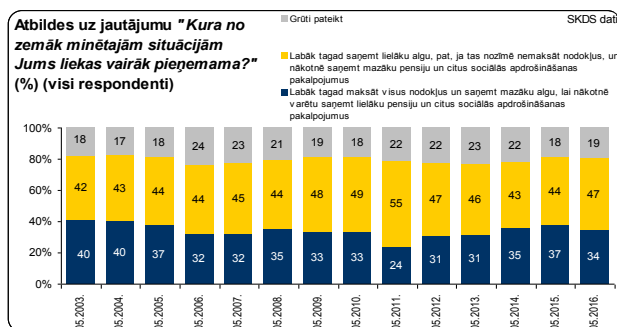
2006. gada martā veiktās aptaujas dati liecina, ka, salīdzinot ar 2005. gada datiem, ir nedaudz pieaudzis to Latvijas iedzīvotāju īpatsvars, kuri attaisno nodokļu nemaksāšanu: ja 2005. gada martā kopumā 38% aptaujāto uzskatīja, ka daļēja nodokļu nemaksāšana ir attaisnojama, bet 47% tam nepiekrita, tad 2006. gada martā nodokļu nemaksāšanu attaisno gandrīz 41%, bet tam vairs nepiekrīt tikai 40%. 2007. gada martā aptuveni 2/5 Latvijas iedzīvotāju (41%) uzskata, ka pašreizējā situācijā ir attaisnojama daļējā nodokļu nemaksāšana, arī pretējs viedoklis pausts tikpat bieži (41%). No 2007. gada vērojama tendence palielināties iedzīvotāju īpatsvaram, kuri attaisno daļēju nodokļu nemaksāšanu. Tā 2008. gadā martā 42% aptaujāto uzskatīja, ka daļēja nodokļu nemaksāšana ir attaisnojama, bet 43% tam nepiekrita. Savukārt 2009. gada martā jau 48% aptaujāto attaisnoja nodokļu nemaksāšanu un tikai 36% aptaujāto nepiekrita nodokļu nemaksāšanas attaisnošanai. 2010. gadā saglabājusies tendence pieaugt to respondentu skaitam, kas attaisnoja daļēju nodokļu nemaksāšanu, kā arī tika fiksēts zemākais aptaujāto, kuri nepiekrita nodokļu nemaksāšanas attaisnošanai, īpatsvars (35%) laika posmā no 2000. gada līdz 2016. gadam. Savukārt 2011. gada pētījumā tika fiksēts augstākais pēdējo vienpadsmit gadu laikā aptaujāto, kuri attaisno daļēju nodokļu nemaksāšanu, īpatsvars, kas sasniedza rekordlielu līmeni 51%. Tiesa jāatzīmē, ka 2011. gadā nedaudz pieaudzis arī nodokļu nemaksāšanu nosodījušo respondentu īpatsvars un sasniedzis 35%. 2012. gadā par pieciem procentpunktiem pieaudzis respondentu, kuri neattaisno nodokļu nemaksāšanu, skaits un sasniedzis 40%, kā arī nedaudz samazinājies nodokļu nemaksāšanu attaisnojošo respondentu skaits. 2013. gada martā veiktā pētījuma dati norāda, ka pakāpeniski turpina samazināties to respondentu skaits, kuri attaisno daļēju nodokļu nemaksāšanu, tomēr tas joprojām ir ļoti augsts un sasniedz 47%, bet nodokļu nemaksāšanu neattaisno tikai 36% respondentu. Šī tendence saglabājusies arī 2014. un 2015. gadā, kurā nodokļu nemaksāšanu attaisnojošo respondentu īpatsvars gandrīz sasniedza 2001. gada minimumu un bija 36%. Savukārt 2016. gadā pieaudzis nodokļu nemaksāšanu attaisnojošo respondentu īpatsvars līdz 39% un par diviem procentu punktiem attiecīgi samazinājies respondentu īpatsvars, kuri uzskata daļēju nodokļu nemaksāšanu par nepieņemamu. (Sk. zZīm. Nr. 2.)³⁷

Izvērtējot minētā pētījuma datus, secināms, ka laika posmā no 2000. gada līdz 2016. gadam daļēju nodokļu nemaksāšanu vienmēr attaisnoja vairāk, nekā viena trešdaļa no Latvijas iedzīvotājiem. Daļēju nodokļu nemaksāšanu atbalstīja gan „treknajos” gados, kad iedzīvotāju ienākumi bija salīdzinoši lieli, gan ekonomikas krīzes gados, kad iedzīvotāju ienākumi būtiski saruka, kā arī krīzes pārvarēšanas laikā.

³⁷ Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Attieksme pret apgalvojumu „Pašreizējā situācijā ir attaisnojama daļēja nodokļu nemaksāšana”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

Analizējot statistikas datus, secināms, ka lielākā Latvijas iedzīvotāju daļa (75%³⁸) ir neapmierināta ar Latvijas valdības darbu un uzskata, ka iekasēto nodokļu summas tiek izlietas nepareizi (72%³⁹), un vairāk nekā viena trešdaļa (39%⁴⁰) Latvijas iedzīvotāju attaisno daļēju nodokļu nemaksāšanu.

Darba dēvējam izmaksāt darbiniekiem algu aploksnē, nesamaksājot nodokļus valstij, ir tikpat izdevīgi, kā pašam darbiniekam saņemt šādu nelegālo darba samaksu, ko pēdējā laikā dēvē par „algu aploksnēs” vai „aplokšņu algu”.



Zīm. Nr. 3. Aptaujas rezultātu grafiskais atspoguļojums Nr. 3.

varētu saņemt lielāku pensiju un citus sociālās apdrošināšanas pakalpojumus”.⁴¹ (Sk. Zīm. Nr. 3. Aptaujas rezultātu grafiskais atspoguļojums Nr. 3.)

Atbilstoši veiktā pētījuma datiem trīspadsmit gadu garumā laika posmā no 2003. gada līdz 2016. gada Latvijā vairāk nekā 40% iedzīvotāju labprāt saņemtu lielāku algu tagad, pat, ja tas nozīmētu nemaksāt nodokļus un nākotnē saņemtu mazāku pensiju un citus sociālās apdrošināšanas pakalpojumus. 2011. gadā fiksēts visa veiktā pētījuma garumā lielākais respondentu īpatsvars (55%), kuri izvēlās tagad saņemt lielāku algu, nevis, maksājot nodokļus, nodrošināt sev lielāku pensiju un citus sociālās apdrošināšanas pakalpojumus. 2012. gadā šo respondentu īpatsvars nedaudz saruka un sasniedza 47%. Tiesa jāatzīmē, ka 2012. un 2013. gadā fiksēts visa trīspadsmit gadu garumā veiktā pētījuma zemākais respondentu īpatsvars (31%), kuri uzskata, ka labāk tagad maksāt visus nodokļus un saņemt mazāku algu, lai nākotnē varētu saņemt lielāku pensiju un citus sociālās apdrošināšanas pakalpojumus. 2014. gada un 2015. gadā situācija nedaudz uzlabojusies. 2015. gadā 37% respondentu izvēlējās maksāt visus nodokļus un saņemt mazāku algu, lai nākotnē varētu saņemt lielāku pensiju un citus sociālās apdrošināšanas pakalpojumus, bet jau 2016. gada šo

³⁸ Valdības darba vērtējums. DNB Latvijas barometrs, 2016. aprīlis, Nr. 90, 7. lpp. Pieejams: https://www.dnb.lv/sites/default/files/docs/preses_relizes/dnb_latvijas_barometrs_nr90.pdf [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

³⁹ Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Attieksme pret apgalvojumu „Kopumā Latvijā tiek pareizi izlietoti iekasētie nodokļi”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

⁴⁰ Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Attieksme pret apgalvojumu „Pašreizējā situācijā ir attaisnojama daļēja nodokļu nemaksāšana”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

⁴¹ Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Atbildes uz jautājumu „Kura no zemāk minētajām situācijām Jums liekas vairāk pieņemama?”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

respondentu īpatsvars samazinājies līdz 34%. Savukārt respondentu, kuri izvēlās tagad saņemt lielāku algu, nevis, maksājot nodokļus, nodrošināt sev lielāku pensiju un citus sociālās apdrošināšanas pakalpojumus, īpatsvars pieaudzis līdz 47%. (Sk. Zīm. Nr. 3. Aptaujas rezultātu grafiskais atspoguļojums Nr. 3.)⁴²

Analizējot šos statistikas datus caur T. Hobsa⁴³, Dž. Loka un Ž. Ž. Ruso⁴⁴ sabiedriskā līguma valsts izveidošanas teorijas⁴⁵ prizmu, secināms, ka hroniska neuzticība nodokļu politikai un valdības darbam kopumā izraisīja sabiedrībā bīstamu tendenci. Atbilstoši sabiedriskā līguma teorijai valsts izveidojusies sabiedriska līguma par kopīgu dzīvošanu noslēgšanas rezultātā.⁴⁶ Cilvēki apvienojās un savā starpā noslēdza līgumu, nododot daļu savu dabisko tiesību, kas viņiem pieder no dzimšanas, valstij, bet valsts, reprezentējot viņu kopīgas intereses, apņemas nodrošināt cilvēktiesības, aizsargājot cilvēku un garantējot tam tiesības uz dzīvību, cieņas, goda un īpašuma neaizskaramību. Valsts aparāta uzturēšanai un valsts funkciju, kas vērstas uz valsts pienākumu izpildi attiecībā pret cilvēkiem, nodrošināšanai atbilstoši sabiedriskā līguma teorijai cilvēkiem jāmaksā valstī noteiktie nodokļi un nodevas. Savukārt valsts ar nodokļu funkcijas palīdzību īsteno sociālās programmas un nodrošina cilvēku aizsardzību un kartības uzturēšanu valstī, garantējot cilvēktiesību ievērošanu. Gadījumā, ja līguma nosacījumi tiek pārkāpti, atbilstoši sabiedriskā līguma teorijai iedzīvotāji iegūst tiesības uz revolūciju.⁴⁷

Atbilstoši pētījuma datiem 2016. gadā, 47%⁴⁸ respondentu gribētu maksāt minimālus nodokļus un saņemt lielāku algu, būdami gatavi nesaņemt nekādu sociālo nodrošinājumu no valsts vai pašvaldības, pašu spēkiem pilnībā rūpēties par savu, ģimenes locekļu un radnieku pensijām, veselības aprūpi un izglītību. Gandrīz puse iedzīvotāju netic valsts spējām īstenot savas sociālās funkcijas un gatavi paši uzņemties atbildību par savu un savas ģimenes sociālo nodrošinājumu.

Tādējādi, atbilstoši sabiedriskā līguma teorijai, Latvijas iedzīvotāju vidū veidojas neapmierinātība ar līguma nosacījumu izpildi no valsts puses, kas, savukārt, destabilizē un negatīvi ietekmē nodokļu iekasēšanu un sociālo situāciju valstī kopumā. Iedzīvotāju neuzticība valsts spējai izpildīt savas funkcijas neapšaubāmi norāda uz politiskās situācijas destabilizēšanu valstī un sociālo spriedzi, kas, pieaugot līdz kritiskajai robežai, var izraisīt draudus valsts pastāvēšanai noteiktajā formā. Gadījumā, ja iedzīvotāju vidū izveidosies neuzticība valsts spējai pienācīgi īstenot arī citas

⁴² Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Atbildes uz jautājumu „Kura no zemāk minētajām situācijām Jums liekas vairāk pieņemama?”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

⁴³ Broks J. Tiesības filozofija. Doktrīnas, koncepcijas, diskursi. Otrais pilnveidotais un papildinātais izdevums. Rīga: SIA „Biznesa augstskola Turība”, 2008, 233.–234. lpp.

⁴⁴ Turpat, 181. lpp.

⁴⁵ Jakubaņecs V. Valsts jēdziens, struktūra, funkcijas un formas. Ceturtais izdevums. Rīga: P&K, 2003, 26.–41. lpp.

⁴⁶ Теория государства и права: Курс лекций. Второе издание переработанное и дополненное. М. И. Байтин, В. В. Борисов, Ф. А. Григорьев и др. Москва: Юрист, 2003, с. 29.

⁴⁷ Ibid, с. 30.

⁴⁸ Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Atbildes uz jautājumu „Kura no zemāk minētajām situācijām Jums liekas vairāk pieņemama?”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

valsts funkcijas un nodrošināt cilvēktiesību ievērošanu un garantēšanu, atbilstoši sabiedriskā līguma teorijai tas var būt par pamatu sabiedriskā līguma laušanai no iedzīvotāju puses un valsts iekārtas un formas pārmaiņai.

Ēnu ekonomika, kuras rezultātā tiek iegūti nelegālie naudas līdzekļi, neizbēgami noved pie sociālās deviācijas ar visām no tās izrietošajām sekām. Kā norāda K. Litaunieks, „sabiedrībā novērojams sociālās diferenciacijas process, veidojas jaunās sociālās grupas un slāņi ar ievērojamām atšķirībām sociālajā statusā. Vienlaicīgi tiek samazināta jau sākotnēji neliela vidējā klase, kas jebkurā valstī ir sabiedrības stabilitātes garants. Notiek sabiedrības noslāņošanās, par sociālo normu kļūst nelegālā līdzekļu iegūšana un nodokļu nemaksāšana, t.i., vērojama sabiedrībā pastāvošo sociālo normu ignorēšana.”⁴⁹

Darba autore piekrīt K. Litaunieka izteiktajam viedoklim, jo iepriekš analizētie statistiskie dati⁵⁰ nepārprotami norāda uz deviāciju sabiedrībā, kas izpaužas nodokļu nemaksāšanas attaisnošanā un tās neuzskatīšanā par sodāmu vai sabiedrībai kaitīgu parādību. Savukārt, atbilstoši K. Litaunieka izteiktajam viedoklim, gadījumā, ja ekonomiski sociālajā situācijā nelikumīga līdzekļu iegūšana sabiedrībā tiek uzskatīta par sociālo normu un netiek uzskatīta par sociālās deviācijas izpausmi, tad ar pārliecību var runāt par to, ka Latvijā ir ievērojami bojāta sabiedrības veselība.⁵¹

Valsts ik gadu zaudē miljoniem *euro* nodokļu nemaksāšanas dēļ. Par nodokļu nemaksāšanas reālajiem apmēriem var spriest pat tikai pēc 2017. gadā papildus maksāšanai budžetā aprēķinātajām summām. Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienests 2017. gadā nodokļu kontroles pasākumu rezultātā iemaksai budžetā papildus aprēķinājis 230,7 miljonu *euro*.⁵²

Ar sabiedrības attieksmi pret izvairīšanos no nodokļu nomaksas pamatojams tas fakts, ka ar nodokļu nemaksāšanu saistītajos finanšu noziegumos joprojām saglabājas ļoti augsts latentās noziedzības līmenis. Vairāk nekā viena trešdaļa no sabiedrības neuzskata izvairīšanos no nodokļu nomaksas par sabiedrībai kaitīgu nodarījumu. Diemžēl šo apstākli sev par labu izmanto arī personas, kuras ļaunprātīgi nemaksā nodokļus un krāpj valsti vai arī legalizē pretlikumīgā veidā iegūtus līdzekļus. Valsts ieņēmumu dienests papildus iepriekš minētajiem kontroles pasākumu

⁴⁹ Литауниекс К. Теневая экономика и социальная девиация. Grām.: Starptautiskās zinātniskās konferences „Valsts un tiesību aktuālās problēmas” zinātnisko rakstu krājums. Daugavpils: Daugavpils Universitātes Akadēmiskais apgāds „Saule”, 2011, 142.–148. lpp.

⁵⁰ Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Attieksme pret apgalvojumu „Kopumā Latvijā tiek pareizi izlietoti iekasētie nodokļi”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā]; Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Attieksme pret apgalvojumu „Pašreizējā situācijā ir attaisnojama daļēja nodokļu nemaksāšana”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā]; Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Atbildes uz jautājumu „Kura no zemāk minētajām situācijām Jums liekas vairāk pieņemama?”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

⁵¹ Литауниекс К. Теневая экономика и социальная девиация. Grām.: Starptautiskās zinātniskās konferences „Valsts un tiesību aktuālās problēmas” zinātnisko rakstu krājums. Daugavpils: Daugavpils Universitātes Akadēmiskais apgāds „Saule”, 2011, 142.–148. lpp.

⁵² Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienesta paziņojums par nodokļu kontroles pasākumu rezultātiem. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/2017_nkp_.pdf [aplūkots 2018. gada 18. martā].

rezultātiem, veicot nodokļu aprēķinus pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, tikai 2017. gadā noteica budžetam nodarīto zaudējumu summu 22,2 miljonu *euro* apmērā.⁵³

Tomēr, nevar noliegt arī to, ka efektīva nodokļu iekasēšana ir viens no nozīmīgākajiem valsts ekonomikas veiksmīgas attīstības jautājumiem tāpēc, ka galvenā nodokļu funkcija ir fiskālā funkcija, kas nodrošina ieņēmumus valsts budžetā. Kā pamatoti tiek norādīts zinātniskajā literatūrā, izvairīšanās no nodokļu nomaksas „kā ēnu ekonomikas sastāvdaļa negatīvi ietekmē ekonomiku, destabilizējot ekonomisko un sociālo balansu un kaitējot makroekonomisko, monetāro un fiskālo izaugsmi”.⁵⁴ Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir kaitīga sociālā parādība, kurai ir negatīvas sekas gan valsts ekonomikas attīstībā, gan sociālajā sfērā, kā arī citās valsts funkcionēšanas nozarēs. Īpaši šīs negatīvās sekas ir acīm redzamas ekonomiskās krīzes un tās pārvarēšanas apstākļos, kad valsts budžeta izdevumu konsolidācijas rezultātā tiek slēgtas slimnīcas, samazināti pabalsti un pensijas, kā arī valsts sektorā strādājošo algas.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izraisa valsts budžeta samazināšanos, tā dēļ valsts budžetā un citos fondos netiek saņemti iepriekš ielānotie līdzekļi, no kā veidojas budžeta deficīts. Tātad izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas sekas ir līdzekļu neiekasēšana valsts un pašvaldību budžetā, kas izraisa budžeta ieņēmumu samazināšanos un veicina budžeta deficīta pieaugumu. Valsts budžeta deficīts izraisa budžeta sfēras darbinieku algu, pensiju un pabalstu neizmaksāšanas priekšnoteikumus, kā arī destabilizē sociālo sfēru un izraisa dažādu sociālo programmu samazināšanu vai pat slēgšanu, rezultātā novedot valsti pie krīzes sociālajā sfērā. Tajā pašā laikā sociālās sfēras pakalpojumus izmanto visi valsts iedzīvotāji. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izraisa arī sociālo pakalpojumu kvalitātes pazemināšanu un nepietiekamību. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas rezultātā sabiedrībā vērojams sociālās diferenciācijas un sabiedrības noslāņošanās process, kura rezultātā veidojas jaunas sociālās grupas ar ievērojamām atšķirībām ieņēmumu ziņā un sociālajā statusā. Situācijas destabilizācija sociālajā sfērā izraisa politisko spriedzi valstī un krīzes situācijas atsevišķās tautsaimniecības nozarēs.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas deformē konkurenci tirgū starp godīgiem nodokļu maksātājiem un komersantiem, kas nemaksā nodokļus. Konkurences deformācija izraisa sociālā taisnīguma principa pārkāpšanu tāpēc, ka nodokļu nemaksātāji apgrūtina nodokļu nastu godīgiem nodokļu maksātājiem. Konkurences deformācijas rezultātā tirgū vinnē nevis labākā prece vai pakalpojums, bet prece vai pakalpojums, kuru piedāvā finansiāli nodrošinātāks un attīstītāks komersants. No tā secināms, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem

⁵³ Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienesta paziņojums par nodokļu kontroles pasākumu rezultātiem. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/2017_nkp_.pdf [aplūkots 2018. gada 18. martā].

⁵⁴ Kralik A., Mihokova L., Kovac V. Categorisation of European Union member countries: The relation between tax evasion and short-terms fiscal imbalance. Scientific Papers of the University of Pardubice, 2016, Vol. 23, p. 56.

pielīdzināto maksājumu nomaksas iespaido konkurenci tirgū un ietekmē ekonomikas attīstību kopumā.

Bez iepriekš pieminētajām izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas negatīvajām sociālajām, politiskajām un ekonomiskajām sekām jāpiemin, ka nodokļu nemaksāšana bieži ir saistīta ar organizētās noziedzības struktūrām, kas aktīvi darbojas dažādās jomās. Ienākumi no noziedzīga rakstura nodokļu darbībām (piemēram, izvairīšanās no pievienotās vērtības nodokļa maksājumiem) parasti tiek izmantoti citu noziedzīga rakstura darbību finansēšanai. Organizētās noziedzības struktūras saplūst ar legāli reģistrētajiem uzņēmumiem, kas veic uzņēmējdarbību daļēji vai pilnībā ēnu ekonomikas sektorā.

Prof. *Dr. iur.* A. Vilks norādīja, ka „transnacionālajā skatījumā aktualitāti iegūst tādas komplicētas nelikumīgu ienākumu gūšanas formas kā uzņēmējdarbības formu pārkāpumi, izvairīšanās no nodokļu maksājumiem”.⁵⁵ Noziedznieki izstrādā globālās nodokļu nemaksāšanas shēmas, izmantojot elektronisko tirdzniecību un pakalpojumu tirgus globalizāciju un integrācijas procesus, kas būtiski apgrūtina šo shēmu atmaskošanas iespējas, kā arī garantē noziedzīgajām struktūrām lielākus nelegālus ienākumus no izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Šis apstāklis nepārprotami norāda uz to, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir transnacionāls noziedzīgs nodarījums. Vispār, atbilstoši A. Vilka viedoklim par ekonomiskās noziedzības tendencēm, „ekonomiskai noziedzībai ir izteikti transnacionāls raksturs – peļņu it īpaši lielu, nacionālo veidojumu ietvaros gūt nav iespējams”.⁵⁶

Tāpat izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, būdama viena no transnacionālās organizētās noziedzības nelegālo līdzekļu iegūšanas veidiem, negatīvi ietekmē iedzīvotāju dzīves kvalitātes līmeni un sociālo drošību, jūtami samazina valsts ekonomiskās izaugsmes potenciālu un sabiedrības materiālo un finansiālo resursu potenciālu, kā arī destabilizē politisko sistēmu. Kopumā secināms, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izraisa smagas un kaitīgas sekas valsts ekonomiskajā, sociālajā un politiskajā sfērā, kā rezultātā pasliktinās arī kriminogēna situācija valstī.

Ekonomiskā situācija valstī un sabiedrības viedokļa izpēte liecina par to, ka Latvijā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas problēma ir aktuāla, tāpēc nodokļu iekasēšanas kontrolei tiek vērsta liela uzmanība no likumdevēju un valsts izpildinstitūciju puses. Nodokļu uzraudzības mehānisma pilnveidošana un cīņa ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas iekļauta arī Latvijas Republikas Ministru kabineta apstiprinātajā valdības rīcības plānā⁵⁷ un Valsts

⁵⁵ Vilks A. Par pasaules globalizāciju un transnacionālās noziedzības apkarošanu. Jurista vārds, 2000. 4. jūlijs, Nr. 26, 5.–12. lpp.

⁵⁶ Vilks A. Ekonomiskā noziedzība ir visu pretsabiedrisko procesu cēlonis. Jurista vārds, 2001. 27. marts, Nr. 9, 13.–18. lpp.

⁵⁷ Par Valdības rīcības plānu Deklarācijas par Māra Kučinska vadītā Ministru kabineta iecerēto darbību īstenošanai: Ministru kabineta 2016. gada 3. maija rīkojums Nr. 275. Latvijas Vēstnesis, 2016. 9. maijs, Nr. 88.

iestāžu darba plānā ēnu ekonomikas ierobežošanai 2016.–2020. gadam.⁵⁸ Ar nolūku pastiprināt kontroli pār nodokļu iekasēšanu un efektīvāk iekasēt nodokļus valsts budžeta ieņēmumu garantēšanai un deficīta mazināšanai, tiek pieņemti grozījumi nodokļu reglamentējošos normatīvajos aktos, kā arī tiek turpināts darbs pie grozījumu projektu izstrādes.

Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienesta darbinieki veic pārbaudes un auditus ar mērķi pārbaudīt grāmatvedības dokumentācijā iekļautās informācijas pareizību, tās atbilstību patiesībai un nodokļu aprēķināšanas un iekasēšanas kārtību.

Tā, piemēram, 2017. gadā Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde kopumā veica 10627 nodokļu kontroles pasākumus (10176 nodokļu kontroles pasākumi juridiskajām personām un 451 nodokļu kontroles pasākums fiziskajām personām) – nodokļu auditus, nodokļu aprēķinus, tematiskās pārbaudes, datu atbilstības pārbaudes, apsekošanas, novērošanas, pieņemti lēmumi par nodokļu apmēra precizēšanu, saimnieciskās darbības apturēšanu un akcīzes nodokļa aprēķinu atbilstoši Lauku atbalsta dienesta sniegtajai informācijai 4993 juridiskajām personām un 409 fiziskajām personām.⁵⁹

Visi šie pasākumi ir vērsti uz nodokļu summu iekasēšanu valsts budžetā, kas, savukārt, ļaus mazināt budžeta deficītu un novirzīt naudas līdzekļus uz valsts ekonomikas situācijas uzlabošanu un sociālās sfēras atbalstīšanu.

Rezumējot, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir sociāla parādība, kurai ir transnacionāls raksturs. Ar šo problēmu lielākā vai mazākā mērā saskaras visas pasaules valstis, neatkarīgi no to iekārtas formas, ekonomiskās attīstības līmeņa un sabiedrības morāles. Nodokļu nemaksāšana eksistē no pirmo nodokļu ieviešanas brīža. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas eksistenci galvenokārt raksturo indivīda tieksme saglabāt savu īpašumu. Tai ir dažādi sociālie, politiskie, ekonomiskie, tiesiskie, fiskālie un psiholoģiskie iemesli. Par vienu no galvenajiem izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas iemesliem uzskatāma nodokļu normatīvo aktu sarežģītība un nestabilitāte.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir saistīta ar organizētās noziedzības struktūrām un ir viena no transnacionālās organizētās noziedzības nelegālo ieņēmumu iegūšanas veidiem. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas rezultātā izraisītie procesi ekonomikā deformē konkurenci un tirgu kopumā, apdraudot valsts ekonomikas attīstību.

Statistikas dati norāda, ka vairāk nekā 7/10 Latvijas iedzīvotāju ir neapmierināti ar Latvijas valdības darbu un uzskata, ka iekasēto nodokļu summas tiek izlietas nepareizi, un vairāk nekā viena trešdaļa no Latvijas iedzīvotājiem attaisno daļēju nodokļu nemaksāšanu, kā arī gandrīz puse

⁵⁸ Valsts iestāžu darba plāns ēnu ekonomikas ierobežošanai 2016.–2020. gadam. Pieejams: http://www.vdi.gov.lv/files/eeip_2016_2020_16062016.pdf [aplūkots 2017. gada 4. maijā].

⁵⁹ Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienesta paziņojums par nodokļu kontroles pasākumu rezultātiem. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/2017_nkp_.pdf [aplūkots 2018. gada 18. martā].

Latvijas iedzīvotāju, neticot valsts spējām īstenot savas sociālās funkcijas, gribētu maksāt minimālus nodokļus vai nemaksāt tos vispār un saņemt lielāku algu un ir gatava, nesaņemot nekādu sociālo nodrošinājumu no valsts vai pašvaldības, pašu spēkiem pilnībā rūpēties par savu, ģimenes locekļu un radnieku pensijām, veselības aprūpi un izglītību.

Apkopojot visu, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir kaitīga parādība, kas negatīvi ietekmē valsts ekonomikas attīstības procesus it īpaši globālās ekonomikas krīzes un tās pārvarēšanas apstākļos, un tai ir negatīvas sekas valsts ekonomiskajā, sociālajā, politiskajā un kriminālajā sfērā.

Savukārt likumdevējam un valdībai, lai mainītu sabiedrības uzskatus par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un rezultātā mazinātu izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izplatību valstī un tās kaitīgas sekas, kā arī mazinātu sabiedrības noslāņošanos un neuzticību valsts nodokļu sistēmai, jāveic ilgtermiņa, konsekventa, sabalansēta, atbildīga un labi pārdomāta nodokļu un sociāli ekonomiskā politika. Vienlaikus valstij precīzi jāizskaidro iedzīvotājiem, kādiem mērķiem tiek tērēti nodokļos iekasētie līdzekļi, nevis aprobežoties ar vispārīgiem skaidrojumiem par valsts budžeta konsolidācijas un nodokļu paaugstināšanas nepieciešamību valsts budžeta izdevumu un ieņēmumu sabalansēšanai. Tikai motivējot iedzīvotājus maksāt nodokļus un izskaidrojot to izlietojumu, ir iespējams mainīt sabiedrībā izveidoto nenosodošo attieksmi pret nodokļu nemaksāšanu un tās attaisnošanu.

Pilnīgas izpratnes par izvairīšanās no nodokļu nomaksas dabu un būtību veidošanai ir nepieciešams izpētīt šīs sociālās parādības skaidrojumus un definīcijas ekonomikas un finanšu zinātņu nozaru kontekstā, kā arī izanalizēt šīs parādības būtiskās pazīmes, kas atšķir to no citām parādībām ekonomikā.

1.2. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un nodokļu optimizācija

Saimnieciskās darbības pamata mērķis ir gūt peļņu. Katrs uzņēmējs cenšas gūt maksimālu ienākumu ar minimālu resursu ieguldījumu. „Jebkuram uzņēmējam saskaņā ar *homo economicus* domāšanas kategorijām ir skaidrs, ka no finanšu viedokļa nodokļi ir uzskatāmi par vienu no galvenajām ražošanas izmaksām, kuras būtu vēlams samazināt, tādējādi palielinot savu peļņu un konkurētspēju tirgū.”⁶⁰ No ekonomikas viedokļa uzņēmuma vadītājs, kas tiecas samazināt nodokļu slogu, netiek uztverts negatīvā nozīmē, bet gluži pretēji, kā tālredzīgs un efektīvs administrators. N. Verina atzīmē, ka „ņemot vērā faktu, ka nodokļu tiesiskajās attiecībās piedalās gan nodokļu maksātājs, gan valsts, tad nodokļu plānošana ir pasākumu komplekss, kas ļauj nodokļu maksātājam

⁶⁰ Leja L. Par un pret darbību ārzonā. Jurista Vārds, 2001. 29. maijs, Nr. 16, 10.–14. lpp.

ievērot savas tiesības un intereses šo attiecību ietvaros”.⁶¹ Tāpēc ekonomikas zinātnē un finanšu zinātnē kā vienu no būtiskajiem uzņēmuma vadības aspektiem izdala nodokļu maksājumu vadību. „Nodokļu plānošana ir darbību kopums, kuru veic uzņēmums nodokļu plānošanas procesā ar mērķi noskaidrot maksājamā ienākumu nodokļa apmēru un optimizēt to, izmantojot nodokļu plānošanas metodes.”⁶² K. Ketners uzskata, ka nosacīti var izdalīt trīs galvenos nodokļu maksājumu vadības paveidus:

- klasiskā nodokļu maksājumu vadība. Šis nodokļu maksājumu vadības paveids iekļauj sevī nodokļu maksājumu sistēmas izveidi un funkcionēšanu, kā arī periodisku maksājamo nodokļu summu prognožu sastādīšanu un reālo nodokļu maksājumu atbilstības pārbaudi attiecībā uz šīm prognozēm. Gadījumā, ja nodokļu maksājumu vadības procesā tiks konstatētas būtiskas atšķirības starp prognozētajām nodokļu izmaksām un reāli veikto nodokļu samaksu, tiek identificēti šo atšķirību cēloņi un izstrādāti priekšlikumi to novēršanai;
- optimizācija vai optimizējoša nodokļu plānošana, kas notiek normatīvo aktu robežās un nav saistīta ar likumu pārkāpšanu;
- izvairīšanās no nodokļu nomaksas.⁶³

Tātad, runājot par izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdzienu, tas jānorobežo no tam tuva jēdziena – nodokļu optimizācija. Analizējot izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdzienu, ārzemju pētnieki E. Vasile un I. Croituru izdala šādus divus izvairīšanās no nodokļu nomaksas veidus: legālā un krāpnieciskā. Atbilstoši šai klasifikācijai legālā izvairīšanās no nodokļiem ir saistīta ar normatīvajos aktos esošo privilēģiju un normatīvo aktu robu tiesisko izmantošanu, bet krāpnieciskā izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir saistīta ar normatīvo aktu pārkāpšanu, nodokļu bāzes slēpšanu vai samazināšanu, ka arī finanšu un grāmatvedības dokumentu viltošanu.⁶⁴ Līdzīgs viedoklis pausts arī juridiskajā literatūrā, kā galveno atšķirību uzsverot to, ka krāpnieciskā izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir normatīvos aktos noteikta un galvenokārt finansiāli vai ar brīvības atņemšanu sodāma darbība.⁶⁵

Saskaņā ar K. Ketnera viedokli, „izvairīšanās” nozīmē „visas nodokļu maksātāja darbības, kas vērstas uz to, lai izvairītos – izbēgtu vai ierobežotu nodokļu saistības”.⁶⁶ Savukārt Amerikas

⁶¹ Verina N. Nodokļu plānošana uzņēmumā un tās nepieciešamība. Grām.: Starptautiskās zinātniskās konferences „Valsts un tiesību aktuālās problēmas” zinātnisko rakstu krājums. Daugavpils: Daugavpils Universitātes Akadēmiskais apgāds „Saule”, 2011, 211.–217. lpp.

⁶² Feller A., Schanz D. The Three Hurdles of Tax Planning: How Business Context, Aims of Tax Planning, and Tax Manager Power Affect Tax Expense. *Contemporary Accounting Research*, 2017. March, Vol. 34, p. 496.

⁶³ Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 7. lpp.

⁶⁴ Croituru I., Vasile E. Theoretical Considerations on Tax Evasion. *Valahian Journal of Economic Studies*, 2015, Vol. 6, p. 51.

⁶⁵ Duta A. G. Forms of Manifestation regarding Tax Evasion: New Approaches. *Finance: Challenges of the Future*, 2015, Nr. 17, p. 81.

⁶⁶ Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 80. lpp.

Savienoto Valstu (turpmāk tekstā arī – ASV) tiesību zinātnieki uzskata, ka „nodokļu optimizācijas jēdziens jānorobežo no izvairīšanās no nodokļu nomaksas, kas ir nelikumīga, un parasti ir saistīta vai nu ar krāpšanu, vai ar starptautisko ienākumu slēpšanu”.⁶⁷

„Nodokļu optimizācija ir process, kura rezultātā nodokļu maksājumu vadības sistēma atrod savu optimālo lielumu, izmantojot nodokļu plānošanas metodes.”⁶⁸ Nepieciešams atzīmēt, ka nodokļu optimizācijas metodes ir pakļautas normatīvajam regulējumam un atbilst tā prasībām. Nodokļu optimizācijas process notiek tiesiskajā laukā un tā rezultātā netiek pārkāptas tiesību normas. Valstī spēkā esošie normatīvie akti var ierobežot nodokļu optimizācijas procesu, līdzsvarojot publiskās un privātās intereses. Līdz ar to nav universālas definīcijas, kas norobežotu izvairīšanos no nodokļu nomaksas no nodokļu optimizācijas, bet galvenokārt, „nodokļu optimizācija ir tiesiska nodokļu samazināšana, bet izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir prettiesiska darbība vai darbību kopums ar nolūku nesamaksāt nodokli, kas jāmaksā”.⁶⁹

Jāatzīmē, ka jēdzieni nodokļu minimizācija un nodokļu optimizācija nav identiski. „Nodokļu minimizācija ir maksimāla visa nodokļu sloga samazināšana, kas agri vai vēlu nonāk pretrunā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem un kļūst identiska jēdzieniem izvairīšanās no nodokļu nomaksas, nodokļa prettiesiska samazināšana, nodokļu krāpšana.”⁷⁰

Atbilstoši ASV tiesību zinātnieku B. Arnolda (*B. J. Arnold*) un M. Makintaira (*M. J. McIntyre*) viedoklim „nodokļu optimizācija ir darījumi vai līgumi, ko noslēdzis nodokļu maksātājs, lai likumīgā veidā samazinātu maksājamo nodokļu summu”.⁷¹

Tātad nodokļu optimizācija ir process, kura mērķis ir sasniegt optimālās nodokļu izmaksas, ievērojot normatīvos aktus un sasniedzot noteikto uzņēmējdarbības rādītāju proporciju. Nodokļu optimizācijas būtība ir nodokļu sloga samazināšana kārtējā un nākamajos taksācijas periodos, ievērojot normatīvajos aktos noteiktus ierobežojumus. Nodokļu optimizāciju var uzskatīt par nodokļu maksātāja darbības organizēšanu tādā veidā, lai optimāli samazinātu nodokļu saistības ilgstošā laikposmā, nepārkāpjot normatīvajos aktos noteiktus ierobežojumus un nemainot ierastās saimnieciskās darbības mērķus un uzdevumus. Nodokļu optimizācijas būtība ir izmantot pēc iespējas vairāk nodokļu normatīvajos aktos noteikto priekšrocību, kā arī izvairīties no tādas darbības vai darījumiem, kas var izraisīt lielāku nodokļu slogu, nesniedzot gaidāmo ekonomisko guvumu. Nodokļu optimizācijas procesā maksimāli pareizi un pilnīgi tiek izmantoti visi ar likumu noteiktie atvieglojumi un priekšrocības, ievērojot valsts kopējās nodokļu, budžeta un investīciju politikas nostādnes. Nodokļu optimizācijas process saistīts ar zināmiem riskiem, līdz ar ko tā gaitā

⁶⁷ Arnold B.J., McIntyre M.J. *International Tax Primer*. Hague: Kluwer Law International, 2002, p. 81.

⁶⁸ Ketners K. *Nodokļu optimizācijas principi*. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 5. lpp.

⁶⁹ Shi S. *Coping with the Increasingly Stringent Global Anti-Tax Avoidance Environment: The Case of MNCs in China*. *International Tax Journal*, 2017, Vol. 43, p. 28.

⁷⁰ Ketners K. *Nodokļu optimizācijas principi*. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 5. lpp.

⁷¹ Arnold B.J., McIntyre M.J. *International Tax Primer*. Hague: Kluwer Law International, 2002, p. 81.

pastāvīgi pēta un novērtē nodokļu administrācijas pozīciju atsevišķos nodokļu iekasēšanas jautājumos, lai nepārkāptu atļautas nodokļu optimizācijas robežas.

Nodokļu optimizācija ir nodokļu maksātāja ar normatīvajiem aktiem neaizliegta mērķtiecīga rīcība, kas vērsta uz nodokļiem un to atsevišķiem elementiem, lai samazinātu vai izslēgtu nodokļu saistības. Galvenokārt nodokļu optimizāciju raksturo ienākumu vai citu ar nodokli apliekamo objektu pieskaņošana nodokļu normatīvajos aktos noteiktajiem atvieglojumiem un priekšrocībām. Optimizēt nodokļu saistības ir iespējams, izvairoties no noteikta veida darījumiem, izvēloties ekonomiski izdevīgāko reģistrācijas vietu un formu, kā arī koriģējot darījumu cenas. Nav iespējams noteikt visus nodokļu optimizācijas paņēmienus un metodes, jo tie ir dažādi un atšķiras atkarībā no nodokļa veida un uzņēmējdarbības specifikas. Nebūt nav vienkārši izveidot nodokļu optimizācijas procesu saimnieciskajā darbībā, jo to ietekmē nodokļu politika valstī un izmaiņas nodokļu normatīvajos aktos. Neeksistē viena visiem nodokļiem un komersantiem piemērota nodokļu optimizācijas metode. Galvenais nodokļu optimizācijas uzdevums ir sasniegt ekonomisko izdevību, tas ir, lai paša nodokļu optimizācijas procesa un optimizācijas procesa rezultātā maksājamo nodokļu izmaksu kopsumma būtu mazāka par nodokļu maksājumu kopsummu pirms optimizācijas pasākumiem.

Nodokļu optimizācija nav aizliegta ar normatīvajiem aktiem un tā uzskatāma par tiesisku nodokļa maksātāja rīcību atbilstoši Latvijas Republikas Satversmes 105. pantā noteiktajām tiesībām: „Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu.”⁷² Satversmes 105. panta otrajā teikumā ir iekļauts „pamattiesību konstitucionāls ierobežojums, jo ir noteikts pašā Satversmē, nevis saskaņā ar likumu.”⁷³ Izvērtējot sabiedrības interešu būtību, prof. *Dr. iur.* K. Balodis pamatoti secina, ka „Satversmes 105. panta otrais teikums aizliedz personai izmantot tās īpašumu prettiesiski”.⁷⁴ Tātad īpašuma tiesību konstitucionāls ierobežojums aizliedz izmantot īpašumu prettiesiski, bet pārējie īpašuma tiesību ierobežojumi nosakāmi tikai ar likumiem, līdz ar ko savu nodokļu izmaksu samazināšana, ievērojot normatīvajos aktos noteikto, ir Latvijas Republikas Satversmes 105. pantam atbilstoša rīcība.

Valstīs ar attīstītu ekonomiku, kurās nodokļu optimizācijas jēdziens tiek tiesiski un doktrināri norobežots no citiem nodokļu maksājumu vadības paveidiem, nodokļu optimizācijas legāla būtība ir nostiprināta arī tiesu praksē. Piemēram, ASV Augstākās tiesas nolēmumā atzīts, ka

⁷² Latvijas Republikas Satversme: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 1. jūlijs, Nr. 43.

⁷³ Plakane I. Pamattiesību ierobežošana Satversmē. Jurista Vārds, 2003. 8. aprīlis, Nr. 14, 5.–11. lpp.

⁷⁴ Balodis K. 105. Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu. Īpašuma piespiedu atsavināšana sabiedrības vajadzībām pieļaujama tikai izņēmuma gadījumos uz atsevišķa likuma pamata pret taisnīgu atlīdzību. Grām.: Latvijas Republikas Satversmes komentāri. VIII nodaļa. Cilvēka pamattiesības. Rudevskis J., Levits E., Briede J. u.c. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2011, 468. lpp.

„nodokļu maksātāja tiesības izvairīties no nodokļu maksāšanas, izmantojot visus atļautos līdzekļus, nav apstrīdamas”.⁷⁵

Bieži vien uzņēmējdarbības vadības procesā grūti norobežot atļauto nodokļu optimizāciju un prettiesisku izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas. It īpaši šīs robežas noteikšanu apgrūtina nodokļu optimizācijas jēdziena nenoteiktība Latvijas Republikas normatīvajos aktos. Nodokļu optimizācijas robežas Latvijas Republikas normatīvajos aktos nosacīti noteiktas ar Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. pantu, kas paredz administratīvo atbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas⁷⁶, un Krimināllikuma 218. pants, kas paredz kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.⁷⁷ Attīstīto valstu pieredze liecina, ka ar šiem aprobežojumiem nepietiek, lai precīzi noteiktu robežu starp tiesības „brīvi noslēgt līgumu” tiesisku izmantošanu un ļaunprātīgu faktiski nenotikušu darījumu noslēgšanu ar mērķi izvairīties no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.

Par izvairīšanās no nodokļu nomaksas un nodokļu optimizācijas norobežošanas problemātiku diskutē ne tikai ekonomisti un finansisti, bet arī krimināltiesību zinātnieki, norādot uz nodokļu nemaksāšanas un nodokļu optimizācijas norobežošanas nepieciešamību un sarežģītību. „Nodokļu noziegumiem ir raksturīga to ārkārtīga izplatība un izvairīšanās no nodokļu nomaksas norobežošanas no legālajām nodokļu maksājumu optimizācijas shēmām sarežģītība daudzos gadījumos.”⁷⁸

Robeža starp optimizāciju un izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir ļoti trausla un mainās atkarībā no attiecīgās valsts normatīvajiem aktiem, tiesību sistēmām un doktrīnām. Bieži vien „agresīvā” nodokļu optimizācija, līdzīgi kā nodokļu minimizācija, kur par katru cenu un ar jebkādiem līdzekļiem jāsamazina maksājamo nodokļu apmērs, pārvēršas par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, kas ir prettiesiska un sodāma darbība.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ietver tādas darbības kā informācijas par mantisko stāvokli un ar nodokli apliekamo objektu slēpšana, neregistrēšanās nodokļu administrācijā, grāmatvedības atskaišu un tajos iekļauto datu falsifikācija, skaidras naudas darījumu neuzrādīšana, preču pirkšana vai pārdošana bez pavaddokumentiem, neuzskaitīto nelegālo preču realizācija. Visas šīs darbības pārkāpj nodokļu tiesību normatīvos aktus. Tomēr nodokļu tiesisko attiecību realitāte ir tāda, ka normatīvajā regulējumā nav iespējams paredzēt visas iespējamās nelikumīgas darbības nodokļu jomā, kuru rezultātā tiks panākta, piemēram, nodokļa objekta samazināšana. Likumdevējs

⁷⁵ Kleinfeld D.A., Smith E.J., Langer M.J. Langer on Practical International Tax Planning. 4th edition. Vol.1. New York: Practising Law Institute, 2000, p. 83.

⁷⁶ Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss: Latvijas Republikas likums. Ziņotājs, 1984. 20. decembris, Nr. 51.

⁷⁷ Krimināllikums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1998. 8. jūlijs, Nr. 199/200.

⁷⁸ Додонов В.Н., Капинус О.С., Щерба С.П. Сравнительное уголовное право. Особенная часть: Монография. Москва: Издательство «Юрлитинформ», 2010, с. 234.

nav spējīgs paredzēt visas nodokļa maksātāja darbības un formulēt savu attieksmi pret visām nodokļu maksātāja darbībām normatīvajos aktos. Bieži vien izvairīšanās no nodokļu nomaksas var ietvert sevī formāli normatīvajiem aktiem atbilstošas darbības, bet satura ziņā šīs darbības veiktas tikai ar vienu mērķi radīt iespaidu, ka, piemēram, ar nodokli apliekamais objekts ir samazinājies uzņēmējdarbības rezultātā.

Savukārt, runājot par nodokļu optimizāciju, jāatceras, ka atšķirībā no izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas nodokļu optimizācijas procesā netiek pārkāptas tiesību normas, reģistrējot faktiski nenotikušos darījumus vai neuzrādot skaidras naudas darījumus, vai citā veidā. Nodokļu optimizācijas procesā netiek falsificēti grāmatvedības dokumentos iekļaujamie dati.

Tajā pašā laikā valsts, atzīstot nodokļu optimizācijas procesa tiesiskumu, vēlas to ierobežot. Šī valsts vēlme parādās no augstāk pieminētās nepieciešamības iekasēt nodokļus pilnā apmērā valsts normālas funkcionēšanas nodrošināšanai. Savukārt, kā jau tika minēts, jebkurš indivīds tiecas samazināt savas izmaksas. Gadījumā, ja valsts neierobežotu nodokļu optimizācijas iespējas, tad nodokļu maksātāji izmantotu šīs likumā paredzētās iespējas neaprobežotā mērā un ļaunprātīgi. Tāpēc tiesiskā nodokļu optimizācijas jēdziena izpratnē ir svarīgs gan mērķis, gan līdzekļi, ar kuriem šī nodokļu sloga samazināšana sasniegta. Atkarībā no nodokļa maksātāja darbības mērķa un nodokļu sloga samazināšanas procesā pielietotajiem līdzekļiem, tā darbības var būt kvalificētas dažādi. Ja nodokļu maksātājs pielieto nepiemērotus līdzekļus vai darbību iegūstamais rezultāts ir pretējs uzņēmējdarbības pamata uzdevumam gūt peļņu, tad darbības var tikt kvalificētas kā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas. Gadījumā, ja apliekamā bāze tiek samazināta likumos atļautajā kārtībā un nav pretrunā ar galveno uzņēmējdarbības mērķi, tad šīs darbības uzskatāmas par nodokļu optimizāciju.

Piemēram, var minēt šādas modelētas situācijas. Pirmajā gadījumā, uzsākot komercdarbību uzņēmumā A, kurš būvē ceļus, netiek iepirkti pamatlīdzekļi – smaga autoceļu būvniecības tehnika, bet, iegūstot pasūtījumu par ceļa posma izbūvi, komersants A piesaista nepieciešamu tieši šim projektam tehniku, nomājot to no citiem komersantiem un maksājot tiem nomas maksu. Šī situācija vērtējama kā parasta uzņēmējdarbības stratēģija, jo komersants A netērē līdzekļus tehnikas iegādei un uzturēšanai. Citādi situācija vērtējama, ja komersants A, uzsākot komercdarbību, iegādājies visu nepieciešamo tehniku, bet taksācijas gada beigās atsavinājis to komersantam B, kas pieder vienam no komersanta A īpašniekiem (dalībniekam), par neadekvāti zemu cenu un uzreiz noslēdzis ar to tehnikas nomas līgumu ar komersantam A neizdevīgiem nosacījumiem un neadekvāti augstu nomas maksu. Noslēgtā nomas līguma rezultātā komersants A tehnikas nomas maksājumos samaksā lielāku ienākumu daļu, tādā veidā samazinot uzņēmuma ienākumus. Šī situācija no nodokļu administrācijas puses vērtējama kritiski, jo netiek sasniegts uzņēmējdarbības galvenais mērķis gūt

peļņu, bet tieši otrādi. Šis darījums, kaut vai formāli atbilst normatīvajiem aktiem, bet no darbības mērķa un ekonomiska rezultāta viedokļa neatbilst saimnieciskās darbības jēgai un ir apšaubāms.

Dažādi vērtējama arī aizdevumu izsniegšana komersanta dalībniekiem vai kādai citai trešajai personai. Darbības shēma ir vienkārša – komersants no saviem līdzekļiem izsniedz komersanta dalībniekam vai dalībniekiem, kā arī citām personām aizdevumus, kas formāli atbilst likuma normām un nepārkāpj tās. Šo situāciju var vērtēt dažādi. Gadījumā, ja aizdevums ir izsniegts kādiem konkrētiem mērķiem, ar noteiktiem procentiem un aizdevuma atdošanas noteikumiem, kas ir izdevīgi komersantiem, tad šīs situācijas vērtējums neizraisa strīdus. Savukārt, ja neadekvāti liels aizdevums ir izsniegts bez jebkādiem nosacījumiem uz nenoteiktu laiku un it īpaši pirms taksācijas gada beigām, šis darījums vērtējams kritiski, jo tādā veidā tiek samazināti komersanta ienākumi jeb ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamais objekts.

Šādu situāciju vērtēšana veicama katrā konkrētā gadījumā. Robežu noteikšana starp izvairīšanos no nodokļu nomaksas un nodokļu optimizāciju diezgan sarežģīta, jo praksē šo shēmu uzbūve ir komplicētākā, nekā ilustrētajās primitīvās shēmās, un tās orientētas uz ilgu darbības laiku, lai to konstatēšana būtu apgrūtināta.

Visi nodokļu maksātāji ļoti labi atceras vienu no komercdarbības pamatnosacījumiem, tas ir, darījumu un līgumu brīvību, kas nosaka komercdarbības subjektam tiesības brīvi izvēlēties un veikt jebkādus darījumus, protams, kas nav aizliegti ar likumu, pēc savas brīvas gribas. Šīs tiesības atzītas arī Latvijas civiltiesību doktrīnā un nostiprinātas Civillikuma⁷⁹ 1404., 1427. un 1440. pantā. Bet ne visiem nodokļu maksātājiem ir vēlme atcerēties vēl vienu ne mazāk svarīgu komercdarbības priekšnoteikumu par darījumu ekonomisko un juridisko pamatotību, kas nosaka saimnieciskās darbības pamatmērķi – gūt peļņu. Šis priekšnoteikums normatīvi nostiprināts Komerclikuma 1. panta otrajā daļā, paredzot, ka komercdarbību veic peļņas gūšanas nolūkā.⁸⁰

Būtībā, vērtējot komersanta nodokļu optimizācijas darbības, par pamata un izšķirošo kritēriju kļūst darbības mērķis un uzņēmējdarbībā sasniedzamais ekonomiskais rezultāts, neskaitot nodokļa sloga samazinājumu. Jo, pielietojot tieši šos kritērijus, var nospraust robežu starp nodokļu optimizāciju un izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.

Ārvalstīs nodokļu apiešanas problēmas risināšanas ceļi ir dažādi. Vienās valstīs nodokļu normatīvajos aktos ir iestrādātas tiesību normas, kas ierobežo nodokļu optimizāciju, nosakot kritērijus, pēc kuriem izvērtē nodokļu maksātāja rīcību. Citās valstīs izmanto tiesu prakses un normatīvo aktu piemērošanas gaitā izstrādātās doktrīnas un principus, kas nosaka nodokļu apiešanas robežas. Savukārt virknē valstu pastāv īpašie nodokļu optimizācijas ierobežošanas noteikumi, kuri iekļauti atsevišķā normatīvajā aktā.

⁷⁹ Civillikums. Ceturtā daļa. Saistību tiesības: Latvijas Republikas likums. Valdības Vēstnesis, 1937. 26. februāris, Nr. 46.

⁸⁰ Komerclikums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2000. 4. maijs, Nr. 158/160.

Tā, piemēram, „Francijā darbojas „abus de droit”⁸¹ doktrīna”.⁸² Šo doktrīnu piemēro ne tikai nodokļu tiesībās, bet arī civiltiesībās un citās tiesību nozarēs. Šī doktrīna nosaka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegumu. Katrā konkrētā gadījumā situāciju izvērtē tiesa un nosaka, vai tiesības ir izmantotas ļaunprātīgi vai nē.

Savukārt Holandē nodokļu tiesībās darbojas princips „*fraus legis*”⁸³, kas aizliedz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Šis princips ir aizgūts no Romiešu civiltiesībām un attiecināts uz nodokļu tiesībām, lai ierobežotu nodokļu apiešanu. „*Fraus legis*”⁸⁴ principu savos spriedumos nostiprināja un attīstīja Eiropas Kopienu tiesa.

Eiropas Kopienu tiesa, izskatot lietas (*Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*⁸⁵, *University of Huddersfield Higher Education Corporation v Commissioners of Customs & Excise*⁸⁶, *BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*⁸⁷), kuras saistītas ar pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa izkrāpšanu un agresīvu nodokļu plānošanas shēmu izveidi, savos spriedumos vairākkārt uzsvēra, ka neviens nedrīkstētu Kopienas normatīvo aktu noteikumus izmantot ļaunprātīgiem mērķiem.

Šie Eiropas Kopienu tiesas nolēmumi skar Eiropas Savienībā ļoti aktuālu tēmu un tieši izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas un normatīvo aktu pārkāpšanu ar mērķi izkrāpt to. Visas šīs lietas tika ierosinātas Eiropas Kopienu tiesā pēc Lielbritānijas Augstākās tiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu par to, vai darījums, kas veikts ar vienu vienīgu mērķi iegūt pievienotās vērtības nodokli, būtu uzskatāms par darījumu, kurš veikts uzņēmuma saimnieciskās darbības ietvaros, kā arī, vai ar nodokli apliekamai personai drīkst liegt tiesības atskaitīt priekšnodokli gadījumā, ja šis priekšnodoklis veidojies krāpniecisku darbību rezultātā.

Augstāk pieminētajā Eiropas Kopienu tiesas 2006. gada 21. februāra spriedumā lietā C-255/02 68. punktā ir nostiprināta atziņa, ka, saskaņā ar Eiropas Kopienu tiesas pastāvīgo judikatūru, lietas dalībnieki nevar balstīties uz Kopienu tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā

⁸¹ Eck L. Controverses constitutionnelles et abus de droit. Pieejams: <http://www.droitconstitutionnel.org/congresmtp/textes1/ECK.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

⁸² Williams D.W., Morse G. Davies: Principles of Tax Law. Fifth edition. London: Sweet & Maxwell, 2004, p. 46.

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Grauberg T. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. Pieejams: <http://www.juridicainternational.eu/?id=14194> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

⁸⁵ Eiropas Savienības (bij. Kopienu) tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā: C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

⁸⁶ Eiropas Savienības (bij. Kopienu) tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā: C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation v Commissioners of Customs & Excise. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?doclang=EN&text=&pageIndex=0&part=1&mode=&docid=56184&cid=383651> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

⁸⁷ Eiropas Savienības (bij. Kopienu) tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā: C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62002CJ0419&lang1=en&lang2=BG&type=NOT&ancre=> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

nolūkā. Eiropas Kopienu tiesa šā sprieduma 69. punktā akcentē, ka Kopienu tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, tas ir, darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi baudītu Kopienu tiesību sniegtās priekšrocības.⁸⁸

Tātad Eiropas Kopienu tiesa noteica tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principu uzņēmējdarbībā un Kopienu nodokļu tiesību piemērošanā, attiecinot šo ļaunprātīgās rīcības aizlieguma principu arī uz pievienotās vērtības nodokļa jomu.

Pievienotās vērtības nodokli reglamentējoša normatīvā regulējuma piemērošanas laikā radušos jautājumu atrisināšanā būtisks ir arī šā Eiropas Kopienu tiesas nolēmuma secinājums, ka tiesības uz pievienotās vērtības priekšnodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība. Atbilstoši Eiropas Kopienu tiesas izsecinātajam, Eiropas Kopienu Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze⁸⁹ (turpmāk tekstā – Sestā direktīva) ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību. Lai konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spīti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai, attiecīgo darījumu rezultātā tiktu iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām. Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana.⁹⁰

Tādējādi Eiropas Kopienu tiesa savā spriedumā nostiprināja tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principu, nosakot, ka Eiropas Padomes direktīvas par pievienotās vērtības nodokli „nedod tiesības ar nodokli apliekamai personai atskaitīt priekšnodokli gadījumā, ja darījums ir veikts ar mērķi ļaunprātīgi izmantot normatīvo aktu noteikumus. Savukārt, lai konstatētu, vai normatīvo aktu noteikumu ļaunprātīga izmantošana ir notikusi, ir jāpierāda, ka persona ir ieguvusi priekšrocības, kuras ir pretrunā ar normatīvo aktu mērķi. Papildus tam vajag pierādīt, ka šādu

⁸⁸ Eiropas Savienības (bij. Kopienu) tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā: C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

⁸⁹ Eiropas Kopienu Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:LV:HTML> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

⁹⁰ Eiropas Savienības (bij. Kopienu) tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā: C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

darījumu galvenais mērķis ir bijis gūt labumu, nemaksājot nodokli vai atprasot lielāku priekš-nodokļa daļu.”⁹¹

Tātad arī Eiropas Kopienų tiesas praksē ir nostiprināti galvenie ļaunprātīgas tiesību izmantošanas noteikšanas kritēriji: mērķis un finansiālā labuma gūšana. Ļaunprātīgas tiesību izmantošanas gadījumā darījuma galvenais mērķis ir iegūt nodokļa priekšrocības un nodokļu priekšrocību fiskālais labums pārsniedz saimnieciskās darbības gaitā iegūtā labuma apjomu.

Savukārt par Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta piemērošanu Eiropas Kopienų tiesa spriedumā lietā C-419/02⁹² norāda, ka vispirms ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrā daļa paredz, ka darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un pievienotās vērtības nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad tiek veikta šī preču piegāde vai tiek sniegti pakalpojumi. Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrā daļa, kura paredz, ka gadījumā, ja ir veicama iemaksa pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes, pievienotās vērtības nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu saņemtās summas apmērā, ir uzskatāma par atkāpi no šā paša punkta pirmajā daļā paredzētās normas un kā tāda ir interpretējama sašaurināti.

Turklāt ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 10. panta 1. punkta a) apakšpunkts „darbību, par kuru jāmaksā” pievienotās vērtības nodoklis, definē kā notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams. No tā izriet, ka nodoklis var kļūt iekasējams brīdī, kad tiek veikta darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, vai vēlāk, bet, ja vien nav pretēja noteikuma, ne pirms tās.

Tādējādi Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta trešā daļa ļauj dalībvalstīm noteikt, ka trīs gadījumos pievienotās vērtības nodoklis kļūst iekasējams pēc tam, kad jau ir notikusi darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, proti, vai nu ne vēlāk par faktūras izdošanu, ne vēlāk par cenas saņemšanu vai arī – gadījumā, ja nav izdota faktūra vai tā ir izdota vēlu, – noteiktā termiņā, skaitot no dienas, kurā notikusi darbība, par kuru jāmaksā nodoklis.⁹³

Savukārt Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrajā daļā nav ievērota šī hronoloģiskā kārtība, paredzot, ka, ja ir veicama iemaksa, pievienotās vērtības nodoklis kļūst iekasējams pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes. Lai nodoklis kļūtu iekasējams šādā situācijā, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokļa iekasējamības gadījumam, proti, piegādei nākotnē vai

⁹¹ Eiropas Savienības tiesību piemērošana. Rokasgrāmata praktizējošiem juristiem. Otrais papildinātais izdevums. Eberts D., Freija I., Jarve K. u.c. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 291. lpp.

⁹² Eiropas Savienības (bij. Kopienų) tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā: C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Pieejams: [http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62002CJ0419&lang1=en&lang2=BG&type=NOT&ancre=\[aplūkots 2017. gada 5. maijā\]](http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62002CJ0419&lang1=en&lang2=BG&type=NOT&ancre=[aplūkots 2017. gada 5. maijā]).

⁹³ Eiropas Kopienų Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:LV:HTML> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgajiem elementiem, ir jābūt zināmiem iepriekš un tādējādi iemaksas veikšanas brīdī precēm un pakalpojumiem ir jābūt precīzi raksturotiem.⁹⁴

Tātad Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrajā daļā noteikto iespēju var izmantot tikai pie nosacījuma, ka nākotnes pakalpojums vai preces piegāde ir skaidri noteikta un puses vienojušās par visiem pakalpojuma sniegšanas vai preces piegādes nosacījumiem, termiņiem un raksturu, preču daudzumu un raksturojumu. Šādā gadījumā, ja iemaksas tiek veiktas pirms nodokļa maksāšanas gadījuma, šo iemaksu samaksas rezultātā nodoklis kļūst iekasējams, jo tādējādi līgumslēdzējas puses dara zināmu savu nodomu, aizsteidzoties priekšā laikam, uzņemties atbildību par visām finansiālajām sekām, kas saistītas ar nodokļa maksāšanas gadījuma iestāšanos.

Šajā sakarībā jāatgādina arī tas, ka, atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas vispārīgajiem principiem, pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu, nevis par maksājumiem, kas veikti par piegādēm vai pakalpojumiem. *A priori* pievienotās vērtības nodoklis nav jāmaksā par maksājumiem, kas veikti par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, kas vēl nav skaidri noteikti.

Eiropas Kopienu tiesa nonāk pie secinājuma, ka Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrās daļas piemērošanas jomā neietilpst tādi iepriekšēji noteiktas summas maksājumi, kas veikti par precēm, kuras vispārīgi norādītas sarakstā, ko jebkurā brīdī var grozīt, pircējam un pārdevējam panākot kopīgu vienošanos, un no kura pircējs, iespējams, varētu izvēlēties atsevišķas preces, pamatojoties uz vienošanos, ko tas jebkurā brīdī var vienpusēji atsaukt, atgūstot visu iepriekš samaksāto, bet neizmantoto maksājumu.⁹⁵

Tādā veidā Eiropas Kopienu tiesa nostiprinājusi savu iepriekš pausto atziņu par Kopienu tiesību ļaunprātīgas izmantošanas nepieļaušanu. Atbilstoši Eiropas Kopienu tiesas nolēmumā noteiktajam, persona neiegūst tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanu un priekšnodokļa atskaitīšanu, ja, ar mērķi ļaunprātīgi iegūt šīs tiesības, ieskaita naudas summas pirms konkrēti nenoteikto preču vai pakalpojuma saņemšanas, abpusēji nenosakot preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas nosacījumus un termiņus.

Eiropas Kopienu tiesa 2005. gada 20. janvāra spriedumā lietā *C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket* uzsvēra, ka pievienotās vērtības direktīvu mērķis ir, pirmkārt, nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļu maksātāju un gala patērētāju, nepieļaujot, lai nodokļu

⁹⁴ Eiropas Savienības (bij. Kopienu) tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā: C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Pieejams: [http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62002CJ0419&lang1=en&lang2=BG&type=NOT&ancre=\[aplūkots 2017. gada 5. maijā\]](http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62002CJ0419&lang1=en&lang2=BG&type=NOT&ancre=[aplūkots 2017. gada 5. maijā]).

⁹⁵ Ibid.

maksātājs varētu izmantot priekšrocības, uz kurām tam nav tiesību salīdzinājumā ar gala patērētāju, kurš iegādājas preces un maksā par tām pievienotās vērtības nodokli.⁹⁶

Latvijas Republikas tiesu praksē (2015. gada 26. marta Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta spriedums lietā SKA-16/2015⁹⁷, 2012. gada 26. aprīļa Administratīvās rajona tiesas spriedums lietā Nr. A420599610⁹⁸, 2011. gada 24. oktobra Administratīvās rajona tiesas spriedums lietā Nr. A42846809⁹⁹, 2011. gada 16. novembra Administratīvās rajona tiesas spriedums lietā Nr. A42842609¹⁰⁰, 2009. gada 17. februāra Administratīvās rajona tiesas spriedums lietā Nr. A42575907¹⁰¹, 2013. gada 28. februāra Administratīvās apgabaltiesas spriedums lietā Nr. A42487806¹⁰², 2013. gada 24. maija Administratīvās rajona tiesas spriedums lietā Nr. A420429112¹⁰³, 2013. gada 26. aprīļa Administratīvās rajona tiesas spriedums lietā Nr. A420674111¹⁰⁴, 2016. gada 23. septembra Administratīvās apgabaltiesas spriedumā lietā Nr. AA43-1573-16/17¹⁰⁵, kā arī citās lietās) vairākkārt ir nostiprinātas iepriekš analizētās Eiropas Kopienu tiesas atziņas saistībā ar pievienotas vērtības nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas jautājumiem un pielietoti Eiropas Kopienu tiesas izstrādātie kritēriji darījumu patiesā mērķa noskaidrošanai.

„Amerikas Savienotajās Valstīs tiesu iestādes ir izstrādājušas noteikumus, kuri nosaka darbības būtību pēc to formas, bet citās anglosakšu tiesību sistēmas valstīs, piemēram, Kanādā, Austrālijā un Īrijā, ir vispārīgas pret apiešanas normas („*General anti-avoidance provisions*”)

⁹⁶ Eiropas Savienības (bij. Kopien) tiesas 2005. gada 20. janvāra spriedums lietā: C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0412:EN:HTML> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

⁹⁷ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015. gada 26. marta spriedums lietā Nr. SKA-16/2015. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/208590.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

⁹⁸ Administratīvās rajona tiesas 2012. gada 26. aprīļa spriedums lietā Nr. A00276-12/5 (Nr. A420599610). Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/121230.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

⁹⁹ Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 24. oktobra spriedums lietā Nr. A 00770-11/23, administratīvā lieta Nr. A42846809. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/24587.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

¹⁰⁰ Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 16. novembra spriedums lietā Nr. A00769-11/5, administratīvā lieta Nr. A42842609. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/119447.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

¹⁰¹ Administratīvās rajona tiesas 2009. gada 17. februāra spriedums lietā Nr. A42575907. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/12791.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

¹⁰² Administratīvās apgabaltiesas 2013. gada 28. februāra spriedums lietā Nr. AA43-1179-13/4, administratīvā lieta Nr. A42487806. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/125174.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

¹⁰³ Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 24. maija spriedums lietā Nr. A-01437-13/21, administratīvā lieta Nr. A420429112. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/125909.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

¹⁰⁴ Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 26. aprīļa spriedums lietā Nr. A 00741-13/21, administratīvā lietā Nr. A420674111. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/126239.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

¹⁰⁵ Administratīvās apgabaltiesas 2016. gada 23. septembra spriedums lietā Nr. AA43-1573-16/17, administratīvā lieta Nr. A420429112. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/281414.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].

nodokļu normatīvajos aktos”¹⁰⁶, ko mēdz saukt arī par „Vispārīgajiem noteikumiem nodokļu apiešanas novēršanai” („*General anti-avoidance rules*”). Savukārt Apvienotajā Karalistē ir „Mērķtiecīgs pret apiešanas likums” („*Targeted anti-avoidance rule*” – „TAAR”)¹⁰⁷, kas pēc anglosakšu sistēmas juristu viedokļa atbilsts likumības principam un iekļauj sevī likumdevēja gribas formulējumu, jo „pienākums maksāt ienākuma nodokli ir determinēts likumā un tā apmēra noteikšana pilnīgi reglamentēta likumā. Pienākums maksāt nodokli ir juridisks. Kaut vai dažī politiķi mēģina to uzstādīt kā morālo pienākumu. Bet tā nav. Pilsonim nav jāmaksā lielāks nodoklis, kā viņam normatīvi noteikts maksāt viņa rezidences valstī.”¹⁰⁸

Šīs normas ir nodokļu likumu normas, kas vispārīgi raksturo nodokļu maksātāja darbības, kuras noved pie nodokļu apiešanas, un paredz attiecīgas sekas par šīm darbībām. Vispārīgie noteikumi nodokļu apiešanas novēršanai galvenokārt nosaka, kāda veida darbības, raksturojot tās, noved pie tādām nodokļu apiešanas darbībām, ko likumdevējs parasti nepieļauj.

Vispārīgajām nodokļu apiešanu ierobežojošajām normām, „kas darbojas Kanādā, Austrālijā un Jaunzēlandē, ir kopēja terminoloģija un būtība, tām ir raksturīgas vienādas, rūpīgi izstrādātas pazīmes un kritēriji”.¹⁰⁹ Visas minēto valstu normas raksturo divi galvenie elementi: nodokļu apiešanas noteikšana un nodokļu priekšrocības.

Pirmajā grupā iekļaujami noteikumi, kuri nosaka, uz kādiem gadījumiem ir attiecināmas nodokļu apiešanu aprobežojošas normas. Šajās normās ir noteikts, vai tās darbojas, pamatojoties uz darījuma formu, darījuma pušu nodomiem un mērķi, kā arī uz citiem nepieciešamajiem elementiem. Piemērojot šīs normas, visgrūtāk noteikt darījuma pušu nolūku un darījuma mērķi, jo īstais darījuma mērķis ir aizsegts aiz formāla darījuma mērķa. Nodokļu maksātāju mērķi nosaka, pārbaudot darījuma objektīvus faktoros ar visu pieejamo netiešo pierādījumu palīdzību. Tieši mērķis, nevis kaut kādi darījuma objektīvi formāli raksturojumi, var tikt novērtēti kā neatbilstoši. Galvenais nodokļu apiešanas ierobežojošo normu lietošanas un tā seku konstatēšanas priekšnoteikums ir nodokļu maksātāja mērķis – nodokļu minimizācija vai pilnīga nodokļu saistību novēršana. Tas nozīmē, ka nodokļu maksātāja darbībā nav cita ekonomiska mērķa jeb pamatojuma kā tikai nodokļu sloga samazināšana.¹¹⁰

Otrajā grupā ietilpst noteikumi par nodokļu optimizācijas procesā nepienācīgā veidā izmantoto nodokļu priekšrocību noteikšanu. Iespējamo nodokļu priekšrocību saraksts ir pietiekami liels, un tas ir atkarīgs no katrā konkrētā nodokļa likumā iekļautā regulējuma. Nodokļu priekšrocībām var būt dažādas formas, piemēram, var minēt dažas formas: apliekamajā ienākumā netiek iekļautas noteiktas summas vai tiek piemērotas nodokļu priekšrocības, kas pie citiem

¹⁰⁶ Williams D.W., Morse G. Davies: Principles of Tax Law. Fifth edition. London: Sweet & Maxwell, 2004, p. 46.

¹⁰⁷ Bloom QC D. Tax avoidance – view from the dark side. Melbourne University Law Review, 2016, p. 960.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 82.–83. lpp.

¹¹⁰ Turpat, 83.–84. lpp.

nosacījumiem netiktu izmantotas. Nodokļu priekšrocību nepienācīgu izmantošanu nodokļu maksātāji maskē, izmantojot pagaidu shēmas, kad ienākuma saņemšana tiek atlikta vai apliekamās bāzes samazināšana notiek ātrāk.¹¹¹

Vācijas Nodokļu kodeksā 42. paragrāfā „Iespējamo juridisko konstrukciju nepareiza izmantošana” ir iekļautas tiesību normas, kas ierobežo nodokļu apiešanas iespējas. Vācijas Nodokļu kodeksa 42. paragrāfa pirmais punkts nosaka, ka „Ar tiesību aktos atļauto konstrukciju ļaunprātīgu izmantošanu nevar apiet nodokļu likumu.”¹¹² Savukārt šā paragrāfa otrajā punktā ir noteikts: „Ļaunprātība saskatāma tad, kad nodokļu maksātājs vai trešā puse izvēlas tādu juridisko konstrukciju, kas neatbilst likumā noteiktajai juridiskajai konstrukcijai, lai rezultātā iegūtu juridiski neparedzētu nodokļu priekšrocību. Šo noteikumu nepiemēro, ja nodokļu maksātājs ar būtiskajiem vispārējiem priekšstatiem par situāciju var pierādīt izvēlētas konstrukcijas citus iemeslus, kas nav saistīti ar nodokļu priekšrocībām.” Vācijas Nodokļu kodeksā ir iekļautas normas, kas ne tikai aizliedz ļaunprātīgi izmantot normatīvajos aktos paredzētās juridiskās konstrukcijas ar pamata mērķi samazināt nodokļu slogu, bet arī nosaka juridiskās sekas šīm darbībām, paredzot nodokļu seku iestāšanos tādos apmēros, kādi tie būtu, ja tiktu pielietota nodokļa maksātāja ekonomiskajiem mērķiem atbilstoša juridiskā konstrukcija. Tātad šo Vācijas Nodokļu kodeksa 42. paragrāfu piemēro, ja konstatē visas šādas pazīmes: juridiskas konstrukcijas esamība, konstrukcijas īpatnējs raksturs, kas ir pretējs darījuma noslēgšanas ekonomiskajiem kritērijiem, ļaunprātība un nodokļu apiešana. Gadījumā, ja juridisko konstrukciju izmantošanas rezultātā nodokļu slogs nemainās, tad nav pamata iedarbināt šo tiesību normu.

ASV tiesas izstrādājušas un veiksmīgi lieto vairākas tiesu doktrīnas, ko piemēro, lai atdalītu darījumus un shēmas, kam ir komercdarbības mērķis, no darījumiem, kas saistīti tikai ar nodokļu minimizāciju un izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas. Tiesas savos nolēmumos, analizējot darījumu shēmas, konstatēja, ka nodokļu maksātāja darbības ir vērstas nevis saimnieciska rezultāta gūšanai, bet vienīgi nodokļu minimizēšanai. Šāda nodokļu maksātāja rīcība ir pretēja komercdarbības veikšanas pamatnosacījumam – gūt peļņu, līdz ar ko tiesas uzskatīja šos darījumus par nepieņemamiem. Ar tiesu izstrādāto doktrīnu palīdzību aizpilda normatīvo aktu robus. Galvenokārt tiek izmantotas šādas doktrīnas:

- „Ekonomiskā būtība virs juridiskās formas” nosaka, ka darījuma sekas determinē darījuma finanšu rezultāts un būtība, nevis juridiska forma. Analizējot darījuma finanšu rezultātu un tā sekas darījuma pusēm, var izsecināt darījuma patieso raksturu jeb būtību. Atbilstoši šīs doktrīnas nostādņēm par primāro darījuma vērtēšanas kritēriju kļūst tā būtība un ar to panāktais rezultāts, nevis juridiskā forma. „Piemēram,

¹¹¹ Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 84.–86. lpp.

¹¹² Abgabenordnung: Vācijas Federatīvās Republikas likums. Pieejams: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

pārdevējs, kas nosaka realizācijas ieņēmumus, pēc kases principa samaksas vietā saņem aizdevumu no pircēja, lai vēlāk veiktu norēķinu ieskaitu.”¹¹³ Atbilstoši šai doktrīnai aizdevuma summa būtu uzskatāma par realizācijas ieņēmumiem, no kuriem jāmaksā realizācijas nodoklis, kā arī tā tiktu ieskaitīta nodokļu maksātāja ienākumos.

- „Komercedarbības mērķis” nosaka, ka gadījumā, ja darījumam, kas dod zināmas nodokļu priekšrocības, nav ierastā komercedarbības mērķa, tas var tikt atzīts par neesošu nodokļu aprēķina vajadzībām. Izskatot konkrēto gadījumu, tiesas analizē darījuma rezultātu. Gadījumā, ja darījuma rezultātā ir iegūts kaut minimāls ekonomiskais labums, neskaitot nodokļa sloga samazināšanu, tad darījums uzskatāms par atbilstošu un leģitīmu. Savukārt gadījumā, ja darījums no ekonomiska rezultāta viedokļa ir bezjēdzīgs un tā rezultātā tiek tikai samazināts nodokļu slogs, tiesas atzīst šādu darījumu par nepiemērotu.
- Atbilstoši „Darījums pa soļiem” doktrīnai tiesas izvērtē katru darījumu ķēdē un tā atbilstību un samēru ar citiem ķēdē esošajiem darījumiem. Vienlaikus tiek analizēta arī darījumu ķēde kopumā, nosakot tās raksturu un rezultātus. Gadījumā, ja viens vai vairāki darījumi ķēdē ir ietverti vienīgi ar mērķi samazināt nodokļa slogu vai vispār izvairīties no nodokļu samaksas, tad šie darījumi un to sekas tiek atzītas par neatbilstošajām un izslēdzamām no darījumu ķēdes.¹¹⁴

Lielbritānijas tiesību zinātnieki arī uzsver nodokļu apiešanas problēmas aktualitāti. Jāpiekrīt Lielbritānijas tiesību zinātnieku D. V. Viljama (*D. W. Williams*) un G. Morses (*G. Morse*) izdarītajam secinājumam, ka „tiesas skaidri redz draudus, gan ļaujot nodokļu apiešanai apdraudēt valsts ieņēmumus, gan ļaujot valsts ieņēmumu interesēm apdraudēt likumā noteikto nodokļu maksātāju individuālu rīcības brīvību.”¹¹⁵ Vērtējot katru konkrēto gadījumu, jāsaģlabā līdzsvars starp valsts ieņēmumu interesēm un indivīdu rīcības brīvību darījumu noslēgšanā. Ar pārlietu valsts iestāžu iejaukšanos nodokļu maksātāju darījumu formu brīvajā izvēlē var panākt arī negatīvo efektu, ierobežojot komersantu konkurētspēju.

Lielbritānijā tiesas izmanto doktrīnu „Finanšu veltīgums”¹¹⁶, kuras būtība ir līdzīga visām trim iepriekš minētajām ASV doktrīnām. Atbilstoši šai doktrīnai, viens atsevišķs darījums vai darījumu ķēde, kas dod zināmas nodokļu priekšrocības tā pusēm, var netikt atzīts, ja darījuma finansiālais rezultāts ir neitrāls – nav ne peļņas, ne zaudējumu. Šo doktrīnu nepiemēro darījumu, kas ir apliekami ar patēriņa nodokļi, izvērtēšanai.

¹¹³ Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 92. lpp.

¹¹⁴ Turpat, 92.–94. lpp.

¹¹⁵ Williams D.W., Morse G. Davies: Principles of Tax Law. Fifth edition. London: Sweet & Maxwell, 2004, p. 45.

¹¹⁶ Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 95. lpp.

Vienlaikus ar doktrīnas „Finanšu veltīgums” pielietošanu tiesās, Lielbritānijas likumdevējs dažos normatīvajos aktos ir iekļāvis tiesību normas, kas ierobežo konkrēto nodokļu apiešanu. Piemēram, nodokļu apiešanas novēršanas norma iekļauta Lielbritānijas Mantojuma nodokļa akta 268. sadaļā.¹¹⁷

Saskaņā ar K. Ketnera viedokli var „izdalīt septiņas pieejas nodokļu optimizācijas ierobežošanai:

1. Būtība pēc formas;
2. Darījuma mērķis;
3. Darījumi pa soļiem;
4. Darījuma ekonomiska lietderība;
5. Viena roka jeb Faktiskais īpašnieks;
6. Faktiskā darbības vieta;
7. Nodokļu atvieglojumu un investīciju proporcionalitāte.”¹¹⁸

Analizējot un vērtējot nodokļa maksātāja rīcību, doktrīnas tiek lietotas pārsvarā kopā, veidojot argumentācijas un slēdzienu kopumu. Juridiska argumentācija un pamatojums, kas veidots, pielietojot doktrīnas, pārliecinoši pierāda faktu, ka nodokļu maksātājs ir izvairījies no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, izmantojot dažādas slēptas ekonomiskās lietderības principam neatbilstošas shēmas.

Šādu doktrīnu un normatīvajos aktos iekļauto tiesību normu piemērošana atvieglo robežas noteikšanu starp atļauto nodokļu optimizāciju un ļaunprātīgo tiesību izmantošanu ar mērķi apiet nodokļus, kas pēc būtības ir līdzīga izvairīšanās no nodokļu nomaksas izdarīšanai.

Latvijas Republikas nodokļu normatīvajos aktos netiek atsevišķi noformulēts nodokļu optimizācijas jēdziens un tā netiek arī reglamentēta, kā arī nav noteiktas robežas, kas nodala nodokļu optimizācijas jēdzienu no izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdziena. Tomēr likumdevējs mēģina ierobežot nodokļa maksātāju darījumu noslēgšanas brīvību ar mērķi ierobežot legālo nodokļu nemaksāšanu, iekļaujot Latvijas Republikas atsevišķajos nodokļu normatīvajos aktos tiesību normas, kas nosaka tādu nodokļa aprēķināšanas un nodokļa bāzes noteikšanas kārtību, kas pēc būtības padara par bezjēdzīgām dažas atsevišķas nodokļa apiešanas darbības nodokļa sloga samazināšanas kontekstā.

Piemēram, likumā „Par nodokļiem un nodevām”¹¹⁹ ir noteikts, kādas personas uzskatāmas par saistītām personām un šā likuma 15.² pants nosaka nodokļu maksātāja pienākumu sniegt informāciju par darījumiem ar saistītām personām, pamatojot noslēgtā darījuma cenas atbilstību tirgus cenai (vērtībai). Savukārt šā panta ceturtā daļa paredz nodokļu administrācijai tiesības noteikt

¹¹⁷ Williams D.W., Morse G. Davies: Principles of Tax Law. Fifth edition. London: Sweet & Maxwell, 2004, p. 46.

¹¹⁸ Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 95.–97. lpp.

¹¹⁹ Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 26.

darījumu tirgus cenu (vērtību) pēc tās rīcībā esošās informācijas, ja nodokļu maksātājs neiesniedz informāciju par darījuma cenas atbilstību noteiktajā termiņā. Lai saglabātu balansu starp nodokļa maksātāja tiesībām brīvi noslēgt darījumus, ar likumu uzliktajiem ierobežojumiem un tiesiskās paļāvības principu, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16¹. pants nosaka, ka „šā likuma 15.² pantā minētais nodokļu maksātājs, veicot vai uzsākot darījumus ar personu, kas likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” izpratnē ir saistīts ārvalstu uzņēmums, ir tiesīgs ierosināt noslēgt iepriekšēju vienošanos ar nodokļu administrāciju par tirgus cenas (vērtības) noteikšanu konkrētam darījumam vai darījumu veidam, ja darījuma vai plānotā darījuma vērtība ar saistīto ārvalstu personu pārsniedz 1 430 000 *euro* gadā. Ja nodokļu maksātājs ir rīkojies atbilstoši noslēgtās iepriekšējās vienošanās nosacījumiem un tā saimnieciskajā darbībā nav notikušas izmaiņas, kas ir pretrunā ar šo iepriekšējo vienošanos, nodokļu administrācijai nav tiesību nodokļu revīzijā (auditā) precizēt konkrētam darījumam vai darījumu veidam noteikto tirgus cenu (vērtību).” Tātad likumā ir iekļauts arī nodokļa maksātāja aizsardzības mehānisms, lai tam, plānojot un veicot darījumus ar saistīto ārvalstu personu, būtu iespēja nodrošināties no tā, ka darījums tiks atzīts par neatbilstošu un nodokļu administrācija aprēķinās darījuma vērtību pēc sava ieskata, kas, savukārt, var izraisīt nodokļa sloga būtisku pieaugumu, ņemot vērā likumā paredzēto darījuma summu. Runājot par Latvijas normatīvajos aktos iekļautajiem ierobežojumiem, jāpiemin, ka arī citos nodokļu likumos iekļautie daži ierobežojumi, kas pēc būtības padara par finansiāli bezjēdzīgām dažas atsevišķas nodokļa apiešanas darbības.

Latvijas nodokļu tiesību doktrīnā netiek atsevišķi noteikts nodokļu optimizācijas jeb apiešanas jēdziens, kā arī nodokļu normatīvajos aktos nepastāv visaptverošs normatīvi tiesiskais regulējums, kas noteiktu vispārīgus principus un vienotu pieeju nodokļu optimizācijas jautājuma risināšanai tās ierobežošanas kontekstā. Latvijas normatīvajos aktos ir ietvertas normas, kas reglamentē dažus nodokļu apiešanas paņēmienus un nosaka nodokļu sekas nodokļu maksātājiem, kas iestāsies tiesību normā noteikto apstākļu konstatēšanas gadījumā. Savukārt virkne citu nodokļu optimizēšanas paņēmienu paliek nereglementēti. Faktiski, Latvijas Republikas normatīvajos aktos nodokļu optimizācija jeb nodokļu apiešana un izvairīšanās no nodokļu nomaksas tiek uzskatītas par vienādiem jēdzieniem, kas nebūt tā nav. Kā jau tika secināts iepriekš, nodokļu optimizācijas procesā netiek pārkāpti nodokļu normatīvie akti, tā gaitā tiek izmantotas likumā paredzētās tiesības un priekšrocības. Savukārt izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas daba ir prettiesiska, tā saistīta ar normatīvajos aktos noteiktā regulējuma neievērošanu un pārkāpšanu vai informācijas viltošanu. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas atšķirībā no nodokļu apiešanas nav saistīta ar tiesisku normatīvajos aktos paredzēto tiesību izmantošanu. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas atšķirīgs raksturs izsecināms no tās jēdziena skaidrojumiem.

Eiropas Kopienų komisija savā 1994. gada 22. februāra lēmumā šādi skaidro izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdzienu: „Izvairīšanās no nodokļu

maksāšanas un sociālā nodrošinājuma iemaksu izdarīšanas ietver tādu statistikas datu iesniegšanu nodokļu un sociālās nodrošināšanas iestādēm, kuros ir izlaidumi vai kuri ir viltoti, un ietver obligāto nodokļu vai sociālās nodrošināšanas pārskatu neiesniegšanu, piemēram, slepenām ražošanas vienībām”.¹²⁰ Eiropas Kopienu komisijas izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas definīcijā tiek uzskaitītas darbības, kas var būt atzītas par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas. Analizējot Eiropas Kopienu komisijas sniegto skaidrojumu, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir saistīta ar nepilnīgas vai viltotas informācijas iesniegšanu nodokļu iekasēšanu administrējošajām iestādēm vai pārskatu neiesniegšanu nodokļu iekasēšanu administrējošajām iestādēm, slēpjot ar nodokļi apliekamo objektu. Gan nepatiesas informācijas iesniegšanas gadījumā, gan informācijas neiesniegšanas gadījumā nodokļu maksātājs pārkāpj nodokļu normatīvajos aktos noteikto grāmatvedības kārtošanas un atskaišu iesniegšanas kārtību.

Latvijas Republikā nodokļu tiesībās pamatlikums ir 1995. gada 2. februāra likums „Par nodokļiem un nodevām”. Saskaņā ar šā likuma 1. panta 14. punktu izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas ir apzināta nepatiesas informācijas sniegšana nodokļu deklarācijās, nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšana, nelikumīga nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošana vai jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji.¹²¹ Izpētot likumā „Par nodokļiem un nodevām” sniegto izvairīšanos no nodokļu vai nodevu maksāšanas definīciju, secināms, ka, līdzīgi kā iepriekš analizētajā Eiropas Kopienu komisijas lēmumā sniegtajā izvairīšanās no nodokļu nomaksas definīcijā, likumdevējs definējis izvairīšanos no nodokļu nomaksas, uzskaitot darbības, kas uzskatāmas par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Tātad izvairīšanās no nodokļu vai maksāšanas var izpausties kā:

- apzināta nepatiesas informācijas sniegšana nodokļu deklarācijās. Likumdevējs norāda uz personas informētību par informācijas neatbilstību patiesībai. Personai jāapzinās, ka viņas sniegtā informācija neatbilst faktiski esošajiem datiem un tādas informācijas iesniegšana pārkāpj likuma „Par grāmatvedību” 2. panta otrās daļas prasības, ka „grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai”¹²². Tātad personai jāapzinās savas darbības prettiesiskums;

¹²⁰ Lēmums par pasākumiem, kas jāveic, lai īstenotu Padomes direktīvu 89/130/EEK: Eiropas Kopienu komisijas lēmums. Eiropas Savienības Oficiālais Vēstnesis 01/1.sēj. 273. lpp., Eiropas Kopienu Oficiālais Vēstnesis, 1994. 19. marts Nr. L77/51. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:1994:077:FULL&from=EN> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

¹²¹ Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 26.

¹²² Par grāmatvedību: Latvijas Republikas likums. Ziņotājs, 1992. 12. novembris, Nr. 44.

- deklarāciju vai pieprasītās informācijas neiesniegšana. Kaut arī definīcijā nav tiešas norādes uz apzinātu darbību, taču šīs darbības būtībā veicamas tikai apzināti, jo likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15. panta pirmās daļas 3. punkts uzliek nodokļu maksātājam pienākumu „iesniegt nodokļu administrācijai elektroniska dokumenta veidā šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas un informatīvās deklarācijas normatīvajos aktos noteiktajos termiņos”, bet šā panta pirmās daļas 5. punktā ir noteikts nodokļa maksātāja pienākums „ziņot par visiem saviem ienākumiem, pamatot nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu summu atbilstību normatīvajiem aktiem par valstij un pašvaldībām pienākošos summu aprēķināšanas un maksāšanas kārtību, uzrādot vai iesniedzot nodokļu administrācijas ierēdņiem (darbiniekiem) viņu pieprasītos dokumentus”. Līdz ar to nodokļa maksātājam ir ar likumu uzlikts pienākums iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu deklarācijas par savu saimniecisko darbību, kā arī citu pieprasītu informāciju. Šo nodokļa maksātāja pienākumu nepildīšana ir prettiesiska, jo pārkāpj nodokļu normatīvo aktu tiesību normas;
- nelikumīga nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošana. Likumdevējs norāda uz nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošanas prettiesisko raksturu, kas izpaužas apzinātā un nepamatotā šo priekšrocību piemērošanā. Nodokļu maksātājs apzinās, ka atbilstoši nodokļu normatīvo aktu regulējumam tam nav tiesību izmantot nodokļu likumos noteiktās priekšrocības un atvieglojumus, bet viņš, viltojot grāmatvedības dokumentus vai slēdzot fiktīvus darījumus, rada iespaidu, ka attiecībā uz viņu ir attiecināmi atvieglojumi un priekšrocības.

Apkopojot šo darbību pazīmes, secināms, ka visām šīm darbībām ir divas raksturīgas pazīmes – prettiesiskums un apzināta darbība. Tieši prettiesiskuma pazīme norobežo izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas no nodokļu apiešanas, jo nodokļu apiešana nav saistīta ar normatīvo aktu pārkāpšanu.

Savukārt atbilstoši iepriekš pieminētajai likuma „Par nodokļiem un nodevām” definīcijai par izvairīšanos no nodokļu un nodevu nomaksas ir uzskatāma arī „jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji”. Tātad šai darbībai vai bezdarbībai jābūt apzinātai, bet likumdevējs nenorāda ne uz darbības vai bezdarbības raksturu, ne uz tās prettiesiskumu, norādot vien darbības vai bezdarbības sekas – tās rezultātā nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji. Par tādas bezdarbības piemēru var būt klasisks nodokļu nemaksāšanas piemērs: nodokļa maksātājs pareizi aprēķinājis nodokļa summu un sniedzis par to patiesu informāciju nodokļu administrācijai, bet bez attaisnojoša iemesla apzināti nesamaksāja aprēķināto nodokli.

Tajā pašā laikā, izvērtējot šo izvairīšanās no nodokļu samaksas legālās definīcijas daļu, secināms, ka pie šādas likuma „Par nodokļiem un nodevām” redakcijas izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdziens aptver arī nodokļu apiešanas jeb nodokļu optimizācijas jēdzienu. Pēc darba autores domām, šī pieeja nav pareiza tāpēc, ka nebūtu pareizi saturiski pielīdzināt izvairīšanos no nodokļu nomaksas veidojošās darbības, kas ir vērstas uz normatīvo aktu prasību neievērošanu un pārkāpšanu, darbībām, kuru rezultātā netiek pārkāpti nodokļu normatīvie akti, bet tiek izmantotas tajos paredzētas priekšrocības un atvieglojumi, kas ir raksturīgs nodokļu optimizācijai. Šīs darbības atšķiras arī no nodokļu maksātāja atteikšanās viedokļa:

- izvairīšanās no nodokļu nomaksas gadījumā nodokļu maksātājs apzinās savas darbības prettiesiskumu un vēlas panākt prettiesisko seku iestāšanos;
- nodokļu optimizācijas gadījumā nodokļa maksātājs vēlas samazināt nodokļu slogu, nepārkāpjot normatīvajos aktos noteikto regulējumu.

Neapšaubāmi, ja normatīvajos aktos paredzētās priekšrocības, atlaides un atvieglojumi tiek izmantoti ļaunprātīgi un tikai ar vienu mērķi samazināt nodokļa slogu vai izvairīties no nodokļu nomaksas, nodokļa maksātāja rīcība neatbilst morāles normām, bet tas nav pietiekošs pamats pielīdzināt to apzinātai tiesību normu pārkāpšanai.

Savulaik pasaulē lielu rezonansi un ažiotažu izraisīja 2012. gada nogalē izskanējusi ziņa par Žerāra Depardjē lēmumu mainīt dzīvesvietu sakarā ar „Francijas sociālistu valdības plānu līdz 75% palielināt nodokļa likmi par ienākumiem, kas ir lielāki par vienu miljonu *euro* gadā”.¹²³ Šāda Ž. Depardjē rīcība izraisīja asu kritiku no Francijas amatpersonu puses, it īpaši toreizējs „Francijas premjerministrs Žans Marks Ero kritizējis viņa lēmumu pārcelties uz Beļģiju, kur ir mazāki nodokļi”.¹²⁴ Ž. Depardje nenoliedza dzīvesvietas maiņas patieso iemeslu, par ko arī tika nosodīts no sabiedrības puses, bet neviens nemēģināja viņu saukt pie jebkāda veida atbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Savukārt šāda veida rīcība formāli atbilst Latvijas Republikas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktā esošai definīcijai, tas ir, „jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji”.

Tomēr šo rīcību nevar uzskatīt par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, jo katram indivīdam ir tiesības brīvi pārvietoties un izvēlēties sev dzīvesvietu. Šīs tiesības ir nostiprinātas 1948. gada 10. decembrī pasludinātās Apvienoto Nāciju Organizācijas Vispārējās cilvēktiesību deklarācijas 13. panta pirmajā daļā, kura nosaka, ka „katram cilvēkam ir tiesības brīvi pārvietoties un izvēlēties

¹²³ Krievijas pilsonību pieņēmušais Depardjē ignorē Parīzes tiesu. Pieejams: <http://www.delfi.lv/news/world/other/krievijas-pilsonibu-pienemusais-depardje-ignore-parizes-tiesu.d?id=42954392> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

¹²⁴ Kinoaktieris Žerārs Depardjē atteiksies no Francijas pilsonības. Pieejams: <http://www.delfi.lv/kultura/news/screen/kinoaktieris-zerars-depardje-atteiksies-no-francijas-pilsonibas.d?id=42908878> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

sev dzīvesvietu jebkurā valstī.”¹²⁵ Saskaņā ar Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Ceturtā protokola, kuru 1997. gada 4. jūnijā apstiprināja Latvijas Republikas Saeima¹²⁶, 2. panta pirmajā un otrajā daļā noteikto: „Ikvienam, kurš tiesiski atrodas kādas valsts teritorijā, ir tiesības uz brīvu pārvietošanos un tiesības brīvi izvēlēties dzīvesvietu šajā valstī. Ikvienam ir tiesības brīvi atstāt jebkuru valsti, ieskaitot savu valsti”.¹²⁷ Tātad jebkuram indivīdam ir tiesības, neatkarīgi no savas izvēles motīviem, brīvi pārvietoties un izvēlēties sev dzīvesvietu. Šīs darbības nevar tikt uzskatītas par prettiesiskām tāpēc, ka savu cilvēktiesību īstenošana nav uzskatāma par prettiesisku rīcību, ja vien ar to nav pārkāptas cita indivīda cilvēktiesības vai valsts normatīvajos aktos noteiktā kārtība. Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Ceturtā protokola 2. panta trešā daļa izskaidro, ka tiesību brīvi pārvietoties un izvēlēties sev dzīvesvietu „izmantošanai nedrīkst noteikt nekādus ierobežojumus, izņemot tos, kurus nosaka likums un kas ir nepieciešami demokrātiskā sabiedrībā valsts drošības un sabiedriskās drošības interesēs, lai aizsargātu sabiedrisko iekārtu, nepieļautu noziedzīgus nodarījumus, aizsargātu veselību vai tikumību vai lai aizsargātu citu cilvēku tiesības un brīvības”. Tātad valsts fiskālās intereses nevar būt par pamatu indivīda cilvēktiesību un pamatbrīvības brīvi pārvietoties un izvēlēties sev dzīvesvietu ierobežošanai, līdz ar ko šādu ierobežojumu iekļaušana normatīvajos aktos ir prettiesiska un neatbilst starptautiski atzītajām cilvēktiesībām un pamatbrīvībām.

Analizējot augstāk izklāstīto, secināms, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktā esošajā izvairīšanās no nodokļu un nodevu nomaksas definīcijā iekļautais skaidrojums „jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji” nav precīzs, jo ne visas apzinātas darbības vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi netiek samaksāti daļēji vai pilnā apmērā, var būt atzītas par prettiesisku un ar likumu aizliegtu rīcību. Tāpēc, pēc darba autores domām, Latvijas nodokļu normatīvajā regulējumā nepieciešams ieviest nodokļa optimizācijas jēdziena legālo skaidrojumu, kā arī vispārējo nodokļu optimizācijas ierobežošanas regulējumu, paredzot nodokļu sekas par ļaunprātīgu tiesību izmantošanu.

Šāds regulējums nepieciešams, lai nodokļu maksātājiem būtu skaidrs priekšstats par tām darbībām vai darbību kopumu, ko valsts neatzīst par pieļaujamu nodokļu optimizāciju. Normatīvajā regulējumā nepieciešams arī formulēt šādu darbību vai darbību kopuma sekas no nodokļu aplikšanas viedokļa. Šāda regulējuma ieviešana nodrošinās vienlīdzības principam atbilstošu, taisnīgu un vienveidīgu nodokļu tiesību normu piemērošanu, kā arī balansu starp valsts interesēm iekasēt vairāk nodokļu un nodokļu maksātāju brīvās izvēles principu komercdarbībā. Komerc-

¹²⁵ Apvienoto Nāciju Organizācijas Vispārējā cilvēktiesību deklarācija. Pieejams: <http://www.humanrights.lv/doc/vispaar/vispcd.htm> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

¹²⁶ Par 1950. gada Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvenciju un tās 1., 2., 4., 7. un 11. protokolu: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 11. jūnijs, Nr. 141.

¹²⁷ Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Ceturtais protokols. Pieejams: <http://www.humanrights.lv/doc/regional/eck4prot.htm> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

darbības un brīvas konkurences attīstībai nodokļu administrācijai jāciema leģitīmās darījumu konstrukcijas pat tad, ja šāda konstrukcija ļauj samazināt nodokļu slogu. Valstij jānodrošina plašu leģitīmo darījumu konstrukciju pielietošanas iespējas, lai saglabātu Latvijas uzņēmēju konkurent spēju starptautiskajā tirgū. Savukārt tiesību normām nodokļu optimizācijas ierobežošanai jābūt precīzām un viennozīmīgām, lai nodokļu maksātājs būtu pārliecināts, ka darījums, kas noslēgts likuma ietvaros, vēlāk netiks apstrīdēts. Nodokļu normatīvajos aktos iekļautās normas nav jāinterpretē ar sarežģītām metodēm, tas atvieglos arī nodokļu administrācijas darbu, vērtējot konkrētus darījumus un argumentējot savu lēmumu par darījuma atzīšanu par neatbilstošu. Šādas precīzas normatīvajā regulējumā iekļautas nodokļu optimizāciju ierobežojošas tiesību normas kopumā nodrošinās valsts interešu iekasēt nodokļus savlaicīgi un pilnā apmērā aizsardzību un vienlaikus sekmēs ļaunprātīgas nodokļu optimizācijas ierobežošanu, kā arī nodrošinās nodokļu maksātāju tiesības uz nodokļu normatīvo aktu taisnīgu piemērošanu. Normatīvajā aktā noteiktā vispārīga nodokļu optimizāciju ierobežojoša norma nodrošinās vienādu pieeju darījumu izvērtēšanā un interpretācijā no nodokļu saistību viedokļa.

Rezumējot, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un nodokļu optimizācija ir dažādi jēdzieni, kuriem piemīt būtiskās atšķirības, un to pielīdzināšana nesekmē nodokļu tiesību normu taisnīgu piemērošanu. Nodokļu optimizācija ir nodokļu maksātāja ar normatīvajiem aktiem neaizliegta mērķtiecīga rīcība, kas vērsta uz nodokļiem un to atsevišķiem elementiem, lai samazinātu vai izslēgtu nodokļu saistības. Savukārt izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir prettiesiska apzināta bezdarbība vai darbība, kas saistīta ar nodokļu deklarāciju vai pieprasītās informācijas nesniegšanu vai nepatiesu ziņu iekļaušanu tajās, vai ar nelikumīgu un nepamatotu nodokļu atvieglojumu, atlaižu un priekšrocību piemērošanu, kā arī citām prettiesiskām darbībām vai bezdarbību, kuras rezultātā nodokļi vai nodevas netiek samaksātas pilnā apmērā vai daļēji. Šo saturiski atšķirīgu jēdzienu norobežošanai nepieciešams nodokļu tiesību normatīvajā regulējumā iekļaut nodokļu optimizācijas legālo definīciju, kā arī noteikt tās ierobežošanas kritērijus un paredzēt nodokļu sekas nodokļu optimizācijas ierobežošanas pārkāpšanas gadījumā.

Ņemot vērā iepriekš izsecināto, autore piedāvā veikt likumā „Par nodokļiem un nodevām” grozījumus, paredzot nodokļu optimizācijas jēdziena legālā skaidrojuma un nodokļu apiešanu ierobežojošā regulējuma ieviešanu Latvijas Republikas nodokļu normatīvajos aktos, šādā redakcijā:

Izdarīt likumā „Par nodokļiem un nodevām” šādus grozījumus:

1. Papildināt 1. panta pirmo daļu ar 34. punktu šādā redakcijā:

„34) **nodokļu un nodevu optimizācija (apiešana)** – ar normatīvajiem aktiem neaizliegts nodokļu maksājumu vadības procesa veids, kurā nodokļu maksātājs veic mērķtiecīgu rīcību, kas vērsta uz nodokļiem, nodevām un to atsevišķiem elementiem, ar mērķi optimizēt nodokļu saistības, ievērojot

šajā likumā un citos normatīvajos aktos noteikto nodokļu un nodevu noteikšanas, iekasēšanas un piedziņas kārtību un nepārkāpjot to.”

2. Papildināt likuma VI nodaļu ar 23.³ pantu šādā redakcijā:

„23.³ pants. Tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegums

- (1) Šajā likumā un citos normatīvajos aktos paredzēto tiesību ļaunprātīga izmantošana ir aizliegta. Ļaunprātīgā tiesību izmantošana neietekmē nodokļu un nodevu noteikšanas, iekasēšanu un piedziņas kārtību.
- (2) Par ļaunprātīgu tiesību izmantošanu atzīstama nodokļa maksātāja vai trešās personas rīcība (darbība vai bezdarbība), kuras galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir iegūt fiskālās (nodokļu) priekšrocības, kas citādāk netiktu piešķirtas. Rīcības galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir iegūt fiskālās (nodokļu) priekšrocības, ja tās rezultātā komerciāls ieguvums ir neitrāls vai negatīvs, neskaitot fiskālo (nodokļu) ieguvumu.
- (3) Nodokļu administrācija, izvērtējot nodokļa maksātāja vai trešās personas rīcību pēc būtības, atbilstoši tās ekonomiskajam rezultātam, nevis pēc tās formas un, konstatējot tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, ir tiesīga pieņemt lēmumu par rīcības uzskatīšanu par neatbilstošu un noteikt nodokļus un nodevas tajā apmērā, kādā tie būtu noteikti tiesību ļaunprātīgās izmantošanas nepastāvēšanas gadījumā.
- (4) Gadījumā, ja nodokļu maksātājs nodokļu administrācijai var neapšaubāmi pierādīt un pamatot savas rīcības ekonomisko un komerciālo mērķi un nozīmi, neskaitot šīs rīcības fiskālo (nodokļu) ieguvumu, šā panta pirmā, otrā un trešā daļa nav piemērojama. Šā panta pirmā, otrā un trešā daļa nav piemērojama arī gadījumā, ja nodokļa maksātāja vai trešās personas rīcība neizraisa nepamatotas fiskālās (nodokļu) priekšrocības, pat ja rīcības ekonomiskais rezultāts ir neitrāls vai negatīvs.”

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas prettiesiskas būtības izpētei un visaptverošas šā jēdziena izpratnes un raksturojuma izveidei ir nepieciešams izanalizēt šo jēdzienu un tā izpratni arī krimināltiesiskajā aspektā.

***1.3. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas
jēdziens krimināltiesību kontekstā***

Viens no svarīgākajiem un nozīmīgākajiem jautājumiem izvairīšanās no nodokļu nomaksas izpratnes izveidē ir apzināt termina „izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas” saturu un būtību krimināltiesiskajā aspektā.

Krimināltiesību zinātniskajā literatūrā ir rodamas vairākas dažādas izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas definīcijas. Tā, piemēram, izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas tiek definēta kā „vainīgi izdarīts sabiedriski bīstams

nodarījums, kas pārkāpj nodokļus reglamentējošas tiesību normas un ir aizliegts ar krimināllikumu, un par kuru draud kriminālatbildība”.¹²⁸ No augstāk minētās definīcijas grūti saprast izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas būtību un jēgu. Definīcijā tiek uzsvērts izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas prettiesisks un kriminālsodāms raksturs.

Citās juridiskajā literatūrā sniegtajās definīcijās, līdzīgi Eiropas Kopienu komisijas izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas definīcijai, tiek atspoguļotas darbības, kas var būt atzītas par izvairīšanos no nodokļu nomaksas: „Nodokļu pilnīgā vai daļējā nemaksāšana ir nodokļu summu neieskatīšana valsts budžetā nodokļu bāzes samazināšanas, citas nodokļu summu nepareizas aprēķināšanas vai citu prettiesisku darbību vai bezdarbību rezultātā”.¹²⁹

Nodokļu nemaksāšana tiek definēta arī kā prettiesiska izvairīšanās no nodokļu nomaksas, ko veic indivīds, korporācijas un trastu kompānijas, norādot, ka tā izpaužas nepatiesu ziņu par savu mantu sniegšanā nodokļu administrācijai, nodokļa maksātājam apzināti viltojot datus par savu patiesu materiālo stāvokli, lai samazinātu savu nodokļu parādu, piemēram, paziņojot mazāku ienākumu, peļņas vai kapitāla pieauguma summu, nekā faktiski nopelnīta summa, vai palielinot atskaitījumus un izdevumus.¹³⁰

Ārzemju zinātniskajā literatūrā izvairīšanās no nodokļu nomaksas dažreiz tiek skaidrota kā „prettiesiska, vainojama darbība vai bezdarbība, kas izpaužas pienākumu nepienācīgā izpildīšanā vai neizpildīšanā un nodokļu attiecību dalībnieku tiesību un likumīgu interešu pārkāpšanā, par ko ir noteikta juridiskā atbildība”.¹³¹ Savukārt ASV Iekšējo ieņēmumu dienests definē izvairīšanos no nodokļu nomaksas kā apzinātu informācijas par nozīmīgiem faktiem viltošanu, kuru veic nodokļa maksātājs ar mērķi nemaksāt nodokli vai rādīt priekšstatu, ka tas ir samaksāts.¹³²

Analizējot minētās definīcijas secināms, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas piemīt šādas pazīmes:

- prettiesiskums (normatīvajos aktos ir paredzēta atbildība par to);
- kaitīgums;
- vainojama darbība vai bezdarbība;
- tās rezultātā netiek samaksāti nodokļi un nodevas daļēji vai pilnā apmērā.

¹²⁸ Кучеров И. И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. Москва: Первая образцовая типография, 2000, с. 23.

¹²⁹ Лукаш Ю. А. Энциклопедический словарь-справочник руководителя предприятия. Библиотека профессиональных словарей. Москва: Книжный мир, 2004, с. 507.

¹³⁰ Dronca A. T. The influence of fiscal freedom, government effectiveness and human development index on tax evasion in the European Union. Theoretical & Applied Economics. 2016, 1. decembris Nr. 4, p. 9.

¹³¹ Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. Москва: Библиотека журнала Главбух, 2000, с.8.

¹³² Palil M. R., Malek M. M., Jaguli A. R. Issues, Challenges and Problems with Tax Evasion: The Institutional Factors Approach. Gadjah Mada International Journal of Business, 2016, May–Aug, Vol. 18, p. 188.

Latvijas krimināltiesību zinātnieks *Dr. iur.* A. Judins norāda, ka „izvairīšanās ir personas rīcība, kas izpaužas ar likumu (lēmumu, tiesas spriedumu, kādu normatīvo aktu) uzlikto pienākumu nepildīšanā”.¹³³ Savukārt izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas skaidro kā KL 218. pantā paredzēto noziegumu, „kas apdraud sabiedriskās attiecības valsts finansiālajā jomā”.¹³⁴

Pēc darba autores domām, izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir prettiesiska, vainojama, kaitīga rīcība (darbība vai bezdarbība), kas vērsta uz nodokļu bāzes slēpšanu vai samazināšanu, kā arī nodokļu atvieglojumu nepamatotu piemērošanu, kuras rezultātā valsts budžetā netiek samaksāti nodokļi un tiem pielīdzināti maksājumi daļēji vai pilnā apmērā.

KL 218. pantā ir paredzēta atbildība ne tikai par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, bet arī par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu pilnīgu vai daļēju slēpšanu. Šā panta otrā daļa nosaka, ka „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, – soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz četriem gadiem vai ar īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas un atņemot tiesības uz noteiktu vai visu veidu komercdarbību vai uz noteiktu nodarbošanos vai tiesības ieņemt noteiktu amatu uz laiku no diviem līdz pieciem gadiem.”¹³⁵

KL norma neatklāj izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdziena saturu. Lai atklātu izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdziena saturu, jāpiemin darba iepriekšējā apakšnodaļā analizēto Latvijas Republikas 1995. gada 2. februāra likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktu, kurā noteikts, kas saskaņā ar likumdevēja uzskatu atzīstams par izvairīšanos no nodokļu vai nodevu maksāšanas. Tā kā šī izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas legālā definīcija ir pētīta darba iepriekšējā apakšnodaļā, šajā apakšnodaļā tā netiks atkārtoti analizēta.

Ievērojot KL 218. pantā un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktā noteikto, par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas uzskatāmas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktā minētās darbības¹³⁶ un ienākumu, peļņas vai citu

¹³³ Judins A. Krimināltiesību terminu skaidrojošā vārdnīca. Rīga: RAKA, 1999, 59. lpp.

¹³⁴ Turpat, 60. lpp.

¹³⁵ Krimināllikums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1998. 8. jūlijs, Nr. 199/200.

¹³⁶ Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktu izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas ir apzināta nepatiesas informācijas sniegšana nodokļu deklarācijās, nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšana, nelikumīga nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošana vai jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji.

ar nodokli apliekamo objektu slēpšana vai samazināšana, ja to rezultātā nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā.

KL 218. pantā pēc būtības ir iekļauts dažādu darbību un bezdarbības aktu, kuru rezultātā netiek maksāti nodokļi, uzskaitījums. Visa šī rīcība aptveras ar vienu kriminālsodāmu noziedzīgu nodarījumu – izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.

Līdzīgi mūsu valsts KL pieejai izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdziena skaidrošanā, Vācijas Federatīvās Republikas Nodokļu kodeksa 370. paragrāfā tiek atklāts izvairīšanās no nodokļiem saturs, paredzot kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļiem. Šā paragrāfa pirmajā daļā ir uzskaitītas darbības, kas uzskatāmas par izvairīšanos no nodokļiem un sodāmas ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz pieciem gadiem vai ar naudas sodu, un trešajā daļā ir norādītas izvairīšanās no nodokļiem kvalificējošās pazīmes, tas ir, uzskaitītas darbības, kas atzīstamas par īpaši smagu izvairīšanos no nodokļiem un sodāmas ar brīvības atņemšanu uz laiku no sešiem mēnešiem līdz desmit gadiem.¹³⁷ Savukārt Rumānijā ir atšķirīga pieeja izvairīšanās no nodokļu nomaksas definēšanā. Likums Nr. 241/2005 „Par izvairīšanās no nodokļu nomaksas profilaksi un apkarošanu” sniedz šādu legālo izvairīšanās no nodokļu nomaksas definīciju: „pilnīga vai daļēja izvairīšanās jebkādā veidā no nodokļu, nodevu un citu maksājamo summu samaksas valsts vai pašvaldības budžetā, valsts sociālās apdrošināšanas budžetā vai speciālajos budžeta fondos, ja to izdara Rumānijas fiziskas vai juridiskas personas, kā arī ārzemju nodokļu maksātāji, kuriem ir ieguldītāja statuss”.¹³⁸ Šis normatīvais akts paredz arī soda noteikšanas ierobežojošos kritērijus gadījumā, ja pilnā apmērā tiek atlīdzināts budžetam nodarītais kaitējums pirmstiesas kriminālprocesā kriminālvajāšanas stadijā vai iztiesāšanā līdz pirmajai tiesas sēdei. Atbilstoši šā likuma 10. panta pirmajai daļai izvairīšanās no nodokļu nomaksas šā likuma izpratnē konstatēšanas gadījumā, ja aizdomās turētais vai apsūdzētais kriminālvajāšanas laikā vai iztiesāšanā (līdz pirmajai tiesas sēdei) pilnībā sedz zaudējumus, tad likumā noteiktā soda maksimālā robeža attiecībā uz šo nodarījumu, tiek samazināta uz pusi, ņemot vērā arī šādus nosacījumus: ja zaudējumu un kompensācijas summa ir līdz 100 000 *euro* (vai tās ekvivalentu nacionālajā valūtā), piemērojams naudas sods; ja zaudējumu un kompensācijas summa ir līdz 50 000 *euro* (vai tās ekvivalentu nacionālajā valūtā) piemērojamas administratīvās sankcijas, kas ierakstāmas reģistrā par personas sodāmību. Jāatzīmē, ka atbilstoši šā panta otrās daļas nosacījumiem, šāda soda apmēra samazināšana ir iespējama tikai attiecībā uz personām, kurām pēdējo piecu gadu laikā netika samazināts un noteikts sods saskaņā ar šādu soda noteikšanas procedūru.¹³⁹

¹³⁷ Abgabenordnung: Vācijas Federatīvās Republikas likums. Pieejams: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

¹³⁸ Dimon V. The Protection of the European Union's Financial Interests by Anti-fraud and Anti-tax Evasion Measures in Romania. Valahian Journal of Economic Studies, 2016, Nr. 1, p. 94.

¹³⁹ Dima G., Dragomir M. Tax Evasion and Reparation through Monetary Terms. Valahian Journal of Economic Studies, 2016, Nr. 1, p. 112.

Atšķirībā no Latvijas Republikas, Vācijas Federatīvajā Republikā kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļiem ir paredzēta Nodokļu kodeksā. Līdzīga pieeja ir vairākās citās pasaules valstīs (Amerikas Savienotajās Valstīs, Austrālijā, Austrijā, Beļģijā, Francijā, Indijā, Itālijā, Izraēlā, Japānā, Kanādā, Vācijā, Šveicē, Zviedrijā), kurās kriminālatbildība par nodokļu noziedzīgiem nodarījumiem paredzēta nevis vispārējā krimināllikumā vai kriminālkodeksā, bet nodokļu normatīvajos aktos. Tā, piemēram, atbildība par nodokļu noziedzīgiem nodarījumiem Francijā ir paredzēta Vispārējā nodokļu kodeksā, Austrālijā – Likumā par nodokļu noziegumiem, Japānā atbildība par nodokļu noziegumiem ir paredzēta daudzos krimināli administratīvajos normatīvajos aktos un Vācijā – Vācijas Federatīvās Republikas Nodokļu kodeksā¹⁴⁰, bet Rumānijā – iepriekš pieminētajā likumā Nr. 241/2005 „Par izvairīšanās no nodokļu nomaksas profilaksi un apkarošanu”.¹⁴¹

Saskaņā ar Vācijas Federatīvās Republikas Nodokļu kodeksa 370. paragrāfa pirmajā daļā noteikto „Ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz pieciem gadiem vai ar naudas sodu sodāms tas, kurš:

- 1) valsts pārvaldes finanšu iestādēm vai citām valsts pārvaldes iestādēm sniedz patiesībai neatbilstošus vai nepilnīgus datus par ievērojamiem faktiem attiecībā uz nodokļiem;
- 2) pretēji uzliktajiem pienākumiem neinformē valsts pārvaldes finanšu iestādes vai slēpj no tām ziņas par ievērojamiem faktiem attiecībā uz nodokļiem;
- 3) pretēji noteiktajam, izmanto nodokļu zīmi vai neizmanto nodokļu zīmi, tādējādi samazinot nodokļus vai iegūstot sev vai citiem nepamatotas nodokļu priekšrocības.”¹⁴²

Vācijas Federatīvās Republikas Nodokļu kodeksā iekļautā „izvairīšanās no nodokļiem” skaidrojumā var izdalīt trīs šā jēdziena pamatpazīmes:

- prettiesiskums – darbības tiek veiktas pretēji uzliktiem pienākumiem vai noteiktajai kārtībai;
- informācijas slēpšana vai nepilnīgas informācijas sniegšana, tādā veidā samazinot nodokli vai iegūstot nepamatotas nodokļu priekšrocības;
- ievērojamie fakti attiecībā uz nodokļiem. Lai nodokļu normatīvajos aktos noteiktās grāmatvedības un informācijas sniegšanas kārtības pārkāpums tiktu atzīts par izvairīšanos no nodokļiem, valsts pārvaldes finanšu iestādēm iesniegtai nepatiesai vai neiesniegtai informācijai jāsaturs ziņas par faktiem, kas ievērojami aizskar aprēķināmo nodokļu apmēru. Pretējā gadījumā konstatējams nodokļu kārtības pārkāpums atbilstoši Vācijas Federatīvās Republikas Nodokļu kodeksa 377. un 378. paragrāfā noteiktajam.

¹⁴⁰ Додонов В. Н., Капинус О. С., Щерба С. П. Сравнительное уголовное право. Особенная часть: Монография. Москва: Издательство «Юрлитинформ», 2010, с. 232.

¹⁴¹ Dimon V. The Protection of the European Union's Financial Interests by Anti-fraud and Anti-tax Evasion Measures in Romania. Valahian Journal of Economic Studies, 2016, Nr. 1, p. 94.

¹⁴² Abgabenordnung: Vācijas Federatīvās Republikas likums. Pieejams: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

Savukārt īpaši smaga izvairīšanās no nodokļiem atbilstoši Vācijas Federatīvās Republikas Nodokļu kodeksa 370. paragrāfa trešajai daļai konstatējama šādos gadījumos:

- 1) ja noziedznieks samazina nodokli vai saņem nepamatotas nodokļu priekšrocības lielā apmērā;
- 2) ja noziedznieks ļaunprātīgi izmanto savu dienesta stāvokli;
- 3) ja noziedznieka nodarījumu atbalsta amatpersona, kura ļaunprātīgi izmanto savu dienesta stāvokli;
- 4) ja nodokļi tiek samazināti vai nepamatotas nodokļu priekšrocības saņemtas, izmantojot falsificētus vai viltotus dokumentus;
- 5) ja nodarījums ir izdarīts bandas sastāvā, kura izveidota ar mērķi ilglaicīgi veikt šā paragrāfā pirmajā daļā paredzētās darbības.

Savādāk tiek atrisināts jautājums par nodokļu noziedzīga nodarījuma sastāva konstruēšanu citās valstīs. Tā, piemēram, ASV, atšķirībā no Latvijas Republikas un Vācijas Federatīvās Republikas izmantotās pieejas, darbības, kas atbilstoši Latvijas un Vācijas tiesību normu konstrukcijai iekļaujamās izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdzienā, tiek uzskatītas par atsevišķiem nodokļu noziedzīgiem nodarījumiem. Respektīvi, ASV normatīvajos aktos nav paredzēts vienots noziedzīgs nodarījums „izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas”, bet Amerikas Savienoto Valstu Kodeksa Nodokļu kodeksā ir virkne paragrāfu, kuros ir iekļauti atsevišķi noziedzīgu nodarījumu sastāvi un paredzēta kriminālatbildība par atsevišķajām prettiesiskajām darbībām nodokļu sfērā, kā arī diferencēti soda apmēri. Amerikas Savienoto Valstu Kodeksa Nodokļu kodeksa 75. nodaļā „Noziedzīgie nodarījumi, citi tiesību pārkāpumi un konfiskācija” kopumā ir iekļauti 27 nodokļu noziedzīgie nodarījumi, tajā skaitā 18 noziegumi un 9 kriminālie tiesību pārkāpumi.¹⁴³ Šajos paragrāfos ir paredzētas soda sankcijas par šādām darbībām:

- nepatiesu ziņu, kurām ir nozīme nodokļu aprēķināšanā un iekasēšanā, sniegšanu kompetentajām iestādēm;
- šāda veida ziņu nesniegšanu, par nodokļu apmēra prettiesisko samazinājumu;
- par mēģinājumu izvairīties no nodokļu nomaksas vai nemaksāt nodokli pilnībā;
- falsificēto vai viltoto dokumentu, nodokļu deklarāciju iesniegšanu;
- palīdzību sastādīt tādus dokumentus un par citiem nodarījumiem.

Aplūkojot šo nepilno nodokļu noziedzīgu nodarījumu uzskaitījumu, secināms, ka praktiski nav iespējams sniegt vispusīgu un izsmeļošu prettiesisku darbību, kas atbilstoši Nodokļu kodeksā noteiktajam ir uzskatāmi par nodokļu noziedzīgajiem nodarījumiem, aprakstu un analīzi. Tomēr, neskatoties uz Nodokļu kodeksā paredzēto nodokļu noziedzīgo nodarījumu lielo skaitu, „vairākumā

¹⁴³ Title 26 of the United States Code. Internal Revenue Code: Amerikas Savienoto Valstu likums. Pieejams: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

nodokļu krimināllietu ir inkriminētas darbības, kas paredzētas četros Nodokļu kodeksa paragrāfos, (un divos saistītajos vispārējos kriminālos noteikumos¹⁴⁴)”.¹⁴⁵ Līdz ar to izvairīšanās no nodokļu nomaksas izpratnes veidošanai un ASV nodokļu noziedzīgu nodarījumu satura atklāšanai sīkāk tiks analizēti praksē biežāk sastopami noziedzīgi nodarījumi.

ASV Kodeksa Nodokļu kodeksa 7201. paragrāfā papildus visiem citiem Nodokļu kodeksā esošiem sodiem ir paredzēts sods: brīvības atņemšana uz laiku līdz pieciem gadiem un/vai naudas soda līdz 100 000 dolāru fiziskajām personām un 500 000 dolāru juridiskajām personām (korporācijām) veidā par mēģinājumu jebkādā veidā izvairīties vai nemaksāt jebkādu nodokli, kas uzlikts ar šo kodeksu. Lai personu atzītu par vainīgu šā nodarījuma izdarīšanā, nepieciešams konstatēt šādus nozieguma elementus:

- mēģinājums izvairīties no nodokļa vai tā daļas jebkādā veidā;
- jāpastāv nodokļa trūkumam (nodoklis nav nomaksāts pilnībā vai daļēji);
- jābūt apstiprinātam krāpšanas aktam. Citiem vārdiem sākot, ir jābūt pierādījumiem, ka personai pieder ar nodokli apliekamais objekts vai tā veikusi ar nodokli apliekamas darbības un tai bija pienākums samaksāt nodokli, bet persona to neizdarīja;
- jābūt nodomam. Personai jāapzinās, ka viņai ir jāmaksā nodoklis vai tā maksājums, bet viņa pretēji uzliktiem pienākumiem nemaksā nodokli daļēji vai pilnā apmērā.¹⁴⁶

Savukārt Nodokļu kodeksa 7206. paragrāfā „Krāpšana un nepatiesa deklarācija” ir paredzēti pieci nodarījumi, kas var būt atzīti par krāpšanu vai nepatiesu deklarāciju, bet praksē biežāk var sastapties ar noziedzīgiem nodarījumiem, kas paredzēti šā paragrāfa pirmajā daļā un otrajā daļā.

Atbilstoši Nodokļu kodeksa 7206. paragrāfa pirmajā daļā noteiktajam „ikviena persona, kas apzināti sastāda un paraksta kādu deklarāciju, pārskatu vai citu dokumentu, kurā, viņai zinot, ir iekļauti nepatiesi dati par kādu materiālu lietu un kas satur vai ir apliecināts ar rakstisku paziņojumu, ka šo dokumentu persona sastādījusi, būdama brīdināta un zinot, ka ir paredzētas sankcijas par nepatiesām liecībām, sodāma ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz trim gadiem un/vai naudas sodu līdz 100 000 dolāru (fiziskajām personām) un 500 000 dolāru juridiskajām personām (korporācijām)”.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Šeit domāti noziedzīgi nodarījumi, kas iekļauti Amerikas Savienoto Valstu 1948. gada Kodeksa 18. sadaļā „Noziegumi un Kriminālkodekss”. Sk. arī. Title 18 of United States Code. Crimes and criminal procedure: Amerikas Savienoto Valstu likums. Pieejams: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/18> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

¹⁴⁵ Garbis M. J., Struntz S. C., Rubin R. B. Tax procedure and tax fraud, cases and material. St.Paul: West Publishing CO, 1987, p. 400.

¹⁴⁶ Ibid.

¹⁴⁷ Title 26 of the United States Code. Internal Revenue Code: Amerikas Savienoto Valstu likums. Pieejams: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

Personas saukšanai pie kriminālatbildības par šo noziedzīgo nodarījumu nepieciešams konstatēt, ka persona iesniegusi patiesam personas materiālajam stāvoklim neatbilstošu atskaites dokumentu, pārskatu, deklarāciju un iesniegumu atmaksāt pārmaksāto nodokli vai kādu citu dokumentu kompetentajām iestādēm, ar personīgu parakstu apliecinot, ka visi dokumentā norādītie dati par materiālo stāvokli vai saimniecisko darbību atbilst patiesībai. Personai jāapzinās, ka viņas sniegtie dati par materiālo stāvokli neatbilst patiesībai un tai jāsaprot, ka viņas krāpnieciskās darbības rezultātā netiks samaksāti nodokļi daļēji vai pilnā apmērā. Papildus minētajam atbildība par šo nodarījumu iestājas tikai par tādu nepatiesu dokumentu sastādīšanu un parakstīšanu, kurā ir iekļauts brīdinājums par atbildību par nepatiesu ziņu sniegšanu, pretējā gadījumā nepatiess dokuments netiks uzskatīts par šā noziedzīgā nodarījuma priekšmetu.

Ar iepriekš analizēto noziedzīgo nodarījumu ir saistīts arī šā paragrāfa otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums, kurā ir noteikta atbildība trešajai personai, nevis nodokļu maksātājam, ne tikai par apzinātu atbalstīšanu vai palīdzēšanu sagatavot vai noformēt kādu nepatiesu deklarāciju, pārskatu vai citu dokumentu, kas satur nepatiesus vai krāpnieciskus datus par kādu materiālu lietu, bet arī par jebkāda veida konsultēšanu un pretenziju sagatavošanu un iesniegšanu saistībā ar nepatieso dokumentu. Šīs darbības ir sodāmas ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz trim gadiem un/vai naudas sodu līdz 100 000 dolāru (fiziskajām personām) un 500 000 dolāru juridiskajām personām (korporācijām). Līdzīgi, ka iepriekšējā gadījumā personai jāapzinās, ka sagatavotajā dokumentā ir iekļauti nepatiesi dati vai nodokļu maksātājs prasa konsultāciju saistībā ar Nodokļu kodeksā iekļautajiem jautājumiem ar mērķi sniegt nepatiesas ziņas un izvairīties no nodokļu maksāšanas.

Analizējot šos divus noziedzīgus nodarījumus, secināms, ka sankcijā atbalstītājam ir paredzēts tikpat bargs sods kā pašam nodokļa maksātājam. Pēc darba autores domām, tas ir loģisks sodu politikas solis, jo gadījumā, ja pašam nodokļu maksātājam nepietiek zināšanu, lai sagatavotu patiesībai neatbilstošu dokumentu vai izveidotu izvairīšanās no nodokļu nomaksas shēmu, tad persona, kura palīdz ar konsultāciju un padomu, praktiski padara par iespējamu noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, bet nepatiesa dokumenta sastādīšanas gadījumā pat piedalās nodarījuma īstenošanā. Paredzot normatīvajā aktā atbildību atbalstītājam, likumdevējs ierobežo to personu loku, kas sniegs noziedzīgus padomus neapdomīgajiem nodokļa maksātājiem, un vienlaikus samazina nodokļa maksātājam iespēju izvairīties no nodokļu nomaksas.

Nodokļu kodeksa 7203. paragrāfā ir paredzēta atbildība par apzinātu nespēju pildīt ar Nodokļu kodeksa normām uzlikto pienākumu iesniegt deklarāciju un pārskatu, sniegt informāciju un maksāt kādu nodokli vai aprēķināto nodokli. Šo noziedzīgo nodarījumu, līdzīgi kā iepriekšējos nodarījumus, raksturo nodoms, kas izpaužas apzinātā pienākumu nepildīšanā. Par „nespēju izpildīt pienākumu” šajā paragrāfā ir paredzēts brīvības atņemšanas sods uz laiku līdz vienam gadam un/vai

naudas sods līdz 25 000 dolāru apmērā fiziskajām personām vai līdz 100 000 dolāru apmērā korporācijām.

Vēl viens nodokļu noziedzīgs nodarījums, par kuru biežāk diskutē Amerikas Savienoto Valstu tiesību zinātnieki, nekā tas tiek piemērots, ir paredzēts Nodokļu kodeksa 7207. paragrāfā.¹⁴⁸ Atbilstoši Nodokļu kodeksa 7207. paragrāfā noteiktajam, „ikviena persona, kura apzināti nogādājusi vai paziņojusi kompetentās iestādes sekretariātā deklarāciju, pārskatu, atskaiti, nodokļa atgriešanas iesniegumu vai kādu citu dokumentu, zinot par to, ka tas ir nepatiess vai viltots attiecībā par ziņām par kādu materiālu jautājumu, sodāma ar naudas sodu līdz 10 000 dolāru (50 000 dolāru korporācijas lietās) vai ar brīvības atņemšanu līdz vienam gadam”.

Papildus minētajiem ASV Nodokļu kodeksā iekļautajiem noziedzīgajiem nodarījumiem nodokļu krimināllietās personu var saukt pie kriminālatbildības saskaņā ar Amerikas Savienoto Valstu 1948. gada Kodeksa 18.sadaļas „Noziegumi un kriminālprocess”¹⁴⁹ 371. paragrāfu un 1001. paragrāfu. 371. paragrāfā ir paredzēta atbildība par divu vai vairāku personu sazvērestību izdarīt noziegumus pret Amerikas Savienotajām Valstīm vai kādu citu iestādi, vai krāpt Amerikas Savienotās Valstīs vai kādu citu iestādi jebkādā veidā un ar jebkādu mērķi, ja viena vai vairākas personas jau sāka realizēt ieplānoto. Savukārt 1001. paragrāfā ir paredzēta atbildība par apzinātu dokumenta viltošanu un tā izmantošanu vai būtisku faktu slēpšanu, vai nepatieso paziņojumu.

Apkopojot ASV Nodokļu kodeksā paredzētos noziedzīgos nodarījumus, secināms, ka atšķirībā no mūsu valsts KL, kurā ir paredzēti četri nodokļu noziedzīgie nodarījumi (KL 217. pants, KL 217.¹ pants, KL 218. pants un KL 219. pants) un vairākums prettiesisko darbību ir iekļauts izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas noziedzīga nodarījuma sastāvā, ASV nodokļu noziedzīgu nodarījumu sastāvi ir veidoti tā, ka personu var saukt pie kriminālatbildības par katru izvairīšanās no nodokļu nomaksas posmu un atsevišķu darbību, Latvijas krimināltiesību doktrīnas izpratnē, diferencējot arī par katru izdarītu prettiesisku darbību nosakāmo sodu. Savukārt, līdzīgi Latvijas krimināltiesību doktrīnai, arī ASV doktrīnā ir atzīts, ka personas saukšanai pie atbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas jākonstatē nodomu, apzinātu rīcību un prettiesiskuma elementu, kas saistīts ar datu slēpšanu, sagrozīšanu un viltošanu, ko ASV pieņemts nosaukt par „krāpšanas aktu”.

Līdzīga kā ASV pieeja nodokļu noziedzīgu nodarījumu sastāvu konstruēšanā ir izmantota Itālijas normatīvajos aktos. „Atbildība par nodokļu noziegumiem un pārkāpumiem Itālijā ir noteikta nevis ar Kriminālkodeksa normām, bet ar speciālajiem normatīvajiem aktiem, kas ietilpst

¹⁴⁸ Garbis M. J., Struntz S. C., Rubin R. B. Tax procedure and tax fraud, cases and material. St.Paul: West Publishing CO, 1987, p. 401.

¹⁴⁹ Title 18 of United States Code. Crimes and criminal procedure: Amerikas Savienoto Valstu likums. Pieejams: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/18> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

vispārīgajā nodokļu normatīvo aktu sistēmā.”¹⁵⁰ Itālijas normatīvajos aktos ir iekļauts plašs klāsts darbību, kas var būt atzītas par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Tā, piemēram, saskaņā ar 1982. gada 7. augusta likuma Nr. 516 3. pantu par noziegumu, kas sodāms ar brīvības atņemšanu uz laiku no sešiem mēnešiem līdz trim gadiem, uzskatāmas šādas darbības, kas izdarītas ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas:

- 1) naudas līdzekļu vai vērtību pārvietošanas veidlapu izgatavošana vai izplatīšana bez oficiālās atļaujas;
- 2) 1. punktā norādīto veidlapu, kas izgatavotas tipogrāfijā vai nonākušas mazumtirdzniecībā bez oficiālās atļaujas vai noteiktās numerācijas, iegāde, uzglabāšana un izmantošana.

Savukārt šā likuma 4. pants nosaka brīvības atņemšanu uz laiku no sešiem mēnešiem līdz pieciem gadiem ikvienai personai, kura ar mērķi izvairīties no ienākuma vai īpašuma nodokļa vai ar mērķi prettiesiski saņemt izmaksas savās vai trešo personu interesēs:

- 1) pievieno gada deklarācijai par ienākuma nodokli, īpašuma nodokli vai iesniedz finanšu iestādēm vai amatpersonām un nodokļu policijas aģentiem, vai kādā citā veidā izmanto viltotus vai sagrozītus dokumentus;
- 2) daļēji vai pilnā apmērā iznīcina vai slēpj obligāti saglabājamus grāmatvedības dokumentus vai citus uzskaites dokumentus, lai padarītu par neiespējamu datu par darbību vai ienākumiem atjaunošanu;
- 3) norāda izdomātus vārdus pie gada ienākumu deklarācijas pieliekamos vārdu sarakstos, lai padarītu neiespējamu īsto ar deklarāciju saistīto personu noskaidrošanu;
- 4) izdod vai izmanto finanšu atskaites veidlapas vai citus dokumentus, lai pamatotu daļēji vai pilnībā nepatiesas operācijas, vai lai pieskaitītu datus par izmaksām vai pievienotās vērtības nodokli, kas pārsniedz patiesus datus, vai izdod vai izmanto veidlapas vai citus dokumentus, kuros norādīti izdomāti personu vārdi ar mērķi kavēt patieso saistīto personu noskaidrošanu;
- 5) kompensācijas vai citu personālo izmaksu sertifikātos norāda iepriekšējas izmaksas summas tādos apmēros, kas ir atšķirīgas no patiesām šādām personām pienākošajām summām.¹⁵¹

Saskaņā ar 1973. gada 23. septembra Itālijas Republikas Prezidenta dekrēta 97. pantu personas, kuras savlaicīgi nesamaksāja vienu vai visus nodokļus, kas norādīti vienā reģistrā, ja nenomaksātā summa sasniedz likumdevēja norādīto summu, sodāmas ar naudas sodu. Šis noziedzīgais nodarījums uzskatāms par nodokļu pārkāpumu un persona var būt atbrīvota no naudas

¹⁵⁰ Игнатова М. А. Уголовное право Италии. Грām.: Уголовное право зарубежных стран. Особенная часть. Голованова Н. А., Еремин В. Н., Игнатова М. А. и другие. Москва: Камерон, 2004, с. 419–420.

¹⁵¹ Ibid., с. 420.

soda, ja tā spēs pierādīt, ka nenomaksāja nodokļus noteiktajā termiņā sakarā ar materiālajām grūtībām. Savukārt gadījumā, ja persona ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas izdarīs krāpnieciskās darbības ar savu vai svešu īpašumu, kā rezultātā nodokļu iekasēšana daļēji vai pilnībā kļūst par neiespējamu, tad šādas personas darbības saskaņā ar šā panta sesto daļu kvalificējas kā noziegums un sodāmas ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz trim gadiem.¹⁵²

„Izplātītākā izvairīšanās no nodokļu nomaksas forma Itālijā ir nodokļu nemaksāšana, izmantojot nepamatotu pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu”.¹⁵³ Lai apkarotu un samazinātu pievienotās vērtības nodokļa nemaksāšanu un nepamatotu pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu, Itālijas nodokļu normatīvajos aktos tika iekļauti divi jauni noziedzīgi nodarījumi. Saskaņā ar 2000. gada 10. marta likuma Nr. 74 „Jauni pasākumi pret ienākuma nodokļa un pievienotās vērtības nodokļa noziedzīgiem nodarījumiem” 10. panta trešo daļu ir paredzēts brīvības atņemšanas sods uz laiku no sešiem mēnešiem līdz diviem gadiem par pievienotās vērtības nodokļa nemaksāšanu, ja nenomaksātā nodokļa summa par gada pārskatu sasniedz 50 000 *euro*. Savukārt šā panta ceturtā daļa paredz tādu pašu sodu ikvienai personai, kura nemaksā nodokļu maksājumus, veicot priekšnodokļa atskaitīšanu atbilstoši 1997. gada 9. jūlija likuma Nr. 241 17. pantam, par nepastāvošajiem izdevumiem vai neeksistējošām summām vairāk par 50 000 *euro* katrā taksācijas periodā.¹⁵⁴

Aplūkojot Itālijas dažādos normatīvajos aktos iekļautos nodokļu noziedzīgus nodarījumus, secināms, ka, atšķirībā no Latvijas krimināltiesību doktrīnas, tajos atsevišķi paredzēta atbildība par dažādu nodokļu nemaksāšanu, kā arī daudz konkrētāk uzskaitītas darbības, kas atzīstamas par nodokļu noziedzīgu nodarījumu. Šāda veida Itālijai līdzīga „diezgan sarežģīta nodokļu noziedzīgu nodarījumu sistēma eksistē lielākā daļā valstīs ar attīstīto tirgus ekonomiku”.¹⁵⁵ Šādā noziedzīgu nodarījumu sistēmā atbildība ir paredzēta ne tikai par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, bet arī par dažādām nodokļu nemaksāšanas sagatavošanas darbībām vai par darbībām, kas atvieglo izvairīšanās no nodokļu maksāšanas izdarīšanu. Šādi noziedzīgu nodarījumu sastāvi paredz iespēju saukt pie kriminālatbildības jau par sagatavošanās darbību veikšanu nolūkā izvairīties no nodokļu nomaksas.

Itālijas normatīvajos aktos, līdzīgi ASV noteiktam regulējumam, atsevišķi ir paredzēta kriminālatbildība par apzinātu nevēlēšanos izpildīt ar likumu uzlikto pienākumu samaksāt vienu vai vairākus nodokļus, tas ir, par nodokļu nemaksāšanu. Itālijas un Amerikas Savienoto Valstu normatīvajos aktos paredzētais sods par vienkāršu apzinātu nodokļu nemaksāšanu ir vieglāks

¹⁵² Игнатова М. А. Уголовное право Италии. Grām.: Уголовное право зарубежных стран. Особенная часть. Голованова Н. А., Еремин В. Н., Игнатова М. А. и другие. Москва: Камерон, 2004, с. 421.

¹⁵³ Mastrogiacomo E. Unjustified Set-Off as a Crime Offence in Italian Tax Law. EUCRIM. The European Criminal law associations' forum, 2012, Nr. 1, p. 38.

¹⁵⁴ Ibid., p. 39.

¹⁵⁵ Додонов В. Н., Капинус О. С., Щерба С. П. Сравнительное уголовное право. Особенная часть: Монография. Москва: Издательство «Юрлитинформ», 2010, с. 233.

salīdzinājumā ar sodiem, kas paredzēti par tiem nodokļu nemaksāšanas gadījumiem, kas saistīti ar nepatiesas informācijas sniegšanu nodokļu administrācijai, dokumentu viltošanu un prettiesisku nodokļu bāzes samazināšanu, kā arī citām prettiesiskām darbībām, kas vērstas uz nodokļu pilnīgu vai daļēju nemaksāšanu. Darba autore uzskata, ka šāda izvairīšanās no nodokļu nomaksas veidu norobežošana ir loģiska un palīdz taisnīgāk noteikt sodu, novērtējot nodarījuma kaitīgumu un raksturu. Šāda diferencēta pieeja ir noteikta arī Latvijas Republikas Baltijas kaimiņvalstīs.

Lietuvā izvairīšanās no nodokļu nomaksas noziedzīga nodarījuma sastāva konstruēšanas jautājums arī tika risināts savādāk, nekā mūsu valsts KL. Lietuvas Republikas kriminālkodeksa 219. pantā un 220. pantā paredzēta atbildība par rīcību, kas atbilstoši Latvijas krimināltiesību doktrīnai iekļaujama izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas noziedzīga nodarījuma sastāvā.

Lietuvas Republikas kriminālkodeksa 219. pantā ir paredzēta atbildība par izvairīšanos no nodokļa nomaksas. Šā panta pirmajā daļā noteikts: „Tas, kurš pēc deklarācijas iesniegšanas savlaicīgi nav nomaksājis saskaņā ar to aprēķināto nodokli pēc pilnvarotas valsts instances atgādinājuma par pienākumu nomaksāt nodokli, sodāms ar naudas sodu vai ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz četriem gadiem.”¹⁵⁶ Savukārt šā panta otrajā un trešajā daļā ir paredzēti kvalificējošie šā noziedzīgā nodarījuma sastāvi, kuros noteikta atbildība par šā „panta pirmajā daļā paredzēto darbību izdarīšanu, diferencējot to atkarībā no nenomaksātās nodokļa summas – līdz 10 iztikas minimumu summai un virs 500 iztikas minimumu summas”.¹⁵⁷

Atbilstoši Lietuvas kriminālkodeksa 219. pantā noteiktajam, izvairīšanās no nodokļu nomaksas Lietuvas krimināltiesību doktrīnas izpratnē ir nodokļu summu, kas aprēķinātas saskaņā ar iepriekš iesniegto deklarāciju, apzināta neieskaitīšana valsts budžetā pēc atgādinājuma no kompetentajām iestādēm saņemšanas. Jāatzīmē, ka atšķirībā no KL 218. pantā noteiktā, atbilstoši Lietuvas kriminālkodeksā noteiktajam, pilnvarotas valsts instances atgādinājums nodokļa maksātājam par pienākumu samaksāt nodokli ir obligāts priekšnoteikums personas saukšanai pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas.

Lietuvas kriminālkodeksā iekļautais izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdziens ir šaurāks par mūsu valsts KL iekļauto izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdzienu. Lietuvas kriminālkodeksā izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdzienā ietilpst tikai viens no KL 218. pantā paredzētajiem prettiesiskajiem bezdarbības aktiem un prettiesiskajām darbībām. Tiesa, jāņem vērā, ka Lietuvas Republikas kriminālkodeksa 220. pantā paredzēta atbildība par sagrozītu ziņu iesniegšanu par ieņēmumiem, peļņu vai mantu.

¹⁵⁶ Lietuvos Republikos Baudžiamojo kodekso Patvirtinimo ir Įsigaliojimo Įstatymas: Lietuvos Republikas likums. Piejams: <https://www.e-tar.lt/portal/en/legalAct/TAR.2B866DFF7D43/vVrMmyDxLS> [aplūkots 2017. gada 26. augustā].

¹⁵⁷ Krastiņš U., Liholaja V. Salīdzināmās krimināltiesības. Igaunija, Latvija, Lietuva. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2004, 175.–176. lpp.

Saskaņā ar Lietuvas kriminālkodeksa 220. panta pirmo daļu „tas, kurš nolūkā izvairīties no nodokļu samaksas par summu, kas sasniedz 10 iztikas minimumu summu, iekļāvis deklarācijā, noteiktā kārtībā apstiprinātā atskaitē vai citā dokumentā apzināti sagrozītas ziņas par saviem vai par uzņēmuma ienākumiem, par peļņu, mantu vai to izmantošanu un iesniedzis šīs ziņas valsts pilnvarotā institūcijā, sodāms ar naudas sodu, vai ar tiesību ierobežošanu, vai ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz trim gadiem.” Būtībā šajā Lietuvas kriminālkodeksa pantā ir iekļautas darbības, kas atbilstoši KL izpratnei ietilpst izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdzienā.

Nedaudz savādāk nekā Lietuvā tiek risināts jautājums par izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdzienu Igaunijas Sodu kodeksā.¹⁵⁸ Igaunijas Sodu kodeksa 389.¹ pantā „Izvairīšanās no nodokļu nomaksas lielā apmērā” līdzīgi kā mūsu valsts KL un Vācijas Federatīvās Republikas Nodokļu kodeksā ir plašs darbību, kas atzīstamas par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, uzskaitījums. Igaunijas Sodu kodeksa 389.¹ panta pirmajā daļā paredzēts ieslodzījums cietumā uz laiku līdz trim gadiem vai naudas sods par atteikšanos iesniegt informāciju vai apzināti nepatiesas informācijas iesniegšanu nodokļu administrācijai ar mērķi nepamatoti samazināt maksājamo nodokļu vai ieturamo nodokļu summu, vai palielināt atmaksājamo summu vai izveidot nodokļu atmaksas pamatojumu, vai pārkāpt pienākumu ieturēt nodokli, ja šo darbību rezultātā nepamatoti nesamaksātā nodokļa, atmaksātā nodokļa, atlaides vai kompensācijas summa sasniedz lielu kaitējuma apmēru. Savukārt šā panta otrajā daļā ir paredzēta brīvības atņemšana uz laiku līdz pieciem gadiem par tādām pašām darbībām, ja to rezultātā nepamatoti nesamaksātā nodokļa, atmaksātā nodokļa, atlaides vai kompensācijas summa sasniedz vai pārsniedz summu 320 000 *euro* apmērā.

Salīdzinot Igaunijas Sodu kodeksā un KL iekļautos izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdzienus, secināms, ka Igaunijas un Latvijas likumdevēji dažādi traktē izvairīšanos no nodokļu nomaksas, iekļaujot noziedzīgu nodarījumu sastāvos dažādas darbības. Piemēram, Igaunijas Sodu kodeksa 389.¹ pantā paredzēta atbildība arī par pienākuma ieturēt nodokli nepildīšanu, bet KL 218. panta dispozīcijā šādas darbības nav paredzētas. Savukārt Igaunijas Sodu kodeksa 389.¹ pants, atšķirībā no KL 218. panta neparedz atbildību par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu. Tiesa, jāatzīmē, ka salīdzinot šā panta saturu ar KL noteikto nodokļu nenomaksāšanas jēdzienu, secināms, ka šajā pantā paredzētais nodarījums ir iekļaujams izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdzienā KL izpratnē.

Tāpat Igaunijas Sodu kodeksa 389.² pantā ir paredzēta atbildība par ievērojamu nodokļu krāpšanu, proti, par apzināti nepatiesas informācijas iesniegšanu nodokļu administrācijai ar mērķi

¹⁵⁸ Penal Code of the Republic of Estonia: Igaunijas Republikas likums. Pieejams: https://www.unodc.org/res/cld/document/estonia-criminal-code-as-amended-2013_html/Estonia_Criminal_Code_as_amended_2013.pdf [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

palielināt atmaksājamo summu vai izveidot nodokļu atmaksas pamatojumu, ja šo darbību rezultātā nepamatoti nesamaksātā nodokļa, atmaksātā nodokļa, atlaides vai kompensācijas summa sasniedz lielu kaitējuma apmēru soda ar naudas sodu vai brīvības atņemšanu līdz pieciem gadiem. Savukārt šā panta otrajā daļā ir paredzēta brīvības atņemšana uz laiku līdz septiņiem gadiem par tādām pašām darbībām, ja to rezultātā nepamatoti nesamaksātā nodokļa, atmaksātā nodokļa, atlaides vai kompensācijas summa sasniedz vai pārsniedz summu 320 000 *euro* apmērā. Atbilstoši Latvijas Republikas krimināltiesiskajam regulējumam, Igaunijas Sodukodeksa 389². pantā paredzētas darbības kvalificējamās vai nu saskaņā ar KL 218. pantu kā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, vai arī saskaņā ar KL 177. pantu kā krāpšana.

Izpētot un salīdzinot Lietuvas Kriminālkodeksā, Igaunijas Sodukodeksā un mūsu valsts KL paredzēto regulējumu, secināms, ka visās Baltijas valstīs ir paredzēta kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, bet ar atšķirīgu reglamentāciju un noziedzīgu nodarījumu sastāvu niansēm. Igaunijas un Lietuvas krimināllikumos iekļautais izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdziens nesakrīt ar KL iekļauto. Līdzīgi kā ASV un Itālijā, Igaunijas un Lietuvas krimināllikumos atbildība par nodarījumiem, kas atbilstoši KL tiktu kvalificēti tikai saskaņā ar vienu 218. pantu, ir paredzēta vairākos dažādos pantos.

Viena no sarežģītākajām nodokļu noziedzīgu nodarījumu sistēmām ir ietverta Ķīnas Tautas Republikas Kriminālkodeksā.¹⁵⁹ Ķīnas kriminālkodekss satur 10 pantus, kuros paredzēti nodokļu noziedzīgu nodarījumu sastāvi. Ķīnas kriminālkodeksa 201. pantā ir paredzēta kriminālatbildība par nodokļu pilnu vai daļēju nemaksāšanu, kas izpaužas grāmatu-rēķinu un rēķinu-faktūru viltošanā, pārstrādē, slēpšanā, patvaļīgā iznīcināšanā, izdevumu palielināšanā vai ziņu par ienākumiem nesniegšanā, ienākumu samazināšanā, atteikšanās no deklarēšanas vai fiktīvajā nodokļu samaksas deklarēšanā pēc paziņojuma saņemšanas no nodokļu administrācijas. Salīdzinot šo pantu ar KL 218. pantu, secināms, ka tie ir ļoti tuvi satura ziņā. Tomēr, redzamas arī zināmas nebūtiskās atšķirības. Jāatzīmē, ka Ķīnas Tautas Republikas kriminālkodeksa 204. pantā atsevišķi ir paredzēta atbildība par krāpniecisku atmaksājama valsts eksporta nodokļa saņemšanu ievērojamā apmērā, deklarējot viltus eksportu vai kādā citā krāpnieciskā veidā.¹⁶⁰ Būtībā atbilstoši KL šādas darbības kvalificējamās saskaņā ar 177. pantu.

Atšķirībā no KL Ķīnas Tautas Republikas kriminālkodekss satur virkni citu noziedzīgu nodarījumu, kas nav paredzēti KL. Piemēram, 202. pantā ir paredzēta kriminālatbildība par atteikšanos maksāt nodokli, pielietojot vardarbību un draudus, savukārt 206. pantā paredzēta atbildība par pievienotās vērtības nodokļa pavadzīmju viltošanu vai par viltotu pievienotās vērtības

¹⁵⁹ Criminal Law of the People's Republic of China: Ķīnas Tautas Republikas likums. Pieejams: http://www.npc.gov.cn/englishnpc/Law/2007-12/13/content_1384075.htm [aplūkots 2017. gada 25. decembrī].

¹⁶⁰ Додонов В. Н., Капинус О. С., Щерба С. П. Сравнительное уголовное право. Особенная часть: Монография. Москва: Издательство «Юрлитинформ», 2010, с. 233.

nodokļa pavadzīmju realizēšanu. Šādi speciāli nodokļu noziedzīgi nodarījumi nav paredzēti KL, bet tajā ir paredzēta kriminālatbildība par uzņēmumam (uzņēmējsabiedrībai), iestādei vai organizācijai likumos noteikto grāmatvedības dokumentu, gada pārskatu, statistikas pārskatu vai statistiskās informācijas slēpšanu vai viltošanu (Krimināllikuma 217. pants) un par dokumenta viltošanu un viltota dokumenta realizēšanu un izmantošanu (Krimināllikuma 275.pants), kā arī par draudiem izdarīt slepkavību un nodarīt smagu miesas bojājumu (Krimināllikuma 132. pants).

Apkopojot un izanalizējot citu valstu krimināllikumus un nodokļu normatīvos aktus, secināms, ka vairāku ārvalstu normatīvajos aktos ir paredzēta kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Tiesa, jāatzīmē, ka dažādās valstīs ir dažāda pieeja pie izvairīšanās no nodokļu nomaksas noziedzīga nodarījuma sastāva konstruēšanas, kā arī dažādās valstīs pastāv atšķirīga tās jēdziena izpratne.

Mūsu valsts KL likumdevējs, atšķirībā no Itālijas un ASV regulējuma, neizdala atsevišķos noziedzīgos nodarījumos nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu nomaksas, izmantojot viltotus dokumentus un citus pretiesiskus līdzekļus, kā arī nediferencē par izvairīšanos no nodokļu nomaksas nosakāmo sodu atkarībā no nesamaksātā nodokļa veida vai no tā, vai izvairīšanās no nodokļu nomaksas notiek, vienkārši nenomaksājot ar likumu uzlikto nodokli, vai pielietojot pretiesiskas metodes nodokļa apmēra samazināšanai. Tomēr tiesa, nosakot personai sodu par izvairīšanos no nodokļu nomaksas saskaņā ar KL 218. pantu, katrā konkrētā gadījumā izvērtē noziedzīga nodarījuma raksturu, nodarīto kaitējumu, objektīvo un subjektīvo pusi, kā arī citus apstākļus un nosaka tādu sodu KL 218. pantā paredzēto sankciju robežās, kas atbilst izdarītā raksturam un ir samērīgs ar to.

Darba autore uzskata, ka pozitīvi vērtējama ASV, Itālijas, Lietuvas un Igaunijas normatīvajos aktos noteikta nodokļu nemaksāšanas un izvairīšanās no nodokļu nomaksas norobežošana dažādos sastāvos, atbilstoši diferencējot arī soda apmērus, kas ļauj taisnīgāk noteikt sodu atbilstoši nodarījuma raksturam un smagumam. Tiesas prakses vienveidību sodu noteikšanā veicina ASV, Itālijas, Lietuvas un Igaunijas normatīvajos aktos likumdevēja precīzi determinētas piemērojamā soda robežas, paredzot bargāku sodu par nodokļu samazināšanu, nodokļu bāzes slēpšanu, kas ir saistīta ar nepatiesas informācijas sniegšanu, bet mazāku sodu par izvairīšanos no pareizi aprēķināto un deklarēto nodokļu ieskaitīšanas valsts budžetā vai informācijas nesniegšanu, kas saistīta ar nodokļa maksātāja bezdarbību. Ārvalstu normatīvo aktu detalizētas analīzes rezultātā secināts, ka vairākās valstīs ir paredzēta atbildība par „nodokļu krāpšanu” vai „nepamatotu nodokļu atmaksu saņemšanu”, kas ļauj precīzāk kvalificēt nodarījumu, neveidojot KL 218. pantā un 177. pantā paredzēto nodarījumu reālo kopību, gadījumā, ja izvairīšanās no nodokļu nomaksas rezultātā ne tikai netiek samaksāti nodokļi daļēji vai pilnā apmērā, bet arī nepamatoti tiek saņemtas

it kā pārmaksātā nodokļa atmaksas. Šis jautājums detalizētāk tiks analizēts promocijas darba 4.2. apakšnodaļā.

KL 218. pants konstruēts tā, ka tajā, atšķirībā no ASV, Itālijas un Lietuvas normatīvā regulējuma, ir iekļautas vairākas prettiesiskās darbības un bezdarbības akti, kuru rezultātā nodokļi un/vai nodevas netiek samaksātas daļēji vai pilnā apmērā. KL 218. pantā ir paredzēta atbildība gan par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, gan par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, kas izpaužas apzinātā nepatiesas informācijas sniegšanā nodokļu administrācijai, nodokļu un informatīvo deklarāciju vai administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšanā, prettiesiskajā nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošanā vai jebkurā citā apzinātā darbībā vai bezdarbībā, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas krimināltiesību izpratnē ir noziedzīgs nodarījums, par kura izdarīšanu likumdevējs paredzējis atbildību Krimināllikuma 218. pantā, nosakot tajā tās noziedzīga nodarījuma sastāvu. „Noziedzīga nodarījuma sastāvs ir Krimināllikuma Vispārīgās un Sevišķās daļās normās noteikto objektīvo un subjektīvo pazīmju kopums, kas nepieciešams un pietiekams, lai raksturotu noteikta veida noziedzīgu nodarījumu.”¹⁶¹ Nosakot izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas sastāvu, likumdevējs norādījis šā nodarījuma būtiskās pazīmes, kas ir nepieciešamas un vienlaikus pietiekamas, lai personas rīcība tiktu kvalificēta kā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.

Krimināltiesību doktrīnā, „ievērojot kopīgās noziedzīgu nodarījumu sastāvu uzbūves likumsakarības un īpatnības, noziedzīgu nodarījumu sastāvus var sagrupēt pēc šādiem kritērijiem:

- 1) pēc nodarījuma kaitīguma smaguma pakāpes;
- 2) pēc nodarījuma sastāva aprakstīšanas paņēmienu;
- 3) pēc nodarījuma sastāva konstrukcijas īpatnībām”.¹⁶²

„Atkarībā no noziedzīgā nodarījuma kaitīguma smaguma pakāpes krimināltiesību teorijā izšķir trīs noziedzīgo nodarījumu sastāvu veidus: pamatsastāvu, sastāvu ar nodarījumu pastipriņošajiem apstākļiem (kvalificēts, īpaši kvalificēts sastāvs) un sastāvu ar nodarījumu mīkstinošiem apstākļiem (privileģēts sastāvs).”¹⁶³ Noziedzīga nodarījuma izdarīšanas rezultātā nodarītā kaitīguma smaguma pakāpi nosaka atbilstoši noziedzīga nodarījuma sastāvā iekļautajām objektīvajām vai subjektīvajām pazīmēm.

¹⁶¹ Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 10. lpp.

¹⁶² Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 43. lpp.

¹⁶³ Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 35. lpp.

KL 218. pants konstruēts tā, ka tajā paredzētajam noziedzīgajam nodarījumam ir pamatsastāvs un kvalificējošs sastāvs. Krimināltiesību teorijā noziedzīga nodarījuma pamatsastāvu raksturo kā Krimināllikuma noteiktā pantā vai tā daļā paredzēto visu subjektīvo un objektīvo pazīmju kopumu, kas nosaka konkrēta noziedzīga nodarījuma būtību un ir nepieciešams un pietiekams, lai atzītu kādu prettiesisku nodarījumu par konkrēto noziedzīgo nodarījumu. Attiecīga noziedzīga nodarījuma konstatēšanai, jāpastāv visiem pamatsastāvu raksturojošiem apstākļiem. Prof. U. Krastiņš norāda uz Krimināllikuma pantu konstrukcijas likumsakarību, ka „noziedzīga nodarījuma pamatsastāvs parasti ir aprakstīts Krimināllikuma Sevišķās daļas panta pirmajā daļā”.¹⁶⁴ Tomēr katrai likumsakarībai ir savi izņēmumi. KL 218. pants tieši var būt pieminēts kā šāda izņēmuma piemērs. 2013. gada 1. aprīlī stājas spēkā 2012. gada 13. decembra likums „Grozījumi Krimināllikumā”¹⁶⁵, ar kuru Krimināllikumā tika ieviesti vērienīgi grozījumi, tajā skaitā tika izslēgta KL 218. panta pirmā daļa. Izslēdzot pētāmā panta pirmo daļu, likumdevējs izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas pamatsastāvu noteica KL 218. panta otrajā daļā.

Savukārt personas saukšanai pie kriminālatbildības saskaņā ar analizējamā panta trešo daļu ir nepieciešams konstatēt ne tikai pamatsastāvā norādītais noziedzīgais nodarījums, bet arī šā noziedzīgā nodarījuma kvalificējošo pazīmi – noziedzīga nodarījuma izdarīšana organizētā grupā. KL 218. panta trešā daļa nosaka izvairīšanās no nodokļu nomaksas un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalificētu sastāvu. Noziedzīga nodarījuma kvalificēts sastāvs norāda uz nodarījumu pastiprinošiem apstākļiem un „satur pazīmes, kas raksturo konkrētā nodarījuma kaitīguma smagāku pakāpi salīdzinājumā ar pamatsastāvu”.¹⁶⁶

Vēl viens krimināltiesību teorijā atzītais noziedzīgu nodarījumu sastāvu klasifikācijas veids ir noziedzīgu nodarījumu sastāvu grupēšana formālos, materiālos un nošķeltos sastāvos pēc noziedzīgu nodarījumu sastāvu konstruktīvajām īpatnībām. Šai noziedzīgu nodarījumu sastāvu klasifikācijai ir būtiskā nozīme konkrētu izdarītu noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijā tāpēc, ka tā ir saistīta ar likumdevēja noteikto konkrētu noziedzīgu nodarījumu pabeigšanas brīdi.

Formāli noziedzīgu nodarījumu sastāvi ir „tādi nodarījuma sastāvi, kuri satur vienīgi tādas pazīmes, kas raksturo pašu kaitīgo darbību vai apzinātu bezdarbību neatkarīgi no kaitīgo seku iestāšanās”.¹⁶⁷ Noziedzīgs nodarījums ar formālo sastāvu ir pabeigts ar brīdi, kad noziedzīga nodarījuma subjekts ir veicis konkrētā Krimināllikuma pantā vai tā daļā, vai punktā paredzēto darbību vai bezdarbību neatkarīgi no seku iestāšanās.

¹⁶⁴ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 43. lpp.

¹⁶⁵ Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2012. 27. decembris, Nr. 202.

¹⁶⁶ Krastiņš U. Noziedzīgs nodarījums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2000, 22. lpp.

¹⁶⁷ Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 83. lpp.

Savukārt noziedzīgu nodarījumu materiālajos sastāvos ir norāde ne tikai uz prettiesisko darbību vai bezdarbību, bet arī uz tās rezultātā izraisītajām kaitīgajām sekām. Nodarījuma kvalifikācijai saskaņā ar noziedzīga nodarījuma materiālo sastāvu nepieciešams konstatēt ne tikai pašu nodarījumu, kas izpaužas prettiesiskajā darbībā vai bezdarbībā, bet arī šīs rīcības rezultātā izraisītās sekas, kas noteiktas noziedzīga nodarījuma sastāvā. Gadījumā, ja konstatējams nodarījums, bet sekas nav iestājušas, prettiesiska rīcība var tikt kvalificēta kā attiecīgā noziedzīgā nodarījuma mēģinājums vai persona vispār netiek saukta pie kriminālatbildības, jo nav konstatētas visas Krimināllikumā paredzētās noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes, kas ir vienīgais pamats personas saukšanai pie kriminālatbildības.

„Par nošķeltu noziedzīga nodarījuma sastāvu uzskatāms tāds nodarījuma sastāvs, kurā ietvertas pazīmes, kas raksturo gatavošanos noziedzīga nodarījuma izdarīšanai vai pašu prettiesiskās darbības procesu, kas vērsts uz to, lai iestātos vēlamās kaitīgās sekas, bet šīs sekas nav iekļautas konkrētā noziedzīgā nodarījuma sastāvā.”¹⁶⁸

KL 218. panta otrās daļas dispozīcijā ir paredzēta ne tikai prettiesiskā rīcība, kas var izpausties darbībā vai bezdarbībā, bet arī kaitīgas sekas „ja ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā”.

Ņemot vērā to, ka KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvā ir nepārprotama norāde uz nodarījuma rezultātā nodarītajām kaitīgām sekām, secināms, ka KL 218. panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgā nodarījuma sastāvs ir materiāls sastāvs. Tātad KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma konstatēšanai ir nepieciešams konstatēt ne tikai pašu nodarījumu, bet arī izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas rezultātā nodarītus zaudējumus valstij vai pašvaldībai lielā apmērā, tas ir, nodarījuma sekas.

Jāatzīmē, ka analizējamā noziedzīgā nodarījuma pamatsastāvā iekļautā pazīme – kaitīgas sekas lielā apmērā – parasti tiek iekļauta kvalificētos sastāvos kā kvalificējošā pazīme, bet KL 218. pantā šī pazīme ir iekļauta pamatsastāvā un ir kriminālatbildības iestāšanās pamatnosacījums.

Sākot ar 2018. gada 1. janvāri KL 218. panta trešajā daļā ir paredzēta kriminālatbildība „par šā panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, ja to izdarījusi organizēta grupa”.¹⁶⁹ KL 218. panta trešajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma konstatēšanai jākonstatē ne tikai šā panta otrajā daļā paredzēto noziegumu, bet arī kvalificējošo pazīmi – „organizēta grupa”. KL 218. panta trešajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījuma sastāvs ir materiāls.

Jāatzīmē, ka pirms šo grozījumu stāšanās spēkā KL 218. panta trešajā daļā paredzētajam noziedzīgajam nodarījumam bija formāls sastāvs. Līdz 2017. gada 22. jūnija likuma „Grozījumi Krimināllikumā” stāšanās spēkā KL 218. panta trešajā daļā bija paredzēta atbildība „par šā panta

¹⁶⁸ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 47. lpp.

¹⁶⁹ Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2017. 5. jūlijs, Nr. 132.

otrajā daļā paredzētajām darbībām, ja tās izdarījusi organizēta grupa”. KL 218. panta trešajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma dispozīcijā bija iekļauta norāde uz šā panta otrajā daļā paredzētajām darbībām un uz papildus pazīmi „organizētā grupa”. Atšķirībā no spēkā esošā regulējuma, KL 218. panta trešās daļas dispozīcija bija konstruēta tā, ka personas saukšanai pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu papildus organizētās grupas konstatēšanai nebija nepieciešams konstatēt šā panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvu (pamatsastāvu), bet tikai tajā paredzētās darbības. KL 218. panta trešajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums bija konstatējams, ja organizētā grupa veic šā panta otrajā daļā paredzētās darbības. Neapšaubāmi šīm darbībām ir materiāls raksturs un to rezultātā var būt nodarīti vai tiek nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai, bet likumdevējs, izmantojot iepriekš aprakstīto dispozīcijas konstrukciju, nebija iekļāvis KL 218. panta trešajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvā kaitīgās sekas. Tātad atbilstoši Krimināllikuma 2012. gada 13. decembra redakcijai nodarījuma kvalificēšanai saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu kaitīgo seku konstatēšana nebija nepieciešama, jo šajā daļā paredzētais noziedzīgā nodarījuma sastāvs bija formāls.

Vienlaikus, jāatzīmē, ka, šādi formulējot KL 218. panta trešās daļas dispozīciju un neparedzot tajā kaitīgas sekas lielā apmērā, faktiski likumdevējs paredzējis iespēju gadījumā, ja KL 218. panta otrajā daļā paredzētās darbības veica organizēta grupa, saukt personas pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, kuras rezultātā valsts vai pašvaldību budžetam nodarīto zaudējumu apmērs nesasniedz lielos apmērus. Tātad KL 218. panta trešās daļas dispozīcija paredzēja personu saukšanu pie kriminālatbildības par tādu darbību izdarīšanu, kas pēc būtības kvalificējamas kā administratīvs pārkāpums. Šāda dispozīcijas konstrukcija bija pretrunā ar KL 21. pantā noteikto organizētas grupas legālu definīciju, kura paudzēja, ka organizēta grupa ir vairāk nekā divu personu izveidota apvienība, kura radīta nolūkā kopīgi izdarīt vienu vai vairākus noziegumus un kuras dalībnieki saskaņā ar iepriekšēju vienošanos sadalījuši pienākumus.

Latvijas Republikas Augstākā tiesa savā 2015. gada 26. novembra lēmuma lietā SKK-32/2015 atzina, ka „jautājums par nodarījuma kvalificēšanu saskaņā ar Krimināllikuma Sevišķās daļas pantos norādīto kvalificējošo pazīmi – nodarījumu izdarījusi organizēta grupa – aplūkojams kopsakarā ar Krimināllikuma 21. pantu, kurā sniegtas organizētas grupas pazīmes un norādīti gadījumi, kādos personai iestājas atbildība par nozieguma izdarīšanu organizētā grupā.”¹⁷⁰

Ņemot vērā KL 21. pantā noteikto, kā arī Augstākās tiesas judikatūrā atzīto, secināms, ka, neskatoties uz to, ka iepriekš KL 218. panta trešās daļas dispozīcijā likumdevējs nav paredzējis zaudējumus valstij vai pašvaldībai lielā apmērā, bet personas pamatotai saukšanai pie kriminālatbildības šī pazīme bija jākonstatē.

¹⁷⁰ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2015. gada 26. novembra lēmums lietā Nr. SKK-32/2015. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2015/SKK-32-2015.doc> [aplūkots 2018. gada 21. janvārī].

Ar 2017. gada 22. jūnija likuma „Grozījumi Krimināllikumā” stāšanās spēkā šī KL 218. panta trešās daļas dispozīcijas neprecizitāte tika labota. Jāatzīmē, ka atbilstoši minētā likuma parējas noteikumiem personas, kuras noziedzīgu nodarījumu izdarījušas līdz šā likuma spēkā stāšanās dienai, sodāmas saskaņā ar tām Krimināllikuma normām, kas bija spēkā šā nodarījuma izdarīšanas laikā. Līdz ar to iepriekš secinātais jāņem vērā, saucot personas pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu par noziedzīgiem nodarījumiem, kas izdarīti līdz 2018. gada 1. janvārim.

Krimināltiesībās tiek klasificēti ne tikai noziedzīgu nodarījumu sastāvi, bet arī paši noziedzīgie nodarījumi. Runājot par izvairīšanās no nodokļu nomaksas un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izpratni krimināltiesiskajā aspektā, jāpievērš uzmanība arī tās pozīcijai noziedzīgu nodarījumu klasifikācijā. Līdzīgi kā noziedzīgu nodarījumu sastāvu klasifikācijas gadījumā, tā arī noziedzīgus nodarījumus klasificē pēc dažādiem kritērijiem.

Likumdevējs KL 7. pantā noteicis noziedzīgu nodarījumu klasifikāciju atbilstoši personas vai sabiedrības interešu apdraudējuma raksturam un kaitīgumam, kuras pamatā ir Krimināllikuma paredzētās sankcijas smagums un nodarījuma izdarījušā vainas formas. Prof. U. Krastiņš norāda, ka, „ja atzīstam, ka sankcija atspoguļo Krimināllikuma panta vai panta daļas dispozīcijā paredzētā noziedzīgā nodarījuma kaitīgumu un tā smaguma pakāpi, tad tādi kritēriji ir pieņemami”.¹⁷¹ Tā, likumdevējs noziedzīgus nodarījumus iedala kriminālpārkāpumos un noziegumos, savukārt noziegumus mazāk smagos noziegumos, smagos noziegumos un sevišķi smagos noziegumos.

KL 218. panta otrās daļas sankcija kā sodu par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas paredz brīvības atņemšanu uz laiku līdz četriem gadiem vai īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai piespiedu darbu, vai naudas sodu, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas un atņemot tiesības uz noteiktu vai visu veidu komercdarbību vai uz noteiktu nodarbošanos vai tiesības ieņemt noteiktu amatu uz laiku no diviem līdz pieciem gadiem.

Likumdevējs pētāmā panta trešajā daļā noteic, ka par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, ja to izdarījusi organizētā grupa soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz desmit gadiem, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas un atņemot tiesības uz noteiktu vai visu veidu komercdarbību vai uz noteiktu nodarbošanos vai tiesības ieņemt noteiktu amatu uz laiku no diviem līdz pieciem gadiem, un ar probācijas uzraudzību uz laiku līdz trim gadiem.

Saskaņā ar KL 7. panta ceturto daļu smags noziegums ir tīšs nodarījums, par kuru šajā likumā paredzēta brīvības atņemšana uz laiku, ilgāku par trim gadiem, bet ne ilgāku par astoņiem gadiem, kā arī nodarījums, kurš izdarīts aiz neuzmanības un par kuru šajā likumā paredzēta brīvības

¹⁷¹ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 51. lpp.

atņemšana uz laiku, ilgāku par astoņiem gadiem. Savukārt, saskaņā ar šā panta piektajā daļā noteikto, sevišķi smags noziegums ir tīšs nodarījums, par kuru paredzēta brīvības atņemšana uz laiku, ilgāku par astoņiem gadiem, vai mūža ieslodzījums.

Apkopojot KL noteikto, secināms, ka likumdevējs klasificē izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kā noziegumu: KL 218. panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgu nodarījumu kā smagu noziegumu, bet šā panta trešajā daļā – kā sevišķi smagu noziegumu.

KL 23. pants nosaka vēl vienu noziedzīgu nodarījumu klasifikācijas veidu, proti: atsevišķa (vienota) noziedzīga nodarījuma klasifikācijas kritērijus un pamatus. Šā panta pirmā daļa satur atsevišķa (vienota) noziedzīga nodarījuma likumdevēja sniegto definīciju: atsevišķs (vienots) noziedzīgs nodarījums ir viens nodarījums (darbība vai bezdarbība), kam ir viena noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes, vai arī divi vai vairāki savstarpēji saistīti noziedzīgi nodarījumi, kurus aptver vainīgās personas vienots nodoms un kuri atbilst tikai viena noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmēm.

Prof. V. Liholaja norāda, ka „krimināltiesību teorijā atsevišķu (vienotu) noziedzīgu nodarījumu iedala vienkāršā atsevišķā (vienotā) noziedzīgā nodarījumā un komplicētā atsevišķā (vienotā) noziedzīgā nodarījumā”.¹⁷² Savukārt prof. U. Krastiņš pamatoti norāda, ka komplicēto noziedzīgu nodarījumu sastāvu nosaukšana par saliktiem sastāviem nav precīza, jo „salikti sastāvi ir tikai viens no komplicēto sastāvu veidiem”.¹⁷³

Likumdevējs KL atsevišķi nenorāda uz šādu iedalījumu, bet faktiski Krimināllikuma 23. panta pirmajā daļā esošajā atsevišķā (vienota) noziedzīga nodarījuma definīcijā ir iekļauts krimināltiesību teorijā nostiprinātais atsevišķa (vienota) noziedzīga nodarījuma iedalījums.

Tātad saskaņā ar KL 23. panta pirmajā daļā noteikto, vienkāršs atsevišķs noziedzīgs nodarījums ir viens nodarījums, kas izpaužas darbībā vai bezdarbībā un kam ir viena noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes. Savukārt komplicēts atsevišķs (vienots) noziedzīgs nodarījums ir divi vai vairāki savstarpēji saistīti noziedzīgi nodarījumi, kurus aptver vainīgās personas vienots nodoms un kuri atbilst tikai viena noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmēm.

Tātad komplicēts atsevišķs (vienots) noziedzīgs nodarījums nav uzskatāms par nodarījumu daudzējādību, jo tam ir viens noziedzīga nodarījuma sastāvs un šis nodarījums jākvalificē saskaņā ar vienu Krimināllikuma pantu vai tā daļu, vai tā punktu, bet atšķirībā no vienkārša atsevišķa (vienota) noziedzīga nodarījuma tā objektīvajai pusei ir sarežģītākā konstrukcija, tajā var ietilpst gan viena darbība vai viens bezdarbības akts, gan vairākas darbības vai vairāki bezdarbības akti, kuru rezultātā var iestāties vienas vai vairākas sekas. Savukārt noziedzīga nodarījuma subjektīvo

¹⁷² Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 140. lpp.

¹⁷³ Krastiņš U. Vaina komplicētos noziedzīgos nodarījumos. Jurista Vārds, 2010. 11. maijs, Nr. 19, 5-11. lpp.

pusi raksturojoša noziedzīga nodarījuma subjekta psihiskā attieksme pret nodarījumu arī var izpausties dažādi, proti: gan vienā, gan divās vainas formās.

Krimināltiesību doktrīnā tradicionāli komplicētus atsevišķus (vienotus) noziedzīgus nodarījumus atkarībā no noziedzīga nodarījuma sastāva konstrukcijas iedala saliktos, turpinātos un ilgstošos atsevišķos (vienotus) noziedzīgos nodarījumos.¹⁷⁴

Atbilstoši prof. *Dr. iur.* Paula Minca viedoklim, salikti noziedzīgi nodarījumi ir noziedzīgi nodarījumi, „kuri iegūst savu vienīgumu tikai sakarā ar formulējumu krimināllikumā, kas rada sevišķus tipus, kombinējot divus patstāvīgus noziedzīgus nodarījumus, proti, ja tie viens pret otru attiecas kā:

a) līdzeklis pret mērķi, piem., sodāmi draudi (Latv. Sodli. 474. p.) un svešas kustamas mantas paņemšana (546.p.), kurus 550. pants kombinē radot t.s. laupīšanu, vai

b) cēlonis pret sekām, piem., divkauja (Latv. Sodli. 451. p.) un slepkavība (429. p.), kurus 452. pants savieno, radot privileģētu dzīvības atņemšanas veidu”.¹⁷⁵

Savukārt mūsdienu krimināltiesību pētnieks A. Judins šādi definē saliktu noziedzīgu nodarījumu: „Atsevišķs kriminālnodarījums, ko realizē, izdarot divas vai vairākas darbības, no kurām katra, būdama izdarīta autonomi, veidotu patstāvīgu noziedzīgu nodarījumu”.¹⁷⁶ A. Judins arī norāda, ka „būtībā salikts noziedzīgs nodarījums ir ideālas kopības paveids, kas speciāli paredzēts Krimināllikumā un tieši tāpēc atzīstams par atsevišķu noziedzīgu nodarījumu”.¹⁷⁷ Šādam viedoklim var piekrist tikai daļēji, jo ne visi salikti noziedzīgi nodarījumi sastāv no divām vai vairākām darbībām. Dažreiz salikts noziedzīgs nodarījums mēdz izpausties vienā darbībā, kas izraisījusi vairākas sekas, vai arī par saliktu noziedzīgu nodarījumu uzskatams kādu noteikumu pārkāpums, kas pats par sevi nav kriminālsodāms, bet kļūst par tādu kaitīgu seku iestāšanās gadījumā. Pieminētajos gadījumos grūti runāt par ideālas kopības pastāvēšanu.

Latvijas krimināltiesību teorijā par saliktiem noziedzīgiem nodarījumiem uzskata šādus noziedzīgus nodarījumus:

- 1) noziedzīgi nodarījumi, kas izpaužas divu dažādu obligātu darbību izdarīšanā;
- 2) noziedzīgi nodarījumi, kuros apvienotas darbības, kas atbilst vairākiem nodarījumu sastāviem;

¹⁷⁴ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I-VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 121. lpp.; Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 291.–294. lpp.; Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 264. lpp.; Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 140. lpp.; Krastiņš U. Noziedzīgs nodarījums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2000, 189.–190. lpp.; Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 95.–96. lpp.

¹⁷⁵ Mince P. Krimināltiesību kurss. Vispārējā daļa. Ar U. Krastiņa komentāriem. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2005, 185.–186. lpp.

¹⁷⁶ Judins A. Krimināltiesību terminu skaidrojošā vārdnīca. Rīga: RAKA, 1999, 146 lpp.

¹⁷⁷ Turpat.

- 3) noziedzīgi nodarījumi, kuru rezultātā iestājušās vismaz divas kaitīgas sekas;
- 4) noziedzīgi nodarījumi, kas izdarīti, pastāvot kvalificējošiem apstākļiem;
- 5) noziedzīgi nodarījumi, kas izpaudušies kādu profesionālu vai piesardzības noteikumu pārkāpšanā un tā rezultātā iestājušās kaitīgas sekas;
- 6) noziedzīgi nodarījumi, kuros ietvertas vairākas alternatīvas darbības, bet noziedzīgs nodarījums konstatējams neatkarīgi no tā, vai persona izdarījusi visas tajā ietvertas darbības vai tikai vienu no tām;
- 7) noziedzīgi nodarījumi, kas sastāv no divām atkārtotām prettiesiskām darbībām vai bezdarbības aktiem, ja katrs no tiem pats par sevi nav noziedzīgs nodarījums, bet abi izdarīti gada laikā.¹⁷⁸ Jāatzīmē, ka tagad spēkā esošajā KL vairs nav paredzēts neviens tāds noziedzīga nodarījuma sastāvs.

Saskaņā ar KL 23. panta trešo daļu atsevišķu turpinātu noziedzīgu nodarījumu veido vairākas savstarpēji saistītas tādas pašas noziedzīgas darbības, kas vērstas uz kopēju mērķi, ja tās aptver vainīgās personas vienots nodoms, tāpēc savā kopumā tās veido vienu noziedzīgu nodarījumu.

Savukārt šā panta ceturtajā daļā likumdevējs sniedz atsevišķa ilgstoša noziedzīga nodarījuma definīciju: „Atsevišķs ilgstošs noziedzīgs nodarījums ir nepārtraukta viena noziedzīga nodarījuma sastāva realizēšana (darbība vai bezdarbība), kas saistīta ar tai sekojošu ilgstošu to pienākumu neizpildīšanu, kurus likums ar kriminālvajāšanas piedraudējumu uzlicis vainīgajai personai.”

Krimināltiesību zinātnē jautājums par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas pieskaitīšanu pie noteikta patstāvīga noziedzīga nodarījuma veida ir diskutabls. Tas tiek pamatots ar izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas formu daudzveidību.

Tā, piemēram, KL 218. panta otrajā daļā paredzēta kriminālatbildība 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. Analizējamā noziedzīga nodarījuma pamatsastāvā ir iekļautas vairākas alternatīvas darbības un vairāki bezdarbības akti: izvairīšanās no nodokļu nomaksas, izvairīšanās no nodokļiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, ienākumu slēpšana, peļņas slēpšana, citu ar nodokli apliekamo

¹⁷⁸ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 121. lpp.; Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 298.–299. lpp.; Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 265.–266. lpp.; Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 141.–142. lpp.; Krastiņš U. Noziedzīgs nodarījums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2000, 193.–194. lpp.; Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 96. lpp.

objektu slēpšana, ienākumu samazināšana, peļņas samazināšana un citu ar nodokli apliekamo objektu samazināšana. Noziedzīgi nodarījumi, kuros ietvertas vairākas alternatīvas darbības, neatkarīgi no tā, vai persona izdarījusi visas tajā ietvertas darbības vai tikai vienu no tām, atbilstoši krimināltiesību teorijā atzītajam ir salikts noziedzīgs nodarījums. Tātad KL 218. panta otrajā daļā paredzētais noziegums ir salikts noziedzīgs nodarījums. Savukārt KL 218. panta trešajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums ietver ne tikai vairākas alternatīvas darbības, bet arī izvairīšanās no nodokļu nomaksas kvalificējošo pazīmi, jo tajā paredzēta atbildība par KL 218. panta otrajā daļā paredzētajām darbībām, ja tās izdarījusi organizēta grupa. Tādējādi arī KL 218. panta trešajā daļā iekļautais noziedzīgais nodarījums no krimināltiesību teorijas viedokļa uzskatāms par saliktu noziedzīgu nodarījumu.

Tajā pašā laikā, tiesu praksē (Jēkabpils rajona tiesas spriedums lietā Nr. K16-0128/13¹⁷⁹, Daugavpils tiesas spriedums lietā Nr. K12-0527/12¹⁸⁰, Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas spriedums lietā Nr. K30-0208/6,¹⁸¹ Rīgas apgabaltiesas spriedums lietā Nr. KA04-1016-11/8,¹⁸² Cēsu rajona tiesas spriedums lietā Nr. K11-217/12 K11-21/13,¹⁸³ Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas spriedums lietā Nr. K29-761/12¹⁸⁴ u.c.) vēsturiski ir nostiprināta KL 218. panta otras daļas dispozīcijā minētās pazīmes – zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā – konstatēšana, saskaitot kopā vairāku atsevišķi nesamaksātu nodokļu par dažādiem taksācijas periodiem pamatparādu summas. Šādos gadījumos izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas tiek klasificēta kā atsevišķs (vienots) turpināts noziedzīgs nodarījums.

Tā, piemēram, Kuldīgas rajona tiesas 2016. gada 4. novembra spriedumā tika konstatēts:

„Laikā, kad tika izdarīts noziedzīgais nodarījums, tas ir, no 2009. gada 15. aprīļa līdz 2015. gada 30. novembrim, zemnieku saimniecības „C” atbildīgā amatpersona – īpašnieks ar paraksta tiesībām, bija A.J., kas zemnieku saimniecībā veica saimniecisko darbību, rīkojās ar uzņēmuma naudas līdzekļiem, parakstīja zemnieku saimniecības „C” dokumentus, Valsts ieņēmumu dienestam iesniegtās deklarācijas un atskaites, un kurai kā nodokļu maksātāja amatpersonai bija pienākums pārzināt un ievērot Latvijas Republikas normatīvos aktus nodokļu jomā.

A.J., būdams zemnieku saimniecības „C” īpašnieks ar paraksta tiesībām, tas ir, atbildīgā uzņēmuma amatpersona, kuras pienākums bija aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas, noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas, ar bezdarbību, tīši izvairījās no pievienotās vērtība nodokļa nomaksas EUR 72

¹⁷⁹ Jēkabpils rajona tiesas 2013. gada 19. februāra spriedums lietā Nr. K16-0128/13, krimināllietā Nr. 15830405109 (nav publicēts).

¹⁸⁰ Daugavpils tiesas 2012. gada 3. jūlija spriedums lietā Nr. K12-027/12, krimināllietā Nr. 15830605509 (nav publicēts).

¹⁸¹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2011. gada 4. oktobra spriedums lietā Nr. K30-0208/6, krimināllietā Nr. 11810005707 (nav publicēts).

¹⁸² Rīgas apgabaltiesas 2011. gada 21. decembra spriedums lietā Nr. KA0-1016-11/8, krimināllietā Nr. 11810005707 (nav publicēts).

¹⁸³ Cēsu rajona tiesas 2013. gada 2. februāra spriedums lietā Nr. K11-217/12 K11-21/13, krimināllietā Nr. 12400001511 (nav publicēts).

¹⁸⁴ Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 19. janvāra spriedums lietā Nr. K29-761/12, krimināllietā Nr. 15830109008 (nav publicēts).

625,64 apmērā, valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām EUR 124 763,53 apmērā, iedzīvotāju ienākumu nodokļa nomaksas EUR 57 725,33 apmērā un valsts riska nodevas iemaksas EUR 29,97 apmērā un radījis ar likumu aizsargātām valsts tautsaimniecības interesēm valsts ieņēmumu jomā materiālus zaudējumus pavisam kopā EUR 255 144,46 apmērā, kas izpaužas valsts budžetā nenomaksāto nodokļu apmērā un saskaņā ar 1998. gada 15. oktobra likumu „Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību” 20. pantu ir atzīstams par lielu apmēru, jo nozieguma priekšmeta kopējā vērtība nodarījuma izdarīšanas brīdī nav bijusi mazāka par piecdesmit tai laikā Latvijas Republikā noteikto minimālo mēnešalgu kopsummā”.¹⁸⁵

Pētot un analizējot tiesu praksi lietās,¹⁸⁶ kurās izvairīšanos no nodokļu nomaksas rezultātā nodarītais zaudējums valstij vai pašvaldībai lielā apmērā konstatēts ar vairāku atsevišķi nesamaksāto nodokļu vai nodevu par dažādiem taksācijas periodiem pamatparādu summu saskaitīšanu kopā, secināms, ka pretēji krimināltiesību teorijā nostiprinātajam principam, ka turpinātu noziedzīgu nodarījumu veido tikai savstarpēji saistītas tādas pašas uz kopējo mērķi vērstas darbības, kas ir aptvertas ar vainīgās personas vienoto nodomu, tiesu spriedumos noziedzīga nodarījuma subjekta nodoms netiek analizēts. Šajās lietās tiesas aprobežojas ar veikto darbību uzskaitījumu un aprakstu.

Darba autore neapšaubā, ka par turpinātu izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas liecina veikto prettiesisko darbību (fiktīvo darījumu iekļaušana deklarācijās, nepamatota izdevumu palielināšana utt.) sistemātiskums un periodiskums, kā arī veicamo darbību raksturs un līdzība dažādos taksācijas periodos, kas norāda uz nodarījuma subjekta vienotu nodomu izvairīties no nodokļu nomaksas, apdraudot vienu un to pašu interesi un sasniedzot kopēju mērķi – samazināt nodokļu slogu vai vispār izvairīties no tā. Tomēr vienveidīgas tiesu prakses un izpratnes par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas veidošanai tiesu spriedumos šādās lietās būtu nepieciešams iekļaut ne tikai paša nodoma analīzi, bet arī šo prettiesisko darbību raksturojumu, detalizēti analizējot, kādas veikto prettiesisko darbību pazīmes norāda uz vienotu nodomu un kāpēc. Šāds prettiesisko darbību raksturojums var būt par pamatu tiesas secinājumiem par noziedzīga nodarījuma subjekta vienota nodoma un kopējā mērķa esamību.

¹⁸⁵ Kuldīgas rajona tiesas 2016. gada 4. novembra spriedums lietā Nr. K19-0243-16/3, krimināllietā Nr. 15830010715 (nav publicēts).

¹⁸⁶ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2017. gada 18. janvāra spriedums lietā K30-0958-17/15, krimināllietā Nr. 15830015616 (nav publicēts); Kuldīgas rajona tiesas 2016. gada 4. novembra spriedums lietā Nr. K19-0243-16/3, krimināllietā Nr. 15830010715 (nav publicēts); Jēkabpils rajona tiesas 2013. gada 19. februāra spriedums lietā Nr. /K16-0128/13, krimināllietā Nr. 15830405109 (nav publicēts); Daugavpils tiesas 2012. gada 3. jūlija spriedums lietā Nr. K12-027/12, krimināllietā Nr. 15830605509 (nav publicēts); Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2011. gada 4. oktobra spriedums lietā Nr. K30-0208/6, krimināllietā Nr. 11810005707 (nav publicēts); Rīgas apgabaltiesas 2011. gada 21. decembra spriedums lietā Nr. KA0-1016-11/8, krimināllietā Nr. 11810005707 (nav publicēts); Cēsu rajona tiesas 2013. gada 2. februāra spriedums lietā Nr. K11-217/12 K11-21/13, krimināllietā Nr. 12400001511 (nav publicēts); Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 19. janvāra spriedums lietā Nr. K29-761/12, krimināllietā Nr. 15830109008 (nav publicēts).

Šādu viedokli pamato arī Latvijas Republikas Augstākās tiesas tiesu prakses apkopojumā „Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas” nostiprināta atziņa, ka, „ja vainīgās personas nodarījumu veido vairākas savstarpēji saistītas tādas pašas darbības vai bezdarbības akti, kas vērsti uz kopēju mērķi – izvairīties no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, ko aptver vainīgās personas vienots nodoms, nodarījums, saskaņā ar KL 23. panta trešajā daļā norādīto, atzīstams par atsevišķu (vienotu) turpinātu noziedzīgu nodarījumu”.¹⁸⁷ Šajā apkopojumā uzsvērts, ka, „ja vainīgajai personai bijis atsevišķs nodoms izdarīt divas vai vairāk izvairīšanās no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, katrs izvairīšanās gadījums ir kvalificējams patstāvīgi”.¹⁸⁸ Līdz ar to vienota nodoma un kopēja mērķa noteikšanai ir būtiska nozīme ne tikai analizējamā noziedzīgā nodarījuma pieskaitīšanā pie noteikta atsevišķa (vienota) noziedzīga nodarījuma veida, bet arī pareizā šā nodarījuma kvalifikācijā.

Krimināltiesību speciālajā literatūrā neviennozīmīgi tiek risināts jautājums par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināt maksājumu nomaksas pieskaitīšanu pie ilgstošiem noziedzīgiem nodarījumiem.

Prof. Dr. iur. P. Jani (*П. С. Яни*) uzskata, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir ilgstošs noziedzīgs nodarījums tāpēc, ka ar nodokļu normatīvajiem aktiem noteikts pienākums samaksāt nodokli neizbeidzas ar nodokļa maksāšanas termiņa iestāšanos. Tāpēc arī pēc likumā noteiktu seku iestāšanās nodokļu nesamaksāšanas veidā, noziedzīgs nodarījums tiek turpināts (ilgst) līdz tā faktiskai pabeigšanai, kas saistīta ar prettiesiskās rīcības pārtraukšanu pēc vai pretēji noziedzīga nodarījuma subjekta gribai.¹⁸⁹

Šis viedoklis tika kritizēts speciālajā literatūrā. Pēc I. Zvečarovska (*И. Звечаровский*) viedokļa, pēc likumā noteiktu seku iestāšanās noziedzīga nodarījuma sastāvs netiek īstenots, tā kā tas ir jau pabeigts, saglabājas tikai nekrimināltiesisks pienākums samaksāt obligātus maksājumus.¹⁹⁰ V. Tjunins (*В. И. Тюнин*) piekrīt I. Zvečarovska viedoklim, paskaidrojot, ka gadījumos, kad KL vai cits likums nosaka termiņu pienākumu izpildīšanai, noziegumu jāklasificē kā vienkāršu atsevišķu noziedzīgu nodarījumu, kas ir pabeigts ar pienākuma izpildīšanas termiņa iestāšanos.¹⁹¹

¹⁸⁷ Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [aplūkots 2017. gada 19. jūnijā].

¹⁸⁸ Turpat.

¹⁸⁹ Яни П. С. Дящиеся преступления с материальным составом: К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов. Российская юстиция, 1999, № 1, с. 40–42.

¹⁹⁰ Звечаровский И. Момент окончания преступлений, связанных с уклонением от уплаты обязательных платежей. Российская юстиция, 1999, № 9, с. 41–42.

¹⁹¹ Тюнин В. И. Некоторые аспекты толкования, применения и совершенствования уголовного законодательства, охраняющего отношения в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский Университет МВД России, 2001, с. 89.

Arī Latvijas Republikas vēsturiskajā tiesu praksē ir sastopama atziņa, kas ir līdzīga P. Jani izteiktajam viedoklim. Tā, Liepājas tiesas spriedumā tiek atzīts viedoklis, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir ilgstošs noziedzīgs nodarījums.

„A.K. inkriminētais nodarījums saskaņā ar Krimināllikuma 23. panta 4.daļu ir atzīstams par ilgstošu noziedzīgu nodarījumu, jo ilgstoši izvairās no pienākuma izpildīšanas, kurus likums ar kriminālvajāšanas piedraudējumu uzlicis vainīgajai personai un tas ir pabeigts ar dienu, kad personai radās pienākums iesniegt ziņas par saimnieciskajiem darījumiem un gūtajiem ieņēmumiem, un ilgst nepārtraukti visu laiku, kamēr viņam saglabājas šis ar likumu uzliktais pienākums, līdz brīdim, kamēr viņš šo pienākumu neizpilda.”¹⁹²

Darba autore uzskata, ka nevar piekrist šajā spriedumā un P. Jani paustajam, bet jāpiekrit I. Zvečarovska un V. Tjunina izteiktajiem viedokļiem. Gadījumā, ja izvairīšanās no nodokļu nomaksas izpaužas aktīvajās darbībās, kas saistītas ar nepatiesas informācijas sniegšanu nodokļu administrācijai par dažādām ar dažādiem nodokļiem apliekamajām nodokļu bāzēm, dažādu dokumentu viltošanu, vairāku nenotikušu darījumu iekļaušanu atskaitēs un deklarācijās par dažādiem taksācijas periodiem, tad, pēc autores domām, šādas aktīvās darbības pārsniedz ilgstošam noziedzīgam nodarījumam raksturīgu nepārtrauktu tā paša noziedzīga nodarījuma izdarīšanu un tām piemīt turpināta noziedzīga nodarījuma pazīmes. Šāds secinājums tiek pamatots ar to, ka, sniedzot nepatieso informāciju par dažādiem taksācijas periodiem un/vai dažādiem nodokļiem, tiek veiktas darbības, kas ietilpst noziedzīga nodarījuma objektīvajā pusē, tādā veidā mainot tajā ietilpstošos apstākļus, nevis nepārtraukti īsteno vienu un to pašu noziedzīga nodarījuma sastāvu. Vienlaikus jāatzīmē, ka analizējamais noziedzīgais nodarījums tiek pabeigts ar kaitīgu seku iestāšanos, proti: ar zaudējuma valstij vai pašvaldībai nodarīšanu lielā apmērā. Savukārt kaitīgu seku iestāšanās moments neatrauti saistīts ar konkrētā nodokļa normatīvajos aktos noteikto samaksas termiņu.

Šādu viedokli pamato arī aktuālajā tiesu praksē nostiprinātās atziņas. Tā piemēram, Rīgas pilsētas Ziemeļu rajona tiesa savā spriedumā, konstatēja Kriminālprocesa likuma 377. panta 3. punktā minēto apstākli un izbeidza lietu pret I. K., jo no dienas, kad tas izdarījusi noziedzīgu nodarījumu pagājuši pieci gadi. Jāatzīmē, ka atbilstoši lietas faktiskajiem apstākļiem un kriminālprocesa uzsākšanas datumam tiesa noilguma termiņu skaitīja no prettiesiskās darbības pabeigšanas dienas, nevis no prettiesiskās darbības konstatēšanas dienas.¹⁹³

Rezumējot visu, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir prettiesiska, vainojama, kaitīga rīcība (darbība vai bezdarbība), kas vērsta uz nodokļu bāzes slēpšanu vai samazināšanu, kā arī nodokļu atvieglojumu nepamatotu piemērošanu, kuras

¹⁹² Liepājas tiesas 2006. gada 17. jūlija spriedums lietā Nr. K20- 0375/06/04, krimināllietā Nr. 15830307003 (nav publicēts).

¹⁹³ Rīgas pilsētas Ziemeļu rajona tiesas 2016. gada 31. maija spriedums krimināllietā Nr. 12507001511 /7 (nav publicēts).

rezultātā valsts budžetā netiek samaksāti nodokļi un tiem pielīdzināti maksājumi daļēji vai pilnā apmērā.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir noziegums (otrajā daļā smags, bet trešajā daļā sevišķi smags), kas izpaužas apzināti nepatiesas informācijas sniegšanā nodokļu deklarācijās, nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšanā, nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu nelikumīgajā piemērošanā, jebkurā citā apzinātā darbībā vai bezdarbībā, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji, ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanā vai samazināšanā, ja ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā.

Apkopojot un izanalizējot citu valstu (ASV, Igaunijas Republikas, Itālijas Republikas, Ķīnas Tautas Republikas, Lietuvas Republikas un Vācijas Federatīvās Republikas) krimināllikumus un nodokļu normatīvos aktus, secināms, ka vairāku ārvalstu normatīvajos aktos ir paredzēta kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Tiesa, jāatzīmē, ka dažādās valstīs ir dažāda pieeja pie izvairīšanās no nodokļu nomaksas noziedzīga nodarījuma sastāva konstruēšanas, kā arī dažādās valstīs pastāv atšķirīga tās jēdziena izpratne un reglamentācija. ASV, Itālijas Republikas, Igaunijas Republikas, Lietuvas Republikas, Vācijas Federatīvās Republikas un Ķīnas Tautas Republikas normatīvajos aktos iekļautais izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdziens nesakrīt ar mūsu valsts KL iekļauto. ASV, Itālijas Republikas, Igaunijas Republikas, Lietuvas Republikas un Ķīnas Tautas Republikas normatīvajos aktos atbildība par nodarījumiem, kas atbilstoši KL tiktu kvalificēti tikai saskaņā ar vienu 218. pantu, ir paredzēta vairākos atsevišķos pantos. KL likumdevējs, atšķirībā no Itālijas Republikas un ASV, neizdala atsevišķos noziedzīgos nodarījumos nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu nomaksas, izmantojot viltotus dokumentus un citus prettiesiskus līdzekļus, kā arī nediferencē par izvairīšanos no nodokļu nomaksas nosakāmo sodu atkarībā no nesamaksātā nodokļa veida vai no tā, vai izvairīšanās no nodokļu nomaksas notiek, vienkārši nenomaksājot ar likumu uzlikto nodokli, vai pielietojot prettiesiskas metodes nodokļa apmēra samazināšanai, atstājot to tiesas ziņā. Tas neveicina vienveidīgas tiesu prakses veidošanos sodu noteikšanā. Darba autore uskata, ka KL, līdzīgi kā citās valstīs, būtu jāparedz kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un par nodokļu nemaksāšanu dažādos noziedzīga nodarījuma sastāvos, tādā veidā norobežojot šos nodarījumus un arī diferencējot sodu apmērus.

KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvs ir materiāls sastāvs, tāpēc personas saukšanai pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218. panta otro daļu ir nepieciešams konstatēt ne tikai pašu nodarījumu, bet arī izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas rezultātā nodarītus zaudējumus valstij vai pašvaldībai lielā apmērā, tas ir, nodarījuma

sekas. Savukārt KL 218. panta trešajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvs ir formāls, un nodarījuma kvalificēšanai saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu nodarījuma sekas nav jākonstatē.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kā atsevišķs (vienots) noziedzīgs nodarījums ir komplicēts noziedzīgs nodarījums, kas savas daudzveidīgas dabas dēļ var būt gan salikts, gan turpināts noziedzīgs nodarījums.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir kaitīga sociāli ekonomiska parādība, kurai ir būtiskas, negatīvas sekas valsts ieņēmumu sfērā. Likumdevējs ar mērķi aizsargāt valsts fiskālās intereses nodokļu iekasēšanas jomā Latvijas Republikas normatīvajos aktos paredz dažādu veidu atbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas problēmas pilnīgai, vispusīgai analīzei ir nepieciešams izpētīt normatīvajos aktos paredzēto atbildību par to. Lai spētu norobežot kriminālatbildību par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas no citiem normatīvajos aktos paredzētās juridiskās atbildības veidiem, ir nepieciešams sīkāk atsevišķi izanalizēt katru atbildības veidu, pētot tās tiesisko regulējumu un īpatnības.

2. nodaļa. Normatīvajos aktos paredzētā atbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas

2.1. Juridiskās atbildības jēdziens, veidi un tiesiskais regulējums

Pirms sākt analizēt normatīvajos aktos paredzēto atbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un citiem nodokļu pārkāpumiem, no sākuma vispārīgi jāizpēta juridiskās atbildības jēdziens un tās veidi.

Personības atbildībai ir sociāla daba, kuru nosaka gan sabiedrisko attiecību raksturs, gan arī personības īpašības un viņas vieta šajās attiecībās. Jebkuras sociālās atbildības būtība izpaužas indivīda pienākumā izpildīt atbilstošus politiskus, juridiskus, morāles un citus priekšnoteikumus, kurus izvirza viņam valsts, sabiedrība vai indivīdu grupa, kurā tas uzturas.

Atbildību skaidro gan kā „apstākļus, kuros likums un taisnīgums liek veikt noteiktu darbību, kuras izpildi iespējams panākt arī tiesas ceļā”¹⁹⁴, gan kā „stāvokli, kas nosaka pienākumu izpildīt saistības un kas ir atkarīgs no novērtējuma, prasmes, spējas, kompetences un statusa”¹⁹⁵, gan kā „saistības, kas nosaka pienākumu atbildēt par rīcību un labot vai kompensēt radītos zaudējumus vai kaitējumu”¹⁹⁶, kā arī kā „juridisku un fizisku personu pienākumu pildīt noteiktas saistības”.¹⁹⁷ Aplūkojot šos skaidrojumus, secināms, ka būtiskās atbildības pazīmes ir tiesiskums un uzliktais pienākums veikt vai atturēties no darbības, jeb saistības. Tomēr no šiem skaidrojumiem grūti izsecināt atbildības būtību.

Juridiskajā literatūrā ir atrodami dažādi juridiskās atbildības skaidrojumi. Tā tiesību zinātnieks R. Livšics (*P. 3. Лившиц*) juridisko atbildību izskaidro kā „sabiedrības reakciju uz tiesībpārkāpumu”.¹⁹⁸ Savukārt atbilstoši prof. *Dr. iur.* A. Plotnieka viedoklim „juridiskā atbildība šī vārda plašākajā nozīmē ir subjekta attieksme pret saviem tiesiskajiem pienākumiem un tiesību normās paredzēto seku iestāšanās šo pienākumu neizpildīšanas gadījumā”¹⁹⁹, bet „juridiskā atbildība vārda šaurākajā nozīmē ir likumā paredzēto sankciju piemērošana tiesību pārkāpējam”.²⁰⁰ Juridisko atbildību skaidro arī kā valsts piespiešanas piemērošanu tiesību pārkāpējiem par izdarīto tiesībpārkāpumu, kam ir personisks, mantisks vai organizatorisks raksturs.²⁰¹ Atbilstoši prof. *Dr. iur.* I. Seņakina (*И. Н. Сенякин*) viedoklim, juridiskā atbildība ir ar tiesībpārkāpumu izveidotās tiesiskās attiecības starp valsti, kuru pārstāv tās speciālās iestādes, un tiesību pārkāpēju, kuram par

¹⁹⁴ Latvijas Zinātņu akadēmijas Terminoloģijas komisijas Akadēmiskā terminu datu bāze. Pieejams: <http://termini.lza.lv/term.php?term=atbildiba&list=&lang=LV&h=yes> [aplūkots 2017. gada 21. jūnijā].

¹⁹⁵ Turpat.

¹⁹⁶ Turpat.

¹⁹⁷ Turpat.

¹⁹⁸ Лившиц Р.З. Теория права. Учебник для студентов высших юридических учебных заведений. Второе издание. Москва: Издательство БЕК, 2001, с. 147.

¹⁹⁹ Plotnieks A. Tiesību teorija & Juridiskā metode. Rīga: SIA „Izglītības soļi”, 2009, 303. lpp.

²⁰⁰ Turpat, 304. lpp.

²⁰¹ Krastiņš I. Tiesību teorijas pamatjēdzieni. Ceturtais izdevums. [B.v.]: [B.i.], 1998, 30. lpp.

tiesību normās noteikto priekšnoteikumu pārkāpšanu ir uzlikts pienākums izciest attiecīgus zaudējumus un nelabvēlīgas sekas.²⁰² Savukārt prof. *Dr. iur.* V. Jakubaņecs norāda, ka juridiskā atbildība ir „valsts piespiešana tiesību prasību pildīšanai, tiesiskās attiecības, kad katrai no pusēm ir jāatbild citas puses, valsts un sabiedrības priekšā”.²⁰³ Savā juridiskās atbildības definīcijā V. Jakubaņecs norāda arī uz citiem, izņemot valsts, tiesībpārkāpuma rezultātā izveidoto tiesisko attiecību dalībniekiem: citu pusi un sabiedrību, tādā veidā paplašinot šo tiesību attiecību iespējamo dalībnieku loku.

Izanalizējot šīs juridiskās atbildības definīcijas, izsecināmas šādas tās būtiskās īpašības:

- 1) tai piemīt valsts piespiedu raksturs. Juridiskā atbildība ir savdabīgs valsts piespiedu līdzeklis, ar kura palīdzību tā nodrošina tiesību un saistību prasību izpildi;
- 2) šo prasību likumība un obligātums. Tiesību un saistību neizpildes gadījumā likumdevējs tiesību normās paredz atbildību citas puses, valsts un sabiedrības priekšā;
- 3) tā ir tiesisko attiecību elements.

Tātad juridiskā atbildība ir īpašs sociālās atbildības veids un tā skar dažādas cilvēka dzīves sfēras. Tā neatraujami saistīta ar valsti, tiesību normām, pienākumiem un indivīda un indivīdu grupu prettiesisko rīcību. Likumdevējs tiesību normās nosaka subjektu juridisko atbildību neatkarīgi no viņu gribas, līdz ar ko juridiskajai atbildībai ir valsts piespiedu raksturs. Juridiskās atbildības valsts piespiedu raksturs izpaužas specifiskajā iedarbībā uz indivīdu uzvedību, lai tie ievērotu un izpildītu tiesību normās izteiktos priekšnoteikumus. Tajā pašā laikā jāatzīmē, ka valsts piespiešanas mehānisms ir stingri reglamentēts likumos un citos normatīvajos aktos un realizējams tikai normatīvajos aktos noteiktajās tiesiskajās robežās.

Juridiskajai atbildībai ir būtiskā pazīme, kas norobežo to no jebkādas citas sociālās atbildības, proti: tā vienmēr ir saistīta ar valsts piespiešanu un zināmu indivīda vai indivīdu grupas ciešanu. Tātad juridiskā atbildība ir saistīta ar zināmu nelabvēlīgu seku iestāšanos vainīgai personai, kas var izpausties indivīda personisko, mantisko vai citu interešu ierobežošanā.

Tiesiska rakstura valsts piespiešanu bieži realizē, izmantojot attiecīgajās tiesību normās iekļauto mehānismu: sankcijas – sods – soda izpildīšana. Juridiskā atbildība ir tiesību normas sankcijas realizācija. Tādējādi izriet, ka juridiskā atbildība nav tiešs tiesiskās regulēšanas līdzeklis, bet gan viena tiesiskās regulēšanas līdzekļa, proti: tiesību normas realizācijas mehānisms. Tātad juridiskā atbildība ir tiesību normā paredzēto pienākumu izpildes piespiešanas mehānisms, kas nodrošina citu tiesisko attiecību subjektu tiesības un likumiskās intereses un kura apjoms ir paredzēts tiesību normas sankcijā, nosakot atbildības mēru par tiesību normas pārkāpšanu vai

²⁰² Теория государства и права: Курс лекций. Второе издание переработаное и дополненное. М. И. Байтин, В. В. Борисов, Ф. А. Григорьев и др. Москва: Юрист, 2003, с. 599.

²⁰³ Jakubaņecs V. Juridiski terminoloģiskā, skaidrojošā vārdnīca. Trešais paplašinātais un papildinātais izdevums. Rīga: P&K, 2001, 18. lpp.

neievērošanu. Paredzot sankcijas par juridisko pienākumu neizpildīšanu un pastiprinot sabiedriskās ietekmēšanas līdzekļus, valsts nodrošina tiesību pārkāpumu novēršanu un garantē tiesisko kārtību sabiedrībā.

Juridiskā atbildība, būdama viena no tiesību sistēmas neatņemamām sastāvdaļām, pilda tajā svarīgas tiesību ievērošanas un sabiedriskas kārtības nodrošināšanas, kā arī audzinoša rakstura funkcijas. Juridiskā atbildība kā tiesību institūts nodrošina likumības ievērošanu, kura, savukārt, ir pamats tiesiskās kārtības nodibināšanā – nosakot sabiedrības locekļiem stingri ievērot tiesību normās paredzētos noteikumus.

Juridiskajā literatūrā piedāvā šādu juridisko atbildību raksturojošo pamata pazīmju uzskaitījumu:

- tā ir konkrēta tiesību normās paredzēto sankciju realizācijas forma, kas balstās uz valsts piespiešanu un speciālo aparātu;
- tā iestājas par tiesību pārkāpuma izdarīšanu un saistīta ar sabiedrisko nosodījumu;
- tā izpaužas noteiktajās personiskajās, mantiskajās, organizatoriski fiziskajās negatīvajās sekās priekš tiesību pārkāpēja;
- tā īstenojas procesuālajā formā.²⁰⁴

Šīs juridiskās atbildības pazīmes ir obligātas, jo kaut vienas pazīmes trūkumā gadījumā juridiskā atbildība neveidojas. Šīs pazīmes arī var būt par kritēriju juridiskās atbildības norobežošanai no citiem sociālās atbildības veidiem.

Apkopojot visu minēto, secināms, ka juridiskā atbildība ir stingri reglamentēta normatīvajos aktos un tā realizējama atbilstoši to nosacījumiem, kā arī ievērojot vispārīgus tiesību principus. Kā norāda prof. *Dr. iur.* D. Rezevska „vispārējie tiesību principi ir patstāvīgs tiesību avots, ar ko var pamatot nolēmumu konkrētā lietā (izmantojams, lai pamatotu nolēmuma rezolutīvu daļu)”.²⁰⁵ Lai juridiskā atbildība sasniegtu mērķi un izpildītu savu uzdevumu, tās realizācijas procesā ne tikai stingri jāseko normatīvajā regulējumā noteiktajām prasībām, bet arī jāievēro šādi vispārējie tiesību principi: likumības, taisnīguma, samērīguma un soda neizbēgamības princips.

Likumības princips juridiskās atbildības piemērošanas procesā izpaužas divējādi: pirmkārt, atbilstoši tā nosacījumiem visiem sabiedrības locekļiem, iestādēm un amatpersonām jāievēro likumu un citu normatīvo aktu prasības, otrkārt, likumības princips paredz, ka juridiskā atbildība var iestāties tikai par nodarījumiem, kas paredzēti likumā vai citā normatīvajā aktā, un tikai normatīvajos aktos noteiktajās robežās. „Atbilstoši likumības principa prasībām juridiskā atbildība, kas izpaužas soda veidā, var iestāties tikai uz īpaša akta pamata – apsūdzēja nolēmuma, kas

²⁰⁴ Теория государства и права: Курс лекций. Второе издание переработанное и дополненное. М. И. Байтин, В. В. Борисов, Ф. А. Григорьев и др. Москва: Юрист, 2003, с. 598.

²⁰⁵ Iljanova D. Vispārējo tiesību principu nozīme un piemērošana. Rīga: Ratio iuris, 2005, 14. lpp.

pieņemts likumā noteiktajā procesuālajā formā, ievērojot visas demokrātiskās procesuālās garantijas.”²⁰⁶

Taisnīguma principam ir noteicoša nozīme, saucot personu pie juridiskās atbildības. Atbilstoši taisnīguma principam, personas saukšanas pie juridiskās atbildības procesā jānodrošina, lai tiesībpārkāpuma rezultātā nodarītais zaudējums tiktu atlīdzināts un par tiesībpārkāpuma izdarīšanu piemērotais sods atbilstu tiesībpārkāpuma kaitīgumam. „Tiesībpārkāpuma un atbildības atbilstībā izpaužas taisnīgums kā tiesību būtība.”²⁰⁷ Taisnīguma princips arī nosaka, ka par vienu tiesībpārkāpumu var saukt pie atbildības tikai vienu reizi, likumam, kas nosaka vai pastiprina atbildību par nodarījumu, nav atpakaļejoša spēka, kā arī taisnīguma princips nepieļauj kriminālo sodu piemērošanu par citiem tiesībpārkāpumiem, nevis noziedzīgajiem nodarījumiem. Taisnīguma princips personas saukšanas pie juridiskās atbildības procesā var konkretizēties arī citos aspektos.

Savukārt samērīguma princips nosaka ne tikai juridiskās atbildības piemērošanas rezultātā tiesību pārkāpējam piemērotā soda atbilstību nodarījumam, bet arī ar tā piemērošanu izraisīto nelabvēlīgu seku atbilstību un samērīgumu tiesībpārkāpuma rezultātā nodarītajam kaitējumam. Atbilstoši samērīguma principam, juridiskās atbildības piemērošanas procesā jānodrošina soda individualizācija, izvērtējot ne tikai pašu nodarījumu un tā rezultātā nodarīto kaitējumu, bet arī pārkāpēja personību un pārkāpuma izdarīšanas apstākļus. Savukārt gadījumā, ja juridiskās atbildības mērķis var būt sasniegts, arī nepiemērojot sodoša rakstura līdzekļus, tad tie var būt piemēroti ar nosacījumu vai nepiemēroti vispār.

Juridiskās atbildības efektivitāti nodrošina soda neizbēgamības princips, nosakot, ka neviens tiesību pārkāpums nedrīkst palikt bez soda vai neizvērtēts no valsts un sabiedrības puses. Soda neizbēgamības principa neievērošanas vai nepienācīgas izpildes gadījumā sabiedrībā veidojas neuzticība valsts iestādēm un tiesību nihilisms. „Tiesiskā valstī juridiskajai atbildībai par tiesībpārkāpumiem jābūt savlaicīgai un neatvairāmai.”²⁰⁸

Juridiskā atbildība skar dažādas indivīda un indivīdu grupu dzīves jomas. Juridiskās atbildības pamats ir tiesību pārkāpums. Atkarībā no tiesībpārkāpuma veida un tā, kādā tiesību nozarē ietilpst tiesību norma, kas nosaka juridisko atbildību, tiesību teorijā izdala piecus juridiskās atbildības veidus: „kriminālatbildību, civiltiesisko atbildību, administratīvo atbildību, disciplināro atbildību un materiālo atbildību”.²⁰⁹ Savukārt A. Plotnieks neizdala materiālo atbildību kā atsevišķu juridiskās atbildības veidu, bet atsevišķajā veidā papildus minētajiem juridiskās atbildības veidiem izdala procesuālo atbildību, kas izpaužas ar procesuālajiem pārkāpumiem taisīto jurisdiktīvo aktu

²⁰⁶ Алексеев С. С. Теория права. Москва: Издательство БЕК, 1995, с. 256.

²⁰⁷ Лившиц Р. З. Теория права. Учебник для студентов высших юридических учебных заведений. Второе издание. Москва: Издательство БЕК, 2001, с. 147.

²⁰⁸ Juridiskā atbildība. Vaikovs A., Endziņš A., Kairovs V. u.c. Rīga: P.Stučkas Latvijas Valsts universitāte, 1989, 5. lpp.

²⁰⁹ Теория государства и права: Курс лекций. Второе издание переработанное и дополненное. М. И. Байтин, В. В. Борисов, Ф. А. Григорьев и др. Москва: Юристъ, 2003, с. 600.

atcelšanā.²¹⁰ Tomēr, jāatzīmē, ka citi tiesību zinātnieki šādu juridiskās atbildības veidu atsevišķi neizdala. Atbilstoši R. Livšica viedoklim, ir trīs juridiskās atbildības veidi: materiālā atbildība, kas raksturīga mantiskajām attiecībām un izpaužas kaitējuma atlīdzināšanā, kā arī pārvaldības un tiesībsargājošām attiecībām raksturīgas smagāka kriminālatbildība un mazāk smagāka administratīvā atbildība.²¹¹ R. Livšics norāda, ka dažreiz papildus minētajiem veidiem darba tiesībās izdala specifisku juridiskās atbildības veidu – disciplināro atbildību, kas izpaužas darbinieka atbildībā par darba disciplīnas pārkāpšanu.²¹²

Tomēr, jāatzīmē, ka Latvijas tiesību zinātnieku vidū atzīts viedoklis, ka izdalāmi galvenokārt četri juridiskās atbildības veidi: kriminālatbildība, civiltiesiskā atbildība, administratīvā atbildība un disciplinārā atbildība. Piemēram, šādu viedokli pauda *Dr. iur.* A. Stucka savā monogrāfijā „Administratīvās tiesības”²¹³ un A. Judins savā pētījumā „Pārskats par ārvalstu pieredzi administratīvās atbildības regulējumā”.²¹⁴

Izpratnes par juridiskās atbildības veidiem un to norobežošanas kritērijiem veidošanai ir nepieciešams detalizētāk izpētīt atsevišķus juridiskās atbildības veidus un to īpatnības.

Kriminālatbildības iestāšanās pamats ir noziedzīga nodarījuma izdarīšana, līdz ar ko tas ir visbargākais un vissmagākais no juridiskās atbildības veidiem. Atbilstoši V. Jakubaņeca viedoklim kriminālatbildība ir „viens no juridiskās atbildības veidiem, nozieguma pastrādāšanas tiesiskās sekas, kas izpaužas valsts piespiešanas piemērošanā pret vainīgo soda veidā”.²¹⁵ Savukārt U. Krastiņš norāda, ka „kriminālatbildība ir fiziskai personai valsts vārdā uzlikts piespiedu kārtā izpildāms pienākums atbildēt par izdarīto noziedzīgo nodarījumu saskaņā ar Krimināllikumu un šajā likumā paredzētajos gadījumos izciest sodu, kas saistīts ar viņas personiskās brīvības, atsevišķu tiesību vai mantiska rakstura ierobežojumiem”.²¹⁶ Zinātniskajā literatūrā ir uzsvērts, ka „kriminālatbildība iedarbojas nepastarpināti un tieši uz likumpārkāpēja personību, pat tādos gadījumos, kad tiek skartas viņa mantiskās intereses”.²¹⁷ Saskaņā ar KL 1. panta pirmo daļu „pie kriminālatbildības saucama un sodāma tikai tāda persona, kura ir vainīga noziedzīga nodarījuma izdarīšanā, tas ir, kura ar nodomu (tīši) vai aiz neuzmanības izdarījusi šajā likumā paredzētu nodarījumu, kam ir visas noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes”. Tātad likumdevējs noteicis

²¹⁰ Plotnieks A. Tiesību teorija & Juridiskā metode. Rīga: SIA „Izglītības soļi”, 2009, 307.–310. lpp.

²¹¹ Лившиц Р. З. Теория права. Учебник для студентов высших юридических учебных заведений. Второе издание. Москва: Издательство БЕК, 2001, с. 149.

²¹² Ibid.

²¹³ Stucka A. Administratīvās tiesības. Otrs, papildināts un pārstrādāts izdevums. Rīga: Juridiskā koledža, 2009, 327. lpp.

²¹⁴ Judins A. Pārskats par ārvalstu pieredzi administratīvās atbildības regulējumā. Pieejams: http://petijumi.mk.gov.lv/sites/default/files/file/adm_atb_Judins%20.doc [aplūkots 2017. gada 21. jūnijā].

²¹⁵ Jakubaņecs V. Juridiski terminoloģiskā, skaidrojošā vārdnīca. Trešais paplašinātais un papildinātais izdevums. Rīga: P&K, 2001, 18. lpp.

²¹⁶ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīgā: Tiesu namu aģentūra, 2015, 37. lpp.

²¹⁷ Теория государства и права: Курс лекций. Второе издание переработанное и дополненное. М. И. Байтин, В. В. Борисов, Ф. А. Григорьев и др. Москва: Юристъ, 2003, с. 600.

Krimināllikumā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanu kā vienīgo kriminālatbildības pamatu, norādot, ka personas saukšana pie kriminālatbildības, pielietojot nodarījumu analogiju, nav pieļaujama. Jāatzīmē, ka KL paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšana ir kriminālatbildības pamats, bet kriminālatbildība iestājas KL noteiktajā gadījumā, ja personas vaina noziedzīga nodarījuma izdarīšanā ir pierādīta un noteikta Kriminālprocesa likuma²¹⁸ noteiktajā kārtībā.

Apkopjot visu, secināms, ka, nodibinot kriminālatbildību, valsts dod savu novērtējumu kā nodarījuma faktam, tā arī pārkāpēja personībai, kas ir stipri negatīvs un izpaužas kā pārkāpēja un pārkāpuma fakta publiskais nosodījums, tādā veidā iedarbojoties uz likumpārkāpēja apziņu ar mērķi izsaukt viņā nožēlu par paša padarīto un negatīvu attieksmi pret likumpārkāpumu, kā arī uz sabiedrības locekļu apziņu ar mērķi izraisīt nosodošo attieksmi pret noziedzīgiem nodarījumiem un vēlmi atturēties no to izdarīšanas.

Juridiskajā literatūrā ir dažādi administratīvās atbildības skaidrojumi. Tā, piemēram, administratīvā atbildība tiek skaidrota kā „juridiskā atbildība, kas izpaužas administratīvo sodu piemērošanas veidā pret personām, kuras izdarījušas administratīvos pārkāpumus”²¹⁹ vai kā „pilsoņa vai amatpersonas atbildība valsts priekšā (attiecīgi pilnvarota orgāna personā) par administratīvo pārkāpumu”.²²⁰ A. Judins izskaidro administratīvo atbildību kā juridiskās atbildības paveidu – tās subjekti ir valsts un vietējā pašvaldība, kuras pārstāv kompetentas amatpersonas vai institūcijas, no vienas puses un fiziskās un juridiskās personas no otrās.²²¹ Savukārt vispilnīgāk administratīvo atbildību un tās īpašības definējis A. Stucka, šādi skaidrojot to: „fiziskās personas vai amatpersonas atbildība valsts priekšā par administratīvo pārkāpumu, tas ir, par prettiesisku darbību vai bezdarbību, kura apdraud valsts un sabiedrisko kārtību, īpašumu, cilvēktiesības, pilsoņa tiesības vai noteikto pārvaldes kārtību un par kuru likumā vai normatīvajos aktos ir paredzēts lietot administratīvo piespiešanu”.²²² Izanalizējot šīs administratīvās atbildības definīcijas, secināms, ka administratīvās atbildības pamats ir administratīvais pārkāpums.

Administratīvās atbildības specifika ir tā, ka tā iestājas ne tikai par administratīvo tiesību normu pārkāpumiem, bet arī par pārkāpumiem citās tiesību nozarēs un sfērās (dabas tiesībās, darba tiesībās, saimnieciskajās tiesībās, finanšu tiesībās un citās tiesību nozarēs), līdz ar ko, normatīvo aktu, kas ņemami vērā, saucot personu pie administratīvās atbildības, skaits ir ļoti liels. Administratīvās atbildības mērķis atšķirībā no civiltiesiskās atbildības nav atlīdzināt nodarīto materiālo zaudējumu, bet aizsargāt sabiedrisko kārtību un indivīdu tiesības un brīvību, kā arī novērst tiesību pārkāpumus un audzināt iedzīvotājus ievērot likumu.

²¹⁸ Kriminālprocesa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2005. 11. maijs, Nr. 74.

²¹⁹ Džugleva T. Tiesību pamati. Mācību līdzeklis. Rīga: SIA „Talsu tipogrāfija”, 2011, 42. lpp.

²²⁰ Bišers I., Pāže A. Administratīvā atbildība. Rīga: Avots, 1988, 14. lpp.

²²¹ Judins A. Pārskats par ārvalstu pieredzi administratīvās atbildības regulējumā. Pieejams: http://petijumi.mk.gov.lv/sites/default/files/file/adm_atb_Judins%20.doc [aplūkots 2017. gada 21. jūnijā].

²²² Stucka A. Administratīvās tiesības. Otrs, papildināts un pārstrādāts izdevums. Rīga: Juridiskā koledža, 2009, 328. lpp.

Civiltiesiskā atbildība ir „viens no atbildības veidiem, ko nosaka civiltiesību normas”.²²³ Civiltiesiskā atbildība iestājas līgumisku attiecību pārkāpšanas un līgumisku saistību nepildīšanas gadījumā, kā arī ārpus līgumiska kaitējuma nodarīšanas gadījumā. Civiltiesiskajai atbildībai ir izteikts kompensācijas raksturs, kas izpaužas pārkāpto tiesību un interešu atjaunošanā sākotnējā stāvoklī un mantisko zaudējumu atlīdzināšanā, līdz ar to, tās apmēriem jāatbilst nodarīto zaudējumu vai kaitējuma apmēriem.

Pie materiālās atbildības sauc darbinieku vai amatpersonu, kura savu darba vai dienesta pienākumu izpildes gaitā nodarījusi zaudējumu uzņēmumam, iestādei vai organizācijai. Jāatzīmē, ka šis juridiskās atbildības izdalīšanai atsevišķajā veidā ir tikai teorētisks raksturs, jo pēc atbildības piemērošanas būtības un rakstura materiālā atbildība ir civiltiesiskās atbildības paveids, kas izriet no darba vai dienesta tiesiskajām attiecībām. Šo atziņu apliecina arī Darba likuma 86. pantā noteiktā darbinieka civiltiesiskā atbildība, kura iestājas gadījumā, „ja darbinieks bez attaisnojoša iemesla neveic darbu vai arī veic to nepienācīgi vai citādas prettiesiskas, vainojamas rīcības dēļ ir nodarījis zaudējumus darba devējam”.²²⁴ Tieši šis Darba likumā noteiktais regulējums pamato Latvijas tiesību zinātnieku pausto viedokli, atbilstoši kuram Latvijas tiesību teorijas doktrīnā nav pieņemts materiālo atbildību izdalīt atsevišķā juridiskās atbildības veidā.

Disciplīnas (darba, dienesta, militārās u.c.) pārkāpumu rezultātā iestājas disciplinārā atbildība. „Disciplinārā atbildība ir saistīta ar disciplinārsoda piemērošanu, ko izdara uzņēmuma vai iestādes, vai augstākstāvošās organizācijas administrācija attiecībā pret saviem darbiniekiem.”²²⁵ Tātad disciplinārās atbildības raksturīga pazīme ir tas, ka persona, kura izdarījusi pārkāpumu, atrodas pakļautības attiecībās pret personu vai iestādi, kas piemēro disciplināro atbildību.

Tādējādi, apkopojot visu, secināms, ka juridiskā atbildība ir īpašs sociālās atbildības veids, kas saistīts ar valsts piespiešanas realizēšanu un iestājas par kādu normatīvajos aktos noteiktā priekšnoteikuma pārkāpšanu. Latvijas tiesību teorijas doktrīnā izdala četrus juridiskās atbildības pamata veidus: kriminālatbildība, administratīvā atbildība, civiltiesiskā atbildība un disciplinārā atbildība.

Latvijas Republikas normatīvajos aktos likumdevējs paredzējis juridisko atbildību arī par nodokļu tiesību normu neievērošanu un pārkāpšanu. Tādējādi, normatīvajos aktos ir paredzēts valsts piespiešanas mehānisms, kas aizsargā valsts fiskālās intereses, nodrošina nodokļu tiesību normu ievērošanu, nosoda nodokļu tiesību pārkāpējus, normatīvajos aktos paredzot tiem nelabvēlīgu seku iestāšanos par nodokļu tiesību normu pārkāpšanu vai nepienācīgu izpildi, un ietekmē paša nodokļa

²²³ Jakubaņecs V. Juridiski terminoloģiskā, skaidrojošā vārdnīca. Trešais paplašinātais un papildinātais izdevums. Rīga: P&K, 2001, 18. lpp.

²²⁴ Darba likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2001. 6. jūlijs, Nr. 105.

²²⁵ Jakubaņecs V. Juridiski terminoloģiskā, skaidrojošā vārdnīca. Trešais paplašinātais un papildinātais izdevums. Rīga: P&K, 2001, 19. lpp.

tiesībpārkāpēja un visas sabiedrības attieksmi pret nodokļu tiesību pārkāpumiem un izvairīšanos no nodokļu nomaksas.

Latvijas Republikas normatīvajos aktos paredzētās nelabvēlīgas sekas nodokļu maksātājam par nodokļu normatīvo aktu pārkāpšanu un nodokļu nemaksāšanu var nosacīti iedalīt trīs grupās:

- sekas, kas paredzētas nodokļu normatīvajos aktos;
- sekas, kas noteiktas Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā;
- sekas, kas noteiktas Krimināllikumā.

Sākumā jāaplūko, kādi nodokļu normatīvie akti paredz nelabvēlīgas sekas nodokļu maksātājam par nodokļu normatīvo aktu neievērošanu un kādas nelabvēlīgas sekas ir paredzētas tajos ar mērķi definēt šo seku veidus, tiesisku dabu, piemērošanas nosacījumus un īpatnības, kā arī noteikt kritērijus, pēc kuriem tās var norobežot no citiem juridiskās atbildības veidiem.

1. Nodokļu normatīvajos aktos nodokļu maksātājam paredzētās nelabvēlīgas sekas par nodokļu normatīvo aktu pārkāpšanu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” VII nodaļā „Atbildība par nodokļu pārkāpumiem” (29.–34.⁵ pantā) apkopojošā veidā ir noteikta nodokļa maksātāja atbildība par nodokļu normatīvajos aktos paredzēto prasību nepienācīgu izpildi vai nepildīšanu. Jāatzīmē, ka šajā likuma „Par nodokļiem un nodevām” nodaļā ir noteikti vispārīgie atbildības iestāšanas nosacījumi un principi, kas attiecas uz visiem nodokļiem, ja vien speciālais konkrēta nodokļa likums nenosaka citus īpašus nosacījumus. Tātad likumā „Par nodokļiem un nodevām” ir paredzēti šādi atbildības par nodokļu normatīvo aktu pārkāpšanu veidi: nokavējuma nauda, soda nauda, ierobežojumi nodokļu atvieglojumu saņemšanā un saimnieciskās darbības apturēšana, kā arī domēna vārda atslēgšana un mitināšanas pakalpojuma atslēgšana.

Nokavējuma nauda, jeb procentu maksājums par nodokļu, nodevu samaksas termiņa nokavējumu, tiek aprēķināts saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29. panta otro daļu par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu. Savukārt šā panta trešā daļa nosaka, ka nokavējuma naudu neaprēķina, ja valsts vai pašvaldības budžets tam piekritīgo nodokļa maksājumu ir saņēmis piecu darbdienu laikā pēc maksājuma termiņa iestāšanās. Ja minētais nosacījums netiek ievērots, nokavējuma naudu aprēķina par periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa iestāšanās līdz samaksas dienai (to ieskaitot). Jāatzīmē, ka nokavējuma naudas aprēķināšana tiek pārtraukta, ja nokavējuma naudas summa sasniedz divas piektdaļas no nokavētā maksājuma (pamatparāda) apmēra, jeb 40% no tā.

Savukārt likuma „Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli” 14. pantā ir noteikts īpašs šā konkrētā nodokļa nomaksas nokavējuma naudas apmērs, proti: ja tiek nokavēts izložu un azartspēļu

nodokļa samaksas termiņš, tad par katru nokavēto dienu tiek aprēķināta nokavējuma nauda piecu procentu apmērā no laikā nenomaksātās summas.²²⁶

Nokavējuma nauda ir paredzēta arī citos nodokļu likumos, bet tā tiek piemērota un aprēķināta atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” noteiktiem vispārīgiem principiem.

Latvijas tiesu praksē ir nostiprināta atziņa, ka „lai arī nokavējuma naudai principā nav sodošs raksturs, bet budžetā laikus negūtos ienākumus kompensējošs raksturs, tās tomēr ir papildu negatīvās sekas nodokļu maksātājam, un tieši kā atbildība par savlaicīgu pienākumu neizpildi”²²⁷, tāpēc likumam nodokļu jomā un jo īpaši, paredzot atbildību par nodokļu samaksas pārkāpumiem, ir jābūt pietiekami skaidram, lai ikviens nodokļu maksātājs varētu paredzēt nodokļu pārkāpuma, tajā skaitā arī samaksas termiņa neievērošanas, iespējamās sekas.

Soda nauda ir obligāts maksājums, kas tiek uzlikts nodokļu revīzijas (audita) rezultātā par budžetā iemaksājamās nodokļa summas samazināšanu vai no budžeta atmaksājamās nodokļa summas palielināšanu nodokļu administrācijai iesniegtajās vai iesniedzamajās nodokļu deklarācijās, vai ko nodokļu administrācija aprēķina gadījumā, kad nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijas precizējumu un deklarācijā precizēto nodokļa maksājumu veic pēc tam, kad saņemts paziņojums par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu vai lēmums par nodokļu revīzijas (audita) veikšanas nosacījumu maiņu.²²⁸

Analizējot likumā „Par nodokļiem un nodevām” iekļauto regulējumu, secināms, ka soda nauda piemērojama ļoti plaši. Arī speciāli konkrēto nodokļu likumi paredz norādi uz soda naudas aprēķināšanu saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām” to priekšnoteikumu pārkāpšanas gadījumā, bet atsevišķos gadījumos speciālos konkrēto nodokļu likumos līdzīgi kā nokavējuma naudas gadījumā ir paredzēta īpaša soda naudas aprēķināšanas kārtība, kas atšķiras no likumā „Par nodokļiem un nodevām” noteiktā. Tā piemēram, īpaša soda naudas aprēķināšanas kārtība ir paredzēta likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.² panta pirmajā prim daļā²²⁹, likuma „Par nekustamā īpašuma nodokli” 9. panta piektajā daļā²³⁰, Pievienotās vērtības nodokļa likuma²³¹ 146. panta otrajā daļā, 84. panta septītajā daļā, 86. pantā, 88. pantā un 89. pantā, likuma „Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli” 13. pantā²³² un likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.¹ pantā²³³, kā arī Dabas resursu nodokļa likuma 31. pantā.

²²⁶ Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1994. 2. jūlijs, Nr. 76.

²²⁷ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2011. gada 1. jūnija spriedums lietā Nr. SKA-107/2011. Jurista Vārds, 2011. 22. novembris, Nr. 47.

²²⁸ Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 26.

²²⁹ Par iedzīvotāju ienākuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 1. jūnijs, Nr. 32.

²³⁰ Par nekustamā īpašuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 17. jūnijs, Nr. 145/147.

²³¹ Pievienotās vērtības nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2012. 14. decembris, Nr. 197.

²³² Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1994. 2. jūlijs, Nr. 76.

²³³ Par valsts sociālo apdrošināšanu: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 21. oktobris, Nr. 274/276.

Apkopojot visu, secināms, ka Latvijas Republikas nodokļu normatīvajos aktos ir paredzētas plašas soda naudas piemērošanas iespējas par nodokļu pārkāpumiem, tajā skaitā arī par tiem, kas noved pie nodokļu nemaksāšanas.

Vēl viens likumā „Par nodokļiem un nodevām” paredzētais atbildības veids par nodokļu normatīvo aktu pārkāpumiem ir **ierobežojumi nodokļu atvieglojumu saņemšanā**, kas izpaužas aizliegumā nodokļu maksātājiem, kuriem ir neattaisnoti nokavētie maksājumi par pārskata gadu, saņemt nodokļu atvieglojumus, izdarot ziedojumus vai dāvinājumus.

Likums „Par nodokļiem un nodevām” paredz tiesības Valsts ieņēmumu dienestam apturēt saimniecisko darbību normatīvo aktu pārkāpumu gadījumos, kas neapšaubāmi ir smagākais soda veids. Pārkāpumi, par kuriem tas piemērojams noteikti likuma „Par nodokļiem un nodevām” 34.¹ panta pirmajā daļā. Jāatzīmē būtisku normatīvajā regulējumā iekļauto priekšnoteikumu, ka lēmums par nodokļu maksātāja (vai tā struktūrvienības, kurā noticis pārkāpums) saimnieciskās darbības apturēšanu stājas spēkā ar tā pieņemšanas brīdi un tā pārsūdzēšana neaptur tā izpildi.

2017. gada 1. janvārī, stājoties spēkā 2016. gada 23. novembra likumam „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām””²³⁴, sāka darboties vēl viens likumā „Par nodokļiem un nodevām” 34.⁴ pantā paredzētais atbildības veids – **domēna vārda atslēgšana un mitināšanas pakalpojuma atslēgšana**, kas vērsts uz nodokļu pārkāpumu apkarošanu internetā Latvijas ekonomikas vidē. Līdzīgi kā saimnieciskās darbības apturēšanas gadījumā lēmums par domēna vārda atslēgšanu stājas spēkā tā pieņemšanas brīdī, un tā apstrīdēšana vai pārsūdzēšana neaptur tā izpildi.

2. Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā nodokļu maksātājam paredzētā atbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un citiem nodokļu administratīvajiem pārkāpumiem.

Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa²³⁵ (turpmāk tekstā arī – Latvijas APK) Divpadsmitajā nodaļā ir paredzēta administratīvā atbildība par administratīvajiem pārkāpumiem tirdzniecības, pakalpojumu sniegšanas un finanšu jomā. Šajā nodaļā ir paredzēta administratīvā atbildība par tādiem nodokļu normatīvo aktu pārkāpumiem kā skaidrās naudas lietošanas ierobežojumu neievērošana (Latvijas APK 159.⁷ pants), nodokļu un informatīvo deklarāciju iesniegšanas termiņu neievērošana (Latvijas APK 159.⁸ pants), nesadarbošanās ar nodokļu administrācijas amatpersonām (Latvijas APK 159.⁹ pants), darba samaksas noteikumu pārkāpšana (Latvijas APK 159.¹⁰ pants), nodokļu maksātāju reģistrēšanas kārtības neievērošana (Latvijas APK 165.² pants), mantiskā stāvokļa deklarēšanas noteikumu neievērošana (Latvijas APK 165.⁹ pants) un

²³⁴ Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2016. 10. decembris, Nr. 241.

²³⁵ Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss: Latvijas Republikas likums. Ziņotājs, 1984. 20. decembris, Nr. 51.

nodarbošanās ar individuālo darbu bez patenta vai reģistrācijas apliecības (Latvijas APK 166. pants), kā arī citiem nodokļu normatīvo aktu pārkāpumiem.

Savukārt administratīvā atbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir paredzēta Latvijas APK 159. pantā, kurš nosaka, ka „par izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, kā arī par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu (samazināšanu) – uzliek naudas sodu fiziskajām personām vai valdes loceklim no simt četrdesmit līdz divtūkstoš simt *euro*, atņemot valdes loceklim tiesības ieņemt noteiktus amatus komercsabiedrībās vai bez tā”.

Tātad Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā ir paredzēti nodokļu administratīvo pārkāpumu sastāvi, par kuru izdarīšanu ir paredzēta administratīvā atbildība.

3. Krimināllikumā nodokļu maksātājam paredzētā atbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un citiem nodokļu noziedzīgiem nodarījumiem.

Kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, kā jau tika atzīmēts iepriekš, ir paredzēta KL 218. pantā, kurš nosaka kriminālsodus „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” vai „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 un to izdarījusi organizēta grupa”.

Jāatzīmē, ka KL ir paredzēta atbildība arī par grāmatvedības un statistiskās informācijas noteikumu pārkāpšanu (KL 217. pants) un par izvairīšanos no deklarācijas iesniegšanas (KL 219. pants), kā arī no 2016. gada 7. aprīļa Krimināllikumā ir paredzēta atbildība par darba samaksas noteikumu pārkāpšanu (KL 217.¹ pants).²³⁶

Zinātniskajā literatūrā jautājums par juridiskās atbildības par nodokļu tiesību normu pārkāpšanu un izvairīšanos no nodokļu nomaksas veidiem netiek viennozīmīgi atrisināts. Ja Krimināllikumā un Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā paredzētās juridiskās atbildības veida noteikšana neizraisa strīdus, tad nodokļu normatīvajos aktos nodokļu maksātājiem paredzēto nelabvēlīgu seku par nodokļu tiesību normu neievērošanu vai nepienācīgu izpildi pieskaitīšana pie noteikta juridiskās atbildības veida ir problemātiska un izraisa diskusijas zinātnieku vidū.

Tā, piemēram, I. Kodoliņa-Miglāne²³⁷ un A. Medne²³⁸, analizējot nodokļu normatīvajos aktos paredzēto juridisko atbildību, aprobežojas ar vispārējo jēdzienu „atbildība par nodokļu likumu pārkāpšanu”, neprecizējot juridiskās atbildības veidu. Līdzīgi noklusē juridiskās atbildības, kas

²³⁶ Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2016. 24. marts, Nr. 59.

²³⁷ Kodoliņa-Miglāne I. Nodokļi Latvijā 2007. Rīga: SIA „Biznesa augstskola Turība”, 2007, 99. lpp.

²³⁸ Medne A. Nodokļi Latvijā. Rīgā: SIA „Biznesa augstskola „Turība””, 2012, 114. lpp.

paredzēta nodokļu normatīvajos aktos, veidu arī T. Džugleva, kaut nosaka citos normatīvajos aktos paredzētās juridiskās atbildības veidus.²³⁹

Savādāk juridiskās atbildības par nodokļu tiesību normu pārkāpumiem veida noteikšanas problēmu risina H. Krogzeme, izsakot viedokli, ka „likumdošanā par nodokļu normatīvo aktu prasību neievērošanu ir paredzēta gan administratīvā, gan kriminālā atbildība, gan arī materiālā atbildība”.²⁴⁰ Šim viedoklim piekrist nevar, jo, kā iepriekš tika noskaidrots, materiālā atbildība ir civiltiesiskās atbildības paveids, kas rodas no darba vai dienesta tiesiskajām attiecībām. Savukārt nodokļu tiesībās tiesisko attiecību subjekti ir valsts, no vienas puses, un nodokļu maksātājs, no otrās puses, tieši tāpēc, kā pamatoti norāda prof. *Dr. iur.* J. Lazdiņš, „nodokļu tiesības tāpēc pieskaita speciālajām administratīvajām tiesībām”.²⁴¹ Līdzīgu viedokli paudis prof. *Dr. iur.* J. Načisčionis, analizējot likumā „Par nodokļiem un nodevām” paredzēto soda naudas institūtu, norādot, ka „turklāt tiesiskās attiecības dalībnieki neatrodas civiltiesiskās, bet administratīvi tiesiskās attiecībās. Tās ir attiecības, kurās publiskās varas subjektam kompetences aktā ir noteikts pienākums piemērot atbildību.”²⁴² Arī ārvalstu tiesību zinātnieki norāda uz īpašiem administratīvās tiesiskās attiecības subjektiem. Tā Vācijas administratīvo tiesību zinātnieks H. J. Vildbergs norādīja, ka „parasti viens no administratīvi tiesisko attiecību subjektiem ir izpildvaras institūcija (amatpersona vai organizācija). Otrs tiesisko attiecību subjekts vairumā gadījumu ir indivīds vai organizācija, kurš šo tiesisko attiecību ietvaros nav uzskatāms par varas nesēju.”²⁴³ Savukārt Ukrainu tiesību zinātnieks prof. *Dr. iur.* J. Baulins (*Ю. В. Баулин*), uzsverot ievērojamas atšķirības objektīvas tiesiskās kārtības nodrošināšanā publiskajās un privātajās tiesībās, norāda, ka „publiskajām tiesībām ir raksturīgs viens vienots centrs – valsts, kas izdod attiecīgas normas. Līdz ar to tiesību pārkāpuma prettiesiskums publiskajās tiesībās ir vispirms normu, kuras noteica valsts un kas regulē publiskās attiecības, pārkāpums. Savādāka ir situācija privātajās tiesībās, kurām ir raksturīgs ne tikai ārējais (valsts) civiltiesisko attiecību regulējums, bet arī iekšējais to regulējums, proti: līgumisko attiecību un pat dažu ārpus līgumisko attiecību pašregulējums.”²⁴⁴

Rezumējot visu, secināms, ka nodokļu normatīvo aktu priekšnoteikumu neievērošanas vai pārkāpšanas gadījumā veidojas administratīvi tiesiskās attiecības, kurās viens no subjektiem ir valsts, kuru pārstāv valsts iestādes un amatpersonas, bet otrs – fiziskā vai juridiskā persona.

²³⁹ Džugleva T. Tiesību pamati. Mācību līdzeklis. Rīga: SIA „Talsu tipogrāfija”, 2011, 189.–190. lpp.

²⁴⁰ Krogzeme H. Finanšu un nodokļi. Mācību grāmata. Rīga: RTU izdevniecība, 2010, 446. lpp.

²⁴¹ Lazdiņš J. Ievads nodokļu tiesībās. Jurista Vārds, 2006. 10. oktobris, Nr. 40, 8.–15. lpp.

²⁴² Načisčionis J. Administratīvās tiesības. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2003, 245. lpp.

²⁴³ Vildbergs H.J., Krasts V. Salīdzinošās administratīvās tiesības: lietas un risinājumi: mācību līdzeklis. Otrās, pārstrādātais un papildinātais izdevums. Rīga: Latvijas Universitāte, 2002, 1. lpp.

²⁴⁴ Баулин Ю. В. Правонарушения в сфере публичного и частного права. Grām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 41–43.

Tādējādi, nodokļu tiesību normatīvo aktu pārkāpums nav uzskatams par kaut kāda veida zaudējumu, kas rodas civiltiesiskajās uz līguma pamata nodibinātajās attiecībās vai dienesta tiesiskajās attiecībās. Neapšaubāmi, nodokļu tiesību normatīvajos aktos nodokļu maksātājam paredzētajām negatīvajām sekām par nodokļu tiesību normu neievērošanu pārsvarā ir materiāls raksturs, bet tas nedod tiesisku pamatojumu to pieskaitīšanai pie materiālās atbildības vai civiltiesiskās atbildības.

Savukārt asoc. prof. *Dr. oec. sc.* O. Lukašina izsaka citu viedokli juridiskās atbildības par nodokļu pārkāpumiem veidu noteikšanā, izdalot „finansiālās, administratīvās un kriminālās atbildības veidus”²⁴⁵, kas ir paredzēti par nodokļu normatīvo aktu pārkāpšanu. Pie finansiālās atbildības atbilstoši O.Lukašinas viedoklim pieskaitāmas nodokļu normatīvajos aktos paredzētas sankcijas par nodokļu tiesību normu neievērošanu vai nepienācīgu izpildi.²⁴⁶ Līdzīgi, bet ar būtisku atkāpi, tiek definēta „nodokļu maksātāju atbildība par nodokļu likumu normu neievērošanu (tā saucamā finansiālā atbildība)”.²⁴⁷ Šis atbildības veida nosaukums ar atkāpi „tā saucamā finansiālā atbildība”, norāda uz to, ka paši zinātnieki, atzīmējot un atzīstot šīs kategorijas neprecizitāti un nosacītību, tādā veidā norāda uz to.

Nodokļu normatīvajos aktos noteikto atbildību par nodokļu pārkāpumiem definēt kā finansiālo atbildību var tikai nosacīti, ievērojot tās materiālo, jeb finansiālo raksturu, bet atbilstoši tiesību teorijā atzītai doktrīnai tāds veids kā finansiālā atbildība, kas rodas nodokļu tiesiskajās attiecībās, vienkārši nepastāv un nav tiesiska un teorētiska pamata veidot jaunu tiesību teorijas doktrīnā neatzītu juridiskās atbildības veidu. Kategoriju „finansiālā atbildība” ir iespējams izmantot tikai ekonomistu, finansistu un grāmatvežu – profesionāļu vidū kā nosacītu apzīmējumu nodokļu normatīvajos aktos paredzētajām sankcijām par nodokļu tiesību normu nepienācīgu izpildi vai neievērošanu, bet nekādā gadījumā tā nevar būt izmantota kā juridiskā kategorija kopā ar citiem juridiskās atbildības veidiem, proti: administratīvo atbildību un kriminālatbildību. Tādējādi, secināms, kā arī šāda normatīvajos aktos paredzētās atbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un nodokļu normatīvo aktu pārkāpšanu klasifikācija nav uzskatāma par juridiski pamatotu un pareizu tiesību zinātņu kontekstā.

Jāatzīmē arī, ka nodokļu normatīvajos aktos paredzētās nelabvēlīgas sekas kavējuma naudas, naudas soda, ierobežojumu nodokļu atvieglojumu saņemšanā un saimnieciskās darbības apturēšanas, ka arī domēna vārda atslēgšanas normatīvo aktu pārkāpumu gadījumos veidā par nodokļu nemaksāšanu vai citiem nodokļu normatīvo aktu pārkāpumiem nav uzskatāmas arī par disciplināro atbildību, jo, kā iepriekš tika noskaidrots, disciplinārā atbildība rodas darba, dienesta,

²⁴⁵ Lukašina O. Nodokļi Latvijā. Analīze un praktiskie ieteikumi. Otrais pārstrādātais un papildinātais izdevums. Rīga: Merkūrijs LAT, 2003, 19. lpp.

²⁴⁶ Turpat, 19.–22. lpp.

²⁴⁷ Ketners K., Lukašina O. Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 129.–130. lpp.

militārās disciplīnas pārkāpuma rezultātā, pie tam iekšējās kārtības pārkāpējs atrodas darbā vai dienestā attiecībās. Nodokļu normatīvo aktu pārkāpums nenotiek dienesta vai darba attiecību ietvaros, līdz ar to secināms, ka nodokļu normatīvajos aktos noteikto priekšnoteikumu pārkāpšanas gadījumā no valsts puses piemērotajām sankcijām nav disciplinārās atbildības rakstura. Tāpat, izvērtējot KL 1. pantā noteikto kriminālatbildības iestāšanas pamatu, secināms, ka minētās nodokļu normatīvajos aktos paredzētās sekas nav pieskaitāmas arī pie kriminālatbildības.

Tajā pašā laikā, lai precīzi definētu visus normatīvajos aktos paredzētās juridiskās atbildības par izvairīšanos no nodokļiem un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas veidus un noteiktu to atšķirīgas pazīmes, nepieciešams noskaidrot un definēt nodokļu normatīvajos aktos paredzētās juridiskās atbildības tiesisko dabu un tās veidu. Arī J. Načisčionis, analizējot administratīvās atbildības institūtu un likumā „Par nodokļiem un nodevām” noteikto soda naudas institūtu, vaicā „ja tas ir sods, tad kas tas ir par sodu?”²⁴⁸

No iepriekš veiktās nodokļu tiesisko attiecību subjektu analīzes secināms, ka nodokļu normatīvajos aktos paredzētās sankcijas tiek piemērotas administratīvi tiesisko attiecību ietvaros, tātad tām ir administratīvi tiesiskā daba. Par nodokļu normatīvajos aktos paredzēto sodu (nokavējuma naudas, soda naudas, ierobežojumu nodokļu atvieglojumu saņemšanā un saimnieciskās darbības apturēšanas, kā arī domēna vārda atslēgšanas normatīvo aktu pārkāpumu gadījumos) administratīvi tiesisko dabu liecina arī tas apstāklis, ka nodokļu normatīvajos aktos noteiktos sodus atbilstoši likumam „Par nodokļiem un nodevām”²⁴⁹ un likumam „Par Valsts ieņēmumu dienestu”²⁵⁰ piemēro ar kompetentās valsts iestādes, tas ir, Valsts ieņēmumu dienesta, lēmumu par nodokļu revīzijas rezultātiem, par saimnieciskās darbības apturēšanu, par domēna vārda atslēgšanu vai citu kompetentās valsts iestādes lēmumu.

Savukārt saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 1. panta trešo daļu „administratīvais akts ir uz āru vērsts tiesību akts, ko iestāde izdod publisko tiesību jomā attiecībā uz individuāli noteiktu personu vai personām, nodibinot, grozot, konstatējot vai izbeidzot konkrētas tiesiskās attiecības vai konstatējot faktisko situāciju”.²⁵¹ Tajā pašā laikā likumdevējs norādījis, ka iestādes lēmums vai cita veida darbība privāto tiesību jomā, iestādes iekšējs lēmums, kas skar tikai pašu iestādi, tai padotu iestādi vai īpaši pakļautu personu, starplēmums (tostarp procesuāls lēmums) administratīvā procesa ietvaros, izņemot gadījumu, kad tas pats par sevi skar būtiskas personas tiesības vai tiesiskas intereses vai būtiski apgrūtina to īstenošanu, Saeimas, Valsts prezidenta, Ministru kabineta vai pašvaldības domes (padomes) politisks lēmums (politisks paziņojums, deklarācija, aicinājums un paziņojums par amatpersonu ievēlēšanu u. tml.) un tiesas nolēmums,

²⁴⁸ Načisčionis J. Administratīvās tiesības. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2003, 245. lpp.

²⁴⁹ Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 26.

²⁵⁰ Par Valsts ieņēmumu dienestu: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 11. novembris, Nr. 105.

²⁵¹ Administratīvā procesa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2001. 14. novembris, Nr. 164.

kriminālprocesuāls lēmums, kā arī lēmums, kas pieņemts lietvedībā administratīvā pārkāpuma lietā nav uzskatāms par administratīvo aktu.²⁵²

Analizējot likumdevēja sniegto administratīvā akta definīciju, asoc. prof. *Dr. iur.* J. Briede izsecina šādus piecus obligātus administratīvā akta elementus:

- tiesību akts,
- publisko tiesību joma,
- izdod iestāde,
- attiecas uz individuālu personu vai personām,
- nodibina, groza, izbeidz vai konstatē tiesiskās attiecības.²⁵³

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. panta astotajā daļā noteikto „nodokļu revīzijas (audita) laikā papildus noteiktos maksājumus nodokļu maksātājs samaksā 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem”.

Tāpat kavējuma nauda un soda nauda nodokļu maksātājam tiek noteikta ar nodokļu administrācijas lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem. Šis lēmums ir tiesību akts, ko izdod publisko tiesību jomas iestāde un kas attiecas uz konkrēto nodokļu maksātāju, jeb individuālu personu, kā arī ar šo aktu tiek nodibinātas tiesiskās attiecības. Izvērtējot šo konkrēto nodokļu administrācijas lēmumu caur likumdevēja sniegtās administratīvā akta definīcijas prizmu un izanalizējot tā elementus, secināms, ka nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ir uzskatāms par administratīvo aktu. Vadoties no šīs argumentācijas un līdzīga juridiska pamatojuma, arī citi Valsts ieņēmumu dienesta lēmumi, ar kuriem nodokļu maksātājam tiek piemērotas nodokļu normatīvajos aktos paredzētās sankcijas, ir atzīstami par administratīvajiem aktiem. Arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 37. pantā noteikta Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonu nodokļu jautājumos pieņemto lēmumu apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas kārtība norāda uz to, ka šie lēmumi ir uzskatāmi par administratīvajiem aktiem, jo sākotnēji nodokļu maksātājs ir tiesīgs apstrīdēt Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonas lēmumu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram, bet Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmumu pārsūdzēt tiesā.

Savukārt atbilstoši Administratīvā procesa likuma 76. panta otrajai daļai administratīvo aktu var apstrīdēt padotības kārtībā augstākā iestādē, bet atbilstoši šā likuma 184. pantam un 188. pantam pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu vai atzīšanu par prettiesisku var iesniegt tiesā viena mēneša laikā no dienas, kad stājies spēkā augstākas iestādes lēmums par apstrīdēšanas iesniegumu.

²⁵² Administratīvā procesa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2001. 14. novembris, Nr. 164.

²⁵³ Briede J. Administratīvais akts. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2003, 23. lpp.

Tātad Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonas lēmuma apstrīdēšanas un Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmuma pārsūdzēšanas kārtība atbilst administratīvā akta apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas kārtībai.

Tādējādi secināms, ka nodokļu normatīvajos aktos nodokļu maksātājam paredzētajiem sodiem par nodokļu normatīvo aktu prasību neievērošanu ir administratīvi tiesiska daba. Tomēr tos nevar uzskatīt par administratīvajiem sodiem, neskatoties uz to iedarbību uz nodokļu maksātāju un to negatīvajām sekām priekš tā. Kā pareizi norāda J. Načisčionis, „tos nevar nosaukt par administratīviem sodiem, jo Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā tie nav nosaukti citu sodu vidū”.²⁵⁴ Atbilstoši Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 23. un 24. pantam iepriekš analizētie nodokļu normatīvajos aktos paredzēti sodi: nokavējuma nauda, soda nauda, ierobežojumi nodokļu atvieglojumu saņemšanā un saimnieciskās darbības apturēšana, kā arī domēna vārda atslēgšana un mitināšanas pakalpojuma atslēgšana normatīvo aktu pārkāpumu gadījumos, nav iekļauti ne pamatsodu, nedz papildsodu sarakstā.

Šo tiesību zinātnieka J. Načisčioņa atziņu pamato arī citas Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa normas, kas definē administratīvās atbildības iestāšanas pamatu – administratīvo pārkāpumu. Atbilstoši Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 1. panta otrajā daļā un 5. pantā noteiktajam, administratīvo pārkāpumu kodekss nosaka, kāda darbība vai bezdarbība atzīstama par administratīvo pārkāpumu, kādu administratīvo sodu, kāda institūcija (amatpersona) un kādā kārtībā var uzlikt personai, kas izdarījusi administratīvo pārkāpumu, kā arī pašvaldību domes ir tiesīgas izdot saistošos noteikumus un paredzēt administratīvo atbildību par to pārkāpšanu likumā „Par pašvaldībām”²⁵⁵ noteiktajos gadījumos. Tādējādi administratīvie pārkāpumi un sodi par to izdarīšanu ir noteikti tikai Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā un pašvaldību saistošos noteikumos.

Tātad, kā pamatoti norāda A. Judins, „vairākos Latvijas Republikas tiesību aktos ir paredzēta atbildība par nodarījumiem, kuri varētu būt atzīti par administratīvajiem pārkāpumiem, bet tomēr par tādiem netiek uzskatīti, jo Latvijas APK nosaka, ka administratīvie pārkāpumi tiek definēti administratīvo pārkāpumu kodeksā un pašvaldību saistošos noteikumos. Tādējādi, formālu iemeslu dēļ, Kredītiestāžu likumā, Konkurences likumā, Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likumā, likumos „Par privātajiem pensiju fondiem”, „Par nodokļiem un nodevām” u.c. normatīvajos aktos noteiktie pārkāpumi un par tiem paredzētie sodi nav atzīstami par administratīvajiem, bet vērtēti kā īpaši ietekmēšanas līdzekļi.”²⁵⁶ Pie līdzīga secinājuma nonāk arī Latvijas administratīvo tiesību zinātnieks J. Načisčionis, norādot, ka „atsaucoties uz legālo

²⁵⁴ Načisčionis J. Administratīvās tiesības. Rīga: SIA „Biznesa augstskola Turība”, 2009, 408. lpp.

²⁵⁵ Par pašvaldībām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1994. 24. maijs, Nr. 61.

²⁵⁶ Judins A. Pārskats par ārvalstu pieredzi administratīvās atbildības regulējumā. Pieejams: http://petijumi.mk.gov.lv/sites/default/files/file/adm_atb_Judins%20.doc [aplūkots 2017. gada 21. jūnijā].

administratīvā pārkāpuma definīciju, citos likumos paredzētie pārkāpumi un atbildība par tiem netiek atzīta par administratīvo, tādējādi ignorējot to juridisko dabu”.²⁵⁷

Tādējādi Latvijas nodokļu normatīvajos aktos noteiktā atbildība par nodokļu nemaksāšanu un citiem nodokļu tiesību normu pārkāpumiem nav atzīstama nedz par civiltiesisko atbildību, nedz par kriminālatbildību, nedz par administratīvo atbildību, kā arī šie nodokļu normatīvo aktu pārkāpumi nav uzskatāmi nedz par civiltiesiskajiem, nedz par kriminālajiem, nedz par administratīvajiem pārkāpumiem.

Savukārt Krievijas tiesību zinātnieks prof. *Dr. iur.* A. Agapovs (*A. Azanov*), analizējot līdzīgu situāciju Krievijas Federācijas administratīvajās tiesībās, norāda, ka „naudas sods kā administratīvais sods jānorobežo no nodokļu tiesību sodu sankcijām tāpēc, ka sodi, kuri ir piemērojami par pārkāpumiem nodokļu jomā, ir materiālās atbildības sankcijas un tiem ir cita juridiskā daba nekā administratīvajiem sodiem”.²⁵⁸ Šim viedoklim pamatoti nepiekrīt Latvijas tiesību zinātnieks A. Judins, norādot, ka „ar vairākiem speciālajiem likumiem noteiktās sankcijas būtībā ir administratīvie sodi, tomēr to apmēri un aprēķināšanas kārtība atšķiras no APK paredzētās. Šo atšķirību dēļ nemaz nav pamata uzskatīt, ka šīm sankcijām ir civiltiesisks raksturs (materiālā atbildība)”.²⁵⁹ Pēc darba autores domām, jāpiekrīt A. Judina viedoklim arī tāpēc, ka jau iepriekš darbā tika noskaidrota un juridiski pamatota nodokļu normatīvajos aktos paredzēto sankciju administratīvi tiesiskā daba un par nepareizu un nepamatotu atzīta šo sankciju pieskaitīšana pie materiālās atbildības tikai to materiālā rakstura dēļ.

Tādējādi, secināms, ka Latvijas nodokļu normatīvajos aktos paredzētās nelabvēlīgās sankcijas nodokļu maksātājiem par nodokļu normatīvo aktu prasību pārkāpšanu un nodokļu nemaksāšanu ir uzskatāmas par speciāliem administratīvi tiesiskajiem ietekmēšanas līdzekļiem, nevis par administratīvo atbildību. Kā pamatoti norāda A. Judins „faktiski Latvijā pastāv duālistiskā administratīvo sankciju sistēma. Administratīvo pārkāpumu kodeksā un vietējo pašvaldību saistošos noteikumos ir noteikti administratīvie pārkāpumi, pēc kuru izdarīšanas personai piemēro kodeksā paredzētos administratīvos sodus un persona skaitās par sodīto administratīvajā kārtā. Savukārt vairākos citos normatīvajos aktos ir paredzēta iespēja piemērot administratīvos represīvos līdzekļus gadījumos, ja persona neievēro tajos noteikto prasību. Šīs sankcijas formāli netiek atzītas par administratīvajiem sodiem un tādēļ pēc to piemērošanas persona neskaitās par sodīto administratīvajā kārtā.”²⁶⁰

²⁵⁷ Načisčionis J. Administratīvās tiesības. Rīga: SIA „Biznesa augstskola Turība”, 2009, 412. lpp.

²⁵⁸ Агапов А.Б. Административная ответственность: учебник. Четвертое издание, переработанное и дополненное. Москва: Издательство Юрайт, 2011, с. 306.

²⁵⁹ Judins A. Pārskats par ārvalstu pieredzi administratīvās atbildības regulējumā. Pieejams: http://petijumi.mk.gov.lv/sites/default/files/file/adm_atb_Judins%20.doc [aplūkots 2017. gada 21. jūnijā].

²⁶⁰ Turpat.

Rezumējot visu, secināms, ka juridiskā atbildība ir īpašs sociālās atbildības veids, kas saistīts ar valsts piespiedšanas realizēšanu un iestājas par kādu normatīvajos aktos noteiktā priekšnoteikuma pārkāpšanu. Juridiskā atbildība ir tiesību normā paredzēto pienākumu izpildes piespiedšanas mehānisms, kas nodrošina citu tiesisko attiecību subjektu tiesības un likumiskās intereses un kura apjoms ir paredzēts tiesību normas sankcijā, nosakot atbildības mēru par tiesību normas pārkāpšanu vai neievērošanu. Tā ir stingri reglamentēta normatīvajos aktos un realizējama atbilstoši to nosacījumiem, kā arī ievērojot tādas vispārīgus tiesību principus kā likumības, taisnīguma, samērīguma un soda neizbēgamības princips, kā arī citus principus. Latvijas tiesību teorijas doktrīnā izdala četrus juridiskās atbildības pamata veidus: kriminālatbildība, administratīvā atbildība, civiltiesiskā atbildība un disciplinārā atbildība.

Likumdevējs par izvairīšanos no nodokļu nomaksas normatīvajos aktos ir paredzējis divus juridiskās atbildības veidus: administratīvo atbildību, noteicot to Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. pantā, un kriminālatbildību, noteicot to Krimināllikuma 218. pantā. Savukārt Latvijas Republikas nodokļu normatīvajos aktos (likumā „Par nodokļiem un nodevām” un citos konkrētu nodokļu likumos) par izvairīšanos no nodokļu nomaksas likumdevējs paredzējis arī speciālos administratīvi tiesiskos ietekmēšanas līdzekļus, kas atbilstoši formālajiem iemesliem un, neskatoties uz to tiesisko dabu un tiesību teorijā atzīto juridiskās atbildības doktrīnu, netiek uzskatīti nedz par administratīvo, nedz par kriminālo, nedz par civiltiesisko atbildību, un izpaužas nokavējuma naudas, soda naudas, ierobežojumu nodokļu atvieglojumu saņemšanas un saimnieciskās darbības apturēšanas, kā arī domēna vārda atslēgšanas un mitināšanas pakalpojuma atslēgšanas veidā. Šie administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi un Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā paredzētā administratīvā atbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas veido duālo sodu sistēmu administratīvajās tiesībās.

Šāda duālā sodu sistēma administratīvajās tiesībās vispār un jo īpaši nodokļu jomā, pēc darba autores domām, neveicina taisnīguma nodrošināšanu un to ir nepieciešams sakārtot, lai neveidotos situācija, ka pēc būtības nodokļu maksātājs tiek pakļauts administratīvajai atbildībai, bet formālu iemeslu dēļ tā netiek uzskatīta par administratīvo atbildību.

Darba autore piekrīt J. Načisčioņa un A. Judina izteiktiem viedokļiem²⁶¹, ka administratīvo tiesību attīstības kontekstā ir nepieciešams sakārtot šo sistēmu, vai nu turpinot administratīvo sodu kodifikāciju un nosakot, ka viens normatīvais akts paredz administratīvos sodus un ietekmēšanas līdzekļus, kā arī to piemērošanas kārtību, vai nu arī saglabājot šo duālo sistēmu, bet tiesiski nostiprinot un atrunājot šo sodu pastāvēšanu Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā, kā arī

²⁶¹ Načisčionis J. Administratīvās tiesības. Rīga: SIA „Biznesa augstskola Turība”, 2009, 412.–414. lpp.; Judins A. Pārskats par ārvalstu pieredzi administratīvās atbildības regulējumā. Pieejams: http://petijumi.mk.gov.lv/sites/default/files/file/adm_atb_Judins%20.doc [aplūkots 2017. gada 21. jūnijā].

norādot, ka citos normatīvajos aktos paredzēto administratīvo sankciju noteikšanas un aprēķināšanas kārtība var atšķirties no Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā noteiktā.

Neatkarīgi no tā, kāds ceļš tiks izvēlēts administratīvo sodu tiesību attīstības procesā (kodifikācijas vai dekodifikācijas), ir nepieciešams atbilstoši šo ietekmēšanas līdzekļu administratīvi tiesiskajai dabai un tiesību teorijā atzītajai juridiskās atbildības doktrīnai noteikt vienotu kārtību ar mērķi izveidot vienotu izpratni par administratīvajiem sodiem un, ja nepieciešams par administratīvajiem ietekmēšanas līdzekļiem, kā arī par to piemērošanas kārtību.

Šāda administratīvo tiesību sakārtošana sodu un/vai ietekmēšanas līdzekļu piemērošanā palīdzēs ne tikai nodokļu administrācijai un citām valsts iestādēm, bet arī nodokļu maksātājiem precīzi noteikt, kāda atbildība un kāds sods vai ietekmēšanas līdzeklis piemērojams par prettiesisku rīcību nodokļu tiesību jomā katrā konkrētā gadījumā, kas neapšaubāmi ne tikai pozitīvi ietekmēs nodokļu iekasēšanu, bet arī nodrošinās taisnīguma principa un tiesiskās drošības principa ievērošanu, saucot personu pie atbildības par nodokļu normatīvajos aktos paredzētās kārtības pārkāpšanu vai noteikto pienākumu nepienācīgu izpildi.

Šādas duālās tiesiski nenoteiktas situācijas administratīvo sodu jomā sakārtošanas nepieciešamība tiek determinēta arī ar *non bis in idem* principa prasībām. Šā principa prasību ievērošana un tā aizsargāto tiesību nodrošināšana ir aktuāla normatīvajos aktos par izvairīšanos no nodokļu nomaksas paredzēto dažādu juridiskās atbildības veidu un administratīvi tiesisko ietekmēšanas līdzekļu piemērošanas kontekstā. Lai, piemērojot kādu no juridiskās atbildības veidiem vai administratīvi tiesisko piespiedu līdzekli, saglabātu līdzsvaru starp valsts fiskālo interešu aizsardzību un nodokļu maksātāja tiesību nodrošināšanu, ir nepieciešams detalizēti izpētīt un izprast šo juridiskās atbildības veidu un ietekmēšanas līdzekļu norobežošanas kritērijus, kā arī *non bis in idem* principa, nevainīguma prezumpcijas un tiesības sevi neapsūdzēt nozīmi nodokļu tiesību normatīvo priekšnoteikumu piemērošanas procesā.

2.2. Non bis in idem princips, nevainīguma prezumpcija un tiesība sevi neapsūdzēt juridiskās atbildības piemērošanas un tās veidu norobežošanas kontekstā

Ievērojot nodokļu tiesību un krimināltiesību doktrīnu zināmas atšķirības, pirms juridiskās atbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas veidu un ietekmēšanas līdzekļu norobežošanas kritēriju izpēti ir nepieciešams detalizēti izanalizēt šo nodokļu maksātājam dažādos normatīvajos aktos paredzēto nelabvēlīgo seku piemērošanas nianšes un īpašības, izvērtējot šo negatīvo seku mijiedarbības un līdzaspastāvēšanas iespējas caur *non bis in idem* principa, tiesības sevi neapsūdzēt un nevainīguma prezumpcijas prizmu cilvēktiesību ievērošanas kontekstā.

Viens no pamata principiem krimināltiesībās ir *non bis in idem* princips. „Princips, ka personu par vienu un to pašu noziedzīgo nodarījumu nedrīkst atkārtoti sodīt, ir kļuvis par vienu no

svarīgākajiem krimināltiesību principiem, kas izriet no cita, pēc satura plašāka, krimināltiesību principa – taisnīguma principa.”²⁶² „Taisnīguma princips krimināltiesībās nenozīmē vienīgi taisnīga soda noteikšanu vainīgajam par viņa izdarīto noziedzīgo nodarījumu. Viens no krimināltiesību taisnīguma principa pamatnosacījumiem aizliedz personu par vienu un to pašu nodarījumu (darību vai bezdarbību) saukt pie kriminālatbildības un notiesāt.”²⁶³

Šis princips ir nostiprināts gan starptautiskajos normatīvajos aktos, gan Latvijas Republikas normatīvajos aktos.

Tā, piemēram, Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas²⁶⁴ Septītā protokola 4. panta pirmā daļa noteic tiesības netikt divreiz tiesātam vai sodītam: nevienu nedrīkst no jauna tiesāt vai sodīt krimināllietā tajā pašā valstī par noziedzīgu nodarījumu, par kuru viņš jau ir ticis attaisnots vai notiesāts saskaņā ar šīs valsts likumu un kriminālprocesuālajām normām.²⁶⁵

Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 50. pants arī noteic, ka nevienu nedrīkst atkārtoti tiesāt vai sodīt krimināllietā par nodarījumu, par kuru viņš saskaņā ar tiesību aktiem Savienībā jau ticis attaisnots vai notiesāts ar galīgu spriedumu.²⁶⁶

Savukārt Kriminālprocesa likuma 25. panta pirmā daļa noteic, ka nevienu nedrīkst no jauna tiesāt vai sodīt par nodarījumu, par kuru viņš jau Latvijā vai ārvalstī ir ticis attaisnots vai sodīts ar likumā noteiktajā kārtībā pieņemtu un spēkā stājušos nolēmumu krimināllietā vai administratīvā pārkāpuma lietā. Šā panta otrajā un trešajā daļā ir noteikti gadījumi un apstākļi, kuriem pastāvot, jauna lietas izskatīšana netiek atzīta par atkārtoto tiesāšanu vai sodīšanu.²⁶⁷ Jāatzīmē, ka šis princips ir nostiprināts arī KL 1. panta piektajā daļā, kura nosaka, ka „nevienu nedrīkst no jauna tiesāt vai sodīt par nodarījumu, par kuru viņš jau ticis attaisnots vai sodīts ar likumā noteiktajā kārtībā pieņemtu un spēkā stājušos nolēmumu krimināllietā vai administratīvā pārkāpuma lietā. Minētais neizslēdz atkārtotu lietas izskatīšanu saskaņā ar likumu, ja ir konstatēti jaunatklāti apstākļi vai ja iepriekšējā procesā pieļauts būtisks materiālo vai procesuālo likuma normu pārkāpums, kas varēja ietekmēt lietas iznākumu”.²⁶⁸

Arī Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā ir ietverts dubultās sodīšanas nepieļaujamības princips. Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 239. panta 8. punkts paredz, ka lietvedību administratīvā pārkāpuma lietā nevar iesākt, bet iesāktā lietvedība jāizbeidz, ja par to

²⁶² Krastiņš U. Non bis in idem vai ne bis in idem. Jurista Vārds, 2012. 21. februāris, Nr. 8, 5.–7. lpp.

²⁶³ Krastiņš U. Krimināltiesību teorijas un prakses problēmas. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998 – 2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 25. lpp.

²⁶⁴ Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencija: Eiropas Padomes dalībvalstu konvencija. Latvijas Vēstnesis, 1997. 13. jūnijs, Nr. 143/144.

²⁶⁵ Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Septītais protokols: Eiropas Padomes dalībvalstu konvencija. Latvijas Vēstnesis, 1997. 13. jūnijs, Nr. 143/144.

²⁶⁶ Eiropas Savienības Pamattiesību harta. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A12012P%2FTXT> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁶⁷ Kriminālprocesa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2005. 11. maijs, Nr. 74.

²⁶⁸ Krimināllikums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1998. 8. jūlijs, Nr. 199/200.

pašu faktu attiecībā uz personu, kuru sauc pie administratīvās atbildības, jau ir kompetentas institūcijas (amatpersonas) lēmums par administratīvā soda uzlikšanu vai neatcelts lēmums par administratīvā pārkāpuma lietas izbeigšanu, kā arī, ja par šo faktu ir uzsākts kriminālprocess.²⁶⁹

Analizējot šīs normas, secināms, ka atbilstoši dubultās sodīšanas nepieļaujamības principam par vienu un to pašu nodarījumu nevar ne tikai divreiz krimināli sodīt personu, bet arī piemērot reizē administratīvo atbildību un kriminālatbildību par vienu un to pašu nodarījumu.

Savukārt Latvijas tiesu praksē (Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006. gada 20. decembra spriedums lietā Nr. SKA-543/2006²⁷⁰, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007. gada 13. decembra spriedums lietā Nr. SKA-511/2007²⁷¹, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2010. gada 22. novembra spriedums lietā Nr. SKA-428/2010²⁷²) nostiprināta atziņa, ka nodokļu soda naudai ir sodošs raksturs un tā Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta un 7. panta²⁷³ izpratnē var būt uzskatīta par kriminālsodu.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments savā 2007. gada 20. decembra lēmumā, atsaucoties uz Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumiem lietās *ÖZTÜRK v. GERMANY*²⁷⁴, *LAUKO v. SLOVAKIA*²⁷⁵ un *JANOSEVIC v. SWEDEN*²⁷⁶, norādīja, ka „soda naudai ir atšķirīgs raksturs un mērķis²⁷⁷, un soda naudas iekasēšanā, pirms stājas spēkā galīgais nolēmums lietā, ir jāņem vērā arī cilvēktiesību apsvērumi saistībā ar soda piemērošanu. Nodokļa soda naudu, ņemot vērā tās apmēru, var pielīdzināt kriminālsodam Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta (tiesības uz taisnīgu tiesu) izpratnē.”²⁷⁸

Šāds secinājums ir pamatots ar Eiropas Cilvēktiesību tiesas tiesu prakses gaitā izstrādātajiem kriminālās apsūdzības rakstura izvērtēšanas kritērijiem, proti:

- personas nodarījuma kvalifikācija atbilstoši nacionālajām tiesībām;

²⁶⁹ Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss: Latvijas Republikas likums. Ziņotājs, 1984. 20. decembris, Nr. 51.

²⁷⁰ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006. gada 20. decembra spriedums lietā Nr. SKA-543/2006. Jurista Vārds, 2007. 22. maijs, Nr. 21.

²⁷¹ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007. gada 13. decembra spriedums lietā Nr. SKA-511/2007. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/nolemumi/pdf/8776.pdf> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁷² Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2010. gada 22. novembra spriedums lietā Nr. SKA-428/2010. Jurista Vārds, 2011. 4. janvāris, Nr. 1.

²⁷³ Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencija: Eiropas Padomes dalībvalstu konvencija. Latvijas Vēstnesis, 1997. 13. jūnijs, Nr. 143/144.

²⁷⁴ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1984. gada 21. februāra spriedums lietā: 8544/79. CASE OF ÖZTÜRK v. GERMANY. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57553> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁷⁵ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1998. gada 2. septembra spriedums lietā: 26138/95. CASE OF LAUKO v. SLOVAKIA. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58234> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁷⁶ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2002. gada 23. jūlija spriedums lietā: 34619/97. CASE OF JANOSEVIC v. SWEDEN. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁷⁷ Šeit domāts soda naudas no nodokļiem atšķirīgs raksturs un mērķis.

²⁷⁸ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007. gada 20. decembra lēmums lietā Nr. SKA-715/2007, administratīvā lieta Nr. A42168405. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department3/2007/ska-715-07_soda_apturesana.doc [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

- nodarījuma raksturs;
- atbilstoši nacionālajām tiesībām piemērojamā soda bardzības pakāpe.²⁷⁹

Savukārt Eiropas Cilvēktiesību tiesa spriedumā *RUOTSALAINEN v. FINLAND*²⁸⁰ precizēja šo kritēriju pielietošanas nosacījumus, norādot, ka tādi kritēriji kā nodarījuma raksturs un soda bardzības pakāpe var būt piemēroti gan kopā vienlaikus, gan alternatīvi, jo katrs no tiem var norādīt, ka apsūdzībai ir kriminālās apsūdzības raksturs.²⁸¹

Vadoties no minētajiem kritērijiem un tā, ka soda naudai ir kriminālsoda raksturs Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta un 7. panta²⁸² izpratnē, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments secināja, ka personas sodīšanas gan ar nodokļu soda naudu, gan ar administratīvo sodu par vienu un to pašu nodarījumu gadījumā abu sodu piemērošana ir pretēja dubultās sodīšanas nepieļaujamības principam.²⁸³

Jāatzīmē, ka *non bis in idem* princips tiek pārkāpts tikai gadījumā, ja persona vienlaikus tiek saukta pie administratīvās atbildības un tai tiek piemērots nodokļu normatīvajos aktos paredzētais administratīvi tiesiskais ietekmēšanas līdzeklis – soda nauda, ja šie abi sodi tiek piemēroti par vienu un to pašu nodarījumu. Par nodarījuma, par kuru iespējams piemērot gan soda naudu, gan saukt personu pie administratīvās atbildības saskaņā ar Latvijas APK 159. pantu, teorētisku piemēru var būt valsts budžetā maksājamā nodokļa apmēra samazināšana, kuru nodokļu maksātājs panāk ar nodokļa bāzes samazināšanu vai nepatiesas informācijas sniegšanu nodokļu deklarācijās.

Lai atrisinātu visus juristu strīdus un domstarpības viena un tā paša nodarījuma definēšanā un konstatēšanā, Eiropas Cilvēktiesību tiesa spriedumā lietā *SERGEY ZOLOTUKHIN v. RUSSIA*²⁸⁴ sniegusi *non bis in idem* principa *idem* elementa skaidrojumu, norādot, ka Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Septītā protokola 4. pants²⁸⁵ ir tulkojams tā, ka tas aizliedz apsūdzēt vai tiesāt par otru nodarījumu tiktāl, ciktāl tās izceļas no identiskiem faktiem vai faktiem, kas

²⁷⁹ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1976. gada 8. jūnija spriedums lietā: 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72. *CASE OF ENGEL AND OTHERS v. THE NETHERLANDS*. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57478> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁸⁰ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2009. gada 16. jūnija spriedums lietā: 13079/03. *CASE OF RUOTSALAINEN v. FINLAND*. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-92961> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁸¹ *Ibid.*

²⁸² Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencija: Eiropas Padomes dalībvalstu konvencija. Latvijas Vēstnesis, 1997. 13. jūnijs, Nr. 143/144.

²⁸³ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2010. gada 22. novembra spriedums lietā Nr. SKA-428/2010. Jurista Vārds, 2011. 4. janvāris, Nr. 1.

²⁸⁴ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2009. gada 10. februāra spriedums lietā: 14939/03. *CASE OF SERGEY ZOLOTUKHIN v. RUSSIA*. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-91222> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁸⁵ Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Septītais protokols: Eiropas Padomes dalībvalstu konvencija. Latvijas Vēstnesis, 1997. 13. jūnijs, Nr. 143/144.

būtībā ir tie paši.²⁸⁶ Tātad, izvērtējot katru konkrēto gadījumu, jāanalizē konkrēto faktisko apstākļu kopums, kurā iesaistīta otro reizi apsūdzētā persona un kuri ir neatraujami saistīti laikā un telpā, konstatējot, vai šie apstākļu kopumā ietilpstošie fakti nav iekļauti kā faktiskais pamatojums personas sodīšanai pirmajā reizē. Jā šīs analīzes rezultātā tiek konstatēts, ka fakti, uz kuriem pamatota otrā apsūdzība, pēc būtības ir tie paši, kas iekļauti pirmajā apsūdzībā, tad ir konstatējams *non bis in idem* principa *idem* elements, jeb tas pats nodarījums. Savukārt, kā jau tika noskaidrots atbilstoši *non bis in idem* principam, personas atkārtotā sodīšana par to pašu nodarījumu nav pieļaujama.

Apkopojot visu, secināms, ka ne tikai personas vienlaicīga saukšana pie administratīvās atbildības un kriminālatbildības par vienu un to pašu nodarījumu, kas atbilst izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas pazīmēm, bet arī vienlaicīga personas saukšana pie administratīvās atbildības un nodokļu normatīvajos aktos paredzētā ietekmēšanas līdzekļa (soda naudas) piemērošana par vienu un to pašu nodarījumu ir uzskatāma par pretēju *non bis in idem* principam. Autore uzskata, ka, ja vienlaicīga administratīvā soda un nodokļu normatīvajos aktos paredzētā administratīvi tiesiskā ietekmēšanas līdzekļa piemērošana ir uzskatāma par pretēju *non bis in idem* principam, tad, ievērojot kriminālatbildības smagumu, jo vairāk tāds secinājums attiecināms arī uz vienlaicīgu nodokļu normatīvajos aktos paredzētā administratīvi tiesiskā ietekmēšanas līdzekļa un kriminālsoda piemērošanu.

Runājot par atbildību, kas paredzēta normatīvajos aktos par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un citiem nodokļu pārkāpumiem, kas noved pie tās, jāpievērš uzmanība vēl vienam būtiskam apstāklim, kura vērtējums nav viennozīmīgs taisnīguma principa kontekstā. Šo problēmu pamatoti aktualizēja J. Lazdiņš un K. Ketners, norādot, ka „Latvijas nodokļu administrēšana strikti nenodala administratīvo procesu no kriminālprocesa. No vienas puses, normatīvais regulējums uzliek pienākumu sadarboties ar nodokļu administrāciju, bet no otras puses, sekas tam var būt (faktiska) sevis apsūdzēšana, ja akli seko tiesas un normatīvajiem priekšrakstiem.”²⁸⁷

Problēma slēpjas pašā normatīvajā regulējumā. Likuma „Par nodokļiem un nodevām”²⁸⁸ 15. panta pirmajā daļā ir noteikti nodokļu maksātāju pienākumi. Šo pienākumu vidū ir ne tikai aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas un noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas, bet arī iesniegt nodokļu administrācijai elektroniska dokumenta veidā normatīvajos aktos paredzētās nodokļu deklarācijas un informatīvās deklarācijas normatīvajos aktos noteiktajos termiņos un nodokļu aprēķinu pareizības pierādīšanai ne mazāk kā piecus gadus uzglabāt finansiālās un saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus attaisnojuma

²⁸⁶ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2009. gada 10. februāra spriedums lietā: 14939/03. CASE OF SERGEY ZOLOTUKHIN v. RUSSIA. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-91222> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁸⁷ Lazdiņš J., Ketners K. Tiesu nolēmumu ietekme uz Latvijas nodokļu tiesību dinamiku. Latvijas Universitātes žurnāls. Juridiskā zinātne, 2012, Nr. 3, 21.–40. lpp.

²⁸⁸ Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 26.

dokumentus un citus darbību apliecinošus dokumentus, kā arī nodokļu kontroles pasākumu veikšanai nodrošināt nodokļu administrācijas pilnvarotajam pārstāvim piekļuvi jebkurai elektroniskā veidā vai papīra formā glabātajai ar saimniecisko darbību saistītajai informācijai un datu nesējiem un citi pienākumi.

Savukārt šā likuma 32.² pantā ir noteikts nodokļu maksātāju pienākums sadarboties ar nodokļu administrācijas amatpersonām, kas izpaužas nodokļu maksātāja pienākumā noteiktajā termiņā sniegt šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās informatīvās deklarācijas vai pēc nodokļu administrācijas amatpersonas pieprasījuma papildu informāciju (saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinošus dokumentus, grāmatvedības uzskaites dokumentus, kā arī citu informāciju, kas raksturo darbības, kuras ietekmēja vai varēja ietekmēt nodokļu aprēķinu un nomaksu), kuru nesaņemot nav iespējama vai ir apgrūtināta konkrētā vai cita nodokļu maksātāja budžetā iemaksājamās nodokļa summas vai pārmaksas summas noteikšana.

Jāatzīmē, ka Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159.⁹ pantā pat ir paredzēta administratīvā atbildība par nesadarbošanos ar nodokļu administrācijas amatpersonām, proti: par nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas nesniegšanu nodokļu administrācijai vai par nepatiesas informāciju sniegšanu nodokļu administrācijai ir paredzēts naudas sods fiziskajām personām vai valdes loceklim līdz septiņsimt *euro*, atņemot valdes loceklim tiesības ieņemt noteiktus amatus komercsabiedrībās vai bez tā, bet par neatļaušanu nodokļu administrācijas amatpersonām ieiet nodokļu maksātāja saimnieciskajai darbībai izmantojamās telpās, ja nodokļu administrācijas darbiniekam ir šādas tiesības, šā panta trešā daļa paredz naudas sodu fiziskajām un juridiskajām personām līdz divsimt desmit *euro*.²⁸⁹

Tātad nodokļu tiesībās ir ne tikai nostiprināti ar normatīvajiem aktiem nodokļu maksātājiem uzliktie pienākumi, bet par šo pienākumu neizpildi arī paredzētas sankcijas administratīvā soda veidā. Līdz ar to nodokļu maksātājiem nodokļu administrēšanas administratīvi tiesiskajā procesā ir pienākums sadarboties ar nodokļu administrāciju un pēc tās pieprasījuma sniegt visu pieprasīto patiesībai atbilstošu informāciju, kas varēja ietekmēt nodokļu aprēķināšanu.

Visbeidzot, Latvijas nodokļu tiesībās ir nostiprināts nodokļu maksātāja vainīguma princips, kas nosaka nodokļu maksātājiem pienākumu pamatot un apliecināt aprēķināto nodokļu pareizību un atbilstību patiesībai. Tā, piemēram, likuma par „Nodokļiem un nodevām” 38. pantā ir noteikts, ka „ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs”. Tātad nodokļu administrācijas veiktā nodokļa aprēķina apstrīdēšanas gadījumā pierādīšanas pienākums ir pārņests uz nodokļa maksātāju. Faktiski nodokļu administrācijas veiktais nodokļu aprēķins (audits) tiek uzskatīts par pamatotu, pareizu un atbilstošu *a priori*.

²⁸⁹ Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss: Latvijas Republikas likums. Ziņotājs, 1984. 20. decembris, Nr. 51.

Savukārt krimināltiesībās ir nostiprināts nevainīguma prezumpcijas institūts, kas izriet no Latvijas Republikas Satversmes 92. pantā noteiktā, proti: „ikviens uzskatāms par nevainīgu, iekams viņa vaina nav atzīta saskaņā ar likumu”.²⁹⁰ Kriminālprocesa likuma 19. pants nosaka, ka „neviena persona netiek uzskatīta par vainīgu, kamēr tās vaina noziedzīga nodarījuma izdarīšanā netiek konstatēta šajā likumā noteiktajā kārtībā. Personai, kurai ir tiesības uz aizstāvību, nav jāpierāda savs nevainīgums. Visas saprātīgās šaubas par vainu, kuras nav iespējams novērst, jāvērtē par labu personai, kurai ir tiesības uz aizstāvību.”

Tāpat Kriminālprocesa likumā arī ir nostiprinātas no tiesības uz taisnīgu tiesu, kas deklarēta Latvijas Republikas Satversmes 92. panta pirmajā teikumā, izrietošas personas, kurai ir tiesības uz aizstāvību, tiesības sevi neapsūdzēt, kas izpaužas tiesībās atteikties no liecību sniegšanas, tiesībās neatzīt savu vainu un tiesībās neiesniegt dokumentus un pierādījumus, kuriem ir apsūdzošs raksturs.

Kā norāda I. Ņesterova „tiesības sevi neapsūdzēt, kas ietver tiesības neatzīt savu vainu, radās Anglijā 1641. gadā kā protests pret tiesu patvaļu un to plaši piemēroto zvēresta došanu piespiedu kārtā”²⁹¹, bet „kontinentālās Eiropas tiesību lokā nevainīguma prezumpcijas princips un tiesības sevi neapsūdzēt sāka attīstīties līdz ar Francijas 1789. gada Cilvēku un pilsoņu tiesību deklarācijas pieņemšanu, un pakāpeniski tika ietvertas Eiropas valstu kriminālprocesa kodeksos”. Savukārt M. Leja, norādot uz to, ka „tiesības klusēt (neatbildēt uz jautājumiem) un tiesības neliecināt pret sevi ir divas patstāvīgas, bet savā starpā saistītas imunitātes”²⁹², atzīmē, ka tiesības neliecināt pret sevi ir plašākas, nekā tiesības klusēt.

Eiropas Cilvēktiesību tiesas praksē (piemēram, lietās *SAUNDERS v. THE UNITED KINGDOM*²⁹³ un *JOHN MURRAY v. THE UNITED KINGDOM*²⁹⁴) ir nostiprināta atziņa, ka tiesības sevi neapsūdzēt ir vispārēji atzīts starptautisks princips, kas ietverts Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. pantā²⁹⁵ noteiktajā taisnīgas tiesas jēdzienā.²⁹⁶

²⁹⁰ Latvijas Republikas Satversme: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 1. jūlijs, Nr. 43.

²⁹¹ Ņesterova I. Vainas atzīšanas institūta attīstība kriminālprocesā. Grām.: Aktuālas tiesību realizācijas problēmas: Latvijas Universitātes 69. konferences rakstu krājums. Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2011, 421.–431. lpp.

²⁹² Leja M. Tiesības neliecināt pret sevi. Jurista Vārds, 2013. 6. augusts, Nr. 32, 10.–19. lpp.

²⁹³ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1996. gada 17. decembra spriedums lietā: 19187/91. CASE OF SAUNDERS v. THE UNITED KINGDOM. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58009> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁹⁴ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1996. gada 8. februāra spriedums lietā: 18731/91. CASE OF JOHN MURRAY v. THE UNITED KINGDOM. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57980> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁹⁵ Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencija: Eiropas Padomes dalībvalstu konvencija. Latvijas Vēstnesis, 1997. 13. jūnijs, Nr. 143/144.

²⁹⁶ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1996. gada 8. februāra spriedums lietā: 18731/91. CASE OF JOHN MURRAY v. THE UNITED KINGDOM. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57980> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā]; Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1996. gada 17. decembra spriedums lietā: 19187/91. CASE OF SAUNDERS v. THE UNITED KINGDOM. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58009> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

Tādad nodokļu tiesībās ir nostiprināta nodokļu maksātāja vainīguma prezumpcija un pienākums nodokļu maksātājam sadarboties ar nodokļu administrāciju administratīvā procesa ietvaros, bet kriminālprocesa tiesībās ir nostiprināta nevainīguma prezumpcija un tiesības sevi neapsūdzēt. Šie nodokļu administratīvā procesa un kriminālprocesa principi nenonāk opozīcijā, kamēr šie abi procesi ir nodalīti viens no otra un nenotiek vienlaikus vai pēctecīgi attiecībā pret vienu un to pašu personu un par vienu un to pašu nodarījumu. Savukārt gadījumā, ja nodokļu administratīvā procesa materiāli kopā ar visiem personas atbilstoši nodokļu normatīvo aktu prasībām sniegtajiem paskaidrojumiem un iesniegtajiem pēc nodokļu administrācijas pieprasījuma dokumentiem tiek nodoti kriminālprocesa uzsākšanai un turpmāk tiek izmantoti kā pierādījums šajā kriminālprocesā, vai, ja nodokļu audits notiek pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, šie abu procesu principi saduras un nonāk pretestībā.

Šādā gadījumā, kā norādīja Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments²⁹⁷ „rodas situācija, kurā vienlaicīgi notiek divi procesi – administratīvais process iestādē attiecībā par papildu nodokļu un soda naudas noteikšanu un kriminālprocess, kurā procesa virzītājs kvalificē pārkāpumu un ceļ apsūdzību par iespējamo izvairīšanos no tā paša nodokļa samaksas, par ko paredzēta kriminālatbildība. Abiem procesiem ir atšķirīgi principi, kur galvenokārt saduras administratīvajā lietā piemērojamais līdzdarbības princips (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pants) un kriminālprocesa pamatprincips – nevainīguma prezumpcija, kas noteic, ka neviena persona netiek uzskatīta par vainīgu, kamēr tās vaina netiek konstatēta kriminālprocesuālā kārtībā; personai, kurai ir tiesības uz aizstāvību, nav jāpierāda savs nevainīgums; visas saprātīgas šaubas par vainu, kuras nav iespējams novērst, jāvērtē par labu personai, kurai ir tiesības uz aizstāvību. Tādējādi tiek garantētas personas tiesības neapsūdzēt sevi pārkāpumā.”

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments kaut arī atzina, ka „tiesību normas tieši neregulē abu minēto pārbaužu mijiedarbību, neierobežo arī to veikšanu par vienu periodu”, taču tajā pašā laikā norādīja, ka „no tiesību normās tieši noteiktā ir skaidrs, ka abām pārbaudēm ir atšķirīgi mērķi”.

Šie abu procesu atšķirīgie mērķi arī nosaka procesu rezultātus, proti: nodokļa samaksas pareizības pārbaude noslēdzas ar papildus maksājamā nodokļa, nokavējuma naudas un soda naudas noteikšanu jeb nodokļa uzrēķinu (vai bez tā, ja nodoklis maksāts pareizi), bet pārbaude, kas veikta kriminālprocesa ietvaros uz procesa virzītāja pieprasījuma pamata, – ar atzinumu vai aprēķinu atbilstoši procesa virzītāja prasītajām ziņām. Tādēļ abu iepriekš minēto revīziju (auditu) veikšana būtu nošķirama un pēc procesa virzītāja pieprasījuma veiktās pārbaudes noslēgumā personai nevar noteikt nodokļu uzrēķinu.

²⁹⁷ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2011. gada 16. maija spriedums lietā Nr. SKA-123/2011, administratīvā lieta Nr. A42419107. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/nolemumi/pdf/22807.pdf> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

Savukārt situācijā, ja iestāde vienlaikus veikusi nodokļu samaksas pareizības revīziju (auditu) un revīziju (auditu) pēc procesa virzītāja pieprasījuma, lai pārbaudītu vai abi procesi tika pietiekoši norobežoti un vai personas tiesiskā pienākuma noteikšana procesa noslēgumā nebalstās iepriekš minēto principu un personas tiesību pārkāpumus, Augstākās tiesas Senāta ieskatā, analizējot katru konkrētu gadījumu, jāizvērtē „vai persona ir sapratusi pārbaudes mērķi un savas tiesības un pienākumus atbilstoši tam. Piemēram, vai personas līdzdarbības pienākuma nepildīšana nav balstījies personas objektīvā izpratnē par tādu attiecīgās pārbaudes mērķi, kas personai ļautu ziņas nesniegt; vai personas rīcība pierādījumu sniegšanā bijusi no tā atkarīga; kā šie apstākļi ietekmē lietas iznākumu.”²⁹⁸

Gadījumā, ja audita veikšanas pamati un mērķi bijuši gan sniegt ziņas kriminālprocesā pēc procesa virzītāja pieprasījuma, gan pārbaudīt nodokļu maksāšanas pareizību un noteikt pienākumu veikt papildu maksājumus, tiesai, vērtējot šādu gadījumu, secīgi ir jānoskaidro, vai iestāde nav pieļāvusi tik būtiskus pārkāpumus, kuru dēļ audita rezultātā pieņemtais lēmums ir atzīstams par prettiesisku, pārbaudot, vai iestāde ir ievērojusi audita veikšanas procesuālo kārtību un tam noteiktos termiņus, vai nav konstatējami pārkāpumi pierādījumu iegūšanā, kā arī, vai nav pārkāpts dubultās sodīšanas aizlieguma princips, nosakot soda naudu.²⁹⁹

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāts pamatoti pievērsis uzmanību arī tam, ka „soda naudai piemītošā kriminālsoda rakstura dēļ arī nodokļu lietās jāraugās, lai personai nepamatoti netiktu pieprasīta tādu ziņu sniegšana, kas faktiski nozīmētu personas pašas sevis apsūdzēšanu”.³⁰⁰

Arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrā ir nostiprināts šis secinājums. Piemēram, lietā *FUNKE v. FRANCE* Eiropas Cilvēktiesību tiesa sava sprieduma 44. punkta norādīja, ka „Muitas tiesību īpatnības nevar būt par attaisnojumu apsūdzētā Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta izpratnē tiesības klusēt vai sevi neapsūdzēt ar savām liecībām pārkāpumam”.³⁰¹ Tātad muitas iestādes rīcībā tiesa konstatējusi Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta pirmās daļas pārkāpumu, jo uzskatīja, ka muitas iestāde, sodot personu, ar spiedienu panākusi no personas dokumentu, kas pierāda personas vainu, iesniegšanu.³⁰² Savukārt lietā *J. B. v. SWITZERLAND* tiesa norādīja, ka visas lietas, kuru gaitā tiek uzlikts sods par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, ir izvērtējamas un analizējamās Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta pirmās daļas kontekstā, jo tās

²⁹⁸ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2011. gada 16. maija spriedums lietā Nr. SKA-123/2011, administratīvā lieta Nr. A42419107. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/nolemumi/pdf/22807.pdf> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

²⁹⁹ Turpat.

³⁰⁰ Turpat.

³⁰¹ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1993. gada 25. februāra spriedums lietā: 10828/84. CASE OF FUNKE v. FRANCE. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57809> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

³⁰² Turpat.

Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta izpratnē atbilst „kriminālajai apsūdzībai”.³⁰³

Tātad, apkopojot visu, jāpiekrīt J. Lazdiņa un K. Ketnera secinājumam, ka „likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. un 38. panta regulējums var veidot Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta pārkāpumu, ja sods smaguma ziņā ir pielīdzināms kriminālsodam vai audita lieta tiek izmantota par pamatu krimināllietas ierosināšanai.”³⁰⁴

Kriminālprocesa uzsākšanas gadījumā, par tā pamatu ņemot administratīvā procesa ietvaros veiktā audita lietas materiālus, ne tikai tiek pārkāpta nevainīguma prezumpcija un personas, kurai ir tiesības uz aizstāvību, tiesības sevi neapsūdzēt, bet arī praktiski notiek pierādīšanas pienākuma pārņemšana uz personu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, akceptēšana. Par pierādīšanas pienākuma pārņemšanu uz personu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, nepieļaušanu krimināltiesībās vairākkārt pamatoti izteicas U. Krastiņš, norādot, ka „lai arī cik smaga būtu situācija valstī noziedzības jomā, ja gribam dzīvot demokrātiskā valstī, nevainīguma prezumpcijas principu kriminālajā tiesvedībā nedrīkst pārkāpt”.³⁰⁵

Savukārt juristu diskusijas laikā zinātnieki un praktiķi arī izteica pretējo viedokli, piedāvājot pierādījumu nastas pārņemšanu uz personu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, attiecināt „tikai uz atsevišķu kategoriju lietām – noziedzīgiem nodarījumiem, kas saistīti ar korupcijas gadījumiem un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas”.³⁰⁶ V. Burkāns izteicis piedāvājumu ieviest legālās prezumpcijas institūtu, kas pārnestu pierādīšanas nastu no valsts uz personu, lietās, kas saistītas ar noziedzīgu līdzekļu iegūšanu.³⁰⁷ Piekrītot pierādīšanas nastas pārņemšanu uz personu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, idejai, attiecīgus grozījumus Krimināllikumā ierosinājis arī A. Kavalieris.³⁰⁸

Autore uzskata, ka jāpiekrīt U. Krastiņa viedoklim, jo pierādīšanas nastas pārņemšanu uz personu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, idejas piekritēju argumenti no cilvēktiesību viedokļa nav pamatoti un ir pretēji Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā³⁰⁹

³⁰³ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2001. gada 3. maija spriedums lietā: 31827/96. CASE OF J.B. v. SWITZERLAND. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59449> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

³⁰⁴ Lazdiņš J., Ketners K. Tiesu nolēmumu ietekme uz Latvijas nodokļu tiesību dinamiku. Latvijas Universitātes žurnāls. Juridiskā zinātne, 2012, Nr. 3, 21.–40. lpp.

³⁰⁵ Krastiņš U. Par pierādīšanas nastas pārņemšanu uz apsūdzēto. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 62.–67. lpp. Sk. arī: Krastiņš U. Lai diskusija, mūsu diskusija, ir radoša un korekta. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 278.–287. lpp.

³⁰⁶ Šimkus S. Kā pilnveidot fizisko personu ienākumu kontroli. Jurista Vārds, 2004. 16. marts, Nr. 10, 8.–11. lpp.

³⁰⁷ Burkāns V. Par pierādīšanas nastas sadali un tās sekām. Jurista Vārds, 2000. 21. novembris, Nr. 36, 3.–6. lpp.

³⁰⁸ Kavalieris A. Vēlreiz par kriminālprocesam un Krimināllikumam nepieciešamajām novitātēm. Administratīvā un Kriminālā Justīcija, 2000, Nr. 1, 11.–14. lpp.

³⁰⁹ Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencija: Eiropas Padomes dalībvalstu konvencija. Latvijas Vēstnesis, 1997. 13. jūnijs, Nr. 143/144.

nostiprinātajām tiesībām un iepriekš analizētajām Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrā³¹⁰ nostiprinātajām atziņām.

Šajā sakarībā ir vērts pieminēt Krievijas Federācijas pieredzi šajā jautājumā. Tiesiskās sabiedrības attīstības rezultātā nevainīguma prezumpcijas princips tika atspoguļots ne tikai krimināltiesību un kriminālprocesa normās, bet arī citās publisko tiesību nozarēs, tajā skaitā arī normatīvajos aktos, kas reglamentē nodokļus un nodevas.³¹¹ Tā, piemēram, Krievijas Federācijas Nodokļu kodeksa 108. panta sestā nodaļa nosaka: „Ikvienu personu netiek uzskatīta par vainīgu nodokļu pārkāpuma izdarīšanā, kamēr viņas vaina netiks pierādīta saskaņā ar federālajā likumā noteikto kārtību. Pie atbildības saucamajai personai nav jāpierāda savs nevainīgums nodokļu pārkāpuma izdarīšanā. Apstākļu, kas liecina par nodokļa pārkāpuma faktu un personas vainu tā izdarīšanā, pierādīšanas pienākums gulstas uz nodokļu orgāniem. Visas nenovēršamas šaubas par pie atbildības saucamas personas vainu jāvērtē par labu personai.”³¹²

Tātad Krievijas Federācijas Nodokļu kodeksā, atšķirībā no Latvijas Republikas nodokļu normatīvajos aktos nostiprinātās vainīguma prezumpcijas, ir nostiprināta nevainīguma prezumpcija, kas ir attiecināma ne tikai uz kriminālo lietvedību, bet arī uz administratīvo lietvedību, kas saistīta ar nodokļu normatīvo aktu prasību pārkāpuma konstatēšanu. Tajā pašā laikā Krievijas Federācijas Nodokļu kodeksa 108. panta sestajā nodaļā, atšķirībā no Latvijas Republikas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pantā noteiktā, pierādīšanas pienākums netiek pārnests uz nodokļu maksātāju, bet gulstas uz valsts nodokļu administrācijas iestādēm. Tātad gadījumā, ja administratīvās lietas materiāli tiek izmantoti kriminālprocesa uzsākšanai vai soda naudas, ja tās apmērs smaguma ziņā ir pielīdzināms kriminālsodam, uzlikšanas gadījumā, atbilstoši Krievijas Federācijas normatīvajiem aktiem nevar veidoties nodokļa maksātāja tiesības sevi neapsūdzēt, nevainīguma prezumpcijas un tiesības uz taisnīgu tiesu pārkāpums.

Analizējot un pētot Latvijas normatīvajos aktos paredzēto juridisko atbildību par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un citiem nodokļu pārkāpumiem, jāapskata un jāizvērtē arī paredzētās juridiskās atbildības veidu norobežošanas kritēriji.

³¹⁰ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1993. gada 25. februāra spriedums lietā: 10828/84. CASE OF FUNKE v. FRANCE. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57809> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].; Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2001. gada 3. maija spriedums lietā: 31827/96. CASE OF J. B. v. SWITZERLAND. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59449> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

³¹¹ Середа И. М. Проблемы вины в налоговых правонарушениях. Грām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 546–550.

³¹² Налоговый кодекс Российской Федерации: Кrievijas Federācijas likums. Pieejams: <http://www.zakonrf.info/nk/> [skatīts 2017. gada 1. jūlijā].

Vispirms jāaplūko nodokļu normatīvajos aktos³¹³ paredzētie ietekmēšanas līdzekļi un to norobežošana no administratīvās atbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, kas, kā tika noskaidrots iepriekš, ir paredzēta Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. pantā.

Izvērtējot Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. pantā iekļautā administratīvā pārkāpuma sastāvu kopsakarībā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktā iekļauto izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas definīciju, secināms, ka ne katrs nodokļu normatīvajos aktos noteiktās kārtības pārkāpums var tikt uzskatīts par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. panta izpratnē. Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. pantā iekļautais administratīvais pārkāpums ir saistīts ne vien ar nodokļu normatīvo aktu prasību neievērošanu vai nepienācīgu izpildi, bet arī ar apzinātu nepatiesas informācijas sniegšanu nodokļu deklarācijās, nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšanu, nelikumīgu nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošanu vai jebkuru citu apzinātu darbību vai bezdarbību, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji.

Tomēr gadījumā, ja likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. pantā minētais nodokļu pārkāpums, kurā rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs vai palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, ir izdarīts ar nepatiesas informācijas iekļaušanu nodokļu deklarācijās, nodokļu deklarāciju nesniegšanu vai nelikumīgu nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošanu, veidojas tiesību normu, kas iekļautas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32. pantā un Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. pantā, kolīzija. Jāņem vērā arī šajā apakšnodaļā iepriekš noskaidrotais, ka vienlaicīga soda naudas piemērošana un personas saukšana pie administratīvās atbildības par vienu un to pašu nodarījumu ir pretēja *non bis in idem* principam.

Šādas normu kolīzijas gadījumā ir ļoti grūti norobežot izvairīšanās no nodokļu nomaksas administratīvo pārkāpumu no nodokļu pārkāpuma, par kuru nodokļu administrācijai ir tiesības piemērot soda naudu.

Šajā gadījumā, pēc autores domām, vispirms jāizvērtē nodokļa maksātāja, ja tas ir fiziskā persona, psihiskā attieksme pret izdarīto, jo šāda veida nodokļu pārkāpumu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 21. punktā iekļautajai nodokļu pārkāpuma definīcijai, var izdarīt

³¹³ Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 26; Par iedzīvotāju ienākuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 1. jūnijs, Nr. 32; Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1994. 2. jūlijs, Nr. 76; Par nekustamā īpašuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 17. jūnijs, Nr. 145/147; Pievienotās vērtības nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2012. 14. decembris, Nr. 197; Par valsts sociālo apdrošināšanu: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 21. oktobris, Nr. 274/276; Dabas resursu nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2005. 29. decembris, Nr. 209 un citus konkrēto nodokļu likumus.

ar nodomu vai aiz neuzmanības, bet Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā 159. pantā paredzēto administratīvo pārkāpumu raksturo nodoms. Kā vairākkārt norādījis J. Načisčionis, subjektīvo pusi var konstatēt tikai indivīdam, ja tiesībpārkāpumu izdara juridiskā persona, administratīvajam pārkāpumam ir šādi elementi: prettiesiska rīcība, prettiesiskās rīcības rezultātā iestājušās sekas un cēloniskais sakars starp rīcību un sekām.³¹⁴ Juridiskās personas saukšanas pie administratīvās atbildības gadījumā netiek vērtēta subjektīvā puse. „Galvenais šķērslis tam ir apstākļi, ka nekāda juridiskās personas psihiskā darbība nepastāv, un tāpēc par juridiskās personas vainu pat nedaudz nav pamata runāt.”³¹⁵ Tāpēc, gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir juridiskā persona, tad nav iespējams izvērtēt tā psihisko attieksmi pret izdarīto.

Tajā pašā laikā ir izvērtējamās nodokļa maksātāja prettiesiskās darbības vai bezdarbība, fiziskās personas gadījumā – objektīvā puse, bet juridiskās personas gadījumā – prettiesiskā rīcība. Šis nodokļu maksātāja rīcības izvērtēšanas gaitā jāanalizē rīcības raksturs, konstatējot, vai tai ir gadījuma raksturs, vai tā ir mērķtiecīga un ilglaicīga rīcība, vai nodokļa maksātājam bija iespējams pašam konstatēt kļūdainu informāciju un precizēt iesniegto deklarāciju un budžetā maksājamā vai no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru, vai nodokļu maksātājs iesniedzis attiecīgus labojumus un precizējumus pats, kā arī vērtējamās nodarījuma rezultātā sekas un to kaitīguma pakāpe, jo administratīvajam pārkāpumam ir lielākā kaitīguma pakāpe, nekā nodokļu pārkāpumam.

Veicot šo kritēriju izvērtējumu un analīzi katrā konkrētā gadījumā, var noteikt, vai konkrēts personas nodarījums uzskatāms par nodokļu pārkāpumu, par kuru ir piemērojami nodokļu normatīvajos aktos paredzētie administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi, vai tam piemīt apzināta prettiesiska rīcība un tas uzskatāms par administratīvo pārkāpumu un persona saucama pie administratīvās atbildības saskaņā ar Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā 159. pantu par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.

Savukārt nodarījuma kaitīguma pakāpei ir būtiska nozīme arī administratīvās atbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu nomaksas no kriminālatbildības norobežošanā, jo „kaitīguma pakāpe ir pamata kritērijs, kas var norobežot administratīvo tiesībpārkāpumu no noziegumiem”.³¹⁶ Kā norāda Krievijas tiesību zinātnieks prof. *Dr. iur.* G. Borzenkovs (*Г. Н. Борзенков*) zinātniskajā literatūrā pausti divi viedokļi par sabiedrisko kaitīgumu kā administratīvā pārkāpuma un noziedzīga nodarījuma norobežošanas kritēriju, proti:

³¹⁴ Načisčionis J. Administratīvās tiesības. Rīga: SIA „Biznesa augstskola Turība”, 2009, 404.–405. lpp.; Načisčionis J. Administratīvās tiesības. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2003, 243.–244. lpp.

³¹⁵ Krastiņš U. Konceptuāli par vainu administratīvajās tiesībās. *Jurista Vārds*, 2007. 5. jūnijs, Nr. 23, 6.–10. lpp.

³¹⁶ Бахридинов С. Э., Шарипов Т. Ш. Теоретические вопросы отграничения административного правонарушения от преступления. *Грām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г.* Москва: ЛексЭст, 2005, с. 44–53.

- 1) noziegumi atšķiras no administratīvajiem pārkāpumiem, jo tiem piemīt sabiedriskās bīstamības pazīme;
- 2) noziegumi atšķiras no administratīvajiem pārkāpumiem ar sabiedriskās bīstamības pakāpi.³¹⁷

Analizējot administratīvo pārkāpumu un noziegumu norobežošanas problemātiku, uz līdzīgu divu viedokļu pastāvēšanu juridiskajā literatūrā norādīja arī Ukrainu tiesību zinātnieks V. Griščuks (*B. K. Грищук*).³¹⁸

Tā, piemēram, J. Gračeva (*Ю. В. Грачева*) uzskata, ka „krimināltiesību zinātnē pamatoti norādīts, ka noziegumi atšķiras no līdzīgiem tiesību pārkāpumiem ar sabiedriskās bīstamības pakāpi, kas pirmajā kārtā ir saistīta ar sabiedriski bīstamām sekām”.³¹⁹ Savukārt A. Deņisova (*А. В. Денисова*), piekrītot N. Kuzņecovas (*Н. Ф. Кузнецова*) viedoklim, ka „tieši nodarījuma sabiedriskā bīstamība ir to kriminālizācijas pamats likumā un pamats vainīgo personu saukšanai pie kriminālatbildības”, norāda, ka noziegumiem piemītoša īpaši smaga kaitējuma nodarīšana atšķir to no citiem tiesībpārkāpumiem: pie citiem līdzīgiem nosacījumiem nozieguma rezultātā tiek nodarīts lielāks kaitējums, tā motivācija ir zemiska, izdarīšanas paņēmieni ir vairāk bezkaunīgi.³²⁰

Jāatzīmē, ka Latvijas administratīvo tiesību doktrīnā ir atzīts viedoklis, ka administratīvajam pārkāpumam arī piemīt „sabiedriskās bīstamības pazīme”³²¹, līdz ar ko par noziedzīga nodarījuma norobežošanas no administratīvā pārkāpumā kritēriju tiek uzskatīta sabiedriskā kaitīguma pakāpe. U. Krastiņš pamatoti norāda, ka pastāv atšķirības „starp noziedzīga nodarījuma un administratīvā tiesībpārkāpuma būtību un saturu, ko nosaka salīdzināmo tiesībpārkāpumu

³¹⁷ Борзенков Г. Н. Административная и уголовная ответственность: проблемы соотношения. Grām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 74–78.

³¹⁸ Грищук В. К. Некоторые вопросы разграничения преступлений и административных проступков. Grām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 142–149.

³¹⁹ Грачева Ю. В. Критерии отграничения преступлений от административных правонарушений. Grām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 138–141.

³²⁰ Денисова А. В. Принцип согласованности норм уголовного и других отраслей отечественного законодательства и его значение для отграничения преступлений от иных правонарушений. Grām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 165–168.

³²¹ Načisčionis J. Administratīvās tiesības. Rīga: SIA „Biznesa augstskola Turība”, 2009, 405. lpp.; Stucka A. Administratīvās tiesības. Rīga: Juridiskā koledža, 2006, 198. lpp.

kaitīguma pakāpe”, jo „administratīvais tiesībpārkāpums principā skaitās mazāk kaitīgs, salīdzinot ar noziedzīgu nodarījumu”.³²²

Šajā sakarībā jānorāda, ka Latvijas Republikas krimināltiesību doktrīnā atšķirībā no citām postpadomju telpas valstīm un pašmāju administratīvo tiesību zinātnieku atziņām ir pieņemts runāt nevis par sabiedrisko bīstamību, bet par noziedzīga nodarījuma kaitīgumu kā noziedzīga nodarījuma būtisko pazīmi un svarīgāko kriminālatbildības pamatīpašību.³²³

Tātad, apkopojot visu, secināms, ka Latvijas tiesību zinātnē par galveno noziedzīga nodarījuma norobežošanas no administratīvā pārkāpuma kritēriju uzskatāma nodarījuma kaitīguma pakāpe. Protams, pastāv arī citi norobežošanas kritēriji, tādi, piemēram, kā nodarījuma subjekts – par noziedzīga nodarījuma subjektu var būt tikai fiziskā persona, bet par administratīvā pārkāpuma subjektu var būt ne tikai fiziskā, bet arī juridiskā persona; normatīvais akts, kas paredz atbildību par nodarījumu – noziedzīgie nodarījumi ir paredzēti Krimināllikumā, bet administratīvie pārkāpumi – Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā vai pašvaldību saistošajos noteikumos un citi kritēriji. Tajā pašā laikā jāatzīmē, ka šie kritēriji, atšķirībā no nodarījuma kaitīguma pakāpes, nesniedz skaidru atbildi tiesību normu piemērotājam konkrēta personas nodarījuma izvērtēšanas, kvalificēšanas un noziedzīga nodarījuma un administratīvā pārkāpuma norobežošanas jautājumā.

Izvērtējot konkrētu nodarījumu pēc nodarījuma kaitīguma kritērija, jāņem vērā, ka noziedzīgam nodarījumam ir lielāka kaitīguma pakāpe un tas negatīvāk ietekmē valsts, sabiedrības un indivīda intereses, kā arī izraisa smagākās sekas, nekā administratīvais pārkāpums.

Izpētot Latvijas Administratīvā pārkāpuma kodeksa 159. pantu un Krimināllikuma 218. pantu, kuros paredzēta atbilstoši administratīvā un kriminālā atbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, secināms, ka tajos iekļautie nodarījumi ir ļoti tuvi saturiskā ziņā, bet tomēr pastāv vienīga un būtiska atšķirība, kas palīdz nošķirt administratīvo pārkāpumu no noziedzīga nodarījuma – nodarījuma kaitīguma pakāpe, kas konkrētajā gadījumā izpaužas valstij vai pašvaldībai nodarīto zaudējumu apmērā nesamaksāto nodokļu veidā. Atbilstoši Krimināllikuma 218. pantā noteiktajam ne katra izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas tiek uzskatīta par noziedzīgu nodarījumu, bet tikai tā, kuras rezultātā valstij vai pašvaldībai ir nodarīti zaudējumi lielā apmērā vai tā, kuras rezultātā nodarīti zaudējumi lielā apmērā un kuru izdara organizēta grupa.

³²² Krastiņš U. Konceptuāli par vainu administratīvajās tiesībās. Jurista Vārds, 2007. 5. jūnijs, Nr. 23, 6.–10. lpp.

³²³ Krastiņš U. Vaina noziedzīgos nodarījumos ar saliktu sastāvu. Jurista Vārds, 2011. 19. jūlijs, Nr. 29, 10.–15. lpp.; Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 11.–13. lpp.; Baumanis J. Prettiesiskās labumu došanas kaitīgums. Jurista Vārds, 2013. 30. aprīlis, Nr. 17, 5.–8. lpp.; Judins A. Kriminālsods nav valsts atbilstība par izdarīto noziedzīgo nodarījumu. Jurista Vārds, 2013. 19. marts, Nr. 11, 10.–14. lpp.; Vai strīdus jautājumiem kriminālsodu politikā ir pielikts punkts. Jurista Vārds, 2013. 19. marts, Nr. 11, 4.–9. lpp.; Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 34.–35. lpp.; Krastiņš U. Noziedzīgs nodarījums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2000, 7. lpp.

Tātad, lemjot jautājumu par Latvijas Administratīvā pārkāpuma kodeksa 159. pantā un Krimināllikuma 218. pantā noteikto nodarījumu norobežošanu, vērā ņemams valstij vai pašvaldībai nodarīto zaudējumu apmērs, jeb nesamaksāto vai prettiesiski no valsts budžeta atmaksāto nodokļu summa. Gadījumā, ja izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu rezultātā nodarītā zaudējuma apmērs nesasniedz Krimināllikuma 218. pantā noteikto apmēru, tad nodarījums kvalificējams kā Latvijas Administratīvā pārkāpuma kodeksa 159. pantā paredzētais administratīvais pārkāpums. Pretējā gadījumā personas nodarījums uzskatāms par Krimināllikuma 218. pantā noteikto noziedzīgo nodarījumu, pie nosacījuma, ka nodarījumam piemīt arī citas pētāmā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes. Ņemot vērā to, ka nākamajā darba nodaļā tiks detalizēti analizēti izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas noziedzīga nodarījuma sastāvs un tā pazīmes, šajā apakšnodaļā netiks sīkāk pētīta un analizēta Krimināllikuma 218. panta otrajā un trešajā daļā attiecīgi paredzētās pazīmes – valstij vai pašvaldībai nodarītie zaudējumi lielā apmērā un organizēta grupa.

Jāpiebilst, ka, norobežojot Krimināllikuma 218. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu no nodokļu pārkāpuma, par kuru ir piemērojami administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi, jāpielieto tie paši iepriekš norādītie kritēriji, kas izmantojami šāda nodokļu pārkāpuma norobežošanā no administratīvā pārkāpuma, bet par galveno kritēriju arī šeit ir uzskatāma nodarījuma kaitīguma pakāpe, kas izpaužas nodarījuma rezultātā valstij vai pašvaldībai nodarītā zaudējuma apmērā vai nodarījuma izdarīšanā organizētā grupā. Jo tikai tajos gadījumos, kad konstatētas visas noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes un tā kaitīguma pakāpe sasniedz Krimināllikuma 218. pantā noteikto apmēru, tad var personu saukt pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, bet pārējos gadījumos personai piemērojami administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi vai tā ir saucama pie administratīvas atbildības.

Rezumējot visu, secināms, ka, ievērojot nodokļu normatīvajos aktos paredzētajai soda naudai piemītošu krimināltiesiskās sankcijas raksturu Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta un 7. panta izpratnē, ne tikai personas vienlaicīga saukšana pie administratīvās atbildības un kriminālatbildības par vienu un to pašu nodarījumu, kas atbilst izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas pazīmēm, bet arī vienlaicīga personas saukšana pie administratīvās vai kriminālās atbildības un nodokļu normatīvajos aktos paredzētā administratīvi tiesiskā ietekmēšanas līdzekļa (soda naudas) piemērošana par vienu un to pašu nodarījumu ir uzskatāma par pretēju *non bis in idem* principam.

Izpētot nodokļu tiesību normatīvajos aktos iekļauto normatīvo regulējumu, secināms, ka nodokļu tiesībās, atšķirībā no krimināltiesībās nostiprinātās nevainīguma prezumpcijas un tiesībām

sevi neapsūdzēt, ir nostiprināta nodokļu maksātāja vainīguma prezumpcija un pienākums nodokļu maksātājam sadarboties ar nodokļu administrāciju administratīvā procesa ietvaros.

Autore uzskata, ka, uzsākot kriminālprocesu uz administratīvā procesa ietvaros veiktā audita lietas materiālu pamata, ne tikai tiek pārkāpta krimināltiesībās noteiktā nevainīguma prezumpcija un personas, kurai ir tiesības uz aizstāvību, tiesība sevi neapsūdzēt, bet arī praktiski notiek pierādīšanas pienākuma pārņemšana uz personu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, akceptēšana, kas ir pretēja ne tikai Latvijas krimināltiesību doktrīnā atzītajiem principiem, bet arī neatbilst Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā nostiprinātajām tiesībām un Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrā³²⁴ nostiprinātajām atziņām, kā arī tai nav juridiskā pamatojuma cilvēktiesību kontekstā.

Izpētot Latvijas nodokļu normatīvajos aktos noteikto regulējumu un izanalizējot to Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā nostiprināto tiesību un principu kontekstā, secināms, ka gadījumā, ja sods smaguma ziņā ir pielīdzināms kriminālsodam vai audita lieta tiek izmantota par pamatu kriminālprocesa uzsākšanai likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pants un šajā likumā un citos nodokļu likumos noteiktās soda naudas piemērošana var veidot Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta pārkāpumu.

Risinot jautājumu par nodokļu pārkāpuma, par kuru nodokļu normatīvajos aktos paredzēti administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi, un Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. pantā paredzētā administratīvā pārkāpuma norobežošanu, pēc autores domām, gadījumā, ja nodokļa maksātājs ir fiziskā persona, vērā ņemama un izvērtējama vispirms nodokļa maksātāja psihiskā attieksme pret izdarīto, jo nodokļu pārkāpumu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 21. punktā iekļautajai nodokļu pārkāpuma definīcijai, var izdarīt ar nodomu vai aiz neuzmanības, bet Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā 159. pantā paredzēto administratīvo pārkāpumu var izdarīt tikai ar nodomu. Savukārt par noteicošo kritēriju nodokļu maksātāja – juridiskās personas gadījumā un otro kritēriju nodokļu maksātāja – fiziskās personas gadījumā kļūst nodokļa maksātāja prettiesiskā darbība vai bezdarbība, kuras raksturs var norādīt uz prettiesiska rīcības apzinātību un mērķtiecību, kā arī prettiesiskās rīcības izvērtēšanas rezultātā izsecināma tās kaitīguma pakāpe, kas ir vēl viens nodarījumu norobežošanas kritērijs, jo administratīvajam pārkāpumam ir lielākā kaitīguma pakāpe, nekā nodokļu pārkāpumam.

Nodarījuma kaitīguma pakāpei ir būtiska nozīme arī kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu nomaksas norobežošanā no administratīvās atbildības par līdzīgu nodarījumu. Atbilstoši Krimināllikuma 218. panta noteiktajam, ne katra izvairīšanās no

³²⁴ Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1993. gada 25. februāra spriedums lietā: 10828/84. CASE OF FUNKE v. FRANCE. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57809> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].; Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2001. gada 3. maija spriedums lietā: 31827/96. CASE OF J.B. v. SWITZERLAND. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59449> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas tiek uzskatīta par noziedzīgu nodarījumu, bet tikai tā, kuras rezultātā valstij vai pašvaldībai ir nodarīti zaudējumi lielā apmērā, vai kuras rezultātā ir nodarīti zaudējumi lielā apmērā un kuru izdarījusi organizēta grupa.

Savukārt Krimināllikuma 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma no nodokļu pārkāpuma, par kuru ir piemērojami administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi, norobežošanā pamata kritērijs arī ir nodarījuma kaitīguma pakāpe, kas izpaužas nodarījuma rezultātā valstij vai pašvaldībai nodarītā zaudējuma apmērā. Norobežošanas procesā kopā ar nodarījuma kaitīguma pakāpes kritēriju, pēc autores domām, kā palīg kritēriji var būt izmantojami arī iepriekš norādītie kritēriji, kas pielietojami nodokļu pārkāpuma norobežošanā no administratīvā pārkāpuma.

Kopumā secināms, ka tikai tajos gadījumos, kad konstatētas visas noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes un tā kaitīguma pakāpe sasniedz Krimināllikuma 218. pantā noteikto apmēru, tad var personu saukt pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, bet parējos gadījumos personai piemērojami administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi vai tā ir saucama pie administratīvas atbildības.

Ņemot vērā izvairīšanās no nodokļu nomaksas sociāli ekonomisko kaitīgumu un negatīvas sekas, kā tika noskaidrots šajā darba nodaļā, Latvijas normatīvajos aktos par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas tiek paredzēta gan administratīvā, gan kriminālatbildība, kā arī administratīvi tiesiskie piespiedu līdzekļi. Ne par katru nodokļu tiesībpārkāpumu draud kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, tāpēc ir svarīgi izprast izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas sastāva objektīvās un subjektīvās pazīmes, lai spētu pareizi kvalificēt personas rīcību, saucot to pie kriminālatbildības, un norobežot to no citiem noziedzīgiem nodarījumiem un nodarījumiem, par kuriem draud administratīvā atbildība vai nodokļu normatīvajos aktos paredzētie administratīvi tiesiskie piespiedu līdzekļi.

3. nodaļa. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas krimināltiesiskais raksturojums

3.1. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objekts un priekšmets

Pirms sākt analizēt pētāmā noziedzīgā nodarījuma objektu, nepieciešams aplūkot krimināltiesību teorijā nostiprināto noziedzīga nodarījuma objekta jēdziena izpratni.

Mūsdienās spēkā esošais KL nedefinē noziedzīga nodarījuma objektu un tajā netiek izskaidrotas šā jēdziena pazīmes. Savukārt no Latvijas Padomju Sociālistiskās Republikas (turpmāk tekstā – PSR) kriminālkodeksa (turpmāk tekstā – KK) 1. pantā³²⁵ norādītajiem Latvijas PSR kriminālās likumdošanas uzdevumiem, ir atvasināms arī tajā laikā krimināltiesībās aizsargājamais objekts. „Objekts, ko aizsargā padomju kriminālā likumdošana no noziedzīgiem apdraudējumiem, ir visa sociālistiskā tiesiskā kārtība kā padomju tiesību normās nostiprinātā PSR Savienībā pastāvošo sociālistisko attiecību sistēma. No vispārējā uzdevuma – aizsargāt visu sociālistisko kārtību – KK izdalījis padomju sabiedrisko un valsts iekārtu, sociālistisko īpašumu, pilsoņu personu un tiesības, ar to uzsverot šo objektu svarīgumu.”³²⁶ Neapšaubāms ir tas, ka šāds objekta definējums neatbilst mūsdienu reālijām un nevar sniegt izsmeļošu skaidrojumu noziedzīga nodarījuma objekta jēdzienam.

Noziedzīga nodarījuma objekta skaidrošanas un satura atklāšanas procesā tiesību zinātnieki pauda dažādus viedokļus. Tā, piemēram, P. Mincs, norādot, ka „noziedzīgs nodarījums nav iedomājams bez objekta, pret kuru tas ir vērsts”, skaidroja, ka par šādu objektu var būt „katrs tiesību apsargāts labums (*Rechtsgut*), vienalga vai tas individuāls, vai sabiedriska, vai valsts”.³²⁷ Savukārt padomju un joprojām Krievijas krimināltiesību zinātnieki pauž viedokli, ka noziedzīga nodarījuma objekts ir ar krimināltiesību normām aizsargājamas sabiedriskās attiecības, kas izpaužas daudzveidīgajos sakaros starp indivīdiem, indivīdu grupām un valsti to mijiedarbības procesā saistībā ar viņu interesējošajiem materiālās un nemateriālās pasaules priekšmetiem un parādībām.³²⁸

Tomēr jāatzīmē, ka mūsdienu Latvijas krimināltiesību doktrīnā iepriekš minētie uzskati netiek atzīti, bet ir atzīts viedoklis, ka noziedzīga nodarījuma objektu veido ar noziedzīgu nodarījumu apdraudētās intereses, kas tiek aizsargātas KL. Tā, piemēram, A. Judins pauda viedokli,

³²⁵ Latvijas Padomju Sociālistiskās Republikas Kriminālkodekss. Oficiālais teksts ar pielikumiem, kuros ievietoti pa pantiem sistematizēti materiāli. Rīga, LIESMA, 1976, 5. lpp.

³²⁶ Latvijas PSR Kriminālkodeksa komentāri. Blūma M., Dzenītis J., Graužinis S. u.c. Rīga: AVOTS, 1982, 7. lpp.

³²⁷ Mincs P. Krimināltiesību kurss. Vispārējā daļa. Ar U.Krastiņa komentāriem. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2005, 89. lpp.

³²⁸ Уголовное право. Общая часть. Учебник. Беляев В. Г., Бойко А. И., Ветров Н. И. и др. Москва: Приор, 1999, с. 141.; Уголовное право Российской Федерации. Общая часть. Учебник. Издание второе, переработанное и дополненное. Афиногенов С. В., Ермакова Л. А., Здравомыслов Б. Ж. и др. Москва: Юристъ, 1999, с. 106.; Уголовное право России. Часть Общая. Учебник для вузов. Второе издание, переработанное и дополненное. Галиакбаров Р. Р., Козаченко И. Я., Красиков Ю. А. и др. Москва: Волтерс Клувер, 2005, с. 61.

ka noziedzīga nodarījuma objekts ir „krimināllikumā aizsargāta svarīga interese vai nemateriālā vērtība, kura ir apdraudēta ar noziedzīgu nodarījumu”.³²⁹ V. Liholaja definē noziedzīga nodarījuma objektu kā „ar krimināllikumu aizsargātās valsts, sabiedrības, atsevišķu indivīdu intereses, kuras tiek apdraudētas noziedzīga nodarījuma rezultātā”.³³⁰ Savukārt U. Krastiņš skaidro: „ikviens noziedzīgs nodarījums saistīts ar noteiktu valsts, sabiedrības, atsevišķu cilvēku grupu vai indivīda interešu aizskārumu, vai nu nodarot tam kaitējumu, vai draudot tādu nodarīt, tāpēc krimināltiesiskā nozīmē ar Krimināllikumu aizsargātās intereses ir noziedzīga nodarījuma objekts.”³³¹

Krimināltiesību teorijā izdala trīs noziedzīga nodarījuma objekta veidus: vispārējais noziedzīgu nodarījumu objekts, grupas noziedzīgu nodarījumu objekts un tiešais noziedzīga nodarījuma objekts.

„Vispārējais noziedzīgo nodarījumu objekts ir kopīgs visiem nodarījumiem – tas ir visu interešu kopums, ko aizsargā Krimināllikums.”³³²

Krimināllikuma Sevišķajā daļā normas tiek sagrupētas nodaļās atbilstoši noziedzīgu nodarījumu grupas objektam tāpēc, ka tas ir „tādas pašas vai viena veida un savstarpēji saistītas vairākas intereses, kuras apdraud jau nodarījumu grupa”.³³³ Tātad noziedzīgi nodarījumi Krimināllikuma Sevišķās daļas nodaļās tiek sagrupēti atbilstoši to rezultātā apdraudētajām interesēm.

Savukārt atbilstoši U. Krastiņa viedoklim „noziedzīga nodarījuma tiešais objekts ir tās intereses, ko apdraud konkrēta veida noziedzīgs nodarījums”.³³⁴ Līdzīgu viedokli pauda arī V. Liholaja, norādot, ka „tiešais noziedzīga nodarījuma objekts ir tās intereses, kuras apdraud konkrēts noziedzīgs nodarījums un kuras aizsargā konkrēta krimināltiesību norma”.³³⁵

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas grupas objekts ir valsts tautsaimniecības intereses. Šis noziedzīgais nodarījums krimināltiesībās pēc noziedzīga nodarījuma objekta tiek pieskaitīts pie noziegumiem tautsaimniecībā. Tomēr, nav izstrādāts pamatots un pilnvērtīgs jēdziens „noziegumi ekonomikā”. Tas tiek pamatots ar noziegumu objekta saturu. Tautsaimnieciskās intereses un valsts ekonomikas normāla attīstība tiek apdraudēta ne tikai ar

³²⁹ Judins A. Krimināltiesību terminu skaidrojošā vārdnīca. Rīga: RAKA, 1999, 117. lpp.

³³⁰ Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 23. lpp.

³³¹ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I-VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 57. lpp.

³³² Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 97. lpp.

³³³ Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 43. lpp.

³³⁴ Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 63. lpp.

³³⁵ Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 23. lpp.

noziegumiem, kas tiek ietverti Krimināllikuma XIX nodaļā, bet arī ar citiem noziegumiem, kuri ir noteikti citās KL nodaļās.

Mūsdienās ekonomisko noziegumu atsevišķas patstāvīgas nodaļas izveidotas Baltijas valstu, Bolīvijas, Bulgārijas, Čehijas, Gvatemalas, Horvātijas, Ķīnas Tautas Republikas, Kubas, Maķedonijas, Mongolijas, Neatkarīgo valstu savienības valstu, Polijas, Rumānijas, Slovākijas, Slovēnijas, Ungārijas un Vjetnamas kriminālkodeksos. Savukārt vairāku pasaules valstu, tajā skaitā Argentīnas, Austrijas, Beļģijas, Brazīlijas, Dānijas, Holandes, Indijas, Izraēlas, Japānas, Kanādas, Norvēģijas, Šveices, Vācijas un Zviedrijas kriminālkodeksos nav atbilstošas atsevišķas kriminālkodeksa nodaļas, bet šajās valstīs ekonomiskie noziedzīgie nodarījumi tiek iekļauti dažādās kriminālkodeksa sevišķās daļas nodaļās vai vispār atrodas citos speciālajos normatīvajos aktos.³³⁶

Juridiskajā literatūrā tiek pausts arī viedoklis, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jāpieskaita pie nodarījumiem pret pārvaldības kārtību. Tā K. Mamilovs (*К. В. Мамилов*) uzskata, ka „nodokļa kā publiski tiesiskā pienākuma, kas izriet no likuma, izpratne ļauj apgalvot, ka tā neizpildīšana jāuzskata kā nodarījums pret valsti, kas pārstāv dotajā gadījumā visu sabiedrības locekļu intereses”.³³⁷ Arī Latvijas tiesību zinātnieks P. Mincs, kaut norādot, ka par izvairīšanos no nodokļu labprātīgas nomaksas vai par apliekamo priekšmetu un darījumu slēpšanu ir galvenokārt paredzēti fiskālie sodi, kuriem nav kriminālrakstura, nav iekļauta vispārējā kriminālkodeksā, pauda viedokli, ka šie nodarījumi pieskaitāmi pie nodarījumiem pret publisko sfēru un konkrētāk pie izvairīšanās no publiskajiem pienākumiem.³³⁸

Mūsdienu Latvijas krimināltiesību doktrīnā netiek atzīts augstāk minētais viedoklis. Pēc U. Krastiņa domām „noteiktu noziedzīgu nodarījumu pieskaitāmību noziegumiem ekonomikā atvieglotu tas, ja par tādiem uzskatītu tikai tos noziegumus, kas ietverti atsevišķā atbilstošā nosaukuma Krimināllikuma nodaļā. Taču tādas visaptverošas nodaļas Krimināllikumā nav. Tas izskaidrojams ar to, ka ne visi noziegumi, kas apdraud valsts ekonomiskās intereses, vērsti vienīgi pret šīm interesēm un ne vienmēr ekonomiskās intereses ir galvenās, pret ko konkrētais nodarījums vērsts, piemēram, kukuļņemšana, izspiešana, krāpšana, dienesta viltojums u.c.”³³⁹

Juridiskajā literatūrā ir viedoklis, ka pie noziegumiem ekonomikā pieskaitāmi tie noziedzīgie nodarījumi, kas ietverti saimniecisko noziegumu nodaļā. Krimināllikuma atbilstošas nodaļas nosaukums ir „Noziedzīgi nodarījumi tautsaimniecībā”. Šīs noziegumu grupas objekts ir valsts tautsaimnieciskās intereses kopumā, savukārt katra noziedzīga nodarījuma tiešais objekts ir konkrētas tautsaimniecības nozares normālās darbības intereses. Secināms, ka noziegumi

³³⁶ Додонов В. Н., Капинус О. С., Щерба С. П. Сравнительное уголовное право. Особенная часть: Монография. Москва: Издательство «Юрлитинформ», 2010, с. 226.

³³⁷ Мамилов К. В. Уголовно-правовое основание уголовной ответственности за уклонение от налогов. Ижевск: [В.и.], 2001, с. 60.

³³⁸ Mincs P. Krimināltiesības. Sevišķā daļa. Ar V. Liholajas komentāriem. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2005, 114. lpp.

³³⁹ Krastiņš U., Joksts O. Noziegumi ekonomikā. Rīga: Latvijas Policijas akadēmija, 1997, 11. lpp.

ekonomikā apdraud valsts tautsaimniecības intereses materiālo vērtību ražošanas, maiņas un sadales sfērās. Protams, ka no šīm sfērām var izdalīt šaurākas tautsaimniecības jomas – īpašumu, uzņēmējdarbības, finanšu, nodokļu, tirdzniecības, lauksaimniecības, rūpniecības, transporta, dabas resursu un citas. Tā, piemēram, kontrabandas (KL 190. pants) tiešais objekts ir valsts intereses muitas darbības sfērā, viltotas naudas un valsts finanšu instrumentu izgatavošanas un izplatīšanas (KL 192. pants) tiešais objekts ir valsts finanšu un monetārās intereses, noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas (KL 195. pants) tiešais objekts ir valsts intereses finanšu kredīta un fiskālajā sfērā.

Savukārt izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas grupas objekts ir valsts tautsaimnieciskās intereses, bet tiešais objekts ir valsts tautsaimnieciskās intereses valsts ieņēmumu sfērā, jeb valsts fiskālās intereses.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, kā tika noskaidrots darba pirmās nodaļas pirmajā apakšnodaļā, negatīvi ietekmē ne tikai tautsaimniecības sfēru, bet arī sociālo un politisko sfēru. Tā arī var būt saistīta ar citiem noziedzīgiem nodarījumiem, tādiem kā noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana, kontrabanda, noziegumiem, kas saistīti ar nelegālo narkotisko vielu un ieroču apriti, kā arī ar citiem noziedzīgiem nodarījumiem.

Krimināltiesību zinātnieku vidū izvairīšanās no nodokļu nomaksas tiešais objekts neizraisa strīdus un krimināltiesību doktrīnā pamatoti ir nostiprināta atziņa, ka KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma objekts ir „tautsaimniecības intereses valsts ieņēmumu sfērā”.³⁴⁰ Arī ārvalstu tiesību zinātnieki pauž līdzīgu viedokli, norādot, ka šāda noziedzīga nodarījuma objekts ir „valsts finanšu intereses”.³⁴¹ Savukārt Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments savā 2013. gada 26. marta lēmumā lietā Nr. SKK-3/2013 izskaidro, ka KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma „objekts ir tautsaimniecības intereses un valsts intereses nodokļu ieņēmumu jomā”.³⁴² Tiesu prakses lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas apkopojumā pamatoti tiek uzsvērts, ka tieši šāds analizējamā noziedzīgā nodarījuma objekta precizētais definējums ir viens no KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma un krāpšanas norobežošanas kritērijiem.³⁴³

Rezumējot, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas grupas objekts ir valsts tautsaimnieciskās intereses, bet tiešais objekts ir valsts

³⁴⁰ Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XVIII-XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016, 207. lpp.; Sk. arī: Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Sevišķā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2009, 487. lpp.; Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 3. Sevišķā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 151. lpp.

³⁴¹ Курс уголовного права. Особенная часть. Том 4. Учебник для вузов. Зубкова В.И., Комиссаров В.С., Леонтьев Б.М. и др. Москва: ИКД «Зерцало – М», 2002, с. 55, 59.

³⁴² Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 26. marta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013, krimināllieta Nr. 11250007609. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-3-13.doc> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

³⁴³ Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [aplūkots 2017. gada 19. jūnijā].

tautsaimnieciskās intereses valsts ieņēmumu sfērā, jeb valsts fiskālās intereses nodokļu ieņēmumu jomā, kuru aizskārums izraisa smagas sekas ne tikai valsts ekonomikā, bet arī sociālajā, politiskajā un kriminālajā sfērā.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objekts cieši saistīts ar tās priekšmetu. „Noziedzīga nodarījuma priekšmets ir materiāla lieta, saistībā ar kuru kriminālnodarījums izdarīts vai pret kuru tas ir vērsts.”³⁴⁴ Atbilstoši U. Krastiņa viedoklim, „noziedzīga nodarījuma priekšmets ir cilvēka ārējā pasaulē objektīvi eksistējoša lieta, pret kuru tieši vērsts kaitīgs nodarījums un līdz ar to tiek apdraudēts noziedzīga nodarījuma objekts”.³⁴⁵ „Noziedzīga nodarījuma priekšmets ir materiālais priekšnosacījums, kura dēļ radušās un pastāv intereses. Tātad noziedzīga nodarījuma priekšmeta jēdziens ir pakļauts nodarījuma objekta jēdzienam.”³⁴⁶ Šāds noziedzīga nodarījuma priekšmeta skaidrojums, pēc darba autores domām, ir pilnīgāks un sniedz izsmēlošu noziedzīga nodarījuma priekšmeta raksturojumu. Savukārt V. Liholaja detalizētāk izskaidro iespējamus noziedzīga nodarījuma priekšmetus, norādot, ka „tie konkrētie materiālās pasaules priekšmeti (lietas, nauda, finanšu instrumenti, ieroči, munīcija, narkotiskas un psihotropas vielas, transportlīdzekļi, pasta apmaksas zīmes u.c.), pret kuriem vērsta noteikta pretiesiska darbība vai pieļauta bezdarbība, tādējādi apdraudot ar krimināllikumu aizsargātās intereses”.³⁴⁷

Krimināltiesību teorijā ir atzīts, ka gadījumā, ja noziedzīga nodarījuma priekšmets konkrēti norādīts krimināltiesību normā, tad, lai konstatētu noziedzīga nodarījuma sastāva esamību, „ir obligāti jānoskaidro, ka tieši tam un ne citam materiālās pasaules priekšmetam ir nodarīts Krimināllikumā norādītais kaitējums”.³⁴⁸

KL 218. panta dispozīcijā likumdevējs precīzi norādījis konkrētus pētāmā noziedzīgā nodarījuma priekšmetus, ietekmējot kurus, tiek apdraudētas valsts fiskālās intereses, proti: nodokļi, tiem pielīdzinātie maksājumi, ienākumi, peļņa un citi ar nodokli apliekamie objekti. Tātad, saucot personu pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, jākonstatē kādu no KL 218. pantā norādītajiem priekšmetiem.

Rezumējot, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas priekšmets ir likumā noteiktie nodokļi, ar tiem apliekamie ienākumi, peļņa un citi ar nodokli apliekamie objekti, kā arī citi nodokļiem pielīdzinātie maksājumi. Ievērojot izvairīšanās no

³⁴⁴ Judins A. Krimināltiesību terminu skaidrojošā vārdnīca. Rīga: RAKA, 1999, 118. lpp.

³⁴⁵ Krastiņš U. Tieša nodoma tvērums krimināltiesībās. Krimināllikuma 9. panta otrās daļas paplašinātais komentārs ar teorētiskām nostādnēm. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2017, 8. lpp.

³⁴⁶ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 58. lpp.

³⁴⁷ Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 27. lpp.

³⁴⁸ Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 107. lpp.

nodokļu nomaksas priekšmeta nozīmi noziedzīga nodarījuma kvalifikācijā un personas saukšanā pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218. pantu, detalizēti jāizpēta šā nozieguma priekšmets. KL 218. pantā minētos noziedzīga nodarījuma priekšmetus var iedalīt šādās trīs grupās:

- nodokļi;
- ar nodokli apliekamie objekti (peļņa, ienākumu, īpašums u.c.), jeb nodokļa bāze;
- citi nodokļiem pielīdzinātie maksājumi, jeb valsts un pašvaldību nodevas.

Lai saprastu un detalizēti izanalizētu izvairīšanās no nodokļu nomaksas priekšmeta būtību, jāaplūko katru priekšmeta iespējamo elementu atsevišķi.

Nodoklis kā viens no izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas priekšmetiem.

Speciālajā literatūrā var rast dažādas nodokļa definīcijas. Tā, piemēram, nodokļi tiek skaidroti kā „svarīga valsts finanšu sistēmas sastāvdaļa, kas vienlaikus ir gan valsts politikas finansēšanas avots, gan arī svarīgs fizisko un juridisko personu izdevumu postenis”³⁴⁹ vai kā „valsts finanšu mugurkauls un līdzeklis valsts dažādo uzdevumu veikšanai”.³⁵⁰ Nodoklis tiek izskaidrots kā „sabiedrības kopprodukta pārdales instruments”.³⁵¹ Citos avotos nodokli skaidro kā „obligāto, bezatlīdzības maksājumu, kas vajadzīgs valsts funkciju nodrošināšanai un kuram nav soda vai kompensācijas raksturs”.³⁵² Šajā visai populārajā nodokļu definīcijā ir kāds būtisks moments, kas atšķir nodokli no soda naudas, nokavējuma naudas, kompensācijas, cenas un citiem atlīdzības maksājumiem. Pastāv arī viedoklis, ka „nodokļi ir obligāti naudas maksājumi, ko valsts budžetā regulāri iemaksā jebkura persona, kas gūst ienākumus”.³⁵³ Savukārt V. Jakubaņecs, atzīmējot nodokļa leģitīmo īpašuma tiesību ierobežošanas dabu, pauda viedokli, ka nodoklis ir „vienīgā likumīgā likumā paredzētā fizisko un juridisko personu īpašuma atsavināšanas forma par labu publiskajam subjektam”.³⁵⁴ K. Ketners norāda, ka „ar nodokli zinātnieki plašajā nozīmē saprot obligāto, bez atlīdzības maksājumu, kuram nav soda vai kompensācijas rakstura”.³⁵⁵ Ekonomikā nodokli definē kā „ekonomisko resursu sadales, nacionālā ienākuma pārdales un makro-ekonomiskās stabilizācijas līdzekli, kas atspoguļo reāli eksistējošās ekonomiskās un finanšu attiecības”.³⁵⁶ Savukārt atbilstoši Latviešu Konversācijas vārdnīcā iekļautam skaidrojumam

³⁴⁹ Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008, 4. lpp.

³⁵⁰ Nodokļi, nodevas un muita Latvijā. Utāns A., Ketners K., Ankalniņš M. u.c. Rīga: RTU izdevniecība, 2008, 6. lpp.

³⁵¹ Utāns A. Nodokļu un nodevu vēsture Latvijā. Rīga: Valsts ieņēmumu dienests, 2003, 5. lpp.

³⁵² Krogzeme H. Finanšes un nodokļi. Mācību grāmata. Rīga: RTU izdevniecība, 2010, 431. lpp.

³⁵³ Lukašina O. Nodokļi Latvijā. Analīze un praktiskie ieteikumi. Otrais pārstrādātais un papildinātais izdevums. Rīga: Merkūrijs LAT, 2003, 5. lpp.

³⁵⁴ Jakubaņecs V. Juridiski terminoloģiskā, skaidrojošā vārdnīca. Trešais paplašinātais un papildinātais izdevums. Rīga: P&K, 2001, 146. lpp.

³⁵⁵ Ketners K. Nodokļu teorijas pamati. Rīga: RTU izdevniecība, 2006, 39. lpp.

³⁵⁶ Ketners K., Pētersone M. Eiropas Savienībā nodokļu politika. Mācību līdzeklis. Rīga: RTU Izdevniecība, 2014, 10. lpp.

„nodoklis ir ienākuma vai mantas daļa, ko valsts vai pašvaldība ņem noteiktos apmēros no savas teritorijas iedzīvotājiem vai saimniecībām vispārīgo izdevumu segšanai”.³⁵⁷

Tomēr, precīzāku definīciju no tiesību viedokļa sniedz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 1. punkts, proti: 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. Minētais termins piemērojams arī valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, kā arī muitas nodoklim un citiem līdzvērtīgiem maksājumiem, kuri noteikti tieši piemērojamos Eiropas Savienības normatīvajos aktos par muitas lietām.³⁵⁸

Apkopjot iepriekš minētās definīcijas, secināms, ka nodoklim piemīt šādas pazīmes:

- obligātums;
- likumība (nodokli nosaka likumi);
- ieskaitās valsts vai pašvaldību budžetos;
- nodrošina valsts ieņēmumus un finansē valsts funkcijas.

Valsts nodokļi kopumā veido vienotu sistēmu. Latvijas nodokļu un nodevu sistēmu šobrīd veido 15 nodokļi, valsts nodevas, pašvaldību nodevas un tieši piemērojamos Eiropas Savienības normatīvajos aktos noteiktie nodokļi. Šo sistēmu reglamentē likums „Par nodokļiem un nodevām”, kā arī nodokļu un nodevu likumi, Ministru kabineta noteikumi, pašvaldības domes vai padomes izdotie saistošie noteikumi un tieši piemērojamie Eiropas Savienības normatīvie akti.

Nodokļi ir tiešie un netiešie. Tiešais nodoklis ir nodoklis, kuru maksā pats ienākuma guvējs vai ar nodokļiem apliekama objekta īpašnieks. Tiešie nodokļi Latvijā ir iedzīvotāju ienākuma nodoklis, uzņēmumu ienākuma nodoklis, sociālie maksājumi, nekustāmā īpašuma nodoklis un mikrouzņēmumu nodoklis. Netiešais nodoklis ir nodoklis, kas tiek iemaksāts budžetā ar starpnieka palīdzību. Netiešos nodokļus nosaka kā cenas pielikumu procentos vai absolūtās summās. Pircējs maksā cenā ietvertu nodokli un atdod to pārdevējam, savukārt pārdevējs nodokli iemaksā budžetā. Veidojas pastarpināta saikne – faktiski nodokli maksā pircējs, bet budžetā to iemaksā pārdevējs.³⁵⁹ Latvijā tas attiecināms uz muitas, akcīzes un pievienotās vērtības nodokli.

Latvijā ir noteikti 15 nodokļi, kurus uzliek saskaņā ar konkrētā nodokļa likumu:

- 1) iedzīvotāju ienākuma nodoklis – „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”;
- 2) uzņēmumu ienākuma nodoklis – Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums;

³⁵⁷ Latviešu Konversācijas vārdnīca. Piecpadsmitais sējums. Galvenie redaktori: A. Švābe, A. Būmanis, K. Dišlērs Rīga: Grāmatu apgādniecība A.Gulbis, 1937, 29110. sleja.

³⁵⁸ Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 26.

³⁵⁹ Lukašina O. Nodokļi Latvijā. Analīze un praktiskie ieteikumi. Otrās pārstrādātais un papildinātais izdevums. Rīga: Merkūrijs LAT, 2003, 5.–6. lpp.

- 3) nekustamā īpašuma nodoklis – „Par nekustamā īpašuma nodokli”;
- 4) pievienotās vērtības nodoklis – „Par pievienotās vērtības nodokli”;
- 5) akcīzes nodoklis – „Par akcīzes nodokli”;
- 6) muitas nodoklis – Muitas likums un citi muitas lietās noteikto kārtību reglamentējoši normatīvie akti;
- 7) dabas resursu nodoklis – Dabas resursu nodokļa likums;
- 8) izložu un azartspēļu nodoklis – „Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli”;
- 9) valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas – „Par valsts sociālo apdrošināšanu”;
- 10) elektroenerģijas nodoklis – Elektroenerģijas nodokļa likums;
- 11) mikrouzņēmumu nodoklis – Mikrouzņēmumu nodokļa likums;
- 12) transportlīdzekļa ekspluatācijas nodoklis – Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums;
- 13) uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis – Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums;
- 14) subsidētās elektroenerģijas nodoklis – Subsidētās elektroenerģijas nodokļa likums;
- 15) solidaritātes nodoklis – Solidaritātes nodokļa likums.

Analizējamā nozieguma priekšmets var būt arī ar nodokļiem apliekamie ienākumi, peļņa un citi objekti. Visi šie objekti veido nodokļa bāzi. Nodokļa bāze ir nodokļa elements, un dažādiem nodokļiem ir dažādi apliekamie objekti. Nodokļu bāze – ir materiālā rakstura labums, kas tiek aplikts ar valsts noteikto nodokli saskaņā ar likumiem. Nodokļu bāze ir plaša un daudzveidīga. Apvienojot pēc viendabīgām pazīmēm visus nodokļu objektus, var izdalīt trīs to galvenās grupas:

- 1) ienākumi;
- 2) īpašums;
- 3) izdevumi, jeb patēriņš.³⁶⁰

Latvijā noteikto nodokļu bāze:

1) Iedzīvotāju ienākuma nodokļa bāze tiek diferencēta pēc nodokļa maksātāja statusa. Likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”³⁶¹ nosaka nodokļa atsevišķo bāzi rezidentiem un nerezidentiem.

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa bāze rezidentiem vispārīgi ir gada ienākumu apjoms, tas ir, visa taksācijas perioda laikā iegūtais ienākums, jeb iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums, izņemot likumā noteiktos neapliekamos ienākumus, kā arī atskaitot

³⁶⁰ Zvejnieks A. Nodokļi un nodevas. Mācību grāmata. Otrais, pārstrādātais un izlabotais izdevums. Rīga: RTU, 1998, 8. lpp.

³⁶¹ Par iedzīvotāju ienākuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 1. jūnijs, Nr. 32.

attaisnotos izdevumus, neapliekamo minimumu un atvieglojumus. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8. un 9. pantā ir detalizēti uzskaitīti ap 30 maksātāja gada ienākuma avoti.

Savukārt likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3. panta trešajā daļā ir noteikti ienākumi, no kuriem nerezidentam ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” ienākumu avotu un ienākumu, no kuriem maksājams iedzīvotāju ienākuma nodoklis, uzskaitījums ir ļoti plašs, tāpēc tas netiks analizēts sīkāk.

2) Uzņēmumu ienākuma nodokļa objekts saskaņā ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumu³⁶² ir sadalītā peļņa un nosacīti sadalītā peļņa. Par sadalīto peļņu uzskata aprēķinātās dividendes, dividendēm pielīdzinātas izmaksas un nosacītās dividendes. Savukārt Uzņēmumu ienākumu nodokļa likuma 9., 10. un 11. un citos pantos noteikti objekti, kuri veido nosacīti sadalīto peļņu. Ar 2018. gada 1. janvāri noteikta konceptuāli jauna nodokļa aprēķināšanas kārtība, atbilstoši kurai nodokļa maksāšana tiek atlikta līdz brīdim, kad peļņa tiek sadalīta vai citā veidā novirzīta tādiem izdevumiem, kuri nenodrošina nodokļa maksātāja turpmāku attīstību, tas ir, nodokļa piemērošana ir pārcelta no peļņas gūšanas brīža uz peļņas sadales brīdi.

3) Nekustamā īpašuma nodokļa objekts ir ķermeniskas lietas, kuras atrodas Latvijas Republikas teritorijā un kuras nevar pārvietot no vienas vietas uz otru, tās ārēji nebojājot, – zemi, ēkas, tai skaitā kadastra informācijas sistēmā reģistrētas, bet ekspluatācijā nenodotas ēkas, un inženierbūves, jeb nekustamais īpašums.³⁶³ Nekustamā īpašuma nodokli aprēķina no nekustamā īpašuma kadastrālās vērtības. Nekustamā īpašuma kadastrālo vērtību nosaka, pamatojoties uz nekustamā īpašuma tirgus vērtību.

4) Pievienotās vērtības nodoklis tiek piemērots visam patēriņam, t.i., visām precēm un pakalpojumiem, izņemot ļoti ierobežotu skaitu likumā noteiktu atbrīvojumu. Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likumu 5. pantā noteikto ar pievienotās vērtības nodokli apliekamie darījumi ir preču piegāde (tai skaitā preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā un preču eksports) par atlīdzību, pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā par atlīdzību, jebkurš preču imports, kā arī neregistrēta nodokļa maksātāja vai personas, kura nav nodokļa maksātājs, veikta jauna transportlīdzekļa iegāde Eiropas Savienības teritorijā un neregulāri veiktas jaunu transportlīdzekļu piegādes, ja piegādātājs, saņēmējs vai trešā persona piegādātāja vai saņēmēja vārdā no iekšzemes nosūta vai transportē jaunu transportlīdzekli saņēmējam uz galamērķi ārpus iekšzemes, bet Eiropas Savienības teritorijā. Pievienotās vērtības nodokļa likuma³⁶⁴ 5. pants nosaka vispārējus darījumus, kuri tiek aplikti ar pievienotās vērtības nodokli, bet šā likuma citos pantos ir noteikti darījumi, kas pielīdzināmi ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajiem

³⁶² Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2017. 8. augusts, Nr. 156.

³⁶³ Par nekustamā īpašuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 17. jūnijs, Nr. 145/147.

³⁶⁴ Pievienotās vērtības nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2012. 14. decembris, Nr. 197.

darījumiem, kā arī pielīdzināšanas nosacījumi. Līdz ar to darījumu, kas tiek aplikti ar pievienotās vērtības nodokli, klāsts ir ļoti plašs un sīkāk netiks analizēts.

5) Saskaņā ar likumu „Par akcīzes nodokli” akcīzes nodokļa preces, jeb objekti, ir alkoholiskie dzērieni, tabakas izstrādājumi, naftas produkti, bezalkoholiskie dzērieni, kafija, dabasgāze un elektroniskajās cigaretēs izmantojamais šķidrums.³⁶⁵

6) Muitas nodoklis ir ārējās tirdzniecības instruments, ar kura palīdzību tiek aizsargāts valsts iekšējais tirgus. „Muitas nodokļus iedala: ievedmuitas nodokļi, izvedmuitas nodokļi un tranzītmuita.”³⁶⁶ Ar muitas nodokli apliek preces, kas tiek ievestas Eiropas Savienības (turpmāk tekstā arī – ES) teritorijā vai izvestas no tās. „Muitas nodokļa ieņēmumi tiek ieskaitīti ES kopējā budžetā, izņemot 25%, kas paliek valsts rīcībā nodokļa administrēšanas nodrošināšanai.”³⁶⁷ Pēc Latvijas iestāšanās ES muitas nodokli galvenokārt nosaka ES regulas un citi ES normatīvie akti, kas darbojas tieši un nepastarpināti. Latvijas nacionālā kompetence muitas lietās ir noteikta Muitas likumā.³⁶⁸ Muitas nodokli piemēro saskaņā ar Padomes 1987. gada 23. jūlija Regulas (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu³⁶⁹ I pielikuma ikgadējiem grozījumiem. Jāatzīmē, ka no 2018. gada 1. janvāra spēkā ir Komisijas 2017. gada 12. oktobra Īstenošanas Regula (ES) Nr. 2017/1925, ar ko groza I pielikumu Padomes 1987. gada 23. jūlija Regulā (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu”.³⁷⁰ Muitas nodokļa bāze ir preču, kas tiek ievestas no vai izvestas uz trešajām valstīm, kas nav ES dalībvalstis, vērtība.

7) Dabas resursu nodokļa likums detalizēti nosaka nodokļa objektus un to klasificēšanas kritērijus. Izpētot šo likumu, var konstatēt, ka ar dabas resursu nodokli apliek jebkurus saimnieciskās darbības rezultātā iegūtos dabas resursus, videi kaitīgas preces un produktus, vides piesārņojumu – atkritumus, izmešus un piesārņojošās vielas, kā arī importēto un iekšzemē ražoto preču vai produktu iepakojumu, kā arī plastmasas maisiņus, vienreiz lietojamus galda piederumus un traukus, ogles, transportlīdzekļus, radioaktīvās vielas, emitēto siltumnīcefekta gāzu apjomu, kas nav ietverts nodoto emisijas kvotu skaitā, un citus videi kaitīgus objektus.³⁷¹

8) Izložu un azartspēļu nodoklis ir specifisks patēriņa nodoklis, kas ir ieviests ar mērķi ierobežot azartspēļu attīstību valstī un gūt papildus ieņēmumus budžetā. Tā kā izložu un azartspēļu

³⁶⁵ Par akcīzes nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2003. 14. novembris, Nr. 161.

³⁶⁶ Krogzeme H. Finanšu un nodokļu. Mācību grāmata. Rīga: RTU izdevniecība, 2010, 549. lpp.

³⁶⁷ Ketners K. Nodokļu teorijas pamati. Rīga: RTU izdevniecība, 2006, 148. lpp.

³⁶⁸ Muitas likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2004. 6. aprīlis, Nr. 54.

³⁶⁹ ES Padomes 1987. gada 23. jūlija Regula (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1987R2658:20000101:LV:PDF> [aplūkots 2017. gada 2. jūlijā].

³⁷⁰ ES Komisijas Īstenošanas regula (ES) Nr. 2017/1925 (2017. gada 12. oktobris), ar ko groza I pielikumu Padomes Regulā (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu. Pieejams: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.282.01.0001.01.LAV&toc=OJ:L:2017:282:TOC [aplūkots 2018. gada 22. janvārī].

³⁷¹ Dabas resursu nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2005. 29. decembris, Nr. 209.

organizētāji, ievērojot šīs uzņēmējdarbības specifisko raksturu, nemaksā pievienotās vērtības nodokli, izložu un azartspēļu nodoklis zināmā mērā aizstāj citos uzņēmējdarbības veidos maksāto pievienotās vērtības nodokli. Ar azartspēļu nodokli apliekamais objekts ir azartspēļu organizētājs – kapitālsabiedrība, azartspēļu norises vieta un spēļu iekārtas.³⁷² No katras iekārtotās vai uzstādītās azartspēļu tiešās norises vietas iekasējams nodoklis saskaņā ar likuma „Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli” 3. pantā noteiktām likmēm par katru kārtējo kalendāro gadu.

9) Darba devēja un darba ņēmēja valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objekts ir visi algotā darbā aprēķinātie ienākumi, no kuriem jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis, neatskaitot neapliekamo minimumu, nodokļu atvieglojumus un attaisnotos izdevumus, par kuriem nodokļu maksātājam ir tiesības samazināt apliekamo ienākumu. Savukārt pašnodarbinātā obligāto iemaksu objekts ir brīvi izraudzīti ienākumi (vai ieņēmumi fiksētā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem) no preču ražošanas, darbu izpildes, pakalpojumu sniegšanas, radošās un profesionālās darbības un citi ienākumi no saimnieciskās darbības, izņemot ienākumu, kuru fiziskā persona, gūst no zemnieku (zvejnieku) saimniecības, sava nekustamā īpašuma, personīgajā palīgsaimniecībā vai piemājas saimniecībā pašas saražotās produkcijas, autortiesībām un blakustiesībām.³⁷³ Sākot ar 2014. gada 1. janvāri nodokļa objekta minimālo apmēru pašnodarbinātajām personām nosaka divpadsmitkārtīgā Ministru Kabineta noteiktās minimālās mēneša darba algas apmērā³⁷⁴, tas ir, no 2018. gada 1. janvāra nodokļa objekta minimālais apmērs ir *5160 euro*.

10) Ar elektroenerģijas nodokli 1,01 *euro* par megavattstundu apmērā ir apliekama galalietotājam piegādātā elektroenerģija, kā arī elektroenerģija, kas piegādāta pašu patēriņam, izņemot Elektroenerģijas nodokļa likumā³⁷⁵ noteiktos gadījumus.

11) Saskaņā ar Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 5. panta otro daļu ar mikrouzņēmumu nodokli tiek aplikts mikrouzņēmuma taksācijas perioda apgrozījums.³⁷⁶ Tātad ar nodokli apliekamais objekts ir kalendāra gada mikrouzņēmuma apgrozījums.

12) Ar transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokli apliekamais objekts ir visi transportlīdzekļi, izņemot traktortehniku, tādās automobiļu piekabes un puspiekabes, kuru pilna masa nepārsniedz 3500 kilogramus, tramvajus, trolejbusus, bezceļu transportlīdzekļus, sniega motociklus, mopēdus un velosipēdus.³⁷⁷ Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokli nosaka atbilstoši transporta līdzekļa motora tilpumam, pilnajai masai un motora maksimālajai jaudai.

³⁷² Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1994. 2. jūlijs, Nr. 76.

³⁷³ Par valsts sociālo apdrošināšanu: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 21. oktobris, Nr. 274/276.

³⁷⁴ Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto un brīvprātīgo iemaksu objekta minimālo un maksimālo apmēru: Ministru kabineta 2013. gada 17. decembra noteikumi Nr. 1478. Latvijas Vēstnesis, 2013. 20. decembris, Nr. 250.

³⁷⁵ Elektroenerģijas nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2006. 29. decembris, Nr. 207.

³⁷⁶ Mikrouzņēmumu nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2010. 19. augusts, Nr. 131.

³⁷⁷ Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2010. 30. decembris, Nr. 206.

13) Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likuma 10. pants nosaka, ka „uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokli maksā par komersanta vai ārvalsts komersanta filiāles, vai zemnieku saimniecības īpašumā vai turējumā reģistrētu vai uz darba līguma pamata lietotu, vai arī no personas, kura nav komersants vai ārvalsts komersanta filiāle, vai zemnieku saimniecība, patapinātu: vieglo transportlīdzekli, kurš pēc savas konstrukcijas un iekšējā aprīkojuma ir paredzēts pasažieru un to bagāžas pārvadāšanai, kurā sēdvietu skaits, neskaitot vadītāja vietu, nepārsniedz astoņas sēdvietas un kurš reģistrā reģistrēts kā vieglais, vieglais pasažieru vai vieglais plašlietojuma automobilis, kā arī kravas automobili ar pilnu masu līdz 3000 kilogramiem, kas ir reģistrēts kā kravas furgons un kam ir vairāk nekā trīs sēdvietas (ieskaitot vadītāja sēdvietu)”.³⁷⁸

14) Ar subsidētās elektroenerģijas nodokli atbilstoši Subsidētās elektroenerģijas nodokļa likuma 3. pantā noteiktajam apliek ienākumus, kuri tiek gūti no: obligātā iepirkuma ietvaros pārdotās elektroenerģijas, saņemtās garantētās maksas par koģenerācijas stacijā vai elektrostacijā uzstādīto elektrisko jaudu un saskaņā ar Enerģētikas likuma 40. panta nosacījumiem, kuri bija spēkā no 1998. gada 6. oktobra līdz 2005. gada 7. jūnijam, un attiecīgo Ministru kabineta noteikto kārtību publiskajam tirgotājam – licencētam elektroenerģijas pārvades vai sadales uzņēmumam – pārdotās elektroenerģijas.³⁷⁹

15) Saskaņā ar Solidaritātes nodokļa likumā³⁸⁰ noteikto solidaritātes nodoklis attiecas uz sociāli apdrošinātām personām – darba ņēmējiem, pašnodarbinātajiem, kuru ienākumi kalendāra gadā pārsniedz valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksimālo apmēru, tas ir, 55 000 *euro* gadā. Tas nozīmē, ka valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kas ir veiktas no ienākumiem, kas pārsniedz 55 000 *euro*, ir solidaritātes nodoklis. Solidaritātes nodokļa likme ir attiecīgajam apdrošinātās personas statusam atbilstošā obligāto iemaksu likme. Jāatzīmē, ka solidaritātes nodokļa maksāšana atšķirībā no valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksāšanas tā maksātājiem nerada tiesības uz tādām sociālās apdrošināšanas garantijām kā pensija, bezdarbnieka pabalsts, palīdzība pēc nelaimes gadījumiem darbā vai arodslimībām, maternitātes, slimības un invaliditātes pabalsti.

Krievijas zinātnieku vidū izraisa strīdus jautājums par to, vai subjektam jāmaksā nodokļi no ienākumiem, kas iegūti no uzņēmējdarbības bez reģistrēšanas un bez atļaujas.

Tā, piemēram, savā laikā plašas diskusijas izraisīja, nu jau spēku zaudējušais Krievijas Federācijas Augstākās tiesas plēnuma 1997. gada 4. jūlija lēmums Nr. 8. „Par dažādiem jautājumiem krimināltiesību normu par atbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto

³⁷⁸ Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2010. 30. decembris, Nr. 206.

³⁷⁹ Subsidētās elektroenerģijas nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2013. 6. novembris, Nr. 232.

³⁸⁰ Solidaritātes nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2015. 18. decembris, Nr. 248.

maksājumu nomaksas piemērošanu Krievijas Federācijas tiesās”.³⁸¹ Šajā lēmumā tika pausts viedoklis, ka subjekta, kas veic uzņēmējdarbību bez reģistrācijas vai bez atļaujas un no augstāk minēto veiktu darbību rezultātā gūtiem ienākumiem nemaksā nodokļus, darbības jākvalificē pēc noziedzīgu nodarījumu, kas paredzēti Krievijas Federācijas kriminālkodeksa 171. un 198. pantā (uzņēmējdarbības bez reģistrēšanas un bez atļaujas un izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas), kopības.³⁸²

Savukārt daudzi krimināltiesību zinātnieki neatzina šo viedokli par pamatotu. Tā, piemēram, R. Smakovs (*P. Смаков*) uzskata, ka subjekta darbības jākvalificē kā uzņēmējdarbība bez reģistrēšanas vai bez atļaujas. R. Smakovs savu viedokli pamatoja ar to, ka „pirmkārt, visi ienākumi, kas iegūti prettiesiskās darbības rezultātā, tiek konfiscēti valsts labā, tāpēc nav skaidrs, kā var no tiem vēl iekasēt nodokļus, un, otrkārt, ja valsts piekrīt aplikt ar nodokļiem ienākumus, kas iegūti prettiesiskās darbības rezultātā, tad valsts it kā legalizē pašu noziedzīgu nodarījumu”.³⁸³

R. Smakova viedoklim piekrīt arī citi krimināltiesību zinātnieki, papildinot to ar citiem argumentiem: „No krimināltiesību viedokļa uzņēmējdarbība bez reģistrēšanas vai bez atļaujas ir tāds pats noziedzīgs nodarījums, kā narkotisko vielu, ieroču nelegālā aprīte, kontrabanda, kukuļņemšana un citi, tādad ienākumi no uzņēmējdarbības bez reģistrēšanas un citiem nosauktajiem noziegumiem ir iegūti prettiesiski. Atzīstot par nepieciešamu maksāt nodokļus no ienākumiem, kas iegūti neregistrētās uzņēmējdarbības rezultātā, jābūt pēctecīgiem un jāatzīst par nepieciešamu maksāt nodokļus visos prettiesiskās iedzīvošanās gadījumos”.³⁸⁴

I. Kučerovs (*И. И. Кучеров*) savā darbā „Noziegumi ar nodokli aplikšanas sfērā” raksta, ka „ienākums no nelikumīgās uzņēmējdarbības, t.i., iegūtais no uzņēmējdarbības bez saimnieciskā subjekta reģistrēšanas vai bez attiecīgas licences saņemšanas, nevar būt uzskatīts par ar nodokli aplikamo objektu. Tādad personai, kas ieguva to, nav pienākuma samaksāt nodokli”.³⁸⁵

N. Lopašenko (*Н. А. Лопашенко*) apgalvo, ka tāds noziedzīgs nodarījums, kā uzņēmējdarbības veikšana bez reģistrācijas vai bez atļaujas, neatrauti saistīts ar nodokļu nemaksāšanu. Pēc N. Lopašenko domām, uzņēmējdarbības veikšana bez nodokļu samaksas jākvalificē vai nu kā uzņēmējdarbība bez reģistrācijas, ja tiek pārkāpta uzņēmējdarbības veikšanas kārtība, vai kā

³⁸¹ Постановление пленума Верховного суда Российской Федерации от 4 июля 1997 года № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации Уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов». Pieejams: http://sudbiblioteka.ru/vs/text_big1/verhsud_big_1093.htm [aplūkots 2013. gada 6. augustā].

³⁸² Ibid.

³⁸³ Смаков Р. Верховный суд вглядывается в физические лица. Российская газета, 1997. 5 июля.

³⁸⁴ Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002, с. 496.

³⁸⁵ Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения. Научно-практический комментарий к УК РФ. Москва: ЮрИнфоР, 1999, с. 46-47.

izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, ja persona veic uzņēmējdarbību uz likuma pamata.³⁸⁶

Iepriekš minētos Krievijas zinātnieku viedokļus netieši pamato arī Krievijas Federācijas Augstākās tiesas plēnuma 2006. gada 28. decembra lēmums Nr. 64. „Par krimināltiesību normu par atbildību par nodokļu noziegumiem piemērošanas tiesu praksi”³⁸⁷, ar kuru zaudējis spēku iepriekš pieminētais Krievijas Federācijas Augstākās tiesas plēnuma 1997. gada 4. jūlija lēmums, tāpēc, ka jaunajā Krievijas Federācijas Augstākās tiesas plēnuma lēmumā vairs netiek pausts viedoklis, ka fiziskās personas uzņēmējdarbība bez reģistrācijas kvalificējama saskaņā ar Krievijas Federācijas kriminālkodeksā 171. un 198. pantā³⁸⁸ paredzēto noziedzīgu nodarījumu kopību.³⁸⁹ Darba autore uzskata, ka atsakoties no šā agrāk paustā viedokļa, Krievijas Federācijas Augstākās tiesas plēnums netieši norāda uz to, ka šis jautājums ir diskutabls un tam nav viennozīmīga risinājuma, bet kvalifikācija jānosaka, vērtējot objektīvās puses apstākļus katrā konkrētā gadījumā.

Pēc darba autores domām daļēji var piekrist iepriekš minētam argumentam, ka prettiesiski iegūtu ienākumu aplikšana ar nodokļiem ir pretrunā ar tikumības un morāles normām. Neapšaubāmi, ka ienākumi no ieroču, narkotiku tirdzniecības vai terorisma nav aplikami ar nodokļiem, bet tie atzīstami par noziedzīgi iegūtu mantu un konfiscējami saskaņā ar Krimināllikuma VIII² nodaļa³⁹⁰ noteikto. Tomēr, jāņem vērā, ka uzņēmējdarbība bez reģistrācijas ir viens no darbības veidiem, kādu izmanto, lai izvairītos no nodokļu nomaksas. Latvijas krimināltiesību doktrīnā atzīts, ka: „tādā gadījumā, kad viens noziedzīgs nodarījums ir kā līdzeklis, lai sasniegtu citu noziedzīgu rezultātu, un tas nav paredzēts šī cita noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmju skaitā, katrs noziedzīgs nodarījums jākvalificē atsevišķi, kā to paredz noziedzīgu nodarījumu reālās kopības noteikumi.”³⁹¹

Latvijas tiesu praksē ir nostiprināta atziņa, ka KL 218. pantā un 207. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi var veidot tikai reālo kopību. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija, norādot, ka pirmās instances tiesa nepamatoti kvalificēja R.T. darbības saskaņā ar KL 218. pantā un 207. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu ideālo kopību, pamatoti atzina, ka

³⁸⁶ Лопашенко Н. А. Уголовная ответственность за налоговые преступления. Citēts pēc Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002, с. 498.

³⁸⁷ Постановление пленума Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64 «О практике применения судами Уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Grām.: Сборник постановлений Пленумов Верховного суда РФ (РСФСР) и Верховного суда СССР по уголовным делам. Москва: Проспект, 2010, с. 195–202.

³⁸⁸ Уголовный кодекс Российской Федерации: Krievijas Federācijas likums. Pieejams: <http://www.ug-kodeks.ru/> [aplūkots 2017. gada 2. jūlijā].

³⁸⁹ Постановление пленума Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64 «О практике применения судами Уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Grām.: Сборник постановлений Пленумов Верховного суда РФ (РСФСР) и Верховного суда СССР по уголовным делам. Москва: Проспект, 2010, с. 195–202.

³⁹⁰ Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2017. 5. jūlijs, Nr. 132.

³⁹¹ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 133. lpp.

„uzņēmējdarbības veikšana bez reģistrēšanas var rādīt tikai labvēlīgus apstākļus cita nozieguma realizēšanai – izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, tādējādi katra darbība jākvalificē kā patstāvīgs nodarījums, sniedzot atsevišķus noziedzīgā nodarījuma aprakstus”.³⁹² Arī Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas spriedumā krimināllietā Nr. 11810028305, kas stāties spēkā 2017. gada 21. februārī, R. G. darbības kvalificētas saskaņā ar Krimināllikuma 207. un 218. pantu, kā tajos paredzēto noziedzīgo nodarījumu kopība.

„[...] R. G. no 2002. gada 30. oktobra līdz 2004. gada 30. novembrim kā fiziska persona, izmantojot D. G., L. D. un A. K. izsniegtās pilnvaras, ievēda Latvijas Republikā vieglās automašīnas. Pilnvaru devēju vārdā viņš kārtoja muitas formalitātes un veica muitas maksājumus, reģistrēja tās Ceļu satiksmes direkcijā uz pilnvaras devēju vārda un pēc tam realizēja ievestās automašīnas, nododot īpašuma tiesības trešajām personām, veicot attiecīgu pārreģistrāciju Ceļu satiksmes direkcijā. Paši pilnvaru devēji nav ne redzējuši ievestās automašīnas, ne izmantojuši, ne arī guvuši materiālu labumu no realizētajām automašīnām. Veicot preču piegādi – patstāvīgas darbības par atlīdzību, R. G. nodarbojās ar neregistrētu saimniecisko darbību – mehānisko transportlīdzekļu pārdošanu mazumtirdzniecībā. [...] Mehānisko transportlīdzekļu (automašīnu) mazumtirdzniecība ir uzņēmējdarbības veids, kura reģistrāciju un licencēšanu līdz 2005. gada 01. janvārim noteica Latvijas Republikas Ministru kabineta 1997. gada 7. oktobra noteikumi Nr. 348 „Atsevišķu uzņēmējdarbības veidu licencēšanas noteikumi”. Šo noteikumu 1. punkts nosaka tos uzņēmējdarbības veidus, kuru veikšanai juridiskajām personām ir noteikti uzņēmējdarbības ierobežojumi un nepieciešama speciāla atļauja (licence), kā arī kārtību, kādā tā tiek izsniegta. Atbilstoši šo noteikumu 11.7. punktam, Satiksmes ministrijas un normatīvos aktos noteiktās tās pakļautībā un pārraudzībā esošās valsts institūcijas izsniedz speciālu atļauju mehānisko transportlīdzekļu, to numurēto agregātu un piekabju mazumtirdzniecībai. [...] R. G. nebija reģistrējies Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā juridisko personu, lai varētu veikt mehānisko transportlīdzekļu mazumtirdzniecību un nebija saņēmis speciālo atļauju (licenci). R. G. laika posmā no 2002. gada 1. novembra līdz 2004. gada 30. novembrim veica saimniecisko darbību, no ārvalstīm sistemātiski ievēdot automašīnas un tās realizējot Latvijas Republikā. [...] Līdz ar to R. G., veicot neregistrētu saimniecisko darbību un bez licences, kuras nepieciešamību nosaka likums, nodarīja būtisku kaitējumu valstij un ar likumu aizsargātām personas tiesībām un interesēm, proti, R. G., laika periodā no 2003. gada 3. jūlija guva ienākumus, no kuriem bija jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis, veicot Latvijas Republikā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus, aizskāra Latvijas Republikas tautsaimniecības intereses valsts ieņēmumu jomā, jo valsts budžetam tika nodarīts mantisks zaudējums nenomaksātā pievienotās vērtības nodokļa veidā kopsummā par LVL 5481.28, t.i., lielā apmērā, kā arī ievērojami aizskāra citu uzņēmumu ar komercdarbību un konkurenci reglamentējošiem normatīvajiem aktiem aizsargātās tiesības uz likumīgu komercdarbības vidi un godīgu konkurenci. Kā arī R. G., veicot saimniecisko darbību bez reģistrēšanas un bez licences, kuras nepieciešamību noteica likums, nostādīja sevi izdevīgākā situācijā pār tiem reģistrētajiem uzņēmumiem un kuriem bija licence mehānisko transportlīdzekļu tirdzniecībai.”³⁹³

³⁹² Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2016. gada 27. aprīļa spriedums lietā Nr. KA04-0450-16/17, krimināllietā Nr. 15830111508 (nav publicēts).

³⁹³ Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2016. gada 6. septembra spriedums lietā Nr. K29-0008-16, krimināllietā Nr. 11810028305 (nav publicēts).

Šādas R. G. darbības tika kvalificētas saskaņā ar KL 207. panta otro daļu, vienlaikus R. G. tika atzīts par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā.

„R. G. kā fiziska persona laika posmā no 2002. gada 30. oktobra līdz 2004. gada 30. novembrim guva ienākumus no vieglo automašīnu tirdzniecības. R. G. veica neregistrētu saimniecisko darbību, neievērojot Latvijas Republikas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11. pantu, 28. panta 6. punktu un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1. panta 6. punktu. R. G. par saviem gūtajiem ienākumiem 2002., 2003., 2004. gadā Valsts ieņēmumu dienestā neiesniedza nodokļu administrēšanai nepieciešamo informāciju – gada ienākumu deklarācijas par 2002., 2003. un 2004. gadu, kā rezultātā iedzīvotāju ienākuma nodoklis nav aprēķināts un samaksāts pilnā apmērā. Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālajā iestādē 2005. gada 10. novembrī pieprasīja iesniegt iedzīvotāju ienākuma nodokļa deklarācijas par 2003. un 2004. gadu un papildu deklarācijas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas uzkrājumiem un īpašumiem 2002., 2003. un 2004. gadā, taču R. G. to neizdarīja. [...] R. G. ir izvairījies no nodokļu nomaksas, neiesniedzot gada ienākuma deklarācijas par 2002., 2003. un 2004. gadu, kā rezultātā netika nodrošināta normatīvajiem aktiem atbilstoša iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšana un samaksa. 2003. gadā un 2004. gadā R. G. kopējais slēptais ienākums, no kura maksājams iedzīvotāju ienākuma nodoklis, ir Ls 99716,44, tādējādi R. G. valsts budžetā nenomaksātais iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir 24929,12 Ls (25% no 99716,46). Līdz ar to R. G. valstij nodarījis zaudējumus Ls 24929,12 apmērā, kas ir atzīstami par lieliem apmēriem.”³⁹⁴

Būtiski atzīmēt, ka šajā lietā, kvalificējot apsūdzētā darbības saskaņā ar KL 218. pantā un 207. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu reālo kopību, tika konstatēti dažādi katra noziedzīga nodarījuma rezultātā nodarītie kaitējumi valstij vai ar likumu aizsargātajām interesēm. Līdzīgi tika kvalificētas J. G. darbības, konstatējot KL 218. pantā un 207. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu reālo kopību, Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas spriedumā lietā Nr. KA04-0867-15/27.³⁹⁵ Šajā spriedumā atšķirībā no iepriekš analizētā sprieduma tiesa, konstatējot KL 218. pantā un 207. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu reālo kopību, secināja, ka KL 207. pantā paredzētajā būtiskajā kaitējumā ietilpstoša mantiska zaudējuma un KL 218. pantā paredzētā zaudējuma lielā apmērā pamatā ir J.G. neaprēķinātais un nesamaksātais iedzīvotāju ienākumu nodoklis 53 823,74 LVL apmērā no 2006. gadā gūtās peļņas no Latvijas Republikas normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā neregistrētās saimnieciskās darbības – nekustāmo īpašumu pārdošanas pret atlīdzību. Pie līdzīga secinājuma nonākusi arī Zemgales apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģija, kvalificējot A. V. L. darbības saskaņā ar KL 218. pantā un 207. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu reālo kopību.³⁹⁶

³⁹⁴ Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2016. gada 6. septembra spriedums lietā Nr. K29-0008-16, krimināllietā Nr. 11810028305 (nav publicēts).

³⁹⁵ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2015. gada 14. oktobra spriedums lietā Nr. KA04-0867-15/27, krimināllietā Nr. 15830404408 (nav publicēts).

³⁹⁶ Zemgales apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģija 2016. gada 21. aprīļa lēmums lietā Nr. KA06-0094-16/15, krimināllietā Nr. 15830409209 (nav publicēts).

Tiesu prakses un pašmāju krimināltiesību doktrīnas analīzes rezultātā, autore secina, ka atšķirībā no Krievijas tiesu praksē un juridiskajā literatūrā izteiktajām atziņām, izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un uzņēmējdarbība bez reģistrēšanas un bez atļaujas (licences) var veidot reālo kopību, nevis ideālo, kā arī noziedzīgu darbību kvalificēšana saskaņā ar viena noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmēm neizslēdz otrā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmju esamību šajās darbībās. Darba autore, vēlas vērst uzmanību arī tam apstāklim, ka KL 207. pantā ir paredzēta atbildība par uzņēmējdarbību bez reģistrēšanas un bez atļaujas. Šajā panta paredzēta atbildība par uzņēmējdarbību, kura nav aizliegta ar likumu, bet kura tiek veikta, pārkāpjot reģistrēšanas un licencēšanas noteikumus.

Citi nodokļiem pielīdzinātie maksājumi. Likumā nav tieši definēts, kas ir nodokļiem pielīdzināti maksājumi. Praksē šo definējumu attiecina uz valsts un pašvaldību nodevām. Nebūtu pieņemami pielīdzināt nodokļiem tādus maksājumus, kā nodokļu pamatparāda palielinājums, soda nauda, nokavējuma nauda un citas sankcijas, kas nav ne nodokļi, nedz nodevas. Tādēļ zaudējumu summa, sakarā ar kuru tiek celta apsūdzība, norādāma tikai nenomaksātā nodokļu un nodevu apmērā.

Izpētot un izanalizējot Latvijas Republikas tiesu praksi (piemēram, Rīgas rajona tiesas spriedums lietā Nr. K33-0459-17³⁹⁷, Jēkabpils rajona tiesas spriedums lietā Nr. K16-0120/17³⁹⁸, Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas spriedumi lietās Nr. K30-0958-17/15,³⁹⁹ Nr. K30-1177-12/16⁴⁰⁰ un lietā Nr. K-30-0774-12/16⁴⁰¹, Ventspils tiesas spriedums lietā Nr. K40-52/12⁴⁰² un lietā Nr. K40-0074/13⁴⁰³, Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas spriedums lietā Nr. K27-147-12/4⁴⁰⁴ u.c.), tiek konstatēts, ka biežāk par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas priekšmetu kļūst pievienotās vērtības nodoklis, uzņēmuma ienākuma nodoklis, iedzīvotāju ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas obligātas iemaksas. Par to arī liecina Valsts

³⁹⁷ Rīgas rajona tiesas 2017. gada 25. janvāra spriedums lietā Nr. K33-0459-17, krimināllietā Nr. 12507002316 (nav publicēts);

³⁹⁸ Jēkabpils rajona tiesas 2017. gada 23. janvāra spriedums lietā Nr. K16-0120/17, krimināllietā Nr. 15830003116 (nav publicēts);

³⁹⁹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas 2017. gada 18. janvāra spriedums lietā Nr. K30-0958-17/15, krimināllietā Nr. 15830015616 (nav publicēts).

⁴⁰⁰ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas 2012. gada 27. decembra spriedums lietā Nr. K30-1177-12/16, krimināllietā Nr. 12507001110 (nav publicēts).

⁴⁰¹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas 2012. gada 8. jūnija spriedums lietā Nr. K30-0774-12/16, krimināllietā Nr. 15830119006 (nav publicēts).

⁴⁰² Ventspils tiesas 2012. gada 11. septembra spriedums lietā Nr. K40-52/12, krimināllietā Nr. 15830313304, Nr. 15830317906 (nav publicēts).

⁴⁰³ Ventspils tiesas 2013. gada 12. marta spriedums lietā Nr. K40-0074/13, krimināllietā Nr. 1583030011 (nav publicēts).

⁴⁰⁴ Rīgas pilsētas Centra rajona 2012. gada 30. maija spriedums lietā Nr. K27-147-12/4, krimināllietā Nr. 15830108807 (nav publicēts).

ieņēmumu dienesta veikto nodokļu auditu⁴⁰⁵ statistiskie dati. Vislielākais īpatsvars no nodokļu veidiem, kuros 2017. gadā veikti papildus aprēķini, ir pievienotās vērtības nodoklim – 128,2 miljoni *euro*, tas ir, 56% no kopējās nodokļu auditos aprēķinātās summas. Nodokļu auditos papildus aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis – 14,0 miljoni *euro*, jeb 6% no kopējās nodokļu auditos aprēķinātās summas, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas – 3,8 miljoni *euro*, jeb 2% no kopējās nodokļu auditos aprēķinātās summas, un iedzīvotāju ienākuma nodoklis 2,9 miljonu *euro* apmērā, kas ir 1 % no kopējās nodokļu auditos aprēķinātās summas.⁴⁰⁶

Tāds fakts, ka par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas priekšmetu biežāk kļūst pievienotās vērtības nodoklis, iedzīvotāju ienākuma nodoklis, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un uzņēmuma ienākuma nodoklis, skaidrojams ar to, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekts, slēpjot ar šiem nodokļiem apliekamos objektus vai izmantojot nodokļu atmaksāšanas iespējas, iegūst lielākās naudas summas. Ņemot vērā to, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekta interesēs ir savas nelikumīgas darbības rezultātā iegūt lielākas naudas summas, izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekts izvēlas pievienotās vērtības nodokli, uzņēmuma ienākuma nodokli, iedzīvotāju ienākuma nodokli un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas par noziedzīga nodarījuma priekšmetu. Valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodoklis par noziedzīga nodarījuma priekšmetu kļūst arī tajos gadījumos, kad tiek maksāta tā saucamā „alga aploksnēs”, par kuras izmaksāšanu atbildība Krimināllikumā no 2016. gada 7. aprīļa paredzēta atsevišķi 217.¹ pantā.⁴⁰⁷

Analizējot Latvijas Republikas tiesu praksi (piemēram, Jēkabpils rajona tiesas spriedums lietā Nr. K16-0120/17⁴⁰⁸, Kurzemes apgabaltiesas spriedums lietā Nr. 15830313304⁴⁰⁹, Tukuma rajona tiesas spriedums lietā Nr. K37-0125-12/1⁴¹⁰ un Jelgavas tiesas spriedums lietā Nr. 15830406310⁴¹¹), tika secināts, ka noziedzīgs nodarījums kvalificējams saskaņā ar KL 218. pantu ne tikai gadījumos, kad noziedzīga nodarījuma subjekts izvairās no nodokļu maksāšanas, bet arī gadījumos, kad noziedzīga nodarījuma subjekts izvairās no valsts un pašvaldību nodevu maksāšanas. Jāatzīmē, ka izvairīšanās no nodevu nomaksas notiek relatīvi retāk, nekā izvairīšanās

⁴⁰⁵ Nodokļu audita laikā tiek kontrolēta viena vai vairāku nodokļu, nodokļu deklarāciju posteņu vai nodevu un citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas, un ieskaitīšanas budžetā pareizība un atbilstība normatīvajiem aktiem noteiktajā periodā.

⁴⁰⁶ Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienesta paziņojums par nodokļu kontroles pasākumu rezultātiem. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/2017_nkp_.pdf [aplūkots 2018. gada 18. martā].

⁴⁰⁷ Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2016. 24. marts, Nr. 59.

⁴⁰⁸ Jēkabpils rajona tiesas 2017. gada 23. janvāra spriedums lietā Nr. K16-0120/17, krimināllietā Nr. 15830003116 (nav publicēts);

⁴⁰⁹ Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2011. gada 16. maija spriedums krimināllietā Nr. 15830313304 (nav publicēts).

⁴¹⁰ Tukuma rajona tiesas 2012. gada 27. decembra spriedums lietā Nr. K37-0125-12/1, krimināllietā Nr. 15830404910 (nav publicēts).

⁴¹¹ Jelgavas tiesas 2012. gada 10. janvāra spriedums krimināllietā Nr. 15830406310 (nav publicēts).

no nodokļu nomaksas, kā arī nesamaksāto nodevu apmēri ir maznozīmīgi salīdzinājumā ar nenomaksāto nodokļu apmēriem, līdz ar ko parasti izvairīšanās no nodevu nomaksas tiek konstatēta kopā ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas, saskaitot visu nesamaksāto nodokļu un nodevu summas kopā un konstatējot valstij vai pašvaldībai nodarītā kaitējuma apmēru.

KL 218. pants paredz atbildību arī par valsts nodevu, pašvaldību nodevu un citu valsts noteikto obligāto maksājumu nemaksāšanu.

Nodevas kā nodoklis arī ir naudas maksājumi, taču tos budžetā maksā nevis tāpēc, ka attiecīgā persona ir guvusi ienākumus, bet gan tāpēc, ka tā no valsts vai pašvaldības iestādēm ir saņēmusi kādu pakalpojumu. Nodevas var būt paredzētas noteiktajiem mērķiem, piemēram, ceļu, ostu un sakaru sistēmu uzturēšanai un attīstībai, iedzīvotāju un dabas ekoloģiskajai aizsargāšanai, teritorijas labiekārtošanai.

Nodeva ir fizisko un juridisko personu maksājums valstij vai pašvaldībai par pakalpojumiem.⁴¹² „Nodevas finanču saimniecības izpratnē atlīdzības, ko privātas personas un uzņēmumi maksā valstij vai pašvaldībām par noteiktiem pakalpojumiem.”⁴¹³

Ir izdalāmi divi nodevu veidi, proti: valsts un pašvaldību nodevas. Likumdevējs likumā „Par nodokļiem un nodevām” sniedz legālu valsts un pašvaldību nodevas definīciju.

Valsts nodeva – obligāts maksājums valsts budžetā vai likumā „Par nodokļiem un nodevām” noteiktajos gadījumos pašvaldības budžetā par valsts vai pašvaldības institūcijas veicamo darbību, kas izriet no šīs institūcijas funkcijām. Valsts nodevas mērķis ir personu darbību regulēšana (kontrolēšana, veicināšana, ierobežošana). Valsts nodevas apmērs nav tiešā veidā saistīts ar institūcijas veiktās darbības izmaksu segšanu.

Valsts nodeva atšķiras no pašvaldības nodevas ar to, ka valsts nodevu nosaka Saeima likumos vai Ministru kabinets savos noteikumos, savukārt pašvaldību nodevas nosaka pašvaldību dome vai padome pašvaldību saistošos noteikumos.

Pašvaldības nodeva – pašvaldības domes noteikts obligāts maksājums pašvaldības pamatbudžetā vai speciālajā budžetā likumā „Par nodokļiem un nodevām” paredzētajos gadījumos. Pašvaldības nodevas apmērs nav tiešā veidā saistīts ar pašvaldības vai tās iestādes veiktās darbības izmaksu segšanu.⁴¹⁴

Apkopojot visu, tika secināts, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas grupas objekts ir valsts tautsaimnieciskās intereses, bet tiešais objekts ir valsts tautsaimnieciskās intereses valsts nodokļu ieņēmumu sfērā, jeb valsts fiskālās intereses, kuru

⁴¹² Lukašina O. Nodokļi Latvijā. Analīze un praktiskie ieteikumi. Otrais pārstrādātais un papildinātais izdevums. Rīga: Merkūrijs LAT, 2003, 5. lpp.

⁴¹³ Latviešu Konversācijas vārdnīca. Piecpadsmitais sējums. Galvenie redaktori: A. Švābe, A. Būmanis, K. Dišlērs Rīga: Grāmatu apgādniecība A. Gulbis, 1937, 29103. sleja.

⁴¹⁴ Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 101.

aizskārums izraisa smagas sekas ne tikai valsts ekonomikā, bet arī sociālajā, politiskajā un kriminālajā sfērā.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas priekšmets ir ieņēmumi, īpašums, izdevumi, patēriņš, citi nodokļu likumos noteiktie ar nodokli apliekamie objekti (nodokļa bāze), nodokļi, valsts un pašvaldību nodevas, kā arī citi valsts noteiktie maksājumi.

KL 218. pantā un 207. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi var veidot tikai reālo kopību.

Tiesu prakses un Valsts ieņēmumu dienesta statistikas datu analīzes rezultātā darba autore secina, ka par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas priekšmetu biežāk kļūst pievienotās vērtības nodoklis, uzņēmuma ienākuma nodoklis, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas priekšmetā, ievērojot nodokļa bezatlīdzības maksājuma, kuram nav sodoša un kompensācijas rakstura, dabu, atbilstoši *non bis in idem* principam neietilpst nodokļu pamatparāda palielinājums, soda nauda un nokavējuma nauda, kas, kā tika noskaidrots iepriekšējā darba nodaļā, ietilpst likumā „Par nodokļiem un nodevām” un citos nodokļu likumos noteiktajos administratīvi tiesiskajos ietekmēšanas līdzekļos.

No izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas priekšmeta ir atkarīga izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvā puse.

3.2. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvā puse

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvā puse ir ciešā saistībā ar izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas priekšmetu tāpēc, ka minētā nodarījuma priekšmets nosaka paņēmienus un metodes, ar kuru palīdzību tiek īstenota izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvā puse.

Krimināltiesību teorijā objektīvā puse tiek skaidrota kā „ar likumu aizsargātā objekta apdraudējuma ārējais akts, t.i., personas uzvedības ārējā izpausme, kura noris objektīvajā pasaulē un izpaužas kaitējuma nodarīšanā šim objektam vai radot draudus nodarīt tam kaitējumu”.⁴¹⁵ Savukārt U. Krastiņš pauda viedokli, ka noziedzīga nodarījuma objektīvā puse ir „nodarījuma ārējās izpaušmes pazīmju kopums, kas tiek realizēts kā prettiesiska rīcība darbības vai bezdarbības veidā un nodara kaitējumu ar Krimināllikumu aizsargātajām interesēm vai rada reāla kaitējuma nodarīšanas briesmas”.⁴¹⁶ Kā pamatoti norāda V. Malinins (*В. Б. Малинин*) un A. Parfenovs

⁴¹⁵ Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 29. lpp.

⁴¹⁶ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I-VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 59. lpp.

(A. Ф. Парфенов) „nepastāvot nodarījuma objektīvajai pusei, nevar būt arī apdraudēts nodarījuma objekts, nav arī subjektīvās puses kā nodarījuma objektīvo pazīmju atspoguļojuma nodarījuma subjekta apziņā, un, visbeidzot, nav nozieguma subjekta”.⁴¹⁷

Objektīvās puses pamatpazīmes noziedzīgos nodarījumos ar formālo sastāvu ir pats nodarījums, jeb prettiesiska darbība vai bezdarbība, bet noziedzīgu nodarījumu ar materiālu sastāvu pamatpazīmju lokā ietilpst ne tikai prettiesiska darbība vai bezdarbība, bet arī nodarījuma kaitīgās sekas un cēloņsakarība starp prettiesisko uzvedību un nodarījuma rezultātā nodarītajām sekām.

Objektīvās puses papildpazīmes ir, piemēram, noziedzīga nodarījuma izdarīšanas vieta, laiks, veids, apstākļi, paņēmieni un rīki. Objektīvās puses papildpazīmes ir „obligātas, ja tās ir paredzētas Krimināllikuma Sevišķās daļas panta vai panta daļas (punkta) dispozīcijā un tādējādi tās ietekmē nodarījuma kvalifikāciju”.⁴¹⁸

Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, kā tika noskaidrots darba pirmās nodaļas trešajā apakšnodaļā, ir noziedzīgs nodarījums ar materiālu noziedzīga nodarījuma sastāvu. Tātad izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvās puses pamatpazīmes ir nodarījums (darbība vai bezdarbība), nodarījuma rezultātā izraisītās kaitīgas sekas un cēloņsakarība starp nodarījumu un tā sekām. Izvērtējot KL 218. pantu, secināms, ka tajā iekļautā noziedzīgā nodarījuma objektīvajai pusei ir arī papildpazīme – cietušais, kam nodarīti zaudējumi pētāmā noziedzīgā nodarījuma rezultātā.

Atbilstoši krimināltiesību doktrīnā nostiprinātajām atziņām „krimināltiesību nozīmē darbība ir cilvēka aktīva, kaitīga un prettiesiska uzvedība, kas pauž viņa apzinātu gribu, un tā vērsta pret noziedzīgā nodarījuma objektu (apdraudēto interesi), nodarot kaitējumu vai rādot draudus tādu nodarīt ar Krimināllikumu aizsargātām interesēm”, bet „bezdarbība izpaužas tādējādi, ka persona, kurai uzlikts pienākums rīkoties noteiktā veidā, šo prasību nav izpildījusi un pastāvējusi reāla iespēja to izpildīt”.⁴¹⁹

Nodarījuma ar materiālu sastāvu konstatēšanai, jānosaka prettiesiskas darbības vai bezdarbības rezultātā iestājušos kaitīgu seku apjomu un raksturu. „Krimināltiesību nozīmē ar sekām jāsaprot vienīgi tas kaitējums, kas rada izmaiņas tām interesēm, kuras aizsargā Krimināllikums, un tādā mērā, kā tas paredzēts krimināltiesību normā.”⁴²⁰

⁴¹⁷ Малинин В. Б., Парфенов А. Ф. Объективная сторона преступления. Санкт-Петербург: Издательство Юридического института, 2004, с.7.

⁴¹⁸ Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 104. lpp.

⁴¹⁹ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 60. lpp.

⁴²⁰ Turpat.

Būtiska objektīvās puses pazīme – cēloņsakarība izpaužas saiknē „starp prettiesisko darbību vai bezdarbību un tām sekām, kas iestājušās šīs darbības vai bezdarbības rezultātā”.⁴²¹

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvās puses noskaidrošanai ir liela nozīme noziedzīga nodarījuma kvalifikācijā un personas saukšanā pie kriminālatbildības. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvās puses pazīmju īpatnības nosaka nodokļu normatīvie akti.

„Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvās puses saturu lielā mērā nosaka nodokļu normatīvā bāze. Ja nodokļu normatīvā bāze mainās, piemēram, ja tiek atcelts kāds nodoklis, tad noziedzīgas uzvedības loks sašaurinās, nodarījumi tiek daļēji dekriminalizēti un tiek piemērotas krimināltiesību normas par likuma atpakaļejošu spēku”.⁴²²

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvā puse var izpausties kā bezdarbība vai darbība. Bezdarbība izpaužas kā izvairīšanās no nodokļu vai tiem pielīdzinātu maksājumu nomaksas, bet darbība izpaužas ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanā vai samazināšanā. „Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un tiem pielīdzināto maksājumu maksas notiek, ja persona bez attaisnojošiem iemesliem noteiktā termiņā neizdara maksājumus, slēpšana vai samazināšana (daļēja slēpšana), ja nodokļu vai nodevu maksātājs deklarācijās vai nodokļu aprēķinos noslēpj vai samazina nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļu summu”.⁴²³

Tādas bezdarbības, kas izpaužas bez attaisnojošiem iemesliem noteiktā termiņā nodokļu summas neiemaksāšanā, piemērs atrodams Jēkabpils rajona tiesas spriedumā:

„N. J., būdams SIA „X” dibinātājs un vienīgais valdes loceklis ar paraksta tiesībām, veicot saimniecisko darbību, laika posmā no 2015. gada 10. jūnija līdz 2015. gada 19. novembrim, kuras rezultātā SIA „X” norēķinu kontos [...] sistemātiski ienāk un iziet naudas līdzekļi, sniedza nodokļu administrācijai likumā noteiktās deklarācijas, pārskatus, ziņojumus, bet nodokļu maksājumus pilnā apmērā neveica. [...] Tādējādi N. J. izvairījās no nodokļu nomaksas, radot zaudējumu valsts budžetā 39811.13 EUR apmērā, kā rezultātā radīts materiāls zaudējums lielā apmērā, t.i., radītais zaudējums nav bijis mazāks par piecdesmit tajā laikā Latvijas Republikā noteikto minimālo mēnešalgu kopsummu.”⁴²⁴

Kā redzams piemērā, persona pareizi aprēķinājusi nodokļu summas, kā arī sniegusi informāciju par tām nodokļu administrācijai, taču aprēķinātās nodokļu summas ļaunprātīgi neiemaksāja valsts budžetā.

⁴²¹ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 61. lpp.

⁴²² Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002, с. 485.

⁴²³ Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 3. Sevišķā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 157. lpp.

⁴²⁴ Jēkabpils rajona tiesas 2017. gada 23. janvāra spriedums lietā Nr. K16-0120/17, krimināllietā Nr. 15830003116 (nav publicēts).

Par nodokļa bāzes samazināšanas, jeb daļējas slēpšanas, piemēru var būt Rīgas rajona tiesas spriedumā konstatētas darbības:

„Laika periodā no 2009. gada 16. decembra līdz 2011. gada 30. novembrim SIA „R” vienīgā dalībniece, un laika posmā no 2009. gada 16. decembra līdz 2011. gada 12. decembrim SIA „R” vienīgā amatpersona – valdes locekle ar tiesībām pārstāvēt sabiedrību atsevišķi bija O. D., bet faktiski SIA „R” reālu finansiāli – saimniecisko darbību organizēja, vadīja un veica SIA „R” direktors Apsūdzētais, ar kuru 2010. gada 13. janvārī noslēgts darba līgums Nr. 00002. [...] Iekļaujot SIA „R” pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās un to pielikumos par 2011. gada jūliju, augustu un septembri priekšnodoklī faktiski nenotikušus darījumus 60 684,89 Ls apmērā bez pievienotās vērtības nodokļa, pievienotās vērtības nodoklis 13350,68 Ls, kopā 74 035,57 Ls, ar SIA „A.R.”, Apsūdzētais nepamatoti palielināja atskaitāmā priekšnodokļa summu 13 350,68 Ls apmērā, šādā veidā nepamatoti samazinot SIA „R” valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli 12 029,05 Ls apmērā un nepamatoti palielinot no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu 1321,63 Ls apmērā, tādējādi Apsūdzētais kā SIA „R” faktiskais vadītājs un finansiāli – saimnieciskās darbības veicējs izvairījās no SIA „R” pievienotās vērtības nodokļa nomaksas 13350,68 Ls (18996,30 *euro*) apmērā, nodarot valstij zaudējumus lielā apmērā.”⁴²⁵

Tāpat izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvā puse var izpausties darbībā un bezdarbībā. KL 218. pantā minēto noziedzīgo nodarījumu ir iespējams izdarīt, vai nu izvairoties no nodokļu maksāšanas, vai nu pilnīgi vai daļēji slēpjot ar nodokli apliekamo objektu.

Pie līdzīga secinājuma nonāca arī Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments, norādot, ka „KL 218. panta nosaukums skan „Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas”, kas ļauj secināt, ka šis nozieguma sastāvs aptver ne tikai tiešu izvairīšanos no jau aprēķināto nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, bet arī ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu”.⁴²⁶ Šī atziņa nostiprināta arī Latvijas Republikas Augstākās tiesas tiesu prakses apkopojumā.⁴²⁷

KL 218. panta dispozīcijā nav iekļauts izsmeļošs izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas paņēmieni un darbību saraksts, ar kuru palīdzību var izvairīties no nodokļu samaksas. KL 218. pantā minētas divas nodokļu nemaksāšanas paņēmieni grupas: izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un ar nodokli apliekamo objektu pilnīga vai daļēja slēpšana.

Tas pamatojas ar to, ka paņēmienam, ar kura palīdzību nodokļu maksātājs izvairās no nodokļu samaksas, nav principiālas nozīmes nodarījuma tiesiskā novērtēšanā. Analizējamā panta dispozīcijas satura konstrukcija tiek pamatota arī ar to, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvās puses izpausme, kā jau bija minēts, atrodas ciešā

⁴²⁵ Rīgas rajona tiesas 2016. gada 23. novembra spriedums lietā Nr. K33-1013-16/9, krimināllietā Nr. 15830026612 (nav publicēts).

⁴²⁶ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2005. gada 9. augusta lēmums lietā Nr. SKK-272. Grām.: Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 187.–191. lpp.

⁴²⁷ Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [aplūkots 2017. gada 19. jūnijā].

sakarībā ar nodokļu normatīvo regulējumu. Mainoties nodokļu normatīvajiem aktiem, tiek izgudrotas jaunas noziedzīga nodarījuma izdarīšanas metodes un paņēmieni. Tāpēc arī nav lietderīgi KL pantā konkretizēt paņēmieni, ar kura palīdzību nodarījuma subjekts izvairās no nodokļu samaksas. Pretējā gadījumā nodokļu normatīvā regulējuma izmaiņas izraisītu nepieciešamību grozīt arī KL normā iekļautos izvairīšanās no nodokļu nomaksas paņēmienus, kas neapšaubāmi nenotiktu vienlaikus ar jaunu paņēmieni parādīšanos un nesekmētu valsts fiskālo interešu aizsardzību.

Lai saprastu, kā var tikt īstenota noziedzīga nodarījuma objektīvā puse, vajag izpētīt un izanalizēt nodokļus reglamentējošos normatīvos aktus, ka arī atgriezties pie izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdziena, kas tika izpētīts darba pirmajā nodaļā.

Saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām” izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas var izpausties:

- apzinātā nepatiesas informācijas sniegšanā nodokļu deklarācijās;
- nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšanā;
- nelikumīgā nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošanā;
- jebkurā citā apzinātā darbībā vai bezdarbībā, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji.⁴²⁸

Nepatiesās informācijas sniegšana ir darbība, kuras rezultātā nodokļu deklarācijās tiek sniegtas apzināti nepatiesas un īstenībai neatbilstošas ziņas, kurās tiek samazināta peļņa vai palielināti izdevumi.

Ar nepatiesas informācijas iekļaušanu grāmatvedības uzskaites un atskaites dokumentos izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekts var pamatot arī nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu nelikumīgu piemērošanu.

Tāpat ar nepatiesas informācijas par ienākumiem un izdevumiem iekļaušanu, jeb tās deformēšanu grāmatvedības dokumentos, tiek īstenota dažādu ar nodokļiem apliekamo objektu slēpšana. Latvijas Republikas nodokļu normatīvajos aktos pie ar nodokli apliekamajiem objektiem tiek pieskaitīta ne tikai peļņa, bet arī noteikto preču cena, īpašums, naudas līdzekļi, ienākumi (tajā skaitā ienākumi no apdrošināšanas), operācijas ar finanšu instrumentiem, produkcijas, pakalpojumu vai darba pievienotā vērtība, kā arī citi objekti.

Ar nodokli apliekamo objektu pilnīga vai daļēja slēpšana var būt arī saistīta ar informācijas par to esamību nesniegšanu nodokļu administrācijai. Nodokļu maksātājs var ignorēt nodokļu likumu prasības sniegt pieprasīto informāciju vai iesniegt nodokļu un informatīvās deklarācijas. Nodokļa maksātāja pasivitāte, jeb prettiesiskā bezdarbība, noved pēc būtības pie ar nodokli apliekamo objektu slēpšanas. Piemēram, fiziskai personai, kura veic saimniecisko darbību, atbilstoši likuma

⁴²⁸ Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 26

„Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”⁴²⁹ prasībām jādeklarē savi ienākumi un no tiem jāaprēķina un jāsamaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis, bet persona, ignorējot ar likumu uzlikto pienākumu, neiesniedz deklarāciju nodokļu administrācijai, tādā veidā nedeklarējot savus ienākumus, un neaprēķina, kā arī nemaksā nodokli no šiem nedeklarētajiem ienākumiem.

Savukārt tiesu praksē atzīts, ka: „Nodokļu bāzes samazināšana var izpausties kā ienākumu neuzrādīšana, mazāku ienākumu uzrādīšana vai arī nepamatota izdevumu dokumentāra apliecināšana. PVN gadījumos ar nepamatotu izdevumu dokumentāru apliecināšanu jāsaprot arī tādu izdevumu vai preču importa kļūdainu atzīšanu par izdevumiem vai preču importu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kas nav saistīti ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanu”⁴³⁰.

Jāņem vērā, ka nepatiesās informācijas iekļaušana grāmatvedības uzskaites dokumentos kļūdas dēļ vai nepatiesās informācijas iekļaušana ne grāmatvedības dokumentos neveido izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas sastāvu. Jāatceras arī to, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvās puses īstenošana tiek uzsākta tikai tad, kad nepatiesā informācija no grāmatvedības uzskaites dokumentiem tiek pārnesta grāmatvedības atskaites dokumentācijā, kas tiek iesniegta nodokļu administrācijas iestādēm.

Ja objektīvās puses īstenošanas uzsākšanas moments neizraisa strīdus zinātnieku vidū, tad par objektīvās puses izpildīšanas brīdi, jeb pabeigšanas momentu, joprojām zinātnieki diskutē. Pastāv galvenokārt divi viedokļi pētāmā noziedzīgā nodarījuma pabeigšanas momenta noteikšanā: pirmā viedokļa piekritēji (I. Kučerovs, G. Jesakovs, G. Krivolapovs, N. Kadnikovs, L. Prohorovs un M. Prohorova⁴³¹) par pētāmā noziegumā pabeigšanas momentu uzskata grāmatvedības atskaites dokumentācijas ar nepatiesām ziņām iesniegšanu nodokļu administrācijā, bet otrā viedokļa piekritēji (B. Volženkins, I. Solovjovs, L. Kruglikovs un M. Klepickis⁴³²) uzskata, ka šis noziedzīgais nodarījums pabeigts tikai ar faktiskā nodokļa par noteiktu taksācijas periodu nesamaksāšanu termiņā, kas noteikts ar nodokļu normatīvajiem aktiem.

⁴²⁹ Par iedzīvotāju ienākuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 1. jūnijs, Nr. 32.

⁴³⁰ Par AT Senāta un apgabaltiesu praksi lietās par Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonu lēmumiem. Jurista Vārds, 2003. 21. oktobris, Nr. 38.

⁴³¹ Кучеров И. И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. Москва: Первая образцовая типография, 2000, с. 250–251; Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации с постатейным приложением материалов. Грачева Ю. В., Агузаров Т. К., Рарог А. И. и др. Москва: Проспект, 2010, с. 368; Уголовное право. Часть Общая. Часть Особенная. Учебник. Ветров Н. И., Ляпунов Ю. И., Истомин А. Ф. и др. Москва: Юриспруденция, 2008, с. 498; Уголовное право. Общая и Особенная части. Учебник для вузов. Ветров Н. И., Дашков Г. В., Динека В. И. и др. Москва: Городец, 2006, с. 574; Прохоров Л. А., Прохорова М. Л. Уголовное право. Учебник. Второе издание. Москва: Юрист, 2004, с. 422.

⁴³² Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002, с. 494; Уголовное право России. Часть Особенная. Второе издание, переработанное и дополненное. Волженкин Б. В., Галиакбаров Р. Р., Горелик А. С. и др. Москва: Волтерс Клувер, 2005, с. 222; Ковалев О. Г. Уголовное право России. Особенная часть. Учебник. Москва: Издательский дом Дашков и К, 2007, с. 341.

Tā, piemēram, pirmā viedokļa piekritējs I. Kučerovs apgalvo, ka „nozieguma pabeigšanas brīdis ir tad, kad noziedznieks pēc viņa domām izdarījis visu, lai apmānītu nodokļu administrāciju. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jāuzskata par pabeigtu ar grāmatvedības atskaites dokumentācijas ar nepatieso informāciju iesniegšanu nodokļu administrācijā”.⁴³³

Savukārt B. Volženkins pārnes noziedzīga nodarījuma pabeigšanas momentu uz faktiskās nodokļa nesamaksāšanas brīdi.⁴³⁴ Pēc B. Volženkina domām noziedzīgs nodarījums ir pabeigts tikai ar nodokļa iemaksāšanas termiņa, kas noteikts ar konkrēta nodokļa likumu par noteiktu taksācijas periodu, iestāšanos. Tas nozīmē, ka noziedzīgs nodarījums ir pabeigts, kad tiek nokavēts nepamatoti neapreķināta nodokļa iemaksāšanas termiņš.⁴³⁵

Autore uzskata, ka šim viedoklim jāpiekrīt tāpēc, ka ar nepatiesās informācijas sniegšanu nodokļu administrācijai vēl nav nenomaksāts nodoklis. Subjekts var vēl iesniegt korekcijas un labojumus, kā arī nomaksāt pilno nodokļa summu. Savukārt, kad iestājies nodokļa iemaksāšanas termiņš un persona samaksājusi tikai nepareizi aprēķinātā nodokļa summu, tad noziedzīgais nodoms ir īstenots un noziedzīgs nodarījums ir pabeigts. Šāds viedoklis nostiprināts arī tiesu prakses apkopojumā „Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas”.⁴³⁶ Jāņem vērā divi svarīgi apstākļi. Pirmkārt, katram nodoklim likumdevējs noteicis atsevišķus taksācijas periodus, līdz kuru iestāšanās brīdim noziedzīgu nodarījumu nedrīkst uzskatīt par pabeigtu. Otrkārt, nodarījums uzskatāms par pabeigtu tikai ar pēdējā nodokļa maksāšanas termiņa par noteiktu taksācijas periodu iestāšanos. Var rasties situācija, kad grāmatvedības atskaites dokumentācija ar nepatiesām ziņām ir iesniegta nodokļu administrācijā, bet nodokļa samaksāšanas termiņš nav iestājies. Šīs darbības un apstākļi, pēc autores domām, veido noziedzīga nodarījuma mēģinājumu, un tās jākvalificē saskaņā ar KL 15. panta ceturto daļu un 218. panta attiecīgo daļu.

Analizējot izvairīšanās no nodokļu nomaksas pabeigšanas momentu, jāpievērš uzmanība KL 218. pantā paredzētā nozieguma pabeigšanas momentam gadījumos, kad nepatiesu ziņu norādīšana nodokļu deklarācijās ir veikta ar mērķi iegūt tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu.

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāts norādīja, ka „zaudējums budžetā tiek nodarīts ar brīdi, kad pārmaksātais nodoklis reāli izmantots, lai segtu nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli, citus nodokļus vai segtu nodokļu un nodevu

⁴³³ Кучеров И.И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. Москва: Первая образцовая типография, 2000, с. 250-251.

⁴³⁴ Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002, с. 494.

⁴³⁵ Ibid.

⁴³⁶ Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokli%20legalizacija_anonim.doc [aplūkots 2017. gada 19. jūnijā].

parādus. Kamēr nav konstatēta pārmaksātā nodokļa reāla izmantošana, nodarījums kvalificējams kā nepabeigts Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums”.⁴³⁷

Autoresprāt, šim Senāta paustajam viedoklim jāpiekrīt daļēji, jo tas attiecināms tikai uz tiem gadījumiem, kad nepatiesas informācijas iekļaušanas deklarācijās rezultātā ir tikai iegūtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, bet netiek samazināta maksājamā pievienotās vērtības nodokļa summa. Savukārt gadījumos, kad ar nepatiesas informācijas iekļaušanu pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās, norādot reāli nenotikušos darījumus, ne tikai iegūtas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, bet nepatiesi aprēķinātais priekšnodoklis tiek atskaitīts no pamatoti aprēķinātā un budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa par iepriekšējo taksācijas periodu, tādā veidā samazinot reāli maksājamā pievienotās vērtības nodokļa summu vai vispār uzrādot to kā samaksāto priekšnodokļa veidā, zaudējums valstij nesamaksātā pievienotās vērtības nodokļa veidā tiek nodarīts ar pamatoti aprēķinātā nodokļa maksāšanas termiņa iestāšanos un nodokļa faktisku nemaksāšanu, kaut arī nepamatoti izveidota priekšnodokļa summa vēl nav izmantota. Šādos gadījumos, pēc darba autores viedokļa, izvairīšanās no nodokļu nomaksas pabeigšanas moments nav saistīts ar it kā „pārmaksātā” nodokļa izmantošanu nākamajos taksācijas periodos, bet iestājas pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas termiņa iestāšanās brīdī. Tādējādi, gadījumā, ja tādā veidā samazinātā un nesamaksātā pievienotās vērtības nodokļa summa sasniedz KL 218. pantā noteiktos apmērus, šis nodarījums kvalificējams kā pabeigts KL 218. pantā paredzētais noziegums, nevis kā tā mēģinājums.

Tiesu prakses analīze rāda, ka apzināti nepatiesās informācijas iekļaušana grāmatvedības atskaišu dokumentos vai apzināti nepatiesās informācijas sniegšana nodokļu administrācijai ir viens no izplatītākajiem izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas paņēmieniem.

Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesa konstatēja:

„Īstenojot savu noziedzīgo nodomu, A. T. 2009. gada oktobrī, novembrī, decembrī, 2010. gada janvārī, februārī, martā, aprīlī, maijā un jūnijā SIA „T R” vārdā organizēja un veica reālu finansiāli saimniecisko darbību un vienlaikus, nolūkā izvairīties no PVN nomaksas Latvijas valsts budžetam, A. T. izmantoja izmeklēšanā noskaidrotas personas, pret kuru kriminālprocess izdalīts atsevišķā lietvedībā, un J.S. speciāli šim nolūkam sagatavotos un viņam nodotos dokumentus. Nolūkā radīt maldinošu iespaidu par darījumu esamību, A. T. SIA „T R” vārdā dokumentāli noformēja un deklarēja VID faktiski nenotikušus (fiktīvus) ar PVN apliekamus ar darījumus SIA „G”, tos iekļaujot SIA „T R” grāmatvedībā, pēc kā realizējot noziedzīgo nodomu, vērstu uz izvairīšanos no nodokļu nomaksas, iesniedza nepatiesas ziņas saturošas PVN deklarācijas (un pielikumus) VID. Līdz ar to A. T., pārkāpjot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10. panta pirmās daļas 1. punkta nosacījumus, prettiesiski atskaitīja priekšnodokli no valsts budžetā maksājamās summas par fiktīviem SIA „T R” darījumiem. Un tā A. T. iesniedza nodokļu administrācijai SIA „T R” PVN deklarācijas par 2009. gada oktobrī, novembri, decembri,

⁴³⁷ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 26. marta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013, krimināllieta Nr. 11250007609. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-3-13.doc> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

2010. gada janvāri, februāri, martu, aprīli, maiju, jūniju, kurās uzrādīja un atskaitīja priekšnodokli, saskaņā ar dokumentiem, kas satur nepatiesu informāciju, proti, par faktiski nenotikušiem 37 darījumiem laika posmā no 2009. gada 22. oktobra līdz 2010. gada 16. jūnijam ar SIA „G” ar kopējo darījumu vērtību LVL 230 435,08 un PVN LVL 48 391,37. Tādējādi A. T., būdams SIA „T R atbildīgā amatpersona, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktam, iesniedzot Valsts ieņēmumu dienestā PVN deklarācijas, uzrādot reāli neveiktus (fiktīvus) darījumus, laika periodā par 2009. gada oktobri, novembri, decembri, 2010. gada janvāri, februāri, martu, aprīli, maiju un jūniju izvairījās no nodokļu nomaksas valsts budžetam LVL 48 391,37 jeb EUR 68854,72, t.i., lielā apmērā.”⁴³⁸

Līdzīgas darbības konstatēja arī Daugavpils tiesa:

„U. T., būdams SIA „&” [...] valdes priekšsēdētājs ar tiesībām pārstāvēt kapitālsabiedrību atsevišķi, veicot komercsabiedrības saimniecisko darbību, tai skaitā ar reāli esošiem uzņēmumiem, ar kuriem darījumi notika īstenībā un par kuriem bija jāmaksā, tai skaitā, pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk PVN), tomēr, lai samazinātu PVN maksājumus par īstiem darījumiem nolūkā izvairīties no nodokļu nomaksas, pārkāpjot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10. panta 1.daļas 1. punktu, prettiesiski izmantojot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, laika periodā no 2011. gada 1. oktobra līdz 2012. gada 31. augustam deklarēja pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) deklarāciju, kas tika iesniegtas Valsts ieņēmumu dienestā, pielikuma „Pārskats par priekšnodokļa summām, kas iekļautas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā” daļā „Priekšnodoklis par iekšzemē iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem” PVN priekšnodokļa summas par faktiski nenotikušajiem darījumiem ar SIA „S S B” [...] uz kopējo summu 40 642.68 *euro*.”⁴³⁹

Nepatiesas informācijas iekļaušana pievienotās vērtības deklarācijā, norādot tajā faktiski nenotikušus darījumus, vai nenorādot tajā visus faktiski notikušus ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus, arī vēsturiski atzīstams par vienu no izplatītākajiem izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas paņēmieniem, jo līdzīga rakstura prettiesiskās darbības tika konstatētas ar Liepājas⁴⁴⁰ un Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas⁴⁴¹, kā arī Ogres rajona⁴⁴² tiesu spriedumiem.

Tāpat, ar apzināti nepatiesās informācijas sniegšana nodokļu administrācijai var būt realizēta nodokļu bāzes slēpšana. Tā, piemēram, Rīgas apgabaltiesas spriedumā tika konstatēts:

„I. Z. izvairījās no nodokļu nomaksas slēpjot ar nodokli apliekamo ienākumu, ar to nodarot zaudējumu valstij lielā apmērā, un proti: I. Z. būdama reģistrēta VID kā iekšzemes nodokļu maksātāja un saimnieciskas darbības veicēja apzinājās, ka saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 4. panta trešo daļu jebkurš ienākums, ko gūst personas, kas ir

⁴³⁸ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 30. septembra spriedums lietā Nr. K30-0548-16/16, krimināllietā Nr. 15830104710 (nav publicēts).

⁴³⁹ Daugavpils tiesas 2017. gada 11. maija spriedums krimināllietā Nr. 15830005815 (nav publicēts).

⁴⁴⁰ Liepājas tiesas 2006. gada 1. septembra spriedums lietā Nr. K20-481/06/07, krimināllietā Nr. 15830306204 (nav publicēts).

⁴⁴¹ Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2006. gada 25. jūlija spriedums lietā Nr. K29-934/06, krimināllietā Nr. 15830113405 (nav publicēts).

⁴⁴² Ogres rajona tiesas 2006. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. K-24-0219/06-2, krimināllietā Nr. 15830103104 (nav publicēts)

iekšzemes nodokļu maksātājas, ir apliekams ar iedzīvotāju ienākuma nodokli un saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 2. panta 1. punktu viņai ir pienākums maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli par ienākumiem, kas taksācijas periodā (kalendārajā gadā) gūti Latvijas Republikā un/vai ārvalstīs. I. Z. nolūkā izvairīties no nodokļu nomaksas, gada ienākumu deklarācijā par 2004. gadu apzināti nedeklarēja patiesos ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamos ienākumus un nenomaksāja par tiem likumā noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokli. Tā, I. Z. taksācijas periodā no 2004. gada 1. janvāra līdz 2004. gada 31. decembrim guva ienākumus 90582,32 EUR (63661,62 Ls), bet izlietoja kopsummā 136701,22 EUR (96074,17 Ls), tādējādi viņas izdevumu apjoms pārsniedza ienākumus par 46118,90 EUR (32412,55 Ls). I. Z. 2005. gada 30. martā VID nodaļā pēc savas dzīvesvietas iesniedza gada ienākumu deklarāciju par 2004. gadu ar aizpildītiem pielikumiem D1 un D3. Deklarācijas pielikumā D1 „Taksācijas gadā Latvijas Republikā gūtie ienākumi” I. Z. neuzrādīja, proti, noslēpa gūtos ienākumus 46118,90 EUR (32412,55 Ls), kuri atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 8. panta trešās daļas 11. punktam (likuma redakcijā, kas bija spēkā līdz 2007. gada 11. jūnijam), ir ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamie ienākumi. Saskaņā ar minētā likuma 19. panta piekto daļu (likuma redakcijā, kas bija spēkā līdz 2009. gada 31. decembrim) I. Z. bija pienākums līdz 2005. gada 1. aprīlim gūtos ienākumus deklarēt VID un saskaņā ar 15. panta otro daļu (likuma redakcijā, kas bija spēkā līdz 2009. gada 31. decembrim), 19. panta pirmo, trešo daļu (likuma redakcijā, kas bija spēkā līdz 2006. gada 31. decembrim) bija pienākums aprēķināt un līdz 2005. gada 16. aprīlim nomaksāt valsts budžetā iedzīvotāju ienākuma nodokli 25 procentu apmērā. I. Z. 2004. gadā gūtos ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamos ienākumus 46118,90 EUR (32412,55 Ls) apmērā likumā noteiktajā termiņā un kārtībā nedeklarēja un nenomaksāja iedzīvotāju ienākuma nodokli 11529,73 EUR ($46118,90 \times 25\% = 11529,73$) (8103,14 Ls) apmērā.”⁴⁴³

Juridiskā praksē sastopami vairāki paņēmieni, kas var tikt iekļauti jēdzienā „jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība”. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas lietu izskatīšanas tiesā analīze rāda, ka „jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība” ir jebkādi ar nodomu izdarīti nodarījumi – darbība vai bezdarbība, kas vērsta uz daļēju vai pilnu nodokļu nemaksāšanu un nav obligāti saistīta ar nodokļu administrācijas iestāžu maldināšanu. Tātad ar jēdzienu „jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība” tiek apzīmēta jebkura cita likumā nenosaukta apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas daļēji vai pilnā apmērā.

Latvijas ekonomikas zinātniskajā literatūrā uzskaitīti šādi „galvenie veidi, kā Latvijā tiek apieti nodokļi:

- dubultā grāmatvedība, kad viena uzskaitē ir faktisko izmaksu fiksēšanai, bet otrā – iesniegšanai kontrolējošām iestādēm;
- barters vai darījumi skaidrā naudā, kas bieži neparādās pārskatos un par kuriem netiek maksāti nodokļi;
- norēķini bez čekiem jeb pirkuma neregistrēšana kases aparātā;
- aplokšņu algas, par kurām netiek maksāti nodokļi;

⁴⁴³ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 13. septembra spriedums lietā Nr. KA04-220-16/5, krimināllietā Nr. 15830212707 (nav publicēts).

- nelegālas ražotnes, īpaši nelegālā alkohola ražošana;
- nepareiza atvieglojumu piemērošana;
- darījumu viltošana.⁴⁴⁴

Neskatoties uz to, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvā pusē var izpausties dažādi: darbībā un bezdarbībā, izmantojot dažādus paņēmienus, krimināltiesību zinātnieki I. Solovjovs⁴⁴⁵ (*И. Н. Соловьев*) un I. Kučerovs pēc prettiesiskās darbības vai bezdarbības rakstura apvieno visus izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas paņēmienus septiņās grupās.

I. Kučerovs piedāvā šādu izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas paņēmieni klasifikāciju:

1. Nodokļu pienākumu ignorēšana: grāmatvedības atskaišu (deklarāciju) neiesniegšana nodokļu administrācijai;
2. Nodokļa maksātāja izvešana no nodokļu kontroles lauka: nodokļa maksātāja neregistrēšana, fiktīvā organizācijas reorganizācija (likvidācija);
3. Finansiāli saimnieciskās darbības neatspoguļošana grāmatvedības uzskaites dokumentos: darījumu veikšana bez dokumentācijas noformēšanas, saimniecisko operāciju neatspoguļošana grāmatvedības dokumentos, preču, materiālo vērtību un naudas līdzekļu neiegrāmatošana;
4. Nodokļa bāzes maskēšana: fiktīvais barters, maldu eksports, pamatlīdzekļu fiktīvā iznomāšana; ar nodokli apliekamā objekta samainīšana, neīsta debitora parāda veidošana, finansiāli saimnieciskās darbības rezultātu atspoguļošana nepareizos grāmatvedības uzskaites kontos;
5. Nodokļa bāzes deformēšana: ienākuma apmēra (peļņas) samazināšana, realizētās produkcijas (darba, pakalpojumu) apjoma (vērtības) samazināšana; ar nodokli apliekamā nekustamā īpašuma, automašīnas un cita īpašuma vērtības samazināšana;
6. Ekonomisko rādītāju samazināšana, kas ļauj samazināt nodokļa bāzes apmēru;
7. Nepamatota nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu izmantošana.⁴⁴⁶

Abi autori uzskata, ka viņu piedāvātie izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas paņēmieni saraksti nav izsmeļoši un var būt papildināti. Izvērtējot Latvijas tiesu praksi, darba autore secina, ka I. Kučerova saraksta piektais punkts papildināms ar tādu paņēmieni kā nenotikušo darījumu deklarēšana ar „fiktīvajiem” uzņēmumiem, kā rezultātā tiek

⁴⁴⁴ Umanovs V. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa būtība un tā ietekme uz uzņēmējdarbības vidi Latvijā. Grām.: Nodokļu politikas tiesiskie un ekonomiskie aspekti un to ietekme uz uzņēmējdarbības vidi Latvijā (Škapara R., Šumilo Ē., Dunska M. redakcijā). Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2010, 83.–104. lpp.

⁴⁴⁵ Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. Москва: Библиотека журнала Главбух, 2000, с.68-69.

⁴⁴⁶ Кучеров И. И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. Москва: Первая образцовая типография, 2000, с. 215–216.

deformēta, jeb samazināta valsts budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa summa un uzņēmumu ienākuma nodokļa bāze.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvo pusi var īstenot, izmantojot tā sauktās „vienas dienas firmas” un „fiktīvus” uzņēmumus. „Vienas dienas firmas”, jeb „fiktīvie” uzņēmumi plaši izplatīti ēnu ekonomikas pasaulē, tāpēc arī vairāki krimināltiesību zinātnieki uzskata par nepieciešamu kriminalizēt darbības, kas vērstas uz tāda uzņēmuma izveidošanu, un saukt pie kriminālatbildības fiktīvā uzņēmuma vadītājus. Latvijas tiesu praksē atspoguļojas nodokļu nemaksāšanas shēmas ar „vienas dienas firmām” vai „fiktīvajiem” uzņēmumiem.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas, saņemot skaidru naudu, parasti tiek veikta ar speciāli šiem mērķiem izveidotu komersantu starpniecību. Tas pamatojas ar komersanta, jaunās juridiskās personas, izveidošanas un reģistrēšanas vienkāršību un pieejamību. Tajā pašā laikā diezgan viegli falsificēt šķietamu likumīgu darbību, veicot līgumu un kontraktu noslēgšanu, noformējot darba pieņemšanas – nodošanas aktus, preču piegādes pavadzīmes. Visas minētās darbības tiek veiktas saskaņā ar spēkā esošajām nodokļu un grāmatvedības normatīvo aktu tiesību normām. Savukārt ne darbi, ne pakalpojumi netiek veikti un sniegti. Par tādu fiktīvu darbu piemēru var būt grūtāk pārbaudāmie būvniecības, montāžas, iedarbināšanas un regulēšanas darbi, autotransporta pakalpojumi un lauksaimnieciskās produkcijas iepirkšana.⁴⁴⁷

Lai būtu vieglāk uztvert fiktīvo darījumu realizēšanas shēmas etapus, autore piedāvā fiktīvo darījumu realizēšanas shematiskos zīmējumus (sk. zīm. Nr. 4. un zīm. Nr. 5.), atbilstoši kuriem darbā tiks izanalizēta izvairīšanās no nodokļu nomaksas ar fiktīvo darījumu veikšanu.

Visās nodokļu nemaksāšanas shēmās piedalās vismaz divas puses: „pasūtītājs” un „izpildītājs”. „Pasūtītājs” – juridiskā persona (komersants), kas ar „vienas dienas firmas” palīdzību izvairās no nodokļu maksāšanas, t.i., samazina ar nodokli apliekamo objektu (peļņu, realizētas preces vērtību) un palielina pašizmaksas (fiktīvie darījumi – reāli nenotikuši darījumi). „Izpildītājs” – „vienas dienas firma”, juridiskā persona, kas faktiski neveic nekādu saimniecisko darbību un nekārto grāmatvedības uzskaiti, bet izsniedz „pasūtītājam” fiktīvu dokumentāciju, kas pamato tā izdevumus. Ar mērķi izvairīties no nodokļu maksāšanas „vienas dienas firmas” tiek izmantotas grāmatvedības atskaišu starpposmā 3–4 mēnešu laikā. Pēdējā laikā vērojama tendence uz „vienas dienas firmas” darbības termiņu samazināšanu. Parasti fiktīvos uzņēmumos grāmatvedības uzskaitē vispār netiek veikta. Fiktīvā dokumentācija (preču piegādes pavadzīmes, līgumi, rēķini, pieņemšanas – nodošanas akti, tāmes), kas pamato „pasūtītāja” izdevumus, tiek nodota neizpildītā veidā, bet ar zīmogiem un parakstiem.

Nodokļu nemaksāšanas shēmās tiek izmantotas kredītiestāžu, jeb komercbanku, pakalpojumi. Kredītiestādēs tiek akumulētas kā lielas skaidrās naudas summas, tā arī lielas

⁴⁴⁷ Апель А. Л. Как появляются «грязные» деньги. Санкт-Петербург: Бизнес-пресса, 1999, с. 14.

bezskaidrās naudas summas, milzīgs naudas operāciju skaits kalpo par prettiesisko operāciju aizsegu no tiesībsargājošajām institūcijām.⁴⁴⁸ Kredītiestādes nesteidzas padarīt operācijas ar klientu kontiem caurspīdīgākas tāpēc, ka kredītiestādes saņem savu procentu par naudas līdzekļu pārskaitīšanu.

Lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, tika izgudrotas vairākas nodokļu nemaksāšanas shēmas, bet visu shēmu pamatā ir viena shēma, kas atspoguļo izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjektu darbību kārtību un būtību (sk. zīm. Nr. 4.). Visas pārējas shēmas ir tikai pamata shēmas pilnveidošana un komplicēšana.

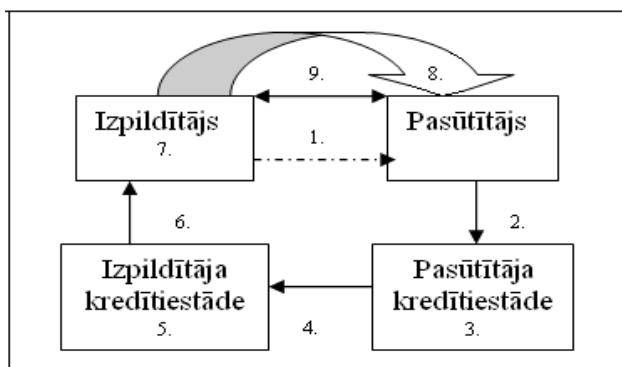
Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ar skaidrās naudas saņemšanu pamata shēmas gadījumā tiek izmantots fiktīvais līgums par sadarbību, kas apzīmēts uz shēmas ar ciparu „9” (zīm. Nr. 4. „9.”). Dažreiz šis līgums pat netiek sastādīts, „fiktīvais” uzņēmums vienkārši „pasūtītājam” izsniedz rēķinus un neizpildītas pavadzīmes ar zīmogu nospiedumiem un parakstiem, kurās „pasūtītājs” var norādīt viņam nepieciešamo summu.

„Pasūtītājam” pieder noteikta naudas summa norēķinu kontā. Lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, jāstrādā ar neuzskaitītajiem naudas līdzekļiem. Šā mērķa sasniegšanai bezskaidrā nauda jāpadara par skaidro un tajā pašā laikā jānorāda tā kā patērēta. Norakstīt naudas līdzekļus var tikai uz materiālo vērtību iegādi vai uz izpildītu darbu vai sniegto pakalpojumu apmaksu. Savukārt, ja materiālo vērtību iegādi nodokļu administrācijai ir viegli pārbaudīt, tad atsevišķu darbu un pakalpojumu specifika ļauj daļēji vai pilnībā slēpt fiktīvā līguma starp „pasūtītāju” un „izpildītāju” neizpildīšanu, jeb darījuma neveikšanu dabā.

Tātad pēc fiktīvā līguma noslēgšanas tiek sagatavoti dokumenti, kas pamato līguma nosacījumu izpildīšanu, un tie tiek nodoti „pasūtītājam” (zīm. Nr. 4. „1.”). „Pasūtītājs” savai kredītiestādei ar maksāšanas uzdevuma palīdzību dod rīkojumu pārskaitīt naudas līdzekļus uz „izpildītāja” norēķinu kontu (zīm. Nr. 4. „2.”). Biežāk maksājumu uzdevumā uzrādītais maksājums tiek dēvēts par avansa maksājumu pēc līguma, lai pasargātu nodokļu nemaksāšanas shēmu no

iespējamās kontrolējošo institūciju pārbaudes. Ar augstāk minētām darbībām tiek sasniegta naudas līdzekļu pārskaitīšanas no „pasūtītāja” norēķinu konta uz „izpildītāja” norēķinu kontu legalizācija.

Naudas līdzekļi tiek norakstīti no „pasūtītāja” norēķinu konta (zīm. Nr. 4. „3.”), pārskaitīti uz „izpildītāja” kredītiestādi (zīm. Nr. 4. „4.”) un ieskaitīti „izpildītāja” norēķinu



Zīm. Nr. 4 Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ar skaidrās naudas saņemšanu pamata shēma

⁴⁴⁸ Апель А. Л. Как появляются «грязные» деньги. Санкт-Петербург: Бизнес-пресса, 1999, с. 14.

kontā (zīm. Nr. 4. „5.”). Praktiski uzreiz pēc naudas līdzekļu ieskaitīšanas „izpildītāja” norēķinu kontā naudas līdzekļi skaidrā naudā tiek noņemti no norēķinu konta (zīm. Nr. 4. „6.”). Par pamatojumu naudas līdzekļu izņemšanai parasti ir komandējumu izdevumu apmaksāšana vai degvielas un lauksaimnieciskās produkcijas iepirkšana.

Bieži shēma tiek papildināta un komplicēta ar naudas līdzekļu tālāko pārskaitīšanu uz fizisko personu personīgajiem kontiem. Šādos gadījumos kā naudas līdzekļu pārskaitīšanas pamatojums tiek uzrādīts, ka šīs personas ir izpildījušas darbu „izpildītāja” labā. Ziņas par tādiem ienākumiem nodokļu administrācijai „izpildītājs” neiesniedz.

„Izpildītājs” pēc naudas līdzekļu skaidrā naudā noņemšanas no konta atstāj sev atlīdzību (zīm. Nr. 4. „7.”). Parasti atlīdzības summa svārstās no procenta daļas līdz pat 10% no summas. Pēc tam atlikušo naudas summu „izpildītājs” nodod „pasūtītājam”.

Šo shēmu izmanto, lai izvairītos no ienākumu un pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas. Tiesu prakse liecina, ka Latvijā, neskatoties uz aprakstītās shēmas vienkāršību, tā tiek bieži izmantota. Tā piemēram:

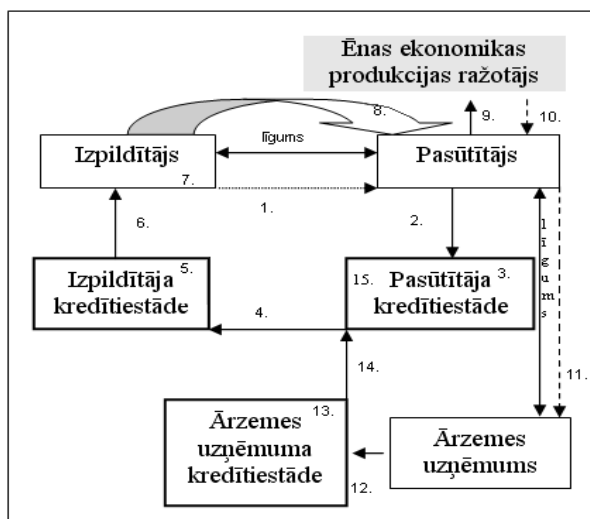
„2009. gada sākumā, bet izmeklēšanā precīzāk nenoskaidrotā laikā un vietā, SIA „K L” amatpersona Ģ. E. un SIA „X” amatpersona I. S., izmantojot apstākli, ka SIA „K L” tās amatpersonas Ģ. E. personā ir noslēgusi līgumus [...] par būvniecības darbu veikšanu [...], un zinot, ka SIA „K L”, paša uzņēmuma spēkiem veicot norādītos darbus, saskaņā ar likumu nav tiesības Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā atskaitīt priekšnodokli no budžetā maksājamās summas, vienojās, ka, nolūkā izvairīties no nodokļu nomaksas valsts budžetā, samazinot valsts budžetā maksājamo nodokļu bāzi, tiks sagatavoti viltoti grāmatvedības dokumenti par nenotikušiem darījumiem starp SIA „K L” un SIA „X” kā apakšuzņēmēju par dokumentos norādīto darbu veikšanu, savukārt, par šo pašu darbu veikšanu objektos [...] tiks sagatavoti viltoti grāmatvedības dokumenti arī starp SIA „X” un uzņēmumiem, kas reālu saimniecisko darbību neveic un ir izveidoti nolūkā nodrošināt reāli strādājošiem uzņēmumiem viltotus dokumentus par nenotikušiem darījumiem, kā apakšuzņēmējiem, un tādējādi I. S. atbalstīs SIA „K L” amatpersonas Ģ. E. nodomu ar viltu iegūt tiesības SIA „K L” nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai par nenotikušiem darījumiem no valsts budžeta lielā apmērā, tādējādi radot iespēju SIA „K L” samazināt valsts budžetā maksājamo nodokļu bāzi lielā apmērā. [...] Pēc tam, realizējot iepriekšminēto nodomu, tika sastādīti viltoti, t.i. tādi dokumenti, kas satur nepatiesu informāciju, par nenotikušiem, t.i., fiktīviem darījumiem starp SIA „K L”, ko no minētā uzņēmuma puses parakstīja tās amatpersona Ģ. E., un SIA „X”, ko no minētā uzņēmuma puses parakstīja tās amatpersona I. S., par laika periodu no 2009. gada 28. aprīļa līdz 2009. gada 6. novembrim [...] Atbalstot nodomu par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, pirmstiesas kriminālprocesā nenoskaidrotā laikā un vietā I. S. vienojās ar savu paziņu O. T., kurš nodarbojās ar fiktīvu, t.i. tādu uzņēmumu, kas reālu saimniecisko darbību neveic, reģistrāciju, ka O. T., atbalstot izvairīšanos no nodokļu nomaksas, nodos I. S. rīcībā uzņēmuma SIA „S”, kas reālu saimniecisko darbību neveic, rekvizītus un nodrošinās reģistrācijas dokumentos kā amatpersonas norādītās personas – P. J., kurš par uzņēmumu reālo darbību neko nezina, parakstus uz grāmatvedības dokumentiem par fiktīvajiem, t.i. nenotikušajiem darījumiem. Pēc tam, noziedzīgā nodarījuma turpinājumā tika

sagatavoti viltoti dokumenti par reāli nenotikušiem, t.i. fiktīviem darījumiem starp SIA „X” kā uzņēmēju un SIA „S”⁴⁴⁹.

Šī pamata shēma bieži tiek izmantota ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas. Iepriekš analizētā tiesas spriedumā ilustrēts, ka, īstenojot izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvo pusi, šā nozieguma subjekti bieži papildina pamata shēmu ar „bufera” uzņēmumiem. Šie „bufera” uzņēmumi, veidojot lielu uzņēmumu ķēdi, aizsedz izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas shēmu. Reālajos apstākļos šāda veida shēmās var būt iesaistīti vairāki desmiti uzņēmumu.

Par šādas shēmas plašu un pastāvīgu, nemainīgu pielietošanu liecina tiesu spriedumi, kas laika gaitā tika pieņemti dažādās tiesās. Tā, piemēram, Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas spriedums lietā Nr. 1250704406⁴⁵⁰, kurā tika atzīti par vainīgiem par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas L. K., O. S. un G. R., izmantojot šo shēmu. Ar līdzīga rakstura darbībām V. G.⁴⁵¹, kā arī D. B.⁴⁵² izvairījās no pievienotās vērtības nodokļa nomaksāšanas.

Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ar skaidrās naudas saņemšanu pamata shēma var būt izmantota arī ēnu ekonomikas produkcijas legalizācijai. Pamata shēma var būt komplicēta ne tikai ar „bufera” uzņēmumiem un ēnu ekonomikas produkcijas esamību, bet arī ar minētās produkcijas



Zīm. Nr. 5 Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ar skaidrās naudas saņemšanu shēma ar eksportu un ēnas ekonomiskā ražoto produkciju

eksportēšanu ārzemēs, kas ļauj „piepelnīt pasūtītājam”, nemaksājot pievienotās vērtības nodokli no eksportējamās preces vērtības. Shēma pēc būtības atkārtu augstāk izskatīto un izanalizēto pamata shēmu. (Sk. zīm. Nr. 4.)

Preci, kas saražota ēnas ekonomikas uzņēmumā, var iepirkt tikai par neuzskaitītiem naudas līdzekļiem. Līdzīgi augstāk izskatītajai shēmai arī šajā gadījumā „pasūtītājs” un „izpildītājs” noslēdz fiktīvo preces piegādes līgumu (zīm. Nr. 5.), kurā tiek norādīta prece, kas tiks iegādāta no ēnas ekonomikas uzņēmuma.

⁴⁴⁹ Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 13. oktobra spriedums krimināllietā Nr. 15830315309 (nav publicēts).

⁴⁵⁰ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2007. gada 12. aprīļa spriedums lietā Nr. K04-159-07/3, krimināllietā Nr. 12507004406 (nav publicēts).

⁴⁵¹ Gulbenes rajona tiesas 2006. gada 21. novembra spriedums lietā Nr. K 14-173/06/4, krimināllietā Nr. 15830507206 (nav publicēts).

⁴⁵² Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2006. gada 4. septembra spriedums lietā Nr. K30-540/12, krimināllietā Nr. 15830105806 (nav publicēts).

Vienlaikus ar fiktīvā līguma noslēgšanu „pasūtītājam” tiek nodota darījumu apliecinoša dokumentācija: rēķins, rēķins – faktūra, preču piegādes pavadzīme un preču transportēšanas dokumentācija (zīm. Nr. 5. „1.”). Fiktīvajā līgumā tiek uzrādīta lielāka preces vērtība, nekā faktiskā preces iegādāšanas vērtība. Caur kredītiestāžu sistēmu tiek veikts bezskaidrās naudas pārskaitījums fiktīvās preces vērtības kopā ar pievienotās vērtības nodokļa summas apmērā (zīm. Nr. 5. „2.” – „5.”). No konta tiek noņemta skaidrā nauda (zīm. Nr. 5. „6.”), daļa no tās kā atlīdzība tiek nodota „izpildītājam” (zīm. Nr. 5. „7.”), daļa tiek samaksāta ēnas ekonomikas uzņēmumam par precī (zīm. Nr. 5. „9.”) un atliekoša naudas summas daļa paliek „pasūtītājam” kā neuzskaitītie skaidrās naudas līdzekļi (zīm. Nr. 5. „8.”). „Pasūtītājs” saņem no ēnu ekonomikas uzņēmuma precī (zīm. Nr. 5. „10.”).

Par tādas shēmas izmantošanas ilustrāciju var kalpot Latgales apgabaltiesas spriedums:

„V. P. samazināja ar nodokli apliekamo objektu, ar ko izvairījās no nodokļu nomaksas un nodarīja zaudējumus lielā apmērā. Saskaņā ar V. P. iesniegto deklarāciju VID par 2008. gada maiju SIA „V W” notika darījums ar SIA „M M”, kas īstenībā nenotika, bet deklarācijā tika iekļauts – par 54069,13 *euro* (38000 Ls) un saistībā ar to PVN summa, kas samaksāta SIA „M M” – 9732,44 *euro* (6840 Ls). Deklarācijā un tās pielikumā V. P. apzināti iekļāva šādas ziņas par īstenībā nenotikušu darījumu, viņš iesniedza apliecinošu dokumentu, ko V.P. viltoja un tas saturēja nepatiesas ziņas – 2008. gada 29. maija preču pavadzīmīrēķinu Nr. [...] par sijātāja Finlay 683 Supertrak [...] iegādi, kurā tika viltots SIA „M M” pārstāvja V. G. paraksts. Bet faktiski SIA „V W” iegādājās un saņēma sijātāju 2008. gada aprīlī – maijā no uzņēmuma S P LTD, kas darbojās Apvienotajā Karalistē, Anglijā, Birmingemā. Tādā veidā V. P. apzināti rīkojās, lai noslēptu šo SIA „V W” darījumu, un viņš maskēja to ar fiktīviem darījumiem, kas neilgā laika posmā esot notikuši vispirms starp S P LTD un SIA „M M”, bet turpmāk starp SIA „M M” un SIA „V W” par sijātāja pārdošanu un iegādi. Sakarā ar šo fiktīvo darījumu V. P. 2008. gada 11. jūlijā iesniedza VID pieprasījumu par uzņēmuma faktiski nemaksāta PVN pārmaksas atmaksāšanu un novirzīšanu citu nodokļu, nodevu un obligāto maksājumu veikšanai, apzinoties, ka tam nav likumā noteiktā pamata – par laika periodu 2008. gadā no 1. maija līdz 31. maijam par kopējo summu 9718,36 *euro* (6830,10 Ls), kas ir daļa no SIA „M M” nesamaksātā PVN par norādītajā laika periodā faktiski nenotikušo un deklarācijā nepamatoti iekļauto darījumu. V. P. lūdza atmaksāt 7427,53 *euro* (5220,10 Ls), bet pārējo pārmaksas summu novirzīt citu nodokļu, nodevu un obligāto maksājumu segšanai.”⁴⁵³

Šādas shēmas pielietošana atrodama arī agrākos tiesu spriedumos, uz ko norāda Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2006. gada 11. jūlija spriedums:

„Bez tam, viņš izvairījās no nodokļu nomaksas, kā arī slēpa ienākumus un citus ar nodokli apliekamus objektus, ar šīm darbībām nodarot zaudējumus valstij lielā apmērā, un proti:

M.S., SIA „L” vienīgais dalībnieks un direktors ar paraksta tiesībām, un līdz ar to, būdams atbildīgs par nodokļu aprēķinu un nomaksu, 2002. gada martā SIA „L” grāmatvedības reģistros iegrāmatoja un uzrādīja PVN deklarācijā septiņus zivju konservu pirkšanas darījumus ar SIA „V”, par kopējo summu 75603,44 lati, par kuriem kā priekšnodokli nelikumīgi atskaitīja 13608,61 latus, tādējādi nelikumīgi samazinot SIA „L”

⁴⁵³ Latgales apgabaltiesas 2017. gada 24. februāra spriedums lietā Nr. KA03-0008-17, krimināllietā Nr. 15830608310 (nav publicēts).

valsts budžetā maksājamo PVN par minēto summu, lai gan zivju konservus bez pavaddokumentiņiem nopirka no zivju ražotājiem bez PVN priekšnodokļa nomaksas, nevis no SIA „V”.

2002. gada aprīļa mēnesī viņš, turpinot savu noziedzīgo rīcību, SIA „L” grāmatvedības reģistros ieģrāmatoja un uzrādīja PVN deklarācijā astoņus zivju konservu pirkšanas darījumus ar SIA „F” par kopējo summu 76651,27 lati, par kuriem kā priekšnodokli nelikumīgi atskaitīja 13797,21 latus, tādējādi nelikumīgi samazināja SIA „L” valsts budžetā maksājamo PVN par minēto summu, lai gan faktiski zivju konservus bez pavaddokumentiņiem nopirka no zivju ražotājiem bez PVN priekšnodokļa nomaksas, nevis no SIA „F”. [...]

2002. gada jūlija mēnesī viņš, turpinot savu noziedzīgo rīcību, SIA „L” grāmatvedības reģistros ieģrāmatoja un uzrādīja PVN deklarācijā septiņus zivju konservu pirkšanas darījumus ar SIA „I”, par kopējo summu 73204,60 lati, par kuriem kā priekšnodokli nelikumīgi atskaitīja 13176,83 latus, tādējādi nelikumīgi samazināja SIA „L” maksājamo PVN par minēto summu, lai gan faktiski zivju konservus bez pavaddokumentiņiem viņš nopirka no zivju ražotājiem bez PVN priekšnodokļa nomaksas, nevis no SIA „I”. [...]

Šādi rīkojoties, M. S. pārkāpa likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1. panta 2. punkta, 8. panta 1. daļas, 10. panta 1. daļas 1. punkta nosacījumus un slēpjot SIA „L” ar pievienotās vērtības nodokli apliekamos darījumus izvairījās no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas 309643,24 latu apmērā, kas sastāda lielus apmērus.”⁴⁵⁴

Kā redzams no tiesu sprieduma, izskatītā shēma tika izmantota vairākas reizes ar vairākiem komersantiem – „izpildītājiem”. Tas liecina par „vienas dienas firmu”, jeb „fiktīvu” uzņēmumu izplatību Latvijas Republikas teritorijā.

Shēmas komplicēšanas ar eksportu gadījumā, „pasūtītājs” noslēdz līgumu ar ārzemes uzņēmumu par tās pašas preces piegādi un veic preces eksportu uz ārzemēm (zīm. Nr. 5. „11.”). Savukārt ārzemju uzņēmums, ar maksājumu uzdevuma palīdzību (zīm. Nr. 5. „12.”) caur kredītiestāžu sistēmu, veic samaksu par saņemto precī (zīm. Nr. 5. „13.” – „15.”). Saskaņā ar nodokļu normatīvajiem aktiem, eksporta darījumiem tiek piemērota 0% likme.

„G. F. laika posmā no 2012. gada 1. janvāra līdz 2013. gada 31. janvārim veica SIA „X X” saimniecisko un finansiālo darbību, guva ienākumus un veica ar PVN likmi apliekamus darījumus, no kuriem jāsamaksā nodoklis valstij, taču, ar mērķi nemaksāt valsts budžetā daļu no maksājamā PVN, G. F. saskaņā ar panākto vienošanos ar personu Nr. 1 un saņemot atbalstu par fiktīvo darījumu noformēšanu, nepamatoti palielināja SIA „X X” priekšnodokli (samazināja maksājamo PVN), SIA „X X” PVN deklarācijās norādot nepatiesu informāciju par SIA „X X” it kā veiktajiem priekšnodokļa darījumiem ar fiktīviem uzņēmumiem, ar kuriem darījumi faktiski nav notikuši, kā arī samazināja aprēķināmo PVN par realizācijas darījumiem, tiem nepamatoti piemērojot PVN 0% likmi par it kā veikto preču pārdošanu Igaunijas uzņēmumiem, ar kuriem darījumi faktiski nav notikuši. [...] Nolūkā nemaksāt valstij aprēķināmo nodokļu summu pilnā apmērā par norādīto taksācijas periodu G. F. veica darbības, lai tiktu parakstīti darījumu dokumenti par SIA „X X” neesošiem realizācijas darījumiem ar Igaunijas uzņēmumu OU „N P” saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem [...], nepamatoti piemērojot šiem darījumiem PVN 0% likmi, jo šādi darījumi ar Igaunijas uzņēmumu OU „N P” netika veikti, šī preču realizācija notika

⁴⁵⁴ Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2006. gada 11. jūlija spriedums lietā Nr. K29-804/06, krimināllietā Nr. 15830100404 (nav publicēts).

Latvijā un ir apliekama ar PVN 22% nodokli. Pēc tam šie darījumi 106 643,55 LVL (kas atbilst 151 740,10 EUR) apmērā nepamatoti tika iekļauti SIA „X X” 2012. gada jūlija PVN deklarācijā sadaļā „uz ES dalībvalstīm piegādātās preces” kā ar PVN 0% likmi apliekamie darījumi, samazinot valsts budžetā iemaksājamo pievienotās vērtības nodokli 22 395,15 LVL (kas atbilst 31 865,43 EUR) apmērā, tādā veidā veicot SIA „X X” izvairīšanos no nodokļa nomaksas.⁴⁵⁵

Analizējot izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvo pusi, jāatzīmē, ka līdz 2013. gada 1. aprīlim pētāmā noziedzīgā nodarījuma pamatsastāvs bija iekļauts KL 218. panta pirmajā daļā, atbilstoši kurai persona bija saucama pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, ja šīs darbības izdarītas atkārtoti gada laikā. Tātad kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas saskaņā ar KL 218. panta pirmo daļu iestājās tikai tad, ja nodokļu normatīvu aktu likumpārkāpumi bija izdarīti ne mazāk kā divas reizes gada laikā un ja iepriekšējā reizē, pārkāpējam zinot, tie likuma noteiktajā kārtībā tika fiksēti. Tas nozīmē, ka KL 218. panta pirmajā daļā paredzētā noziedzīga nodarījuma objektīvās puses pamatpazīme bija augstāk minētās bezdarbības vai darbības izdarīšana atkārtoti gada laikā. Savukārt ar 2012. gada 13. decembra likumu „Grozījumi Krimināllikumā”⁴⁵⁶, kas stājās spēkā 2013. gada 1. aprīlī, KL 218. panta pirmā daļa tika izslēgta no Krimināllikuma un tajā paredzētās darbības tika dekriminālizētas, bet atbilstoši likuma „Grozījumi Krimināllikumā” Pārejas noteikumu 1. un 2. punktam, ievērojot to, ka kriminālatbildība par noziedzīgu nodarījumu nevar iestāties, ja tā nav paredzēta Krimināllikumā, izmeklēšanas iestāžu, prokuratūras un tiesu lietvedībā esošie kriminālprocesi, kas līdz 2013. gada 1. aprīlim bija uzsākti saskaņā ar KL 218. panta pirmo daļu, tika izbeigti saskaņā ar Kriminālprocesa likuma 377. panta 2. punktu.

Tātad atbilstoši patreiz spēkā esošā KL 218. panta redakcijai, izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu pamata sastāvs ir iekļauts KL 218. panta otrajā daļā un kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu iestājas, ja ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā. Tas nozīmē, ka noziedzīga nodarījuma kvalifikācijai saskaņā ar KL 218. panta otro daļu jākonstatē, ka nozieguma izdarīšanas rezultātā iestājās kaitīgās sekas, proti: tika nodarīts zaudējums valstij vai pašvaldībai lielā apmērā.

Latvijas pieeja, nosakot par kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas iestāšanās kritēriju tās rezultātā nodarītus zaudējumus lielā apmērā, nav unikāla pasaules valstu kriminālkodeksos. Tā, piemēram, Dānijas KK 289.§ paredz cietumsodu līdz astoņiem gadiem ikvienai personai, kura ir vainīga pēc sava rakstura īpaši nopietnā nodokļu, muitas un subsīdiju

⁴⁵⁵ Rīgas rajona tiesas 2017. gada 13. jūlija spriedums lietā Nr. K33-0656-17, krimināllietā Nr. 12507000317 (nav publicēts).

⁴⁵⁶ Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2012. 27. decembris, Nr. 202.

normatīvā regulējuma pārkāpumā.⁴⁵⁷ Tātad „Dānijas KK 289.§ atbildība par līdzīgu noziedzīgu nodarījumu paredzēta tikai gadījumos, ja persona ir vainīga pēc sava rakstura īpaši nopietnā izvairīšanās no nodokļu maksāšanas saskaņā ar likumu „Par nodokļu kontroli”.”⁴⁵⁸ Jāatzīmē, ka Dānijas KK 289.a§ paredzēta atbildība par nepatiesu ziņu par maksājamo vai atmaksājamo nodokli, muitas maksājumu vai subsīdiu sniegšanu valsts iestādēm. Arī citās pasaules valstīs, tādās kā Azerbaidžānā, Armēnijā, Bulgārijā, Gruzijā, Kazahstānā, Kirgizstānā, Krievijas Federācijā, Tadžikistānā un Turkmenistānā likumdevējs, ievērojot brīvās tirgus ekonomikas pamatprincipus un mēģinot atstāt aiz kriminālizācijas ietvariem maznozīmīgus nodokļu pārkāpumus, paredzējis kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļu nomaksas tikai, ja tā izdarīta lielā apmērā.⁴⁵⁹

Kā norāda V. Liholaja „samērā bieži kaitīgas sekas tiek apzīmētas ar tādiem vērtējuma jēdzieniem kā „būtisks kaitējums”, „smagas sekas”, „liels apmērs”, savukārt attiecībā uz mantas nolaupīšanu un neatļautām darbībām ar narkotiskām un psihotropām vielām – arī „neliels apmērs”.”⁴⁶⁰ Savukārt U. Krastiņš uzsvēris, ka „vērtējuma jēdzieni dod iespēju ievērot visas kaitējuma nianšes konkrētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas laikā un vietā, kā arī ņemt vērā kaitējuma apmēru, apdraudētās intereses un tiesību nozīmīgumu”.⁴⁶¹

KL 218. panta dispozīcijā kaitīgo seku apmēra norādīšanai likumdevējs ir izmantojis tādu vērtējuma jēdzienu kā liels apmērs. Saskaņā ar likuma „Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību” 20. pantu, liels apmērs ir nozieguma priekšmeta kopējā vērtība nodarījuma izdarīšanas brīdī, kas nav mazāka par piecdesmit tai laikā Latvijas Republikā noteikto minimālo mēnešalgu kopsummu.⁴⁶² Sākot ar 2018. gada 1. janvāri Latvijas Republikā noteiktā minimālā mēnešalga summa sastāda 430 *euro*.⁴⁶³ Tātad uz doto brīdi KL 218. panta otrajā daļā paredzētais noziegums ir izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, ja tās rezultātā valstij vai pašvaldībai nodarīts zaudējums lielā apmērā, t.i., nesamaksātā nodokļu vai/un tiem pielīdzināto maksājumu pamatparāda summa nav mazākā par divdesmit vienu tūkstoti un pieciem simtiem (21500,-) *euro*.

⁴⁵⁷ Criminal Code of Denmark. Dānijas Karalistes likums. Pieejams: http://europam.eu/data/mechanisms/PF/PF%20Laws/Denmark/Denmark_Criminal_Code_2005.pdf [aplūkots 2018. gada 23. janvārī].

⁴⁵⁸ Krastiņš U., Liholaja V. Salīdzināmās krimināltiesības. Latvija, Beļģija, Dānija, Nīderlande. Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2008, 121. lpp.

⁴⁵⁹ Додонов В. Н., Капинус О. С., Щерба С. П. Сравнительное уголовное право. Особенная часть: Монография. Москва: Издательство «Юрлитинформ», 2010, с. 234.

⁴⁶⁰ Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 36. lpp.

⁴⁶¹ Krastiņš U. Par vērtējuma jēdzieniem krimināltiesību normās. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 49.–57. lpp.

⁴⁶² Par Krimināllikuma spēkā stāšanās laiku un kārtību: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1998. 4. novembris, Nr. 331/332.

⁴⁶³ Grozījums Ministru kabineta 2015. gada 24. novembra noteikumos Nr. 656 „Noteikumi par minimālās mēneša darba algas apmēru normālā darba laika ietvaros un minimālās stundas tarifa likmes aprēķināšanu”. Latvijas Vēstnesis, 2017. 31. augusts, Nr. 173.

Jāatzīmē tas, ka valstij vai pašvaldībai nodarītā zaudējuma summa var sastāvēt no viena nesamaksāta nodokļa pamatparāda summas, tajā var būt saskaitītas kopā vairāku nesamaksāto nodokļu pamatparāda summas, ka arī tajā var būt saskaitītas gan nodokļu, gan nodevu nesamaksātas summas.

Likums neskaidro, kādā veidā jāizdara KL 218. panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums: vienreizēja nodarījuma vai daudzkārtējas izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas rezultātā.

Piemēram, nodokļu administrācija konstatē, ka uzņēmuma vadītājs divu gadu laikā ar nodomu izvairījās no nodokļu maksāšanas. Kaut gan katrā atsevišķā gadījumā nesamaksātā nodokļa summa nerasniedza lielu apmēru, tomēr par diviem gadiem nenomaksātu nodokļu kopējā summa pārsniedza piecdesmit Latvijas Republikā noteikto minimālo mēnešalgu kopsummā. Un te rodas jautājums – vai drīkst šādā gadījumā saskaitīt sīkas izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas summas un kvalificēt noziegumu saskaņā ar KL 218. panta otro daļu?

V. Kotins (*B. Котин*) atbild uz šo jautājumu pozitīvi. Viņš uzskata, ka nodokļu tiesībpārkāpumu faktu par ilgstošu periodu atklāšanas gadījumā nepieciešams noteikt: vai šie nodarījumi ietilpst viena atsevišķa (vienota) turpināta noziedzīga nodarījuma sastāvā, vai katrs no nodarījumiem ir atsevišķs noziedzīgs nodarījums.⁴⁶⁴

Izteiktajam viedoklim piekrīt arī darba autore, jo šo pozīciju atbalsta ne tikai krimināltiesību zinātnieki, bet tā arī tiek atspoguļota Latvijas tiesu praksē. Piemēram, Tukuma rajona tiesas sprieduma konstatēts:

„SIA „W F” valdes priekšsēdētājs G. Š., kurš saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 2. panta trešo daļu ir atbildīgs par grāmatvedības kārtošanu un visu saimniecisko darījumu apliecinošo dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu saglabāšanu, kā arī būdams atbildīgā amatpersona par uzņēmuma saimniecisko darbību un nodokļu nomaksu valsts budžetā, laika posmā no 2013. gada 5. septembra līdz 2016. gada 18. aprīlim, mantkārīgu motīvu vadīts, tīši izvairījās no normatīvajos aktos noteikto nodokļu nomaksas valsts budžetā: Pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – PVN) 152,54 *euro*, Valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas (turpmāk tekstā – VSAOIe) 29 303,93 *euro*, Iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk tekstā – IIN) 46 317,14 *euro* un uzņēmējdarbības riska valsts nodevas (turpmāk tekstā – URN) 23.40 *euro* nomaksas, ar to nodarot valstij zaudējumus lielā apmērā – 75 797,01 *euro*”.⁴⁶⁵

Pie līdzīga secinājuma sava spriedumā nonākusi arī Zemgales apgabaltiesa:

„A. B., būdams Sabiedrības ar ierobežotu atbildību (turpmāk – SIA) „B A” vienīgais īpašnieks ar paraksta tiesībām [...] laika posmā no 2013. gada septembra līdz 2014. gada jūlijam, sistemātiski iesniedza VID noteiktās atskaites – deklarācijas, pārskatus, ziņojumus, taču mantkārīgu motīvu vadīts, pretēji augstāk minēto normatīvo aktu regulējumam, nolūkā izvairīties no nodokļu nomaksas tīši neveica nodokļu maksājumus valsts budžetā

⁴⁶⁴ Сотов А. И., Пепеляев С. Г. Ваш налоговый адвокат. Ежеквартальный сборник. 1998, Nr. 1. с. 81.

⁴⁶⁵ Tukuma rajona tiesas 2017. gada 27. jūnija spriedums lietā Nr. K37-0169-17/6, krimināllietā Nr. 15830007816 (nav publicēts).

pilnā apmērā, tādējādi izvairoties no Pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) 24632,48 *euro* apmērā, Valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas (turpmāk – VSAOI) 44985,84 *euro* apmēra un Iedzīvotāju ienākuma nodokļa 19467,38 *euro*, uzņēmējdarbības riska nodevas 100,80 *euro* apmērā nomaksas, ar to nodarot valstij zaudējumus lielā apmērā, tas ir, 89186,50 *euro* apmērā”.⁴⁶⁶

Šī atziņa jau vēsturiski nostiprināta Latvijas Republikas tiesu praksē, un līdzīgi piemēri atrodami gan Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas spriedumā⁴⁶⁷, gan arī Rēzeknes tiesa spriedumā,⁴⁶⁸ kuros, konstatējot izvairīšanos no nodokļiem un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, kā iepriekš norādītajos tiesu spriedumos tika saskaitītas kopā visas neiemaksātas valsts budžetā nodokļu un nodevu summas.

Juridiskajā literatūrā, ievērojot Krimināllikuma 23. panta trešajā daļā noteikto, tiek uzsvērts, ka vairākas atsevišķas darbības tiek apvienotas vienotā turpinātā noziedzīga nodarījumā, ja tās ir aptveramas ar vienu noziedzīga nodarījuma subjekta nodomu.⁴⁶⁹ Šāda atziņa nostiprināta arī Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2002. gada 10. septembra lēmumā lietā Nr. SKK-310: „nosakot turpināta noziedzīga nodarījuma rezultātā nodarītos zaudējumus valstij vai pašvaldībai, tiek ņemts vērā viss nodarīto zaudējumu apmērs, kāds valstij vai pašvaldībai nodarīts, izvairoties kā no viena, tā arī no dažāda veida nodokļu nomaksas”.⁴⁷⁰

Tāpat gadījumā, ja tiek saskaitīti visi nesamaksātie nodokļi un nodevas vienā noziedzīgā nodarījumā, ar kuru ir nodarīti zaudējumi lielā apmērā, jākonstatē, ka visus nodokļu nemaksāšanas faktus apvieno vienots nodoms. Tas nozīmē, ka vajag konstatēt prettiesisko darbību sistemātiskumu, kas veido vienotu noziedzīgu nodarījumu. KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma subjekta uzvedību raksturo tas, ka prettiesiskās darbības tiek apvienotas ar vienotu nodomu un mērķi. Tāpat sistemātiski izdarītas prettiesiskās darbības vai bezdarbības akti, kas paši par sevi nav kriminālsodāmi, ir vienota noziedzīga nodarījuma pazīme. Tas nozīmē, ka atsevišķi nodokļu nemaksāšanas gadījumi, kas paši par sevi nav kriminālsodāmi, kvalificējami saskaņā ar KL 218. panta otro daļu, ja ar tiem kopumā nodarītais zaudējums sasniedz lielo apmēru un tiem ir turpināta noziedzīga nodarījuma pazīmes.

⁴⁶⁶ Zemgales apgabaltiesas 2017. gada 21. februāra lēmums krimināllietā Nr. 15830002515 (nav publicēts).

⁴⁶⁷ Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2006. gada 12. oktobra spriedums lietā Nr. K-27-336-06/8, krimināllietā Nr. 15830600903 (nav publicēts).

⁴⁶⁸ Rēzeknes tiesas 2006. gada 9. oktobra spriedums lietā Nr. K26-394/06/3, krimināllietā Nr. 15830107205 (nav publicēts).

⁴⁶⁹ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 88. lpp.; Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 299. lpp.; Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 266. lpp.; Krastiņš U. Noziedzīgs nodarījums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2000, 194.–195. lpp.; Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 145. lpp.; Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 96.–97. lpp.

⁴⁷⁰ Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2002. gada 10. septembra lēmumā lietā Nr. SKK-310. Grām.: Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmumi 2002. Rīga: Latvijas Tiesnešu mācību centrs, 2003, 354.–356. lpp.

Saucot personu pie kriminālatbildības saskaņā ar Krimināllikuma 218. pantu, objektīvajai pusei ir būtiska nozīme. Konstatējot izvairīšanos no nodokļu nomaksas, precīzi jānosaka, kādas noziedzīga nodarījuma subjekta darbības vai bezdarbības akti pārkāpa nodokļu normatīvo aktu prasības, norādot gan lēmumā par personas saukšanu pie kriminālatbildības (apsūdzībā), gan tiesas spriedumā, kādas tieši normas ir pārkāptas un ar kādām darbībām vai bezdarbību. „Formulējot apsūdzību, jākonkretizē, no kāda nodokļa vai tam pielīdzinātā maksājuma nomaksas apsūdzētais ir izvairījies un kādā veidā šī izvairīšanās ir notikusi, kā arī jānorāda tās likuma normas un citi normatīvie akti, saskaņā ar kuriem personai bija pienākums maksāt nodokļus vai tiem pielīdzinātos maksājumus”.⁴⁷¹ Konstatējot pētāmā nozieguma objektīvo pusi, ir nepieciešams arī precīzi noteikt nodarītā kaitējuma apmēru, tas ir valstij vai pašvaldībai nodarītā zaudējuma apmēru, norādot precīzu nesamaksāto nodokļu un nodevu kopsummu un tajā saskaitītas atsevišķu nodokļu un nodevas summas, ņemot vērā arī no nodokļa maksātāja saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām” bezstrīdus kārtībā valsts budžetā jau piedzītās nodokļa summas. Pretējā gadījumā neprecīza un nepareiza pārkāpto nodokļu normatīvo aktu normu un valstij vai pašvaldībai nodarītā zaudējuma summas nenomaksāto nodokļu un nodevu veidā norādīšana apsūdzībā un nedetalizēta šo apstākļu izvērtēšana pirmās instances tiesā var novest pie attaisnojošā sprieduma pieņemšanas vai pie notiesājošā sprieduma atcelšanas.

Tā, piemēram, gan Daugavpils tiesa savā 2011. gada 4. maija attaisnojošā spriedumā⁴⁷², gan vēlāk arī Latgales apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija savā lēmumā⁴⁷³, ar kuru atstāts negrozīts iepriekš pieminētais Daugavpils tiesas spriedums, izvērtējot apsūdzībā norādītos pārkāptos nodokļu normatīvos aktus un ievērojot likuma atpakaļejoša spēka neesamības principu, pamatoti norādīja, ka „apsūdzētajam F. B. Ministru kabineta 1998. gada 31. marta noteikumu Nr. 112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis” 3.1. punkta pārkāpumu nevar inkriminēt līdz likuma normas spēkā stāšanās brīdim – 1998. gada 3. aprīlim”.⁴⁷⁴ Nodokļu normatīvo aktu analīzes rezultātā tiesa secinājusi, ka no visas F.B. celtās apsūdzības par laika posmu no 1996. gada līdz 1999. gadam (ieskaitot) šie noteikumi attiecināmi tikai uz vienu 1999. gada 29. janvāra epizodi, kurā nesamaksātā nodokļa summa ir tikai Ls 6,83. Ievērojot tiesas gaitā konstatēto, Daugavpils tiesa taisījusi attaisnojošu spriedumu, nesaskatot F. B. darbības KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvu.

⁴⁷¹ Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XVIII-XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016, 210. lpp.

⁴⁷² Daugavpils tiesas 2011. gada 4. marta spriedums krimināllietā Nr. 1190022000 (nav publicēts).

⁴⁷³ Latgales apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2012. gada 15. novembra lēmums krimināllietā Nr. 1190022000 (nav publicēts).

⁴⁷⁴ Daugavpils tiesas 2011. gada 4. marta spriedums krimināllietā Nr. 1190022000 (nav publicēts).

Savukārt Zemgales apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija ar savu lēmumu⁴⁷⁵ atcēla Tukuma rajona tiesas 2011. gada 4. novembra spriedumu⁴⁷⁶ par U. B. atzīšanu par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā, norādot, ka Tukuma rajona tiesa, lemjot par VID pieteikto kaitējuma kompensāciju, nenoskaidroja, vai jau ir izpildīti VID lēmumi par nokavēto nodokļu maksājumu piedziņu, kā arī, ka sprieduma aprakstošajā daļā Tukuma rajona tiesa kļūdaini norādījusi budžetā maksājamo nodokļu summas.⁴⁷⁷ Jāatzīmē, ka Tukuma rajona tiesa, izskatot šo lietu no jauna, izvērtēja visus 2011. gada 4. novembra spriedumā⁴⁷⁸ neizvērtētus un nenoskaidrotus apstākļus, kā arī precīzi noteica nesamaksāto nodokļu summu, jeb nodarītā valstij zaudējuma apmēru, un atkārtoti taisīja notiesājošu spriedumu, atzīstot U. B. par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā nodarījuma izdarīšanā.⁴⁷⁹ Autoresprāt, šādu neprecizitāšu celtajā apsūdzībā un lietas izskatīšanā pirmajā instancē rezultātā tika aizkavēta krimināltiesisko attiecību taisnīga noregulēšana, kā arī tika radīta lieka slodze arī bez tā pārslogotai tiesu sistēmai.

Tāpat, 2016. gada 6. septembrī Rīgas apgabaltiesa pēc tam, kad lieta divas reizes tika skatīta kasācijas kārtībā, attaisnojot O. V. KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā, savā spriedumā norādīja, ka:

„apsūdzībā nav norādīts, vai noziedzīgais nodarījums ir pabeigts vai nepabeigts, jo zaudējums valsts budžetā tiek nodarīts ar brīdi, kad pārmaksātais nodoklis reāli izmantots. Tiesas kolēģija konstatē, ka apsūdzībā nav norādīti, konkrēti kādus faktiski nenotikušus darījumus O. V. nepamatoti iekļāva SIA „L” pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās, kā arī nav norādītas konkrētas O. V. darbības, ar kurām izdarīts inkriminētais noziedzīgs nodarījums. Līdz ar to, apsūdzība neatbilst Kriminālprocesa likuma 405. panta prasībām. Normatīvais regulējums neparedz tiesības apelācijas instancei sniegt jaunu noziedzīga nodarījuma aprakstu lai izlabotu nepilnības apsūdzībā, pretējā gadījumā tiktu pārkāptas apsūdzētā tiesības uz aizstāvību”.⁴⁸⁰

No šiem tiesu prakses piemēriem secināms, ka personas saukšanai pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218. panta otro daļu detalizēti jāizvērtē nodarījuma objektīvā puse, precīzi konstatējot gan pašas prettiesiskas darbības vai bezdarbības aktus, nosakot nodokļu normatīvo aktu normas, kas tika pārkāptas ar prettiesisku rīcību, gan tās rezultātā nodarītā zaudējuma apmēru, norādot gan zaudējuma kopsummu, gan atsevišķu nenomaksāto nodokļu un nodevu summas, ņemot vērā arī jau piedzītās nesamaksāto nodokļu summas.

⁴⁷⁵ Zemgales apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2012. gada 10. aprīļa lēmums krimināllietā Nr. 15830404910 (nav publicēts).

⁴⁷⁶ Tukuma rajona tiesas 2011. gada 4. novembra spriedums lietā Nr. K37-0174/11, krimināllietā Nr. 15830404910 (nav publicēts).

⁴⁷⁷ Zemgales apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2012. gada 10. aprīļa lēmums krimināllietā Nr. 15830404910 (nav publicēts). Šo kļūdu dēļ maksājamo nodokļu summas tika samazinātas par sešiem tūkstošiem latu.

⁴⁷⁸ Tukuma rajona tiesas 2011. gada 4. novembra spriedums lietā Nr. K37-0174/11, krimināllietā Nr. 15830404910 (nav publicēts).

⁴⁷⁹ Tukuma rajona tiesas 2012. gada 27. decembra spriedums lietā Nr. K37-0125-12/1, krimināllietā Nr. 15830404910 (nav publicēts).

⁴⁸⁰ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 6. septembra spriedums lietā Nr. KA04-0631-16/19, krimināllietā Nr. 11810020604 (nav publicēts).

Nosakot nesamaksātā PVN apmēru, jāņem vērā tiesu praksē nostiprināto atziņu, ka „par budžetā maksājamā nodokļa samazināto summu uzskatāma summa, kas laikus nav iemaksāta valsts budžetā, tādējādi valstij radot reālus zaudējumus, un ka visas summas, ko likvidējamā „ISCOM OY” samaksājusi un nodokļu deklarācijās atspoguļojusi kā priekšnodokli, atzīstamas par budžetā iemaksāto nodokli. PVN summa, ko nodokļu maksātājs ir samazinājis, aprēķināma kā starpība starp nodokļu audita aprēķināto PVN summu un PVN maksātāja deklarēto nodokļa summu, no kurām savukārt atņemama PVN maksātāja samaksātā un pamatoti deklarētā, bet no valsts budžeta nesauņemtā PVN pārmaksas summa”.⁴⁸¹

Analizējot pētāmā nozieguma objektīvās puses pazīmi – nodarītie zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā, jāatzīmē, ka nodarījuma kvalificēšanai saskaņā ar KL 218. pantu ir nepieciešams ne tikai konstatēt iepriekš aplūkotās prettiesiskās darbības vai bezdarbību nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas jomā un valstij vai pašvaldībai nodarīto zaudējumu lielā apmērā, bet arī cēloņsakarību starp nodokļu maksātāja prettiesisku darbību vai bezdarbības aktu, kas vērsts uz nodokļu normatīvo aktu pārkāpšanu, un valstij vai pašvaldībai nodarīto kaitējumu. Tas nozīmē, ka valsts vai pašvaldību zaudējumiem jābūt nodarītiem tieši nodokļu maksātāja prettiesiskās darbības vai bezdarbības rezultātā. Ir pašsaprotams, ka nodokļu maksātāja prettiesiskā darbība vai bezdarbība, kas pārkāpj nodokļu normatīvo regulējumu un ir vērsta uz nodokļu nemaksāšanu, izraisa nodokļu neieskaitīšanu valsts vai pašvaldību budžetā un zaudējumu nodarīšanu tam. Tātad nodokļu maksātāja prettiesiskā darbība vai bezdarbība un tās rezultātā nodarītie zaudējumi valsts vai pašvaldību budžetam atrodas cēloniskā sakarībā.

Ievērojot nodokļu normatīvajos aktos paredzēto nodokļu un nodevu ieskaitīšanas kārtību valsts vai pašvaldību budžetā, izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvās puses papildus pazīmes – KL 218. panta dispozīcijā noteiktā cietušā, t.i., valsts vai pašvaldības, konstatēšana neizraisa problēmas, jo nodokļu vai nodevu nemaksāšanas gadījumā zaudējums valsts vai pašvaldības budžetā neiegūtu nodokļu vai nodevu veidā tiek nodarīts tieši valstij vai pašvaldībai.

Rezumējot, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvā puse var izpausties kā darbībā, tā arī bezdarbībā. KL neprecizē izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas paņēmienus tāpēc, ka to saraksts ir ļoti plašs un kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas iestājas neatkarīgi no nodokļu nemaksāšanas pielietotā paņēmiena vai shēmas.

Kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas iestājas tikai tajā gadījumā, ja tās rezultātā valstij vai pašvaldībai ir nodarīti zaudējumi lielā apmērā. Zaudējumu summā var ietilpt gan viena nodokļa vai nodevas pamatparāda summa par vienu noteiktu taksācijas periodu, gan

⁴⁸¹ Par AT Senāta un apgabaltiesu praksi lietās par Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonu lēmumiem. Jurista Vārds, 2003. 21. oktobris, Nr. 38.

dažādu nodokļu vai nodevu pamatparāda summas par vienu noteiktu taksācijas periodu, kā arī dažādu nodokļu un/vai nodevu pamatparāda summas par dažādiem taksācijas periodiem.

Saucot personu pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218. panta otro daļu, detalizēti precīzi jākonstatē gan pašas prettiesiskas darbības vai bezdarbības aktus, nosakot nodokļu normatīvo aktu normas, kas tika pārkāptas ar prettiesisku rīcību, gan tās rezultātā nodarītā zaudējuma apmēru, norādot gan zaudējuma kopsummu, gan atsevišķu nenomaksāto nodokļu un nodevu summas, ņemot vērā arī jau piedzītās nesamaksāto nodokļu summas.

Nodarījuma kvalificēšanai saskaņā ar KL 218. panta otro daļu jākonstatē ne tikai prettiesiskā darbība vai bezdarbība un tās rezultātā nodarītie zaudējumi valsts vai pašvaldību budžetam, bet arī cēloņsakarība starp prettiesisko rīcību un nodarītajiem zaudējumiem lielā apmērā.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvās puses papildpazīme ir KL 218. pantā noteiktais cietušais, jeb valsts vai pašvaldība.

Objektīvās puses izpaušme lielā mērā ir atkarīga no konkrēta nodokļa reglamentējošiem normatīvajiem aktiem. Katra konkrēta nodokļa reglamentējošiem aktiem ir noteicoša loma ne tikai izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvo pazīmju (objekts, priekšmets, objektīvā puse) noteikšanā, bet arī nozieguma subjekta konstatēšanā.

3.3. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekts

Krimināltiesību doktrīnā ar noziedzīga nodarījuma subjektu saprotama „nodarījumu izdarītusī fiziska, pieskaitāma persona, kura sasniegusi Krimināllikumā paredzētu vecumu, tas ir, līdz noziedzīga nodarījuma izdarīšanas dienai sasniegusi četrpadsmit gadu vecumu”.⁴⁸²

Analizējot šo definīciju secināms, ka noziedzīga nodarījuma subjektam ir šādas pamata pazīmes:

- fiziska persona;
- pieskaitāma persona;
- persona, kas sasniegusi kriminālatbildības vecumu.

Savukārt V. Liholaja pamatoti norāda, ka par noziedzīga nodarījuma subjektu var būt arī ierobežoti pieskaitāma persona.⁴⁸³

KL 13. panta pirmā daļa nosaka, ka pie kriminālatbildības nav saucama persona, kas nodarījuma izdarīšanas laikā atradusies nepieskaitāmības stāvoklī, tas ir, psihisko traucējumu vai garīgās atpalcības dēļ nav varējusi saprast savu darbību vai to vadīt. Savukārt atbilstoši KL 14. panta pirmajai daļai, ja persona noziedzīga nodarījuma izdarīšanas laikā psihisko traucējumu vai

⁴⁸² Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 76. lpp.

⁴⁸³ Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 47. lpp.

garīgās atpalcības dēļ nav bijusi spējīga visā pilnībā saprast savu darbību vai to vadīt, tas ir, atradusies ierobežotas pieskaitāmības stāvoklī, tai atkarībā no nodarījuma konkrētajiem apstākļiem tiesa var mīkstināt piespriežamo sodu vai šo personu atbrīvot no soda.

Tāpat pieskaitāma fiziska persona ir persona, kura noziedzīga nodarījuma izdarīšanas brīdī varēja pilnībā saprast savu darbību raksturu un vadīt to, bet ierobežoti pieskaitāma persona ir persona, kura noziedzīga nodarījuma izdarīšanas laikā psihisko traucējumu vai garīgās atpalcības dēļ nav bijusi spējīga visā pilnībā saprast savu darbību vai to vadīt.⁴⁸⁴

Atbilstoši KL 11. pantā noteiktajam pie kriminālatbildības saucama fiziskā persona, kas līdz noziedzīga nodarījuma izdarīšanas dienai sasniegusi četrpadsmit gadu vecumu.

Tāpat noziedzīga nodarījuma subjekts ir pieskaitāma vai arī ierobežoti pieskaitāma fiziska persona, kura noziedzīga nodarījuma izdarīšanas brīdī sasniegusi kriminālatbildības vecumu, t.i., četrpadsmit gadus.

Savukārt izvairīšanās no nodokļu nomaksas gadījumā ir jārunā par speciālo noziedzīga nodarījuma subjektu. Krimināltiesību teorijā speciālo noziedzīga nodarījuma subjektu definē kā fizisku personu, „kurai piemīt ne vien nodarījuma subjekta pamatpazīmes – pieskaitāmība un kriminālatbildības vecums, bet arī vēl citas, tikai konkrētai personai raksturīgas krimināltiesību normā īpaši paredzētas pazīmes”⁴⁸⁵. Savukārt A. Kozlovs (*A. П. Козлов*) definējot speciālo subjektu norāda, ka, pirmkārt, tā ir persona, kuru raksturo vispārīgas subjekta pazīmes (likuma noteiktā vecuma sasniegšana un pieskaitāmība), un, otrkārt, šai personai, ievērojot nozieguma veida specifiku, piemīt arī papildu pazīmes, tieši tāpēc, speciālā subjekta pazīmes nav pieskaitāmas pie fakultatīvajām pazīmēm.⁴⁸⁶

Tāpat papildus noziedzīga nodarījuma subjekta pamatpazīmēm jākonstatē arī KL 218. pantā paredzētās speciālās subjekta pazīmes, jo pētāmā 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”.⁴⁸⁷ Pienākums maksāt nodokļus vai tiem pielīdzinātos maksājumus ir noteikts ar nodokļu likumiem un citiem nodokļu normatīvajiem aktiem. Nodokļu tiesībās personu, kurai ir pienākums maksāt kādu nodokli, sauc par nodokļa maksātāju. Tādējādi, speciālās subjekta pazīmes tiek determinētas ar nodokļu normatīvajiem aktiem un tās ir atkarīgas no katra konkrēta nodokļa maksātāja pazīmēm.

⁴⁸⁴ Sk. sīkāk: Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 77.–79. lpp.; Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 141.–145. lpp.; Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 47. lpp.

⁴⁸⁵ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 79. lpp.

⁴⁸⁶ Козлов А.П. Понятие преступления. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2004, с.500.

⁴⁸⁷ Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XVIII–XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016, 212. lpp.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta pirmās daļas 4. punktu nodokļa maksātājs 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.⁴⁸⁸

Nodokļu maksātājiem likums uzliek par pienākumu ziņot par visiem saviem ienākumiem, pamatot nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu summas, iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu un informatīvās deklarācijas, aprēķināt un noteiktajā termiņā pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas. Par nodokļu maksātājiem uzskatāmas arī ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas un personas, to grupas vai grupu pārstāvji, kuras ietur vai kurām jāietur nodoklis no maksājumiem citām personām, to grupām vai grupu pārstāvjiem. Personu loku, kurām ir pienākums maksāt katru konkrētu nodokli, nosaka attiecīgā nodokļa likums.

Ienākumu nodokļus saskaņā ar Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem maksā personas, kuras iegūst ienākumus Latvijas Republikas teritorijā noteiktā laika periodā, jeb taksācijas periodā. Tā, piemēram, iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāji ir:

- 1) fiziskas personas, kuras ir iekšzemes nodokļu maksātāji (rezidenti) un taksācijas periodā guvušas ienākumus Latvijas Republikā un ārvalstīs;
- 2) fiziskas personas, kuras ir ārvalstu nodokļu maksātāji (nerezidenti) un taksācijas periodā ir guvušas ienākumus Latvijas Republikā;
- 3) fiziskas personas – individuālo uzņēmumu, kā arī zemnieku un zvejnieku saimniecību īpašnieki, kuri taksācijas periodā ir guvuši ienākumus, kas nav aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli;
- 4) mikrouzņēmuma īpašnieki atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likumam.⁴⁸⁹

Savukārt uzņēmuma ienākuma nodokļa maksātāji ir:

- 1) saimnieciskās darbības veicēji – iekšzemes komersanti, no valsts budžeta vai pašvaldību budžetiem finansētas institūcijas, kuras gūst ienākumus no saimnieciskās darbības;
- 2) Nerezidenti – Ārvalstu komercsabiedrības un citas personas;
- 3) Pastāvīgās pārstāvniecības.⁴⁹⁰

Latvijas Republikas nodokļu sistēmas nodokļus var apvienot grupās pēc nodokļa maksātāja īpatnībām. Piemēram, var nosacīti izdalīt nodokļu grupu, kurā indivīds kļūst par nodokļa maksātāju, ja tam pieder noteikts labums. Pie tādiem nodokļiem nosacīti var pieskaitīt nekustamā īpašuma nodokli. Nekustamā īpašuma nodokļa maksātāji ir Latvijas vai ārvalstu fiziskās un juridiskās personas un uz līguma vai citādas vienošanās pamata izveidotas šādu personu grupas vai to

⁴⁸⁸ Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 26.

⁴⁸⁹ Par iedzīvotāju ienākuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 1. jūnijs, Nr. 32.

⁴⁹⁰ Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2017. 8. augusts, Nr. 156.

pārstāvji, kuru īpašumā, tiesiskā valdījumā vai – šajā likumā noteiktajos gadījumos – lietošanā ir nekustamais īpašums.⁴⁹¹

Izdalāma arī nosacīta nodokļu grupa, kurā nodokļu maksātājs ir persona, kura veic noteiktu darbību. Pie tādiem nodokļiem var pieskaitīt elektroenerģijas nodokli, izložu un azartspēļu nodokli, muitas nodokli, dabas resursu nodokli un akcīzes nodokli. Visi šo nodokļu maksātāji veic noteiktu darbību ar attiecīgu nodokli apliekamo objektu. Tā, akcīzes nodokļa maksātāji ir akcīzes preču importētāji, akcīzes preču un dabas gāzes noliktavas turētāji, reģistrēti akcīzes preču nosūtītāji, reģistrēti akcīzes preču saņēmēji, īslaicīgi reģistrēti saņēmējs vai pārsūtītājtirgotāji, personas, kas Latvijas Republikā ievēd vai saņem no citas dalībvalsts akcīzes preces, kuras jau laistas brīvā apgrozībā citā dalībvalstī, personas, kas ievēd bezalkoholiskos dzērienus, kafiju vai elektroniskajās cigaretēs izmantojamo šķidrums Latvijas Republikā, dabasgāzes tirgotājs, publiskais tirgotājs un dabasgāzes sadales sistēmas operators, ja minētās personas piegādā dabasgāzi galalietotājiem, vai dabasgāzes galalietotājs, kas ievēd dabasgāzi savam patēriņam Latvijas Republikā, persona, kas citā dalībvalstī iegādājas, ievēd un realizē dabasgāzi mazumtirdzniecībā kā degvielu, kā arī citas personas.⁴⁹² Elektroenerģijas nodoklis jāmaksā personām, kuras piegādā elektroenerģiju galalietotājiem un ir noslēgušas līgumus vai citādi vienojušās par elektroenerģijas piegādi (pārdošanu), un autonomajiem elektroenerģijas ražotājiem, kā arī elektroenerģijas galalietotājiem.⁴⁹³ Izložu un azartspēļu nodokli maksā kapitālsabiedrības, kas saņēmušas speciālu atļauju, organizē un uztur izlozes un azartspēles.⁴⁹⁴ Savukārt dabas resursu nodokļa maksātāji ir visas juridiskās un fiziskās personas vai to apvienības, kas veic kādu no šādām darbībām: Latvijas Republikas teritorijā, kontinentālajā šelfā vai ekskluzīvajā ekonomiskajā zonā iegūst ar nodokli apliekamus dabas resursus, realizē ar nodokli apliekamus dabas resursus, kas iegūti tādā saimnieciskajā darbībā, kura neattiecas uz derīgo izrakteņu iegūvi no zemes dziļēm, izmanto zemes dziļu derīgās īpašības, iesūknējot ģeoloģiskajās struktūrās dabasgāzi vai siltumnīcefekta gāzes, emitē vidē ar nodokli apliekamas piesārņojošas vielas vai apglabā, kā arī veic citas darbības.⁴⁹⁵

Valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu maksātāji ir sociāli apdrošināmās personas, jeb darba ņēmēji un pašnodarbinātas personas. No darba ņēmēja ienākuma valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas aprēķina un iemaksā speciālajā budžetā darba devēji. Tātad šajā gadījumā izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekts ir vai nu pašnodarbināta persona, vai darba devējs.

Pievienotās vērtības nodoklis ir viens no sarežģītākajiem nodokļiem. Pievienotās vērtības nodokļa maksātāju loks ir stingri reglamentēts un tam ir daudz nosacījumu un izņēmumu. Tomēr,

⁴⁹¹ Par nekustamā īpašuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 17. jūnijs, Nr. 145/147.

⁴⁹² Par akcīzes nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2003. 14. novembris, Nr. 161.

⁴⁹³ Elektroenerģijas nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2006. 29. decembris, Nr. 207.

⁴⁹⁴ Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1994. 2. jūlijs, Nr. 76.

⁴⁹⁵ Dabas resursu nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2005. 29. decembris, Nr. 209.

vispārīgs nosacījums ir, ka pievienotās vērtības nodokļa maksātājs ir persona, kas ir reģistrēta Valsts ieņēmumu dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā. Personām ir pienākums ne vēlāk kā līdz tā mēneša piecpadsmitajam datumam, kas seko mēnesim, kad ir pārsniegts reģistrācijas sliekšnis, reģistrēties Valsts ieņēmumu dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, ja fizisko vai juridisko personu un ar līgumu vai norunu saistīto šādu personu grupu vai to pārstāvju ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā ir sasniegusi vai pārsniegusi 40 000 *euro* apmēru.⁴⁹⁶

Finanšu tiesībās nodokļa maksātājs var būt gan fiziskās, gan juridiskās personas, kā arī šo personu apvienības. Savukārt Latvijas Republikas krimināltiesību doktrīnā, kā tika atzīmēts iepriekš, tiek atzīts viedoklis, ka par noziedzīga nodarījuma subjektu var būt tikai fiziskā persona, tas nozīmē, ka juridiskā persona nevar būt par izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjektu. Kā noteikts KL 12. pantā, „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 šajā likumā paredzētos piespiedu ietekmēšanas līdzekļus.” Tātad juridiskās personas vietā pie kriminālatbildības par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu juridiskās personas interesēs, tās labā vai nepienācīgas pārraudzības vai kontroles rezultātā saucama fiziska persona.

Savā laikā šāds secinājums nebija tik viennozīmīgs, jo juristi plaši diskutēja par juridiskās personas kriminālatbildības ieviešanu, galvenokārt pastāvēja divi diametrāli pretēji viedokļi par šo jautājumu, proti: par un pret juridiskās personas kriminālatbildības institūta ieviešanu KL. Ar ieceri ieviests juridiskās personas kriminālatbildības institūtu KL, vairāk kārt Tieslietu ministrijā tika veidotas darba grupas šā jautājuma izpētei un priekšlikumu izstrādei, kā rezultātā tika izstrādāts likumprojekts „Grozījumi Krimināllikumā”⁴⁹⁷, kas paredzēja juridiskās personas kriminālatbildību. Pret šo ieceri aktīvi un vairāk kārt uzstājas prof. U. Krastiņš, norādot uz to, ka juridiskās personas kriminālatbildības ieviešanas gadījumā tiks pārkāpts krimināltiesībās konsekventi atzīts universālais individuālās atbildības princips un sagrauts vainas institūts.⁴⁹⁸ Savukārt U. Ķinis, norādot uz vislielāko klupšanas akmeni juridiskās personas kriminālatbildības legalizēšanā – jautājumu par vainu, paudis viedokli par nepieciešamību ieviest juridiskajai personai pēc prokurora lūguma

⁴⁹⁶ Pievienotās vērtības nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2012. 14. decembris, Nr. 197.

⁴⁹⁷ Likumprojekts „Grozījumi Krimināllikumā”. Pieejams: http://www.saeima.lv/L_Saeima8/index.htm [aplūkots 2017. gada 6. augustā].

⁴⁹⁸ Krastiņš U. Juridiskās atbildības kolektīvais subjekts uzņēmējdarbībā. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 154.–163. lpp.; Krastiņš U. Kā vērtēt juridisko personu kriminālatbildību. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 164.–177. lpp.; Krastiņš U. Vai Krimināllikumā ir vajadzīgas antikonstitucionālas normas. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 178.–199. lpp.; Krastiņš U. Konceptuāli par juridisko personu kriminālatbildību. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 200.–205. lpp.

piemērojamus īpašus sodus, kas nebūtu juridiskās personas kriminālatbildība.⁴⁹⁹ Diskusijas gaitā par piemērotāku tika uzskatīts U. Krastiņa paustais viedoklis, un Tieslietu ministrijas virzītais likumprojekts, kurš paredzēja juridiskās personas kriminālatbildību, netika atbalstīts. Vēlāk KL tika ieviesta norma, kas paredzēja, ka „juridiskās personas lietā atbild tā fiziskā persona, kura nodarījumu izdarījusi, rīkodamās individuāli vai kā attiecīgās juridiskās personas koleģiālās institūcijas loceklis, balstoties uz tiesībām pārstāvēt juridisko personu, darboties tās uzdevumā vai pieņemt lēmumus juridiskās personas vārdā, vai īstenodama kontroli juridiskās personas ietvaros vai būdama juridiskās personas dienestā”, kā arī iespēju attiecībā pret juridisko personu piemērot piespiedu ietekmēšanas līdzekļus.⁵⁰⁰

Savādākā pieeja ir ASV krimināltiesībās. ASV pie kriminālatbildības var tikt saukta arī juridiskā persona, proti, korporācija. Līdzīgi Latvijas krimināltiesību normām, ASV krimināltiesību normās paredzēts, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas gadījumā korporācijas vadītājs ir atbildīgs par korporācijas darbinieku darbībām, ja tās veiktas korporācijas interesēs. Tajā pašā laikā pats korporācijas darbinieks tiks saukts pie kriminālatbildības par veiktām prettiesiskām darbībām atsevišķi. Savukārt korporācija var būt atzīta par vainīgu par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, ja tās darbinieki savu darba pienākumu ietvaros izdara noziedzīgus nodarījumus ar mērķi rast labumu korporācijai.⁵⁰¹

ASV tiesu praksē korporācijas atzīšanai par vainīgu nav nepieciešams identificēt darbinieku, kas izdarījis noziedzīgu nodarījumu korporācijas labā, un noteikt tā vietu korporācijas hierarhijā. Korporācija var tikt atzīta par nevainīgu tikai tad, ja tiks atzīts, ka izpildītājs rīkojies savās interesēs, nevis korporācijas interesēs.⁵⁰²

Attīstīto valstu, kas iemantoja anglosakšu krimināltiesību sistēmu, vidū bieži juridiskā persona var būt par izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjektu. Pret juridiskajām personām kā krimināltiesiskās sankcijas tiek piemēroti sodi.⁵⁰³

Atšķirībā no anglo-amerikāņu krimināltiesībām, saskaņā ar mūsu valsts KL noteikto, kā jau tika minēts, par noziedzīga nodarījuma subjektu var būt tikai fiziska persona, bet juridiskā persona nevar būt par noziedzīga nodarījuma subjektu un tai var piemērot piespiedu ietekmēšanas līdzekļus: likvidāciju, tiesību ierobežošanu, mantas konfiskāciju un naudas piedziņu. Prof. P. Mincs, norādot uz aizsardzības līdzekļu un soda jēdzienu atšķirībām pēc būtības, skaidrojis, ka „runājot par

⁴⁹⁹ Ķinis U. Juridiskās personas kriminālatbildība: teorija un prakse. Jurista Vārds, 2004. 21. septembris, Nr. 36, 3.–9. lpp. Sk. arī: Ķinis U. Juridiskās personas kriminālatbildība: teorija un prakse. Jurista Vārds, 2004. 14. septembris, Nr. 35, 5.–12. lpp.

⁵⁰⁰ Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2005. 25. maijs, Nr. 82.

⁵⁰¹ Title 26 of the United States Code. Internal Revenue Code: Amerikas Savienoto Valstu likums. Pieejams: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

⁵⁰² Title 26 of the United States Code. Internal Revenue Code: Amerikas Savienoto Valstu likums. Pieejams: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

⁵⁰³ Сотов А. И., Пепеляев С. Г. Ваш налоговый адвокат. Ежеквартальный сборник. 1998, Nr. 1. с. 143.

aizsardzības līdzekļiem šā vārda tehniskā nozīmē, mēs saprotam tos kriminālnodarījumu novēršanas līdzekļus, kuri, lai gan tos var piemērot sakarā ar kāda labuma aizskaršanas notikumu, bet nebūt nav tik cieši ar to saistīti kā sods, kuru var piemērot tikai tad, ja izdarīts noziedzīgs nodarījums, t.i., ja notikusi par vainu pieskaitāma tiesību pārkāpšana”.⁵⁰⁴ Savukārt prof. U. Krastiņš norādīja, ka „kriminālsods ir piemērojams par vainojama noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, bet piespiedu ietekmēšanas līdzekļi izmantojami kā likumā paredzēti papildu ietekmēšanas līdzekļi sakarā ar izdarīto noziedzīgo nodarījumu”.⁵⁰⁵ *Dr. iur.* J. Rozenbergs pamatoti norāda, ka „šos piespiedu ietekmēšanas līdzekļus nedz likumdevējs, nedz arī krimināltiesību doktrīna nav atzinuši par kriminālsodiem, un to piemērošana netiek identificēta ar kriminālatbildības iestāšanos juridiskajām personām”.⁵⁰⁶ Arī ārvalstu krimināltiesību zinātnieki atzīmē, ka „juridiskajai personai piemērojamie piespiedu ietekmēšanas līdzekļi nav kriminālsods, jo kriminālsodu var piemērot tikai par vainojamu kriminālsodāmu nodarījumu”.⁵⁰⁷

Pēc autores domām, piespiedu ietekmēšanas līdzekļu piemērošanas pieredze ir neliela un to izmantošana ir nepietiekama. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas gadījumā juridiskā persona ir „ieinteresēta” nemaksāt nodokli un bieži šis noziedzīgais nodarījums tiek izdarīts tieši juridiskās personas īpašnieku interesēs, nevis juridiskās personas vadītāja interesēs. Pēc autores domām, tiesu praksē jāattīsta piespiedu ietekmēšanas līdzekļu juridiskajām personām piemērošana, jo, tikai padarot izvairīšanos no nodokļu nomaksas par neizdevīgu juridiskajām personām, var panākt izvairīšanās no nodokļu nomaksas situācijas uzlabošanu.

Tomēr līdz šim piespiedu ietekmēšanas līdzekļu juridiskajām personām piemērošanas prakse bija minimāla. Saskaņā ar Korupcijas novēršanas un apkarošanas biroja un Ģenerālprokuratūras datiem kopš 2007. gada (līdz 2013. gadam) tika uzsākti tikai 13 procesi piespiedu ietekmēšanas līdzekļu piemērošanai juridiskajām personām, no kuriem 3 ir izbeigti, bet kopš KL piespiedu ietekmēšanas līdzekļu juridiskajām personām ieviešanas tie piemēroti tikai vienu reizi.⁵⁰⁸

Latvijas Republikas Augstākās tiesas tiesnesis P. Opincāns norādīja uz to, ka „Latvijā praksē šādu lietu ir ļoti maz un uzsāktie procesi par piespiedu līdzekļu piemērošanu juridiskajām personām tiek vai nu izbeigti, vai arī juridiskajai personai nav iespējams piemērot, piemēram, piespiedu līdzekli – naudas piedziņu, jo lielākā daļa uzņēmumu pirmstiesas procesa laikā jau ir

⁵⁰⁴ Mincs P. Krimināltiesību kurss. Vispārējā daļa. Ar U.Krastiņa komentāriem. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2005, 185.–293. lpp.

⁵⁰⁵ Krastiņš U. Kriminālsods un citi kriminālie piespiedu ietekmēšanas līdzekļi. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998 – 2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 221.–236. lpp.

⁵⁰⁶ Rozenbergs J. Vainas institūts krimināltiesībās un tā nozīme noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijā. Promocijas darba kopsavilkums. Rīga: [B.i.], 2013, 13. lpp.

⁵⁰⁷ Krastiņš U. Lai diskutētu, jāzina, par ko. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 205.–208. lpp.

⁵⁰⁸ Anotācija likumprojektam „Grozījumi Krimināllikumā”. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS11/saeimalivs11.nsf/0/3ED98CEFE56177D9C2257B1800534C21?OpenDocument#b> [aplūkots 2017. gada 6. augustā].

maksātnešpējīgi”.⁵⁰⁹ Savukārt, pēc P. Opincāna viedokļa, minimālas piespiedu ietekmēšanas līdzekļu juridiskajām personām piemērošanas cēlonis ir saskatāms „saiknes pierādīšanā starp fiziskās personas noziedzīgām darbībām vai bezdarbību un juridiskās personas interesi”.⁵¹⁰

Ar mērķi risināt problēmas piespiedu ietekmēšanas līdzekļu juridiskajām personām piemērošanas iespējās 2013. gada 14. martā tika pieņemts likums „Grozījumi Krimināllikumā”⁵¹¹, kas nosaka izmaiņas juridiskajām personām piemērojamo piespiedu ietekmēšanas līdzekļu piemērošanas nosacījumos un piemērojamo piespiedu ietekmēšanas līdzekļu veidos, izslēdzot no juridiskajām personām piemērojamo piespiedu ietekmēšanas līdzekļu loka piespiedu ietekmēšanas papildu līdzekļus. Galvenokārt ar šo likumu tika grozīta KL 12. panta redakcija, precizējot piespiedu ietekmēšanas līdzekļu piemērošanas iespējas un nosakot, ka par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu juridiskās personas interesēs pie kriminālatbildības saucama fiziskā persona, bet juridiskajai personai var piemērot KL noteiktos piespiedu ietekmēšanas līdzekļus. Šie grozījumi KL arī precizē piespiedu ietekmēšanas līdzekļu piemērošanas pamatu juridiskajām personām.

Piespiedu ietekmēšanas līdzekļu juridiskajām personām piemērošanas prakse pakāpeniski attīstas. Statistikas dati liecina par to, ka KL ietvertie minētie grozījumi iedeва pozitīvu rezultātu un veicināja to piemērošanu. Atbilstoši Latvijas Republikas Ģenerālprokuratūras datiem „ievērojami palielinājies tiesai nodoto lietu skaits par piespiedu ietekmēšanas līdzekļu piemērošanu juridiskajai personai. Ja 2015. gadā šādu lietu bija 10, tad 2016. gadā – 25, pieaugums par 15 lietām vai 150%.”⁵¹² Neskatoties uz šādu tiesai nodoto procesu par piespiedu ietekmēšanas līdzekļa piemērošanu juridiskajai personai skaita pieaugumu, piespiedu ietekmēšanas līdzekļu juridiskai personai piemērošanas prakse joprojām ir nepietiekama.

Rezumējot, jāsecina, ka par izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjektu Latvijā var būt tikai fiziska persona. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta jēdziena pētīšanas rezultātā tika izveidota tā definīcija. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekts ir pieskaitāma vai arī ierobežoti pieskaitāma fiziska persona, kura noziedzīga nodarījuma izdarīšanas brīdī sasniegusi kriminālatbildības (četrpadsmit gadu) vecumu un kurai pašai vai tās vadībā esošai juridiskajai personai ir uzlikts pienākums – maksāt valsts noteiktos nodokļus vai tiem pielīdzinātos maksājumus.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekts var būt fiziskā persona kā nodokļu maksātājs, kas pats nemaksā nodokļus (piemēram, iedzīvotāju ienākuma nodokli), vai fiziskā persona kā juridiskās personas (nodokļa maksātāja) pārstāvis, kas rīkojas juridiskās personas interesēs.

⁵⁰⁹ Opincāns P. Juridisko personu atbildība Latvijā, Lietuvā un Igaunijā. Latvijas Republikas Augstākās Tiesas Biļetens, 2013. aprīlis, Nr. 6., 9-11. lpp. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/docs/2013/ATBiletens6_web.pdf [aplūkots 2017. gada 6. augustā].

⁵¹⁰ Turpat.

⁵¹¹ Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2013. 27. marts, Nr. 61.

⁵¹² Latvijas Republikas Prokuratūras ģenerālprokurora E.Kalnmeiera pārskats par prokuratūras darbu 2016. gadā. Pieejams: <http://lrp.gov.lv/media/gadaatskate2016.doc> [aplūkots 2018. gada 24. janvārī].

Pirmais gadījums neizraisa domstarpības noziedzīga nodarījuma subjekta noteikšanā. Savukārt situācijā, kad nodokļu maksātājs ir juridiskā persona, rodas daudz jautājumu un neskaidrību noziedzīga nodarījuma subjekta noteikšanā.

Saskaņā ar Latvijas Republikas likuma „Par grāmatvedību” 2. pantu juridiskās personas pienākums ir kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Jāuzskaita arī visi īpašumi un ieņēmumi, kas var būt par nodokļa objektu.

Par grāmatvedības kārtošanu un visu saimniecisko darījumu apliecinājošu dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu saglabāšanu ir atbildīgs uzņēmuma vadītājs.

Uzņēmuma vadītājs ir persona, kas juridiskās personas vārdā slēdz darījumus un veic cita rakstura saimniecisko darbību. Latvijā pastāv vairākas juridiskās personas – komersanti, bezpeļņas organizācijas un citi veidojumi. Katram veidojumam ir savs ar likumu noteikts vadītāju loks:

- personālsabiedrības vadītāji ir visi šīs sabiedrības biedri vai tie sabiedrības biedri, kuri ir pilnvaroti pārstāvēt sabiedrību;
- kapitālsabiedrībā – valdes locekļi vai loceklis;
- kooperatīvajā sabiedrībā – valde vai persona, kura pilda tās funkcijas sabiedrības statūtos noteiktajā kārtībā;
- individuālajā uzņēmumā, zemnieka un zvejnieka saimniecībā – attiecīgā uzņēmuma vai saimniecības īpašnieks;
- ārvalsts komersanta filiālē un nerezidenta pastāvīgajā pārstāvniecībā – persona, kura pilnvarota pārstāvēt ārvalsts komersantu darbības, kas saistītas ar filiāli vai pastāvīgo pārstāvniecību;
- biedrībā, reliģiskajā organizācijā, nodibinājumā, politiskajā organizācijā, politisko organizāciju apvienībā un arodbiedrībā – izpildinstitūcija (vadības institūcija);
- iestādē, kura tiek finansēta no valsts budžeta vai pašvaldības budžeta, valsts vai pašvaldības aģentūrā – tās vadītājs;
- individuālais komersants un cita fiziskā persona, kas veic saimniecisko darbību.⁵¹³

Tātad par izvairīšanos no nodokļu nomaksas atbildīgs nodokļu maksātājs. Gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir juridiskā persona, tad tās vietā atbild juridiskās personas pārstāvis, jeb vadītājs. Tomēr tiesību normu praktiskajā piemērošanā var rasties tādas situācijas, kad augstāk minētais secinājums nebūs neapšaubāms, par ko arī liecina nevienveidīgā tiesu prakse.

Tiesu prakses vēsturē ir vairāki gadījumi, kad uzņēmuma vadītājam nav likumā noteiktajā kārtībā atjaunotas pilnvaras, tas ir, Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā nav iesniegts lēmums

⁵¹³ Par grāmatvedību: Latvijas Republikas likums. Ziņotājs, 1992. 12. novembris, Nr. 44.

par atkārtotu personas iecelšanu amatā. Neskatoties uz to, šī persona tomēr faktiski turpina vadīt sabiedrību. Vai šāda persona saucama pie kriminālatbildības? Prokuratūras darba pieredze liecina, ka kriminālprocesos par maksātspējas pieteikuma neiesniegšanu vadības reģistrēto pilnvaru trūkums visbiežāk ir par pamatu kriminālprocesa izbeigšanai. Vai šāda attieksme būtu pieņemama arī nodokļu kriminālprocesos? Šajā sakarībā uzmanību pelna Aizkraukles rajona tiesas spriedumā ietvertā argumentācija.

Aizkraukles rajona tiesa:

„Tiesa kritiski vērtē tiesājamā paskaidrojumus par to, ka viņš šai uzņēmumā nebijis uzņēmuma vadītājs periodā, par kuru aprēķināti nodokļi. No lietas materiāliem redzams, ka izdoto pavēli par A. iecelšanu par ģenerāldirektoru abi SIA dibinātāji apzināti nav iesnieguši un reģistrējuši Uzņēmumu reģistrā. Bez tam no lietā esošajiem līgumiem un visiem citiem dokumentiem redzams, ka A., slēdzot līgumus un parakstot dokumentus, sevi dēvējis gan par direktoru, gan par ģenerāldirektoru, rīkojies kā uzņēmuma vadītājs.”⁵¹⁴

Tātad tiesa ir vērsusi uzmanību nevis uz pilnvaru formālās reģistrācijas trūkumu, bet piešķirusi nozīmi vadības faktiskajai rīcībai.

Darba autore uzskata, ka ir pamats šādas attieksmes nostiprināšanai tiesu praksē, tādējādi ierobežojot iespēju veikt nesodītu prettiesisku rīcību, vienkārši neregistrējot vadības pilnvarojuma pagarinājumu.

2001. gada 23. janvārī Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments savā lēmumā lietā Nr. SKK-17 atzina, ka fakts, ka likumā paredzētajā kārtībā uzņēmums nav pārreģistrējis Uzņēmumu reģistrā vadītāju maiņu, reālo uzņēmuma vadītāju neatbrīvo no kriminālatbildības par viņa izdarītajiem likuma pārkāpumiem.

„Senāta krimināllietu departaments par nepamatotu atzīst kasācijas sūdzībās minēto viedokli, ka tiesājamais L. nav noziegumu subjekts, jo viņš nav bijis Uzņēmumu reģistrā reģistrēts kā uzņēmuma vadītājs. Senāta Krimināllietu departaments uzskata, ka tikai tādēļ, ka uzņēmums likumā paredzētajā kārtībā Uzņēmumu reģistrā nav pārreģistrējis tā vadītāju maiņu, reālais uzņēmuma vadītājs būtu atbrīvojams no atbildības par viņa izdarītajiem likuma pārkāpumiem. To, ka tieši tiesājamais L. ir bijis reālais SIA „N” vadītājs, apelācijas tiesa savā spriedumā atzinusi, dodama sīku pierādījumu analīzi.”⁵¹⁵

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmumā tika atzīts viedoklis, ka par izvairīšanos no nodokļu nomaksas pie kriminālatbildības saucama nevis persona, kas ir juridiskās personas vadītājs formāli, jeb ir reģistrēta Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā, bet reālais juridiskās personas vadītājs, kas īsteno juridiskās personas saimniecisko darbību.

⁵¹⁴ Aizkraukles rajona tiesas 2000. gada 26. maija spriedums lietā Nr. 1-64/2000 (nav publicēts).

⁵¹⁵ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2001. gada 23. janvāra lēmums lietā Nr. SKK-17. Grām.: Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 3. Sevišķā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 173.–175. lpp.

Bieži vien izvairīšanās no nodokļu nomaksas izmeklēšanā atklājas, ka reģistrētā atbildīgā amatpersona patiesībā nevada sabiedrības darbu. Nereti maznodrošinātas personas atļauj izmantot savus personas apliecinātos dokumentus, kā arī paraksta pavadzīmes, deklarācijas un citus dokumentus par atlīdzību. Visbiežāk šīm personām nav nekāda priekšstata par viņu „vadītās” juridiskās personas darbību un noslēgto darījumu tiesiskajām sekām.

Juridiskā prakse rāda, ka ir daudz problēmu un neskaidrību reālā juridiskās personas vadītāja konstatēšanā un, līdz ar to, izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšanā katrā konkrētā gadījumā. Par ilustrāciju izklāstītajam var kalpot dažādi Latvijas Republikas tiesu spriedumi līdzīgos objektīvajos apstākļos.

Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija atzina R. I. kā SIA „K&C” par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīga nodarījuma izdarīšanā. Tomēr, no sprieduma aprakstošās daļas izriet, ka R. I. bija SIA „K&C” formālais vadītājs un rīkojās P. K. uzdevumā, kurš faktiski vadīja SIA „K&C” saimnieciski-finansiālo darbību. Savukārt P. K. darbības tiesa kvalificēja saskaņā ar KL 20. panta otro daļu un 218. panta otro daļu.

„Pēc P. K. lūguma 2004. gada 9. martā R. I. kļuva par SIA „K&C” [...] rīkotājdirektoru un vienīgu dalībnieku. R. I. kā persona ar pirmā paraksta tiesībām – uzņēmuma vadītājs no 2004. gada 9. marta līdz 2004. gada 11. novembrim ieņēma amatu, saistītu ar administratīvo un saimniecisko pienākumu pildīšanu. Pēc P. K. lūguma R. I. iegādājās VID stingrās uzskaites pavadzīmes-rēķinu komplektus, 2004. gada 7. maijā atvēra SIA „K&C” norēķinu kontu Nr. XXX AS „Hansabanka” un saņēma čeku grāmatiņu, kā arī Visa Elektron karti Nr. XXX. [...] No SIA „K&C” darījuma partneriem saņemtie naudas līdzekļi (PVN) valsts budžetā netika iemaksāti, bet P. K. SIA „K&C” VID iesniegtajās grāmatvedības atskaitēs, kurus pēc viņa lūguma parakstīja R. I. un konkrēti – Pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par 2004. gada jūniju, jūliju un augustu, septembri, oktobri, kā arī pārskatos par priekšnodokļa summām, kas iekļautas PVN deklarācijā par 2004. gada jūniju, jūliju, augustu, septembri, oktobri – norādīja nenotikušos darījumus ar Z. G. IU KF „S”, SIA „L”. [...] R. I., būdams laika periodā no 2004. gada 9. marta līdz 2004. gada 11. novembrim SIA „K&C” vienīgais īpašnieks un rīkotājdirektors – vienīgā amatpersona ar paraksta tiesībām, kurš ieņēma amatu, saistītu ar administratīvo un saimniecisko pienākumu pildīšanu un kurš saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 2. un 16. pantu ir atbildīgs par grāmatvedības kārtošānu uzņēmumā un izdarītajiem grāmatvedības normatīvo aktu pārkāpumiem, apzinoties, ka SIA „K&C” 2004. gadā veica finansiāli-saimniecisko darbību – izvairījās no nodokļu nomaksas, samazinot valsts budžetā maksājama pievienotās vērtības nodokļa apmēru par kopējo summu Ls 15167,74, ar savām darbībām nodarot valstij lielus zaudējumus Ls 15167,74 apmērā.”⁵¹⁶

Savukārt P. K. tika atzīts par vainīgu un sodīts par to, ka organizēja izvairīšanos no nodokļu nomaksas un ar nodokli apliekamā objekta slēpšanu un samazināšanu, nodarot zaudējumus valstij lielā apmērā.

⁵¹⁶ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2016. gada 22. novembra spriedums lietā Nr. KA04-0018-16/25, krimināllietā Nr. 15830102405 (nav publicēts).

„P. K. laika posmā no 2004. gada marta līdz 2004. gada novembrim organizēja un vadīja SIA „K&C” finansiāli-saimniecisko darbību, kā rezultātā valstij nodarīti zaudējumi lielā apmērā, nedomaksājot pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā PVN) Ls 15167,74 apmērā. Pēc P. K. lūguma 2004. gada 9. martā par SIA „K&C” [...] rīkotājdirektoru un vienīgu dalībnieku kļuva R. I. Pēc P. K. lūguma R. I. iegādājās Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk tekstā VID) stingrās uzskaites pavadzīmes-rēķinu komplektus, 2004. gada 7. maijā atvēra SIA „K&C” norēķinu kontu Nr. XX AS „Hansabanka” un saņēma čeku grāmatiņu, kā arī Visa Elektron karti Nr. XX. R. I. kā persona ar pirmā paraksta tiesībām – uzņēmuma vadītājs no 2004. gada 9. marta līdz 2004. gada 11. novembrim ieņēma amatu, saistītu ar administratīvo un saimniecisko pienākumu pildīšanu – pēc P. K. lūguma un uzdevuma parakstīja dokumentus, līgumus, preču pavadzīmes-rēķinus, darba nodošanas-pieņemšanas aktos utt. par SIA „K&C” veiktajiem darījumiem, kā arī PVN deklarācijas ar pielikumiem, taču visas sarunas ar pasūtītājiem par sadarbības līgumu slēgšanu, samaksas apmēru un kārtību veica P. K., organizējot un vadot SIA finansiāli saimniecisko darbību. Bez tam, P. K. veicis SIA „K&C” grāmatveža funkcijas – aizpildījis SIA „K&C” PVN deklarācijas par 2004. gada jūniju, jūliju un augustu, septembri, oktobri, kā arī pārskatus par priekšnodokļa summām, kas iekļautas PVN deklarācijā par 2004. gada jūniju, jūliju, augustu, septembri, oktobri. [...] SIA „K&C” darījumu partneriem P. K. stādījās priekšā kā uzņēmuma pārstāvis. SIA „K&C” audita laikā konstatēts, ka no uzņēmuma norēķinu konta Nr. XX AS „Hansabanka” nav pārskaitītas naudas summas citiem uzņēmumiem par saņemtām precēm vai pakalpojumiem par ar PVN 18% likmi apliekamajiem darījumiem savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, bet visus kontā saņemtos naudas līdzekļus pret čeku pēc P. K. norādījumiem izņēma R. I., vai naudas līdzekļi tika izņemti bankas automātos ar karti Nr. XX. Izņemtos no SIA „K&C” konta naudas līdzekļus R. I. nodeva P. K. [...] Nolūkā izvairīties no nodokļa nomaksas un realizējot savu noziedzīgo nodomu ar mērķi noziedzīgā kārtā iegūt savā īpašumā valsts budžetam pienākošos naudas līdzekļus, no SIA „K&C” darījuma partneriem saņemtie naudas līdzekļi (PVN) valsts budžetā netika iemaksāti, bet P. K. SIA „K&C” VID iesniegtajās grāmatvedības atskaitēs, kurus pēc viņa lūguma parakstīja R. I. un konkrēti – Pievienotas vērtības nodokļa deklarācijās par 2004. gada jūniju, jūliju un augustu, septembri, oktobri, kā arī pārskatos par priekšnodokļa summām, kas iekļautas PVN deklarācijā par 2004. gada jūniju, jūliju, augustu, septembri, oktobri – norādīja nenotikušos darījumus ar Z. G. IU KF „S”, SIA „L”. [...]”⁵¹⁷

Savukārt Rīgas rajona tiesa SIA „R” faktisko vadītāju B. G. atzina par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā, kaut vai par SIA „R” vienīgu dalībnieku un valdes locekli bija reģistrēta O. D.

„B. G. izvairījās no nodokļu nomaksas, nodarot zaudējumus valstij lielā apmērā. [...] Laika periodā no 2009. gada 16. decembra līdz 2011. gada 30. novembrim SIA „R” vienīgā dalībniece, un laika posmā no 2009. gada 16. decembra līdz 2011. gada 12. decembrim SIA „RHBG 13” vienīgā amatpersona – valdes locekle ar tiesībām pārstāvēt sabiedrību atsevišķi bija O. D., bet faktiski SIA „R” reālu finansiāli – saimniecisko darbību organizēja, vadīja un veica SIA „R” direktors Apsūdzētais, ar kuru 2010. gada 13. janvārī noslēgts darba līgums Nr. 00002. Apsūdzētais, būdams SIA „R” faktiskais vadītājs, kurš SIA „R” vārdā organizēja, vadīja un veica reālu finansiāli – saimniecisko darbību – tikās ar darījumu partneriem, organizēja reālu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu slēgšanu, to izpildīšanu un deklarēšanu Valsts ieņēmumu dienestā, rīkojās ar SIA „R” naudas līdzekļiem, apzinoties, ka saskaņā ar likuma

⁵¹⁷ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2016. gada 22. novembra spriedums lietā Nr. KA04-0018-16/25, krimināllietā Nr. 15830102405 (nav publicēts).

„Par pievienotās vērtības nodokli” 10. panta pirmās daļas 1. punktu (likuma redakcijā, kas bija spēkā līdz 2011. gada 31. decembrim) nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas var atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, apzinoties, ka pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļu rēķiniem faktiski notikušiem (reāliem) darījumiem, uzņēmuma interesēs, nolūkā samazināt SIA „R” vērtības nodokli, SIA „R” vārdā veica faktiski nenotikušu darījumu dokumentālu noformēšanu par SIA „R” it kā saņemtajiem pakalpojumiem (celtniecības darbiem) no SIA „A” [...] 2011. gada jūlijā, augustā un septembrī, lai SIA „R” prettiesiski varētu izmantot tiesības atskaitīt pievienotās vērtības priekšnodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem, un tādā veidā nepamatoti samazināt SIA „R” valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli. Un tā, Apsūdzētais, būdams SIA „R” faktiskais vadītājs un finansiāli – saimnieciskās darbības veicējs, īstenojot savu noziedzīgo nodomu, SIA „R” vārdā apzināti parakstīja SIA „A” vārdā izrakstītos darījumus apliecinošus dokumentus – 2011. gada 8. jūlija rēķinu Nr. AR0072, 2011. gada 29. septembra rēķinu Nr. AR0215 par ar pievienotās vērtības nodokli apliekamiem darījumiem – saņemtajiem pakalpojumiem, starp SIA „R” un SIA „A”, apzinoties, ka minētie darījumi starp SIA „A” un SIA „R” faktiski nav notikuši. Parakstītos rēķinus, kā arī SIA „A” vārdā izrakstīto 2011. gada 26. augusta rēķinu – faktūru Nr. AR0157 par ar pievienotās vērtības nodokli apliekamiem darījumiem – saņemtajiem pakalpojumiem, apzinoties, ka minētajos rēķinos norādītie darījumi starp SIA „A” un SIA „R” faktiski nav notikuši, Apsūdzētais nodeva SIA „R” valdes loceklei O.D., kura kārtoja SIA „R” grāmatvedību, iekļaušanai SIA „R” pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās par 2011. gada jūliju, augustu, septembri un tālākai deklarēšanai Valsts ieņēmumu dienestā. SIA „R” valdes locekle O. D., nezinot par Apsūdzētā noziedzīgo nodomu un neapzinoties, ka rēķinos norādītie darījumi starp SIA „A” un SIA „R” faktiski nav notikuši, pēc Apsūdzētā norādījumiem, SIA „R” pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās par 2011. gada jūliju, augustu, septembri, un to pielikumu „Pārskats par priekšnodokļa un nodokļa summām, kas iekļautas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā” sadaļā „Priekšnodoklis par iekšzemē iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem”, priekšnodokli iekļāva rēķinos norādītos faktiski nenotikušus darījumus ar SIA „A”. SIA „R” valdes locekle O. D. sastādītās pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas ar savu elektronisko parakstu iesniedza Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskajā deklarēšanas sistēmā, tādējādi par minētajiem faktiski nenotikušajiem darījumiem kā priekšnodoklis no budžetā maksājamās pievienotās vērtības nodokļa summas tika nelikumīgi atskaitīts pievienotās vērtības nodoklis, tādā veidā nelikumīgi samazinot SIA „R” valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli un nelikumīgi panākot SIA „R” aprēķinātā pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu. [...] Iekļaujot SIA „R” pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās un to pielikumos par 2011. gada jūliju, augustu un septembri priekšnodoklī faktiski nenotikušus darījumus 60 684,89 Ls apmērā bez pievienotās vērtības nodokļa, pievienotās vērtības nodoklis 13350,68 Ls, kopā 74 035,57 Ls, ar SIA „A”, Apsūdzētais nepamatoti palielināja atskaitāmā priekšnodokļa summu 13 350,68 Ls apmērā, šādā veidā nepamatoti samazinot SIA „R” valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli 12 029,05 Ls apmērā un nepamatoti palielinot no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu 1321,63 Ls apmērā, tādējādi Apsūdzētais kā SIA „R” faktiskais vadītājs un finansiāli – saimnieciskās darbības veicējs izvairījās no SIA „R” pievienotās vērtības nodokļa nomaksas 13350,68 Ls (18996,30 euro) apmērā, nodarot valstij zaudējumus lielā apmērā.”⁵¹⁸

⁵¹⁸ Rīgas rajona tiesas 2016. gada 23. novembra spriedums lietā K33-1013-16/9, krimināllietā Nr. 15830026612 (nav publicēts).

Tāpat, arī Rīgas apgabaltiesa Krimināllietu tiesas kolēģija atzina par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā faktisko saimnieciskās darbība vadītāju:

„A. F., nolūkā veikt fiktīvus (faktiski nenotikušus) darījumus ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas, kā arī nolūkā slēpt savu saistību ar noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, 2006. gada beigās pirmstiesas izmeklēšanā precīzāk nenoskaidrotā datumā un laikā ieguva Sabiedrība ar ierobežotu atbildību (turpmāk tekstā – SIA) „R” reģistrācijas, grāmatvedības, kredītiestāžu dokumentus un attālināto elektronisko kredītiestāžu operāciju programmatūras (turpmāk tekstā – Internetbankas) datus, kas deva iespēju faktiski īstenot juridiskās personas saimniecisko darbību. [...] A. F., būdams SIA „R” faktiskais vadītājs un saimnieciskās darbības veicējs un līdz ar to atbildīgs par nodokļu aprēķinu un nomaksu, kuram kā nodokļu maksātājam bija pienākums pārzināt un ievērot Latvijas Republikas nodokļu likumus, veica uzņēmuma saimniecisko darbību, gūstot ienākumus, tajā pašā laikā nolūkā veikt SIA „R” izvairīšanos no nodokļu nomaksas, laika posmā no 2006. gada novembra līdz 2007. gada maijam uzņēmuma PVN deklarācijās priekšnodoklī nepamatoti iekļāva summas par nepamatotiem darījumiem, kas faktiski nav notikuši un tādā veidā samazināja valstij maksājamo pievienotās vērtības nodokli. [...] Neskatoties uz to, ka nodokļu aprēķināšana un nomaksāšana Latvijas Republikas likumdošanā ir obligāta prasība visiem nodokļu maksātājiem, SIA „R” faktiskais vadītājs A. F. to ignorēja. VID tika sniegta informācija, kura neatbilst patiesībai. Šādas rīcības rezultātā par minētajiem nepamatotiem darījumiem A. F. laika posmā no 2006. gada novembra līdz 2007. gada maija mēnesim ieskaitot, organizējot finansiāli – saimniecisko darbību SIA „R” vārdā, būdams tās vadītājs, sniedza nepatiesu informāciju nodokļu deklarācijās, nenodrošināja normatīvajiem aktiem atbilstošu nodokļu aprēķināšanu un samaksu, kā rezultātā SIA „R” izvairījās no nodokļu nomaksas lielā apmērā, neiemaksājot valsts budžetā PVN LVL 62481,35 apmērā (EUR 88902,95 apmērā), kas saskaņā ar likuma „Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību” 20. pantu atbilst lieliem apmēriem.”⁵¹⁹

Gan Rīgas rajona tiesas spriedumā, gan iepriekš minētā Rīgas apgabaltiesas 2017. gada 6. februāra spriedumā atšķirībā no Rīgas apgabaltiesas 2016. gada 22. novembra sprieduma formālie uzņēmumu vadītāji vispār netika saukti pie kriminālatbildības ne kā atbalstītāji, ne kā izdarītāji. Tiesu prakses analīzes rezultātā jāsecina, ka tā nav vienveidīga. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšana gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir juridiska persona, jau ilgstoši ir viens no sarežģītākajiem jautājumiem analizējamā noziedzīgā nodarījuma kvalificēšanā. Arī iepriekš šis jautājums tiesu praksē tika risināts nevienveidīgi. Tā piemēram, Ogres rajona tiesa nosprieda A. M. kā SIA „M” vadītāju atzīt par vainīgu Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīga nodarījuma izdarīšanā. Tomēr, no sprieduma aprakstošās daļas izriet, ka A. M. rīkojās pirmstiesas izmeklēšanā nenoskaidrotas personas uzdevumā un bija SIA „M” formālais vadītājs.⁵²⁰

Savukārt Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesa formālo SIA „A” vadītāju E. R. atzina par vainīgu noziedzīgā nodarījumā, kas paredzēts Krimināllikuma 20. panta ceturtajā daļā un

⁵¹⁹ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2017. gada 6. februāra spriedums lietā Nr. KA04-0122-17/4, krimināllietā Nr. 15830101908 (nav publicēts).

⁵²⁰ Ogres rajona tiesas 2006. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. K-24-0219/06-2, krimināllietā Nr. 15830103104 (nav publicēts).

218. panta otrajā daļā, izdarīšanā. Ar tiesas spriedumu par Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarītāju tika atzīts M. K., kas faktiski vadīja SIA „A” saimniecisko darbību.⁵²¹

Tātad tiesa atzina E. R. nevis par noziedzīga nodarījuma izdarītāju, bet par noziedzīga nodarījuma atbalstītāju.

Analizējot divus piemērus, secināms, ka tiesu prakse ir nevienveidīga tāpēc, ka abos gadījumos gan persona A. M, gan persona E. R. veica vienādas darbības un pildīja līdzīgus uzdevumus. Vienīgā objektīvā atšķirība augstāk minētajos piemēros ir tā, ka E. R. neparakstīja SIA „A” dokumentus, tā vietā parakstījās M. K., bet A. M. parakstīja SIA „M” dokumentus, bet tie bija jau aizpildīti, līdzīgi kā R. I., kas ar Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2016. gada 22. novembra spriedumu tika atzīts par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā. No visa teiktā secināms, ka gan E. R., gan A. M., gan arī R. I. veica vienādas funkcijas: reprezentēja komersantus Valsts ieņēmumu dienestā, tas ir, formāli pārstāvēja komersantu intereses, nekontrolējot komersantu saimniecisko darbību, bet apzinājās, ka tāda notiek. Izpētot visus tiesas spriedumus, tika secināts, ka dažādās tiesās kritēriji, pēc kuriem tiek kvalificētas uzņēmuma formālā vadītāja darbības un rīcība, ir atšķirīgi. Formālie vadītāji tika atzīti par vainīgiem gan kā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izdarītāji, gan kā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas atbalstītāji, kā arī vispār netika saukti pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.

Atbilstoši KL 17. pantam par noziedzīga nodarījuma izdarītāju uzskatāma persona, kas noziedzīgo nodarījumu pati tieši izdarījusi vai tā izdarīšanā izmantojusi citu personu, kura saskaņā ar šā likuma nosacījumiem nav saucama pie kriminālatbildības. Savukārt krimināltiesību teorijā atzīts, ka noziedzīga nodarījuma izdarīšanā var piedalīties arī personas, kuras tieši neizdara pašu noziedzīgu nodarījumu. Šādu piedalīšanas formu noziedzīga nodarījuma izdarīšanā sauc par līdzdalību. Saskaņā ar KL 20. panta pirmo daļu līdzdalība ir apzināta darbība vai bezdarbība, ar kuru persona (līdzdalībnieks) kopīgi ar citu personu (izdarītāju) piedalījies tīša noziedzīga nodarījuma izdarīšanā, bet pati nav bijusi tā tiešā izdarītāja. Krievijas tiesību zinātnieki šādi definē noziedzīga nodarījuma līdzdalībniekus: „nozieguma līdzdalībnieki ir personas, kuras kopīgi piedalījās viena tīša nozieguma (vai vairāku tīšu noziegumu), kas paredzēts KK Sevišķās daļas pantā, izdarīšanā”.⁵²² Krimināltiesību teorijā izdala šādus līdzdalības veidus: organizētājs, uzkūditājs, atbalstītājs. KL 20. panta otrajā daļā noteikts, ka par organizētāju uzskatāma persona,

⁵²¹ Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2006. gada 25. jūlija spriedums lietā Nr. K29-934/06, krimināllieta Nr. 15830113405 (nav publicēts).

⁵²² Энциклопедия уголовного права. Т.6. Соучастие в преступлении. Санкт-Петербург: Издание профессора Малинина, 2007, с.123.

kas noziedzīga nodarījuma izdarīšanu organizējusi vai vadījusi, bet šā panta trešā daļa nosaka, ka par uzkūditāju uzskatāma persona, kas pamudinājusi citu personu izdarīt noziedzīgu nodarījumu. Savukārt atbilstoši šā panta ceturtajā daļā noteiktajam, atbalstītājs ir persona, kas apzināti veicinājusi noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, dodot padomus, norādījumus, līdzekļus vai novēršot šķēršļus tā izdarīšanai, kā arī persona, kas iepriekš apsolījusi noslēpt noziedzīga nodarījuma izdarītāju vai līdzdalībnieku, noziedzīga nodarījuma izdarīšanas rīkus un līdzekļus, noziedzīga nodarījuma pēdas vai noziedzīgā kārtā iegūtos priekšmetus vai arī iepriekš apsolījusi iegādāties vai realizēt šādus priekšmetus.

A. Kozlovs norāda, ka noziedzīga nodarījuma „fiziska atbalstīšana var izpausties četrās formās: nozieguma izdarīšanas rīku vai līdzekļu piegādē; šķēršļu novēršanā; plānojamā nozieguma noziedznieka, līdzekļu un rīku slēpšanā; sistemātiskajā iepriekš neapsolītajā slēpšanā”.⁵²³

U. Krastiņš, analizējot dalību un līdzdalību nodarījumos ar speciālo noziedzīga nodarījuma subjektu, norādīja, ka „ja reizē ar speciālo subjektu nodarījuma sastāvā norādīta arī joma, kurā viņi darbojas, un citas personas tajā nevar darboties, jo nav attiecīga pilnvarojuma (uzdevuma) un nodarījuma izdarīšanas iespējas, piemēram, kukuļņemšanu var izdarīt tikai valsts amatpersona, ļaunprātīgi izmantojot savu dienesta stāvokli, tad cita persona, kura nav valsts amatpersona, bet noziegumā piedalījusies kopā ar valsts amatpersonu, KL 320. pantā paredzēto kukuļņemšanu nevar izdarīt un atbild vienīgi kā līdzdalībnieks (organizētājs, uzkūditājs vai atbalstītājs). Turpretī, ja Krimināllikumā paredzētais nodarījuma sastāvs konstruēts tādā veidā, ka tajā paredzētā speciālā subjekta darbības kaut vai daļēji tieši var izdarīt arī ikviena cita persona, tad, viņām kopīgi darbojoties, tās var izdarīt attiecīgo nodarījumu arī grupā”.⁵²⁴

Izvērtējot izvairīšanos no nodokļu nomaksas šīs atziņas kontekstā, secināms, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir fiziskā persona, tad praktiski nav iespējama citas personas dalība noziedzīga nodarījuma izdarīšanā, jo nav iespējama trešās personas darbība vai bezdarbība speciālā subjekta, kuram likums uzlicis pienākumu maksāt nodokli, darbības jomā. Savukārt gadījumā, ja nodokļu maksātājs ir juridiskā persona, tad ne tikai juridiskās personas vadītājs, bet arī trešās fiziskās personas var tieši izdarīt darbības vai bezdarbības aktus, kas vērstas uz izvairīšanos no nodokļu nomaksas, tātad var būt par līdzizdarītājiem, it īpaši tajos gadījumos, kad Uzņēmumu reģistrā ir reģistrēts formāls uzņēmuma vadītājs, bet reālie uzņēmuma vadītāji ir citas personas.

Nebūtu pareizi saistīt izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta darbību kvalifikāciju tikai ar paveikto darbību apjomu, bet jāņem vērā noziedzīga nodarījuma objektīvās puses īstenošanas sākumposmu. Gadījumā, kad persona iesniedz dokumentus ar nepatiesu vai nepilnīgu informāciju Valsts ieņēmumu dienestā, tiek īstenota izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvā

⁵²³ Козлов А.П. Соучастие. Традиции и реальность. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2001, с. 160.

⁵²⁴ Krastiņš U. Grupveida nodarījumi: teorija un prakse. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998 – 2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 135.–154. lpp.

puse. Ievērojot krimināltiesību teorijas nostādnes par noziedzīga nodarījuma izdarītāju un līdzdalības veidiem (atbalstītājs, uzkūditājs, organizētājs), jāsecina, ka formālie vadītāji galvenokārt paši tieši neizvairās no nodokļu nomaksas, bet, reģistrējot uzņēmumus uz sava vārda, atverot to norēķinu kontus kredītiestādēs, iesniedzot un saņemot dokumentus no VID, kā arī veicot citas reprezentatīvās funkcijas valsts iestādēs, novērš šķēršļus izvairīšanās no nodokļu nomaksas izdarīšanai. Tāpēc formālus juridiskās personas vadītājus, kuri paraksta atskaites un stingrās uzskaites preču pavadzīmes, kā arī veic citas reprezentatīvās funkcijas, jāsauc pie kriminālatbildības par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas atbalstīšanu.

Savukārt jāatzīmē, ka ar komersanta (uzņēmuma) reģistrēšanu uz formāla vadītāja vārda Uzņēmumu reģistrā vēl netiek īstenota izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvā pusē. Tāpēc šādā gadījumā formālie vadītāji netiek saukti pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas ne kā atbalstītāji, nedz kā izdarītāji. Teorētiski var minēt situāciju, kad šīs personas būtu saucamas pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas atbalstīšanu. Personas, kas Uzņēmumu reģistrā reģistrē uzņēmumus uz sava vārda un atver to norēķinu kontus kredītiestādēs, būtu saucamas pie kriminālatbildības par izvairīšanās no nodokļu nomaksas atbalstīšanu, ja tās zinātu, ka viņu reģistrētais uzņēmums tiek dibināts ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas lielā apmērā vai uzņēmuma saimnieciskās darbības gaitā reālais uzņēmuma vadītājs izvairīsies no nodokļu nomaksas lielā apmērā. Tikai pie šādas apzināšanās persona, kura tikai reģistrē uz sava vārda uzņēmumu un atver tā norēķinu kontus kredītiestādēs, bet saimniecisku darbību nevada, novērš šķēršļus izvairīšanās no nodokļu nomaksas izdarīšanai, kā rezultātā izvairīšanās no nodokļu nomaksas lielā apmērā konstatēšanas gadījumā saucama pie kriminālatbildības kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas atbalstītājs. Protams, praksē šādi gadījumi ir grūti konstatējami, jo diez vai kāda no šādām personām atzīsies, ka apzinājusies, ka viņas reģistrētais uzņēmums izvairīsies no nodokļu nomaksas lielā apmērā.

Tajā pašā laikā domājams, ka nav pieļaujama situācija, kad paliek nesodītas tās personas, kuras reģistrē uz sava vārda juridisko personu un atver kredītiestādēs tās norēķinu kontus, bet tālāko darbību nevada un nekontrolē. Pēc autores domām, lietderīgi ieviest grozījumus Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā, paredzot iespēju saukt pie administratīvās atbildības tās personas, kuras tikai reģistrē uz sava vārda juridisko personu un atver kredītiestādēs tās kontus, bet tālāko juridiskās personas darbību nevada, neietekmē un nekontrolē. Administratīvās atbildības ieviešana par juridiskās personas reģistrēšanu Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā uz sava vārda un juridiskās personas kontu atvēršanu kredītiestādēs, apzinoties, ka reālo komercdarbību veiks, ietekmēs un/vai vadīs citas Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā neregistrētas un nepilnvarotas personas, zināmā mērā apgrūtinās fiktīvu uzņēmumu reģistrēšanu un izvairīšanos no nodokļu nomaksas.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšanas jautājums paliek diskutabls īpaši tajos gadījumos, kad nodokļa maksātājs ir juridiska persona. Šis jautājums izraisa diskusijas ne tikai Latvijas zinātnieku vidū, bet arī citu valstu krimināltiesību zinātnieki diskutē par šo problēmu. Tā var pieminēt jau spēku zaudējušo Krievijas Federācijas Augstākās tiesas 1997. gada 4. jūlija plēnuma lēmumu Nr. 8., kas noteica, ka pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas tiek saukts ne tikai nodokļa maksātāja vadītājs un galvenais grāmatvedis⁵²⁵, bet arī personas, kas faktiski pildīja nodokļa maksātāja un galvenā grāmatveža pienākumus, un citus nodokļa maksātāja darbiniekus, kas iekļauj grāmatvedības dokumentos apzināti sagrozītas un nepatiesas ziņas par ienākumiem, izdevumiem vai ziņas par citiem nodokļa objektiem. Krievijas Federācijas Augstākās tiesas plēnums šajā lēmumā pauda viedokli, ka augstāk minētās personas jāsauc pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas kā noziedzīga nodarījuma izdarītājus, nevis kā līdzdalībniekus.⁵²⁶

Šis lēmums savā laikā izraisīja krimināltiesību zinātnieku vidū daudz strīdu, daļa no tiem piekrita lēmumā izteiktajam, otrā daļa kategoriski noliedza. Tā, piemēram, B. Volženkins (*Б. В. Волженкин*) pauda viedokli, ka gadījumos, kad nodokļa maksātājs ir juridiska persona, par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjektu var būt persona, kura pārstāv juridisko personu, tas ir, rīkojas juridiskās personas vārdā un realizē tās tiesības un pienākumus. Pēc B. Volženkina domām saistības par nodokļu maksāšanu var pildīt, kā arī nepildīt, saskaņā ar Krievijas Federācijas nodokļu normatīvajiem aktiem tikai juridiskās personas vadītājs vai galvenais grāmatvedis. „Visas citas personas, izņemot juridiskās personas vadītāju un galveno grāmatvedi, tajā skaitā arī personas, kas sagrozīja datus sākotnējos grāmatvedības uzskaites dokumentos ar nolūku izvairīties no nodokļu maksāšanas, var būt saukti pie kriminālatbildības kā šā noziedzīgā nodarījuma līdzdalībnieki”.⁵²⁷ B. Volženkina viedoklim līdzīgu viedokli pauda arī prof. *Dr. iur.* B. Leonťjevs (*Б. М. Леонтьев*).⁵²⁸

Savu viedokli B. Volženkins pamatoja ar to, ka, ja piekrist minētajam plēnuma lēmumam, tad iznāk, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvās puses īstenošana tiek uzsākta ar apzināti sagrozītu un nepatiesu ziņu grāmatvedības uzskaites dokumentos iekļaušanas brīdī, bet ne ar brīdi,

⁵²⁵ Atšķirībā no Latvijas finanšu tiesībām Krievijas Federācijas nodokļu normatīvajos aktos par izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjektu atzīst ne tikai nodokļa maksātāja vadītāju, bet arī galveno grāmatvedi.

⁵²⁶ Постановление пленума Верховного суда Российской Федерации от 4 июля 1997 года № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации Уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов». Pieejams: http://sudbiblioteka.ru/vs/text_big1/verhsud_big_1093.htm [aplūkots 2017. gada 7. augustā].

⁵²⁷ Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002, с. 514–515.

⁵²⁸ Курс уголовного права. Особенная часть. Том 4. Учебник для вузов. Зубкова В. И., Комиссаров В. С., Леонтьев Б. М. и др. Москва: ИКД «Зерцало-М», 2002, с.62.

kad nepatiesas ziņas tiek iekļautas grāmatvedības atskaites dokumentos, kas tiek iesniegti nodokļu administrēšanas iestādēs.⁵²⁹

Pēc autores domām, jāpiekrīt B. Volženkina viedoklim arī tāpēc, ka brīdī, kad tiek sagrozīti grāmatvedības dati, vēl nav pabeigta izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvās puses īstenošana. Objektīvā puse ir pabeigta ar dokumentu iesniegšanu nodokļu administrācijai, bet personas, kas sagrozīja datus ar nolūku izvairīties no nodokļu maksāšanas sākotnējos grāmatvedības uzskaites dokumentos, neapšaubāmi atbalstīja izvairīšanos no nodokļu nomaksas.

B. Volženkina un autores viedokļi tika apstiprināti Krievijas Federācijas Augstākās tiesas plēnuma 2006. gada 28. decembra lēmumā Nr. 64. „Par krimināltiesību normu par atbildību par nodokļu noziegumiem piemērošanas tiesu praksi”⁵³⁰, ar kuru zaudējis spēku iepriekš pieminētais Krievijas Federācijas Augstākās tiesas plēnuma 1997. gada 4. jūlija lēmums. Krievijas Federācijas Augstākās tiesas plēnuma 2006. gada 28. decembra lēmumā Nr. 64. ir noteikts, ka citi nodokļa maksātāja darbinieki, kas iekļauj grāmatvedības dokumentos apzināti sagrozītas un nepatiesas ziņas par ienākumiem, izdevumiem vai ziņas par citiem nodokļa objektiem, saucami pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas no organizācijas kā atbalstītāji, kas apzināti sekmējuši noziedzīga nodarījuma izdarīšanu.⁵³¹

Pēc B. Volženkina viedokļa, reālie juridiskās personas vadītāji, kuriem nav juridiska sakara ar uzņēmumu, bet kuri vada to ar formālo vadītāju starpniecību, saucami pie kriminālatbildības kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas organizētāji. Izņēmumā gadījumā reālais juridiskās personas vadītājs var tikt saukts pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas kā izdarītājs, ja tas maldināja formālo juridiskās personas vadītāju vai formālais vadītājs ir rīcībnespējīga persona.⁵³²

Autore nepiekrīt šim viedoklim, jo, pēc autores domām, vadītāja pilnvaru formālās reģistrācijas trūkums nevar būt par šķērslī reālo uzņēmumu vadītāja saukšanai pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas kā noziedzīga nodarījuma izdarītāju. Risinot jautājumu par personas dalību vai līdzdalību izvairīšanās no nodokļu nomaksas gadījumā, jāņem vērā noziedzīga nodarījuma objektīvo pusi. Kā jau tika minēts, formālais uzņēmuma vadītājs var tikai reģistrēt juridisko personu uz sava vārda un atvērt tās kontus kredītiestādēs, bet turpmākās darbības ar nolūku izvairīties no nodokļu nomaksas veiks reālais uzņēmuma vadītājs, kuram nav juridiska

⁵²⁹ Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002, с. 515.

⁵³⁰ Постановление пленума Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64 «О практике применения судами Уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Grām.: Сборник постановлений Пленумов Верховного суда РФ (РСФСР) и Верховного суда СССР по уголовным делам. Москва: Проспект, 2010, с. 195-202.

⁵³¹ Ibid.

⁵³² Волженкин, Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002. с. 515.

sakara ar uzņēmumu. Šajā gadījumā reālais vadītājs, pēc autores domām, var būt par izvairīšanās no nodokļu nomaksas izdarītāju.

Līdzīga autores viedoklim atziņa ir nostiprināta Krievijas Federācijas Augstākās tiesas plēnuma 2006. gada 28. decembra lēmumā Nr. 64. „Par krimināltiesību normu par atbildību par nodokļu noziegumiem piemērošanas tiesu praksi”⁵³³, kas nosaka, ka gadījumā, ja persona, kas faktiski realizē savu saimniecisko darbību caur fiktīvu personu, izvairās no nodokļu nomaksas, tās darbības kā šā nozieguma izdarītāja kvalificējas saskaņā ar Krievijas Federācijas KK 198. pantu, bet fiktīvas personas darbības kvalificējas kā šā nozieguma atbalstīšana, pie nosacījuma, ka tā apzinājusies, ka piedalās izvairīšanās no nodokļu nomaksas izdarīšanā un viņas nodoms aptver šā nozieguma izdarīšanu.

Izpētot jautājumu par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekta noteikšanu, darba autore secina, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekts ir pieskaitāma vai arī ierobežoti pieskaitāma fiziska persona, kura noziedzīga nodarījuma izdarīšanas brīdī sasniedza kriminālatbildības (četrpadsmit gadu) vecumu, kuras pašas vai tās vadībā esošās juridiskās personas pienākums ir maksāt valsts noteiktos nodokļus vai tiem pielīdzinātos maksājumus.

Jautājums par izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšanu ir joprojām diskutabls tāpēc, ka tiesu prakse ir nevienveidīga un zinātnieku domas šajā jomā atšķiras. Diemžēl praksē rodas problēmas ar subjekta noskaidrošanu un tā vainas pierādīšanu, tāpēc arī bieži vien formālie vadītāji netiek saukti pie kriminālatbildības kā līdzdalībnieki, vai, tieši otrādi, tie tiek saukti pie atbildības kā noziedzīga nodarījuma izdarītāji faktiskā vadītāja personības nenoskaidrošanas dēļ.

Autoresprāt, formālo uzņēmuma vadītāju, kuri paraksta atskaites un stingrās uzskaites preču pavadzīmes, kā arī citus dokumentus un veic uzņēmuma reprezentatīvās funkcijas valsts pārvaldes iestādēs, darbības jākvalificē kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas atbalstīšana.

Savukārt izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšanas problēmjautājumu atrisināšanu, pēc autores domām, sekmētu arī grozījumu Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksā ieviešana. Būtu nepieciešams paredzēt administratīvo atbildību par juridiskās personas reģistrēšanu Latvijas Republikas Uzņēmuma reģistrā uz sava vārda un juridiskās personas kontu atvēršanu kredītiestādēs, apzinoties, ka uzņēmuma darbību veiks, ietekmēs un/vai vadīs citas Latvijas Republikas Uzņēmuma reģistrā neregistrētas un nepilnvarotas personas. Paredzot administratīvo atbildību par reģistrēšanos Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā kā komersanta

⁵³³ Постановление пленума Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64 «О практике применения судами Уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Grām.: Сборник постановлений Пленумов Верховного суда РФ (РСФСР) и Верховного суда СССР по уголовным делам. Москва: Проспект, 2010, с. 195–202.

formālā amatpersona, pēc autores domām zināmā mērā apgrūtinās „fiktīvu” uzņēmumu izveidošanu, līdz ar ko autore piedāvā papildināt Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksu ar 159.¹¹ pantu šādā redakcijā:

„159.¹¹ pants. Formālās komersanta amatpersonas reģistrēšana Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā

Par reģistrēšanos Latvijas Republikas Uzņēmuma reģistrā kā komersanta formālā amatpersona un komersanta kontu atvēršanu kredītiestādēs, apzinoties, ka reālo komercdarbību reģistrētās amatpersonas vārdā veiks, ietekmēs un/vai vadīs citas Latvijas Republikas Uzņēmuma reģistrā neregistrētas un nepilnvarotas personas, – uzliek naudas sodu no piecdesmit līdz piecsimt *euro*, atņemot tiesības ieņemt noteiktus amatus komercsabiedrībās vai bez tā.”

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekta un dalības vai līdzdalības formas noteikšanai katrā konkrētā gadījumā jāņem vērā subjekta attieksme pret izdarīto, tas ir, subjektīvo pusi.

3.4. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjektīvā puse

Subjektīvās puses pazīmes atšķirībā no objektīvās puses, kas atspoguļo nozieguma ārējo pusi, raksturo indivīda psihisko attieksmi pret izdarīto prettiesisko darbību.

Atbilstoši U. Krastiņa viedoklim, „noziedzīga nodarījuma subjektīvā puse ir noziedzīgu nodarījumu izdarījušās personas (nodarījuma subjekta) psihiskā darbība, kas tieši saistīta ar viņas reāli izdarīto (nodarījuma objektīvajām pazīmēm), un apvieno vienotā veselā personas psihiskās darbības intelektuālos un gribas procesus virzībā uz noziedzīga nodarījuma izdarīšanu”.⁵³⁴ Savukārt L. Gauhmans (*Л. Д. Гаухман*) skaidro noziedzīga nodarījuma sastāva subjektīvo pusi kā krimināllikumā paredzēto pazīmju kopumu, kas raksturo personas psihisko attieksmi pret izdarīto nodarījumu, kas paredzēts noteiktā noziedzīga nodarījuma sastāvā.⁵³⁵ Subjektīvās puses pazīmes ir vaina, kas izpaužas nodoma vai neuzmanības formā, motīvs un mērķis (nolūks).

„Vaina ir personas psihiskā attieksme nodoma vai neuzmanības formā pret viņas izdarīto prettiesisko darbību vai pieļauto bezdarbību un ar to cēloņsakarīgi saistītajām kaitīgajām sekām, ja tās paredzētas kā konkrētā noziedzīgā nodarījuma sastāva objektīvās puses pazīme.”⁵³⁶ Savukārt prof. *Dr. iur.* A. Rarogs (*А. И. Рапог*) definē vainu kā personas psihisko attieksmi pret viņas

⁵³⁴ Krastiņš U. Tieša nodoma tvērums krimināltiesībās. Krimināllikuma 9. panta otrās daļas paplašināts komentārs ar teorētiskām nostādnēm. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2017, 23. lpp.

⁵³⁵ Уголовное право: Часть общая. Часть особенная. Учебник. Бобылев О. В., Бородин С. В., Босхолов С. С. и др. Москва: Юриспруденция, 1999, с.114.

⁵³⁶ Krastiņš U. Vaina noziedzīgos nodarījumos ar saliktu sastāvu. *Jurista Vārds*, 2011. 19. jūlijs, Nr. 29, 10.–15. lpp.

izdarītu sabiedriski kaitīgu nodarījumu, kas paredzēts krimināllikumā, un pret tā sabiedriski kaitīgām sekām.⁵³⁷

Savādāk vainas jēdzienu skaidro J. Rozenbergs, norādot, ka „vaina tās šaurākajā nozīmē būtu identificējama ar personas psihiskās attieksmes formām, kādas tās ir noteiktas Krimināllikumā (8., 9., 10. pantā) un kā tas arī šobrīd ir nostiprinājies Latvijas krimināltiesību teorijā”⁵³⁸, bet, atbilstoši J. Rozenberga paustajam viedoklim, „vaina tās plašākajā nozīmē raksturotu visu to subjektīvo un objektīvo pazīmju kopumu, kam ir nozīme personas krimināltiesiskas vainojamības noteikšanai, tajā skaitā personas vecums, pieskaitāmība, rīcības motīvs un mērķis (gadījumos, kad tas iekļauts nodarījuma sastāvā), apstākļi, kas izslēdz kriminālatbildību, neesamība, apstākļi, kas atbrīvo no kriminālatbildības, neesamība”⁵³⁹.

Prof. U. Krastiņš, uzsverot vainas nozīmi noziedzīga nodarījuma kvalifikācijā, norāda, ka „vainas formai noziedzīgā nodarījumā ir būtiska nozīme ne tikai nodarījuma pareizā kvalifikācijā, bet arī individualizēta, taisnīga soda noteikšanā par personas izdarīto noziedzīgo nodarījumu”⁵⁴⁰. Arī A. Rarogs, līdzīgi akcentējot vainas nozīmi noziedzīga nodarījuma kvalifikācijā, norāda, ka „nozīmīgākais virziens, pēc kura vaina ietekmē nozieguma kvalifikāciju, ir nozieguma kvalifikācijas atkarība no vainas formas”⁵⁴¹.

Saskaņā ar KL 9. pantu „noziedzīgs nodarījums atzīstams par izdarītu ar nodomu (tīši), ja persona to izdarījusi ar tiešu vai netiešu nodomu”. Noziedzīgs nodarījums ir izdarīts ar „tiešu nodomu, ja persona apzinājusies savas darbības vai bezdarbības kaitīgumu un to apzināti veikusi vai pieļāvusi vai arī apzinājusies savas darbības vai bezdarbības kaitīgumu, paredzējusi nodarījuma kaitīgās sekas un vēlējusies to iestāšanos”. Savukārt „noziedzīgs nodarījums atzīstams par izdarītu ar netiešu nodomu, ja persona apzinājusies savas darbības vai bezdarbības kaitīgumu, paredzējusi nodarījuma kaitīgās sekas un, kaut arī šīs sekas nav vēlējusies, tomēr apzināti pieļāvusi to iestāšanos”.

Otrā vainas forma ir neuzmanība, kas var izpausties noziedzīgā pašpaļāvībā vai noziedzīgā nevērībā. Atbilstoši KL 10. pantā noteiktajam, „noziedzīgs nodarījums atzīstams par izdarītu aiz noziedzīgas pašpaļāvības, ja persona ir paredzējusi savas darbības vai bezdarbības kaitīgo seku iestāšanās iespēju, tomēr vieglprātīgi paļāvusies, ka tās varēs novērst. Noziedzīgs nodarījums atzīstams par izdarītu aiz noziedzīgas nevērības, ja persona nav paredzējusi savas darbības vai

⁵³⁷ Рарог А. И. Квалификация преступлений по субъективным признакам. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003, с.64.

⁵³⁸ Rozenbergs J. Vainas institūts krimināltiesībās un tā nozīme noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijā. Promocijas darbs. Pieejams: <https://luis.lu.lv/pls/pub/luj.fprnt?l=1&fn=F1606405740/Janis%20Rozenbergs%202012.pdf> [aplūkots 2017. gada 7. augustā].

⁵³⁹ Turpat.

⁵⁴⁰ Krastiņš U. Vainas ietekme uz noziedzīga nodarījuma kvalifikāciju. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998 – 2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 68.–77. lpp.

⁵⁴¹ Рарог А. И. Настольная книга судьи по квалификации преступлений. Практическое пособие. Второе издание, переработанное и дополненное. Москва: Проспект, 2009, с.118.

bezdarbības kaitīgo seku iestāšanās iespēju, kaut gan pēc nodarījuma konkrētajiem apstākļiem tai vajadzēja un tā varēja minētās kaitīgās sekas paredzēt.”

Analizējot izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdzienu, secināms, ka izvairīšanos no nodokļu nomaksas raksturo prettiesiskās darbības vai bezdarbības un tās kaitīguma apzināšanās pazīme.

Tādējādi secināms, ka izvairīšanos no nodokļu nomaksas nav iespējams izdarīt aiz neuzmanības. Ja persona aiz neuzmanības vai aritmētiskās kļūdas dēļ nepareizi aprēķinājusi nodokļa summu, tad tā var tikt saukta pie administratīvās atbildības vai kriminālatbildības, ja nodokļa maksātāja – juridiskās personas gadījumā tam radīts būtisks kaitējums, saskaņā ar KL 197. pantu (nolaidība) pie nosacījuma, ka pastāvēs citas KL 197. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma pazīmes un tā būs šā nodarījuma subjekts.

Tātad kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas iestājas tikai par tīši (ar nodomu) izdarītu noziegumu, t.i., vainīgā persona ne vien apzinās savas rīcības prettiesisko raksturu, bet arī ir paredzējusi, ka šādas rīcības rezultātā valsts budžetā netiks iemaksāti attiecīgie maksājumi.

KL ir paredzēti divi nodoma veidi: tiešs nodoms un netiešs nodoms. „Nodoma intelektuālā puse tieša un netieša nodoma gadījumos neatšķiras ne pēc izdarītā kaitīguma apzināšanās, ne pēc kaitīgo seku paredzēšanas kritērijiem”.⁵⁴² Savukārt darbības vai apzinātas bezdarbības kaitīgo seku apzināšanās kā apziņas sfēras psihiska darbība ir tieša nodoma intelektuālais rādītājs.

Juridiskajā literatūrā pamatoti tiek apspriests jautājums: vai izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekta nodoma saturā tiek iekļauta savas darbības vai bezdarbības prettiesiskuma apzināšanās? Daudzi zinātnieki izsaka viedokli, ka „nodokļu noziegumu vainas intelektuālajā elementā obligāti jāiekļauj personas savas darbības prettiesiskuma apzināšanās. Tā apzināšanās, ka nodarījums ir pretrunā ar nodokļu normatīvajiem aktiem, ir nodarījuma sabiedriskās bīstamības apzināšanās priekšnosacījums”.⁵⁴³

„Patiešām, persona, kas nemaksā nodokli, kas tiek ieturēts no fiziskās vai juridiskās personas, apzinās savas darbības sabiedrisko bīstamību tikai tad, ja tā zina par nodokļa maksāšanas pienākuma esamību un saprot, ka pārkāpj ar likumu uzlikto pienākumu. Savukārt tas arī ir nodarījuma prettiesiskuma apzināšanās”.⁵⁴⁴

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas intelektuālais elements norāda uz to, ka subjekts saprot, ka daļēja vai pilna nodokļu nemaksāšana nodara aizkārumus ar KL

⁵⁴² Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I-VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 63. lpp.

⁵⁴³ Шишко И. В. Некоторые проблемы применения «налоговых» норм УК. Grām.: Современная преступность: состояние, тенденции, средства преодоления. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Екатеринбург: Издательство УрГАЮ, 1999, с. 148-160.

⁵⁴⁴ Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002, с. 516.

aizsargājamām valsts interesēm. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekts apzinās un paredz izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas seku iestāšanos, t.i., nodokļu summu trūkumu valsts budžetā.

Tiešs un netiešs nodoms atšķiras ar gribas elementu. Tieša nodoma gadījumā subjekts vēlas seku iestāšanos, bet pastāvot netiešam nodomam – savas darbības vai bezdarbības kaitīgās sekas subjekts nevēlas, taču apzināti tās pieļauj.

„Vainīgā vēlēšanās, lai viņa darbības vai bezdarbības rezultātā iestātos noteiktas kaitīgās sekas, norāda uz to, ka viņš gribējis tās sasniegt, un šāda vainīgā psihiskā darbība veido tiešā nodoma gribas momentu”.⁵⁴⁵ Atbilstoši L. Gauhmana (*Л. Д. Гаухман*) viedoklim, tiešā nodoma gribas momentu raksturo vēlēšanās, lai iestātos sabiedriski kaitīgas sekas, kas ir, vai nu vienīgais mērķis, vai nu nepieciešamais līdzeklis cita mērķa sasniegšanai.⁵⁴⁶ Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas tieša nodoma gribas elements izpaužas kā vēlēšanās izdarīt noteiktu darbību vai pieļaut bezdarbību, kas virzīta uz nodokļa objekta noslēpšanu vai nodokļu nemaksāšanu un noved pie nodokļu summu neieskaitīšanas valsts budžetā.

Savukārt netieša nodoma gribas momentu raksturo kaitīgo seku apzināta pieļaušana. „Netieša nodoma gadījumā nevēlēšanās, lai iestātos kaitīgas sekas, izpaužas divos veidos: kā apzināta kaitīgo seku tikai pieļaušana vai kā vienaldzīga attieksme pret to iestāšanos.”⁵⁴⁷

Likumdevējs KL 218. panta dispozīcijā nenorāda uz nodoma veidu, ar kādu tiek izdarīta izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas. Citu valstu krimināltiesību zinātnieku vidū viedokļi par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izdarīšanas iespējām ar netiešu nodomu sadalījās.

Daži zinātnieki uzskata, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas saistīšana tikai ar tiešu nodomu, izraisa nepamatotu lēmumu par atteikšanos saukt pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas skaita pieaugumu no izmeklētāju un tiesnešu puses. Tāpēc arī pēc I. Solovjova (*И. Н. Соловьев*) viedokļa nedrīkst izslēgt izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izdarīšanas iespēju ar netiešu nodomu.⁵⁴⁸

Par tāda uzskata ilustrāciju var būt situācija, kad individuālais komersants, apzinoties, ka viņam trūkst zināšanu grāmatvedībā, kas, savukārt, var novest pie nepareizas nodokļa summas aprēķināšanas vai nodokļa objekta slēpšanas, turpina pats kārtot grāmatvedību ar mērķi ietaupīt līdzekļus, kas var būt iztērēti grāmatveža darba algai. Rezultātā viņš, pārkāpjot vai nepienācīgi

⁵⁴⁵ Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 147. lpp.

⁵⁴⁶ Гаухман Л. Д. Квалификация преступлений: закон, теория, практика. Четвертое издание, переработанное и дополненное. Москва: АО «Центр ЮрИнфоР», 2010, с.151-152.

⁵⁴⁷ Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 147. lpp.

⁵⁴⁸ Соловьев И. Н. Уголовно – правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по УК РФ 1996 г. Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 1999, № 1, с. 129-145.

izpildot nodokļu normatīvo aktu prasības, nodara kaitējumu valsts budžetam nenomaksāto nodokļu veidā. Tātad persona apzinājusies savas rīcības kaitīgumu un pieļāvusi kaitīgo seku iestāšanos.

Citi zinātnieki uzskata, ka situācija, kad personas ar nodomu veikta prettiesiska darbība vai bezdarbība izraisa nodokļu nemaksāšanu, bet pati persona neparedzēja vai nevēlējās seku iestāšanos, reālajā dzīvē praktiski nav iespējama.⁵⁴⁹ Vairāki komersanti lemj jautājumu par nodokļu maksāšanu vai nemaksāšanu vēl projekta stadijā, t.i., lēmuma par projekta rentabilitāti un atmaksāšanos pieņemšanas un līdzekļu ieguldīšanas biznesā laikā.

Krievijas Federācijas kriminālkodeksa 198. panta un 199. panta dispozīcijā, atšķirībā no KL, iekļauta norāde uz „apzināšanās” pazīmi, t.i., apzināta nepatiesu ziņu sniegšana vai to sagrozišana.⁵⁵⁰ Šī pazīme, pēc vairāku Krievijas zinātnieku domām, norāda uz tiešu nodomu.

Arī Latvijas Republikas tiesu prakse liecina, ka tieši subjektīvās puses konstatēšana ir viens no smagākajiem pierādīšanas jautājumiem. Analizējot tiesu praksi līdz Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2000. gada 13. aprīļa lēmuma⁵⁵¹ pieņemšanai, var konstatēt, ka tiesu prakse atšķiras. Tiesu sēdēs bieži tiek uzsvērts apstāklis, ka subjekts neorientējas sarežģītajos Latvijas nodokļu tiesību normatīvajos aktos un tādēļ aiz neuzmanības radušās kļūdas nodokļu aprēķināšanā un maksāšanā. Vairākumā gadījumu tiesas ir kritiski vērtējušas paskaidrojumus par vadītāja nepietiekamām zināšanām grāmatvedībā un nodokļu iekasēšanu reglamentējošos normatīvajos aktos un konstatējušas noziedzīga nodarījuma sastāvu. Tomēr, ir arī gadījumi, kad tiesvedība nodokļu lietā bija izbeigta sakarā ar pierādījumu trūkumu par nodomu tiesājamā darbībā attiecībā uz izvairīšanos no nodokļiem. Jāatzīmē, ka vairākos nolēmumos, kuros tika atzīta personas vaina, vienlaikus netika dots skaidrojums, uz kādu apsvērumu pamata tiesa ir konstatējusi personas rīcībā tiešu nodomu. Šajos gadījumos bija atvieglināta nolēmuma pārsūdzēšana un bija palielināta iespēja panākt nolēmuma atcelšanu apelācijas kārtībā.

Procesuālie principi nosaka tiesai pienākumu sniegt atbildi un savu vērtējumu visiem būtiskajiem iesniegtajiem argumentiem. Pēc jurista M. Vainovska viedokļa, lai neatstātu bez uzmanības nozīmīgu subjektīvās puses pierādīšanas argumentāciju, tiesu praksē ir jāveido izpratne par objektīviem apstākļiem, kas var liecināt par personas vainu nodokļu krimināllietā.

„Iespējams, ka viens no objektīvākajiem kritērijiem personas rīcības izvērtēšanai būtu tieši attieksme pret nodokļu parāda segšanu no brīža, kad persona uzzinājusi, vai tai vajadzēja uzzināt par parāda esamību. Visbiežāk persona uzzina par nodokļu parādu brīdī, kad tiek saņemts nodokļu audita pārskats un lēmums par uzrēķināto nodokļu samaksu. Būtu jāvērtē, kāda ir personas

⁵⁴⁹ Сотов А.И., Пепеляев С.Г. Ваш налоговый адвокат. Ежеквартальный сборник. 1998, Nr. 1. с. 60.

⁵⁵⁰ Уголовный кодекс Российской Федерации: Krievijas Federācijas likums. Pieejams: <http://www.ug-kodeks.ru/> [aplūkots 2017. gada 7. augustā].

⁵⁵¹ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2000. gada 13. aprīļa lēmums lietā Nr. SKK-99. Grām.: Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2003, 169.–171. lpp.

turpmākā rīcība pēc šāda lēmuma saņemšanas? Vai persona izmanto nodokļu lēmuma pārsūdzības iespēju? Ja persona neizvirza pretenzijas, vai tiek uzsākta nodokļu atmaksa?”⁵⁵²

Tomēr, atbildot uz šiem jautājumiem, jāņem vērā citi apstākļi, kas ir nepieciešami, lai objektīvi konstatētu subjektīvo attieksmi. Vispirms jānoskaidro, vai pēc uzzināšanas par nodokļu parādu personai bija manta, lai uzsāktu tā atmaksu, un vai šīs darbības tika veiktas. Gadījumos, kad persona nepārsūdz nodokļu administrācijas lēmumu, bet, neuzsākot nodokļu atmaksu, turpina veikt savus parastos darījumus, operējot ar savā rīcībā esošiem finanšu un citiem materiālajiem līdzekļiem, uzskatāmi izpaužas attieksme apzināti neveikt obligātos maksājumus valstij.

Turpretim gadījumos, kad personai patiesi nebija iespēju uzsākt nodokļu parāda atmaksu un finanšu līdzekļi netika slēpti, noziedzīga nodarījuma sastāva konstatēšanai nebūtu pamata.

Cits kritērijs, pēc M. Vainovska domām, ko tiesas nereti izmanto personas attieksmes konstatēšanai, ir apstākļi, vai tiesājamais izmantojot likumā paredzētās iespējas apstrīdēt vai pārsūdzēt nodokļu administrācijas lēmumu par nodokļu uzrēķinu.⁵⁵³ Pēc darba autores domām, šim apstāklim gan nebūtu jāveidojas par viennozīmīgi vērtējamu kritēriju, jo var pastāvēt arī objektīvi iemesli, kas kavējuši personu apstrīdēt vai pārsūdzēt lēmumu par nodokļu uzrēķinu neatkarīgi no vēlēšanās to darīt. No otras puses, lēmuma par nodokļu uzrēķinu pārsūdzēšana arī neizslēdz personas kriminālsodāmās vainas esamību. Kā vienu no piemēriem var minēt lietu, kad tiesa sākotnēji attaisnojusi personu, bet vēlāk apelācijas instances tiesa nozieguma sastāvu tomēr konstatējusi, kā vienu no argumentiem minot lēmuma par nodokļu uzrēķinu nepārsūdzēšanu.

Aizkraukles rajona tiesa:

„Tiesas izmeklēšanā netika iegūti nekādi pierādījumi, ka A. J. būtu izvairījies no nodokļu maksāšanas ar tiešu nodomu nodarīt valstij lielus zaudējumus. Gan pirmstiesas izmeklēšanā, gan tiesas izmeklēšanā A. J. konsekventi liecinājusi, ka grāmatvedību kārtojusi savu zināšanu līmenī, bet atzīst, ka pieļāvusi kļūdas likumu nezināšanas dēļ. Tajā pašā laikā A. J. neapstrīd, ka kļūdaini aprēķinājusi nodokļus un tādēļ VID Aizkraukles rajona nodaļas pieteikto civilprasību atzīst daļēji.”⁵⁵⁴

Par šo nolēmumu apelācijas protestu iesniedza prokurors. Apelācijas instances tiesa uzskatīja, ka tiesājamās nodomu pierāda audīta laikā konstatētie nodokļu normatīvo aktu pārkāpumi un tas, ka nav iesniegtas nekādas pretenzijas par audīta pārbaudi. Tiesa secina:

„Ar savām darbībām tiesājamā tieši izvairījās no nodokļu nomaksas valsts budžetā, tādējādi vēloties nodarīt zaudējumus budžetam un faktiski nodarot lielus zaudējumus valstij [...]”⁵⁵⁵

⁵⁵² Vainovskis M. Nodokļu krimināllietu aktuālā problemātika un atšķirības tiesu praksē. Likums un tiesības, 2002, Nr. 2. 6.–12. lpp.

⁵⁵³ Turpat.

⁵⁵⁴ Aizkraukles rajona tiesas 2000. gada 10. janvāra spriedums lietā Nr. 1-83, krimināllietā Nr. 15830013899 (nav publicēts).

⁵⁵⁵ Zemgales apgabaltiesas 2000. gada 15. februāra spriedums lietā Nr. 1-56, krimināllietā Nr. 15830013899 (nav publicēts).

Tiesas atsevišķos gadījumos savos spriedumos neprecīzi norāda uz neizmantoto audita pārskata pārsūdzēšanas iespēju. Likums paredz nevis audita pārskata pārsūdzēšanu, bet gan amatpersonas lēmumu apstrīdēšanu un pārsūdzēšanu. Minēto ir apstiprinājis arī Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāts vairākos nolēmumos, piemēram, Augstākās tiesas Senāts:

„Pastāvot šādiem apstākļiem, tiesa, taisot spriedumu Latvijas CPK 2391. panta kārtībā par audita pārskatu, pielaidusi procesuālo tiesību normu pārkāpumus un šādu tiesas lēmumu nevar atzīt par likumīgu. [...] Ievērojot to, ka audita pārskata pārsūdzēšanu tiesā likums neparedz, atceļot spriedumu, tiesvedība lietā izbeidzama.”⁵⁵⁶

Līdzīgs Senāta viedoklis pausts arī citā spriedumā:

„Senāts atzīst, ka nodokļu audita pārskatā ietvertā norāde par nepieciešamību iemaksāt budžetā nodokļu summas nav vērtējama kā kompetentas nodokļu administrācijas amatpersonas lēmums, kas pārsūdzams Latvijas CPK 2391. panta kārtībā.”⁵⁵⁷

Analizējot Latvijas tiesu praksi, acīmredzams, ka tiesu prakses vēsturē, līdzīgi kā citās valstīs, bija posms, kad jautājums par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjektīvo pusi izraisīja strīdus. Tiesneši, lemjot jautājumu par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas sastāva esamību vai neesamību, kad bija pierādīts tikai netiešs nodoms, vadījās pēc sava ieskata un iekšējās pārliecības. Šis fakts arī bija par pamatu atšķirīgās tiesu prakses veidošanai.

Situācija izmainījās ar Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2000. gada 13. aprīļa lēmuma lietā SKK-99 pieņemšanu, kurā bija uzsvērts, ka Latvijas Kriminālkodexa 148¹. pantā⁵⁵⁸, kas atbilst KL 218. pantam, paredzēto nodarījumu var izdarīt kā ar tiešu, tā ar netiešu nodomu.

„Nepamatots ir apgalvojums par to, ka noziedzīgu nodarījumu, kas paredzēts Latvijas KK 148¹. pantā, var izdarīt tikai ar tiešu nodomu. No minētā panta dispozīcijas satura un jēgas izriet, ka nozieguma subjektīvā puse izpaužas nodoma veidā.

Līdz ar to šāds nodarījums var būt izdarīts tīši – gan ar tiešu, gan arī netiešu (eventuālo) nodomu. Tātad, pietiek konstatēt faktu, ka tiesājamā ir apzinājusies savas darbības vai bezdarbības sabiedriski bīstamo raksturu, paredzējusi tās sabiedriski bīstamās sekas un apzināti pieļāvusi šādu seku iestāšanos.

Kasācijas sūdzībā netiek apstrīdēts fakts, ka tiesājamās darbības rezultātā, tiesājamajai apzinoties, iestājušās Latvijas KK 148.¹ panta pirmajā daļā paredzētās sekas.”⁵⁵⁹

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmums atrisināja divdomīgo situāciju ar tiešo un netiešo nodomu. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto

⁵⁵⁶ Augstākās tiesas Senāta Civillietu departamenta 1999. gada 12. maija spriedums lietā Nr. SKC-314 (nav publicēts).

⁵⁵⁷ Augstākās tiesas Senāta Civillietu departamenta 1998. gada 1. jūlija spriedums lietā Nr. SKC-382 (nav publicēts).

⁵⁵⁸ Latvijas Kriminālkodexs. Rīga: Latvijas Republikas Tieslietu ministrijas Tiesiskās informācijas centrs, 1994.

⁵⁵⁹ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2000. gada 13. aprīļa lēmums lietā Nr. SKK-99. Grām.: Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2003, 169.–171. lpp.

maksājumu nomaksas subjektam pēc šā lēmuma nav iespējas aizstāvēties ar sarežģītās Latvijas nodokļu likumu nepārzināšanu.

Pēc autores domām, minētajā Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmumā paustam viedoklim nevar piekrist. Latvijas krimināltiesību doktrīnā ir nostiprināts viedoklis, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas „ir tīšs noziegums, ko raksturo tiešs nodoms”.⁵⁶⁰

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvās puses īpatnību izpētes rezultātā ir saprotams, ka persona, veicot apzinātu nepatiesu datu iekļaušanu grāmatvedības atskaites dokumentos vai deklarācijās, slēpjot vai samazinot ar nodokli apliekamo objektu vai vienkārši nedeklarējot ar nodokli apliekamos objektus un nemaksājot nodokli, apzinās gan savas darbības prettiesiskumu, gan arī paredz, ka tās rezultātā netiks samaksāti nodokļi un nodevas valsts budžetā. Tomēr, jāatzīmē, ka dažreiz persona var nezināt konkrētu nenomaksātā nodokļa summu, tā kā viņas galvenā interese ir saglabāt līdzekļus savā īpašumā, nevis nodot daļu no tiem valstij, maksājot nodokli. Ilglaicīgas izvairīšanās no nodokļu nomaksas gadījumā, noziedzīga nodarījuma subjekts var neapvert ar prātu kopēju atsevišķu nodokļu nesamaksātu summu par visiem taksācijas periodiem, bet tas nevar neparedzēt, ka prettiesiskās darbības vai pieļautas bezdarbības rezultātā iestāsies kaitīgās sekas un valsts budžetam tiks nodarīts zaudējums nenomaksāto nodokļu un nodevu veidā.

Tātad attiecībā pret kaitīgām sekām, nodarīto zaudējumu, izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta psihiskā attieksme var izpausties netieša nodoma veidā. Tomēr jāņem vērā judikatūrā nostiprināto atziņu, ka „vainīgā psihiskā attieksme pret valstij vai pašvaldībai nodarītā zaudējuma apmēru nevar ietekmēt nodarījuma subjektīvās puses izvērtējumu kopumā, ko analizējamajā gadījumā raksturo tiešs nodoms, un to nosaka personas vēlēšanās izvairīties no nodokļu vai citu maksājumu nomaksas, apzināti veicot prettiesiskas darbības un apdraudot valsts un tautsaimniecības intereses nodokļu iekasēšanas jomā”.⁵⁶¹

Kā pamatoti norāda U. Krastiņš: „ja vainīgais ar savu darbību vai bezdarbību pārkāpis kādus noteikumus apzināti, tad viņš rīkojies tīši un neatkarīgi no viņa psihiskās attieksmes pret kaitīgajām sekām, nodarījums kopumā uzskatāms par izdarītu tīši”.⁵⁶² U. Krastiņš uzsver arī, ka „salikta sastāva noziedzīgos nodarījumos, kuros vainas forma gan attiecībā uz darbību vai bezdarbību (tiešs nodoms), gan pret kaitīgajām sekām (tiešs vai netiešs nodoms) izpaužas nodoma formā. Tāds noziedzīgs nodarījums kopumā uzskatāms par izdarītu ar nodomu (tīši)”.⁵⁶³

⁵⁶⁰ Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XVIII–XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016, 212. lpp.

⁵⁶¹ Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [aplūkots 2017. gada 19. jūnijā].

⁵⁶² Krastiņš U. Vaina komplicētos noziedzīgos nodarījumos. Jurista Vārds, 2010. 11. maijs, Nr. 19, 5.–11. lpp.

⁵⁶³ Krastiņš U. Tieša nodoma tvērums krimināltiesībās. Krimināllikuma 9. panta otrās daļas paplašināts komentārs ar teorētiskām nostādnēm. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2017, 36. lpp.

Subjektīvās puses papildu pazīmes ir motīvs un nolūks. Likumdevējs neiekļāva šīs pazīmes izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas sastāvā. Līdz ar to, izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas sastāva konstatēšanai nav nepieciešams konstatēt motīvu un nolūku. Tomēr, izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekta motīviem un nolūkam ir nozīme pie soda noteikšanas.

Motīvs ir iekšējais pamudinājums, kas virza gribu uz noziedzīga nodarījuma izdarīšanu. KL 218. panta satura un tiesu prakses analīze ļauj secināt, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas motīviem galvenokārt ir mantkārīgs raksturs. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekti cenšas noslēpt ienākumus no aplikšanas ar nodokli.

Krievijas Federācijas tiesu prakse liecina, ka augstāk minētais motīvs sastopams aptuveni 45 kriminālprocesos no 100 kriminālprocesi. 32 noziedzīgu nodarījumu izdarīšanas motīvs bija komersanta vēlme stabilizēt uzņēmuma finansiālo stāvokli, bet 23 no 100 noziedzīgu nodarījumu motīvi bija saistīti ar algas darbiniekiem samaksāšanu un norēķināšanos ar kreditoriem.⁵⁶⁴

Nolūks, jeb mērķis ir iecerētais rezultāts, ko persona vēlas sasniegt, izdarot noziedzīgu nodarījumu.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas nolūks parasti ir saistīts ar subjekta vēlmi samazināt nodokļu summu vai pilnībā atstāt noslēptus līdzekļus savā vai citas personas īpašumā.

Izpētot izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjektīvo pusi, secināms, ka kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas iestājas tikai tad, ja noziedzīgs nodarījums izdarīts tīši, jeb ar tiešu nodomu. Analizējamā noziedzīgā nodarījuma subjekta attieksme pret valstij vai pašvaldībai nodarītā zaudējuma apmēru neietekmē nodarījuma subjektīvās puses izvērtējumu kopumā. Tātad KL 218. pantā paredzētais noziegums ir tīšs noziedzīgs nodarījums. Nosākot sodu katrā konkrētā gadījumā, tiesai jāizvērtē izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta attieksmi pret izdarīto, motīvus un mērķi. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas motīviem galvenokārt ir mantkārīgs raksturs, bet nolūks parasti ir saistīts ar subjekta vēlmi samazināt maksājamo nodokļu summu vai pilnībā atstāt noslēptus līdzekļus savā vai citas personas īpašumā.

Izanalizējot izvairīšanās no nodokļu nomaksas sastāva pamatpazīmes, pilnīgai jautājuma par kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izpētīšanai jāpievērš uzmanība tādām jautājumam kā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalifikācijas īpatnības.

⁵⁶⁴ Ривкин К. Е. Практика налогообложения: установление виновности в налоговых преступлениях. Гражданин и право, 2002, № 4, с. 79-93.

4. nodaļa. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalifikācijas īpatnības

4.1. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalificējošā pazīme

KL 218. pantā ir noteiktas ne tikai izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas pamatpazīmes, bet arī kvalificējošā pazīme. Analizējamam noziedzīgajam nodarījumam ir viena kvalificējošā pazīme – noziedzīga nodarījuma izdarīšana organizētā grupā. Šī pazīme ir noteikta KL 218. panta trešajā daļā, un proti, tajā noteikts: „Par šā panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, ja to izdarījusi organizēta grupa”. Atbilstoši KL 218. panta patreiz spēkā esošajai redakcijai, tajā paredzētā noziedzīgā nodarījuma pamata sastāvs ir noteikts šā panta otrajā daļā, līdz ar ko šā panta trešajā daļā ir iekļauts šā noziedzīgā nodarījuma kvalificējošs sastāvs.

Tātad, lai nodarījumu kvalificētu saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu, jākonstatē ne tikai analizējamā panta otrajā daļā paredzētās darbības, bet arī kvalificējošās pazīmes esamība, proti, jākonstatē izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, kuru izdarījusi organizēta grupa.

Pirms pāriet pie KL 218. panta trešajā daļā paredzētās kvalificējošās pazīmes analīzes, jāizpēta vairāku personu piedalīšanās noziedzīga nodarījuma izdarīšanā teorētiskos aspektus.

KL likumdevējs noteicis divu vai vairāku personu kopīgas noziedzīga nodarījuma izdarīšanas divus veidus, proti: dalība vai līdzdalība. Ievērojot to, ka līdzdalības jēdziens un līdzdalībnieku veidi tika aplūkoti darba iepriekšējā nodaļā, analizējot izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjektu, šajā nodaļā tie netiks skatīti.

KL 19. panta izpratnē dalība (līdzizdarīšana) ir apzināta noziedzīga darbība, ar kuru tīšu noziedzīgu nodarījumu kopīgi, to apzinoties, tieši izdarījušas divas vai vairākas personas. Jāatzīmē, ka katra no šīm personām ir noziedzīga nodarījuma dalībnieks, jeb līdzizdarītājs.

Izpētot šo definīciju, jāpiekrīt V. Liholajas paustajam viedoklim, ka likumdevējs šajā definīcijā norādījis uz pazīmi, „kas ļauj to norobežot no līdzdalības – divas vai vairākas personas tieši izdara noziedzīgu nodarījumu, tas ir, realizē tā objektīvo pusi”.⁵⁶⁵

Krimināltiesību doktrīnā ir izdalītas šādas dalības formas:

- grupa bez iepriekšējas vienošanās;
- grupa pēc iepriekšējas vienošanās;
- organizēta grupa;
- banda.⁵⁶⁶

⁵⁶⁵ Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 95.–96. lpp.

„Lai atzītu, ka noziedzīgs nodarījums ir izdarīts grupā bez iepriekšējas vienošanās, pietiek konstatēt, ka vismaz divas personas nodarījumu ir izdarījušas kopīgiem spēkiem nolūkā sasniegt nodomāto noziedzīgo rezultātu”, bet „grupa pēc iepriekšējas vienošanās pastāv tajos gadījumos, kad vismaz divas personas par kopīgi izdarāmo nodarījumu vienojušās pirms prettiesisko darbību, kas jau tieši vērstas uz noziedzīgā nodoma realizēšanu, uzsākšanas”.⁵⁶⁷ Tātad tieši iepriekšējas vienošanās pazīme atšķir šīs divas dalības formas. Pirmajā gadījumā līdzizdarītāji nevienojas par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu pirms tā un viens no tiem uzzinājis par otrā piedalīšanos noziedzīgā nodarījumā pēc noziedzīgas darbības uzsākšanas. Savukārt grupas pēc iepriekšējas vienošanās gadījumā līdzizdarītāji vienojās par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu pirms tā uzsākšanas. Krimināllikuma 88. panta trešajā daļā paredzēts īpašs grupas pēc iepriekšējas vienošanās veids – teroristu grupa. Šai grupai pēc iepriekšējas vienošanās ir īpašs izveidošanas mērķis – terorisma izdarīšana.

Saskaņā ar KL 224. panta pirmajā daļā noteikto banda ir vairāk nekā divu personu organizēta, ar ieroci bruņota grupa, kas izveidota noziegumu izdarīšanai.

Savukārt KL 21. panta pirmā daļa nosaka, ka organizēta grupa ir vairāk nekā divu personu izveidota apvienība, kura radīta nolūkā kopīgi izdarīt vienu vai vairākus noziegumus un kuras dalībnieki saskaņā ar iepriekšēju vienošanos sadalījuši pienākumus. Atbilstoši KL 89.¹ pantā noteiktajam noziedzīgas organizācijas (apvienības) sastāvā apvienojas vismaz piecas personas, nolūkā izdarīt sevišķi smagus noziegumus pret cilvēci vai mieru, kara noziegumus, īstenot genocīdu vai izdarīt sevišķi smagus noziegumus pret valsti. Noziedzīga organizācija „ir organizēta grupa, kurai raksturīgs lielāks dalībnieku skaits un uzsvērts darbības īpašais nolūks”.⁵⁶⁸

Noziedzīga nodarījuma kvalificēšanai saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu nepieciešams konstatēts grupu, kurā piedalās vismaz trīs personas.

Izanalizējot dalību formu skaidrojumus, jāatzīmē, ka organizēta grupa, banda un noziedzīga organizācija arī ir grupas pēc iepriekšējas vienošanās, bet tās atšķiras no tās ne tikai ar dalībnieku kvantitatīvu rādītāju, bet gan ar organizētības pakāpi, gan ar kaitīguma pakāpi.

U. Krastiņš paudis viedokli, ka organizēta grupa, banda un noziedzīga organizācija atšķiras no pirmām divām iepriekš aplūkotajām dalības formām pēc šādām pazīmēm:

- „1) ar grupējuma skaitlisko minimālo sastāvu;
- 2) ar pienākumu sadalījumu iepriekšējās vienošanās laikā starp grupas dalībniekiem;
- 3) vismaz viens grupas dalībnieks tieši realizē noziedzīgā nodarījuma objektīvās pazīmes;

⁵⁶⁶ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 100. lpp.

⁵⁶⁷ Turpat.

⁵⁶⁸ Turpat, 105. lpp.

- 4) bez tiešā nodarījuma realizētāja grupā ir personas, kuru pienākumi atbilst organizētāja vai atbalstītāja funkcijām (uzkūditāja funkcijas realizācija organizētā grupā maz iedomājama, jo viņa darbība parasti saplūst ar nodarījuma organizētāja uzdevumu);
- 5) bez grupas dalībniekiem (dalībnieka), kuri tieši realizē nozieguma sastāvu, pārējiem atbilstoši savam uzdevumam obligāti nav jāatrodas tieši nozieguma realizācijas vietā vai tā izdarīšanas laikā;
- 6) visas personas, kuras piedalījušās noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā neatkarīgi no viņu uzdevuma, kas dots iepriekšējās vienošanās laikā, ir nozieguma izdarītāji (līdzizdarītāji);
- 7) tā kā nodarījuma izdarīšanu grupā raksturo kopējs nodoms, kas vērsts uz vienota mērķa sasniegšanu, tad neatkarīgi no grupas dalībnieka uzdevuma, viņu darbības ir savstarpēji saistītas un nosacītas;
- 8) grupas dalībnieku kopīgās apzinātās darbības atrodas cēloņsakarībā ar noziedzīgo rezultātu”.⁵⁶⁹

No organizētas grupas KL sniegtās definīcijas ir izsecināma tās būtiska pazīme, kas izpaužas šā grupējuma organizētībā un strikta iepriekšējā pienākumu sadalē. Atbilstoši U. Krastiņa viedoklim, „pienākumu sadalījums starp noziedzīgās grupas dalībniekiem iepriekšējās vienošanās laikā ir pati noteicošākā organizētās grupas pazīme, jo neatkarīgi no grupējuma likumā noteiktā minimālā skaitliskā sastāva esamības, ja tāda uzdevumu sadale nav notikusi, tad nav arī pamata atzīt, ka tā ir organizēta grupa”.⁵⁷⁰

Savukārt praksē tieši šīs organizētas grupas pazīmes pierādīšana izraisa grūtības. Darba autore piekrīt U. Krastiņa paustajam viedoklim, ka „par vienošanos kopīgi izdarīt noziedzīgu nodarījumu var liecināt kā mutiska vienošanas, tā arī saskaņotās darbības, izdarot nodarījumu”.⁵⁷¹ Šāds viedoklis atzīts arī tiesu praksē.

Tā, piemēram, Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija 2005. gada 15. aprīļa spriedumā lietā Nr. K04-308/06-4 norādīja:

„Lai nodarījumu kvalificētu kā izdarītu organizētā grupā, nav obligāti jākonstatē fakts, ka vismaz trīs personas, visiem klātesot, savstarpējā sarunā sadalījušas pienākumus un visas kopā piedalās katra nozieguma izdarīšanā. Bet ir nepieciešams konstatēt, ka grupa sastāv vismaz no trim personām, un katrs grupas dalībnieks apzinās, ka bez viņa ir arī citas personas, kas ar viņiem piešķirto pienākumu veikšanu sekmē kopīga nozieguma izdarīšanu, kā arī jānoskaidro, ka grupas dalībnieki ir informēti par nozieguma izdarīšanas

⁵⁶⁹ Krastiņš U. Grupveida nodarījumi: teorija un prakse. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 135.–153. lpp.

⁵⁷⁰ Turpat.

⁵⁷¹ Krastiņš U. Mantisko nodarījumu teorētiski praktiski kvalifikācijas jautājumi. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 304.–325. lpp.

veidu, katrs apzinās un veic savus pienākumus kopīgo darbību ķēdē, lai noziegumi tiktu izdarīti.”⁵⁷²

Savukārt Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments savā 2006. gada 12. janvāra lēmumā lietā Nr. SKK-01-0020/06 norādīja, ka:

„par pienākumu sadales faktu var liecināt ne tikai personu liecības vai tamlīdzīgi pierādījumi, bet arī konkrētā rīcība. Šajā lietā, kā tas izriet no sprieduma teksta, tiesa konstatējusi pienākumu sadales faktu par pierādītu tieši ar apsūdzēto konkrētu saskaņotu rīcību. Par pierādītām atzītās apsūdzēto darbības dod pamatu šādam konstatējumam, līdz ar to Senāta Krimināllietu departaments uzskata, ka nav pamata noziedzīga nodarījuma pārkvalificēšanai”.⁵⁷³

Tāpat organizētas grupas pazīmes – pienākumu sadalījums starp noziedzīgās grupas dalībniekiem konstatēšanai, nepieciešams ne tikai ņemt vērā grupas dalībnieku sniegtās liecības, bet arī izvērtēt objektīvās puses pazīmes, īpašu uzmanību pievēršot prettiesiskās rīcības analīzei ar mērķi noskaidrot, vai tajā ir saskaņotās darbības pazīmes un vai katra grupas dalībnieka paveiktais ir ietverams kopējā darbību ķēdē, kas noved pie iepriekš plānotā noziedzīgā rezultāta. Tajā pašā laikā obligāti jākonstatē, ka katram organizētas grupas dalībniekam bija zināms, ka nodomātais nodarījums tiks pastrādāts vismaz trīs personu sastāvā un ka atbilstoši pienākumu sadalījumam noziedzīga nodarījuma izdarīšanā katrs no dalībniekiem izpilda savu lomu, bet viņiem visiem nav jāpiedalās visu prettiesisko darbību realizēšanā.

Izvērtējot izvairīšanās no nodokļu nomaksas realizēšanas specifiku, ievērojot iepriekš minētās atziņas par organizētas grupas pazīmes – pienākumu sadale starp grupas dalībniekiem konstatēšanu, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas izdarīšanai ir raksturīgi, ka organizētas grupas dalībnieki var sadalīt pienākumus savā starpā, pat nesatiekoties un kontaktējoties tikai pastarpināti, atbilstoši izveidotajai nodokļu nemaksāšanas shēmai un pienākumu sadalījumam atbilstoši tai. Līdz ar to tiesu praksē nostiprinātās atziņas būtu attiecināmas arī uz izvairīšanos no nodokļu nomaksas, ja to izdarījusi organizēta grupa.

Tāpat katrs organizētas grupas dalībnieks veic noteiktus pienākumus, kas kopumā ir vērsti uz noziedzīga rezultāta sasniegšanu. U. Krastiņš, uzsverot iepriekš minētās organizētas grupas, bandas un noziedzīgas organizācijas pazīmes, pamatoti norāda, ka „organizētā grupā bez tieša nodarījuma izdarītāja saskaņā ar iepriekšēju vienošanos var būt vēl citas personas, kuras pilda citādus pienākumus nekā tiešais izdarītājs. Viņu loma nodarījumā var izpausties kā noziegumu

⁵⁷² Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2005. gada 15. aprīļa spriedums lietā Nr. K04-308/06-4. Citēts pēc Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 107. lpp.

⁵⁷³ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2006. gada 12. janvāra lēmums lietā Nr. SKK 01-0020/06. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2006/a/kd120106.doc> [aplūkots 2017. gada 7. augustā].

organizēšana vai vadīšana, atbalstīšana, retāk kā uzkūdīšana. Šādas lomas ir raksturīgas līdzdalībniekiem, bet organizētā grupā viņi visi ir līdzizdarītāji”.⁵⁷⁴

Ievērojot izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvās puses īpatnības, secināms, kā arī šādas organizētas grupas dalībnieku veikto darbību īpatnības ir raksturīgas izvairīšanās no nodokļu nomaksas izdarīšanai organizētā grupā. Tā, piemēram, viens grupas dalībnieks var meklēt maznodrošinātās personas, kuras dos savu piekrišanu pierēģistrēt fiktīvo uzņēmumu uz sava vārda par nelielu atlīdzību, cits dalībnieks var sagatavot visus nepieciešamos dokumentus un veikt visas nepieciešamās darbības šāda uzņēmuma reģistrēšanai Uzņēmumu reģistrā, trešais var veikt visu šo darbību finansēšanu un nodrošināt komunikāciju starp pirmo un otro grupas dalībnieku, kā arī meklēt klientus, kas vēlēsies izmantot fiktīvo uzņēmumu pakalpojumus, bet ceturtais dalībnieks faktiski var gatavot visus grāmatvedības dokumentus, veikt naudas līdzekļu pārskaitījumus no/uz fiktīvo uzņēmumu kontiem un izņemt no tiem pārskaitītos līdzekļus par it kā notikušajiem darījumiem skaidrā naudā, lai pēc tam atdotu tos kopā ar sagatavotajiem dokumentiem trešajam dalībniekam, kas noteiktu daļu no summas paturēs organizētas grupas rīcībā, bet pārējo naudu un dokumentus nodos klientam. Kā redzams no šā piemēra, ne visi organizētas grupas dalībnieki, kas iesaistīti izvairīšanās no nodokļu nomaksas shēmas realizēšanā un pilda savus pienākumus atbilstoši iepriekšējam pienākumu sadalījumam, reāli īsteno izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvo pusi, bet tik un tā tie saucami pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas kā līdzizdarītāji saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu.

Tātad, saucot personas pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu, jāņem vērā to, ka visi organizētas grupas dalībnieki ir izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas līdzizdarītāji neatkarīgi no šo personu lomas nodarījumā. Visi grupas dalībnieki saucami pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kā noziedzīga nodarījuma izdarītāji. Arī organizētas grupas vadītājs tiek saukts pie kriminālatbildības kā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izdarītājs, ja noziegums ir aptverts ar viņa nodomu.

Runājot par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, ja to izdarījusi organizēta grupa, jāņem vērā, ka šādu noziedzīgu nodarījumu var izdarīt tikai tīši, jeb ar nodomu. Krimināltiesību zinātnē pamatoti ir atzīmēts, ka „organizētas grupas sastāvā izdarītie noziegumi ir tīši (ar nodomu)”.⁵⁷⁵ Autoresprāt, pētāmo noziedzīgo nodarījumu, ja to izdarījusi organizēta grupa, ir iespējams izdarīt tikai un vienīgi ar tiešu nodomu, jo diezgan apšaubāma un dzīvē praktiski nav iespējama situācija, ka organizētas grupas dalībnieks atbilstoši iepriekš sadalītajiem pienākumiem veicis darbības, kas

⁵⁷⁴ Krastiņš U. Grupveida nodarījumi: teorija un prakse. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998 – 2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 135.–153. lpp.

⁵⁷⁵ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 103. lpp.

vērstas uz nodokļu nemaksāšanu, bet nav vēlējies, lai tie netiktu samaksāti valsts budžetā. Pats organizētas grupas izveidošanas mērķis ir izvairīties no nodokļu nomaksas, līdz ar to, grūti iedomāties, ka kāds šīs grupas dalībnieks nav vēlējies šo kaitīgo seku iestāšanos.

Vērtējot izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjektīvo pusi organizētas grupas gadījumā, jāsecina, ka organizētā grupā iesaistītajām personām var būt dažādi motīvi un mērķi. Protams, motīvam būs galvenokārt mantkārīgs raksturs, bet tā iemesli var būt dažādi.

Krimināltiesību doktrīnā pamatoti norādīts, ka „divu vai vairāku personu piedalīšanās noziedzīga nodarījuma izdarīšanā ne tikai izmaina nodarījuma formu, bet arī paaugstina nodarījuma kaitīgumu.”⁵⁷⁶ Norādot uz KL 218. panta trešajā daļā iekļautās pazīmes, t.i., noziedzīga nodarījuma izdarīšanas organizētā grupā, lielāko kaitīgumu, likumdevējs ne tikai noteicis šo pazīmi kā kvalificējošo, bet arī paredzējis par šādu noziedzīgo nodarījumu bargāku sodu, salīdzinājumā ar KL 218. panta otrajā daļā iekļauto nodarījumu.

Likumdevējs KL 218. panta trešajā daļā paredzēto noziegumu atzinis par sevišķi smagu noziegumu, nosakot par tā izdarīšanu bargāku sodu, tāpēc, ka KL 218. panta trešajā daļā paredzētā nozieguma kaitīguma pakāpe ir augstākā un tā rezultātā iestājas smagākas sekas. Par šā nozieguma kaitīgumu, pēc darba autores domām, liecina arī tas fakts, ka organizētas grupas izveidošanas mērķis ir tieši KL 218. pantā paredzētā nozieguma izdarīšana. Šīs grupas dalībnieki apzinās savu darbību prettiesiskumu un kaitīgumu, kā arī apzināti vēlas seku iestāšanos. Organizētas grupas pastāvēšanas rezultātā nodokļu nemaksāšana notiek regulāri un sistemātiski, praktiski organizētas grupas pastāvēšanu nosaka prettiesiski iegūtie līdzekļi izvairīšanās no nodokļu nomaksas rezultātā.

Saucot personu pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu, ievērojot to, ka organizētā grupā pienākumi tiek sadalīti un ne visi organizētas grupas dalībnieki piedalās tieši izvairīšanās no nodokļu nomaksas realizēšanā, ir nepieciešams noteikt, kāda ir katra organizētas grupas dalībnieka loma un atbildība kopīgi pastrādātājā noziegumā. Organizētas grupas dalībnieka lomas un atbildības kopīgi pastrādātājā noziegumā noskaidrošanai ir būtiska nozīme gan pareizā noziedzīga nodarījuma kvalificēšanā, gan katram dalībniekam individuālā soda noteikšanā.

Organizētas grupas izveidošana ar mērķi izvairīties no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir sastopama ne tikai Latvijā, bet visā pasaulē. Starptautiskas organizētas grupas darbojas vairāku valstu teritorijā un ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas izveido starptautiskas izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas shēmas, veicot darījuma ķēdes ar mērķi veikt tā saucamo „karuseļa nodokļu krāpšanu”. Šāda veida starptautisku shēmu izveidošanas veicinošie faktori ir to atklāšanas un organizētas grupas dalībnieku identificēšanas sarežģītība un vienlaikus lielākais ienesīgums no izvairīšanās no nodokļu nomaksas.

⁵⁷⁶ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 98. lpp.

Praktiski visas darba trešās daļas otrajā apakšnodaļā aprakstītās izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas shēmas var tikt izveidotas un realizētas organizētas grupas ietvaros.

Darba autore uzskata, ka 2007. gada 13. decembrī pieņemtie un no 2008. gada 12. janvāra spēkā esošie grozījumi KL⁵⁷⁷, ar kuriem 218. pants tika papildināts ar trešo daļu un kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas kvalificējošā pazīme tika noteikta izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izdarīšana organizētā grupā, ir pirmais solis izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izveidoto starptautisko shēmu apkarošanai. Pēc darba autores domām, likumdevējs paredzējis bargāku sodu par KL 218. panta trešajā daļā paredzēto noziegumu tāpēc, ka tam ir kaitīgākas sekas un tā objektīvās puses īstenošana ir saistīta ar mantkārīgu nolūku. Šie grozījumi ievieš samērīgumu starp izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas organizētā grupā nodarīto kaitējumu un sodu. Pirms šo grozījumu ieviešanas organizētas grupas dalībniekus sauca pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218. panta otro daļu par mazāk smaga nozieguma⁵⁷⁸ izdarīšanu. Šis apstāklis, pēc autores domām, nedeva tiesām iespēju, saucot organizētas grupas dalībniekus pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, noteikt katra grupas dalībnieka izdarītajam atbilstošu sodu. Savukārt izdarītā un soda nesamērīgums veicināja izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.

Neskatoties uz to, ka likumdevējs spēris soli izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas izveidoto starptautisko shēmu apkarošanas virzienā, jāatzīst, ka statistikas dati norāda uz ne visai sekmīgu šā nozieguma apkarošanas praksi. Kaut vai saskaņā ar Iekšlietu ministrijas Informācijas centra statistikas datiem no 2008. gada 12. janvāra līdz 2017. gada 10. maijam, tas ir gandrīz desmit gadu garumā, valstī kopumā saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu tika uzsākti 80 kriminālprocesi, no tiem 2008. gadā – 7 kriminālprocesi, 2009. gadā – 9 kriminālprocesi, 2010. gadā – 9 kriminālprocesi, 2011. gadā – 11 kriminālprocesi, 2012. gadā – 8 kriminālprocesi, 2013. gadā – 5 kriminālprocesi, 2014. gadā – 10 kriminālprocesi, 2015. gadā – 7 kriminālprocesi, 2016. gadā – 10 kriminālprocesi un 2017. gadā – 4 kriminālprocesi, tomēr lielākā daļa uzsākto kriminālprocešu ir izbeigta, citi kriminālprocesi saskaņā ar Kriminālprocesa likuma 356. panta otrās daļas 1. punktu ir nodoti rajona (pilsētas) tiesām jautājuma izlemšanai par finanšu līdzekļu atzīšanu par noziedzīgi iegūtu mantu Kriminālprocesa likuma 59.nodaļā paredzētajā kārtībā. Savukārt līdz iztiesāšanas stadijai no likuma „Grozījumi Krimināllikuma” spēkā stāšanās

⁵⁷⁷ Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2007. 29. decembris, Nr. 208.

⁵⁷⁸ Šeit norādīta noziedzīga nodarījuma klasifikācija atbilstoši Krimināllikuma 2008. gada 12. janvāra redakcijai. Savukārt, atbilstoši patreiz spēkā esošā Krimināllikuma redakcijai 218. panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums, kā tika minēts darba pirmās daļas trešajā apakšnodaļā, ir smags noziegums.

dienas, t.i., no 2008. gada 12. janvāra līdz šim brīdim nonāca tikai divpadsmit kriminālprocesi, no kuriem iztiesāti tikai trīs.⁵⁷⁹

Autoresprāt, šādi statistikas rādītāji nepārprotami norāda uz KL 218. panta trešajā daļā paredzētā nozieguma sastāva pierādīšanas sarežģītību. Tas izskaidrojams pirmām kārtām ar izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvās puses īstenošanas specifiku, jo ne visi grupas dalībnieki, kā tika noskaidrots iepriekš, tieši piedalās nozieguma izdarīšanā un atrodas tā izdarīšanas vietā. Jāatzīmē, ka dažreiz šā nozieguma izdarīšanas vietai ir vairāk abstrakts raksturs, jo visas darbības var tikt veiktas elektroniski vai fiktīvais uzņēmums var neatrasties Uzņēmumu reģistrā norādītajā juridiskajā adresē. Savukārt grupas dalībnieki nevēlas atklāt citu grupas dalībnieku esamību un to lomu. Šādu viedokli pamato arī tiesu prakse.

Tā, piemēram, Jelgavas tiesa savā spriedumā atzina par vainīgiem A. S. un D. P. Krimināllikuma 218. panta trešajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā.

„A. S. un D. P., katrs izvairījās no nodokļu nomaksas, radot valstij zaudējumus lielā apmērā, organizētā grupā, šādos apstākļos: 2013. gada sākumā, pirmstiesas procesa precīzi nenoskaidrotā laikā, A. S. kā persona, kas faktiski pārvalda uzņēmumu SIA „M N” [...] ar SIA „M N” darbinieku D. P., un SIA „A N” divām amatpersonām, pret kurām kriminālprocess izdalīts atsevišķā lietvedībā, izveidoja organizēto grupu nolūkā izkrāpt no valsts budžeta līdzekļus it kā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa pieprasījuma iesniegšanas veidā, lielā apmērā, un, darbojoties saskaņoti, mantkārīgā nolūkā, uzņēmuma SIA „M N” interesēs, sadalīja lomas noziedzīga nodarījuma realizācijā. Tā A. S. un SIA „A N” amatpersona, pret kuru kriminālprocess izdalīts atsevišķā lietvedībā, zinot, ka uzņēmums SIA „A N” faktiski ir maksātnespējīgs un tuvākajā laikā tiks risināts jautājums par to maksātnespēju, vienojas, ka degviela, kas tiks importēta no Baltkrievijas Republikas un būs paredzēta SIA „M N”, ar fiktīvo, tas ir faktiski nenotikušo darījumu, tiks it kā pārdota SIA „A N” un tiks novirzīta (pāradresēta) SIA „A N”. Tādā veidā, degvielas no Baltkrievijas Republikas formālā (pēc dokumentiem) novirzīšana uz SIA „A N” degvielas uzglabāšanas tvertnēm, un tai sekojoša šīs degvielas fiktīva pārdošana atpakaļ SIA „M N”, radīs SIA „M N” tiesības kā priekšnodokli atskaitīt darījumus ar SIA „A N”, un, iesniedzot pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk –PVN) deklarāciju, no valsts pieprasīt pārmaksātā PVN summu atpakaļ. A. S. un SIA „A N” amatpersona, pret kuru kriminālprocess izdalīts atsevišķā lietvedībā, vienojās, ka faktiski šo plānu dzīvē īstenos SIA „A N” cita amatpersona, pret kuru kriminālprocess izdalīts atsevišķā lietvedībā, un SIA „M N” darbinieks D. P., kuri savā starpā turpmāk komunicēja par degvielas piegādes laikiem, apjomu un pārējām darījumu detaļām, kas skar augstāk minēto noziedzīgo shēmu. SIA „A N” amatpersonai, pret kuru kriminālprocess izdalīts atsevišķā lietvedībā un D. P. rīkojoties saskaņoti un pildot A. S. un citas SIA „A N” amatpersonas, pret kuru kriminālprocess izdalīts atsevišķā lietvedībā, norādījumus, tika veiktas sekojošās darbības noziedzīga nodarījuma realizēšanā: Lai SIA „A N” būtu tiesīga saņemt degvielu no Baltkrievijas Republikas, SIA „M N” un SIA „A N” noslēdza šādus līgumus [...] Pamatojoties uz noslēgtajiem līgumiem, uzņēmums SIA „M N” veic degvielas pāradresāciju, proti, nosūta vēstules uzņēmumam SIA „L C” un VID Muitas kontroles punktam Jelgava. Ar pāradresācijas vēstulēm preces (dīzeļdegvielas) pārvadātājs SIA „L C” un Muitas iestāde tiek informētas par preces saņēmēja maiņu – no SIA „M N” uz SIA „A N”. [...] Lai radītu iespējas iekļaut nenotikušos darījumus PVN deklarācijā

⁵⁷⁹ Latvijas Republikas Iekšlietu ministrijas Informācijas centra Informācijas sistēmas npublicēti statistikas dati par uzsāktajiem kriminālprocešiem.

SIA „A N” izrakstīja nodokļu rēķinus par it kā pārdoto degvielu SIA „M N” par kopējo summu LVL 486501,81 [...] Realizēt savu noziedzīgo nodarījumu līdz galam un izkrāpt naudu no valsts budžeta lielā apmērā, organizētā grupa nevarēja, jo veicot saimniecisko darbību uzņēmumam SIA „M N” radies pienākums maksāt PVN no citiem darījumiem. Tāpēc, turpinot savas noziedzīgas darbības, rīkojoties saskaņoti, mantkārīgā nolūkā, organizētas grupas dalībnieki nolēma pabeigt savu iepriekš izstrādāto shēmu un izvairīties no nodokļu nomaksas lielā apmērā. SIA „A N” amatpersona, pret kuru kriminālprocess izdalīts atsevišķā lietvedībā, izmantojot citas personas starpniecību, nosūtīja nodokļu rēķinus D. P. uz elektronisku pastu, bet D. P. savukārt pārsūtīja šos rēķinus SIA „M N” grāmatvedei, kura tos iekļāva PVN deklarācijā un 08.04.2013. iesniedza to Valsts ieņēmumu dienestam, izmantojot elektroniskas deklarēšanas sistēmu (EDS). Tā, SIA „M N” PVN deklarācijā par 2013. gada martu ir deklarējusi (sadaļā „Nodokļa summas par iekšzemē iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem”) darījumus ar SIA „A N” par LVL 486501,81, kas radīja tiesības iekļaut deklarācijā kā PVN priekšnodokli kopsummā LVL 62881,70, kas veido lielus apmēru, radot uzņēmumam iespēju nemaksāt PVN nodokli par šo summu par citiem uzņēmuma veiktiem darījumiem, tādējādi izvairoties no nodokļu nomaksas lielā apmērā.”⁵⁸⁰

2016. gada 29. jūlijā Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesa konstatēja, ka O. A., G. K., Z. B., J. G., B. D., J. Ņ., I. G., I. V. un V. M. organizētā grupā slēpa ar nodokli apliekamo objektu un izvairījās no nodokļu nomaksas, nodarot valstij zaudējumus lielā apmērā. Nodokļa objekta slēpšana tika realizēta šādi:

„[...] O. A., būdams SIA „L K” [...] un SIA „L L” [...] valdes loceklis un G. K., būdama SIA „L K” finanšu direktore un SIA „L L” valdes locekle, mantkārības vadīti, nolēma izveidot organizētu personu grupu, kura viņu vadībā SIA „L K” un SIA „L L” interesēs, izmantojot speciāli šim nolūkam radītu nelegālu datorprogrammu, izmainīs SIA „L K” un SIA „L L” struktūrvienību kases aparātos/kases sistēmās reģistrēto darījumu kopsummu, samazinot dienas ieņēmumus, nodrošinās izmainīto datu ieģrāmatošanu SIA „L K” un SIA „L L” grāmatvedībā un deklarēšanu VID, lai tādējādi SIA „L K” un SIA „L L” varētu prettiesiski slēpt ar nodokļiem apliekamo objektu un izvairīties no PVN un iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksas. Īstenojot kopīgo noziedzīgo nodomu, [...], G. K. vienojās ar savu paziņu Z. B., ka pēdējais, atbalstot O. A. un G. K. noziedzīgo vienošanos, sniegs nepieciešamo tehnisko un konsultatīvo palīdzību SIA „L K” un SIA „L L” struktūrvienību kases aparātos/kases sistēmās reģistrēto darījumu kopsummas izmainīšanai. Z. B., iesaistoties organizētas grupas sastāvā, apņēmas tuvākajā laikā nodot G. K. un O. A. rīcībā nelegāli radītu datorprogrammu, ar kuras palīdzību iespējams izmainīt kases aparātos/kases sistēmās reģistrēto darījumu kopsummu – samazināt dienas ieņēmumus naudas izteiksmē, kā arī apņēmas sniegt nepieciešamās konsultācijas šās datorprogrammas darbības nodrošināšanai. Tad, kriminālprocesā precīzi nenoskaidrotos apstākļos, Z. B. par minēto noziedzīgo vienošanos informēja savu paziņu J. G., kurš kā SIA „B E” [...] programmētājs nodarbojās ar SIA „L K” un SIA „L L” struktūrvienību kases aparātu un kases sistēmu tehnisko apkalpošanu. Z. B., apzinoties, ka SIA „L K” un SIA „L L” struktūrvienībās darījumu reģistrēšanai tiek izmantoti B zīmola kases aparāti „B-4012”, „B-4020” un B POS kases sistēmas, nodeva J. G. rīcībā zibatmiņu, kurā bija ierakstītas nelegāli radītas datorprogrammas (turpmāk – nelegālās datorprogrammas): nelegālā datorprogramma „NS.EXE”, ar kuras palīdzību iespējams izmainīt reģistrēto darījumu kopsummu – samazināt dienas ieņēmumus kases aparātos [...] Z. B. norādīja, lai

⁵⁸⁰ Jelgavas tiesas 2014. gada 3. decembra spriedums lietā Nr. K15-0656-14/5, krimināllietā Nr. 12503000614 (nav publicēts).

J. G. nodod nelegālās datorprogrammas O. A. un G. K. rīcībā, kā arī sniedz nepieciešamo palīdzību šo datorprogrammu darbības nodrošināšanai. J. G., iesaistoties organizētas grupas sastāvā, [...], ieradās SIA „L K” un SIA „L L” ofisā [...], kur nodeva O. A. un G. K. zibatmiņu ar nelegālajām datorprogrammām. J. G. instruēja O. A. un G. K. par nelegālo datorprogrammu darbības principiem, kā arī apņēmas sniegt nepieciešamās konsultācijas un tehnisko atbalstu šo datorprogrammu izmantošanai noziedzīgā nodoma īstenošanā. [...] G. K., saskaņojot savas darbības ar O. A., organizētas grupas sastāvā iesaistīja SIA „L K” un SIA „L L” darbinieces B. D., J. Ņ., I. G. un SIA „L K” darbinieci I.V.. G. K. nodeva B. D., J. Ņ., I.G. un I. V. zibatmiņas, kurās bija ierakstītas nelegālās datorprogrammas, instruēja viņas par nelegālo datorprogrammu darbības principiem un vienojās, ka pēdējās O. A. un G. K. vadībā organizētā personu grupā pildīs šādus pienākumus: izmantojot viņu rīcībā nodotās nelegālās datorprogrammas, attiecīgos SIA „L K” un SIA „L L” struktūrvienību kases aparātos/kases sistēmās izmainīs reģistrēto darījumu kopsummā, t.i., par aptuveni 20-30% samazinās katras dienas ieņēmumus naudas izteiksmē; nodrošinās izmainīto datu reģistrēšanu kases aparātu/kases sistēmu nedzēšamajā atmiņā; nodrošinās izmainīto datu ieģrāmatošanu kases žurnālos; iesniegs izmainītos datus SIA „L K” un SIA „L L” grāmatvedībā ierakstīšanai grāmatvedības reģistros un deklarēšanai VID; skaidras naudas veidā izņems no SIA „L K” un SIA „L L” struktūrvienību kasēm grāmatvedībā neregistrētos un VID nedeklarētos dienas ieņēmumus, kurus nodos O. A. rīcībā. Turklāt, [...] G. K., saskaņojot savas darbības ar O. A., organizētas grupas sastāvā iesaistīja SIA „L K” un SIA „L L” datorsistēmu administratoru V. M.. G. K. un V. M. vienojās, ka pēdējais, nepieciešamības gadījumā sadarbojoties ar SIA „B E” programmētāju J. G.: sniegs konsultācijas un tehnisko atbalstu, lai SIA „L K” un SIA „L L” darbinieces B. D., J. Ņ., I. G. un I. V. kases aparātos/kases sistēmās varētu netraucēti izmantot nelegālās datorprogrammas, ar kuru palīdzību iespējams izmainīt kases aparātos/kases sistēmās reģistrētos datus; nodrošinās nelegālo datorprogrammu izmantošanas pēdu slēpšanu, t.sk. veicot kases aparātu/kases sistēmu datoros esošās informācijas dzēšanu.”⁵⁸¹

Savukārt Ventspils tiesa savā 2016. gada 17. oktobra spriedumā atzina I. Z., I. S. un D. I. par vainīgiem KL 218. panta trešajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā:

„Pirmstiesas kriminālprocesā precīzi nenoskaidrotā laikā, vietā un apstākļos, līdz 2006. gada jūnija mēnesim, I. S., D. I. un I. Z., mantkārīgu motīvu vadīti, nolūkā izdarīt noziedzīgu nodarījumu, kas saistīts ar izvairīšanos no valsts budžetā maksājamo nodokļu nomaksas lielā apmērā, noziedzīgi vienojās par organizētas personu grupu izveidošanu. Saskaņā ar panākto vienošanos un noziedzīgo lomu sadali, starp organizētās personu grupas dalībniekiem, I. S. un D. I. reģistrēs un kontrolēs reālu saimniecisko darbību neveicošus uzņēmumus (turpmāk – fiktīvus uzņēmumus), viltojot dokumentus noformēs faktiski nenotikušus darījumus starp organizētās grupas kontrolē esošiem fiktīviem uzņēmumiem, nodrošinās faktiski nenotikušu darījumu ieģrāmatošanu un deklarēšanu Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk- VID), kā arī organizēs finanšu līdzekļu plūsmu par faktiski nenotikušiem darījumiem, lai reālu saimniecisko darbību veicošie uzņēmumi prettiesiski iegūtu tiesības atskaitīt kā priekšnodokli to pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk-PVN) daļu, kas bija iemaksājama valsts budžetā, radot iespēju valstij nesamaksāto PVN nepamatoti novirzīt reāli veiktu ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai. I. Z. pienākumos ietilpa tas, ka viņš būdams SIA „G” [...] valdes loceklis ar tiesībām pārstāvēt sabiedrību atsevišķi, izmantojot (viltotus) nepatiesu informāciju saturošus darījumu dokumentus, un maldinot nodokļu administrāciju, prettiesiski iegūstot

⁵⁸¹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 29. jūlija spriedums lietā Nr. K30-1542-16/15, krimināllietā Nr. 15830013614 (nav publicēts).

tiesības SIA „G” PVN deklarācijās un to pielikumos atskaitīt kā priekšnodokli to PVN daļu, kas bija iemaksājama valsts budžetā, radot iespēju valstij nesamaksāto PVN nepamatoti novirzīt SIA „G” reāli veiktu ar apliekamu darījumu nodrošināšanai, lielā apmērā.

Realizējot kopīgo noziedzīgo nodomu un darbojoties saskaņoti pēc iepriekš sadalītām lomām organizētās personas grupas sastāvā, I. S. un D. I. viltotu darījumu dokumentu sastādīšanai un naudas līdzekļu pārskaitīšanai par faktiski nenotikušiem darījumiem izmantoja uz sava vārda un trešo personu vārdiem reģistrētu komersantu – SIA „E”, SIA „I”, SIA „F Y”, SIA „D G”, SIA „D L”, SIA „B” un SIA „S” datus, dokumentus un to kredītiestādēs atvērto norēķinu kontus [...] I. Z., saskaņojot savas darbības ar organizētās personas grupas dalībniekiem I. S. un D. I., iesniedza viltotos dokumentus un fakturrēķinus SIA „G” grāmatvedībā. Pēc I. Z. norādījumiem SIA „G” grāmatvedes, kuras nebija informētas par I. Z. darbību noziedzīgo mērķi, viltotos līgumus, preču pavadzīmes-rēķinus iegrāmatoja SIA „G” grāmatvedībā un kā attaisnojuma dokumentus, iekļāva SIA „G” atbildīgās amatpersonas I. Z. vārdā parakstītajās PVN deklarācijās un tās pielikumos „Pārskats par priekšnodokļa summām, kas iekļautas PVN deklarācijā” par laika periodu no 2006. gada 1. jūnija līdz 2008. gada 28. februārim. Tādejādi SIA „G” PVN deklarācijās un tās pielikumos „Pārskats par priekšnodokļa summām, kas iekļautas PVN deklarācijā” laika periodā no 2006. gada 1. jūnija līdz 2008. gada 28. februārim apzināti norādīja faktiski nenotikušus ar PVN apliekamus darījumus starp SIA „G” un SIA „E”, SIA „I”, SIA „F Y”, SIA „D G”, SIA „D L”, SIA „B” un SIA „S” un prettiesiski izmantoja tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu. [...]

Ar minētajām noziedzīgām darbībām I. Z., I. S. un D. I., mantkārtīgu motīvu vadīti, darbojoties organizētā grupā atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktam izvairījās no PVN nomaksas kopsummā Ls 130327,86 (EUR 185439,73) apmērā, t.i., lielā apmērā, prettiesiski iegūstot tiesības SIA „G” PVN deklarācijās un to pielikumos atskaitīt priekšnodokli to PVN daļu kopsummā Ls 130327,86 (EUR 185439,73) apmērā, kas bija iemaksājama valsts budžetā, radot iespēju valstij nesamaksāto PVN nepamatoti novirzīt SIA „G” reāli veiktu ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai un noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu legalizēšanai.”⁵⁸²

Gan Jelgavas tiesas, gan Ventspils tiesas spriedumos tika konstatēta saskaņota personu rīcība, kuras rezultātā viens nodokļu maksātājs, izmantojot citu organizētas grupas dalībnieku kontrolē esošos komersantus, ieguva tiesības uz nepamatotu pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu, iekļaujot pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās nenotikušos darījumus ar šiem komersantiem. Atšķirībā šajos gadījumos ir tādā, ka Jelgavas tiesas spriedumā norādītie nenotikuši darījumi dokumentāli tika noformēti ar faktiski maksātnespējīgu uzņēmumu, apzinoties, ka tuvākā laikā tiks pieteiktā tā maksātnespēja, bet Ventspils tiesas spriedumā tika konstatēta 3.2. apakšnodaļā aprakstītās fiktīvu uzņēmumu ķēdes izveide ar mērķi rādīt iespēju citiem komersantiem izvairīties no nodokļu samaksas. Savukārt Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas spriedumā tika konstatēta vairāku personu saskaņota rīcība atbilstoši lomu sadalījumam organizētā grupā, izmainot kases aparātos reģistrēto darījumu kopsummu un samazinot par 20–30% dienas ieņēmumus, ar mērķi slēpt ar nodokli apliekamo bāzi – ar pievienotās

⁵⁸² Ventspils tiesas 2016. gada 17. oktobra spriedums lietā Nr. K40-0114-14, krimināllietā Nr. 15830200211 (nav publicēts).

vērtības nodokli apliekamus realizācijas darījumus, kā arī ar iedzīvotāju ienākumu nodokli apliekamus ienākumus.

Visos iepriekš pieminētos un analizētos gadījumos tiesas konstatēja gan iepriekšējo pienākumu sadalījumu starp organizētas grupas dalībniekiem, gan saskaņotas darbības, kuru rezultātā netiek samaksāti nodokļi, gan kopīgu nodomu, kas vērsts uz izvairīšanos no nodokļu nomaksas pastrādāšanu.

Jāatzīmē, ka visas iepriekš minētās lietas tika izskatītas vienošanās procesa kārtībā. Savukārt atbilstoši Tiesu informatīvās sistēmas Tiesu kalendāru datiem citās lietās, kas nonākušas līdz iztiesāšanai, notika un ir nozīmētas vēl vairākas sēdes, bet to iztiesāšana pirmās instances tiesā arvien nav pabeigta. Par piemēru var minēt kriminālprocesu Nr. 12130000210 (arhīva Nr. K39-0042-13/6), kas tika uzsākts 2010. gadā, bet tiesai nodots 2011. gada jūnijā, kurā tiek apsūdzētas sešas personas saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu, 217. panta otro daļu un 195. panta trešo daļu. Šajā procesā notika jau 30 tiesu sēdes, bet tā iztiesāšana pirmajā instancē vēl nav pabeigta.⁵⁸³

Vēl viens apstāklis, kas būtiski sarežģī šāda nozieguma atklāšanu, ir tā starptautisks raksturs, jo līdzekļi, kas tiek arestēti Latvijā pēc citu valstu lūguma, ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas var tikt pārskaitīti no ārvalstu uzņēmumiem un izvairīšanās no nodokļu nomaksas shēmu reāli īstenojušās personas var atrasties ārvalstīs, kā rezultātā tās tiek tiesātas ārvalstīs, bet Latvijā notiek kriminālprocesi ar mērķi atzīt šos arestētos finanšu līdzekļus par noziedzīgi iegūtu mantu un atgriezt tos valstu budžetā.

Rezumējot, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalificējošā pazīme ir nozieguma izdarīšana organizētā grupā. Izvairīšanās no nodokļu un nomaksas kvalificēšanai saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu jākonstatē ne tikai šā panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums, bet arī kvalificējošo pazīmi – izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, ja to izdarījusi organizēta grupa.

Jāatzīmē, ka organizētas grupas būtiskās pazīmes – iepriekšējais pienākumu sadalījums starp noziedzīgās grupas dalībniekiem konstatēšanai, nepieciešams ne tikai ņemt vērā grupas dalībnieku sniegtās liecības, bet arī izvērtēt objektīvās puses pazīmes, īpašu uzmanību pievēršot prettiesiskās rīcības analīzei ar mērķi noskaidrot, vai tajā ir saskaņotās darbības pazīmes un vai katra grupas dalībnieka paveiktais ir ietverams kopējā darbību ķēdē, kas noved pie iepriekš plānotā noziedzīgā rezultāta. Tajā pašā laikā obligāti jākonstatē, ka katram organizētas grupas dalībniekam bija zināms, ka nodomātais nodarījums tiks izdarīts vismaz trīs personu sastāvā un ka atbilstoši pienākumu sadalījumam noziedzīga nodarījuma izdarīšanā katrs no dalībniekiem izpilda savu lomu, bet viņiem visiem nav jāpiedalās visu prettiesisko darbību realizēšanā.

⁵⁸³ Tiesu informatīvās sistēmas Tiesu kalendāru Nozīmēto sēžu saraksts. Pieejams: http://tis.ta.gov.lv/court.jm.gov.lv/stat/html/index_201708.html [aplūkots 2017. gada 12. augustā].

Kvalificējot nodarījumu saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu, jāņem vērā to, ka visi organizētas grupas dalībnieki ir izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas līdzdarītāji neatkarīgi no šo personu lomas nodarījumā. Visi grupas dalībnieki, tajā skaitā arī organizētas grupas organizētājs, tiek saukti pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kā noziedzīga nodarījuma izdarītāji.

Organizētas grupas dalībnieka lomas un atbildības kopīgi pastrādātājā izvairīšanās no nodokļu nomaksas noskaidrošanai ir būtiska nozīme gan pareizā noziedzīga nodarījuma kvalificēšanā un pie individuālā soda noteikšanas katram grupas dalībniekam.

KL 218. panta trešajā daļā paredzētā nozieguma subjektīvo pusi raksturo visu grupas dalībnieku vienots nodoms. Izvērtējot KL 218. panta trešajā daļā paredzētā nozieguma subjektīvo pusi, secināms, ka šo noziegumu ir iespējams izdarīt tikai ar tiešu nodomu. Jāatzīmē, ka šo noziegumu izdarījušās organizētas grupas dalībnieku mērķi un motīvi var atšķirties.

Izpētot izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas sastāva pamatpazīmes un papildpazīmes, kā arī kvalificējošo pazīmi jāpievērš uzmanība jautājumam par analizējamā noziedzīgā nodarījuma norobežošanu no citiem tai līdzīgiem noziedzīgiem nodarījumiem un tā iespējamu kopību ar citiem noziedzīgiem nodarījumiem.

4.2. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas norobežošana no citiem noziedzīgiem nodarījumiem un noziedzīgu nodarījumu kopība

Iepriekšējās darba nodaļās tika izpētīts izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdziens, būtība, iemesli, sekas, normatīvajos aktos paredzēta atbildība par to, sastāva objektīvās un subjektīvās pazīmes, kā arī šajā nodaļā tika analizēta šā nodarījuma kvalificējošā pazīme. Tomēr, izvairīšanās no nodokļu nomaksas būtības pilnīgai noskaidrošanai jāizpēta un jāizanalizē tās atšķirības pazīmes, lai risinātu šā nozieguma kvalifikācijas problēmjautājumus noziedzīgu nodarījumu norobežošanas un kopības gadījumā.

Piemērojot KL normas, tiek panākts krimināltiesisko attiecību noregulējums. Krimināltiesību doktrīnā ir nostiprināta atziņa, ka, tikai pareizi kvalificējot noziedzīgu nodarījumu, ir iespējams taisnīgi noregulēt krimināltiesiskās attiecības. Saucot personu pie kriminālatbildības, ir būtiski noskaidrot, vai personas darbībās ir noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes un kādā KL pantā, tā daļā (punktā) tās ir paredzētas. KL katrs noziedzīga nodarījuma sastāvs ir konkrēts, jo tas ietver sevī tās būtiskākās, tipiskās un nepieciešamās pazīmes, kas piemīt noteiktam noziedzīgam nodarījumam.⁵⁸⁴

U. Krastiņš atzīmē, ka „noziedzīga nodarījuma kvalifikācija ir pilnīgas atbilstības noteikšana starp nodarījuma faktiskajām pazīmēm un Krimināllikuma normā (pantā, panta daļā,

⁵⁸⁴ Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 20. lpp.

punktā) paredzētā konkrētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmēm”.⁵⁸⁵ Tātad, kvalificējot pie kriminālatbildības saucamās personas darbības, jākonstatē to atbilstība konkrētā KL normā paredzētajam nodarījumam pilnā apmērā. Ja personas nodarījumā iztrūkst kaut viena noziedzīga nodarījuma sastāva pazīme, kas iekļauta KL Sevišķās daļas konkrētā pantā, tā daļā vai punktā, tad personas nodarījumu nav iespējams kvalificēt saskaņā ar šo KL pantu, tā daļu vai punktu.

Šo atziņu savā judikatūrā nostiprināja arī Augstākā tiesa. Tā, piemēram, Augstākā tiesa, atzīstot kvalifikācijas nozīmi un uzsvērot to, ka nodarījuma kvalifikācijai saskaņā ar konkrēto KL pantu jākonstatētē visi četri noziedzīga nodarījuma sastāva elementi, norādīja, ka „KL panta dispozīcijas pārrakstīšana nenosaka konkrētā noziedzīgā nodarījuma juridisko kvalifikāciju, to nosaka lietā konstatētie faktiskie apstākļi”.⁵⁸⁶

Analizējot un salīdzinot dažādu noziedzīgu nodarījumu sastāvu pazīmes, ir iespējams norobežot tos un pareizi kvalificēt pie kriminālatbildības saucamās personas nodarījumu.

Viens no problēmjautājumiem, lai kvalificētu izvairīšanos no nodokļu nomaksas, ir tās norobežošana no tādiem noziedzīgiem nodarījumiem kā krāpšana (KL 177. pants), noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana (KL 195. pants), grāmatvedības un statistiskās informācijas noteikumu pārkāpšana (KL 217. pants) un darba samaksas noteikumu pārkāpšana (KL 217.¹ pants), kā arī izvairīšanās no nodokļu deklarācijas iesniegšanas (KL 219. pants) tāpēc, ka pazīmju ziņā šie noziedzīgie nodarījumi ir tuvi analizējamam noziedzīgajam nodarījumam.

Analizējot pētāmā noziedzīgā nodarījuma kvalifikācijas īpatnības, jāpievērš uzmanība ne tikai minēto noziedzīgo nodarījumu norobežošanai, bet arī noziedzīgu nodarījumu kopībai. Saskaņā ar KL 26. panta pirmo daļu noziedzīgu nodarījumu kopību veido vienas personas izdarīts viens noziedzīgs nodarījums vai vairāki noziedzīgi nodarījumi, kas atbilst divu vai vairāku dažādu noziedzīgu nodarījumu sastāvu pazīmēm, ja šī persona nav notiesāta ne par vienu no šiem noziedzīgajiem nodarījumiem un nav arī iestājies kriminālatbildības noilgums.

Vairāki patstāvīgi nodarījumi var veidot atšķirīgas kombinācijas, kas pēc sava satura un savstarpējās saistības ir dažādas. Atkarībā no šādiem faktoriem nodarījumu kvalifikācijas jautājumi vienmēr netiek risināti vienveidīgi.⁵⁸⁷

Krimināltiesību doktrīnā izdala divus noziedzīgu nodarījumu kopības veidus: reālā un ideālā kopība. Saskaņā ar KL 26. panta otro daļu ideālā kopība ir personas izdarīts viens noziedzīgs nodarījums, kas atbilst vairāku dažādu noziedzīgu nodarījumu sastāvu pazīmēm. Savukārt KL 26. panta trešā daļa nosaka, ka personas izdarīti divi vai vairāki savstarpēji nesaistīti nodarījumi, kas

⁵⁸⁵ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 42. lpp.

⁵⁸⁶ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2016. gada 21. janvāra lēmums lietā Nr. SKK-55/2016, krimināllietā Nr. 11250030514 (nav publicēts).

⁵⁸⁷ Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 272. lpp.

atbilst vairāku dažādu noziedzīgu nodarījumu sastāvu pazīmēm, veido noziedzīgu nodarījumu reālo kopību.

Risinot izvairīšanās no nodokļu nomaksas kvalifikācijas jautājumus šā noziedzīgā nodarījuma norobežošanas no citiem noziedzīgiem nodarījumiem vai noziedzīgu nodarījumu kopības gadījumā, jāņem vērā, ka normu konkurences gadījumā „viena norma pilnīgāk nosaka izdarītā pazīmju saturu, nekā otra, un kvalifikācijas procesā tiek piemērota šī pilnīgāka norma. Ideālās kopības gadījumā izdarītais netiek aptverts ar vienu normu tāpēc, ka bez kopēja kopīga nodarījuma noziegumi atšķiras viens no otra ar nozīmīgākajām juridiskajām pazīmēm”.⁵⁸⁸

Lai pilnvērtīgi izprastu izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalifikācijas problēmjautājumus noziedzīgu nodarījumu norobežošanas un kopības gadījumā, jāizskata katrs iespējamais līdzīgu noziedzīgu nodarījumu kombinācijas gadījums atsevišķi.

1. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas un krāpšana.

Lai izvairītos no pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas, pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās tiek deklarēti nenotikuši darījumi (fiktīvi darījumi) ar mērķi palielināt pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa summu, par kuru attiecīgi tiek samazināta valsts budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa summa. Tādējādi rīcība, kuras rezultātā tiek palielināta pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa summa, saistīta ar apzināti nepatiesu ziņu ierakstīšanu darījumu apliecinājošos dokumentos. Par faktiski neveiktiem darījumiem tiek prasīta it kā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksa.

Visas šīs darbības var kvalificēt kā izvairīšanos no nodokļu nomaksas, ja it kā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summa tiks novirzīta citu nodokļu maksāšanai. Tā uzņēmums, kas it kā pārmaksājis pievienotās vērtības nodokli, nevis pieprasa atmaksāt „pārmaksāto” nodokļa summu, bet prasa ieskaitīt šo summu par citiem taksācijas periodiem vai cita nodokļa vietā.

Savukārt likumīgi samaksātā pievienotās vērtības nodokļa nelikumīgai atmaksāšanas pieprasīšanai atbilstoši KL noteiktajam ir krāpšanas pazīmes, nevis izvairīšanās no nodokļu nomaksas pazīmes. Ja uzņēmums veicis visas minētās darbības, lai atprasītu it kā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summu, vai ja visas darbības bija vērstas uz to, lai izkrāptu naudu no valsts budžeta, šīs darbības jā kvalificē kā krāpšana saskaņā ar KL 177. panta attiecīgo daļu. Teorētiski norobežošana ir skaidra, bet praksē var rasties problēmas.

Piemēram, Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija kvalificēja L.K. darbības saskaņā ar tādu noziedzīgu nodarījumu kopību, kas paredzēti KL 218. panta otrajā daļā, 177. panta trešajā daļā un 195. panta otrajā daļā.

⁵⁸⁸ Иногамова-Хегай Л.В. Конкуренция уголовно-правовых норм при квалификации преступлений: Учебное пособие. Москва: ИНФРА-М, 2002, с. 152.

„[...] Pavisam L. K., O. S. un G. R. pēc iepriekšējas vienošanās ar citām personām, saskaņā ar lomu sadali, samazināja SIA „V”, SIA „I”, SIA „U” un SIA „D” ar nodokli apliekamo objektu un izvairījās no nodokļu nomaksas, nodarot zaudējumus valstij Ls 457546,88 apmērā.

Ar savām darbībām L. K., O. S. un G. R. izdarīja noziedzīgu nodarījumu, par ko atbildība paredzēta KL 218. panta otrajā daļā.[..]

Turklāt L. K. atkārtoti ieguva svešu mantu, ļaunprātīgi izmantojot uzticēšanos un ar viltu (krāpšana), lielā apmērā, un proti: [..]

Tādējādi, SIA „D” nedrīkstēja atprasīt no valsts budžeta LVL 7170 par darījumiem, kas veikti ar SIA „V” un SIA „I”, jo faktiski tādi darījumi nenotika, bet SIA „D” direktore L. K., izmantojot nepamatoti sastādītas, tas ir, fiktīvas, pavadzīmes, nepamatoti pieprasīja no valsts budžeta PVN pārmaksu LVL 7170 apmērā, ko VID novirzīja iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu segšanai, kā rezultātā L. K., ļaunprātīgi izmantojot uzticēšanos, ar viltu atkārtoti izkrāpa no valsts budžeta PVN pārmaksu par LVL 7170, tas ir, lielā apmērā.

Ar šādām savām darbībām L. K. izdarīja noziedzīgu nodarījumu, kas paredzēts Krimināllikuma 177. panta trešajā daļā.

Kā arī, L. K. izdarīja noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu legalizēšanu lielā apmērā, pārkāpjot likumā noteiktās prasības un apzinoties šo līdzekļu iegūšanas noziedzīgumu, un proti: [...] VID Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas nodaļas darbinieki, izpildot L. K. lūgumu par izveidojušās PVN pārmaksas atmaksu, uzticēdamies L. K. iesniegtajiem dokumentiem par PVN atmaksas pamatotību un nepieciešamību, nezinādami, ka atmaksājamo PVN summu – LVL 6100 – SIA „D” nav tiesīga saņemt, 2004. gada 14. jūlijā deva rīkojumu pārskaitīt un 2004. gada 15. jūlijā tika novirzīti LVL 6100 no valsts budžeta uzņēmumam SIA „D” iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu segšanai, tādējādi L. K., zinot, ka minētie finanšu līdzekļi ir iegūti noziedzīgā ceļā, tos legalizēja.

Šādā veidā L. K., slēpdama un maskēdama finanšu līdzekļu noziedzīgo izcelsmi, izkrāpa no valsts budžeta PVN summas Ls 7070,00, kas ir finanšu līdzekļi lielā apmērā, novirzot SIA „D” nodokļu un valsts obligāto maksājumu segšanai, un atkārtoti izdarīja darbības, kas saskaņā ar Likuma par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas novēršanu 5. panta 3. un 4. punktu, liecina par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizāciju, tādējādi pārkāpdama šī likuma prasības, kas minētās darbības atzīst par noziedzīgām.

Ar savām darbībām L. K. izdarīja noziedzīgu nodarījumu, kas paredzēts Krimināllikuma 195. panta otrajā daļā.⁵⁸⁹

Kā redzams, visas L. K. darbības bija vērstas uz nodokļu nemaksāšanu, visi no valsts budžeta nepamatoti atprasītie līdzekļi tika novirzīti citu nodokļu segšanai. L. K. prettiesiskās rīcības rezultātā netika samaksāts pievienotās vērtības nodoklis, iedzīvotāju ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Tomēr tiesa saskatīja L. K. rīcībā ne tikai izvairīšanos no nodokļu nomaksas, bet arī krāpšanu un pat noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu.

Latvijas Republikas Augstākās tiesas tiesu prakses apkopojumā par krāpšanu ir uzsvērts, ka tad, ja persona, izmantodama viltotus dokumentus vai citādi, maldina Valsts ieņēmumu dienesta darbiniekus, norādot, ka viņai ir tiesības saņemt no valsts it kā pārmaksāto nodokli, izdarītais kvalificējams kā krāpšana. Savukārt konstatējot, ka persona tīši nav maksājusi nodokļus vai tiem

⁵⁸⁹ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2007. gada 12. aprīļa spriedums lietā Nr. K04-159-07/3, krimināllietā Nr. 12507004406 (nav publicēts).

pielīdzinātos maksājumus, ir samazinājusi vai slēpusi ar nodokli apliekamos objektus, izdarītais kvalificējams saskaņā ar KL 218. pantu.⁵⁹⁰

Pēc autores domām, jāpiekrīt Latvijas Republikas Augstākās tiesas tiesu prakses apkopojumā izdarītajam secinājumam – lai norobežotu krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu nomaksas, pamatkritērijs ir noziedzīga nodarījuma subjekta nodoms.

Šis viedoklis ir atzīts arī 2008. gada 30. jūnija Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas spriedumā lietā Nr. 15830300505.

Prokurors, saucot pie kriminālatbildības R.S. saskaņā ar KL 177. panta trešo daļu un norādot, ka viņš „[...] nesamaksājot likumā paredzētos nodokļus, nodarīja valstij kaitējumu lielā apmērā [...]”, faktiski atkārtoti inkriminē tās pašas darbības, kuras viņam bija inkriminētas, saucot pie atbildības par cita noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, t.i., pēc KL 218. panta otrās daļas.

Apsūdzība pēc KL 177. panta trešās daļas ir nekonkrēta un izteikta pieņēmumu veidā – tajā nav noteikts, kādu saimniecisko darījumu rezultātā un kādas summas ieguva (nopelnīja) z/s „Kriekļi”, kuras pēc tam ar viltu pēc iepriekšējās vienošanās ieguva R. S. un G. J.

Krimināllietu tiesas kolēģija konstatēja, ka R. S. nodoms, veicot saimniecisko darbību z/s „Kriekļi” vārdā, bija tikai izvairīties no nodokļu maksas valstij. Citi lietā pierādījumi, kuri dotu nešaubīgu pamatu R. S. notiesāšanai pēc KL 177. panta trešās daļas, tiesā netika iegūti.

Krimināllietu tiesas kolēģija uzskata, ka personas darbības, kuras izdarītas ar nodomu nemaksāt valsts labā nodokļus, nevar atzīt kā krāpšanas izdarīšanu KL 177. panta izpratnē.⁵⁹¹

Izpētot nevienveidīgo tiesu praksi lietās par izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas, autore piekrīt L. Dundures paustajam viedoklim, ka „Latvijas tiesās krimināllietās par noziedzīgiem nodarījumiem, kas vērsti pret valsts interesēm valsts ieņēmumu jomā, izveidojusies nevienveidīga prakse, proti, dažādās tiesās vienas un tās pašas darbības ar līdzīgiem faktiskajiem apstākļiem tiek kvalificētas atšķirīgi pēc dažādiem Krimināllikuma pantiem”.⁵⁹²

Tā, piemēram, tiesu praksē atrodami spriedumi (piemēram, 2012. gada 8. jūnija Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas spriedums lietā Nr. K30-0774-12/16⁵⁹³, Jelgavas tiesas 2012. gada 14. marta spriedums lietā Nr. 15830404610⁵⁹⁴, Rīgas pilsētas Zemgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 25. maija spriedums lietā Nr. 15830111209⁵⁹⁵), kuros izvairīšanās no PVN

⁵⁹⁰ Tiesu prakse lietās par krāpšanu. Pieejams: http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp_krapsana.doc [aplūkots 2017. gada 13. augustā].

⁵⁹¹ Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2008. gada 30. jūnija spriedums krimināllietā Nr. 15830300505. Citēts pēc Tiesu prakse lietās par krāpšanu. Pieejams: http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp_krapsana.doc [aplūkots 2017. gada 13. augustā].

⁵⁹² Dundure L. Krāpšana vai tomēr izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Jurista Vārds, 2013. 12. februāris, Nr. 6, 3.–8. lpp.

⁵⁹³ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2012. gada 8. jūnija spriedums lietā Nr. K30-0774-12/16, krimināllietā Nr. 15830119006 (nav publicēts).

⁵⁹⁴ Jelgavas tiesas 2012. gada 14. marta spriedums krimināllietā Nr. 15830404610 (nav publicēts).

⁵⁹⁵ Rīgas pilsētas Zemgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 25. maija spriedums krimināllietā Nr. 15830111209 (nav publicēts).

nomaksas, iekļaujot PVN deklarācijās nenotikušus darījumus, samazinot maksājamā nodokļa summu un iegūstot tiesības uz pārmaksātā priekšnodokļa atmaksu, pamatoti kvalificēta saskaņā ar KL 218. panta otro daļu, bet tajā pašā laikā tiesu praksē ir atrodami arī spriedumi (piemēram, Ventspils tiesas 2013. gada 14. janvāra spriedums lietā Nr. K40-75/12⁵⁹⁶, Madonas rajona tiesas 2011. gada 3. februāra spriedums lietā Nr. 15830516006⁵⁹⁷, Rīgas pilsētas Zemgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 31. maija spriedums lietā Nr. 15830100611⁵⁹⁸), kuros līdzīgas darbības nepamatoti kvalificētas kā KL 218. pantā un KL 177. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu ideālā kopība.

Autoresprāt, jāpiekrīt A. Judina Latvijas Republikas Augstākās tiesas tiesu prakses apkopojumā par krāpšanu izteiktajam viedoklim, ka KL 177. un 218. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi neveido noziedzīgu nodarījumu ideālo kopību.⁵⁹⁹ Tajā pašā laikā praksē minētie noziedzīgie nodarījumi var veidot noziedzīgu nodarījumu reālo kopību, kad persona, viltojot dokumentus un sniedzot nepatiesu informāciju atskaitēs, ne tikai izvairās no nodokļu samaksas, bet, maldinot Valsts ieņēmumu dienestu vai citu institūciju, kas administrē nodevu vai nodokļu iekasēšanu, arī pieprasa atmaksāt no valsts budžeta it kā pārmaksāto nodokli skaidrā naudā. Līdzīgs viedoklis pausts arī Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta un Krimināllietu tiesu palātas tiesnešu kopsapulces 2009. gada 22. maija lēmumā „Par tiesu praksi lietās par krāpšanu”.⁶⁰⁰

KL 177. un 218. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu reālās kopības piemērs atrodams Latgales apgabaltiesas 2008. gada 28. jūlija spriedumā lietā Nr. 15830113705, kurā D. K. tika atzīts par vainīgu KL 177. panta trešajā daļā, 217. panta otrajā daļā un 218. panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu izdarīšanā.

„Tiesa konstatēja, ka D. K., būdams SIA „Latgales metāls” dalībnieks, nolūkā izvairīties no nodokļu samaksas Ls 16183,80 apmērā un nelikumīgi saņemt no valsts minētās sabiedrības ar ierobežotu atbildību un savā labā pievienotās vērtības nodokļa priekšapmaksu Ls 5000 apmērā, apzināti pārkāpdams likumu „Par pievienotās vērtības nodokli” un „Par grāmatvedību” prasības, izstrādādams darbības plānu, nodrošinādams ar norādījumu sniegšanu un darbību saskaņošanu ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību darbiniekiem pirmatnējo saimnieciskās un grāmatvedības uzskaites dokumentu viltošanu un izmantodams noziedzīgo nodomu īstenošanai šīs sabiedrības ar ierobežotu atbildību valdes priekšsēdētāju, faktisko vadītāju A. R., organizēja sabiedrības ar ierobežotu atbildību apliekamo ienākumu daļas noslēpšanu un izvairīšanos tādā veidā no nodokļu samaksas, sabiedrības ar ierobežotu atbildību grāmatvedības dokumentu un 2005. gada aprīlī, maijā, jūnijā Valsts ieņēmumu dienestam iesniegto pievienotās vērtības nodokļa

⁵⁹⁶ Ventspils tiesas 2013. gada 14. janvāra spriedums lietā Nr. K40-75/12, krimināllietā Nr. 15830306710 (nav publicēts).

⁵⁹⁷ Madonas rajona tiesas 2011. gada 3. februāra spriedums krimināllietā Nr. 15830516006 (nav publicēts).

⁵⁹⁸ Rīgas pilsētas Zemgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 31. maija spriedums krimināllietā Nr. 15830100611 (nav publicēts).

⁵⁹⁹ Tiesu prakse lietās par krāpšanu. Pieejams: http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp_krapsana.doc [aplūkots 2017. gada 13. augustā].

⁶⁰⁰ Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta un Krimināllietu tiesu palātas tiesnešu kopsapulces 2009. gada 22. maija lēmums „Par tiesu praksi lietās par krāpšanu”. Jurista Vārds, 2009. 2. jūnijs, Nr. 22.

deklarāciju viltošanu, ko pēc D. K. piedāvājuma, neapzināti, bet bez pienācīgas parakstāmo dokumentu pārbaudes veica A. R., norādīdams tajos faktiski neveiktus, bet noformētus kā reāli veiktus darījumus ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību „Rode 7” par septiņu kompresoru pirkšanu no tās un ar Igaunijas *Osauhing* (sabiedrības ar ierobežotu atbildību) „Sandplus” par septiņu kompresoru pārdošanu šai Igaunijas sabiedrībai, piemērojot tiem pievienotās vērtības nodokļa 0% likmi, tādā veidā samazinādams uzņēmuma ienākumus un radīdams valstij zaudējumu lielā apmērā – Ls 16183,80 – nesamaksātā pievienotās vērtības nodokļa veidā. D. K. arī, izmantojot A. R., organizēja viltus ceļā apzināti nepamatotu pievienotās vērtības nodokļa priekšapmaksas atgriešanu lielos apmēros – Ls 5000, nosūtīdams Valsts ieņēmumu dienestam A. R. 2005. gada 15. jūnijā parakstīto lūgumu un saņemdams 2005. gada 22. jūnijā no Valsts ieņēmumu dienesta pieprasīto pievienotās vērtības nodokļa priekšapmaksu.”⁶⁰¹

Zināmu skaidrību izvairīšanās no nodokļu samaksas kvalifikācijas problēmjautājumu risināšanā sniedz Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 26. marta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013, kurā pamatoti norādīts, ka „būtiska atšķirība, kas norobežo šos divus noziedzīgos nodarījumus ir tā, ka, izdarot Krimināllikuma 177. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, vainīgā persona iegūst svešu mantu. Savukārt izdarot Krimināllikuma 218. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, vainīgās personas darbība vai bezdarbība ir vērsta uz to, lai nemaksātu nodokļus, iegūtu tiesības uz nodokļu samazināšanu, pārmaksātā nodokļa izmantošanu, sedzot nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo nodokļu summas vai citu nokavēto maksājumu veikšanai, t.i., savu mantu nenodotu citam”.⁶⁰²

Autoresprāt, šo atziņu jāpapildina ar vēl vienu būtisku atšķirību, proti, KL 177. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma objekts ir cietušā mantiskās intereses. Izvairoties no nodokļu nomaksas, tāpat kā krāpšanas gadījumā tiek aizskartas mantiskās intereses, taču, izvairoties no nodokļu nomaksas, tās ir mantiskās intereses nodokļu ieņēmumu sfērā. Analizējot mantisko zaudējumu krimināltiesiskajā nozīmē, M. Leja pamatoti norādīja, ka „izvairoties no nodokļu nomaksas, valstij nekas netiek atņemts no tā, ko tā jau ieguvusi reāli, bet gan valsts neiegūst to, kas tai pēc likuma pienākas”.⁶⁰³

Izvērtējot nodokļu normatīvo regulējumu, Augstākās tiesas Senāts pamatoti atzīmē, ka „ar pievienotās vērtības nodokli apliekama persona, kura veic saimniecisko darbību. Tādējādi gadījumos, kad saimnieciskā darbība netiek veikta, bet noslēgti tikai fiktīvi darījumi, netiek apdraudētas valsts tautsaimniecības intereses nodokļu iekasēšanas jomā, jo nav iespējams nodoklis

⁶⁰¹ Latgales apgabaltiesas 2008. gada 28. jūlija spriedums krimināllietā Nr. 15830113705. Citēts pēc Tiesu prakse lietās par krāpšanu. Pieejams: http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp_krapsana.doc [aplūkots 2017. gada 13. augustā].

⁶⁰² Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 26. marta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013, krimināllietā Nr. 11250007609. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-3-13.doc> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

⁶⁰³ Leja M. Krāpšanas aktuālie jautājumi Latvijas un ārvalstu tiesībās. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013, 316. lpp.

no neeksistējoša darījuma, un līdz ar to pie attiecīgiem apstākļiem personas darbības būtu kvalificējas pēc Krimināllikuma 177. panta attiecīgās daļas”.⁶⁰⁴

Autore pilnīgi piekrīt iepriekš minētajā Augstākās tiesas Senāta lēmumā iekļautajam skaidrojumam: „Ja saistībā ar fiktīvajiem darījumiem izveidojušos nodokļu pārmaksu persona pieprasījusi atmaksāt, vai izmantojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 12. panta 12.⁶, 12.⁹ daļā minētajos gadījumos tiesības saņemt pārmaksāto nodokļa summu, tad nodarījums par naudas summas iegūšanu par pārmaksāto nodokli, būtu jākvalificē arī pēc Krimināllikuma 177. panta attiecīgās daļas, kā pabeigts vai nepabeigts noziedzīgais nodarījums, ņemot vērā vainīgās personas nodoma realizēšanas pakāpi. Šādos gadījumos jāatzīst, ka vainīgās personas darbības ir izgājušas ārpus Krimināllikuma 218. panta otrās daļas aizsargātām interesēm, nodokļu iekasēšanas jomas un tāpēc nodarījums jākvalificē kā krāpšana”.⁶⁰⁵

Līdzīgu viedokli Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments pauda arī savā lēmumā lietā SK-11/2013, norādot, ka „ja uzņēmums veic saimniecisko darbību, ir iespējama izvairīšanās no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas, atskaitot no budžetā maksājamās summas priekšnodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem. Savukārt 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 pamats izvērtēt, vai nav notikusi krāpšana”.⁶⁰⁶

Nevienveidīgas tiesu prakses ilustrēšanai jānorāda, ka iepriekš analizētais Augstākās tiesas Senāta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013 tika pieņemts pēc tam, kad pirmās instances tiesa kvalificēja A. G. darbības saskaņā ar KL 218. panta otro daļu⁶⁰⁷, bet apelācijas instances tiesa A. G. attaisnoja, norādot, ka tā darbībās nav saskatāmas KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes, bet saskatāmas KL 177. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes⁶⁰⁸.

Tiesu prakses apkopojumā lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas kā priekšnoteikums vienveidīgas tiesu prakses veidošanai tika uzsvērta nepieciešamība „turpmāk strikti ievērot Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta

⁶⁰⁴ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 26. marta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013, krimināllietā Nr. 11250007609. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-3-13.doc> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

⁶⁰⁵ Turpat.

⁶⁰⁶ Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 30. aprīļa lēmums lietā Nr. SKK-11/2013, krimināllietā Nr. 15830113805. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-11-13.doc> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

⁶⁰⁷ Kuldīgas rajona tiesas 2012. gada 31. janvāra spriedums krimināllietā Nr. 11250007609 (nav publicēts).

⁶⁰⁸ Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2012. gada 1. jūnija spriedums lietā Nr. KA 02-0092-12/12, krimināllietā Nr. 11250007609 (nav publicēts).

skaidrojumus kā jautājumā par KL 218. un 177. pantā paredzēto noziegumu norobežošanu, tā arī par to kopības veidošanu”.⁶⁰⁹

Izanalizējot iepriekš minētos Augstākās tiesas lēmumos un tiesu prakses apkopojumos paustās atziņas, domājams, ka KL 218. un 177. pantā paredzēto noziegumu kvalifikācijas problemjautājumi ir atrisināti un tiesu praksē šo vēsturisko kvalifikācijas jautājumu risināšana neizraisa problēmas.

Tomēr jāatzīst, ka arī tagadējā tiesu praksē šie kvalifikācijas jautājumi tiek risināti neviennozīmīgi. Tā, piemēram, ar 2016. gada 25. februāra Augstākās tiesas lēmumu⁶¹⁰ tika atstāts spēkā 2015. gada 10. novembra Kurzemes apgabaltiesas spriedums⁶¹¹, ar kuru tika atcelts 2014. gada 29. decembra Saldus rajona tiesas spriedums⁶¹², un L. H. tika atzīta KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā, nevis KL 217. panta otrajā daļā un KL 177. panta trešajā daļā paredzēto noziegumu izdarīšanā kā tas tika konstatēts Saldus rajona tiesas spriedumā.

Tā Saldus rajona tiesa konstatēja L. H. darbībās KL 177. panta trešajā daļā un 217. panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu ideālo kopību.

„Būdama sabiedrības ar ierobežotu atbildību „D” [...], juridiski atbildīgā amatpersona – valdes priekšsēdētāja [...] personu grupā pēc iepriekšējas vienošanās ar pirmstiesas kriminālprocesa laikā nenoskaidrotām personām, nolūkā no valsts budžeta izkrāpt naudu kā SIA „D” pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) pārmaksas atmaksu, L. H. ar nenoskaidrotu personu starpniecību ieguva, noformēja un uzņēmuma grāmatvedībā iekļāva viltotus dokumentus, kas saturēja ziņas par faktiski nenotikušiem (fiktīviem) darījumiem ar SIA „S”, iekļaujot uzņēmuma grāmatvedībā viltotas, nepatiesas ziņas saturošas pavadzīmes [...] Apsūdzētā L. H., iekļaujot SIA „D” 2008. gada janvāra, marta, aprīļa, maija, jūnija, jūlija un augusta PVN deklarācijās summas no faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA „S” un SIA „M p” par kopējo summu Ls 8395,52 (11945,75 EUR), mākslīgi palielināja priekšnodokļa summu un nepamatoti ieguva tiesības PVN deklarācijās kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem SIA „D” ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai Ls 8395,52 (11945,75 EUR) apmērā, tas ir – viltus ceļā ieguva tiesības nemaksāt valsts budžetā PVN Ls 8395,52 (11945,75 EUR) apmērā, tas ir – izkrāpa to, tādējādi izkrāpa svešu mantu lielā apmērā par kopējo summu Ls 8395,52 (11945,75 EUR).”⁶¹³

Savukārt Kurzemes apgabaltiesa L. H. darbības pamatoti kvalificēja saskaņā ar KL 218. panta otro daļu:

⁶⁰⁹ Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokli%20legalizacija_anonim.doc [aplūkots 2017. gada 19. jūnijā].

⁶¹⁰ Latvijas Republikas Augstākās tiesas 2016. gada 25. februāra lēmums lietā Nr. SKK-0133-16, krimināllietā Nr. 15830316810 (nav publicēts).

⁶¹¹ Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2015. gada 10. novembra spriedums lietā Nr. KA02-0126-15/9, krimināllietā Nr. 15830316810 (nav publicēts).

⁶¹² Saldus rajona tiesas 2014. gada 29. decembra spriedums lietā Nr. K34-0018-14/1, krimināllietā Nr. 15830316810 (nav publicēts).

⁶¹³ Saldus rajona tiesas 2014. gada 29. decembra spriedums lietā Nr. K34-0018-14/1, krimināllietā Nr. 15830316810 (nav publicēts).

„L. H., būdama sabiedrības ar ierobežotu atbildību „D”, [...] valdes priekšsēdētāja, kura atbildīga par minētās sabiedrības likumos noteikto nodokļu nomaksu valsts budžetā, nolūkā izvairīties no SIA „D” pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā PVN) nomaksas valsts budžetā, ar pirmstiesas kriminālprocesa laikā nenoskaidrotu personu starpniecību ieguva, parakstīja un ar SIA „D” zīmogu apzīmogoja un uzņēmuma grāmatvedībā iekļāva viltotus dokumentus, kas saturēja ziņas par faktiski nenotikušiem (fiktīviem) darījumiem ar SIA „S”, tas ir – viltotas, nepatiesas ziņas saturošas pavadzīmes [...] Tādējādi L. H., iekļaujot SIA „D” 2008. gada janvāra, marta, aprīļa, maija, jūnija, jūlija un augusta PVN deklarācijās priekšnodoklī summas no faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA „S” un SIA „M p” par kopējo summu 11945,75 euro (Ls 8395,52) un atskaitot tās no budžetā maksājamās PVN summas, nelikumīgi samazināja SIA „D” valsts budžetā nomaksājamā PVN apmēru un izvairījās no PVN nomaksas valsts budžetā 2008. gadā lielā apmērā par kopējo summu 11945,75 euro (Ls 8395,52). Šādi rīkojoties, L. H. nelikumīgi samazināja valsts budžetā nomaksājamā PVN apmēru un tādējādi izvairījās no PVN nomaksas valsts budžetā 2008. gadā lielā apmērā par kopējo summu 11945,75 euro (Ls 8395,52).”⁶¹⁴

Savukārt Vidzemes priekšpilsētas tiesa savā spriedumā pamatoti atzina Ž. K., U. Z. un V. S. par vainīgiem KL 177. panta trešajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā, bet U. Z. un Ž. K. attaisnoja KL 20. panta ceturtajā daļā un 218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā, kā arī Ž. K., U. Z. un V. S. attaisnoja KL 195. panta trešajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā.⁶¹⁵

Rezumējot, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas un krāpšana neveido noziedzīgu nodarījumu ideālo kopību, bet minētie noziedzīgie nodarījumi var veidot noziedzīgu nodarījumu reālo kopību. Pēc autores domām, lai risinātu jautājumu par krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu nomaksas norobežošanu, par pamata kritēriju uzskatāms noziedzīga nodarījuma subjekta nodoms un tas, vai tika veikta saimnieciskā darbība. Risinot jautājumu par noziedzīga nodarījuma kvalifikāciju izvairīšanās no nodokļu nomaksas un krāpšanas norobežošanas kontekstā, jāņem vērā arī tas, vai persona, atprasot „pārmaksātā” nodokļa summu, izteica velmi novirzīt šo summu ieskaitīšanai citu nodokļu maksājumos (to segšanai) vai saņemt no valsts budžeta „pārmaksātā” nodokļa summu.

2. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana.

Viens no svarīgākajiem izvairīšanās no nodokļu nomaksas kvalifikācijas problēmjautājumiem ir tās norobežošana no noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas. Kriminālatbildība par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu paredzēta KL 195. pantā, kurā netiek definēts noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas jēdziens.

Krimināltiesību zinātnieks asoc. prof. *Dr. iur.* A. Lieljuksis raksturo noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizāciju kā vienu „no organizētās noziedzības darbības pazīmēm un neatņemamām

⁶¹⁴ Kurzemes apgabala tiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2015. gada 10. novembra spriedums lietā Nr. KA02-0126-15/9, krimināllietā Nr. 15830316810 (nav publicēts).

⁶¹⁵ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 29. aprīļa spriedums lietā Nr. K30-0019-16/24, krimināllietā Nr. 15830103908 (nav publicēts).

sastāvdaļām, kas uzsvērts normatīvajos regulējumos un apstiprinās praksē kā starptautisku organizētu noziedzīgu grupējumu raksturīga pazīme”.⁶¹⁶ *Dr. iur. J. Juriss*, atklājot šīs parādības būtību un pazīmes, sniedz šādu noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas izsmeļošu definīciju: „Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana – noziedzīga kārtā iegūta īpašuma, īpašuma tiesību vai ieņēmumu konversija, pārvēršana vai nodošana, zinot šāda īpašuma, īpašuma tiesību vai ieņēmumu noziedzīgo izcelsmi, nolūkā slēpt vai maskēt to noziedzīgo izcelsmi, vai arī palīdzība citai personai, kura iesaistīta noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā, izvairīties no juridiskās atbildības, kā arī ieņēmumu, īpašuma vai īpašuma tiesību noziedzīgās izcelsmes, atrašanās vietas, pārvietošanas vai izvietojuma, slēpšana un maskēšana, zinot šāda īpašuma, īpašuma tiesību vai ieņēmumu noziedzīgo izcelsmi, nolūkā panākt, lai ieņēmumi, īpašums vai tiesības uz to tiktu atzīti kā tādi, kas ir gūti tiesiskā kārtā jeb legāli, kā arī, zinot saņemšanas brīdi ieņēmumu, īpašuma vai īpašuma tiesību noziedzīgo izcelsmi, to iegūšana vai valdījums, nolūkā slēpt vai maskēt ieņēmumu, īpašuma vai īpašuma tiesību noziedzīgo izcelsmi”.⁶¹⁷

Savukārt noziedzīgi iegūtu līdzekļu un to legalizācijas legālās definīcijas likumdevējs norādījis Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likumā. Saskaņā ar minētā likuma 4. pantu par noziedzīgi iegūtiem galvenokārt atzīstami līdzekļi, kas tieši vai netieši iegūti personas īpašumā vai valdījumā noziedzīga nodarījuma rezultātā, kā arī citos Krimināllikumā noteiktajos gadījumos. Šajā pantā paredzēti arī citi gadījumi, kad līdzekļi uzskatāmi par iegūtiem noziedzīgā veidā. Savukārt šā likuma 5. pantā ir iekļauta noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas definīcija: „Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija ir šādas darbības:

- 1) noziedzīgi iegūtu līdzekļu pārvēršana citās vērtībās, to atrašanās vietas vai piederības mainīšana, apzinoties, ka šie līdzekļi ir noziedzīgi iegūti, un ja šīs darbības veiktas nolūkā slēpt vai maskēt līdzekļu noziedzīgo izcelsmi vai palīdzēt citai personai, kura iesaistīta noziedzīga nodarījuma izdarīšanā, izvairīties no juridiskās atbildības;
- 2) noziedzīgi iegūtu līdzekļu patiesā rakstura, izcelsmes, atrašanās vietas, izvietojuma, kustības, piederības slēpšana vai maskēšana, apzinoties, ka šie līdzekļi ir noziedzīgi iegūti;
- 3) citas personas noziedzīgi iegūtu līdzekļu iegūšana īpašumā, valdījumā vai lietojumā vai to realizēšana, apzinoties, ka šie līdzekļi ir noziedzīgi iegūti”.⁶¹⁸

No minētā secināms, ka Krimināllikuma 195. pantā „paredzētā nozieguma objektīvā puse izpaužas darbībās – noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu vai citas mantas legalizēšanā”⁶¹⁹, kas izdarīta nolūkā slēpt vai maskēt finanšu līdzekļu vai citas mantas noziedzīgo izcelsmi.

⁶¹⁶ Lieljuksis A. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas apkarošana. Rīga: SIA „P&Ko”, 2007, 214. lpp.

⁶¹⁷ Juriss J. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana. Promocijas darbs. Pieejams: <https://luis.lu.lv/pls/pub/luj.fprnt?!=1&fn=F136438282/Juris%20Juriss%202013.pdf> [aplūkots 2017. gada 13. augustā].

⁶¹⁸ Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2008. 30. jūlijs, Nr. 116.

Tātad KL 195. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma konstatēšanai vispirms jākonstatē predikatīvais noziedzīgais nodarījums, kura izdarīšanas rezultātā prettiesiski iegūta manta vai līdzekļi. Otrkārt, jākonstatē kāda no Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likuma 5. pantā minētajām darbībām ar noziedzīgi iegūtu mantu, kas izdarīta, lai slēptu vai maskētu mantas noziedzīgo izcelsmi.

Teorētiski noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija un to norobežošana neizraisa strīdus. Tomēr praksē kvalifikācijas jautājumi tiek risināti nevieneidīgi. Analizējot tiesu praksi, secināms, ka personas, kuras izvairījās no nodokļu nomaksas, nepamatoti atzītas par vainīgām arī noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanā. Līdzīgu viedokli savā rakstā „Par tiesu praksi naudas atmazgāšanas lietās” paudis J. Juriss, kurš norādīja, ka „18 krimināllietās no 23 analizētajām apsūdzētajiem noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana tika inkriminēta nepamatoti, vienas un tās pašas personas darbības norādot gan KL 218. pantā, gan arī KL 195. pantā ietvertā noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses aprakstā, savukārt tiesas ir pieļāvušas kļūdu, notiesājot šīs personas par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu”.⁶²⁰

Iepriekš pieminētajā Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas spriedumā L. K. darbības kvalificētas kā noziedzīgu nodarījumu, kas paredzēti KL 218. panta otrajā daļā, 177. panta trešajā daļā un 195. panta otrajā daļā, kopība.⁶²¹

L. K., iekļaujot faktiski nenotikušus darījumus atskaitēs un pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās, norādīja lielāku pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa samaksu. Ar šādām L. K. darbībām SIA „D” izveidojās pievienotās vērtības nodokļa pārmaxa. L. K. vērsusies nodokļu administrācijā ar lūgumu novirzīt it kā izveidojušās pievienotās vērtības nodokļa pārmaxas summu citu nodokļu segšanai. L. K. prettiesiskās rīcības rezultātā netika samaksāts pievienotās vērtības nodoklis, iedzīvotāju ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Faktiski L. K. neieguva savā valdījumā „pārmaxātā” pievienotās vērtības nodokļa summu, bet, realizējot savu nodomu, izvairījās no dažādu nodokļu samaksas. Tomēr tiesa saskatīja L. K. rīcībā ne tikai izvairīšanos no nodokļu nomaksas un krāpšanu, bet arī „pārmaxātā” pievienotās vērtības nodokļa novirzīšanu citu nodokļu segšanai tiesa uzskatīja par likuma „Par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas novēršanu” 5. panta 3. un 4. punktā minētajām darbībām un kvalificēja kā noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu.

Saskaņā ar likuma „Par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas novēršanu” 5. panta 3. punktu finanšu līdzekļu vai citas mantas iegūšana īpašumā, valdījumā vai lietošanā, ja šo tiesību rašanās brīdī ir zināms, ka šie līdzekļi vai manta ir noziedzīgi iegūta, atzīstama par noziedzīgi

⁶¹⁹ Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XVIII-XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016, 117. lpp.

⁶²⁰ Juriss J. Par tiesu praksi naudas atmazgāšanas lietās. Jurista Vārds, 2011. 19. aprīlis, Nr. 16, 5.–11. lpp.

⁶²¹ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2007. gada 12. aprīļa spriedums lietā Nr. K04-159-07/3, krimināllietā Nr. 12507004406 (nav publicēts).

iegūtu līdzekļu legalizāciju, ja tā izdarīta nolūkā slēpt vai maskēt finanšu līdzekļu vai citas mantas noziedzīgo izcelsmi.⁶²²

Tiesa ar identiskām darbībām konstatēja gan nodokļu nemaksāšanu, gan krāpšanu, gan noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu. Tiesas spriedumā netika ņemts vērā, ka likuma „Par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas novēršanu” 5. pantā minētās darbības atzīstamas par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizāciju tikai tad, ja tās izdarītas nolūkā slēpt vai maskēt finanšu līdzekļu vai citas mantas noziedzīgo izcelsmi. Savukārt L.K. nolūks nebija slēpt vai maskēt to izcelsmi, bet gan nemaksāt valstij nodokļus.

Tiesu prakses apkopojumā lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas pamatoti secināts, ka „ņemot vērā, ka KL 195. pantā ietvertā nozieguma priekšmets ir noziedzīgi iegūti līdzekļi, ir jākonstatē tas noziedzīgais nodarījums (predikatīvais noziegums), kura rezultātā līdzekļi ir iegūti, un tikai tad var tikt lemts jautājums par šo noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanas sastāva esamību. Kā predikatīvajam, tā sekundārajam noziedzīgajam nodarījumam ir savas, konkrētas sastāva objektīvās un subjektīvās pazīmes, un to objektīvo pusi nevar veidot vienas un tās pašas darbības.”⁶²³ Šajā tiesu prakses apkopojumā uzsvērts, ka „kādu tīšu darbību izdarīšana ar noziedzīgi iegūtiem līdzekļiem vēl nenozīmē to legalizēšanu, jo ir jākonstatē, ka šo darbību nolūks (mērķis) ir bijis slēpt vai maskēt finanšu līdzekļu vai citas mantas noziedzīgo izcelsmi.”⁶²⁴

Tomēr, jāatzīst, ka arī patreiz šie kvalifikācijas jautājumi tiesu praksē tiek risināti nevienveidīgi un tie joprojām ir aktuāli. Tā piemēram, ar Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas spriedumu⁶²⁵ tika atcelts Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas spriedums⁶²⁶ daļā par B. B. atzīšanu par vainīgu un sodīšanu par Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanu, daļā par A. I. atzīšanu par vainīgu un sodīšanu par Krimināllikuma 195. panta trešajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanu, daļā par A. K. atzīšanu par vainīgu un sodīšanu par Krimināllikuma 20. panta otrajā daļā, 218. panta otrajā daļā, 195. panta trešajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu izdarīšanu, daļā par soda noteikšanu A. K. pēc noziedzīgo nodarījumu kopības saskaņā ar Krimināllikuma 50. panta pirmo daļu, daļā par Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālajai iestādei noteikto kaitējuma kompensāciju.

⁶²² Par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanu: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1998. 1. jūnijs, Nr. 3. Šis likums ir spēkā neesošs, zaudēja spēku 2008. gada 13. augustā ar Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likuma pieņemšanu.

⁶²³ Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [aplūkots 2017. gada 19. jūnijā].

⁶²⁴ Turpat.

⁶²⁵ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 3. jūnija spriedums lietā Nr. KA04-0044-16/30, krimināllietā Nr. 15830102907 (nav publicēts).

⁶²⁶ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2008. gada 30. septembra spriedums lietā Nr. K04-225/08-12, krimināllietā Nr. 15830102907 (nav publicēts).

Apelācijas instances tiesa attaisnoja A. K. un A. I. apsūdzībā par KL 195. panta trešajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanu, norādot, ka:

„nenoliedzami likuma „Par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanu” 5. panta pirmā daļa, kas bija spēkā uz inkriminēto noziedzīgo nodarījumu izdarīšanas brīdi, noteica, ka par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizāciju ir atzīstamas šādas darbības, ja tās izdarītas nolūkā slēpt vai maskēt finanšu līdzekļu vai citas mantas noziedzīgo izcelsmi: finanšu līdzekļu vai mantas pārvēršana citās vērtībās, to atrašanās vietas vai piederības mainīšana, finanšu līdzekļu vai citas mantas patiesā rakstura, izcelsmes, atrašanās vietas, izvietojuma, kustības, piederības slēpšana vai maskēšana, finanšu līdzekļu vai citas mantas iegūšana īpašumā, valdījumā vai lietošanā, ja šo tiesību rašanās brīdī ir zināms, ka šie līdzekļi vai manta ir noziedzīgi iegūta, līdzdalība minēto darbību veikšanā. Taču tikai naudas noņemšana no uzņēmuma konta, kaut arī tie būtu iegūti noziedzīgā ceļā, nekādā veidā nevarēja piedot to izcelsmei legalitāti, proti, nekādā veidā nevarēja noslēpt vai nomaskēt šo līdzekļu noziedzīgo izcelsmi. Bez tam ņemams vērā, ka arī saskaņā ar celto apsūdzību nav konkrēti norādīts kādā veidā naudas līdzekļi tieši tikuši legalizēti.”⁶²⁷

Augtākā tiesa savā lēmumā, atzīstot, ka „Apelācijas instances tiesas spriedums daļā par A. K. saskaņā ar Krimināllikuma 50. panta pirmo daļu noteiktā soda atcelšanu, daļā par A. K. atzīšanu par nevainīgu un attaisnošanu apsūdzībā pēc Krimināllikuma 195. panta trešās daļas, daļā par A. I. atzīšanu par nevainīgu un attaisnošanu pēc Krimināllikuma 195. panta trešās daļas ir tiesisks un pamatots, tādēļ tā atcelšanai vai grozīšanai nav pamata”⁶²⁸ atstāja iepriekš pieminēto spriedumu šajā daļā negrozīto.

Pie līdzīga secinājuma nonākusi Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija lietā Nr. KA04-0113-16/27, atzīstot A.F. par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā un attaisnojot A.F. apsūdzībā saskaņā ar KL 195. panta trešo daļu un norādot, ka „ka no apsūdzības nav saprotams, kas ir Krimināllikuma 195. panta trešajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma priekšmets, proti, kādā veidā apsūdzībā norādītā naudas summa LVL 36410,18 apmērā ir iegūta noziedzīgā ceļā, ko pēc tam A. F. legalizējis. Apsūdzībā norādīts, ka viņš prettiesiski no SIA „R” konta ir pārskaitījis trešajām personām LVL 200 612,15”.⁶²⁹

Izvērtējot KL 218. un 195. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu sastāva pazīmes, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana neveido ideālo kopību. Šie noziedzīgie nodarījumi var veidot noziedzīgu nodarījumu reālo kopību, bet šiem noziedzīgajiem nodarījumiem jābūt norobežotiem laikā ziņā. Vispirms jābūt pabeigtam predikatīvajam noziedzīgajam nodarījumam, kas paredzēts KL 218. pantā, un tikai pēc tā pabeigšanas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu (prettiesiski nesamaksāto nodokļu) iegūšanas īpašumā vai

⁶²⁷ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 3. jūnija spriedums lietā Nr. KA04-0044-16/30, krimināllietā Nr. 15830102907 (nav publicēts).

⁶²⁸ Latvijas Republikas Augstākās tiesas 2017. gada 2. februāra lēmums lietā Nr. SKK-0020-17, krimināllietā Nr. 15830102907 (nav publicēts).

⁶²⁹ Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 16. februāra spriedums lietā Nr. KA04-0113-16/27, krimināllietā Nr. 15830101908 (nav publicēts).

valdījumā ar citām darbībām, kas vērstas uz priekšstata rādīšanu, ka līdzekļi iegūti likumīgi, tiek īstenota noziedzīgu līdzekļu legalizēšana. Nodokļu nemaksāšana un noziedzīgu līdzekļu legalizēšana nevar būt īstenota vienlaikus ar vienām un tām pašām darbībām.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas reālās kopības piemērs atrodams 2012. gada 30. maija Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas spriedumā lietā Nr. K-27-147-12/4⁶³⁰, kurā tika konstatēts, ka ar mērķi izvairīties no PVN un uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksas tika noformēti un nodokļu deklarācijās iekļauti fiktīvi darījumi ar fiktīvajiem uzņēmumiem, tādā veidā samazinot valsts budžetā maksājamo nodokļu summas. Tādā veidā tika realizēts KL 218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma sastāvs. Savukārt, lai rādītu priekšstatu, ka darījumi reāli notika, uz fiktīvo uzņēmumu kontiem tika pārskaitītas naudas summas par it kā saņemtajiem pakalpojumiem. Vēlāk, lai atgūtu samaksātās naudas summas un mainītu līdzekļu piederību, tas ir, veiktu nelegāli iegūtu līdzekļu legalizēšanu, naudas līdzekļi no fiktīvo uzņēmumu norēķinu kontiem tika pārskaitīti uz citu uzņēmumu norēķinu kontiem vai uz fizisko personu norēķinu kontiem vai tika izņemti skaidrā naudā no fiktīvo uzņēmumu kontiem ar fiktīvo uzņēmumu formālo vadītāju starpniecību. Tādā veidā tika realizēts KL 195. panta trešajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvs.⁶³¹ Kā redzams no šā piemēra, KL 218. pantā un KL 195. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi tika realizēti ar dažādām darbībām un tie ir norobežoti laikā, kā arī no sākuma pabeigti KL 218. pantā paredzētais sastāvs un tikai pēc tam tika realizēts KL 195. pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums. Līdzīgas darbības ir konstatētas ar Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas lēmumu⁶³², ar kuru atstāts negrozīts Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas spriedums⁶³³, kurā N.B. atzīts par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā un 195. panta trešajā daļā paredzēto noziegumu izdarīšanā, bet N.K. atzīta par vainīgu KL 20. panta otrajā daļā un 218. panta otrajā daļā, kā arī 195. panta trešajā daļā paredzēto noziegumu izdarīšanā.

3. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas un KL 217., 217.¹ un 219. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi.

Nav grūti norobežot izvairīšanos no nodokļu nomaksas no noziedzīga nodarījuma, kas paredzēts KL 219. pantā. Tomēr ir kāda būtiska iezīme noziedzīgu nodarījumu kvalificēšanā saskaņā ar šiem pantiem. KL 219. panta otrajā daļā paredzēta kriminālatbildība par nepatiesu ziņu norādīšanu likumā noteiktajā ienākumu, īpašuma, darījumu vai cita mantiska rakstura deklarācijā, ja nepatiesas ziņas norādītas par mantu vai citiem ienākumiem lielā apmērā. Jāpievērš uzmanība tam,

⁶³⁰ Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2012. gada 30. maija spriedums lietā Nr. K-27-147-12/4, krimināllietā Nr. 15830108807 (nav publicēts).

⁶³¹ Turpat.

⁶³² Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 15. marta lēmums lietā Nr. KA04-0016-16/28, krimināllietā Nr. 15830107809 (nav publicēts).

⁶³³ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2013. gada 20. novembra spriedums krimināllietā Nr. 15830107809 (nav publicēts).

ka KL 219. panta otrajā daļā, atšķirībā no KL 218. panta otrās daļas, runa ir par ienākumiem lielā apmērā, nevis par zaudējumiem valstij vai pašvaldībai lielā apmērā.

Ja persona nodokļu deklarācijā par ienākumiem lielā apmērā norādījusi nepatiesas ziņas, bet nodokli samaksājusi pareizi vai par šo ienākumu nodoklis nav jāmaksā, personas rīcība jākvalificē tikai saskaņā ar KL 219. panta attiecīgo daļu.

Analizējot izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdzienu, iepriekš tika noskaidrots, ka saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktā noteikto, par izvairīšanās no nodokļu nomaksas uzskatāmas šādas darbības:

- apzināta nepatiesas informācijas sniegšana nodokļu deklarācijās;
- nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas nesniegšana.

Tātad, izvērtējot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktā un KL 218. un 219. pantā noteikto, secināms, ka KL 219. pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums aptveras ar KL 218. pantā iekļauto noziedzīgo nodarījumu, jo tas iekļauj sevī gan KL 219. pantā paredzētās darbības, gan arī kaitīgas sekas, kas nav paredzētas KL 219. pantā. Tādējādi, KL 218. pantā iekļautā norma ir pilnīgāka, nekā KL 219. pantā iekļautā.

Būtībā, kā tika noskaidrots darba trešās nodaļas otrajā apakšnodaļā, nepatiesas informācijas iekļaušana deklarācijās ir viens no veidiem, kā var izvairīties no nodokļu maksāšanas. Jāatzīmē, ka, ja persona izvairās no nodokļu maksāšanas, sniedzot nodokļu deklarācijā nepatiesu informāciju, tās darbības jākvalificē tikai saskaņā ar KL 218. panta attiecīgo daļu atbilstoši krimināltiesību teorijā atzītiem kvalifikācijas noteikumiem par normu konkurenci. Ja konkurē pēc satura plašāka un šaurāka norma, tad nodarījumu kvalificē saskaņā ar plašāko normu, jo tajā ir norādes uz citām nodarījuma pazīmēm, kas neietilpst šaurākā normā.⁶³⁴

Tomēr tiesu prakse šajā jautājumā ir nevienveidīga. Tā, piemēram, gan Saldus rajona tiesa savā spriedumā⁶³⁵, gan Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija⁶³⁶ savā spriedumā atzina G. J. par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā un KL 219. panta trešajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu izdarīšanā šādos apstākļos:

„2004. gada 5. februārī G. J., samaksājot Ls 3700, no I.U. iegādājās tiesības no nekustamā īpašuma „R”, [...], un realizēt to, faktiski G. J. iegādājās zemes gabalu 21,9 ha

⁶³⁴ Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I-VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015, 137.–138. lpp.; Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014, 317.–318. lpp.; Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 172. lpp.; Krastiņš U., Liholaja V., Niedere A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 282.–283. lpp.; Krastiņš U. Noziedzīgs nodarījums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2000, 208.–210. lpp.

⁶³⁵ Saldus rajona tiesas 2013. gada 3. aprīļa spriedums lietā Nr. K34-0014-13/3, krimināllietā Nr. 11360041509 (nav publicēts).

⁶³⁶ Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2014. gada 20. februāra spriedums krimināllietā Nr. 11360041509 (nav publicēts).

kopplatībā, šo nekustamo īpašumu 2004. gada 25. martā G. J., pamatojoties uz I. U. izdotu pilnvaru, ar pirkuma līgumu par Ls 9500 pārdeva akciju sabiedrībai „S m”. [...] No minētā nekustamā īpašuma tirdzniecības G. J. guva ienākumus Ls 5800 apmērā. 2004. gada 20. aprīlī G. J., samaksājot Ls 21000, no V. R., iegādājās tiesības realizēt nekustamo īpašumu „A”, [...] faktiski G. J. iegādājās iepriekš minēto nekustamo īpašumu, šo nekustamo īpašumu 2004. gada 2. jūnijā G. J., pamatojoties uz V. R. izdotu pilnvaru, ar pirkuma līgumu par Ls 37000 pārdeva sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „S E m”. [...] No minētā nekustamā īpašuma tirdzniecības G. J. guva ienākumus Ls 16000 apmērā. [...] G. J. 2004. gadā gūtos ienākumus Ls 21800 apmērā nedeklarēja un deklarāciju līdz 2005. gada 1. aprīlim par šiem ienākumiem Valsts ieņēmumu dienestam neiesniedza [...], līdz ar to G. J. par 2004. gadu bija jādeklarē ienākumi Ls 21800 apmērā un jānomaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 5387 apmērā, minēto nodokli G. J. nedeklarēja un valsts budžetā nesamaksāja, tādējādi ar augstāk minētajām darbībām G. J. izvairījās no nodokļu nomaksas, kā rezultātā nodarīja valstij zaudējumus lielā apmērā. Ar šādu savu rīcību apsūdzētais izdarīja Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētu noziedzīgu nodarījumu.

Bez tam, G. J. pēc attiecīgi pilnvarotas valsts institūcijas likumā noteiktā kārtībā izdarīta pieprasījuma sniedza nepatiesas ziņas par likumā noteiktajiem deklarējamajiem ienākumiem, darījumiem un citiem ienākumiem lielā apmērā –

Valsts ieņēmumu dienests [...], veicot G. J. iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu, pamatojoties uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 22. pantu, 2006. gada 13. martā G. J. pieprasīja iesniegt gada ienākumu deklarācijas un papildus deklarāciju par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas uzkrājumiem un īpašumiem par 2003. un 2004. gadiem.

Izpildot valsts institūcijas likumā noteiktā kārtībā izdarīto pieprasījumu 2006. gada 2. maijā [...] G. J. Valsts ieņēmumu dienestā [...] iesniedza deklarāciju par 2004. gadu, kurā norādīja nepatiesas ziņas par ienākumiem, ieņēmumiem, naudas uzkrājumiem, darījumiem un īpašumiem lielā apmērā, proti, G. J. 2004. gadā no nekustamo īpašumu – „R” [...] un „A” [...] tirdzniecības guva ienākumus Ls 21800 apmērā, deklarācijā šos darījumus un ienākumus nenorādīja, tādējādi G. J. ir sniedzis nepatiesas ziņas par ienākumiem lielā apmērā. Šādi rīkojoties apsūdzētais izdarīja Krimināllikuma 219. panta trešajā daļā paredzētu noziedzīgu nodarījumu.”⁶³⁷

Augstākā tiesa savā lēmumā, atsaucoties uz iepriekš minētās doktrīnā nostiprinātās atziņas, norādīja, ka „gan pirmās instances tiesa, gan apelācijas instances tiesa nepamatoti atzinušas apsūdzēto G. J. par vainīgu un sodījušas Krimināllikuma 219. panta trešajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā”⁶³⁸, kā arī uzsvēra, ka „G. J. gan apsūdzībā pēc Krimināllikuma 218. panta otrās daļas, gan apsūdzībā pēc Krimināllikuma 219. panta trešās daļas inkriminēta 2004. gadā iegūto ienākumu no darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem nedeklarēšana, tas ir, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Līdz ar to neveidojas noziedzīga nodarījuma, kas paredzēts Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā, kopība ar noziedzīgu nodarījumu atbildība, par kuru paredzēta Krimināllikuma 219. panta trešajā daļā”⁶³⁹.

⁶³⁷ Saldus rajona tiesas 2013. gada 3. aprīļa spriedums lietā Nr. K34-0014-13/3, krimināllietā Nr. 11360041509 (nav publicēts).

⁶³⁸ Latvijas Republikas Augstākās tiesas 2014. gada 28. augusta lēmums lietā Nr. SKK-0411-14, krimināllietā Nr. 11360041509 (nav publicēts).

⁶³⁹ Turpat.

KL 218. pantā paredzētās normas ir pēc satura plašākas, salīdzinot ar KL 219. pantā iekļautajām normām. Tātad deklarācijas neiesniegšana vai nepatiesu ziņu norādīšana deklarācijā par mantu vai citiem ienākumiem lielā apmērā un par to izcelsmes avotiem aptverama ar satura ziņā plašāko normu, tas ir, KL 218. panta attiecīgajā daļā iekļauto normu.

Kvalificējot izvairīšanos no nodokļu nomaksas, kas saistīta ar deklarācijas neiesniegšanu vai nepatiesu ziņu norādīšanu tajā, jāņem vērā vēl viens kvalifikācijas problēmjaucējumu risināšanas kritērijs. Šis kritērijs ir noziedzīgu nodarījumu smaguma pakāpe. KL 218. panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums ir smags noziegums, bet trešajā daļā – sevišķi smags noziegums. Savukārt KL 219. panta otrajā daļā paredzēta kriminālatbildība par kriminālpārkāpumu, bet trešajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums ir mazāk smags. Tātad KL 218. pantā ir paredzēti smagāki noziedzīgie nodarījumi nekā šaurākā satura normā, tas ir, KL 219. pantā, līdz ar to darbības jākvalificē tikai saskaņā ar KL 218. panta attiecīgo daļu un noziedzīgu nodarījumu ideālā kopība neveidojas.

Praktiski katra izvairīšanās no nodokļu nomaksas (ar maziem izņēmumiem) ir saistīta ar grāmatvedības dokumentu, gada pārskatu, statistikas pārskatu vai statistiskās informācijas viltošanu. Šis fakts tiek pamatots ar to, ka jebkāda ar nodokli apliekamā objekta slēpšana vai samazināšana ir saistīta ar nepatiesas informācijas iekļaušanu grāmatvedības dokumentos vai pārskatos jeb ar to falsificēšanu. Nepatiesas informācijas iekļaušana grāmatvedības dokumentos ir pamats tās tālākai iekļaušanai nodokļu deklarācijās, kas ir iesniedzamas nodokļu administrācijai kā atskaites dokumenti par aprēķinātajām nodokļu summām. No tā secināms, ka nepatiesas informācijas iekļaušana nodokļu deklarācijās neatraujami saistīta ar grāmatvedības dokumentos iekļaujamas informācijas falsificēšanu. Savukārt, kā tika noskaidrots iepriekš, nepatiesas informācijas iekļaušana nodokļu deklarācijās ir viens no izvairīšanās no nodokļu nomaksas veidiem. Tātad, ja persona izvairās no nodokļu maksāšanas, viltojot grāmatvedības dokumentus vai iekļaujot tajos nepatiesu informāciju, tās darbības, ievērojot analizēto normu konkurences atrisināšanas noteikumu, jākvalificē tikai saskaņā ar KL 218. panta attiecīgo daļu. KL 218. pantā paredzētā norma ir pēc satura plašāka salīdzinājumā ar KL 217. pantā iekļauto normu, līdz ar to izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir plašāka pēc satura un iekļauj sevī ne tikai grāmatvedības un statistiskās informācijas noteikumu pārkāpšanu, bet arī kaitīgu seku nodarīšanu valsts vai pašvaldību budžetam, un tāpēc arī inkriminējama. Šī atziņa ir nostiprināta arī tiesu praksē, piemēram, darba 3.2. nodaļā iepriekš atreferētajā Rīgas rajona tiesas 2016. gada 23. novembra spriedumā lietā Nr. K33-1013-16/9,⁶⁴⁰ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 30. septembra spriedumā lietā

⁶⁴⁰ Rīgas rajona tiesas 2016. gada 23. novembra spriedums lietā Nr. K33-1013-16/9, krimināllietā Nr. 15830026612 (nav publicēts).

Nr. K30-0548-16/16⁶⁴¹ un Daugavpils tiesas 2017. gada 11. maija spriedumā⁶⁴², līdz ar ko šie spriedumi atkārtoti netiks analizēti.

Pētot tiesu praksi izvairīšanās no nodokļu nomaksas lietās, var konstatēt, ka tā ir nevienveidīga. Tiesu praksē atrodami arī nolēmumi, kuros iepriekš minētajos spriedumos konstatētajām līdzīgas darbības tiek kvalificētas kā tādu noziedzīgu nodarījumu, kas paredzēti KL 218. un 217. pantā, ideālā kopība.

Piemēram, Cēsu rajona tiesas spriedumā minētās darbības tiek kvalificētas ne tikai saskaņā ar KL 218. panta attiecīgo daļu, bet arī saskaņā ar 217. panta otro daļu kā ideālā kopība.

„V. G. izdarīja uzņēmumam (uzņēmējsabiedrībai) likumos noteikto grāmatvedības dokumentu un gada pārskata viltošanu un izvairījās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, nodarot zaudējumus valstij lielā apmērā. V. G., būdams SIA „G” [...] juridiski atbildīgā amatpersona – valdes loceklis [...] Turpmāk realizējot savu vienoto noziedzīgo nodomu, V. G., zinot, ka darījumi starp SIA „G” un SIA „O” faktiski nav notikuši, parakstīja un uzņēmuma grāmatvedībā iekļāva viltotus dokumentus [...] V. G. iepriekšminēto viltoto dokumentu [...] iekļāva SIA „G” grāmatvedībā un atspoguļoja tā datus uzņēmuma PVN deklarācijā par 2007. gada septembri, kas Valsts ieņēmumu dienestā tika iesniegta 15.10.2007., kurā kā priekšnodoklis no budžetā maksājamās nodokļa summas nelikumīgi atskaitīti Ls 2928,81 (4167,32 EUR) par faktiski nenotikušu darījumu ar SIA „O”. Tādējādi, saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktu, V. G. izvairījās no PVN nomaksas, nelikumīgi samazinot budžetā maksājamo PVN daļu par Ls 2928,81 (4167,32 EUR) un viltoja PVN deklarāciju par 2007. gada septembri. [...] Iepriekšminētos viltotos dokumentus [...] iekļāva SIA „G” grāmatvedībā un viltojot PVN deklarāciju par 2007. gada novembri, atspoguļoja tā datus uzņēmuma PVN deklarācijā par 2007. gada novembri, kas Valsts ieņēmumu dienestā tika iesniegta 13.12.2007., kurā kā priekšnodoklis no budžetā maksājamās nodokļa summas nelikumīgi atskaitīti Ls 5857,63 (8334,66 EUR) par faktiski nenotikušu darījumu ar SIA „O”. Iepriekšminētos viltotos dokumentus [...] iekļāva SIA „G” grāmatvedībā un viltojot PVN deklarāciju par 2007. gada decembri, atspoguļoja tā datus uzņēmuma PVN deklarācijā par 2007. gada decembri, kas Valsts ieņēmumu dienestā tika iesniegta 15.01.2008., kurā kā priekšnodoklis no budžetā maksājamās nodokļa summas nelikumīgi atskaitīti Ls 4437,56 (6314,08 EUR) par faktiski nenotikušu darījumu ar SIA „O”. Ņemot vērā augstāk minēto, V. G. ir izvairījies no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas, jo, būdams SIA „G” valdes loceklis, balstoties uz tiesībām pārstāvēt uzņēmumu un pieņemt lēmumus uzņēmuma vārdā, zinot, ka darījumi starp SIA „G” un SIA „O”, [...] faktiski nav notikuši, parakstīja un iesniedza Valsts ieņēmumu dienestā nepatiesu informāciju saturošas SIA „G” pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas un to pielikumus par 2007. gada septembri, novembri un decembri, tādējādi nepamatoti palielinot pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas par Ls 73 466,10 (104504,39 EUR) un atskaitāmo priekšnodokli par Ls 13224,00 (18816,06 EUR), ar to radot zaudējumus valstij Ls 13224,00 (18816,06 EUR) apmērā, tas ir, V. G. nodarīja valstij zaudējumus lielā apmērā.”⁶⁴³

⁶⁴¹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 30. septembra spriedums lietā Nr. K30-0548-16/16, krimināllietā Nr. 15830104710 (nav publicēts).

⁶⁴² Daugavpils tiesas 2017. gada 11. maija spriedums krimināllietā Nr. 15830005815 (nav publicēts).

⁶⁴³ Cēsu rajona tiesas 2014. gada 11. jūlija spriedums lietā Nr. K11-108-13/K11-0011-14, krimināllietā Nr. 12130000512 (nav publicēts).

No tiesas sprieduma redzams, ka, saucot personas pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 217. pantu, tām nepamatoti tika inkriminēta PVN deklarācijas viltošana un apzināti nepatiesas informācijas iekļaušana grāmatvedības dokumentos, kas pēc būtības ir KL 218. pantā paredzētā nozieguma izdarīšanas paņēmieni, pie kam tiesa šīs pašas darbības kvalificēja saskaņā ar KL 218. panta otro daļu. Analizējot šo spriedumu, jānorāda, ka 2014. gada 11. novembrī Vidzemes apgabaltiesa atcēla to daļā par V. G. notiesāšanu pēc Krimināllikuma 217. panta otrās daļas, 195. panta trešās daļas un galīgā soda noteikšanu, norādot, ka „, V.G. celtā apsūdzība abu šo⁶⁴⁴ noziegumu izdarīšanā tiek pamatota ar vieniem un tiem pašiem apstākļiem, kas arī praktiski, ņemot vērā izvairīšanās no nodokļu nomaksas shēmu, citādi nav iespējams, tā kā visas uz to vērstās darbības veido atsevišķu (vienotu) noziedzīgu nodarījumu”⁶⁴⁵.

Apkopojot visu secināms, ka KL 218. pantā iekļautā norma ir pēc satura plašāka nekā KL 217. pantā iekļautā, līdz ar to izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, kas saistīta ar grāmatvedības dokumentu viltošanu vai nepatiesas informācijas iekļaušanu tajos, jākvalificē tikai saskaņā ar KL 218. panta attiecīgo daļu.

Sākot ar 2016. gada 7. aprīli KL 217.¹pantā⁶⁴⁶ ir paredzēta atbildība par darba samaksas noteikumu pārkāpšanu. Tomēr, jāatzīst, ka par KL 217.¹ pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanu līdz 2017. gada maijam uzsākti tikai 6 kriminālprocesi, un tie visi ir pirmstiesas stadijā.⁶⁴⁷ Analizējot KL 217.¹ pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu secināms, ka faktiski likumdevējs šā noziedzīgā nodarījumu sastāvā atsevišķi paredzējis vienu no izvairīšanās no iedzīvotāju ienākumu nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu nomaksas veidiem. Šajā pantā ir paredzēta kriminālatbildība par grāmatvedības uzskaitē neuzrādītas darba samaksas izmaksāšanu, ja tas izdarīts ievērojamā apmērā. Pirmām kārtām likumdevējs paredzējis mazāku kriminālatbildības sliekšni – ievērojamu apmēru, nevis lielu apmēru, otrkārt šā nodarījuma priekšmets atšķirībā no KL 218. pantā paredzētā nozieguma ir grāmatvedības uzskaitē neuzrādīta darba samaksa, nevis tās rezultātā nesamaksātie nodokļi. Reālajos apstākļos var būt situācija, kad veidosies KL 218. pantā un KL 217.¹ pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu reālā kopība. Gadījumā, kad nodokļu maksātājs (uzņēmums) ne tikai izmaksā grāmatvedības uzskaitē neuzrādītu darba samaksu, bet arī izvairās no par grāmatvedībā uzrādītās darba samaksas summām aprēķināto iedzīvotāju ienākumu nodokļa un/vai valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu nomaksas, nodarījums kvalificējams kā KL 218. pantā un KL 217.¹ pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu kopību. Jāatzīmē, ka kopība veidosies arī gadījumos, kad tiek izmaksāta grāmatvedībā neuzrādīta

⁶⁴⁴ Šeit domāti KL 218. un 217. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi.

⁶⁴⁵ Vidzemes apgabaltiesas 2014. gada 11. novembra spriedums lietā Nr. KA05-0170-14/2, krimināllietā Nr. 12130000512 (nav publicēts).

⁶⁴⁶ Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2016. 24. marts, Nr. 59.

⁶⁴⁷ Latvijas Republikas Iekšlietu ministrijas Informācijas centra Informācijas sistēmas nepublicēti statistikas dati par fiksētajiem noziedzīgajiem nodarījumiem.

darba samaksa ievērojamā apmērā un vienlaicīgi notiek izvairīšanās no citu nodokļu nomaksas. Savukārt gadījumā, kad visi nodokļi par grāmatvedībā uzrādītajiem darbiniekiem un darījumiem, aprēķināti un samaksāti pareizi, bet vienlaicīgi notiek grāmatvedībā neuzrādītas darba samaksas izmaksa ievērojamā apmērā, nodarījums kvalificējams tikai saskaņā ar KL 217.¹ pantu.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas kvalifikācijas problēmjaucējumu noziedzīgu nodarījumu norobežošanas un kopības gadījumā izpētes rezultātā, autore kopumā secina, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas un krāpšana neveido noziedzīgu nodarījumu ideālo kopību, bet var veidot noziedzīgu nodarījumu reālo kopību. Krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu nomaksas norobežošanā pamatkritērijs ir noziedzīga subjekta nodoms, kā arī jāņem vērā, vai „pārmaksātā” nodokļa summa novirzīta ieskaitīšanai citu nodokļu maksājumos (to segšanai) vai saņemta no valsts budžeta.

KL 218. pantā iekļautās normas ir pēc satura plašākas nekā KL 217. pantā iekļautās. KL 218. un 217. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi neveido ideālo kopību. Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, kas saistīta ar grāmatvedības dokumentu viltošanu vai nepatiesas informācijas iekļaušanu tajos, jākvalificē tikai saskaņā ar KL 218. panta attiecīgo daļu.

KL 218. pantā paredzētās normas ir pēc satura plašākas salīdzinājumā ar KL 219. pantā iekļautajām normām, kā arī KL 218. pantā ir iekļauti smagāki noziedzīgi nodarījumi nekā KL 219. pantā. Risinot šo normu kolīziju, nodarījums jākvalificē saskaņā ar KL 218. panta attiecīgo daļu.

Teorētiski analizējot KL 218. pantā un KL 217.¹ pantā paredzētos noziedzīgos nodarījumus un modelējot reālajā dzīvē iespējamās situācijas, autore secina, ka šie noziedzīgie nodarījumi neveido noziedzīgu nodarījumu ideālo kopību, bet var veidot reālo kopību.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana var veidot tikai noziedzīgu nodarījumu reālo kopību. Šajā gadījumā tiem jābūt norobežotiem laikā un izvairīšanās no nodokļu nomaksas šajā gadījumā jābūt predikatīvam noziedzīgam nodarījumam. Nodokļu nemaksāšanu un noziedzīgu līdzekļu legalizēšanu nevar īstenot vienlaikus ar vienām un tām pašām darbībām.

Rezumējot visu, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas komplicēta rakstura dēļ gan krimināltiesību teorijā, gan tiesu praksē ir strīdīgi kvalifikācijas jautājumi analizējamā noziedzīgā nodarījuma norobežošanas un kopības ar citiem KL paredzētajiem noziedzīgiem nodarījumiem gadījumā.

Kopsavilkums

Visaptveroši izpētot un izanalizējot kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, autore rezumē, ka Krimināllikumā paredzētā valsts fiskālo interešu aizsardzība atbilst mūsdienu reālijām un ir pietiekama, bet tās sekmīgu īstenošanu kavē, pirmkārt, nepilnīgi Latvijas Republikas nodokļu iekasēšanas jomu reglamentējošie normatīvie akti un citi ar valsts fiskālo interešu aizsardzību saistītie normatīvie akti, otrkārt, nodokļu normatīvo aktu un Krimināllikuma normu nevienveidīga izpratne gan tiesību normu piemērotāju, gan nodokļu maksātāju vidū, treškārt, nevienveidīga un dažreiz pat pretrunīga tiesu prakse izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas lietās, līdz ar to pētījuma rezultātā autore aizstāvēšanai izvirza šādus secinājumus un priekšlikumus teorētisko un praktisko problēmjaudājumu valsts fiskālo interešu aizsardzībā un izvairīšanās no nodokļu nomaksas apkarošanā risināšanai un vienveidīgas tiesību normu izpratnes un tiesu prakses veidošanai:

1. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir sociālā parādība, kurai ir transnacionāls raksturs. Ar šo problēmu lielākā vai mazākā mērā saskaras visas pasaules valstis, neatkarīgi no to iekārtas formas, ekonomiskās attīstības līmeņa un sabiedrības morāles. Tai ir dažādi sociālie, politiskie, ekonomiskie, tiesiskie, fiskālie un psiholoģiskie iemesli. Par vienu no galvenajiem nodokļu nemaksāšanas iemesliem uzskatāma nodokļu normatīvo aktu sarežģītība un nestabilitāte. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir saistīta ar organizētās noziedzības struktūrām un ir viena no transnacionālās organizētās noziedzības nelegālo ienākumu iegūšanas veidiem. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas negatīvi ietekmē valsts ekonomikas attīstības procesus, un tai ir negatīvas sekas valsts ekonomiskajā, sociālajā, politiskajā un kriminālajā sfērā.

2. Statistikas datu analīzes rezultātā secināms, ka vairāk nekā 7/10 Latvijas iedzīvotāju ir neapmierināti ar valdības darbu un uzskata, ka iekasēto nodokļu summas tiek izlietas nepareizi. Viena trešdaļa no Latvijas iedzīvotājiem attaisno daļēju nodokļu nemaksāšanu, kā arī gandrīz puse Latvijas iedzīvotāju, neticot valsts spējām īstenot savas sociālās funkcijas, gribētu maksāt minimālus nodokļus vai nemaksāt tos vispār un saņemt lielāku algu un ir gatava, nesaņemot nekādu sociālo nodrošinājumu no valsts vai pašvaldības, pašu spēkiem pilnībā rūpēties par savu, ģimenes locekļu un radnieku pensijām, veselības aprūpi un izglītību.

3. Izpētot izvairīšanās no nodokļu nomaksas cēloņus un statistikas datus, secināms, ka likumdevējam un valdībai, lai mainītu sabiedrības uzskatus par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un rezultātā mazinātu nodokļu nemaksāšanas izplatību valstī un tās kaitīgas sekas, kā arī mazinātu sabiedrības noslāņošanos un neuzticību valsts nodokļu sistēmai, jārealizē ilgtermiņa, konsekventa, sabalansēta, atbildīga un labi pārdomāta nodokļu un sociāli ekonomiskā politika, vienlaikus precīzi izskaidrojot iedzīvotājiem, kādiem mērķiem tiek tērēti nodokļos iekasētie līdzekļi, jo, tikai

motivējot iedzīvotājus maksāt nodokļus un izskaidrojot to izlietojumu ir iespējams mainīt sabiedrībā izveidoto nenosodošo attieksmi pret nodokļu nemaksāšanu un tās attaisnošanu.

4. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas un nodokļu optimizācija ir dažādi jēdzieni, kuriem piemīt būtiskas atšķirības, un to pielīdzināšana nesekmē nodokļu tiesību normu taisnīgu piemērošanu. Nodokļu optimizācija ir nodokļu maksātāja ar normatīvajiem aktiem neaizliegta mērķtiecīga rīcība, kas vērsta uz nodokļiem un to atsevišķiem elementiem, lai samazinātu vai izslēgtu nodokļu saistības. Savukārt izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir prettiesiska apzināta bezdarbība vai darbība, kas saistīta ar nepatiesas informācijas iekļaušanu nodokļu deklarācijās un citos grāmatvedības dokumentos, ar mērķi prettiesiski pilnīgi vai daļēji samazināt maksājamo nodokļu summu.

5. Ievērojot nodokļu nemaksāšanas un nodokļu optimizācijas atšķirīgo dabu, secināms, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktā esošajā izvairīšanās no nodokļu un nodevu nomaksas definīcijā iekļautais skaidrojums „jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji” nav precīzs, jo ne visas apzinātas darbības vai bezdarbības, kuras dēļ nodokļi netiek samaksāti daļēji vai pilnā apmērā, var būt atzītas par prettiesisku un ar likumu aizliegtu rīcību. Šo saturiski atšķirīgu jēdzienu norobežošanai nepieciešams nodokļu tiesību normatīvajā regulējumā iekļaut nodokļu optimizācijas legālo definīciju, kā arī noteikt tās ierobežošanas kritērijus un paredzēt sekas nodokļu optimizācijas ierobežošanas kritēriju pārkāpšanas gadījumā.

6. Iepriekš izsecinātās problēmas risināšanai, autore piedāvā veikt likumā „Par nodokļiem un nodevām” grozījumus, paredzot nodokļu optimizācijas jēdziena legālā skaidrojuma un nodokļu apiešanu ierobežojošā regulējuma ieviešanu Latvijas Republikas nodokļu normatīvajos aktos, šādā redakcijā:

Izdarīt likumā „Par nodokļiem un nodevām” šādus grozījumus:

1. Papildināt 1. panta pirmo daļu ar 34. punktu šādā redakcijā:

*„34) **nodokļu un nodevu optimizācija (apiešana)** – ar normatīvajiem aktiem neaizliegts nodokļu maksājumu vadības procesa veids, kurā nodokļu maksātājs veic mērķtiecīgu rīcību, kas vērsta uz nodokļiem, nodevām un to atsevišķiem elementiem, ar mērķi optimizēt nodokļu saistības, ievērojot šajā likumā un citos normatīvajos aktos noteikto nodokļu un nodevu noteikšanas, iekasēšanas un piedziņas kārtību un nepārkāpjot to.”*

2. Papildināt likuma VI nodaļu ar 23.³ pantu šādā redakcijā:

*„23.³ pants. **Tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegums***

(1) Šajā likumā un citos normatīvajos aktos paredzēto tiesību ļaunprātīga izmantošana ir aizliegta. Ļaunprātīga tiesību izmantošana neietekmē nodokļu un nodevu noteikšanas, iekasēšanu un piedziņas kārtību.

(2) Par ļaunprātīgu tiesību izmantošanu atzīstama nodokļa maksātāja vai trešās personas rīcība (darbība vai bezdarbība), kuras galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir iegūt fiskālās (nodokļu) priekšrocības, kas citādāk netiktu piešķirtas. Rīcības galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir iegūt fiskālās (nodokļu) priekšrocības, ja tās rezultātā komerciāls ieguvums ir neitrāls vai negatīvs, neskaitot fiskālo (nodokļu) ieguvumu.

(3) Nodokļu administrācija, izvērtējot nodokļa maksātāja vai trešās personas rīcību pēc būtības atbilstoši tās ekonomiskajam rezultātam nevis pēc tās formas, un konstatējot tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, ir tiesīga pieņemt lēmumu par rīcības uzskatīšanu par neatbilstošu un noteikt nodokļus un nodevas tajā apmērā, kādā tie būtu noteikti tiesību ļaunprātīgas izmantošanas nepastāvēšanas gadījumā.

(4) Gadījumā, ja nodokļu maksātājs nodokļu administrācijai var neapšaubāmi pierādīt un pamatot savas rīcības ekonomisko un komerciālo mērķi un nozīmi, neskaitot šīs rīcības fiskālo (nodokļu) ieguvumu, šā panta pirmā, otrā un trešā daļa nav piemērojama. Šā panta pirmā, otrā un trešā daļa nav piemērojama arī gadījumā, ja nodokļa maksātāja vai trešās personas rīcība neizraisa nepamatotas fiskālās (nodokļu) priekšrocības, pat ja rīcības ekonomiskais rezultāts ir neitrāls vai negatīvs.”

7. Darba autore piedāvā savu analizētā noziedzīgā nodarījuma definīciju: „izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir prettiesiska, vainojama, kaitīga rīcība (darbība vai bezdarbība), kas vērsta uz nodokļu bāzes slēpšanu vai samazināšanu, kā arī nodokļu atvieglojumu nepamatotu piemērošanu, kuras rezultātā valsts budžetā netiek samaksāti nodokļi un tiem pielīdzināti maksājumi daļēji vai pilnā apmērā”.

8. Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas krimināltiesību izpratnē ir noziegums (KL 218. panta otrajā daļā – smags, bet KL 218. panta trešajā daļā – sevišķi smags), kas izpaužas apzināti nepatiesas informācijas sniegšanā nodokļu deklarācijās, nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšanā, nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu nelikumīgajā piemērošanā, jebkurā citā apzinātā darbībā vai bezdarbībā, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji, ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanā vai samazināšanā, ja ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā.

9. Citu valstu (ASV, Igaunijas Republikas, Itālijas Republikas, Ķīnas Tautas Republikas, Lietuvas Republikas, Vācijas Federatīvās Republikas) krimināllikumu un nodokļu normatīvo aktu komparatīvās analīzes rezultātā secināms, ka vairāku ārvalstu normatīvajos aktos ir paredzēta kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Tiesa, jāatzīmē, ka aplūkotajās valstīs ir dažāda pieeja pie izvairīšanās no nodokļu nomaksas noziedzīga nodarījuma sastāva konstruēšanas, kā arī ir atšķirīga tās jēdziena izpratne un reglamentācija. ASV, Igaunijas Republikas, Itālijas

Republikas, Ķīnas Tautas Republikas, Lietuvas Republikas un Vācijas Federatīvās Republikas normatīvajos aktos iekļautais izvairīšanās no nodokļu nomaksas jēdziens nesakrīt ar mūsu valsts KL iekļauto. Šo valstu normatīvajos aktos atbildība par nodarījumiem, kas atbilstoši mūsu valsts KL tiktu kvalificēti tikai saskaņā ar vienu 218. pantu, ir paredzēta vairākos atsevišķos pantos. KL likumdevējs atšķirībā no ASV un Itālijas Republikas neizdala atsevišķos noziedzīgos nodarījumos nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu nomaksas, izmantojot viltotus dokumentus un citus prettiesiskus līdzekļus, kā arī nediferencē par izvairīšanos no nodokļu nomaksas nosakāmo sodu atkarībā no nesamaksātā nodokļa veida vai no tā, vai nodokļu nemaksāšana notiek, vienkārši nenomaksājot ar likumu uzlikto nodokli vai pielietojot prettiesiskas metodes nodokļa apmēra samazināšanai, atstājot to tiesas ziņā. Pēc darba autores domām, tas neveicina vienveidīgas tiesu prakses veidošanos sodu noteikšanā, tāpēc arī KL līdzīgi kā citās valstīs būtu jānorobežo izvairīšanos no nodokļu nomaksas un nodokļu nemaksāšanu, atbilstoši diferencējot arī sodu apmēru.

10. KL 218. panta otrajā un trešajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu sastāvi ir materiāli sastāvi, tāpēc personas saukšanai pie kriminālatbildības ir nepieciešams konstatēt ne tikai pašu nodarījumu, bet arī izvairīšanās no nodokļu nomaksas rezultātā nodarītus zaudējumus valstij vai pašvaldībai lielā apmērā, tas ir, nodarījuma sekas.

11. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas kā atsevišķs (vienots) noziedzīgs nodarījums savas daudzveidīgas dabas dēļ var izpausties gan kā salikts, gan kā turpināts noziedzīgs nodarījums.

12. Likumdevējs par izvairīšanos no nodokļu nomaksas normatīvajos aktos ir paredzējis divus juridiskās atbildības veidus: administratīvo atbildību (Latvijas APK 159. pantā) un kriminālatbildību (KL 218. pantā). Savukārt Latvijas Republikas nodokļu normatīvajos aktos (likumā „Par nodokļiem un nodevām” un citos konkrētu nodokļu likumos) par izvairīšanos no nodokļu nomaksas likumdevējs paredzējis arī speciālos administratīvi tiesiskos ietekmēšanas līdzekļus, kas formālo iemeslu dēļ, neskatoties uz to tiesisko dabu un tiesību teorijā atzīto juridiskās atbildības doktrīnu, netiek uzskatīti nedz par administratīvo, nedz par kriminālo, nedz par civiltiesisko atbildību, un izpaužas nokavējuma naudas, soda naudas, ierobežojumu nodokļu atvieglojumu saņemšanas un saimnieciskās darbības apturēšanas, kā arī domēna vārda atslēgšanas un mitināšanas pakalpojuma atslēgšanas veidā. Šie administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi un Latvijas APK paredzētā administratīvā atbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas veido duālo sodu sistēmu administratīvajās tiesībās.

13. Šāda duālā sodu sistēma administratīvajās tiesībās neveicina taisnīguma nodrošināšanu, un to ir nepieciešams sakārtot, lai neveidotos situācija, ka pēc būtības nodokļu maksātājs tiek pakļauts administratīvajai atbildībai, bet formālu iemeslu dēļ tā netiek uzskatīta par administratīvo atbildību. Šāda administratīvo tiesību sakārtošana sodu un/vai ietekmēšanas līdzekļu piemērošanā

nodrošinās taisnīguma principa un tiesiskās drošības principa ievērošanu, saucot personu pie atbildības par nodokļu normatīvajos aktos paredzētās kārtības pārkāpšanu vai noteikto pienākumu nepienācīgu izpildi. Šādas duālās tiesiski nenoteiktas situācijas administratīvo sodu jomā sakārtošanas nepieciešamība tiek determinēta arī ar *non bis in idem* principa prasībām. Ar mērķi izveidot vienotu izpratni par administratīvajiem sodiem un, ja nepieciešams, par administratīvajiem ietekmēšanas līdzekļiem, kā arī par to piemērošanas kārtību neatkarīgi no tā, kāds ceļš tiks izvēlēts administratīvo sodu tiesību attīstības procesā (kodifikācijas vai dekodifikācijas), autore piedāvā atbilstoši šo ietekmēšanas līdzekļu administratīvi tiesiskajai dabai un tiesību teorijā atzītajai juridiskās atbildības doktrīnai noteikt vienotu kārtību.

14. Ievērojot nodokļu normatīvajos aktos paredzētajai soda naudai piemītošu krimināl-tiesiskās sankcijas raksturu Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta un 7. panta izpratnē, ne tikai personas vienlaicīga saukšana pie administratīvās atbildības un kriminālatbildības par vienu un to pašu nodarījumu, kas atbilst izvairīšanās no nodokļu nomaksas pazīmēm, bet arī vienlaicīga personas saukšana pie administratīvās vai kriminālās atbildības un nodokļu normatīvajos aktos paredzētā administratīvi tiesiskā ietekmēšanas līdzekļa (soda naudas) piemērošana par vienu un to pašu nodarījumu ir uzskatāma par pretēju *non bis in idem* principam.

15. Nodokļu tiesībās, atšķirībā no krimināltiesībās nostiprinātās nevainīguma prezumpcijas un tiesības sevi neapsūdzēt, ir nostiprināta nodokļu maksātāja vainīguma prezumpcija un pienākums nodokļu maksātājam sadarboties ar nodokļu administrāciju administratīvā procesa ietvaros. Gadījumā, ja administratīvais process un kriminālprocess ir nodalīti viens no otra un nenotiek vienlaikus vai pēctecīgi attiecībā pret vienu un to pašu personu un par vienu un to pašu nodarījumu, nodokļu tiesībās un krimināltiesībās nostiprinātie principi nenonāk opozīcijā. Savukārt gadījumā, ja nodokļu administratīvā procesa materiāli kopā ar visiem personas atbilstoši nodokļu normatīvo aktu prasībām sniegtajiem paskaidrojumiem un iesniegtajiem pēc nodokļu administrācijas pieprasījuma dokumentiem tiek nodoti kriminālprocesa uzsākšanai un turpmāk tiek izmantoti kā pierādījums šajā kriminālprocesā, notiek krimināltiesībās un nodokļu tiesībās nostiprināto principu sadursme.

16. Uzsākot kriminālprocesu uz administratīvā procesa ietvaros veiktā audita lietas materiālu pamata, ne tikai tiek pārkāpta krimināltiesībās noteiktā nevainīguma prezumpcija un personas, kurai ir tiesības uz aizstāvību, tiesība sevi neapsūdzēt, bet arī praktiski notiek pierādīšanas pienākuma pārnesanas uz personu, kurai ir tiesības uz aizstāvību, akceptēšana, kas ir pretēja ne tikai Latvijas krimināltiesību doktrīnā atzītajiem principiem, bet arī neatbilst Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā nostiprinātajām tiesībām un Eiropas Cilvēktiesību tiesas judikatūrā nostiprinātajām atziņām.

17. Gadījumā, ja sods smaguma ziņā ir pielīdzināms kriminālsodam vai audita lieta tiek izmantota par pamatu kriminālprocesa uzsākšanai, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pants un šajā likumā un citos nodokļu likumos noteiktās soda naudas piemērošana var veidot Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6. panta pārkāpumu.

18. Autore piedāvā, risinot jautājumu par nodokļu pārkāpuma, par kuru nodokļu normatīvajos aktos paredzēti administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi, un Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. pantā paredzētā administratīvā pārkāpuma norobežošanu, gadījumā, ja nodokļa maksātājs ir fiziskā persona, ņemt vērā un izvērtēt vispirms nodokļa maksātāja psihisko attieksmi pret izdarīto, jo nodokļu pārkāpumu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 21. punktā iekļautajai nodokļu pārkāpuma definīcijai, var izdarīt ar nodomu vai aiz neuzmanības, bet Latvijas APK 159. pantā paredzēto administratīvo pārkāpumu var izdarīt tikai ar nodomu. Savukārt, ievērojot to, ka juridiskajai personai nenotiek nekāda psihiskā darbība un nav iespējams izvērtēt tās psihisko attieksmi pret izdarīto, par noteicošo kritēriju nodokļu maksātāja – juridiskās personas gadījumā un otro kritēriju nodokļu maksātāja – fiziskās personas gadījumā uzskatāma nodokļa maksātāja prettiesiskā darbība vai bezdarbība, kuras raksturs var norādīt uz prettiesiskas rīcības apzinātību un mērķtiecību. Prettiesiskās rīcības izvērtēšanas rezultātā izsecināma tās kaitīguma pakāpe, kas ir vēl viens nodarījumu norobežošanas kritērijs, jo administratīvajam pārkāpumam ir lielākā kaitīguma pakāpe, nekā nodokļu pārkāpumam.

19. Nodarījuma kaitīguma pakāpei ir noteicošā nozīme kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas norobežošanā no administratīvās atbildības par līdzīgu nodarījumu. Latvijas APK 159. panta un KL 218. panta, kuros paredzēta atbilstoši administratīvā un kriminālā atbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, analīzes rezultātā autore secina, ka tajos iekļautie nodarījumi ir ļoti tuvi saturiskā ziņā, taču tomēr ir vienīga un būtiska atšķirība, kas palīdz nošķirt administratīvo pārkāpumu no noziedzīga nodarījuma – nodarījuma kaitīguma pakāpe, kas konkrētajā gadījumā izpaužas valstij vai pašvaldībai nodarīto zaudējumu apmērā nesamaksāto nodokļu veidā. Atbilstoši KL 218. panta noteiktajam, ne katra izvairīšanās no nodokļu nomaksas tiek uzskatīta par noziedzīgu nodarījumu, bet tikai tā, kuras rezultātā valstij vai pašvaldībai ir nodarīti zaudējumi lielā apmērā, vai kuru izdarījusi organizēta grupa. KL 218. pantā paredzētā nozieguma no nodokļu pārkāpuma, par kuru ir piemērojami administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi, norobežošanā pamata kritērijs ir nodarījuma kaitīguma pakāpe, kas izpaužas nodarījuma rezultātā valstij vai pašvaldībai nodarītā zaudējuma apmērā. Tikai tajos gadījumos, kad konstatētas visas noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes un tā kaitīguma pakāpe sasniedz KL 218. pantā noteikto apmēru, tad var personu saukt pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, bet parējos gadījumos personai piemērojami administratīvi tiesiskie ietekmēšanas līdzekļi vai tā ir saucama pie administratīvas atbildības.

20. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas grupas objekts ir valsts tautsaimnieciskās intereses, bet tiešais objekts ir valsts tautsaimnieciskās intereses valsts nodokļu ieņēmumu sfērā, jeb valsts fiskālās intereses, kuru aizskārums izraisa smagas sekas ne tikai valsts ekonomikā, bet arī sociālajā, politiskajā un kriminālajā sfērā.

21. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas priekšmets ir ieņēmumi, īpašums, izdevumi, patēriņš, citi nodokļu likumos noteiktie ar nodokli apliekamie objekti (nodokļa bāze), nodokļi, valsts un pašvaldību nodevas, kā arī citi valsts noteiktie maksājumi. Tiesu prakses un VID statistikas datu analīzes rezultātā secināms, ka par šā nozieguma priekšmetu biežāk kļūst pievienotās vērtības nodoklis, uzņēmuma ienākuma nodoklis, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Pētāmā nozieguma priekšmetā, ievērojot nodokļa bezatlīdzības maksājuma, kuram nav sodoša un kompensācijas rakstura, dabu, atbilstoši *non bis in idem* principam neietilpst nodokļu pamatparāda palielinājums, soda nauda un nokavējuma nauda, kas ietilpst likumā „Par nodokļiem un nodevām” un citos nodokļu likumos noteiktajos administratīvi tiesiskajos ietekmēšanas līdzekļos. KL 218. pantā un 207. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi neveido ideālo kopību, bet var veidot reālo kopību.

22. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvā puse var izpausties kā darbībā, tā arī bezdarbībā. Objektīvās puses izpausme lielā mērā ir atkarīga no konkrēta nodokļa reglamentējošiem normatīvajiem aktiem. KL neprecizē nodokļu nemaksāšanas paņēmienus tāpēc, ka to saraksts ir ļoti plašs un kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas iestājas neatkarīgi no nodokļu nemaksāšanas pielietota paņēmiena vai shēmas. Kriminālatbildība iestājas tikai tajā gadījumā, ja izvairīšanās no nodokļu nomaksas rezultātā valstij vai pašvaldībai ir nodarīti zaudējumi lielā apmērā. Zaudējumu summā var ietilpt gan viena nodokļa vai nodevas pamatparāda summa par vienu noteiktu taksācijas periodu, gan dažādu nodokļu vai nodevu pamatparāda summas par vienu noteiktu taksācijas periodu, kā arī dažādu nodokļu un/vai nodevu pamatparāda summas par dažādiem taksācijas periodiem. Saucot personu pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218. panta otro vai trešo daļu, detalizēti precīzi jākonstatē gan pašas prettiesiskas darbības vai bezdarbības aktus, nosakot nodokļu normatīvo aktu normas, kas tika pārkāptas ar prettiesisku rīcību, gan tās rezultātā nodarītā zaudējuma apmēru, norādot gan zaudējuma kopsummu, gan atsevišķu nenomaksāto nodokļu un nodevu summas, ņemot vērā arī no nodokļa maksātāja jau piedzītās nesamaksāto nodokļu summas. Personas saukšanai pie kriminālatbildības jākonstatē ne tikai prettiesiskā darbība vai bezdarbība un tās rezultātā nodarītie zaudējumi valsts vai pašvaldību budžetam, bet arī cēloņsakarība starp prettiesisko rīcību un nodarītajiem zaudējumiem lielā apmērā. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvās puses papildpazīme ir KL 218. pantā noteiktais cietušais, jeb valsts vai pašvaldība.

23. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekts ir pieskaitāma vai arī ierobežoti pieskaitāma fiziska persona, kura noziedzīga nodarījuma izdarīšanas brīdī sasniedza kriminālatbildības (četrpadsmit gadu) vecumu, kuras pašas vai tās vadībā esošās juridiskās personas pienākums ir maksāt valsts noteiktos nodokļus vai tiem pielīdzinātos maksājumus. Jautājums par izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšanu ir joprojām diskutabls tāpēc, ka tiesu prakse ir nevienveidīga un zinātnieku domas šajā jomā atšķiras. Diemžēl praksē rodas problēmas ar subjekta noskaidrošanu un tā vainas pierādīšanu, tāpēc arī bieži vien formālie uzņēmumu vadītāji netiek saukti pie kriminālatbildības kā līdzdalībnieki, vai, tieši otrādi, tie tiek saukti pie atbildības kā noziedzīga nodarījuma izdarītāji faktiskā vadītāja personības nenoskaidrošanas dēļ.

24. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšanas problemjautājumu risināšanai un vienveidīgas tiesu prakses veidošanai, autore piedāvā formālo uzņēmuma vadītāju, kuri paraksta atskaites un stingrās uzskaites preču pavadzīmes, kā arī citus dokumentus un veic uzņēmuma reprezentatīvās funkcijas valsts pārvaldes iestādēs, darbības kvalificēt kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas atbalstīšanu. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšanas problēmjaudājumu atrisināšanu sekmētu arī grozījumu Latvijas APK ieviešana. Administratīvās atbildības par reģistrēšanos Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā kā uzņēmuma formālā amatpersona ieviešana zināmā mērā apgrūtinās „fiktīvu” uzņēmumu izveidošanu, līdz ar to autore piedāvā papildināt Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksu ar 159. ¹¹ pantu šādā redakcijā:

„159. ¹¹ pants. Formālās komersanta amatpersonas reģistrēšana Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā

Par reģistrēšanos Latvijas Republikas Uzņēmuma reģistrā kā komersanta formālā amatpersona un komersanta kontu atvēršanu kredītiestādēs, apzinoties, ka reālo komercdarbību reģistrētās amatpersonas vārdā veiks, ietekmēs un/vai vadīs citas Latvijas Republikas Uzņēmuma reģistrā neregistrētas un nepilnvarotas personas, – uzliek naudas sodu no piecdesmit līdz piecsimt euro, atņemot tiesības ieņemt noteiktus amatus komercsabiedrībās vai bez tā.”

25. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjektīvo pusi raksturo tiešs nodoms. Subjekta attieksme pret valstij vai pašvaldībai nodarītā zaudējuma apmēru neietekmē nodarījuma subjektīvās puses izvērtējumu kopumā. Pētāmā nozieguma motīviem galvenokārt ir mantkārīgs raksturs, bet nolūks parasti ir saistīts ar subjekta vēlmi samazināt maksājamo nodokļu summu vai pilnībā atstāt noslēptus līdzekļus savā vai citas personas īpašumā.

26. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas kvalificējošā pazīme ir noziedzīga nodarījuma izdarīšana organizētā grupā. Nodarījuma kvalificēšanai saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu jākonstatē ne tikai šā panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgu nodarījumu, bet arī kvalificējošo pazīmi.

27. Organizētas grupas būtiskās pazīmes – iepriekšējais pienākumu sadalījums starp noziedzīgās grupas dalībniekiem konstatēšanas problemjautājumu risināšanai autore piedāvā: ne tikai ņemt vērā grupas dalībnieku sniegtās liecības, bet arī izvērtēt objektīvās puses pazīmes, īpašu uzmanību pievēršot prettiesiskās rīcības analīzei ar mērķi noskaidrot, vai tajā ir saskaņotās darbības pazīmes un vai katra grupas dalībnieka paveiktais ir ietverams kopējā darbību ķēdē, kas noved pie iepriekš plānotā noziedzīgā rezultāta. Vienlaikus obligāti jākonstatē, ka katram organizētas grupas dalībniekam bija zināms, ka nodomātais nodarījums tiks pastrādāts vismaz trīs personu sastāvā un ka atbilstoši pienākumu sadalījumam noziedzīga nodarījuma izdarīšanā katrs no dalībniekiem izpilda savu lomu, bet viņiem visiem nav jāpiedalās visu prettiesisko darbību realizēšanā.

28. Kvalificējot nodarījumu saskaņā ar KL 218. panta trešo daļu, jāņem vērā to, ka visi organizētas grupas dalībnieki ir izvairīšanās no nodokļu nomaksas līdzizdarītāji neatkarīgi no šo personu lomas nodarījumā. Visi grupas dalībnieki, tajā skaitā arī organizētas grupas organizētājs, saucami pie kriminālatbildības kā noziedzīga nodarījuma izdarītāji. Organizētas grupas dalībnieka lomas un atbildības kopīgi pastrādātājā izvairīšanās no nodokļu nomaksas noskaidrošanai ir būtiska nozīme gan pareizā noziedzīga nodarījuma kvalificēšanā, gan pie individuālā soda noteikšanas katram grupas dalībniekam.

29. KL 218. panta trešajā daļā paredzētā nozieguma subjektīvo pusi raksturo visu grupas dalībnieku vienots tiešs nodoms. Jāatzīmē, ka organizētas grupas dalībnieku mērķi un motīvi var atšķirties.

30. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas un krāpšana neveido noziedzīgu nodarījumu ideālo kopību, bet var veidot noziedzīgu nodarījumu reālo kopību. Šīs problēmas risināšanai autore piedāvā par krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu nomaksas norobežošanas pamata kritēriju uzskatīt noziedzīga subjekta nodomu. Tā satura atklāšanu sekmēs objektīvās puses izvērtēšana, noskaidrojot, vai vispār tika veikta reālā saimnieciskā darbība, un, vai „pārmaksātā” nodokļa summa novirzīta ieskaitīšanai citu nodokļu maksājumos (to segšanai) vai tā tiek saņemta no valsts budžeta savā valdījumā.

31. Risinot kvalifikācijas problēmjaudājumus, autore piedāvā ņemt vērā, ka KL 218. pantā iekļautās normas ir pēc satura plašākas nekā KL 217. pantā iekļautās. KL 218. un 217. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi neveido ideālo kopību, tāpēc vienveidīgas tiesu prakses izveidei autore piedāvā izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, kas saistīta ar grāmatvedības dokumentu viltošanu vai nepatiesas informācijas iekļaušanu tajos, kvalificēt tikai saskaņā ar KL 218. panta attiecīgo daļu.

32. Teorētiski analizējot KL 218. pantā un KL 217.¹ pantā paredzētos noziedzīgos nodarījumus un modelējot reālajā dzīvē iespējamās situācijas, secināms, ka šie noziedzīgie nodarījumi neveido noziedzīgu nodarījumu ideālo kopību, bet var veidot reālo kopību.

33. KL 218. pantā paredzētās normas ir pēc satura plašākas salīdzinājumā ar KL 219. pantā iekļautajām normām. Risinot šo normu kolīziju, nodarījums jākvalificē tikai saskaņā ar KL 218. panta attiecīgo daļu, jo KL 219. pantā paredzētās darbības tiek aptvertas ar KL 218. pantā iekļauto noziedzīgo nodarījumu.

34. Kvalifikācijas problēmjaudājumu risināšanai saistībā ar izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas norobežošanas un kopības kontekstā, jāņem vērā, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana var veidot tikai noziedzīgu nodarījumu reālo kopību. Šajā gadījumā tiem jābūt norobežotiem laikā un izvairīšanās no nodokļu nomaksas šajā gadījumā jābūt predikatīvam noziedzīgam nodarījumam. Nodokļu nemaksāšanu un noziedzīgu līdzekļu legalizēšanu nevar īstenot vienlaikus ar vienām un tām pašām darbībām.

Anotācija latviešu valodā

Promocijas darbs „Kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas” ir Latvijā pirmais šāda apjoma kompleks teorētiski praktisks pētījums par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas krimināltiesību kontekstā.

Ievērojot izvairīšanās no nodokļu nomaksas starpdisciplināro raksturu, promocijas darba pirmajā nodaļā tiek sniegts šīs parādības vispārējs raksturojums, pētot un analizējot izvairīšanās no nodokļu nomaksas parādības izpratni (būtību, iemeslus, sekas), tās jēdzienu un tai tuvus jēdzienus ekonomisko zinātņu aspektā un krimināltiesību kontekstā.

Darba otrajā nodaļā tiek analizēta Latvijas normatīvajos aktos paredzētā atbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, analizējot paredzētās juridiskās atbildības jēdzienu, veidus un tiesisko regulējumu, kā arī izvērtējot tās piemērošanas iespēju un tās veidu norobežošanas atbilstību *Non bis in idem* principam, nevainīguma prezumpcijai un tiesībai sevi neapsūdzēt.

Trešajā nodaļā tiek detalizēti analizēti izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas krimināltiesiskais raksturojums, pētot un vērtējot izvairīšanās no nodokļu nomaksas noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes, proti: objektu, priekšmetu, objektīvo pusi, subjektu un subjektīvo pusi.

Promocijas darba ceturtnā nodaļa ir veltīta izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kvalifikācijas īpatnību izpētei un analīzei. Šajā nodaļā tiek detalizēti pētīta izvairīšanās no nodokļu nomaksas kvalificējošā pazīme, kā arī kvalifikācijas problemjautājumi pētāmā noziedzīgā nodarījuma norobežošanas no citiem tam līdzīgiem noziedzīgiem nodarījumiem un tā kopības ar citiem noziedzīgiem nodarījumiem gadījumā.

Darbā apkopots un analizēts ievērojams klāsts plaši atzītas literatūras krimināltiesībās, kriminālprocesa tiesībās, kriminoloģijā, Eiropas tiesībās, nodokļu tiesībās, administratīvajās tiesībās, ekonomikā un finansēs, kā arī salīdzināti Latvijas un citu valstu normatīvie akti un tiesu prakses materiāli ar mērķi padziļināti izpētīt izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas jēdzienu un noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes, kā arī veidot vienotu izpratni par to Latvijas krimināltiesību zinātnē.

No pētījumā veiktās izpētes autore secina, ka valsts fiskālo interešu krimināltiesiskā aizsardzība ir nepieciešama valsts pastāvēšanai un attīstībai un tā ir juridiski pamatota. Darba rezultātā, analizējot pašmāju un citu valstu normatīvo regulējumu, tiesu praksi un juridisko literatūru, ir izteikti konkrēti priekšlikumi nepieciešamajiem grozījumiem normatīvajos aktos, kā arī tiek piedāvāts savs redzējums virknei jautājumu teorētiskā aspektā un praktisko kvalifikācijas problemjautājumu risināšanai.

Anotācija angļu valodā (Annotation)

The present Doctoral Thesis „Criminal Liability for Tax and Similar Compulsory Duties Evasion” is the first complex theoretically practical study of this scope on tax and similar duties evasion in Latvia in the context of criminal law.

In light of the interdisciplinary aspect of tax evasion, the first chapter of the Doctoral Thesis presents a general description of the phenomenon, studying and analysing understanding of tax evasion concept (nature, reasons and consequences), the notion and related notions in the field of economic sciences and in the context of criminal law.

The second chapter analyses the liability prescribed by the normative acts of the Republic of Latvia as regards tax and similar compulsory duties evasion, presenting analysis of concept, forms, and legal regulation of the provided legal liability, and assessing whether cases when legal liability is applied and distinguish ability of its forms comply with the principle of *Non bis in idem*, the presumption of innocence and the right not to accuse oneself.

The third chapter is a detailed analysis of tax and similar compulsory duties evasion from the point of view of criminal law. The chapter reveals research and assessment of crime aspects present in a tax evasion, namely, object and objective aspects (*actus reus*); subject and subjective aspects (*mens rea*).

The fourth chapter of the Doctoral Thesis is dedicated to the study and analysis of the qualifying features of tax and similar compulsory duties evasion. The chapter studies in detail the qualifying indications of tax evasion, and issues faced when qualifying the crime under analysis to distinguish that from other similar crimes and to reveal its multiplicity with other similar crimes.

The paper summarizes and analyses a significant spectrum of widely recognized literature in criminal law, criminal procedure rights, criminology, European law, tax law, administrative law, economics and finances, and compares Latvian normative acts and case-law materials with those of the other countries to reveal the concept of tax and similar compulsory duties evasion and the indications of crime, and to establish a common understanding of the concept in the Latvian criminal law.

As a result of the study, the author of the present Doctoral Thesis concludes that protection of state fiscal interests provided by criminal law is necessary for the state to exist and develop and the protection is legally grounded. As the outcome of the research, through analysis of normative acts, case-law and legal literature of other countries, certain suggestions on amendments to normative acts have been provided, along with an opinion on various matters from the theoretical point of view and solutions for practical qualifying issues.

Anotācija vācu valodā (Annotation)

Die Dissertation „Schuldfähigkeit für die Vermeidung von Steuern und ähnlichen Abgaben“ ist die erste theoretische und praktische Studie in Lettland dieses Ausmaßes, das die Rechtsschuld für die Vermeidung von Steuern und ähnlichen Abgaben im strafrechtlichen Kontext behandelt.

In Bezug auf die fachübergreifende Art der Steuerhinterziehung wird im ersten Kapitel der Dissertation eine allgemeine Beschreibung dieses Phänomens geboten, indem das Verständnis über Steuervermeidung (Natur, Ursachen, Folgen), die Konzepte und ähnliche Konzepte im wirtschafts- und strafrechtlichen Kontext geforscht und analysiert werden.

Das zweite Kapitel analysiert die lettischen Rechtsvorschriften der Verantwortung für die Vermeidung von Steuern und und ähnlichen Abgaben, indem das Begriff der gesetzlichen Haftung, Typen und Recht analysiert wird, sowie die Möglichkeit ihrer Anwendung und die Trennung der Typen gemäß dem Prinzip *Non bis in idem*, der Unschuldsvermutung und das Recht, nicht selbst zu belasten, geprüft wird.

Das dritte Kapitel ist eine detaillierte Analyse der strafrechtlichen Charakterisierung der Vermeidung von Steuern und ähnlichen Abgaben, indem die Kennzeichen einer Straftat von Steuerhinterziehung erforscht und ausgewertet werden, nämlich: Objekt, Gegenstand, objektive Seite, Subjekt und die subjektive Seite.

Viertes Kapitel der Arbeit wird der Erforschung und Analyse der Qualifikationsmerkmale der Vermeidung von Steuern und ähnlichen Abgaben gewidmet. In dieses Kapitel wird das qualifizierende Merkmal zur Steuerhinterziehung im Detail, sowie die Streitfragen über die Trennung des studierten Straftates von anderen ähnlichen Straftaten und Gemeinsamkeit mit anderen Straftaten untersucht.

Die Doktorarbeit umfasst und analysiert viele bemerkenswerte Literaturquellen im Strafrecht, Strafprozessrecht, Kriminologie, Steuerrecht, Verwaltungsrecht, Wirtschaft und Finanzen, vergleicht die lettischen und ausländischen Gesetze, Vorschriften und Rechtsprechung, um das Begriff der Vermeidung von Steuern und und ähnlichen Abgaben und Merkmale der Straftat zu studieren, als auch einem gemeinsamen Verständnis darüber im lettischen Strafrecht zu gestalten.

Folgend der Recherchen der Doktorarbeit schlussfolgert die Autorin, dass der strafrechtliche Schutz der staatlichen fiskalischen Interessen notwendig für das Bestehen und die Entwicklung eines Staates ist, und es rechtlich gerechtfertigt ist. Laut Analyse ausländischer Gesetze und Vorschriften, Rechtsprechung und Literatur wurden konkrete Vorschläge für notwendige Änderungen in der Gesetzgebung entwickelt, und Standpunkte der Autorin zu einer Reihe von theoretischen Fragen und praktischen Aspekte für die Lösung praktischen Qualifikationsstreitfragen aufgelistet.

Izmantotās literatūras, normatīvo aktu un juridiskās prakses saraksts

Izmantotā literatūra

1. Balodis K. 105. Ikvienam ir tiesības uz īpašumu. Īpašumu nedrīkst izmantot pretēji sabiedrības interesēm. Īpašuma tiesības var ierobežot vienīgi saskaņā ar likumu. Īpašuma piespiedu atsavināšana sabiedrības vajadzībām pieļaujama tikai izņēmuma gadījumos uz atsevišķa likuma pamata pret taisnīgu atlīdzību. Grām.: Latvijas Republikas Satversmes komentāri. VIII nodaļa. Cilvēka pamattiesības. Rudevskis J., Levits E., Briede J. u.c. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2011, 459.–478. lpp. ISBN 978-9984-840-19-2.
2. Baško M., Ozoliņa K., Ervalde R. Nodokļu saistību izpildes izmaksas, to nozīme nodokļu iekasēšanas uzlabošanā. Grām.: Nodokļu administrēšanas un muitas stratēģiskā loma tautsaimniecības attīstībā. Starptautiskās zinātniski praktiskās konferences zinātniskie raksti. Rīga: RTU Izdevniecība, 2003, 86.–93. lpp. ISBN 9984-32-967-4.
3. Baumanis J. Prettiesiskās labumu došanas kaitīgums. Jurista Vārds, 2013. 30. aprīlis, Nr. 17, 5.–8. lpp.
4. Bišers I., Pāže A. Administratīvā atbildība. Rīga: Avots, 1988. ISBN 5-401-00047-2.
5. Briede J. Administratīvais akts. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2003. ISBN 9984-731-32-4.
6. Broks J. Tiesības filozofija. Doktrīnas, koncepcijas, diskursi. Otrais pilnveidotais un papildinātais izdevums. Rīga: SIA „Biznesa augstskola Turība”, 2008. ISBN 978-9984-828-17-6.
7. Burkāns V. Par pierādīšanas nastas sadali un tās sekām. Latvijas Vēstnesis, pielikums „Jurista Vārds”, 2000. 21. novembris, Nr. 36, 3.–6. lpp.
8. Dundure L. Krāpšana vai tomēr izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Jurista Vārds, 2013. 12. februāris, Nr. 6, 3.–8. lpp.
9. Džugleva T. Tiesību pamati. Mācību līdzeklis. Rīga: SIA „Talsu tipogrāfija”, 2011. ISBN 978-9984-9950-5-2.
10. Eiropas Savienības tiesību piemērošana. Rokasgrāmata praktizējošiem juristiem. Otrais papildinātais izdevums. Eberts D., Freija I., Jarve K. u.c. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008. ISBN 978-9984-790-41-1.
11. Ekonomisti: iedzīvotājiem augsta motivācija nemaksāt nodokļus. Pieejams: <http://www.delfi.lv/news/national/politics/ekonomisti-iedzivotajiem-augsta-motivacija.d?id=27132137> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].
12. Iljanova D. Vispārējo tiesību principu nozīme un piemērošana. Rīga: Ratio iuris, 2005. ISBN 9984-19-855-3.

13. Jakubaņecs V. Juridiski terminoloģiskā, skaidrojošā vārdnīca. Trešais paplašinātais un papildinātais izdevums. Rīga: P&K, 2001. ISBN 9984-689-02-06.
14. Jakubaņecs V. Valsts jēdziens, struktūra, funkcijas un formas. Ceturtais izdevums. Rīga: P&K, 2003. ISBN 9984-689-87-5.
15. Judins A. Kriminālsods nav valsts atriebība par izdarīto noziedzīgo nodarījumu. Jurista Vārds, 2013. 19. marts, Nr. 11, 10.–14. lpp.
16. Judins A. Krimināltiesību terminu skaidrojošā vārdnīca. Rīga: RAKA, 1999. ISBN 9984-15-180-8.
17. Judins A. Pārskats par ārvalstu pieredzi administratīvās atbildības regulējumā. Pieejams: http://petijumi.mk.gov.lv/sites/default/files/file/adm_atb_Judins%20.doc [aplūkots 2017. gada 21. jūnijā].
18. Juridiskā atbildība. Baikovs A., Endziņš A., Kairovs V. u.c. Rīga: P. Stučkas Latvijas Valsts universitāte, 1989.
19. Juriss J. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana. Promocijas darbs. Pieejams: <https://luis.lu.lv/pls/pub/luj.fprnt?l=1&fn=F136438282/Juris%20Juriss%202013.pdf> [aplūkots 2017. gada 13. augustā].
20. Juriss J. Par tiesu praksi naudas atmazgāšanas lietās. Jurista Vārds, 2011. 19. aprīlis, Nr. 16, 5.–11. lpp.
21. Kavalieris A. Vēlreiz par kriminālprocesam un Krimināllikumam nepieciešamajām novitātēm. Administratīvā un Kriminālā Justīcija, 2000, Nr. 1, 11.–14. lpp.
22. Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008. ISBN 9984-640-76-0.
23. Ketners K. Nodokļu teorijas pamati. Rīga: RTU izdevniecība, 2006. ISBN 9984-32-047-2.
24. Ketners K., Lukašina O. Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā. Rīga: Merkūrijs LAT, 2008. ISBN 9984-640-53-1.
25. Ketners K., Pētersone M. Eiropas Savienībā nodokļu politika. Mācību līdzeklis. Rīga: RTU Izdevniecība, 2014. ISBN 978-9934-10-582-1.
26. Kinoaktieris Žerārs Depardjē atteiksies no Francijas pilsonības. Pieejams: <http://www.delfi.lv/kultura/news/screen/kinoaktieris-zerars-depardje-atteiksies-no-francijas-pilsonibas.d?id=42908878> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].
27. Kodoliņa-Miglāne I. Nodokļi Latvijā 2007. Rīga: SIA „Biznesa augstskola Turība”, 2007. ISBN 978-9984-766-94-2.
28. Krastiņš I. Tiesību teorijas pamatjēdzieni. Ceturtais izdevums. [B.v.]: [B.i.], 1998.
29. Krastiņš U. Grupveida nodarījumi: teorija un prakse. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 135.–153. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.

30. Krastiņš U. Juridiskās atbildības kolektīvais subjekts uzņēmējdarbībā. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 154.–163. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
31. Krastiņš U. Kā vērtēt juridisko personu kriminālatbildību. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 164.–177. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
32. Krastiņš U. Konceptuāli par juridisko personu kriminālatbildību. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 200.–205. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
33. Krastiņš U. Konceptuāli par vainu administratīvajās tiesībās. Jurista Vārds, 2007. 5. jūnijs, Nr. 23, 6.–10. lpp.
34. Krastiņš U. Kriminālsods un citi kriminālie piespiedu ietekmēšanas līdzekļi. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 221.–236. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
35. Krastiņš U. Krimināltiesību teorijas un prakses problēmas. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 25.–43. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
36. Krastiņš U. Lai diskusija, mūsu diskusija, ir radoša un korekta. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 278.–287. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
37. Krastiņš U. Lai diskutētu, jāzina, par ko. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 205.–208. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
38. Krastiņš U. Mantisko nodarījumu teorētiski praktiski kvalifikācijas jautājumi. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 304.–325. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
39. Krastiņš U. Non bis in idem vai ne bis in idem. Jurista Vārds, 2012. 21. februāris, Nr. 8, 5.–7. lpp.
40. Krastiņš U. Noziedzīga nodarījuma sastāvs un nodarījuma kvalifikācija. Teorētiskie aspekti. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2014. ISBN 978-9934-508-21-9.
41. Krastiņš U. Noziedzīgs nodarījums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2000. ISBN 9984-671-05-4.
42. Krastiņš U. Par pierādīšanas nastas pārvešanu uz apsūdzēto. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 62.–67. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.

43. Krastiņš U. Par vērtējuma jēdzieniem krimināltiesību normās. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 49.–57. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
44. Krastiņš U. Tieša nodoma tvērums krimināltiesībās. Krimināllikuma 9. panta otrās daļas paplašinātais komentārs ar teorētiskām nostādnēm. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2017. ISBN 978-9934-508-45-5.
45. Krastiņš U. Vai Krimināllikumā ir vajadzīgas antikonstitucionālas normas. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 178.–199. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
46. Krastiņš U. Vaina komplicētos noziedzīgos nodarījumos. Jurista Vārds, 2010. 11. maijs, Nr. 19, 5.–11. lpp.
47. Krastiņš U. Vaina noziedzīgos nodarījumos ar saliktu sastāvu. Jurista Vārds, 2011. 19. jūlijs, Nr. 29, 10.–15. lpp.
48. Krastiņš U. Vainas ietekme uz noziedzīga nodarījuma kvalifikāciju. Grām.: Krastiņš U. Krimināltiesību teorija un prakse: viedokļi, problēmas, risinājumi 1998–2008. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2009, 68.–77. lpp. ISBN 978-9984-840-07-9.
49. Krastiņš U., Joksts O. Noziegumi ekonomikā. Rīga: Latvijas Policijas akadēmija, 1997.
50. Krastiņš U., Liholaja V. Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I–VIII¹ nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2015. ISBN 978-9934-508-1-8.
51. Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XVIII–XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016. ISBN 978-9934-508-37-0.
52. Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 3. Sevišķā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007. ISBN 987-9984-787-33-6.
53. Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007. ISBN 978-9984-787-29-9.
54. Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Sevišķā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2009. ISBN 978-9984-790-57-2.
55. Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008. ISBN 978-9984-790-54-1.
56. Krastiņš U., Liholaja V. Salīdzināmās krimināltiesības. Igaunija, Latvija, Lietuva. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2004. ISBN 9984-671-71-2.
57. Krastiņš U., Liholaja V. Salīdzināmās krimināltiesības. Latvija, Beļģija, Dānija, Nīderlande. Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2008. ISBN 978-9984-802-92-3.

58. Krievijas pilsonību pieņēmušais Depardjē ignorē Parīzes tiesu. Pieejams: <http://www.delfi.lv/news/world/other/krievijas-pilsonibu-pienemusais-depardje-ignore-parizes-tiesu.d?id=42954392> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].
59. Kriminoloģija. Mācību grāmata. Papildinātais izdevums. B. Aleksejuka, D. Bergmanis, A. Dravenieks u.c. Rīga: Nordik, 2004. ISBN 9984-751-58-9.
60. Krogzeme H. Finanšes un nodokļi. Mācību grāmata. Rīga: RTU izdevniecība, 2010. ISBN 978-9934-10-053-6.
61. Ķinis U. Juridiskās personas kriminālatbildība: teorija un prakse. Jurista Vārds, 2004. 21. septembris, Nr. 36, 3.–9. lpp.
62. Ķinis U. Juridiskās personas kriminālatbildība: teorija un prakse. Jurista Vārds, 2004. 14. septembris, Nr. 35, 5.–12. lpp.
63. Latviešu Konversācijas vārdnīca. Piecpadsmītais sējums. Galvenie redaktori: A. Švābe, A. Būmanis, K. Dišlērs Rīga: Grāmatu apgādniecība A.Gulbis, 1937, 30718 slejas.
64. Latvijas PSR Kriminālkodeksa komentāri. Blūma M., Dzenītis J., Graužinis S. u.c. Rīga: AVOTS, 1982.
65. Latvijas Republikas Finanšu ministrijas paziņojums par nodokļu reformas nepieciešamību. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/nodoklu_reforma [aplūkots 2017. gada 3. maijā].
66. Latvijas Republikas Iekšlietu ministrijas Informācijas centra Informācijas sistēmas npublicēti statistikas dati par fiksētajiem noziedzīgajiem nodarījumiem.
67. Latvijas Republikas Iekšlietu ministrijas Informācijas centra Informācijas sistēmas npublicēti statistikas dati par uzsāktajiem kriminālprocesiem.
68. Latvijas Republikas Prokuratūras ģenerālprokurora E. Kalnmeiera pārskats par prokuratūras darbu 2016. gadā. Pieejams: <http://lrp.gov.lv/media/gadaatskate2016.doc> [aplūkots 2018. gada 24. janvārī].
69. Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienesta paziņojums par Finanšu policijas pārvaldes darbības rezultātiem par 2017. gadu. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/vid-finansu-policijas-parvaldes-darbibas-rezultati-no-2017gada-1janvara-lidz-31decembrim> [aplūkots 2018. gada 13. martā].
70. Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienesta paziņojums par nodokļu kontroles pasākumu rezultātiem. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/2017_nkp_.pdf [aplūkots 2018. gada 18. martā].
71. Latvijas Republikas Valsts kases Pārskats par valsts budžeta izpildi 2017. gada janvāri-martu. Pieejams: http://www.kase.gov.lv/uploaded_files/parskati/valsts_budzeta_izpilde_marts_2017.xls [aplūkots 2017. gada 3. maijā].

72. Latvijas Zinātņu akadēmijas Terminoloģijas komisijas Akadēmiskā terminu datu bāze. Pieejams: <http://termini.lza.lv/term.php?term=atbildiba&list=&lang=LV&h=yes> [aplūkots 2017. gada 21. jūnijā].
73. Lazdiņš J. Ievads nodokļu tiesībās. Jurista Vārds, 2006. 10. oktobris, Nr. 40, 8.–15. lpp.
74. Lazdiņš J., Ketners K. Tiesu nolēmumu ietekme uz Latvijas nodokļu tiesību dinamiku. Latvijas Universitātes žurnāls. Juridiskā zinātne, 2012, Nr. 3, 21.–40. lpp.
75. Leja L. Par un pret darbību ārzonā. Latvijas Vēstnesis, pielikums „Jurista Vārds”, 2001. 29. maijs, Nr. 16, 10.–14. lpp.
76. Leja M. Krāpšanas aktuālie jautājumi Latvijas un ārvalstu tiesībās. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013. ISBN 978-9934-508-06-6.
77. Leja M. Tiesības neliecināt pret sevi. Jurista Vārds, 2013. 6. augusts, Nr. 32, 10.–19. lpp.
78. Lieljuksis A. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas apkarošana. Rīga: SIA „P&Ko”, 2007. ISBN 9984-689-67-0.
79. Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007. ISBN 9984-790-16-9.
80. Līga Rasnača, Baiba Bela: Kurus aizstāv nodokļu reforma? Pieejams: <http://www.delfi.lv/news/comment/comment/liga-rasnaca-baiba-bela-kurus-aizstav-nodoklu-reforma.d?id=48783219> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].
81. Lukašina O. Nodokļi Latvijā. Analīze un praktiskie ieteikumi. Otrais pārstrādātais un papildinātais izdevums. Rīga: Merkūrijs LAT, 2003. ISBN 9984-640-15-9.
82. Maizītis J. Uzņēmējdarbība, noziedzīgi nodarījumi tautsaimniecībā un vienkāršotie procesi. Grām.: Tiesību efektivitāte postmodernā sabiedrībā: Latvijas Universitātes 73.konferences rakstu krājums. Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2015, 61.–69. lpp. ISBN 978-9984-18-017-0.
83. Medne A. Nodokļi Latvijā. Rīgā: SIA „Biznesa augstskola „Turība””, 2012. ISBN 978-9984-828-55-8.
84. Mincs P. Krimināltiesības. Sevišķā daļa. Ar V. Liholajas komentāriem. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2005. ISBN 9984-671-90-9.
85. Mincs P. Krimināltiesību kurss. Vispārējā daļa. Ar U. Krastiņa komentāriem. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2005. ISBN 9984-671-90-9.
86. Načisčionis J. Administratīvās tiesības. Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2003. ISBN 9984-731-23-5.
87. Načisčionis J. Administratīvās tiesības. Rīga: SIA „Biznesa augstskola Turība”, 2009. ISBN 978-8897-828-43-5.
88. Ņesterova I. Vainas atzīšanas institūta attīstība kriminālprocesā. Grām.: Aktuālas tiesību realizācijas problēmas: Latvijas Universitātes 69. konferences rakstu krājums. Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2011, 421.-431. lpp. ISBN 978-9984-45-354-5.

89. Nodokļi, nodevas un muita Latvijā. Utāns A., Ketners K., Ankalniņš M. u.c. Rīga: RTU izdevniecība, 2008. ISBN 978-9984-32-855-3.
90. Opincāns P. Juridisko personu atbildība Latvijā, Lietuvā un Igaunijā. Latvijas Republikas Augstākās Tiesas Biļetens, 2013. aprīlis, Nr. 6., 9–11. lpp. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/docs/2013/ATBiletens6_web.pdf [aplūkots 2017. gada 6. augustā].
91. Plakane I. Pamattiesību ierobežošana Satversmē. Jurista Vārds, 2003. 8. aprīlis, Nr. 14, 5.–11. lpp.
92. Plotnieks A. Tiesību teorija & Juridiskā metode. Rīga: SIA „Izglītības soļi”, 2009. ISBN 9984-712-92-3.
93. Rozenbergs J. Vainas institūts krimināltiesībās un tā nozīme noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijā. Promocijas darbs. Pieejams: <https://luis.lu.lv/pls/pub/luj.fprnt?l=1&fn=F1606405740/Janis%20Rozenbergs%202012.pdf> [aplūkots 2017. gada 7. augustā].
94. Rozenbergs J. Vainas institūts krimināltiesībās un tā nozīme noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijā. Promocijas darba kopsavilkums. Rīga: [B.i.], 2013. ISBN 978-9984-45-651-5.
95. Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Atbildes uz jautājumu „Kura no zemāk minētajām situācijām Jums liekas vairāk pieņemama?”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].
96. Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Attieksme pret apgalvojumu „Kopumā Latvijā tiek pareizi izlietoti iekasētie nodokļi”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].
97. Sabiedriskās domas pētījumu centra „SKDS” pētījums. Attieksme pret apgalvojumu „Pašreizējā situācijā ir attaisnojama daļēja nodokļu nemaksāšana”. Pieejams: <http://www.skds.lv/> [aplūkots 2017. gada 4. maijā].
98. Stucka A. Administratīvās tiesības. Otrs, papildināts un pārstrādāts izdevums. Rīga: Juridiskā koledža, 2009. ISBN 978-9984-9913-5-1.
99. Stucka A. Administratīvās tiesības. Rīga: Juridiskā koledža, 2006. ISBN 9984-9664-8-8.
100. Šimkus S. Kā pilnveidot fizisko personu ienākumu kontroli. Latvijas Vēstnesis, pielikums „Jurista Vārds”, 2004. 16. marts, Nr. 10, 8.–11. lpp.
101. Tiesu informatīvās sistēmas Tiesu kalendāru Nozīmēto sēžu saraksts. Pieejams: http://tis.ta.gov.lv/court.jm.gov.lv/stat/html/index_201708.html [aplūkots 2017. gada 12. augustā].
102. Umanovs V. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa būtība un tā ietekme uz uzņēmējdarbības vidi Latvijā. Grām.: Nodokļu politikas tiesiskie un ekonomiskie aspekti un to ietekme uz uzņēmējdarbības vidi Latvijā (Škapara R., Šumilo Ē., Dunskas M. redakcijā). Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2010, 83.–104. lpp. ISBN 978-9984-45-186-2.

103. Utāns A. Nodokļu un nodevu vēsture Latvijā. Rīga: Valsts ieņēmumu dienests, 2003. ISBN 9984-19-510-4.
104. Vainovskis M. Nodokļu krimināllietu aktuālā problemātika un atšķirības tiesu praksē. Likums un tiesības, 2002, Nr. 2. 6.–12. lpp.
105. Vai strīdus jautājumiem kriminālsodu politikā ir pielikts punkts. Jurista Vārds, 2013. 19. marts, Nr. 11, 4.–9. lpp.
106. Valdības darba vērtējums. DNB Latvijas barometrs, 2016. aprīlis, Nr. 90, 7. lpp. Pieejams: https://www.dnb.lv/sites/default/files/docs/preses_relizes/dnb_latvijas_barometrs_nr90.pdf [aplūkots 2017. gada 4. maijā].
107. Verina N. Nodokļu plānošana uzņēmumā un tās nepieciešamība. Grām.: Starptautiskās zinātniskās konferences „Valsts un tiesību aktuālās problēmas” zinātnisko rakstu krājums. Daugavpils: Daugavpils Universitātes Akadēmiskais apgāds „Saule”, 2011, 211.–217. lpp. ISBN 978-9984-14-543-3.
108. Vildbergs H. J., Krasts V. Salīdzinošās administratīvās tiesības: lietas un risinājumi: mācību līdzeklis. Otrais, pārstrādātais un papildinātais izdevums. Rīga: Latvijas Universitāte, 2002. ISBN 978-9984-66-152-0.
109. Vilks A. Ekonomiskā noziedzība ir visu pretsabiedrisko procesu cēlonis. Latvijas Vēstnesis, pielikums „Jurista vārds”, 2001. 27. marts, Nr. 9, 13.–18. lpp.
110. Vilks A. Par pasaules globalizāciju un transnacionālās noziedzības apkarošanu. Latvijas Vēstnesis, pielikums „Jurista vārds”, 2000. 4. jūlijs, Nr. 26, 5.–12. lpp.
111. Zvejnieks A. Nodokļi un nodevas. Mācību grāmata. Otrais, pārstrādātais un izlabotais izdevums. Rīga: RTU, 1998. ISBN 9984-19-033-1.
112. Arnold B. J., McIntyre M. J. International Tax Primer. Hague: Kluwer Law International, 2002. ISBN 90-411-8898-3.
113. Barber III D. A theoretical examination of tax evasion among the self-employed. Theoretical & Applied Economics. 2016, Nr. 1, p. 119–128.
114. Base Erosion and Profit Shifting Actions. Pieejams: <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm> [aplūkots 2017. gada 6. jūnijā].
115. Bloom QC D. Tax avoidance – view from the dark side. Melbourne University Law Review, 2016, p. 950–980.
116. Coleman J. W. The criminal elite: understanding white-collar crime. New York: Worth Publishers, 2006. ISBN 0-7167-8734-2.
117. Christians A. BEPS and the New International Tax Order. Brigham Young University Law Review, 2017, Nr. 6, p. 1603–1647.

118. Croituru I., Vasile E. Theoretical Considerations on Tax Evasion. *Valahian Journal of Economic Studies*, 2015, Vol. 6, p. 49–55.
119. Dima G., Dragomir M. Tax Evasion and Reparation through Monetary Terms. *Valahian Journal of Economic Studies*, 2016, Nr. 1, p. 111–116.
120. Dimon V. The Protection of the European Union's Financial Interests by Anti-fraud and Anti-tax Evasion Measures in Romania. *Valahian Journal of Economic Studies*, 2016, Nr. 1, p. 89–96.
121. Dronca A. T. The influence of fiscal freedom, government effectiveness and human development index on tax evasion in the European Union. *Theoretical & Applied Economics*. 2016, 1. decembris Nr. 4, p. 5–18.
122. Duta A. G. Forms of Manifestation regarding Tax Evasion: New Approaches. *Finance: Challenges of the Future*, 2015, Nr. 17, p. 80–86.
123. Feller A., Schanz D. The Three Hurdles of Tax Planning: How Business Context, Aims of Tax Planning, and Tax Manager Power Affect Tax Expense. *Contemporary Accounting Research*, 2017. March, Vol. 34, p. 494–524.
124. Garbis M. J., Struntz S. C., Rubin R. B. *Tax procedure and tax fraud, cases and material*. St.Paul: West Publishing CO, 1987. ISBN 0-314-35853-6.
125. Grauberg T. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. *Pieejams*: <http://www.juridicainternational.eu/?id=14194> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
126. Klamut E. Tax management in small business entities – Poland case study. Grām.: Sulkowski L., Raczkowski K. *Tax Management and Tax Evasion*. Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH, Internationaler Verlag der Wissenschaften, 2014, p. 129.–145. ISBN 9783631651902, 9783653046144, 9783653985740.
127. Kleinfield D. A., Smith E. J., Langer M. J. *Langer on Practical International Tax Planning*. 4th edition. Vol. 1. New York: Practising Law Institute, 2000. ISBN 0872241289.
128. Kralik A., Mihokova L., Kovac V. Categorisation of European Union member countries: The relation between tax evasion and short-terms fiscal imbalance. *Scientific Papers of the University of Pardubice*, 2016, Vol. 23, p. 56–67.
129. Lee N. Can Territorial Tax Compliance Systems Reduce the Tax Avoidance of Firms with Operations in Tax Havens? *Emerging Markets Finance & Trade*, 2017, Vol. 53, p. 968–985.
130. Mastrogiacomo E. Unjustified Set-Off as a Crime Offence in Italian Tax Law. *EUCRIM. The European Criminal law associations' forum*, 2012, Nr. 1, p. 38–41.
131. McGee R. Chinese view on the ethics of tax evasion. *International Journal of Business & Public Administration*, 2014, Nr. 2, p. 84–97.

132. Palil M. R., Malek M. M., Jaguli A. R. Issues, Challenges and Problems with Tax Evasion: The Institutional Factors Approach. *Gadjah Mada International Journal of Business*, 2016, May–Aug, Vol. 18, p. 187–206.
133. Ravas O. C. Comparative analysis of tax evasion between Moldova and Romania. *Annals of the University of Petrosani Economics*, 2015, Nr. 2, p. 151–158.
134. Shi S. Coping with the Increasingly Stringent Global Anti-Tax Avoidance Environment: The Case of MNCs in China. *International Tax Journal*, 2017, Vol. 43, p. 27.–63.
135. Williams D. W., Morse G. Davies: Principles of Tax Law. Fifth edition. London: Sweet & Maxwell, 2004. ISBN 0-421-858-303.
136. Eck L. Controverses constitutionnelles et abus de droit. Pieejams: <http://www.droit-constitutionnel.org/congresmtp/textes1/ECK.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
137. Агапов А. Б. Административная ответственность: учебник. Четвертое издание, переработанное и дополненное. Москва: Издательство Юрайт, 2011. ISBN 978-5-9916-0968-5.
138. Алексеев С. С. Теория права. Москва: Издательство БЕК, 1995. ISBN 5-85639-093-8, ISBN 3-406-40355-7.
139. Апель А. Л. Как появляются «грязные» деньги. Санкт-Петербург: Бизнес-пресса, 1999. ISBN 5-8110-0010-3.
140. Баулин Ю. В. Правонарушения в сфере публичного и частного права. Grām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 41–43. ISBN 5-901638-2-X.
141. Бахридинов С. Э., Шарипов Т. Ш. Теоретические вопросы отграничения административного правонарушения от преступления. Grām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 44–53. ISBN 5-901638-2-X.
142. Борзенков Г. Н. Административная и уголовная ответственность: проблемы соотношения. Grām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени

- М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 74–78. ISBN 5-901638-2-X.
143. Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002. ISBN 5942010595.
144. Гаухман Л. Д. Квалификация преступлений: закон, теория, практика. Четвертое издание, переработанное и дополненное. Москва: АО «Центр ЮрИнфоР», 2010. ISBN 978-5-89158-179-1.
145. Грачева Ю. В. Критерии отграничения преступлений от административных правонарушений. Грām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 138–141. ISBN 5-901638-2-X.
146. Грищук В.К. Некоторые вопросы разграничения преступлений и административных проступков. Грām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 142–149. ISBN 5-901638-2-X.
147. Денисова А. В. Принцип согласованности норм уголовного и других отраслей отечественного законодательства и его значение для отграничения преступлений от иных правонарушений. Грām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 165–168. ISBN 5-901638-2-X.
148. Додонов В. Н., Капинус О. С., Щерба С. П. Сравнительное уголовное право. Особенная часть: Монография. Москва: Издательство «Юрлитинформ», 2010. ISBN 978-5-93295-617-5.
149. Звечаровский И. Момент окончания преступлений, связанных с уклонением от уплаты обязательных платежей. Российская юстиция, 1999, № 9, с.41–42.

150. Игнатова М. А. Уголовное право Италии. Grām.: Уголовное право зарубежных стран. Особенная часть. Голованова Н. А., Еремин В. Н., Игнатова М. А. и другие. Москва: Камерон, 2004, с. 396–441. ISBN 5-9594-0006-5.
151. Иногамова-Хегай Л. В. Конкуренция уголовно-правовых норм при квалификации преступлений: Учебное пособие. Москва: ИНФРА-М, 2002. ISBN 5-16-000844-6.
152. Ковалев О. Г. Уголовное право России. Особенная часть. Учебник. Москва: Издательский дом Дашков и К, 2007. ISBN 5-94798-879-8.
153. Козлов А. П. Понятие преступления. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2004. ISBN 5-94201-263-6.
154. Козлов А. П. Соучастие. Традиции и реальность. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2001. ISBN 5-94201-049-8.
155. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации с постатейным приложением материалов. Грачева Ю. В., Агузаров Т. К., Рарог А. И. и др. Москва: Проспект, 2010. ISBN 978-5-392-00910-7.
156. Курс уголовного права. Особенная часть. Том 4. Учебник для вузов. Зубкова В.И., Комиссаров В. С., Леонтьев Б. М. и др. Москва: ИКД «Зерцало – М», 2002. ISBN 5-94373-037-0.
157. Кучеров И. И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. Москва: Первая образцовая типография, 2000. ISBN 9785716400337.
158. Кучеров И. И. Преступления в сфере налогообложения. Научно-практический комментарий к УК РФ. Москва: ЮрИнфоР, 1999. ISBN 5-89158-036-5.
159. Лившиц Р. З. Теория права. Учебник для студентов высших юридических учебных заведений. Второе издание. Москва: Издательство БЕК, 2001. ISBN 5-85639-303-1.
160. Литауниекс К. Теневая экономика и социальная девиация. Grām.: Starptautiskās zinātniskās konferences „Valsts un tiesību aktuālās problēmas” zinātnisko rakstu krājums. Daugavpils: Daugavpils Universitātes Akadēmiskais apgāds „Saule”, 2011, 142.–148. lpp. ISBN 978-9984-14-543-3.
161. Лопашенко Н. А. Уголовная ответственность за налоговые преступления. Citēts pēc Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2002. ISBN 5942010595.
162. Лукаш Ю. А. Энциклопедический словарь-справочник руководителя предприятия. Библиотека профессиональных словарей. Москва: Книжный мир, 2004. ISBN 5-8041-0187-0.
163. Малинин В. Б., Парфенов А. Ф. Объективная сторона преступления. Санкт-Петербург: Издательство Юридического института, 2004. ISBN 5-86247-072-7.

164. Мамиллов К. В. Уголовно-правовое основание уголовной ответственности за уклонение от налогов. Ижевск: [В.и.], 2001.
165. Прохоров Л. А., Прохорова М.Л. Уголовное право. Учебник. Второе издание. Москва: Юристъ, 2004. ISBN 5-7975-0721-8.
166. Рарог А. И. Квалификация преступлений по субъективным признакам. Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс, 2003. ISBN 5-94201-124-9.
167. Рарог А. И. Настольная книга судьи по квалификации преступлений. Практическое пособие. Второе издание, переработанное и дополненное. Москва: Проспект, 2009. ISBN 978-5-392-00610-6.
168. Ривкин К. Е. Практика налогообложения: установление виновности в налоговых преступлениях. Гражданин и право, 2002, № 4, с. 79–93.
169. Середа И. М. Проблемы вины в налоговых правонарушениях. Grām.: Соотношение преступлений и иных правонарушений: современные проблемы. Материалы IV Международной научно-практической конференции, посвященной 250-летию образования Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова и состоявшейся на юридическом факультете МГУ им. М. В. Ломоносова 27–28 мая 2004 г. Москва: ЛексЭст, 2005, с. 546-550. ISBN 5-901638-2-X.
170. Смаков Р. Верховный суд вглядывается в физические лица. Российская газета, 1997. 5 июля.
171. Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. Москва: Библиотека журнала Главбух, 2000. ISBN 5-88759-076-9.
172. Соловьев И. Н. Уголовно – правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по УК РФ 1996 г. Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 1999, № 1, с. 129–145.
173. Сотов А. И., Пепеляев С. Г. Ваш налоговый адвокат. Ежеквартальный сборник. 1998, № 1. с. 128.
174. Теория государства и права: Курс лекций. Второе издание переработанное и дополненное. Байтин М. И., Борисов В. В., Григорьев Ф. А. и др. Москва: Юристъ, 2003. ISBN 5-7975-0269-0.
175. Тюнин В. И. Некоторые аспекты толкования, применения и совершенствования уголовного законодательства, охраняющего отношения в сфере экономической деятельности. Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский Университет МВД России, 2001.
176. Уголовное право. Общая и Особенная части. Учебник для вузов. Ветров Н. И., Дашков Г. В., Динека В. И. и др. Москва: Городец, 2006. ISBN 978-5-9584-0144-4.

177. Уголовное право. Общая часть. Учебник. Беляев В. Г., Бойко А. И., Ветров Н. И. и др. Москва: Приор, 1999. ISBN 5-7990-0228-8.
178. Уголовное право России. Часть Общая. Учебник для вузов. Второе издание, переработанное и дополненное. Галиакбаров Р. Р., Козаченко И. Я., Красиков Ю. А. и др. Москва: Волтерс Клувер, 2005. ISBN 5-85639-247-7.
179. Уголовное право Российской Федерации. Общая часть. Учебник. Издание второе, переработанное и дополненное. Афиногенов С. В., Ермакова Л. А., Здравомыслов Б. Ж. и др. Москва: Юристъ, 1999. ISBN 5-7975-0136-8.
180. Уголовное право: Часть общая. Часть особенная. Учебник. Бобылев О. В., Бородин С. В., Босхолов С. С. и др. Москва: Юриспруденция, 1999. ISBN 5-8401-0003-X.
181. Уголовное право. Часть Общая. Часть Особенная. Учебник. Ветров Н. И., Ляпунов Ю. И., Истомина А. Ф. и др. Москва: Юриспруденция, 2008. ISBN 9785951602367.
182. Уголовное право России. Часть Особенная. Второе издание, переработанное и дополненное. Волженкин Б. В., Галиакбаров Р. Р., Горелик А. С. и др. Москва: Волтерс Клувер, 2005. ISBN 5466001023.
183. Шишко И. В. Некоторые проблемы применения «налоговых» норм УК. Grām.: Современная преступность: состояние, тенденции, средства преодоления. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Екатеринбург: Издательство УрГАЮ, 1999, с. 148-160. ISBN 5-93053-005-X.
184. Энциклопедия уголовного права. Т. 6. Соучастие в преступлении. Санкт-Петербург: Издание профессора Малинина, 2007. ISBN 5-91005-003-6.
185. Яни П. С. Дящиеся преступления с материальным составом: К вопросу о квалификации преступного уклонения от уплаты налогов. Российская юстиция, 1999, № 1, с. 40–42.

Normatīvie akti

1. Apvienoto Nāciju Organizācijas Vispārējā cilvēktiesību deklarācija. Pieejams: <http://www.humanrights.lv/doc/vispaar/vispcd.htm> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].
2. Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencija: Eiropas Padomes dalībvalstu konvencija. Latvijas Vēstnesis, 1997. 13. jūnijs, Nr. 143/144.
3. Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Septītais protokols: Eiropas Padomes dalībvalstu konvencija. Latvijas Vēstnesis, 1997. 13. jūnijs, Nr. 143/144.
4. Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas Ceturtais protokols. Pieejams: <http://www.humanrights.lv/doc/regional/eck4prot.htm> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].
5. Eiropas Savienības Pamattiesību harta. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A12012P%2FTXT> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

6. ES Padomes 1987. gada 23. jūlija Regula (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1987R2658:20000101:LV:PDF> [aplūkots 2017. gada 2. jūlijā].
7. ES Komisijas Īstenošanas regula (ES) Nr. 2017/1925 (2017. gada 12. oktobris), ar ko groza I pielikumu Padomes Regulā (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu. Pieejams: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.282.01.0001.01.LAV&toc=OJ:L:2017:282:TOC [aplūkots 2018. gada 22. janvārī].
8. Eiropas Kopienu Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:LV:HTML> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
9. Lēmums par pasākumiem, kas jāveic, lai īstenotu Padomes direktīvu 89/130/EEK: Eiropas Kopienu komisijas lēmums. Eiropas Savienības Oficiālais Vēstnesis 01/1. sēj. 273. lpp., Eiropas Kopienu Oficiālais Vēstnesis, 1994. 19. marts Nr. L77/51. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:L:1994:077:FULL&from=EN> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].
10. Latvijas Republikas Satversme: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 1. jūlijs, Nr. 43.
11. Kriminālprocesa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2005. 11. maijs, Nr. 74.
12. Administratīvā procesa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2001. 14. novembris, Nr. 164.
13. Krimināllikums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1998. 8. jūlijs, Nr. 199/200.
14. Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss: Latvijas Republikas likums. Ziņotājs, 1984. 20. decembris, Nr. 51.
15. Latvijas Kriminālkodekss. Rīga: Latvijas Republikas Tieslietu ministrijas Tiesiskās informācijas centrs, 1994. ISBN 9984-9013-8-6.
16. Latvijas Padomju Sociālistiskās Republikas Kriminālkodekss. Oficiālais teksts ar pielikumiem, kuros ievietoti pa pantiem sistematizēti materiāli. Rīga, LIESMA, 1976, 479 lpp.
17. Civillikums. Ceturtā daļa. Saistību tiesības: Latvijas Republikas likums. Valdības Vēstnesis, 1937. 26. februāris, Nr. 46.
18. Civillikums. Pirmā daļa. Ģimenes tiesības: Latvijas Republikas likums. Valdības Vēstnesis, 1937. 20. februāris, Nr. 41.
19. Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2017. 8. augusts, Nr. 156.

20. Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2017. 5. jūlijs, Nr. 132.
21. Par valsts budžetu 2017. gadam: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2016. 10. decembris, Nr. 241.
22. Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2016. 10. decembris, Nr. 241.
23. Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2016. 24. marts, Nr. 59.
24. Solidaritātes nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2015. 18. decembris, Nr. 248.
25. Subsīdētās elektroenerģijas nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2013. 6. novembris, Nr. 232.
26. Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2012. 27. decembris, Nr. 202.
27. Pievienotās vērtības nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2012. 14. decembris, Nr. 197.
28. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2012. 6. jūnijs, Nr. 88.
29. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2011. 23. decembris, Nr. 202.
30. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2011. 28. jūlijs, Nr. 177.
31. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2011. 27. aprīlis, Nr. 65.
32. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2010. 30. decembris, Nr. 206.
33. Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2010. 30. decembris, Nr. 206.
34. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2010. 16. decembris, Nr. 199.
35. Mikrouzņēmumu nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2010. 19. augusts, Nr. 131.
36. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2010. 14. aprīlis, Nr. 59.

37. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2009. 21. decembris, Nr. 200.
38. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2009. 10. novembris, Nr. 178.
39. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2009. 30. jūnijs, Nr. 100.
40. Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2008. 23. decembris, Nr. 200.
41. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2008. 30. jūlijs, Nr. 116.
42. Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2007. 29. decembris, Nr. 208.
43. Elektroenerģijas nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 2006. 29. decembris, Nr. 207.
44. Dabas resursu nodokļa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2005. 29. decembris, Nr. 209.
45. Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2005. 25. maijs, Nr. 82.
46. Par akcīzes nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2003. 14. novembris, Nr. 161.
47. Darba likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2001. 6. jūlijs, Nr. 105.
48. Komerclikums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 2000. 4. maijs, Nr. 158/160.
49. Par Krimināllikuma spēkā stāšanās laiku un kārtību: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1998. 4. novembris, Nr. 331/332.
50. Par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanu: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1998. 1. jūnijs, Nr. 3.
51. Par valsts sociālo apdrošināšanu: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 21. oktobris, Nr. 274/276.
52. Par nekustamā īpašuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 17. jūnijs, Nr. 145/147.
53. Par 1950. gada Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvenciju un tās 1., 2., 4., 7. un 11. protokolu: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1997. 11. jūnijs, Nr. 141.
54. Par pievienotās vērtības nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 30. marts, Nr. 49.

55. Par nodokļiem un nodevām: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1995. 18. februāris, Nr. 26.
56. Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1994. 2. jūlijs, Nr. 76.
57. Par Valsts ieņēmumu dienestu: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 11. novembris, Nr. 105.
58. Par iedzīvotāju ienākuma nodokli: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, 1993. 1. jūnijs, Nr. 32.
59. Par grāmatvedību: Latvijas Republikas likums. Ziņotājs, 1992. 12. novembris, Nr. 44.
60. Grozījums Ministru kabineta 2015. gada 24. novembra noteikumos Nr. 656 „Noteikumi par minimālās mēneša darba algas apmēru normālā darba laika ietvaros un minimālās stundas tarifa likmes aprēķināšanu”. Latvijas Vēstnesis, 2017. 31. augusts, Nr. 173.
61. Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto un brīvprātīgo iemaksu objekta minimālo un maksimālo apmēru: Ministru kabineta 2013. gada 17. decembra noteikumi Nr. 1478. Latvijas Vēstnesis, 2013. 20. decembris, Nr. 250.
62. Par Valdības rīcības plānu Deklarācijas par Māra Kučinska vadītā Ministru kabineta iecerēto darbību īstenošanai: Ministru kabineta 2016. gada 3. maija rīkojums Nr. 275. Latvijas Vēstnesis, 2016. 9. maijs, Nr. 88.
63. Valsts iestāžu darba plāns ēnu ekonomikas ierobežošanai 2016.–2020. gadam. Pieejams: http://www.vdi.gov.lv/files/eeip_2016_2020_16062016.pdf [aplūkots 2017. gada 4. maijā].
64. Criminal Code of Denmark. Dānijas Karalistes likums. Pieejams: http://europam.eu/data/mechanisms/PF/PF%20Laws/Denmark/Denmark_Criminal_Code_2005.pdf [aplūkots 2018. gada 23. janvārī].
65. Criminal Law of the People's Republic of China: Ķīnas Tautas Republikas likums. Pieejams: http://www.npc.gov.cn/englishnpc/Law/2007-12/13/content_1384075.htm [aplūkots 2017. gada 25. decembrī].
66. Penal Code of the Republic of Estonia: Igaunijas Republikas likums. Pieejams: https://www.unodc.org/res/cld/document/estonia-criminal-code-as-amended-2013_html/Estonia_Criminal_Code_as_amended_2013.pdf [aplūkots 2017. gada 9. maijā].
67. Title 18 of United States Code. Crimes and criminal procedure: Amerikas Savienoto Valstu likums. Pieejams: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/18> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].
68. Title 26 of the United States Code. Internal Revenue Code: Amerikas Savienoto Valstu likums. Pieejams: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> [aplūkots 2017. gada 9. maijā].

69. Treaty on European Union: European Union treaty. Official Journal of the European Communities, 1992. 29 July, No C 191/1. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:11992M/TXT:EN:HTML> [aplūkots 2017. gada 2. maijā].
70. Abgabenordnung: Vācijas Federatīvās Republikas likums. Pieejams: http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf [aplūkots 2017. gada 9. maijā].
71. Lietuvos Respublikos Baudžiamoji kodekso Patvirtinimo ir Įsigaliojimo Įstatymas: Lietuvos Respublikos likums. Pieejams: <https://www.e-tar.lt/portal/en/legalAct/TAR.2B866DFF7D43/vVrMmyDxLS> [aplūkots 2017. gada 26. augustā].
72. Налоговый кодекс Российской Федерации: Krievijas Federācijas likums. Pieejams: <http://www.zakonrf.info/nk/> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
73. Уголовный кодекс Российской Федерации: Krievijas Federācijas likums. Pieejams: <http://www.ug-kodeks.ru/> [aplūkots 2017. gada 7. augustā].

Juridiskās prakses materiāli

1. Eiropas Savienības (bij. Kopienų) tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā: C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
2. Eiropas Savienības (bij. Kopienų) tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā: C-223/03 University of Huddersfield Higher Education Corporation v Commissioners of Customs & Excise. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?doclang=EN&text=&pageIndex=0&part=1&mode=&docid=56184&cid=383651> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
3. Eiropas Savienības (bij. Kopienų) tiesas 2006. gada 21. februāra spriedums lietā: C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v Commissioners of Customs & Excise. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62002CJ0419&lang1=en&lang2=BG&type=NOT&ancre=> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
4. Eiropas Savienības (bij. Kopienų) tiesas 2005. gada 20. janvāra spriedums lietā: C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0412:EN:HTML> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
5. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2009. gada 16. jūnija spriedums lietā: 13079/03. CASE OF RUOTSALAINEN v. FINLAND. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-92961> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
6. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2009. gada 10. februāra spriedums lietā: 14939/03. CASE OF SERGEY ZOLOTUKHIN v. RUSSIA. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-91222> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].

7. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2002. gada 23. jūlija spriedums lietā: 34619/97. CASE OF JANOSEVIC v. SWEDEN. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60628> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
8. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2001. gada 3. maija spriedums lietā: 31827/96. CASE OF J.B. v. SWITZERLAND. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-59449> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
9. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1998. gada 2. septembra spriedums lietā: 26138/95. CASE OF LAUKO v. SLOVAKIA. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58234> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
10. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1996. gada 17. decembra spriedums lietā: 19187/91. CASE OF SAUNDERS v. THE UNITED KINGDOM. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58009> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
11. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1996. gada 8. februāra spriedums lietā: 18731/91. CASE OF JOHN MURRAY v. THE UNITED KINGDOM. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57980> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
12. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1993. gada 25. februāra spriedums lietā: 10828/84. CASE OF FUNKE v. FRANCE. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57809> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
13. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1984. gada 21. februāra spriedums lietā: 8544/79. CASE OF ÖZTÜRK v. GERMANY. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57553> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
14. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1976. gada 8. jūnija spriedums lietā: 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72. CASE OF ENGEL AND OTHERS v. THE NETHERLANDS. Pieejams: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57478> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
15. Latvijas Republikas Augstākās tiesas 2017. gada 2. februāra lēmums lietā Nr. SKK-0020-17, krimināllietā Nr. 15830102907 (nav publicēts).
16. Latvijas Republikas Augstākās tiesas 2016. gada 25. februāra lēmums lietā Nr. SKK-0133-16, krimināllietā Nr. 15830316810 (nav publicēts);
17. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2016. gada 21. janvāra lēmums lietā Nr. SKK-55/2016, krimināllietā Nr. 11250030514 (nav publicēts);
18. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2015. gada 26. novembra lēmums lietā Nr. SKK-32/2015. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2015/SKK-32-2015.doc> [aplūkots 2018. gada 21. janvārī];

19. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015. gada 26. marta spriedums lietā Nr. SKA-16/2015. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/208590.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
20. Latvijas Republikas Austākās tiesas 2014. gada 28. augusta lēmums lietā Nr. SKK-0411-14, krimināllietā Nr. 11360041509 (nav publicēts).
21. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 30. aprīļa lēmums lietā Nr. SKK-11/2013, krimināllietā Nr. 15830113805. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-11-13.doc> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
22. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 26. marta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013, krimināllietā Nr. 11250007609. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-3-13.doc> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
23. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2011. gada 1. jūnija spriedums lietā Nr. SKA-107/2011. Jurista Vārds, 2011. 22. novembris, Nr. 47.
24. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2011. gada 16. maija spriedums lietā Nr. SKA-123/2011, administratīvā lieta Nr. A42419107. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/nolemumi/pdf/22807.pdf> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
25. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2010. gada 22. novembra spriedums lietā Nr. SKA-428/2010. Jurista Vārds, 2011. 4. janvāris, Nr. 1.
26. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007. gada 20. decembra lēmums lietā Nr. SKA-715/2007, administratīvā lieta Nr. A42168405. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department3/2007/ska-715-07_soda_apturesana.doc [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
27. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007. gada 13. decembra spriedums lietā Nr. SKA-511/2007. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/nolemumi/pdf/8776.pdf> [aplūkots 2017. gada 1. jūlijā].
28. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006. gada 20. decembra spriedums lietā Nr. SKA-543/2006. Jurista Vārds, 2007. 22. maijs, Nr. 21.
29. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2006. gada 12. janvāra lēmums lietā Nr. SKK-01-0020/06. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2006/a/kd120106.doc> [aplūkots 2017. gada 7. augustā].
30. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2005. gada 9. augusta lēmums lietā Nr. SKK-272. Grām.: Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 187.-191. lpp. ISBN 987-9984-787-3-6.

31. Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2002. gada 10. septembra lēmumā lietā Nr. SKK-310. Grām.: Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmumi 2002. Rīga : Latvijas Tiesnešu mācību centrs, 2003, 354.–356. lpp.
32. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2001. gada 23. janvāra lēmums lietā Nr. SKK-17. Grām.: Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 3. Sevišķā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 173.–175. lpp. ISBN 987-9984-787-33-6.
33. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2000. gada 13. aprīļa lēmums lietā Nr. SKK-99. Grām.: Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. 1. Vispārīgā daļa. Rīga: Firma „AFS”, 2003, 169.–171. lpp. ISBN 9984-658-73-2.
34. Augstākās tiesas Senāta Civillietu departamenta 1999. gada 12. maija spriedums lietā Nr. SKC-314 (nav publicēts).
35. Augstākās tiesas Senāta Civillietu departamenta 1998. gada 1. jūlija spriedums lietā Nr. SKC-382 (nav publicēts).
36. Administratīvās apgabaltiesas 2016. gada 23. septembra spriedums lietā Nr. AA43-1573-16/17, administratīvā lieta Nr. A420429112. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/281414.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
37. Administratīvās apgabaltiesas 2013. gada 28. februāra spriedums lietā Nr. AA43-1179-13/4, administratīvā lieta Nr. A42487806. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/125174.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
38. Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 13. oktobra spriedums krimināllietā Nr. 15830315309 (nav publicēts).
39. Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2015. gada 10. novembra spriedums lietā Nr. KA02-0126-15/9, krimināllietā Nr. 15830316810 (nav publicēts).
40. Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2014. gada 20. februāra spriedums krimināllietā Nr. 11360041509 (nav publicēts).
41. Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2012. gada 1. jūnija spriedums lietā Nr. KA 02-0092-12/12, krimināllietā Nr. 11250007609 (nav publicēts).
42. Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2011. gada 16. maija spriedums krimināllietā Nr. 15830313304 (nav publicēts).
43. Kurzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2008. gada 30. jūnija spriedums krimināllietā Nr. 15830300505. Citēts pēc Tiesu prakse lietās par krāpšanu. Pieejams: http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp_krapsana.doc [aplūkots 2017. gada 13. augustā].

44. Latgales apgabaltiesas 2017. gada 24. februāra spriedums lietā Nr. KA03-0008-17, krimināllietā Nr. 15830608310 (nav publicēts).
45. Latgales apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2012. gada 15. novembra lēmums krimināllietā Nr. 1190022000 (nav publicēts).
46. Latgales apgabaltiesas 2008. gada 28. jūlija spriedums krimināllietā Nr. 15830113705. Citēts pēc Tiesu prakse lietās par krāpšanu. Pieejams: http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp_krapsana.doc [aplūkots 2017. gada 13. augustā].
47. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2017. gada 6. februāra spriedums lietā Nr. KA04-0122-17/4, krimināllietā Nr. 15830101908 (nav publicēts).
48. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2016. gada 22. novembra spriedums lietā Nr. KA04-0018-16/25, krimināllietā Nr. 15830102405 (nav publicēts).
49. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 13. septembra spriedums lietā Nr. KA04-220-16/5, krimināllietā Nr. 15830212707 (nav publicēts).
50. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 6. septembra spriedums lietā Nr. KA04-0631-16/19, krimināllietā Nr. 11810020604 (nav publicēts).
51. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 3. jūnija spriedums lietā Nr. KA04-0044-16/30, krimināllietā Nr. 15830102907 (nav publicēts).
52. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2016. gada 27. aprīļa spriedums lietā Nr. KA04-0450-16/17, krimināllietā Nr. 15830111508 (nav publicēts).
53. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 15. marta lēmums lietā Nr. KA04-0016-16/28, krimināllietā Nr. 15830107809 (nav publicēts).
54. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2016. gada 16. februāra spriedums lietā Nr. KA04-0113-16/27, krimināllietā Nr. 15830101908 (nav publicēts).
55. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2015. gada 14. oktobra spriedums lietā Nr. KA04-0867-15/27, krimināllietā Nr. 15830404408 (nav publicēts).
56. Rīgas apgabaltiesas 2011. gada 21. decembra spriedums lietā Nr. KA0-1016-11/8, krimināllietā Nr. 11810005707 (nav publicēts).
57. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2008. gada 30. septembra spriedums lietā Nr. K04-225/08-12, krimināllietā Nr. 15830102907 (nav publicēts).
58. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2007. gada 12. aprīļa spriedums lietā Nr. K04-159-07/3, krimināllietā Nr. 12507004406 (nav publicēts).
59. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2005. gada 15. aprīļa spriedums lietā Nr. K04-308/06-4. Citēts pēc Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007, 107. lpp. ISBN 9984-790-16-9.

60. Vidzemes apgabaltiesas 2014. gada 11. novembra spriedums lietā Nr. KA05-0170-14/2, krimināllietā Nr. 12130000512 (nav publicēts).
61. Zemgales apgabaltiesas 2017. gada 21. februāra lēmums krimināllietā Nr. 15830002515 (nav publicēts).
62. Zemgales apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģija 2016. gada 21. aprīļa lēmums lietā Nr. KA06-0094-16/15, krimināllietā Nr. 15830409209 (nav publicēts).
63. Zemgales apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 2012. gada 10. aprīļa lēmums krimināllietā Nr. 15830404910 (nav publicēts).
64. Zemgales apgabaltiesas 2000. gada 15. februāra spriedums lietā Nr. 1-56, krimināllietā Nr. 15830013899 (nav publicēts).
65. Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 24. maija spriedums lietā Nr. A-01437-13/21, administratīvā lieta Nr. A420429112. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/125909.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
66. Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 26. aprīļa spriedums lietā Nr. A 00741-13/21, administratīvā lieta Nr. 420674111. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/126239.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
67. Administratīvās rajona tiesas 2012. gada 26. aprīļa spriedums lietā Nr. A00276-12/5, administratīvā lieta Nr. A420599610. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/121230.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
68. Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 16. novembra spriedums lietā Nr. A00769-11/5, administratīvā lieta Nr. A42842609. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/119447.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
69. Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 24. oktobra spriedums lietā Nr. A 00770-11/23, administratīvā lieta Nr. A42846809. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/24587.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
70. Administratīvās rajona tiesas 2009. gada 17. februāra spriedums administratīvajā lietā Nr. A42575907. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/12791.pdf> [aplūkots 2017. gada 5. maijā].
71. Aizkraukles rajona tiesas 2000. gada 26. maija spriedums lietā Nr. 1-64/2000 (nav publicēts).
72. Aizkraukles rajona tiesas 2000. gada 10. janvāra spriedums lietā Nr. 1-83, krimināllietā Nr. 15830013899 (nav publicēts).
73. Cēsu rajona tiesas 2014. gada 11. jūlija spriedums lietā Nr. K11-108-13/K11-0011-14, krimināllietā Nr. 12130000512 (nav publicēts).
74. Cēsu rajona tiesas 2013. gada 2. februāra spriedums lietā Nr. K11-217/12 K11-21/13, krimināllietā Nr. 12400001511 (nav publicēts).

75. Daugavpils tiesas 2017. gada 11. maija spriedums krimināllietā Nr. 15830005815 (nav publicēts).
76. Daugavpils tiesas 2012. gada 3. jūlija spriedums lietā Nr. K12-027/12, krimināllietā Nr. 15830605509 (nav publicēts).
77. Daugavpils tiesas 2011. gada 4. marta spriedums krimināllietā Nr. 1190022000 (nav publicēts).
78. Gulbenes rajona tiesas 2006. gada 21. novembra spriedums lietā Nr. K 14-173/06/4, krimināllietā Nr. 15830507206 (nav publicēts).
79. Jēkabpils rajona tiesas 2017. gada 23. janvāra spriedums lietā Nr. K16-0120/17, krimināllietā Nr. 15830003116 (nav publicēts).
80. Jēkabpils rajona tiesas 2013. gada 19. februāra spriedums lietā Nr. /K16-0128/13, krimināllietā Nr. 15830405109 (nav publicēts).
81. Jelgavas tiesas 2014. gada 3. decembra spriedums lietā Nr. K15-0656-14/5, krimināllietā Nr. 12503000614 (nav publicēts).
82. Jelgavas tiesas 2012. gada 14. marta spriedums krimināllietā Nr. 15830404610 (nav publicēts).
83. Jelgavas tiesas 2012. gada 10. janvāra spriedums krimināllietā Nr. 15830406310 (nav publicēts).
84. Kuldīgas rajona tiesas 2016. gada 4. novembra spriedums lietā Nr. K19-0243-16/3, krimināllietā Nr. 15830010715 (nav publicēts).
85. Kuldīgas rajona tiesas 2012. gada 31. janvāra spriedums krimināllietā Nr. 11250007609 (nav publicēts).
86. Liepājas tiesas 2006. gada 1. septembra spriedums lietā Nr. K20-481/06/07, krimināllietā Nr. 15830306204 (nav publicēts).
87. Madonas rajona tiesas 2011. gada 3. februāra spriedums krimināllietā Nr. 15830516006 (nav publicēts).
88. Ogres rajona tiesas 2006. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. K-24-0219/06-2, krimināllietā Nr. 15830103104 (nav publicēts).
89. Rīgas pilsētas Centra rajona 2012. gada 30. maija spriedums lietā Nr. K27-147-12/4, krimināllietā Nr. 15830108807 (nav publicēts).
90. Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2006. gada 12. oktobra spriedums lietā Nr. K-27-336-06/8, krimināllietā Nr. 15830600903 (nav publicēts).
91. Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2016. gada 6. septembra spriedums lietā Nr. K29-0008-16, krimināllietā Nr. 11810028305 (nav publicēts).
92. Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 19. janvāra spriedums lietā Nr. K29-761/12, krimināllietā Nr. 15830109008 (nav publicēts).

93. Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2006. gada 25. jūlija spriedums lietā Nr. K29-934/06, krimināllietā Nr. 15830113405 (nav publicēts).
94. Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2006. gada 11. jūlija spriedums lietā Nr. K29-804/06, krimināllietā Nr. 15830100404 (nav publicēts).
95. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2017. gada 18. janvāra spriedums lietā K30-0958-17/15, krimināllietā Nr. 15830015616 (nav publicēts).
96. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 30. septembra spriedums lietā Nr. K30-0548-16/16, krimināllietā Nr. 15830104710 (nav publicēts).
97. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 29. jūlija spriedums lietā Nr. K30-1542-16/15, krimināllietā Nr. 15830013614 (nav publicēts).
98. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 29. aprīļa spriedums lietā Nr. K30-0019-16/24, krimināllietā Nr. 15830103908 (nav publicēts).
99. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2013. gada 20. novembra spriedums krimināllietā Nr. 15830107809 (nav publicēts).
100. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas 2012. gada 27. decembra spriedums lietā Nr. K30-1177-12/16, krimināllietā Nr. 12507001110 (nav publicēts).
101. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas 2012. gada 8. jūnija spriedums lietā Nr. K30-0774-12/16, krimināllietā Nr. 15830119006 (nav publicēts).
102. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2011. gada 4. oktobra spriedums lietā Nr. K30-0208/6, krimināllietā Nr. 11810005707 (nav publicēts).
103. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2006. gada 4. septembra spriedums lietā Nr. K30-540/12, krimināllietā Nr. 15830105806 (nav publicēts).
104. Rīgas pilsētas Zemgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 31. maija spriedums krimināllietā Nr. 15830100611 (nav publicēts).
105. Rīgas pilsētas Zemgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 25. maija spriedums krimināllietā Nr. 15830111209 (nav publicēts).
106. Rīgas pilsētas Ziemeļu rajona tiesas 2016. gada 31. maija spriedums krimināllietā Nr. 12507001511 /7 (nav publicēts).
107. Rīgas rajona tiesas 2017. gada 13. jūlija spriedums lietā Nr. K33-0656-17, krimināllietā Nr. 12507000317 (nav publicēts).
108. Rīgas rajona tiesas 2017. gada 25. janvāra spriedums lietā Nr. K33-0459-17, krimināllietā Nr. 12507002316 (nav publicēts).
109. Rīgas rajona tiesas 2016. gada 23. novembra spriedums lietā Nr. K33-1013-16/9, krimināllietā Nr. 15830026612 (nav publicēts).

110. Saldus rajona tiesas 2013. gada 3. aprīļa spriedums lietā Nr. K34-0014-13/3, krimināllietā Nr. 11360041509 (nav publicēts).
111. Tukuma rajona tiesas 2017. gada 27. jūnija spriedums lietā Nr. K37-0169-17/6, krimināllietā Nr. 15830007816 (nav publicēts).
112. Tukuma rajona tiesas 2012. gada 27. decembra spriedums lietā Nr. K37-0125-12/1, krimināllietā Nr. 15830404910 (nav publicēts).
113. Tukuma rajona tiesas 2011. gada 4. novembra spriedums lietā Nr. K37-0174/11, krimināllietā Nr. 15830404910 (nav publicēts).
114. Ventpils tiesas 2016. gada 17. oktobra spriedums lietā Nr. K40-0114-14, krimināllietā Nr. 15830200211 (nav publicēts).
115. Ventpils tiesas 2013. gada 12. marta spriedums lietā Nr. K40-0074/13, krimināllietā Nr. 1583030011 (nav publicēts).
116. Ventpils tiesas 2013. gada 14. janvāra spriedums lietā Nr. K40-75/12, krimināllietā Nr. 15830306710 (nav publicēts).
117. Ventpils tiesas 2012. gada 11. septembra spriedums lietā Nr. K40-52/12, krimināllietā Nr. 15830313304, Nr. 15830317906 (nav publicēts).
118. Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta un Krimināllietu tiesu palātas tiesnešu kopsapulces 2009. gada 22. maija lēmums „Par tiesu praksi lietās par krāpšanu”. Jurista Vārds, 2009. 2. jūnijs, Nr. 22.
119. Par AT Senāta un apgabaltiesu praksi lietās par Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonu lēmumiem. Jurista Vārds, 2003. 21. oktobris, Nr. 38.
120. Tiesu prakse lietās par krāpšanu. Pieejams: http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/docs/summaries/2009/tp_krapsana.doc [aplūkots 2017. gada 13. augustā].
121. Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [aplūkots 2017. gada 19. jūnijā].
122. Krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu nomaksas apkarošana. Komisijas apsvērumi, gatavojoties Eiropadomes sanāksmei 2013. gada 22. maijā. Eiropas Komisija. 2013. Pieejams: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_lv.pdf [aplūkots 2017. gada 5. jūnijā].
123. Likumprojekts „Grozījumi Krimināllikumā”. Pieejams: http://www.saeima.lv/L_Saeima8/index.htm [aplūkots 2017. gada 6. augustā].
124. Anotācija likumprojektam „Grozījumi Krimināllikumā”. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS11/saeimalivs11.nsf/0/3ED98CEFE56177D9C2257B1800534C21?OpenDocument#b> [aplūkots 2017. gada 6. augustā].

125. Постановление пленума Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64 «О практике применения судами Уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Grām.: Сборник постановлений Пленумов Верховного суда РФ (РСФСР) и Верховного суда СССР по уголовным делам. Москва: Проспект, 2010, с. 195-202. ISBN 978-5-392-01026-4.
126. Постановление пленума Верховного суда Российской Федерации от 4 июля 1997 года № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации Уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов». Pieejams: http://sudbiblioteka.ru/vs/text_big1/verhsud_big_1093.htm [aplūkots 2017. gada 7. augustā].

Rīgā,

2018. gada 21. martā

Ļubova Kovaļa

Saīsinājumu saraksts

- APK – Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss;
AS – akciju sabiedrība;
Asoc. – asociētais;
ASV – Amerikas Savienotās Valstis;
[B.i.] – bez izdevēja;
[B.v.] – bez vietas;
Dr. habil. iur. – habilitētais tiesību doktors;
Dr. iur. – tiesību doktors;
Dr. oec. – ekonomikas doktors;
Dr. oec. sc. – ekonomikas doktors sociālajās zinātnēs;
Dr. phil. – filozofijas doktors;
Dr. soc. – socioloģijas doktors;
ES – Eiropas Savienība;
Grām. – grāmata, grāmatā;
izvairīšanās no nodokļu nomaksas – izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas;
KK – kriminālkodekss;
KL – Krimināllikums;
Latv. Sodu lik. – Latvijas Sodu likums;
LPA – Latvijas Policijas akadēmija;
lpp. – lapaspuse, lapaspuses;
Ls – lats;
LVL – lats;
MK – Ministru kabinets;
nodokļu nemaksāšana – izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas;
Nr. – numurs;
p. – pants;
prof. – profesors, profesore;
PSR – Padomju Sociālistiskā Republika;
PVN – pievienotās vērtības nodoklis;
RTU – Rīgas Tehniskā universitāte;
Sestā direktīva – Eiropas Kopienų Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze;
SIA – Sabiedrība ar ierobežotu atbildību;
sk. – skatīt;
t.i. – tas ir;
t.s. – tā saucamais;
u.c. – un citi;
u. tml. – un tamlīdzīgi;
utt. – un tā tālāk;
VID – Valsts ieņēmumu dienests;
Zīm. – zīmējums.
- и др. – и другие;
РФ – Российская Федерация;
с. – страница, страницы;
УК – Уголовный кодекс;
УК РФ – Уголовный кодекс Российской Федерации.