

## **IZVAIRĪŠANĀS NO NODOKĻU NOMAKSAS OBJEKTĪVĀ PUSE UN KVALIFIKĀCIJAS PROBLĒMAS**

### **Abstract**

#### **Actus reus of tax and other compulsory payments evasion and problems of crime qualification**

Article is devoted to such important criminal right problem as actus reus of tax and other compulsory payments evasion. In beginning of article author studied concept and manifestation forms of actus reus of tax and other compulsory payments evasion by analyzing academic cognitions and judgments of Latvian Republic courts. In continuation of article author is viewing crime qualification problems, caused by actus reus of tax and other compulsory payments evasion. Author also gives her conclusions, that actus reus of tax and other compulsory payments evasion can be as action and as inaction as well. The actus reus of tax and other compulsory payments evasion starts only with accounting reports submission to the tax administration. Author also concludes that appealing of administrative act does not affect crime qualification, but abolition of administrative act causes stopping of the criminal case about tax evasion. Finally author concludes that to improve situation with tax and other compulsory payments evasion qualification it is necessary to change 218 article of Criminal law of Latvian Republic.

*Atslēgas vārdi: Izvairīšanās no nodokļu nomaksas, objektīvā puse, kvalifikācijas problēmjautājumi*

### **Ievads**

Apstākļos, kad valstij trūkst līdzekli savu funkciju veikšanai, izvairīšanās no nodokļiem kļūst par vienu no aktuālām problēmām. Valsts aizsargā savas fiskālās intereses, paredzot kriminālatbildību par to. Saucot personu pie kriminālatbildības par nodokļu nemaksāšanu, rodas problēmas, kuru pamatā ir izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas (turpmāk tekstā - izvairīšanās no nodokļu nomaksas) objektīvās puses konstatēšanas problēmjautājumi. Ņemot vērā šīs problēmas aktualitāti un nozīmi noziedzīga nodarījuma kvalifikācijā, raksta mērķis ir izpētīt izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvo pusi, analizējot tās jēdzienu, izpausmes veidus un kvalifikācijas problēmas, kā arī sniegt priekšlikumus to risināšanai.

### **Jēdziens un izpausmes formas**

Izvairīšanās no nodokļiem objektīvā puse tiek determinēta ar nodokļu normatīvajiem aktiem. „Izvairīšanās no nodokļu 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”. (Волженкин 2002: 485)

Objektīvā puse var izpausties kā bezdarbība vai darbība. „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”. (Krastiņš 2007: 157)

Analizējot tiesu praksi secināms, ka izvairīties no nodokļiem var gan aktīvas darbības rezultātā (slēpjot nodokļa bāzi) (LR Rēzeknes tiesa 2006), gan arī pasīvi, neieskaitot aprēķināto nodokļa summu valsts budžetā. (LR Aizkraukles rajona tiesa 2006)

Krimināllikuma (turpmāk tekstā – KL) 218.pantā nav iekļauts izsmeļošs izvairīšanās no nodokļu nomaksas paņēmieni saraksts. KL 218.pantā minētas divas nodokļu nemaksāšanas paņēmieni grupas: izvairīšanās no nodokļiem un ar nodokli apliekamo objektu pilnīgā vai daļējā slēpšana. Tas pamatojas ar to, ka paņēmienam nav principiālās nozīmes nodarījuma tiesiskajā novērtēšanā. Panta dispozīcijas konstrukcija tiek pamatota arī ar to, ka objektīvās puses izpausme atrodas ciešā sakarā ar nodokļu normatīvo regulējumu. Mainoties nodokļu normatīvajiem aktiem, mainās arī nodarījuma izdarīšanas paņēmieni. Tāpēc nav lietderīgi KL pantā konkretizēt izvairīšanās no nodokļiem paņēmienus.

Lai saprastu kā var būt īstenota noziedzīga nodarījuma objektīvā puse, nepieciešams izpētīt un izanalizēt nodokļu normatīvos aktus. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.pantu izvairīšanās no nodokļu nomaksas 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.

Nepatiesās informācijas sniegšana ir darbība, kuras rezultātā nodokļu deklarācijās tiek sniegtas apzināti nepatiesās un īstenībai neatbilstošās ziņas, kurās tiek samazināta peļņa vai palielināti izdevumi. Ar nepatiesās informācijas iekļaušanu grāmatvedības uzskaites un atskaites dokumentos subjekts var pamatot arī nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu nelikumīgu piemērošanu.

Tāpat ar informācijas par ienākumiem un izdevumiem deformēšanu grāmatvedības dokumentos, tiek īstenota dažādu ar nodokļiem apliekamo objektu slēpšana. Ar nodokli apliekamo objektu pilnīgā vai daļējā slēpšana var būt arī saistīta ar informācijas par to esamību nesniegšanu nodokļu administrācijai. Nodokļa maksātāja pasivitāte jeb prettiesiskā bezdarbība, noved pēc būtības pie nodokļa bāzes slēpšanas.

### **Kvalifikācijas problēmjautājumi**

Kvalificējot nodarījumu saskaņā ar KL 218.pantu jāņem vērā, ka nepatiesās informācijas iekļaušana dokumentos kļūdas dēļ vai tās iekļaušana ne grāmatvedības

dokumentos neveido noziedzīga nodarījuma sastāvu. Jāatceras arī tas, ka objektīvās puses īstenošana tiek uzsākta tikai ar grāmatvedības atskaites dokumentu ar nepatieso informāciju iesniegšanu nodokļu administrācijai.

Ja uzsākšanas moments neizraisa strīdus zinātnieku vidū, tad par objektīvās puses pabeigšanas momentu nav vienota viedokļa. Speciālajā literatūrā izplatīti galvenokārt divi viedokļi.

Pirmā viedokļa piekritējs I. Kučerovs apgalvo, ka „nozieguma pabeigšanas brīdis ir tad, kad noziedznieks pēc viņa domām izdarīja visu, lai apmānīt nodokļu administrāciju. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas jāuzskata par pabeigtu ar grāmatvedības atskaites dokumentācijas ar nepatieso informāciju iesniegšanu nodokļu administrācijā”. (Кучеров 2000: 250-251)

Citi zinātnieki pārnes pabeigšanas momentu uz faktiskās nodokļa nemaksāšanas bīdi. Pēc šo zinātnieku domām noziedzīgs nodarījums ir pabeigts tikai ar nodokļa iemaksāšanas termiņa par noteiktu taksācijas periodu iestāšanos. (Волженкин 2002: 494) 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 pilnu nodokļa summu. Savukārt, kad iestājies nodokļa maksāšanas termiņš un persona samaksāja tikai nepareizi aprēķināto nodokli, tad nodoms ir īstenots pilnībā un noziedzīgs nodarījums ir pabeigts. Jāņem vērā, ka nodarījums uzskatams par pabeigtu, tikai ar pēdējā nodokļa maksāšanas termiņa par noteiktu taksācijas periodu iestāšanos. Var rasties situācija, kad atskaites ar nepatiesām ziņām ir iesniegtas nodokļu administrācijā, bet nodokļa maksāšanas termiņš nav iestājies. Šis darbības veido noziedzīga nodarījuma mēģinājumu un tās jākvalificē saskaņā ar KL 15.panta ceturto daļu un 218.panta attiecīgu daļu.

Latvijas Republikas tiesu prakses analīze rāda, ka apzināti nepatiesās informācijas sniegšana nodokļu administrācijai ir viens no izplatītākajiem izvairīšanās no nodokļu nomaksas paņēmieniem. (LR Ogres rajona tiesa 2006, LR Liepājas tiesa 2006, LR Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesa 2006)

Tiesu prakse liecina, ka pastāv vēl citi izvairīšanās no nodokļu maksāšanas paņēmieni, kas tiek iekļauti jēdzienā „jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība”, piemēram: darbinieku skaita samazināšana, darbinieku ienākumu samazināšana, juridiskās personas kā noteiktā nodokļa maksātāja neregistrēšana (nodokļa maksātāja izvešana no nodokļu kontroles lauka), kā arī citi paņēmieni un metodes. (LR Rīgas pilsētas Centra rajona tiesa 2006, Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija 2005)

Tiesu nolēmumu izpētes rezultātā, secināms, ka „jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība” ir jebkādi ar nodomu veikta rīcība – darbība vai bezdarbība, kas vērsta uz daļēju

vai pilnu nodokļu nemaksāšanu un nav obligāti saistīta ar nodokļu administrācijas maldināšanu. Tātad, ar šo jēdzienu tiek apzīmēta jebkura cita likumā nenosaukta apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas daļēji vai pilnā apmērā.

Jāatceras, ka saskaņā ar KL 218.panta pirmo daļu kriminālatbildība iestājas tikai tad, ja nodokļu likumpārkāpumi izdarīti ne mazāk kā divas reizes gada laikā un ja iepriekšējā reizē, pārkāpējam zinot, tas likuma noteiktajā kārtībā fiksēts. Tas nozīmē, ka paredzētā noziedzīgā nodarījuma objektīvas puses pamatpazīme ir minētās bezdarbības vai darbības izdarīšana atkārtoti gada laikā. Tātad, kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas iestājas, ja pastāv nodarījumu kopums.

Jāatzīmē, ka personai, kura tika saukta pie administratīvās atbildības par izvairīšanos no nodokļu maksas, saskaņā ar Latvijas Administratīvā procesa likumu un Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksu ir tiesības gan apstrīdēt, gan pārsūdzēt administratīvo aktu. Jautājums par personas saukšanu pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 218.panta pirmo daļu administratīvā akta apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas laikā ir saistīts ar jautājumu par administratīvā akta spēku.

Administratīvajās tiesībās jautājums par administratīvā akta spēku tā apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas laikā ir diskutabls. Saskaņā ar administratīvo tiesību normām administratīvā akta apstrīdēšana un pārsūdzēšana neietekmē tā spēku. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 70.pantam administratīvais akts zaudē spēku tikai tā izpildīšanas vai atcelšanas gadījumā. Saskaņā ar Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 283.pantu sūdzības iesniegšana noteiktajā termiņā aptur lēmuma par administratīvā soda uzlikšanu izpildi līdz sūdzības izskatīšanai.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments savā spriedumā atzina, ka administratīvā akta izpildes apturēšana neietekmē tā spēku. (Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments 2006)

Tātad, administratīvais akts tā apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas laikā paliek spēkā, līdz ar ko paliek spēkā visas tiesiskās sekas, kas tika nodibinātas ar tā pieņemšanu. Tas nozīmē, ka teorētiski administratīvā akta apstrīdēšana un pārsūdzēšana neietekmē kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas atkārtoti gada laikā iestāšanos. Savukārt, ja administratīvā akta apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas rezultātā tas tika atcelts un zaudējis spēku, tad arī zūd kriminālatbildības pamats.

Pēc raksta autores viedokļa KL 218.panta pirmajā daļā minētā sastāva pazīme, t.i. izvairīšanās no nodokļu nomaksas darbības izdarītas atkārtoti gada laikā, ne visai atbilst taisnīguma principam, kā arī rada zināmas problēmas vainīgu personu saukšanā pie kriminālatbildības. Nav pareizi no taisnīguma principa viedokļa saukt personu pie

kriminālatbildības nevis par izdarīto, bet par to, ka persona nevēlās laboties un pārtraukt prettiesisku rīcību pēc saukšanas pie administratīvās atbildības. Pastāvoša KL 218.panta pirmās daļas redakcija ne visai atbilst arī ne bis in idem principam.

No otrās puses šī pazīme rada zināmas problēmas saukšanā pie kriminālatbildības saskaņā ar šo pantu. Var izveidoties situācija, kad juridiskās personas vadītājs tika saukts pie administratīvās atbildības. Juridiskās personas īpašnieki nevēlās pārtraukt prettiesisku rīcību, bet ar mērķi nepieļaut juridiskās personas vadītāja saukšanu pie kriminālatbildības ievēlēja jauno vadītāju, kas gada laikā nebija saukts pie administratīvās atbildības par izvairīšanos no nodokļiem, līdz ar ko zūd arī kriminālatbildības pamats.

Pēc darba autores domām konsekvētāk risināt jautājumu par personas saukšanu pie kriminālatbildības saskaņā ar šo pantu palīdzēs jaunu grozījumu ieviešana KL 218.panta pirmajā daļā, nomainot frāzi „ja šīs darbības izdarītas atkārtoti gada laikā” ar frāzi „ja šo darbību rezultātā valstij vai pašvaldībai nodarīts būtiskais kaitējums”.

### **Secinājumi**

Pētījuma rezultātā autore secinājusi:

1. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvā pusē var izpausties kā bezdarbība vai darbība.
2. Objektīvās puses īstenošana tiek uzsākta tikai ar atskaites dokumentācijas ar nepatiesiem datiem iesniegšanu nodokļu administrācijai.
3. Noziedzīgs nodarījums ir pabeigts tikai ar nodokļa iemaksāšanas termiņa iestāšanos. Ja atskaites dokumenti ar nepatiesām ziņām ir iesniegti nodokļu administrācijā, bet maksāšanas termiņš nav iestājies, veidojas noziedzīga nodarījuma mēģinājums.
4. Administratīvā akta apstrīdēšana un pārsūdzēšana neietekmē nodarījuma kvalifikāciju, bet ar tā atcelšanu zūd arī kriminālatbildības saskaņā ar KL 218.panta pirmo daļu pamats.
5. Kvalifikācijas problēmjaudājumu risināšanai un ne bis in idem un taisnīguma principa ievērošanai nepieciešams grozīt Krimināllikuma 218.panta pirmo daļu, nomainot frāzi „ja šīs darbības izdarītas atkārtoti gada laikā” ar frāzi „ja šo darbību rezultātā valstij vai pašvaldībai nodarīts būtiskais kaitējums”.

### ***Bibliogrāfija***

1. Administratīvā procesa likums. / Latvijas Republikas likums. Pieņemts Latvijas Republikas Saeimā 25.10.2001.; stājās spēkā 01.02.2004. // Latvijas Vēstnesis, 14.11.2001., Nr. 164.
2. Aizkraukles rajona tiesas 07.12.2006. spriedums lietā Nr. K07-259/06.

3. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 01.02.2006. spriedums lietā Nr. SKA-2.
4. Krastiņš, U., Liholaja, V., Niedre, A. (2007) *Krimināllikuma zinātniski-praktiskais komentārs-sevišķā daļa (3.grāmata. Rīga: Firma „AFS”.*
5. Krimināllikums. / Latvijas Republikas likums. Pieņemts Latvijas Republikas Saeimā 17.06.1998.; stājās spēkā 01.04.1999. // Latvijas Vēstnesis, 08.07.1998., Nr. 199/200.
6. Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss. / Latvijas Republikas likums. Pieņemts Latvijas PSR Augstākā Padomē 07.12.1984.; stājās spēkā 01.07.1985. // Ziņotājs, 20.12.1984., Nr. 51.
7. Liepājas tiesas 01.09.2006. spriedums lietā Nr. K20-481/06/07.
8. Ogres rajona tiesas 24.11.2006. spriedums lietā Nr. K-24-0219/06-2.
9. Par nodokļiem un nodevām. / Latvijas Republikas likums. Pieņemts Latvijas Republikas Saeimā 02.02.1995.; stājās spēkā 01.04.1995. // Latvijas Vēstnesis, 18.02.1995., Nr. 26.
10. Rēzeknes tiesas 09.10.2006. spriedums lietā Nr. K26-394/06/3.
11. Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģijas 07.02.2005. spriedums lietā Nr. KA 04-394/05-24.
12. Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 12.10.2006. spriedums lietā Nr. K-27-336-06/8.
13. Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 25.07.2006. spriedums lietā Nr. K29-934/06
14. Волженкин Б.В. (2002) *Преступления в сфере экономической деятельности.* Санкт-Петербург: Юридический центр Пресс.
15. Кучеров И.И. (2000) *Налоги и криминал. Историко-правовой анализ.* Москва.