

DOI <https://doi.org/10.30525/2592-8813-2021-1-4>

Natalja Pašina, Edgars Golts

IZVAIRĪŠANĀS NO NODOKĻU NOMAKSAS UN NOZIEDZĪGI IEGŪTU LĪDZEKĻU LEGALIZĒŠANA KĀ NOZIEDZĪGU NODARĪJUMU KOPIĒBA

Anotācija

Raksts ir autoru kopdarbības projekts pēc līdzautorei sekmīgas maģistra darba aizstāvēšanas, papildinot pētījumu ar jaunām atziņām. Pamatojoties uz Eiropas Padomes noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas ekspertu komitejas “MoneyVal” novērtējumu[1,1], Latvija saskārās un joprojām saskaras ar paaugstināta noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas riskiem. Lai šos riskus mazinātu, valstī tiek veikti dažādi pasākumi, tai skaitā, veicot grozījumus normatīvajos aktos un tieši Krimināllikumā un Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likumā. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir Krimināllikuma 218.pantā noteikts predikatīvs nodarījums, izdarot kuru var iegūt līdzekļus un tos legalizēt, tādējādi izdarot Krimināllikumā 195.pantā noteikto noziedzīgu nodarījumu – Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana. Ņemot vērā, ka nodokļu iekasēšana nodrošina ieņēmumus valsts budžetā, nodokļu nemaksāšanas riski ir uzskatāmi par būtisku valsts un sabiedrības interešu aizskārumu. Sekas no nodokļu nemaksāšanas skar visu sabiedrību, kuras interesēs ir sagaidīt, ka valsts budžets saņem visus tam pienākošos maksājumus. Aizsargājot valsts budžetu un sabiedrības labklājību, likumdevējs noteica kriminālatbildību par noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā. Papildus darbā ir izteikts viedoklis par problemātiku krimināltiesībā saistībā ar virtuālās valūtas konfiscēšanu, kā arī ar nodokļu nemaksāšanas riskiem, identificētas problēmas, nepilnības un piedāvāti to risinājumi. Pētījumā izmantotas dažādas zinātniskās metodes, tai skaitā, analītiskā metode – lai izpētītu un izvērtētu tādu noziedzīgu nodarījumu kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana, kā arī šo noziedzīgu nodarījumu kopības tiesisko regulējumu, salīdzinošā metode – lai salīdzinātu un izvērtētu dažādu autoru atziņas un viedokļus krimināltiesību nozarē saistībā ar noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā, kā arī ar noziedzīgu nodarījumu kopības jēdziena izpratni.

Atslēgas vārdi: nodokļi, izvairīšanās no nodokļu nomaksas, legalizēšana, noziedzīgu nodarījumu kopība.

Natalja Pašina, Edgars Golts

TAX EVASION AND MONEY LAUNDERING AS A SET OF CRIMINAL OFFENCES

Abstract

Article is the author's cooperation project after the coauthor's successful master's defence, by supplementing the study with new knowledge. Based on the assessment of the “MONEYVAL” Committee

© Natalja Pašina

Mg. iur., guest lecturer of the Baltic International Academy

© Edgars Golts

Mg. iur., Deputy of the PhD of Science (Dr. iur.cand.), guest lecturer (Baltic International Academy and of Business University Turība, Riga, Latvia)

on the Prevention of Money Laundering and Terrorism Financing of the Council of Europe, Latvia faces and continues to face the risks of money laundering and terrorist financing. In order to alleviate these risks, various measures are being taken in the State, including by making amendments to the laws and regulations and directly in the Criminal Law and the Law on the Prevention of Money Laundering and Terrorism and Prohibition Financing. Tax evasion is a predicative offence laid down in article 218 of the Criminal Law, committing and legalizing funds, thus committing a criminal offence in article 195 of the Criminal Law – money laundering. In view of the fact that tax collection provides revenue in the national budget, the risks of tax evasion are considered to be a significant encroachment on public and public interest. The consequences of tax evasion affect the entire company, in the interest of which it is expected that the State budget receives all the payments due to it. In protecting the public budget and public welfare, the legislature established criminal liability for offences in the field of taxation. The object of the Master's work is the settlement of criminal relations in the field of taxation and the economy. The subject of the Master's work is the criminal legal norms of criminal offences such as tax evasion and money laundering, law doctrine and jurisprudence. The work analysed the provisions of criminal law, compiled legal literature findings and case law. In addition, there is a view of the problem of the problem of criminal law in connection with the confiscation of virtual currency, as well as the risks of tax evasion, identified problems, gaps and offered solutions.

Key words: taxes, tax avoidance, laundering, community of criminal offences.

Nodokļu nemaksāšanas problēma Latvijā ir ļoti aktuāla jau vairākus gadus, taču veiktie nodokļu administrēšanas pasākumi ēnu ekonomikas apkarošanā un ierobežošanā nespēj pilnībā izmainīt situāciju. Neskatoties uz to, ka Latvijas Republikā ir pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) plaisas samazināšanas tendence – no 18,8% (2014.gadā) līdz 10,2% (2018.gadā), nesamaksāto PVN saistību īpatsvars liecina, ka karuseļa shēmu problēma vēl aizvien ir aktuāla (Committee of Experts ... 2018; Valsts ieņēmumu dienests 2019 (1)). Arī ir vērojama nedeklarētās darba algas īpatsvara samazināšanas tendence – no 23,7% (2014. gadā) līdz 19,3% (2018.gadā) (Committee of Experts ... 2018; Valsts ieņēmumu dienests 2019 (2)), bet kopumā nesamaksāto nodokļu apmērs ir pārāk liels un nodara būtisku kaitējumu valsts budžetam. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir Krimināllikuma 218. pantā noteikts predikatīvs nodarījums, izdarot kuru tiek iegūti līdzekļi, kurus vēlāk legalizē, tādējādi izdarot Krimināllikuma 195.panta noziedzīgu nodarījumu – noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana. Bet tiesību sargājošām iestādēm bieži trūkst izpratnes un savstarpējas komunikācijas, lai korekti piemērotu krimināltiesisko regulējumu attiecībā uz tādiem noziedzīgiem nodarījumiem kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana, kuri veido noziedzīgu nodarījumu kopību. Jau no neatminamiem laikiem ir cilvēki, kas savus ienākumus ir guvuši, izdarot noziedzīgus nodarījumus.

Kriminālatbildības pamats noziedzīgos nodarījumos par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Kriminālatbildība nodokļu jomā var iestāties dažādu nodarījumu veidā, tai skaitā, 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 (Krimināllikuma 218. pants) (Krogzeme 2010, 554. lpp.), ka arī par svešas mantas vai tiesību uz šādu mantu iegūšanu, ļaunprātīgi izmantojot uzticēšanos vai ar viltu (krāpšana) (Krimināllikuma 177. pants).

Nelikumīga izvairīšanās no nodokļa maksāšanas ietver tādas darbības, kuru rezultātā tiek pārkāptas likuma normas, tai skaitā veiktas krimināli sodāmas darbības. Autori pētījuma laikā secina, ka Krimināllikuma 218. pantā ietverta norāde uz vairākiem veidiem, kā objektīvi var izpausties šajā pantā ietvertais noziegums, ko apstiprina Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2005. gada 9. augusta lēmuma lietā SKK-272 norādītais: „Krimināllikuma 218. panta nosaukums „Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas” ļauj secināt, ka šī nozieguma sastāvs aptver ne tikai tiešu izvairīšanos no aprēķināto nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, bet arī ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu.” (Latvijas Republikas Augstākās tiesas

Senāta ... 2006, 120.-126. lpp.). Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvs pēc savām konstruktīvajām īpatnībām atbilst materiāla sastāva pazīmēm, jo satur norādi ne tikai uz personas nodarījumu darbības vai bezdarbības veidā, bet arī uz kaitīgām sekām – zaudējumiem valstij vai pašvaldībai lielā apmērā, obligāti konstatējot cēloņsakarību starp kaitīgo darbību vai bezdarbību un krimināltiesību normā paredzētajām sekām (Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta ... 2006, 53. lpp.), proti, zaudējumu valstij vai pašvaldībai, kas ir vienāds ar nozieguma izdarīšanas brīdī valstī noteikto piecdesmit minimālo mēnešalgu kopsummam vai pārsniedz to.

Tas savukārt norāda, ka apsūdzībā, pirmkārt, būtu jānorāda, kādā veidā izdarīts Krimināllikuma 218. pantā paredzētais noziegums – proti, ar bezdarbību, tieši izvairoties no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, vai arī ar darbību, slēpjot vai samazinot ienākumus, peļņu vai citus ar nodokļiem apliekamos objektus un tādējādi izvairoties no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu nomaksas. Taču bez noziedzīga nodarījuma subjekta pamata pazīmēm – pieskaitāmības (arī ierobežotas pieskaitāmības) un kriminālatbildības vecuma, krimināltiesību teorijā tiek izdalīts speciālā subjekta jēdziens, tādējādi apzīmējot personas, kuras var būt „tikai par noteiktu noziedzīgu nodarījumu kategoriju vai noteikta veida noziedzīga nodarījuma subjektu”, kā personas, kuras apveltītas ar noteiktām īpašībām, kāds ir arī Krimināllikuma 218. pantā paredzētā nozieguma subjekts, ko determinē nodokļu normatīvie akti. Un, lai arī Krimināllikuma 218. pants konstruēts tādā veidā, ka panta dispozīcijā nav īpaši norādīts uz mērķi (nolūku) kā obligātu noziedzīga nodarījuma sastāva subjektīvās puses pazīmi, taču, lai konstatētu šajā krimināltiesību normā ietvertā nozieguma sastāvu, minētais mērķis (nolūks) ir obligāti jāpierāda (Latvijas Republikas Augstākās tiesas pētījums 2013, 1. lpp.).

Pētījuma laikā konstatēts, ka nodokļu maksātāji netiek brīdināti par to, ka nenomaksātā nodokļa apmērs ir sasniedzis summu, kad uzņēmuma amatpersonai var ierosināt krimināllietu. Kad nodokļu parāda apmērs sasniedzis piecdesmit mēnešalgu kopsummam, ar nodokļu maksātāju turpina strādāt nevis Valsts ieņēmumu dienesta Piedziņas pārvalde, bet Nodokļu un muitas policijas pārvalde, uzsākot kriminālprocesu. Diemžēl, neskatoties uz to, ka pēc krimināllietas uzsākšanas nodokļu maksātājs būtu gatavs nomaksāt nenomaksāto summu, krimināllietā netiek izbeigta, bet fakts par to, ka nodokļu maksātāja parāds tiek nomaksāts līdz tiesai, kalpo tikai kā mīkstinājošs apstāklis. Bieži vien šādiem nodokļu maksātājiem bez pamatsoda noteikšanas, tiek arī atņemtas tiesības ieņemt amatus. Būtu ieteicams, ka šādiem nodokļu maksātājiem dotu iespēju uzreiz nomaksāt nodokļu parādu, neuzsākot krimināllietu un tikai, ja nodokļu parāds netiks nomaksāts noteiktajā periodā, uzsākt kriminālprocesu. Līdzīgi tiek noteikts Krievijas Federācijas Kriminālprocesuālajā Kodeksā 28.¹ pantā: persona, kura pirmo reizi izdarīja noziedzīgu nodarījumu (nodokļu jomā) tiek atbrīvota no Kriminālatbildības, ja zaudējumi, kurus persona nodarīja budžetam, tiek atlīdzināti pilnā apmērā (Галдин, Кондраткова 2018, s. 64). Autoru priekšlikums ir papildināt Krimināllikuma 58.pantu “Atbrīvošana no kriminālatbildības” ar 2.¹ daļu, izsākot šo daļu sekojošā redakcijā:

“Personu, kas izdarījusi kriminālpārkāpumu saistībā ar Krimināllikuma 218.panta 2.daļu, var atbrīvot no kriminālatbildības, ja ir izlīgums ar cietušo vai viņa pārstāvi un persona pēdējā gada laikā nav tikusi atbrīvota no kriminālatbildības par tīša noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, noslēdzot izlīgumu, un pilnīgi novērsusi ar izdarīto noziedzīgo nodarījumu radīto kaitējumu vai atlīdzinājusi nodarīto zaudējumu”.

Pēc autoru uzskata, šāda rīcība ļautu papildināt budžetu un samazināt izmaksas gan izmeklēšanas laikā, gan tiesvedības laikā. Tādējādi, izvērtējot nelikumīgu izvairīšanos no nodokļu nomaksas krimināltiesiskā aspektā, var izdarīt secinājumus, ka likuma “Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību” noteiktais “liels apmērs” nav objektīvs uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu un lielu darbinieku skaitu, kuriem nodokļu maksājumi budžetā tiek veikti ievērojamos apmēros. Līdz ar to šis kritērijs būtu pilnveidojams, veicot grozījumus gan Likuma “Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību”, gan Krimināllikumā. Ņemot vērā šo priekšlikumu, būtu ieteicams veikt grozījumus Krimināllikumā attiecībā uz normu par atbrīvošanu no kriminālatbildības. Jo nav lietderīgi tērēt valsts materiālos līdzekļus nodokļu nemaksātāju uzturēšanai ieslodzījuma vietās, ja viņi ir gatavi atlīdzināt zaudējumus budžetam.

Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas krimināltiesiskais regulējums. Pienākumu Latvijai kā starptautisku līgumu dalībvalstij kriminālizēt noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizāciju prasa Apvienoto Nāciju Organizācijas Konvencija pret narkotisko un psihotropo vielu nelegālu apriti, kas stājās spēkā Latvijā 1993.gada 11.maijā; 1990.gada 8.novembra Eiropas Padomes Konvencija par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanu, meklēšanu, izņemšanu un konfiskāciju, kas stājās spēkā Latvijā 1998.gada 23.oktobrī; Apvienoto Nāciju Organizācijas Konvencija pret transnacionālo organizēto noziedzību, kas stājās spēkā Latvijā 2001.gada 6.jūnijā; 2005.gada 16.maija Eiropas Padomes konvencija par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanu, kā arī šo līdzekļu meklēšanu, izņemšanu un konfiskāciju, kas stājās spēkā Latvijā 2009.gada 31.decembrī un 2005.gada 19.maija Apvienoto Nāciju Organizācijas Pretkorupcijas konvencija, kas stājās spēkā Latvijā 2005.gada 1.decembrī. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija tika kriminālizēta Saeimā 1998.gada 2. aprīlī Kriminālkodeksā iekļaujot jaunu – 151.-4.pantu, kurš paredzēja kriminālo atbildību par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu. Šobrīd atbildību nosaka Krimināllikuma 195. pants (Senāta Krimināllietu ... 2019, 1. lpp.).

Pamatojoties uz Eiropas Padomes noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas ekspertu komitejas MoneyVal novērtējumu (Committee of Experts ... 2018, p. 1), Latvijā ir paaugstināti noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas riski. Lai šos riskus mazinātu, valstī tiek īstenoti dažādi pasākumi, tai skaitā veicot grozījumus normatīvajos aktos (Pašina 2019, 10. lpp.). Latvijā kriminālatbildība par noziedzīgu nodarījumu “Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana” ir ietverta Latvijas Republikas Krimināllikuma 195. pantā. Šis noziedzīgais nodarījums ir salīdzinoši jauns, bet nozīmīgs un starptautiski aktuāls. Pētījuma laikā konstatēts, ka tiesību sargājošām iestādēm ir problēmas ar virtuālās valūtas konfiscēšanu. Saskaņā ar publiski pieejamo informāciju, 2019.gadā tiesa ir uzdevusi Valsts ieņēmumu dienestam virtuālās valūtas konfiscēšanu, bet iestāde nav bijusi gatava to izpildīt tehniski. Kā norādīja eksperti, virtuālās valūtas netiek glabātas kādā centralizētā vietā, tāpēc valsts iestādei nav kur vērsties, lai pieprasītu arestēt vai konfiscēt kriptovalūtas elektronisko maciņu. Ņemot vērā, ka tehniski nav iespējams izpildīt konfiskāciju, autores priekšlikums – neveikt konfiskāciju, bet novērtēt virtuālo valūtu pēc to iegādes vērtības. Pēc autoru uzskatiem, virtuālā valūta ir gan fiziskās personas, gan uzņēmuma aktīvs, kuram ir vērtība, par kuru šis aktīvs tika iegādāts. Tādējādi, konfiscējot šo aktīvu, to novērtēt pēc iegādes vērtības. Autoru priekšlikums veikt grozījumus Kriminālprocesa likumā un iekļaut tajā 358.² pantu: “Noziedzīgi iegūtas mantas aizstāšana pēc prokurora vai tiesneša lūguma” sekojošā redakcijā:

“Ja personai piemērota noziedzīgi iegūtas mantas konfiskācija valsts labā, bet nav iespējams veikt šīs mantas konfiskāciju, prokurors vai tiesnesis Krimināllikumā noteiktajā gadījumā var aizstāt konfiscēto mantu ar finanšu līdzekļiem šīs mantas iegādes vērtībā.”

Ņemot vērā, ka Krimināllikuma 70.¹⁴ pantā ir iekļauta norma par konfiscējamās mantas aizstāšanu, autores priekšlikums papildināt šo pantu ar (3.¹ daļu) sekojošā redakcijā:

“Ja personai piemērota noziedzīgi iegūtas mantas konfiskācija, bet nav iespējams veikt šīs mantas konfiskāciju, konfiscējamo mantu var aizstāt ar finanšu līdzekļiem šīs mantas iegādes vērtībā.”

Atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes direktīvas (ES) 2018/843 prasībām Finanšu izlūkošanas dienestam ir jābūt pilnvarām veikt darbības piekļuvei arī fizisko un juridisko personu makiem blok-ķēdē. Fiziskajām un juridiskajām personām jābūt iespējai deklarēt makus – kā blok-ķēdē, tā platformās esošos. Līdz ar to būtu ieteicams, veikt grozījumus Ministru Kabineta 2015.gada 22.septembra noteikumos Nr. 537 “Noteikumi par nodokļu maksātāju un nodokļu maksātāju struktūrvienību reģistrāciju Valsts ieņēmumu dienestā” un papildināt tos ar apakšpunktiem 4.2.7. un 4.2.8. sekojošā redakcijā:

“Valsts ieņēmumu dienests nodokļu maksātāju reģistrā reģistrē šādus nodokļu maksātājus: [...] subjektus, kas nav reģistrējami Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā: [...]

1.2.7. nodokļu maksātāju vietnes, kas uztur e-makus virtuālajai naudai;

1.2.8. nodokļu maksātāju virtuālās valūtas makus (gan blok-ķēde, gan platformās esošos makus).”

Nemot vērā augstāk minēto, var secināt, ka noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu vai citas mantas legalizēšana nodara lielu kaitējumu valsts budžetam, tādējādi ļoti svarīgi rast iespēju pārtraukt šī noziedzīgā nodarījuma izdarīšanu, t.sk. veicot grozījumus likumos, izstrādājot vienotas vadlīnijas utt. Izvērtējot noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas krimināltiesisko regulējumu, var izdarīt šādus secinājumus, ka krimināltiesiskais regulējums noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas jomā ir pilnveidojams.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas un legalizēšana kā noziedzīgu nodarījumu kopības problemātika. Noziedzības izpēte pārlicinoši pierāda, ka viena un tā pati persona, prettiesiski rīkojoties, bieži vien vienā un tajā pašā laikā vai dažādos laikos izdara vairākus noziedzīgus nodarījumus, kuri katrs juridiski jānovērtē. Persona, kas izdarījusi vairākus noziedzīgus nodarījumus, parasti ar likumu aizsargātām interesēm nodara lielāku kaitējumu, tāpēc viņas prettiesiskajai darbībai kopumā ir smagāka kaitīguma pakāpe (Krastiņš 2000, 185. lpp.).

Lai varētu juridiski atbilstoši novērtēt personas, kuras izdarījušas vairākus noziedzīgus nodarījumus, krimināltiesību teorijā ir izveidots noziedzīgu nodarījumu daudzējādības institūts. Noziedzīgu nodarījumu daudzējādību veido vienas personas izdarīti vismaz divi patstāvīgi nodarījumi. Patstāvīgs noziedzīgs nodarījums ir paredzēts Krimināllikuma Sevišķās daļas pantā vai tā daļā (punktā) kā atbilstošs tur formulētam konkrētam noziedzīga nodarījuma sastāvam, un tie ir atsevišķi (vienoti) noziedzīgi nodarījumi. Saskaņā ar Krimināllikuma 24.panta pirmo daļu, ievērojot noziedzīgu nodarījumu daudzējādības normatīvajā formulējumā noteiktās pazīmes un procesuālos nosacījumus, par noziedzīga nodarījuma daudzējādību atzīstami vienas personas izdarīti vai pieļauti (bezdarbība) divi vai vairāki patstāvīgi noziedzīgi nodarījumi, kas atbilst vairāku noziedzīgu nodarījumu sastāvu pazīmēm (reālā kopība), vai persona izdara vai pieļauj vienu nodarījumu (darbību vai bezdarbību), kas atbilst vismaz divu dažādu noziedzīgu nodarījumu sastāvu pazīmēm (ideālā kopība), ja vismaz par diviem izdarītajiem noziedzīgajiem nodarījumiem saglabājušās juridiskās sekas un nav procesuālu šķēršļu, lai varētu konstatēt vismaz divu patstāvīgu noziedzīgu nodarījumu izdarīšanu. Normatīvi ir reglamentēti divi noziedzīgu nodarījumu daudzējādības veidi: reālā un ideālā kopība (Krastiņš, Liholaja 2018, 120.-121. lpp.).

Krimināltiesību doktrīnā pastāv vienots uzskats, ka noziedzīgu nodarījumu reālo kopību veido divi vai vairāki noziedzīgi nodarījumi, kas atbilst arī spēkā esošajam tiesiskajam regulējumam. Šī pazīme pastāv jau vairākus gadu simtus un nemainīga ir saglabājusies arī līdz mūsdienām un nerada šaubas par pazīmes patiesumu (Persidskis 2018, 1. lpp.). Analizējot noziedzīgu nodarījumu ideālo kopību, profesors U. Krastiņš norāda uz vairākām pazīmēm, kas raksturo šo daudzējādības veidu: 1) noziedzīgā darbība ir vērsta uz noteiktu mērķi, kura sasniegšanas gaitā tiek izdarīts cits noziedzīgs nodarījums; 2) parasti noziedzīgu nodarījumu ideālās kopības gadījumos tiek apdraudēti atšķirīgi nodarījuma tiešie objekti, kas ir „visai svarīgs faktors, lai būtu pamats atzīt, ka izdarīti divi patstāvīgi noziedzīgi nodarījumi”; 3) ideālo kopību veidojošos noziedzīgos nodarījumus persona izdara ar savu darbību vai vairākām savstarpēji saistītām darbībām vienā tajā pašā šo darbību realizēšanas procesā (Latvijas Republikas Augstākās tiesas pētījums 2013,1. lpp.).

Ar noziedzīgu nodarījumu reālo kopību saprot gadījumus, kad viena un tā pati persona ar laika ziņā nošķirtām darbībām vai bezdarbības aktiem citu pēc cita izdara divus vai vairākus patstāvīgus noziedzīgus nodarījumus, par kuriem viņa līdz sprieduma taisīšanai nav bijusi notiesāta un attiecībā uz kuriem nav iestājies kriminālatbildības noilgums. Laika atstarpei starp vismaz diviem noziedzīgiem nodarījumiem, kas veido nodarījumu reālo kopību, nav nozīmes, ja vien kādam no noziedzīgajiem nodarījumiem nav iestājies kriminālatbildības noilgums. Noziedzīgu nodarījumu reālās kopības atsevišķos gadījumos iespējama situācija, kad kopību veidojošo noziedzīgo nodarījumu izdarīšanas laiks kaut kādā brīdī sakrīt (Krastiņš, Liholaja 2018, 123. lpp.).

Pētījuma laikā, izvērtējot dažādu zinātnieku atziņas par noziedzīgu nodarījumu kopības veidošanas aspektiem, maģistra darba autore piekrita Dr. iur. L. Kovaļas paustajam viedoklim, ka izvairīša-

nās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana veido reālo kopību. Izvērtējot Krimināllikuma 218. un 195. pantos paredzēto noziedzīgo nodarījumu sastāva pazīmes, var secināt, 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 laika ziņā. Vispirms jābūt pabeigtam predikatīvajam noziedzīgajam nodarījumam, kas paredzēts Krimināllikuma 218. pantā, un tikai pēc tā pabeigšanas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu (prettiesiski nesamaksāto nodokļu) iegūšanas īpašumā vai valdījumā ar citām darbībām, kas vērstas uz priekšstata radīšanu, ka līdzekļi iegūti likumīgi, tiek īstenota noziedzīgu līdzekļu legalizēšana. Nodokļu nemaksāšana un noziedzīgu līdzekļu legalizēšana nevar būt īstenota vienlaicīgi ar vienām un tām pašām darbībām (Kovaļa 2013, 1. lpp.).

Neskatoties uz to, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana veido noziedzīgu nodarījumu reālo kopību, viens no svarīgākajiem izvairīšanās no nodokļu nomaksas kvalifikācijas problēmjautājumiem ir tās norobežošana no noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas. Krimināllikuma 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 nevienveidīgi (Kovaļa 2018, 1. lpp.).

Kā atzīmēja Dr.iur. J. Juriss, analizējot tiesas nolēmumus, kuros kā predikatīvais noziedzīgais nodarījums tika inkriminēts Krimināllikuma 218. pantā ietvertais noziedzīgā nodarījuma sastāvs – 18 krimināllietās no 23 analizētajām apsūdzētajiem noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana tika inkriminēta nepamatoti, vienas un tās pašas personas darbības norādot gan Krimināllikuma 218. pantā, gan arī Krimināllikuma 195. pantā ietvertā noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses aprakstā, savukārt tiesas ir pieļāvušas kļūdu, notiesājot šīs personas par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu. Tiesa savā konkrētās lietas izskatīšanā nolēmumā atzina, ka vainīgās personas darbības – noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana – ir izpaudušās kā valsts budžetā PVN veidā maksājamo līdzekļu iegūšana savā valdījumā un to lietošanā, tērējot savām personiskajām vajadzībām. Analizējot minēto tiesas spriedumu, var izdarīt vairākus secinājumus. Pirmkārt, tiesa kā noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu ir atzinusi tās pašas darbības, kuras personai bija inkriminētas kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas. No sprieduma nepārprotami ir secināms, ka persona ir izmantojusi nedeklarētos kontus, lai veiktu darījumus, kurus izmantoja par pamatu, lai VID iesniegtu faktiskajiem apstākļiem neatbilstošas PVN deklarācijas, tādējādi izdarot Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, taču tiesa minētās darbības kļūdaini kvalificēja arī kā noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu (Juriss 2011, 1. lpp.).

Kļūdaina ir tiesas atziņa, ka līdzekļu saņemšana valdījumā, kuru izmantošana darījumos bija primārais nosacījums, lai realizētu Krimināllikuma 218. pantā ietvertā noziedzīgā nodarījuma sastāvu, ir uzskatāma par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu, proti, šo līdzekļu izmantošana (pārskaitīšana) bija kā priekšnosacījums, lai realizētu Krimināllikuma 218. pantā ietvertā noziedzīgā nodarījuma sastāvu. Konkrētajā gadījumā, ja M.K. neveiktu darbības, kas kļūdaini inkriminētas kā noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana, ar minētajiem līdzekļiem, tad M.K. nemaz nevarētu izvairīties no nodokļu nomaksas. Otrkārt, neraugoties uz to, ka tiesa M.K. darbībās ir saskatījusi atbilstību Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likuma 5. panta pirmās daļas 1. punktā un 3. punktā noteiktajam, minētā likuma normas tā spriedumā nav atklājusi, turklāt ir nonākusi pie nepareiza secinājuma, jo, kaut gan Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likuma 5. panta pirmās daļas 1. punkts nosaka, ka par legalizāciju jāuzskata finanšu līdzekļu vai mantas pārvēršana citās vērtībās, to atrašanās vietas vai piederības mainīšana, bet 3. punkts – 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, tomēr jāņem vērā obligāts nosacījums, kas noteikts Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likuma 5. panta pirmajā daļā, tas ir, noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija ir 5. panta attiecīgajā daļā noteiktās darbības, ja tās izdarītas nolūkā slēpt vai maskēt finanšu līdzekļu vai citas mantas noziedzīgo izcelsmi (Juriss 2011, 1. l pp.).

Līdz ar to tiesas atziņa, ka līdzekļu iztērēšana savām personiskajām vajadzībām konkrētajā gadījumā ir uzskatāma par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas sastāvdaļu, ir nepareiza. Ja konkrētās darbības nav izdarītas ar mērķi radīt iespaidu (priekšstatu) citām personām, ka legalizējamie līdzekļi ir iegūti likumīgi, tad šādas darbības neveido Krimināllikuma 195. pantā ietvertā noziedzīgā nodarījuma sastāvu. Turklāt jāņem vērā, ka Krimināllikuma 195. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma priekšmets ir manta, kas tieši vai netieši iegūta Krimināllikuma paredzēto noziedzīgo nodarījumu izdarīšanas rezultātā, līdz ar to mantas iegūšanu, izvairoties no nodokļu nomaksas, vienlaikus nevar atzīt par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu (Juriss 2011, 1. l pp.).

Var piebilst, ka nedeklarēto kontu turpmāka izmantošana vispār var būt saistīta ar legalizēšanu, ja vien minētie konti pēc līdzekļu iegūšanas savā valdījumā vai īpašumā, zinot, ka tie iegūti noziedzīgā kārtā, konkrētajā gadījumā – pēc izvairīšanās no nodokļu nomaksas, tiek izmantoti nolūkā slēpt vai maskēt finanšu līdzekļu noziedzīgo izcelsmi. Pētījuma laikā konstatēts, ka bieži tiesas spriedumos netiek 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 apsūdzēto personu darbības, kas veiktas pēc Krimināllikuma 218. panta (izvairoties no nodokļu nomaksas) nolūks nebija slēpt vai maskēt to izcelsmi, bet gan nemaksāt valstij nodokļus. Līdzīgs piemērs ir atspoguļots arī 2019. gada 19. decembra Latvijas Republikas Senāta Lēmumā (Lieta Nr.15830110809, SKK-219/2019), kurā ir norādīts, ka sākotnēji ar pirmās instances tiesas spriedumu, divas personas tika atzītas par vainīgām gan par Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgu nodarījumu, gan par 195.panta trešajā daļā. Saskaņā ar tiesas spriedumā norādīto informāciju, no pierādītā noziedzīgā nodarījuma apraksta izriet, ka zaudējums valstij tika nodarīts ar neesošu darījumu iekļaušanu priekšnodoklī, tādējādi radot PVN pārmaksu, kas tika izmantota, sedzot maksājamo nodokli un pārmaksu novirzot uz nākamo taksācijas periodu. Ar Rīgas apgabaltiesas spriedumu pirmās instances tiesas spriedums tika atcelts daļā par personu atzīšanu par vainīgām un sodīšanu pēc Krimināllikuma 195.panta trešās daļas. Prokurors iesniedza kasācijas protestu, kurā lūdza atcelt apelācijas instances tiesas spriedumu daļā par personu attaisnošanu pēc Krimināllikuma 195.panta trešās daļas (Juriss 2011, 1. l pp.).

Senāts atzina, ka prokurora norāde kasācijas protestā par Krimināllikuma 195.panta nepareizu piemērošanu nav pamatota. Tiesa ir atzinusi, ka par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizāciju nevar atzīt tās pašas darbības, kuras personām inkriminētas kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas, jo naudas līdzekļu pārskaitīšana uz bankas kontiem veikta nolūkā iesniegt Valsts ieņēmumu dienestam faktiskajai situācijai neatbilstošas PVN deklarācijas, lai iegūtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, nevis legalizēt noziedzīgā ceļā iegūtus naudas līdzekļus. Senātam nebija pamata apšaubīt šos tiesas atzinumus. Krimināllikuma 195.pantā noteikta kriminālatbildība par noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu vai citas mantas legalizēšanu. Minētajā likuma normā nav sniegts noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu vai mantas jēdziens. Lai personai inkriminētu Krimināllikuma 195.pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanu, ir jānoskaidro un jāpierāda šī noziedzīgā nodarījuma priekšmets katrā konkrētā lietā, t.i., noziedzīgi iegūtie finanšu līdzekļi vai manta minētās Krimināllikuma normas izpratnē. Lai noskaidrotu Krimināllikuma 195. panta saturu, minētā likuma norma jāaplūko kopsakarībā ar citiem normatīvajiem aktiem. Apsūdzēto personu inkriminēto darbību izdarīšanas laikā spēkā bija Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likuma 4. panta pirmā daļa šādā redakcijā: „Līdzekļi atzīstami par noziedzīgi iegūtiem, ja personas īpašumā vai valdījumā tie tieši vai netieši iegūti, izdarot noziedzīgu nodarījumu”. No minētās tiesību normas var secināt, ka

„līdzekļiem” jābūt iegūtiem, izdarot noziedzīgu nodarījumu un jāatrodas personas īpašumā vai valdījumā. Senāts atzīmēja, ka predikatīvais noziedzīgais nodarījums vienmēr tiek izdarīts pirms sekundārā, proti, pirms tā rezultātā iegūto līdzekļu legalizēšanas, jo legalizēt var tikai tādus līdzekļus, kas jau iegūti noziedzīgā nodarījuma rezultātā (Latvijas Republikas Krimināltiesību departamenta Senāta Lēmums 2019, 1. l pp.).

Papildus Lēmumā tika norādīts, ka juridiskajā literatūrā par noziedzīgi iegūto līdzekļu jēdzienu pausts šāds viedoklis: „Praksē par predikatīvo noziedzīgo nodarījumu atzīst arī izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas (Krimināllikuma 218. p.). Tomēr apšaubāms, vai ar vārdiem „noziedzīgi iegūts” tiek saprasti gadījumi, kad noziedzīga nodarījuma rezultātā no citām personām nekas netiek iegūts, bet gan netiek atdots tas, kas jāatdod. Izvairoties no nodokļu nomaksas, ir konstatējama tieši šāda situācija, jo persona citam neko neatņem, respektīvi, no citiem neiegūst, bet gan izvairās no mantiska rakstura izdevumiem. Turklāt šī nauda, kas prettiesiski netiek samaksāta valstij, parasti personas rīcībā atrodas likumīgi, nelikumīgi tā netiek vienīgi atdota valstij (Leja 2019, 116.-117. l pp.).

Kā predikatīvajam noziedzīgajam nodarījumam, kura rezultātā līdzekļi noziedzīgi iegūti, tā arī sekundārajam noziedzīgajam nodarījumam – šo noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanai – piemīt savas, konkrēta noziedzīga nodarījuma sastāva objektīvās un subjektīvās pazīmes, un to objektīvo pusi nevar veidot vienas un tās pašas darbības. Senāts norādīja, ka konkrētajā gadījumā fiktīvi darījumi tika noslēgti nolūkā tos iekļaut priekšnodoklī, un tādējādi samazināt valstij pienākošos nodokļu samaksas apmēru par veikto saimniecisko darbību. No Spriedumā minētajām personām inkriminētās apsūdzības izriet, ka četras vadītās SIA – pārskaitīja naudas līdzekļus uz citiem bankas kontiem, lai, izmantojot uzņēmumu rīcībā esošos likumīgos naudas līdzekļus, radītu maldīgu priekšstatu par saimnieciskās darbības veikšanu starp uzņēmumiem, uz kura pamatā vēlāk ieguva tiesības uz nodokļu samazināšanu. Tādējādi uzņēmumi izvairījās no mantiska rakstura izdevumiem, kā rezultātā Spriedumā minētās personas izdarīja noziedzīgu nodarījumu, kas paredzēts Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā. Tādējādi var secināt, ka tiesību normas attiecībā uz Krimināllikuma 218. pantu un 195. pantu tiek piemērotas nevienveidīgi. Ņemot vērā, ka Krimināllikuma 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. 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 (Tiesu prakse ... 2019, 1. l pp.).

Ņemot vērā ka Krimināllikuma 218. un 195. pantā noteiktie noziedzīgie nodarījumi veido noziedzīgu nodarījumu reālo kopību un šiem noziedzīgajiem nodarījumiem jābūt norobežotiem laikā ziņā, var secināt, ka vispirms jābūt pabeigtam predikatīvajam noziedzīgajam nodarījumam, kas paredzēts Krimināllikuma 218. pantā, un tikai pēc tā pabeigšanas un noziedzīgi iegūto līdzekļu (prettiesiski nesamaksāto nodokļu) iegūšanas īpašumā vai valdījumā ar citām darbībām, kas vērstas uz priekšstata rādīšanu, ka līdzekļi iegūti likumīgi, var īstenot noziedzīgu līdzekļu legalizēšanu. Var piekrist Dr.iur. L. Kovaļas viedoklim, ka nodokļu nemaksāšana un noziedzīgu līdzekļu legalizēšana nevar būt īstenojama vienlaikus ar vienām un tām pašām darbībām. Tikai atsevišķajos tiesas spriedumos var konstatēt gadījumus, kad nauda pēc noziedzīga nodarījuma (izvairīšanās no nodokļu nomaksas) tiek legalizēta. Piemēram, tika izpētīts Rīgas pilsētas Centrarajona tiesas 30.05.2012. Spriedums lietā Nr.K27-147-12/4, krimināllieta Nr.15830108807, kurā ir atspoguļots reālās kopības piemērs. Spriedumā norādīts, ka O.M., būdams SIA „[A]” atbildīga amatpersona, organizēja un veica izvairīšanos no nodokļu nomaksas un ar nodokli apliekamo objektu samazināšanu, ar to nodarot zaudējumus valstij lielā apmērā, kā arī organizēja un veica noziedzīgi iegūto finanšu līdzekļu legalizēšanu lielā apmērā, kas attiecīgi

kvalificēts saskaņā ar Krimināllikuma 20. panta otro daļu, 218. panta otro daļu un 20. panta otro daļu, 195. panta trešo daļu. Savukārt, K. A. atzīts par vainīgu izvairīšanās no nodokļu nomaksas un ar nodokli apliekamā objekta samazināšanas, kā arī noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu legalizēšanas atbalstīšanā, viņa nodarījumu kvalificējot saskaņā ar Krimināllikuma 20. panta ceturto daļu, 218. panta otro daļu un Krimināllikuma 20. panta ceturto daļu, 195. panta trešo daļu. Tiesa, izskatot lietu bez pierādījumu pārbaudes, šādu noziedzīgo nodarījumu kvalifikāciju atzina par pareizu, spriedums stājies likumīgā spēkā (Latvijas Republikas Augstākā tiesa Senāta Krimināllietu departaments 2013, 28. lpp.). Šajā spriedumā pēc Krimināllikuma 218. panta izdarīšanas, lai radītu 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 Krimināllikuma 195. panta trešajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvs (Rīgas pilsētas ... 2012, 1. lpp.).

Kā redzams no šā piemēra, Krimināllikuma 218. pantā un Krimināllikuma 195. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi tika realizēti ar dažādām darbībām un tie ir norobežoti laikā, kā arī no sākuma pabeigts Krimināllikuma 218. pantā paredzētais sastāvs un tikai pēc tam tika realizēts Krimināllikuma 195. pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums (Kovaļa 2018, 1. lpp.). Tādējādi, var secināt, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir Krimināllikuma 218. pantā noteikts predikatīvs nodarījums, izdarot kuru tiek iegūti līdzekļi, kurus vēlāk legalizē, tādējādi izdarot Krimināllikumā 195. pantā noziedzīgu nodarījumu – Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana. Pētījuma laikā konstatēts, ka tiesību sargājošām iestādēm bieži trūkst izpratnes un savstarpējas komunikācijas, lai korekti piemērotu krimināltiesisko regulējumu attiecībā uz tādiem noziedzīgiem nodarījumiem kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana, kuri veido noziedzīgu nodarījumu kopību.

Nobeigums. Pētījumā, analizējot kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu, kā arī izpētot šo noziedzīgu nodarījumu kopību, autori secināja, ka identificējamās vairākas problēmas. Tā piemēram, gadījumi, kad uzņēmuma vadītāji neveiksmīgas uzņēmējdarbības dēļ vai fiziskās personas, kuras ir pārdevušas nekustāmo īpašumu, bet dažādu iemeslu dēļ nav samaksājuši nodokļus, ir arī neapzināti veikuši noziedzīgus nodarījumu. Minētās personas pat nezina apmēru, sasniedzot kuru iestājas kriminālatbildība, un būtu ieteicams, preventīvi brīdināt nodokļu maksātāju par parāda apmēru, sasniedzot kuru, var ierosināt kriminālprocesu, kas veicinātu nodokļu maksātājus nomaksāt nodokļu parādu, lai nodokļu parāds nesasniegtu lielu apmēru. Tā kā nodokļu maksātāji netiek brīdināti par to, ka nenomaksātā nodokļa apmērs ir sasniedzis summu, tad nodokļu maksātājs nenovērš šo situāciju. Par šādu situāciju liecina apstākļi, ka bieži pēc kriminālprocesa uzsākšanas nodokļu maksātājs ir gatavs nomaksāt nenomaksāto summu, bet diemžēl kriminālprocess netiek izbeigts, bet apstāklis, ka nodokļu maksātāja parāds tiek dzēsts līdz tiesai, kalpo tikai kā mīkstinošais apstāklis pie soda noteikšanas. Autori iesaka, ka šādiem nodokļu maksātājiem dotu iespēju uzreiz nomaksāt nodokļu parādu, neuzsākot kriminālprocesu un tikai, ja nodokļu parāds netiks nomaksāts noteiktajā periodā, uzsākt to. Autoru priekšlikums ir grozīt Krimināllikuma normas, kas ļautu personu, kas izdarījusi kriminālpārkāpumu saistībā ar Krimināllikuma 218. panta 2. daļu, atbrīvot no kriminālatbildības, ja ir izlīgums ar cietušo vai viņa pārstāvi un persona pēdējā gada laikā nav tikusi atbrīvota no kriminālatbildības par tīša noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, noslēdzot izlīgumu, un pilnīgi novērsusi ar izdarīto noziedzīgo nodarījumu radīto kaitējumu vai atlīdzinājusi nodarīto zaudējumu. Šāda tiesību norma ļautu papildināt budžetu un samazināt izmaksas gan pirms tiesas izmeklēšanas, gan tiesvedības laikā. Autori secina, ka liela apmēra zaudējumu kritērijs nav objektīvs uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu un lielu darbinieku skaitu, kuriem nodokļu maksājumi budžetā tiek veikti ievērojamos apmēros, jo atbilstoši Krimināllikumam var izveidoties situācija, ka

nodokļu deklarācija ir iesniegta, bet nodoklis laicīgi nav pārskaitīts valsts budžetā dažādu iemeslu dēļ. (piemēram, klientu norēķini nav veikti laicīgi; uzņēmumam tika slēgts norēķinu konts bankā, vai tiek apturēta bankas darbība), tādēļ autoru priekšlikums ir aizstāt normas noteikumos “lielu apmēru” attiecībā uz uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu, iespējams veicot grozījumus likumā “Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību” un papildināt Krimināllikumu ar 218. pantu par nodarījumiem, kas izdarīti izvairoties no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, ko izdarījusi vidējas vai lielas sabiedrības amatpersona, ja ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai sevišķi lielā apmērā, kur vidējas vai lielas sabiedrības amatpersona būtu vērtējamas atbilstoši Latvijas Republikas likuma „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” 5. panta, kurā ir noteikti sabiedrību iedalījumu kategorijas.

Vērtējuma pazīmi, būtu ieteicams iekļaut Krimināllikumā un likumā “Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību”. Vēl viena problēma ir tā, ka par atsevišķiem aizdomīgiem darījumiem Noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likuma subjektiem jāziņo gan Valsts ieņēmumu dienestam, gan Finanšu izlūkošanas dienestam. Šie pienākumi ir noteikti dažādos normatīvajos aktos, kā arī jāziņo dažādās tīmekļa vietnēs. Maģistra darba autores priekšlikums – apvienot šo iestāžu ziņošanas sistēmas, lai atvieglotu subjektiem ziņošanas pienākuma izpildi. Pētījumu laikā konstatēts, ka izdarot noziedzīgus nodarījumus un legalizējot noziedzīgi iegūtos līdzekļus arvien vairāk tiek izmantoti tehnoloģiju attīstības sasniegumi, piemēram, pārvēršot līdzekļus virtuālajā valūtā. Bet gan pasaulē, gan Latvijā nav atrisināts jautājums par virtuālajām valūtām. Šī ir vēl viena problēma, ar kuru saskārušās tiesību sargājošās iestādes.

Pētījumā laikā konstatēts, ka tiesību sargājošām iestādēm ir problēmas ar virtuālās valūtas konfiscēšanu. Saskaņā ar publiski pieejamo informāciju, 2019.gadā tiesa ir uzdevusi Valsts ieņēmumu dienestam virtuālās valūtas konfiscēšanu, bet iestāde nav bijusi gatava to izpildīt tehniski. Kā norādīja eksperti, virtuālās valūtas netiek glabātas kādā centralizētā vietā, tāpēc valsts iestādei nav kur vērsties, lai pieprasītu arestēt vai konfiscēt virtuālās valūtas elektronisko maciņu. Ņemot vērā, ka tehniski nav iespējams izpildīt konfiskāciju, autores priekšlikums – neveikt konfiskāciju, bet novērtēt virtuālo valūtu pēc to iegādes vērtības. Pēc autoru ieskatiem, virtuālā valūta ir gan fiziskās personas, gan uzņēmuma aktīvs, kuram ir vērtība, par kuru šis aktīvs tika iegādāts. Tādējādi, konfiscējot šo aktīvu, to novērtēt pēc iegādes vērtības. Autoru priekšlikums veikt grozījumus Kriminālprocesa likuma un iekļaut tajā 358.² pantu: “Noziedzīgi iegūtas mantas aizstāšana pēc prokurora vai tiesneša lūguma” sekojošā redakcijā:

“Ja personai piemērota noziedzīgi iegūtas mantas konfiskācija valsts labā, bet nav iespējams veikt šīs mantas konfiskāciju, prokurors vai tiesnesis Krimināllikumā noteiktajā gadījumā var aizstāt konfiscēto mantu ar finanšu līdzekļiem šīs mantas iegādes vērtībā.” Ņemot vērā, ka Krimināllikuma 70.¹⁴ pantā ir iekļauta norma par konfiscējamās mantas aizstāšanu, autoru priekšlikums, papildināt šo pantu ar (3.¹ daļu) sekojošā redakcijā:

“Ja personai piemērota noziedzīgi iegūtas mantas konfiskācija, bet nav iespējams veikt šīs mantas konfiskāciju, konfiscējamo mantu var aizstāt ar finanšu līdzekļiem šīs mantas iegādes vērtībā.” Atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes direktīvas (ES) 2018/843 prasībām Finanšu izlūkošanas dienestam ir jābūt pilnvarām veikt darbības piekļuvei arī fizisko un juridisko personu makiem blokķēdē. Fiziskajām un juridiskajām personām jābūt iespējai deklarēt makus – kā blokķēdē, tā platformās esošos. Līdz ar to būtu ieteicams, veikt grozījumus Ministru Kabineta 2015.gada 22.septembra noteikumos Nr.537 “Noteikumi par nodokļu maksātāju un nodokļu maksātāju struktūrvienību reģistrāciju Valsts ieņēmumu dienestā” un papildināt tos ar apakšpunktiem 4.2.7. un 4.2.8. sekojošā redakcijā:

“Valsts ieņēmumu dienests nodokļu maksātāju reģistrā reģistrē šādus nodokļu maksātājus: [...] subjektus, kas nav reģistrējami Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā: [...]

1.1.1. nodokļu maksātāju vietnes, kas uztur e-makus virtuālajai naudai;

4.2.7. nodokļu maksātāju virtuālās valūtas makus (gan blok-ķēdē, gan platformās esošos makus).”

Ņemot vērā augstāk minēto, var secināt, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas un noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu vai citas mantas legalizēšana nodara lielu kaitējumu valsts budžetam, tādējādi ļoti svarīgi rast iespēju pārtraukt šo noziedzīgo nodarījumu izdarīšanu, t.sk., veicot grozījumus likumos, tādā veidā pilnveidojot krimināltieskajiem regulējumu šajā jomā.

Bibliogrāfija

Committee of Experts on the Evaluation of Anti-Money Laundering Measures and the Financing of Terrorism (2018) Pieejams: <https://www.coe.int/en/web/moneyval/-/moneyval-publishes-a-report-on-latvia> / [Apmeklēts 30.05.2019.]

Галдин М., Кондраткова Н. (2018) Сложности, возникающие при освобождении от уголовной ответственности по нереабилитирующим основаниям лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении налоговых преступлений. – Сборник. Преступления в сфере экономики: российский и европейский опыт: сборник материалов IX Российско-германского круглого стола/ред. колл. А.И. Парог, Т.Г. Понятовская. Москва: РГ-Пресс.

Juriss J. (2011) Par tiesu praksi naudas atmazgāšanas lietās. Krimināllikuma 195. panta piemērošana. Žurnāls Jurista Vārds. 19.04.2011. Nr. 16 (663). Pieejams: <https://juristavards.lv/doc/228814-par-tiesu-praksi-naudas-atmazgasanas-lietas/> [Apmeklēts 28.12.2019.]

Kovaļa L. (2013) Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, norobežošana no citiem noziedzīgiem nodarījumiem un noziedzīgu nodarījumu kopība. Juridiskā zinātne, Nr. 4.

Kovaļa L. (2018) Kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas. Promocijas darbs. Rīga: Latvijas universitāte. Pieejams: https://dspace.lu.lv/dspace/bitstream/handle/7/45373/298-67123-Kovalas_Lubova_lk10120.pdf?sequence=1&isAllowed=y [Apmeklēts 09.11.2019.]

Krastiņš U. (2000) Noziedzīgs nodarījums. Rīga: Tiesu namu aģentūra.

Krastiņš U., Liholaja V. (2018) Krimināllikuma komentāri. Pirmā daļa (I-VIII2 nodaļa). Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra.

Krogzeme H. (2010) Mācību grāmata. Finances un nodokļi. Rīga, RTU Izdevniecība.

Latvijas Republikas Augstākā tiesa Senāta Krimināllietu departaments (2013) Tiesu prakse noziedzīgu nodarījumu kvalificēšana, ja lieta izskatīta bez pierādījumu pārbaudes

Latvijas Republikas Augstākās tiesas pētījums. (2013) Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Pieejams: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [Apmeklēts 15.12.2019.]

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmumi (2006) Rīga: Tiesu namu aģentūra.

Latvijas Republikas Krimināltiesību departamenta Senāta Lēmums (2019) (Lieta Nr. 15830110809, SKK-219/2019 no 19.12.2019.

Leja M. (2019) Krimināltiesību aktuālie jautājumi un to risinājumi Latvijā, Austrijā, Šveicē, Vācijā. Noziedzīga nodarījuma uzbūve; cēloņsakarība; vaina; krimināltiesību normu interpretācija un spēks laikā. 1.daļa. Rīga: Tiesu namu aģentūra.

Pašina N. (2019) Skaidras naudas darījumu īpatnības. – *Bilances Juridiskie Padomi*. Nr. 12 (78).

Persidskis A. (2018) Promocijas darbs. Noziedzīgu nodarījumu kopība. Biznesa Augstskola Turība.

Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 30.05.2012. spriedums lietā Nr. K-27-147-12/4, krimināllietā Nr. 15830108807.

Senāta Krimināllietu departamenta senatoru kopsapulces Lēmums (2019) Par tiesību normu par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanu interpretāciju. Pieejams: http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/6_Judikatura/Tiesnesu_kopsapulcu_lemumi/KLD_kop_lemums_19_06_2019_noz_ieg_lidz_leg_.PDF [Apmeklēts 31.10.2019.]

Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Pieejams: <http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacijaanonim.doc> [Apmeklēts 12.10.2019.]

Valsts ieņēmumu dienests (2019 (1)) Prezentācija “Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) plaisa 2018. gada novērtējums” Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/pvn_plaisas_aprekins_2019.gads_lv_ar_taxud.pdf [Apmeklēts 28.12.2019.]

Valsts ieņēmumu dienests (2019 (2)) Prezentācija “Darba algas nodokļu plaisa vispārējā nodokļu režīmā strādājošo” (“aploksņu” alga) Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/aploksnu_algu_plaisa_komersantiem_kas_strada_vispareja_rezima_2018.gada_publicacijai.pdf [Apmeklēts 28.12.2019.]

References

Case law in cases of money laundering and tax evasion. Available at: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [visited 12.10.2019]

Committee of Experts on the Evaluation of AntiMoney Laundering Measures and the Financing of Terrorism (2018) available at <https://www.coe.int/en/web/moneyval/-/moneyval-publishes-a-report-on-latvia/> [visited on 30.05.2019]

Crogland H. (2010) Training book. Finances and taxes. Riga, RTU Publication.

Decisions of the Department of Criminal Affairs of the Senate of the Supreme Court of the Republic of Latvia (2006) Riga: judicial house agency.

Decision of the Senate of the Department of Criminal Justice of the Republic of Latvia (2019) (Case No. 15830110809, SKK-219/2019 from 19.12.2019).

Decision of the Senator General Meeting of the Senate Criminal Affairs Department (2019) on the interpretation of the provisions on the prevention of money laundering. Available at http://www.at.gov.lv/files/uploads/files/6_Judikatura/Tiesnesu_kopsapulcu_lemumi/KLD_kop_lemums_19_06_2019_noz_ieg_lidz_leg_.PDF [Visited 31.10.2019]

Galdin M., Kondratkova N. (2018) complexity arising from the release of criminal responsibility for nonrehabilitating grounds for the perpetrators of a person, suspect or accused, in the perpetration of tax crimes. The item. Crimes in the field: Russian and European: tableware item/red.coll. A.I.Rarorg, T.G.Ponjatovsk. Moscow: RG-Press.

Judgment of the District Court of Riga City Centre of 30.05.2012 in Case No. K-27-147-12/4, in criminal case No. 15830108807.

Juris J. (2011) on case law in money laundering cases. Application of article 195 of the Criminal Law. Journalist's name. 19.04.2011. No. 16 (663). Available at: <https://juristavards.lv/doc/228814-par-tiesu-praksi-naudas-atmazgasanas-lietas/> [Visited 28.12.2019]

Koval L. (2013) avoidance of tax and assimilated payments, delimitation from other criminal offences and the production of criminal offences. – Legal science. No. 4.

Krastins. U. (2000) offence. Riga: Courthouse Agency.

Krastins U., Liholaja V. (2018) Comments of the Criminal Law. First part (chap. I-VIII2). Second Supplementary Edition. Riga: Courthouse Agency.

Leja M. (2019) current issues of criminal law and their solutions in Latvia, Austria, Switzerland, Germany. Construction of an offence; causal link; fault; interpretation and force of criminal law norms. Part 1. Riga: Courthouse Agency.

Pašina N. (2019) The peculiarities of the cash transactions. – Balance Legal Councils. No. 12 (78).

Persidsky A. (2018) promotional work. The common nature of criminal offences. Business High School Turība.

Public Revenue Service (2019) presentation “Value added tax (VAT) gap 2018 assessment” is available: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/pvn_plaisas_aprekins_2019.gads_lv_ar_taxud.pdf [Visited 28.12.2019]

Study of the Supreme Court of the Republic of Latvia. (2013) case law in cases regarding money laundering and tax evasion. Available at: http://at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [visited on 15.12.2009]

Supreme Court of the Republic of Latvia Senate Criminal Affairs Department (2013) jurisprudence for the qualification of criminal offences if the case is pending without proof of evidence.

The criminal responsibility for tax evasion and payment of taxes assimilated to them in Koval, Sir. (2018). Promotional work. Riga: University of Latvia. Available at: https://dspace.lu.lv/dspace/bitstream/handle/7/45373/298-67123-Kovala_Lubova_lk10120.pdf?sequence=1&isAllowed=y [visited 09.11.2009]

The State Revenue Service (2019) presentation of the “wages tax gap in the General Tax regime” (“envelope” salary) is available: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/aploksnu_algu_plaisa_komersantiem_kas_strada_visparsaja_rezima_2018.gada_publicacijai.pdf [Visited 28.12.2019]