**Brīdis, ar kuru izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas uzskatāma par pabeigtu**

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas kopumā uzskatāma par pabeigtu ar nodokļa faktiskās nenomaksāšanas brīdi, proti, ar nodokļa iemaksāšanas termiņa par noteiktu taksācijas periodu iestāšanos, kad vai nu vispār netiek nomaksāts nodoklis vai tam pielīdzinātais maksājums, vai arī tas tiek nomaksāts daļēji, un valstij vai pašvaldībai tiek nodarīts zaudējums lielā apmērā nesaņemto vai daļēji saņemto nodokļu maksājumu veidā.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Krimināllietu departamenta**

**2018.gada 16.janvāra**

**LĒMUMS**

**Lieta Nr. 15830003512, SKK-4/2018**

**ECLI:LV:AT:2018:0116.15830003512.2.L**

Augstākā tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Aija Branta,

tiesnesis Voldemārs Čiževskis,

tiesnesis Pēteris Opincāns

izskatīja rakstveida procesā krimināllietu sakarā ar apsūdzētās [pers. A] un viņas aizstāvja Edija Saulīša kasācijas sūdzībām par Zemgales apgabaltiesas 2017. gada 18. aprīļa spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

1. Ar Tukuma rajona tiesas 2016. gada 19. janvāra spriedumu

[Pers. A], personas kods [..],

atzīta par vainīgu Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā (likuma redakcijā līdz 2013. gada 31. martam) paredzētajā noziedzīgajā nodarījumā un sodīta ar brīvības atņemšanu uz 1 gadu, atņemot tiesības uz 2 gadiem veikt visu veidu komercdarbību.

Saskaņā ar Krimināllikuma 55. pantu [pers. A] notiesāta nosacīti ar pārbaudes laiku uz 2 gadiem.

No [pers. A] par labu valstij piedzīta kaitējuma kompensācija 76 549,34 *euro* un procesuālie izdevumi 28,46 *euro*.

1. Ar Zemgales apgabaltiesas 2017. gada 18. aprīļa spriedumu, iztiesājot krimināllietu apelācijas kārtībā sakarā ar apsūdzētās [pers. A] apelācijas sūdzību, Tukuma rajona tiesas 2016. gada 19. janvāra spriedums atcelts.

Ar minēto spriedumu [pers. A] atzīta par vainīgu Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā (likuma redakcijā līdz 2013. gada 31. martam) paredzētajā noziedzīgajā nodarījumā un sodīta ar brīvības atņemšanu uz 1 gadu, atņemot tiesības uz 2 gadiem veikt visu veidu komercdarbību.

Saskaņā ar Krimināllikuma 55. pantu [pers. A] notiesāta nosacīti ar pārbaudes laiku uz 2 gadiem.

No [pers. A] par labu valstij piedzīta kaitējuma kompensācijas 75 930,15 *euro* un procesuālie izdevumi 28,46 *euro*.

1. Par Zemgales apgabaltiesas 2017. gada 18. aprīļa spriedumu apsūdzētā [pers. A] un viņas aizstāvis E. Saulītis iesniedza kasācijas sūdzības.
2. Apsūdzētā [pers. A] kasācijas sūdzībā lūdz atcelt Zemgales apgabaltiesas 2017. gada 18. aprīļa spriedumu un izbeigt kriminālprocesu. Pamatojot savu lūgumu, apsūdzētā norāda, ka apelācijas instances tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 511. panta otrās daļas, 512. panta pirmās daļas pārkāpumu, kas atzīstams par Kriminālprocesa likuma būtisku pārkāpumu šā likuma 575.panta trešās daļas izpratnē.

[4.1] Apsūdzētā norāda, ka Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā nav paredzēta atbildība par nodokļu parāda uzkrāšanu. Līdz ar to, pēc apsūdzētās domām, apelācijas instances tiesa nepareizi piemēroja Krimināllikuma 218. panta otro daļu. Apsūdzētā uzskata, ka lietā nav iegūti pierādījumi, ka viņa tīši būtu izvairījusies no nodokļu nomaksas. Gluži pretēji, nodokļi maksāti katru dienu. Turklāt nodokļu nomaksai ieguldīti ģimenes locekļu līdzekļi, šim nolūkam bankās ņemti kredīti. Savukārt nodokļu parāda uzkrāšanos veicināja ekonomiskā krīze. No 2009. gada jūlija līdz 2011. gada oktobrim viņa vairākkārt vērsusies Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – arī VID), kas atteicies ar viņu sadarboties, atsakot izdot dokumentus, kuri pieļauj maksāt ik mēnesi nodokļus 200 latu apmērā. Pēc apsūdzētās domām, laikā no 2008. gada 1. augusta līdz 2012. gada 31. janvārim viņa nodokļos samaksājusi 53 202,41 latu. Savukārt Zemgales apgabaltiesa spriedumā nav izskaidrojusi, kā valstij radušies apsūdzībā norādītie zaudējumi. Proti, nav minēti maksājumi, kurus viņai bija jāveic, bet kurus viņa nav veikusi.

[4.2] Kasācijas sūdzības autore arī uzskata, ka, noraidot viņas pieteikto lūgumu noteikt lietā ekspertīzi par nokavējuma naudas pamatotu vai nepamatotu piemērošanu, apelācijas instances tiesa pārkāpusi Kriminālprocesa likuma 71. panta 9. punktā noteikto.

[4.3] Apsūdzētā uzskata, ka apelācijas instances tiesa pieļāvusi arī Kriminālprocesa likuma 15. panta pārkāpumu, jo nav centusies noskaidrot un pārbaudīt zaudējuma apmēra pareizību.

[4.4] Pēc apsūdzētās domām, apelācijas instances tiesa pieļāvusi arī Kriminālprocesa likuma 12. panta pārkāpumu, jo 2016. gada 20. septembra tiesas sēdē tiesa viņai uzlikusi pienākumu atrast kļūdas prokurora izvirzītajā apsūdzībā.

[4.5] Kasācijas sūdzības autore arī uzskata, ka apelācijas instances tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 564. panta 4. punkta (domājams – ceturtās daļas) pārkāpumu, jo tiesa viņas paskaidrojumus uztvērusi noraidoši un ar skepsi, kaut gan, pēc apsūdzētās domām, viņas teiktais apstiprinās ar lietā iegūtiem pierādījumiem.

[4.6] Pārkāpjot Kriminālprocesa likuma 512. panta 2. punktu (domājams – otro daļu), apelācijas instances tiesa spriedumā izmantojusi faktus par astoņu gadu laikā iegādātām un pārdotām automašīnām un kredītiem. Minētie fakti netika pārbaudīti tiesas sēdē, tādēļ tos nevar izmantot kā pierādījumus.

[4.7] Pēc apsūdzētās domām, uzsākot kriminālprocesu, viņai nav bijis nodokļu parāds par 2008. un 2009. gadu, savukārt VID atteicies izsniegt šādu izziņu. Tā kā līdz ar to nav iespējams noteikt Krimināllikuma 218.pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma objektu, iztrūkst visas šajā pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes.

[4.8] Pārkāpts arī Kriminālprocesa likuma 19. pantā noteiktais nevainīguma prezumpcijas princips, proti, „viņa ar dokumentiem centusies pierādīt savu nevainīgumu, bet prokurors pretī stādījis klajus apgalvojumus un pieņēmumus”.

[5] Apsūdzētās [pers. A] aizstāvis E. Saulītis kasācijas sūdzībā lūdz atcelt Zemgales apgabaltiesas spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesā. Pamatojot savu lūgumu, aizstāvis norāda, ka apelācijas instances tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 574. panta 2. punktā norādīto Krimināllikuma pārkāpumu un Kriminālprocesa likuma būtiskus pārkāpumus šā likuma 575. panta trešās daļas izpratnē.

[5.1] Aizstāvis uzskata, ka apsūdzētās darbības nepareizi kvalificētas pēc Krimināllikuma 218. panta otrās daļas un tādējādi pieļauts Kriminālprocesa likuma 511. panta otrās daļas un 512. panta otrās daļas pārkāpums.

[5.2] Atsaucoties uz Augstākās tiesas 2013. gada tiesu prakses apkopojumā „Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas” secināto, aizstāvis norāda, ka, lai konstatētu Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma objektīvo pusi bezdarbības veidā, ir jākonstatē divas pazīmes. Proti, ka netiek aprēķināta maksājamo nodokļu summa un nodokļi netiek nomaksāti pilnā apmērā. Savukārt lietā esošie pierādījumi apstiprina faktu, ka [pers. A] regulāri aprēķinājusi maksājamos nodokļus un regulāri iesniegusi likumā noteiktās deklarācijas, turklāt viņa arī centusies maksāt aprēķinātos nodokļus.

[5.3] Aizstāvis norāda, ka no subjektīvās puses Krimināllikuma 218.pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums ir tīšs noziegums, ko raksturo tiešs nodoms. Vainīgā persona tīši un apzināti pieļauj bezdarbības aktu, kas virzīts uz izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, nepildot nodokļu maksātāja pienākumu aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas un noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus vai nodevas, vai veic darbības, kas virzītas uz ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu. Savukārt [pers. A] ir veikusi aktīvas tiesiskas darbības, lai dzēstu nodokļu parādu, bet tas nav izdevies objektīvu apstākļu dēļ, tādēļ viņas darbībās nav konstatējams tiešs nodoms izvairīties no nodokļu nomaksas. Līdz ar to, pēc aizstāvja domām, apelācijas instances tiesa kļūdaini konstatējusi subjektīvās puses esamību [pers. A] darbībās. Minētā iemesla dēļ apelācijas instances tiesas spriedumu nevar atzīt par tiesisku un pamatotu Kriminālprocesa likuma 511. panta otrās daļas izpratnē.

[5.4] Sūdzības iesniedzējs uzskata, ka apelācijas instances tiesa līdz ar to nav ievērojusi Krimināllikuma 1. panta pirmajā daļā un Kriminālprocesa likuma 15. pantā un 512. panta otrajā daļā noteikto, kas kopumā novedis pie prettiesiska un neobjektīva sprieduma.

**Motīvu daļa**

[6] Augstākā tiesa atzīst, ka Zemgales apgabaltiesas 2017. gada 18. aprīļa spriedums atstājams negrozīts, bet apsūdzētās [pers. A] un viņas aizstāvja E. Saulīša kasācijas sūdzības noraidāmas. Kasācijas instances tiesa atzīst, ka kasācijas sūdzībās nav izklāstīti tādi argumenti, kas varētu būt par pamatu apelācijas instances tiesas nolēmuma grozīšanai vai atcelšanai.

[7] Apelācijas instances tiesā 2017. gada 3. janvārī, pamatojoties uz Kriminālprocesa likuma 462. pantu, grozīta [pers. A] izvirzītā apsūdzība. Izvērtējot grozīto apsūdzību, apelācijas instances tiesa atzinusi, ka tajā nemainās faktiskie apstākļi, bet ir labotas matemātiskā aprēķina kļūdas, detalizētāk norādītas maksājamās summas, paskaidrotas veiktās iemaksas. Ievērojot to, ka pēc lietas iztiesāšanas pirmās instances tiesā [pers. A] izvirzītā apsūdzība grozīta, apelācijas instances tiesa atbilstoši Kriminālprocesa likuma 564. panta piektajā daļā noteiktajam spriedumā sniegusi jaunu noziedzīgā nodarījuma aprakstu.

[8] Apelācijas instances tiesa atbilstoši Kriminālprocesa likuma 564. panta ceturtajā daļā noteiktajam sniegusi atzinumu par apelācijas sūdzības pamatotību, norādījusi apstākļus, ko tā noskaidrojusi, pierādījumus, kas apstiprina apelācijas instances tiesas atzinumus.

[9] Kriminālprocesa likuma 23.pants noteic, ka krimināllietās tiesu spriež tiesa, tiesas sēdēs izskatot un izlemjot pret personu celtās apsūdzības pamatotību, attaisnojot nevainīgas personas vai arī atzīstot personas par vainīgām noziedzīga nodarījuma izdarīšanā. Augstākā tiesa atzīst, ka lieta apelācijas instances tiesā iztiesāta atbilstoši Kriminālprocesa likuma 9. nodaļā noteiktajam. Šā likuma normu prasību pārkāpumus pierādījumu novērtēšanā, kas varētu būt par pamatu apelācijas instances tiesas sprieduma grozīšanai vai atcelšanai, Augstākā tiesa nekonstatē un atzīst, ka apsūdzētās [pers. A] un viņas aizstāvja kasācijas sūdzībās sniegtais pierādījumu vērtējums ir sūdzības iesniedzēju subjektīvais viedoklis, kas nav pamatots ar Kriminālprocesa likuma normām, un ir atzīstams par viņas vēlmi panākt atkārtotu pierādījumu izvērtēšanu kasācijas instancē. Minētais ir pretrunā ar Kriminālprocesa likuma 569. panta pirmajā un trešajā daļā noteikto, ka kasācijas instances tiesa pierādījumus no jauna neizvērtē. Turklāt kasācijas sūdzībā apsūdzētā [pers. A] pamatā ir atkārtojusi jau apelācijas sūdzībā paustos argumentus, ko apelācijas instances tiesa izvērtējusi un pamatoti noraidījusi.

[10] Augstākā tiesa nepiekrīt aizstāvja kasācijas sūdzībā paustajam viedoklim, ka, lai konstatētu Krimināllikuma 218.panta otrās daļas objektīvo pusi bezdarbības veidā, ir jākonstatē divas pazīmes, proti, ka netiek aprēķināta maksājamo nodokļu summa un tā netiek nomaksāta pilnā apmērā.

[10.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.pantā – Nodokļu maksātāju pienākumi –, uz kuru atsaucies aizstāvis, noteikti nodokļu maksātāju vispārīgi pienākumi 1) aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas un 2) noteiktajā termiņa un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas. Bez minētajiem pienākumiem šajā pantā noteikti vēl daudzi citi vispārīgi, kā arī papildu pienākumi nodokļu maksātājiem. Tādējādi minētajā likumā ietverts vispārināts izvairīšanās no nodokļu maksāšanas skaidrojums, kas sevī ietver jebkādu darbību vai bezdarbību, kuras dēļ nodokļi nav samaksāti pilnā apmērā vai daļēji.

[10.2] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punkta izpratnē izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas ir [..] apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji.

[10.3] Savukārt Krimināllikuma 218.pantā atbildība noteikta gan par izvairīšanos no nodokļu maksājumu veikšanas, gan par šajā pantā norādīto objektu slēpšanu vai to samazināšanu, tādā veidā nošķirot un konkretizējot darbības un bezdarbības veidus. Šajā pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums ir ar materiālu sastāvu, jo panta dispozīcijā ietverta norāde ne tikai uz darbību vai bezdarbību, bet arī uz kaitīgām sekām – zaudējumiem valstij lielā apmērā. Turklāt izvairīšanās no nodokļu nomaksas kopumā uzskatāma par pabeigtu ar nodokļa faktiskās nenomaksāšanas brīdi, proti, ar nodokļa iemaksāšanas termiņa par noteiktu taksācijas periodu iestāšanos, kad, vai nu vispār netiek nomaksāts nodoklis vai tam pielīdzinātais maksājums, vai arī tas tiek nomaksāts daļēji, un valstij vai pašvaldībai tiek nodarīts zaudējums lielā apmērā nesaņemto vai daļēji saņemto nodokļu maksājumu veidā.

[10.4] Tādējādi apelācijas instances tiesa pamatoti atzinusi, ka [pers. A], bez attaisnojošiem iemesliem normatīvajos aktos noteiktā kārtībā neveicot attiecīgo nodokļu maksājumus, izdarījusi Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu.

[10.5] Izvērtējot nodokļu administrācijas veikto nodokļu aprēķinu par valsts budžetam nodarītajiem zaudējumiem, kā arī grāmatvedības ekspertīzes laikā veikto ieņēmumu un izdevumu analīzi, cietušā VID pārstāvju [pers. B] paskaidrojumus pirmās instances tiesā un [pers. C] paskaidrojumus apelācijas instances tiesā, apelācijas instances tiesa atzinusi, ka apsūdzētās [pers. A] rīcības rezultātā, pilnā apmērā nenomaksājot nodokļus, valstij nodarīti zaudējumi lielā apmērā, proti, 85 163,16 *euro*, kas saskaņā ar likuma „Par Krimināllikuma spēkā stāšanos un piemērošanas kārtību” 20. pantu uzskatāmi par lieliem apmēriem. Turklāt ņemot vērā, ka maksātnespējas procesā [pers. A] veikusi vairākus maksājumus, samazināts pieprasītās kaitējuma kompensācijas apmērs, proti, 75 930,15 *euro*.

[10.6] Līdz ar to par nepamatotu atzīstams kasācijas sūdzībās paustais apgalvojums, ka [pers. A] darbībās nav Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva, proti, objektīvā puse.

[11] Tāpat nepamatots ir apgalvojums, ka [pers. A] darbībās nav arī Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma subjektīvā puse, jo viņa savu iespēju robežās nodokļus centusies maksāt.

[11.1] Apelācijas instances tiesa, spriedumā pamatoti atzīstot, ka no subjektīvās puses Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums ir tīšs noziegums, ko raksturo tiešs nodoms, proti, nodoms izvairīties no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, konstatējusi, ka [pers. A] apzināti, ilgstoši un sistemātiski, neievērojot normatīvajos aktos noteikto kārtību, kādā maksājami nodokļi valsts pamatbudžetā, nemaksāja kārtējos aprēķinātos nodokļus un neievēroja nodokļu parāda nomaksas kārtību.

[11.2] Apelācijas instances tiesa ņēma vērā, ka nodokļu administrācija [pers. A] sniegusi skaidrojumu par nodokļu parādiem, par parādu izveidošanās mehānismu un veiktajiem nodokļu maksājumiem, norādījusi normatīvo aktu bāzi, uz kuru pamata veikta nodokļu uzskaitīšana un novirzīšana. Tāpat apelācijas instances tiesa izvērtējusi un motivēti noraidījusi [Pers. A] iebildumus par nodokļu parāda aprēķināšanas kārtību un tā apmēru.

[11.3] Izvērtējot lietā iegūtos pierādījumus, apelācijas instances tiesa atzinusi, ka apsūdzētai [pers. A] bija finansiāla iespēja savlaicīgi un noteiktajā kārtībā veikt nodokļu maksājumus, savukārt [pers. A] nodokļu nomaksa likumā noteiktajā kārtībā un termiņā nebija prioritāte. Minēto pirmstiesas kriminālprocesa laikā savās liecībās un paskaidrojumā notāru padomei atzinusi arī [pers. A], norādot, ka par primāriem uzskatījusi maksājumus sava biroja darbības nodrošināšanai, kā arī privāto kredītu un līzingu nomaksai. Tiesa arī atzinusi, ka valsts budžetā maksājamos nodokļus [pers. A] izmantoja vispirms savu vajadzību apmierināšanai un biroja uzturēšanai.

[11.4] Turklāt apelācijas instances tiesa ņēmusi vērā lietā iegūtos pierādījumus un atzinusi par nepamatotiem apsūdzētās apgalvojumus, ka VID būtu atteicies sadarboties.

[11.5] Ņemot vērā grāmatvedības ekspertīzē secināto, apelācijas instances tiesa atzinusi par nepamatotiem apsūdzētās apgalvojumus par līdzekļu trūkumu, kā arī atzinusi, ka apsūdzētās [pers. A] rīcībā esošo finanšu nepareizs izlietojums un kļūdaini noteiktas prioritātes, veicot maksājumus, nevar būt par pamatu viņas attaisnošanai.

[12] Kasācijas instances tiesai nav pamata arī atzīt, ka apelācijas instances tiesa būtu ierobežojusi apsūdzētās [pers. A] tiesības tikt uzklausītai. Apsūdzētās [pers. A] paskaidrojumi spriedumā izklāstīti un izvērtēti atbilstoši likuma prasībām. Turklāt nepamatots ir arī kasācijas sūdzībā norādītais, ka tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 12.panta pārkāpumu. Apsūdzētās iebildumi pret izvirzīto apsūdzību vai apsūdzības neatzīšana nav atzīstami par neattaisnotu kriminālprocesuālo pienākumu uzlikšanu, bet saistāms ar izvēlētās pozīcijas realizēšanu.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Kriminālprocesa likuma 585. un 587. pantu, Augstākā tiesa

**nolēma:**

atstāt negrozītu Zemgales apgabaltiesas 2017. gada 18. aprīļa spriedumu, bet apsūdzētās [pers. A] un viņas aizstāvja E. Saulīša kasācijas sūdzības noraidīt.

Lēmums nav pārsūdzams.