

PĒTĪJUMA
“NOZIEDZĪGI NODARĪJUMI NODOKĻU JOMĀ UN NOZIEDZĪGI IEGŪTU
LĪDZEKĻU LEGALIZĀCIJA.
ROBEŽŠKIRTNE, TIPOLOĢIJAS UN TIESU PRAKSE”
ZIŅOJUMS

SATURS

Izmantoto saīsinājumu saraksts	5
Ievads	7
Pētījuma metodoloģija.....	8
I. Ēnu ekonomikas novērtējums	9
1. Ēnu ekonomika un tās mērīšana	9
2. Ēnu ekonomikas rādītāji no 2009. līdz 2020. gadam	11
3. Ēnu ekonomikas kopējais īpatsvars Latvijā	12
4. Ieņēmumu neuzrādīšana, PVN plaša	13
5. Manipulācijas ar darbinieku skaitu un algām	15
6. Nelegālie maksājumi	16
7. Ēnu ekonomikas visvairāk skartās nozares	17
8. Secinājumi	18
9. Ēnu ekonomika un virtuālās valūtas	18
10. Dati par virtuālo valūtu izmantošanu	19
11. Pētījumi par virtuālo valūtu darījumu izmantošanu nelikumīgām darbībām	21
12. Īpašie virtuālo valūtu riska faktori.....	21
13. Secinājumi	24
II. Noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā statistikas analīze.....	25
1. Noziedzīgo nodarījumu kvalifikācijas sadalījums.....	25
2. Nolēmumu skaita pieaugums/samazinājums pārskata periodā	27
3. Vai spriedums ir bijis notiesājošs un vai piemērots piespiedu ietekmēšanas līdzeklis juridiskajai personai?.....	27
III. Noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā gadījumu analīze	30
1. NILL gadījumi.....	30
2. Personas ar grāmatvedības zināšanām loma noziedzīgu nodarījumu izdarīšanā	31
3. Noziedzīgo nodarījumu īstenošanas paņēmieni	32
4. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija un pierādīšana	36
IV. Ar noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā saistīto Latvijā un starptautiski identificēto NILL tipoloģiju un prakses pārskats un analīze. Tipiskākie NILL veidi jeb darbības	41
1. Biežāk sastopamās NILL stadijas.....	42
2. Izplatītākās NILL tipoloģijas.....	43
3. Ar noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā saistīto riska indikatoru aizdomīgos darījumos pārskats un analīze	45
4. Starptautiski identificēto NILL tipoloģiju pārskats un to analīze	46
a. Karuseļu shēmu izmantošana PVN krāpniecībā	46

b. Nepamatota ienākuma nodokļa samazināšana	47
c. Neregistrētas saimnieciskās darbības	49
d. Virtuālās valūtas pakalpojumi un maksājumu apstrādes pakalpojumi	49
e. Nevalstisko organizāciju iesaistīšanās nodokļu noziegumos	50
5. Salīdzinājums ar Latvijas ēnu ekonomikas novērtējumu	51
V. Predikatīvā noziedzīgā nodarījuma nodokļu jomā un NILL nošķiršana un Latvijas tiesu prakses atbilstības ES un starptautiskajām tiesībām analīze	52
1. Latvijas tiesību normu atbilstība ES un starptautiskajiem tiesību aktiem	52
2. Predikatīvā noziedzīgā nodarījuma nošķiršanas no NILL problemātika tiesu nolēmumos	54
a. Latvijas tiesu prakse	54
b. Latvijas tiesu prakses salīdzinājums ar ārvalstu praksi	57
c. Secinājumi	59
3. “Noziedzīgi iegūto līdzekļu” jēdziens un ar to saistītā problemātika tiesu nolēmumos	59
VI. Predikatīvā noziedzīgā nodarījuma noteikšana NILL izmeklēšanā – jautājuma, kā atšķirt noziedzīgus nodarījumus no agresīvas nodokļu plānošanas, analīze	63
1. Agresīvās nodokļu plānošanas nošķiršana no nodokļu noziegumiem, pamatojoties uz OECD darbu un ārvalstu pieredzi	63
2. OECD darbs agresīvās nodokļu plānošanas mazināšanas jomā	63
3. OECD lietotā terminoloģija	64
4. Agresīvās nodokļu plānošanas piemēri	65
5. Ziņošana par agresīvām pārrobežu nodokļu plānošanas shēmām	65
6. OECD darbs nodokļu noziegumu apkarošanā	70
7. Noziedzīgu nodarījumu piemēri	71
8. Ārvalstu prakse	72
9. Dānija	73
10. Lielbritānija	75
11. Vācija	78
12. Secinājumi	79
VII. “Dubultās noziedzības” principa piemērošana starptautiskās NILL lietās, kurās predikatīvais noziedzīgais nodarījums ir noziedzīgs nodarījums nodokļu jomā, un starptautiskā tiesu prakse par no noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā izrietošo NILL. 80	
1. Direktīvā Nr. 2018/1673 iestrādātie principi, kā arī starptautisko organizāciju atziņas par “dubultās noziedzības” principa piemērošanu	80
2. Lietuvas tiesu prakse	83
3. Igaunijas tiesu prakse	83
4. Ārvalstu tiesu prakses salīdzinājums ar Latvijas tiesu praksi	85
5. Secinājumi	85

VIII.	Administratīvās atbildības nodokļu jomā un kriminālatbildības par noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā nošķiršana	87
1.	Administratīvā atbildība par nodokļu regulējošo normu pārkāpumiem.....	87
2.	Likuma subjektu ziņošanas pienākums par aizdomīgu darījumu nodokļu jomā.....	91
3.	NILL noteikšana, ja līdzekļi iegūti pārkāpuma nodokļu jomā rezultātā, kas nav noziedzīgs nodarījums	93
IX.	Kopsavilkums, secinājumi un priekšlikumi	94
1.	Ēnu ekonomika un virtuālo valūtu nozīme NILL.....	94
2.	Ierosināto kriminālprocesu un tiesu nolēmumu skaits ir nesamērīgi mazs pretstatā “aploksņu algu” īpatsvaram ēnu ekonomikā.	96
3.	Par NILL pie kriminālatbildības nepamatoti tiek saukti tikai izdarītāji. Atbalstītāji, kūdītāji un organizētāji (starp kuriem nereti ir grāmatveži) pie atbildības saukti netiek.	99
4.	Tiesām rada grūtības nošķirt NILL no predikatīvā noziedzīgā nodarījuma. Vērojama nekonsekventa tiesu prakse.	100
5.	Tiesas nepamatoti piemēro Likuma 5. panta pirmās daļas visus trīs punktus.....	100
6.	Tiesas nepamatoti sašaurina noziedzīgi iegūtu līdzekļu jēdzienu.	102
7.	Vispārējās nodokļu pret-izvairšanās normas ir formulētas ar augstu abstrakcijas pakāpi, kas neveicina noziedzīgu nodarījumu atklāšanu un to sodīšanu.	103
8.	Predikatīvā noziedzīgā nodarījuma izdarīšana ārvalstī.	105
9.	Administratīvās lietas par izvairīšanos no nodokļiem netiek nodotas izmeklēšanas iestādēm.....	106
X.	Izmantoto datu avotu un literatūras saraksts	107
1.	Literatūra	107
2.	Normatīvie akti.....	112
3.	Juridiskās prakses materiāli.....	114
a.	Tiesu prakse	114
b.	Citi prakses materiāli.....	118
XI.	Tematiskie pielikumi.....	120
1.	Tiesu nolēmumu analīzes veidlapas paraugs.....	120
2.	Nolēmumu sadalījums pēc tiesām, instancēm un pārsūdzības rezultāta	123

IZMANTOTO SAĪSINĀJUMU SARAKSTS

ASV – Amerikas Savienotās valstis

AT – Augstākā tiesa

ATAD – Direktīva Nr. 2016/1164

ATAD II – Direktīva Nr. 2017/952

BEPS – bāzes erozijas un peļņas novirzīšanas projekts (angļu val. – *base erosion and profit shifting*)

DAC3 direktīva – Direktīva Nr. 2015/2376

DAC6 direktīva – Direktīva Nr. 2018/822

EBIT – peļņa pirms procentu maksājumiem un nodokļiem

ECT – Eiropas Cilvēktiesību tiesa

ECTK – Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencija

EK – Eiropas Komisija

ES – Eiropas Savienība

EST – Eiropas Savienības tiesa

FATF – Finanšu darījumu darba grupa

FID – Finanšu izlūkošanas dienests

FID metodiskais materiāls – FID 2020. gada metodiskais materiāls “Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas tipoloģijas un pazīmes”. Pieejams: https://www.fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C rekomend%C4%81cijas/FID_Tipologiju_materials_2020.pdf

IIN – iedzīvotāju ienākuma nodoklis

IKP – iekšzemes kopprodukts

KL – Krimināllikums

KPL – Kriminālprocesa likums

Likums – Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums

MK – Ministru kabinets

MK noteikumi Nr. 210 – MK 2020. gada 14. aprīļa noteikumi Nr. 210 “Noteikumi par automātisko informācijas apmaiņu par ziņojamām pārrobežu shēmām”

NILL – noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija

OECD – Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija

Pētījums – šis pētījums “Noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija. Robežšķirtne, tipoloģijas un tiesu prakse”

PVN – pievienotās vērtības nodoklis

PVN likums – Pievienotās vērtības nodokļa likums

SIA – sabiedrība ar ierobežotu atbildību

SSE pētījums – SSE Riga Ēnu ekonomikas indekss 2009-2020

TFTC – OECD Nodokļu noziegumu un citu noziegumu darba grupa (angļu val. – *Task Force on Tax Crimes and Other Crimes*)

UIN – uzņēmumu ienākuma nodoklis

Varšavas konvencija – Eiropas Padomes 2005. gada 16. maija konvencija par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanu, kā arī šo līdzekļu meklēšanu, izņemšanu un konfiskāciju

VID – Valsts ieņēmumu dienests

VSAOI – valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas

IEVADS

- 1.1. 2021. gada 27. augustā FID Publisko iepirkumu likuma 9. panta kārtībā izsludināja publisko iepirkumu pētījuma “Noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija. Robežšķirtne, tipoloģijas un tiesu prakse” (Pētījums) īstenošanai (*konkursa ID. Nr. FID 2021/6*).
- 1.2. Saskaņā ar iepirkuma Nolikuma tehniskajā specifikācijā norādīto Pētījuma nepieciešamība izrietēja no apsvēruma, ka saskaņā ar Nacionālo noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas, terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtēšanas ziņojumu par 2017.–2019. gadu viens no būtiskākajiem reģistrētajiem un latentajiem noziedzīgajiem nodarījumiem, kas rada NILL draudus nacionālā līmenī, ir izvairīšanās no nodokļu nomaksas un citi noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā. Tādējādi, kā to definēja Pētījuma pasūtītājs FID, Pētījuma mērķis ir noskaidrot aktuālo situāciju attiecībā uz NILL gadījumiem, kuros predikatīvie noziedzīgie nodarījumi ir tieši noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā.
- 1.3. Sorainen ZAB SIA minētā mērķa sasniegšanas nolūkā, gatavojot Pētījumu, veica kvantitatīvo un kvalitatīvo izpēti un analīzi par pēdējos trīs gados Latvijā un ārvalstīs tiesu praksē identificētajiem noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā un ar tiem saistīto NIIL. Izpētes un analīzes gaitā tika aplūkoti šādi nozīmīgi jautājumi, kas ietverti sekojošās Pētījuma nodaļās:
 - I. Noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā analīze kontekstā ar ēnu ekonomikas rādītājiem (tehn. spec. 2.1.3. p.);
 - II. Noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā statistikas analīze (tehn. spec. 2.1.1. p.);
 - III. Noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā gadījumu analīze (tehn. spec. 2.1.2. p.);
 - IV. Ar noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā saistīto Latvijā un starptautiski identificēto NILL tipoloģiju un prakses novērtējums (tehn. spec. 2.1.4. un 2.1.6. p.);
 - V. Predikatīvā noziedzīgā nodarījuma un NILL nošķiršana un Latvijas tiesu prakses atbilstības ES un starptautiskajām tiesībām novērtējums (tehn. spec. 2.1.5., 2.1.6. un 2.1.7. p.);
 - VI. Jautājuma, kā atšķirt noziedzīgus nodarījumus no agresīvas nodokļu plānošanas, analīze (tehn. spec. 2.1.8. p.);
 - VII. “Dubultās noziedzības” principa piemērošana starptautiskās NILL lietās, kurās predikatīvais noziedzīgais nodarījums ir noziedzīgs nodarījums nodokļu jomā, un starptautiskā tiesu prakse par no noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā izrietošo NILL (tehn. spec. 2.1.6. un 2.1.9. p.);
 - VIII. Administratīvās atbildības nodokļu jomā un kriminālatbildības par noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā nošķiršana (tehn. spec. 2.1.10. p.);
 - IX. Izpētes rezultāti un no tiem izrietošie secinājumi un priekšlikumi.
- 1.4. Veicot izpēti, visos aplūkotajos jautājumos izdarīti secinājumi, tostarp par Latvijas un ārvalstu tiesu prakses tendencēm un īpatnībām lietās, kurās vērtēti ar noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā un ar to saistīto NIIL jautājumi. Izpētes rezultāti kopumā vērsti uz to, lai radītu vienotu jomā iesaistīto lietpratēju – tiesību normu piemērotāju – izpratni, kā

arī lai pēc iespējas apzinātu aplūkotās jomas noziedzīgo nodarījumu apmēru, specifiku un tipoloģijas.

PĒTĪJUMA METODOLOĢIJA

- 1.5. Pētījums tika veikts laika posmā no 2021. gada 15. oktobra līdz 3. decembrim.
- 1.6. Pētījuma sagatavošanu pamatā nodrošināja krimināltiesību, nodokļu tiesību un finanšu tiesību speciālisti – jomas lietpratēji ar vairāku gadu praktisko un akadēmisko pieredzi. Pētījuma gatavošanā tika iesaistīti arī citu jomu speciālisti, tostarp lietpratēji ES tiesībās un starptautiskajās tiesībās.
- 1.7. Saskaņā ar Pētījuma mērķi un uzdevumiem tika izmantotas vairākas pētniecības, tostarp zinātniskās pētniecības, metodes.
- 1.8. Teorijas atziņu un juridiskās prakses īpatnību un tendenču izzināšanai tika izmantota literatūras, tostarp tiesību doktrīnas un periodikas, nacionālo starptautisko organizāciju pētījumu, tiesu nolēmumu atziņu izpēte un analīze. Tāpat pētīti starptautiskie un nacionālie normatīvie akti un citi tiesību avoti.
- 1.9. Izpētes gaitā īpaša uzmanības pievērsta Latvijas visu instanču tiesu nolēmumu apzināšanai un izpētei. To īstenojot, veikta to izpēte kontekstā ar citu valstu tiesu nolēmumos atrodamajām atziņām, ņemot vērā arī nacionālo un starptautisko tiesību normu regulējumu. Tā rezultātā ar matemātiski statistisko un aprakstošo (diskriptīvo) un tām sekojošo salīdzinošo, analītisko, induktīvo, deduktīvo un vispārināšanas metodi uzskatāmi atklātas vispārēji attiecināma līmeņa kategorijas, jēdzieni (to izpratne) un skaitliskās tendences. To izpētē izmantota arī idealizācijas un abstrahēšanas metode, lai Pētījuma atsevišķu jautājumu izpētes rezultātā radītu priekšstatu par ideālo tiesību normu interpretācijas un piemērošanas tēlu.
- 1.10. Pētījumā izmantota arī sistēmas strukturālā analīze, lai noskaidrotu un kopsakarā izvērtētu tiesu prakses atziņu noziedzīgo nodarījumu nodokļu jomā un tam sekojošu NILL ietekmi uz tiesību sistēmu kopumā.
- 1.11. Formalizācijas metode izmantota, lai apkopotu un sistematizētu Pētījuma gaitā iegūtos datus un ziņas par faktiem.
- 1.12. Apkopojot tiesu prakses atziņas, tendences un īpatnības, kā pamats tika izmantota speciāli izveidota veidlapa (paraugs 1. pielikumā). Šī veidlapa tika izmantota arī apkopojot un analizējot ārvalstu tiesu nolēmumus.
- 1.13. Iegūto statistikas datu un tendenču uzskatāmības un labākas uztveres nolūkā Pētījumā ietvertas tabulas, diagrammas un infografikas.

I. ĒNU EKONOMIKAS NOVĒRTĒJUMS

1. Ēnu ekonomika un tās mērīšana

- 1.14. Ēnu ekonomikai dažādos literatūras avotos ir sniegtas atšķirīgas definīcijas. OECD publicētajā pētījumā tiek piedāvāta šāda ēnu ekonomikas definīcija: “Saimnieciskā darbība neatkarīgi no tā, vai tā ir legāla vai nelegāla, par kurām saskaņā ar likumu ir pilnībā jāziņo nodokļu administrācijai, bet par kurām netiek ziņots un kuras tāpēc, atšķirībā no paziņotajām darbībām, netiek apliktas ar nodokļiem.”¹ Tomēr ir pietiekami daudz avotu, kur ēnu ekonomikai tiek pieskaitīti arī citos avotos par neuzskaitīto ekonomiku sauktā tautsaimniecības daļa (piemēram, narkotiku tirdzniecības ieņēmumi). 21. gadsimtā ēnu ekonomika saistās ne vien ar tradicionālo finanšu sistēmu, kura ietver kā skaidras, tā bezskaidras naudas norēķinus, bet arī ar jaunu fenomenu – virtuālajām valūtām.
- 1.15. Šajā Pētījumā izmantotie ēnu ekonomikas apjoma un dinamikas aprēķini ir balstīti uz Rīgas Ekonomikas Augstskolas pētnieku Arņa Saukas un Tāļa Putniņa veiktajiem ēnu ekonomikas pētījumiem *SSE Riga Ēnu ekonomikas indekss 2009-2020*.² SSE pētījuma dati ziņojuma sagatavošanai ir izvēlēti, jo šis pētījums notiek regulāri, tiek ņemta vērā pētījuma autoru labā reputācija un apstākļi, ka šo pētījumu rezultātus (tam piešķirot arī ES fondu finansējumu) plaši izmanto valsts pārvaldes iestādes. Šie pētījumi tiek veikti jau 11 gadus pēc kārtas, ievērojot konsekventu metodoloģiju un tādēļ sniedz ticamu un reprezentatīvu aplēsi par ēnu ekonomikas apjomu Latvijā un ēnu ekonomikas attīstības tendencēm gadu no gada. Ēnu ekonomikas novērtējums virtuālo valūtu kontekstā apskatīts atsevišķi, šīs nodaļas 9. un turpmākajās sadaļās.
- 1.16. SSE pētījumā dati tiek iegūti, izmantojot uzņēmumu vadītāju aptaujas. Pētījums balstās uz pieņēmumu, ka uzņēmumu vadītāji to unikālās pozīcijas dēļ, visticamāk, zina, cik liela daļa no biznesa ieņēmumiem un algām netiek nodeklarēti. Aptauja ir konstruēta tādā veidā, lai maksimāli panāktu atbilstošu ticamību. Uzņēmēju aptauju rezultātā tiek iegūtas aplēses par nodeklarēto biznesa ieņēmumu apjomu, neregistrētajiem vai slēptajiem darbiniekiem un nodeklarētajām algām, kas tādējādi ļauj veikt ēnu ekonomikas apjoma aplēsi, izsakot to procentos no IKP – noteikt ēnu ekonomikas indeksu.
- 1.17. Šī metode būtiski atšķiras no daudzos pētījumos izmantotajām makroekonomikas rādītāju analīzes metodēm, kurās tiek pētīti dati par pieprasījumu pēc skaidrās naudas, skaidrās naudas un depozītu attiecība, patērētais elektroenerģijas daudzums un citi makroekonomikas rādītāji un to kopsakarības.³ Tomēr, izmantojot uzņēmēju aptaujas, ir iespējams arī noskaidrot galvenos iemeslus, kādēļ uzņēmumi izvēlas būt ēnu ekonomikas sektorā, un tas savukārt ir svarīgi, izstrādājot politikas ēnu ekonomikas mazināšanai.⁴

¹ OECD. Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and threats. 2017, 9. lpp. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/crime/shining-light-on-the-shadow-economy-opportunities-and-threats.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

² Stockholm School of Economics in Riga. Shadow Economy Index for the Baltic Countries. Pieejams: <https://www.sseriga.edu/shadow-economy-index-baltic-countries> [skatīts 20.10.2021.].

³ Latvijas Banka. Ēnu ekonomika. 2010. Pieejams: <https://www.fm.gov.lv/lv/media/144/download> [skatīts 20.10.2021.].

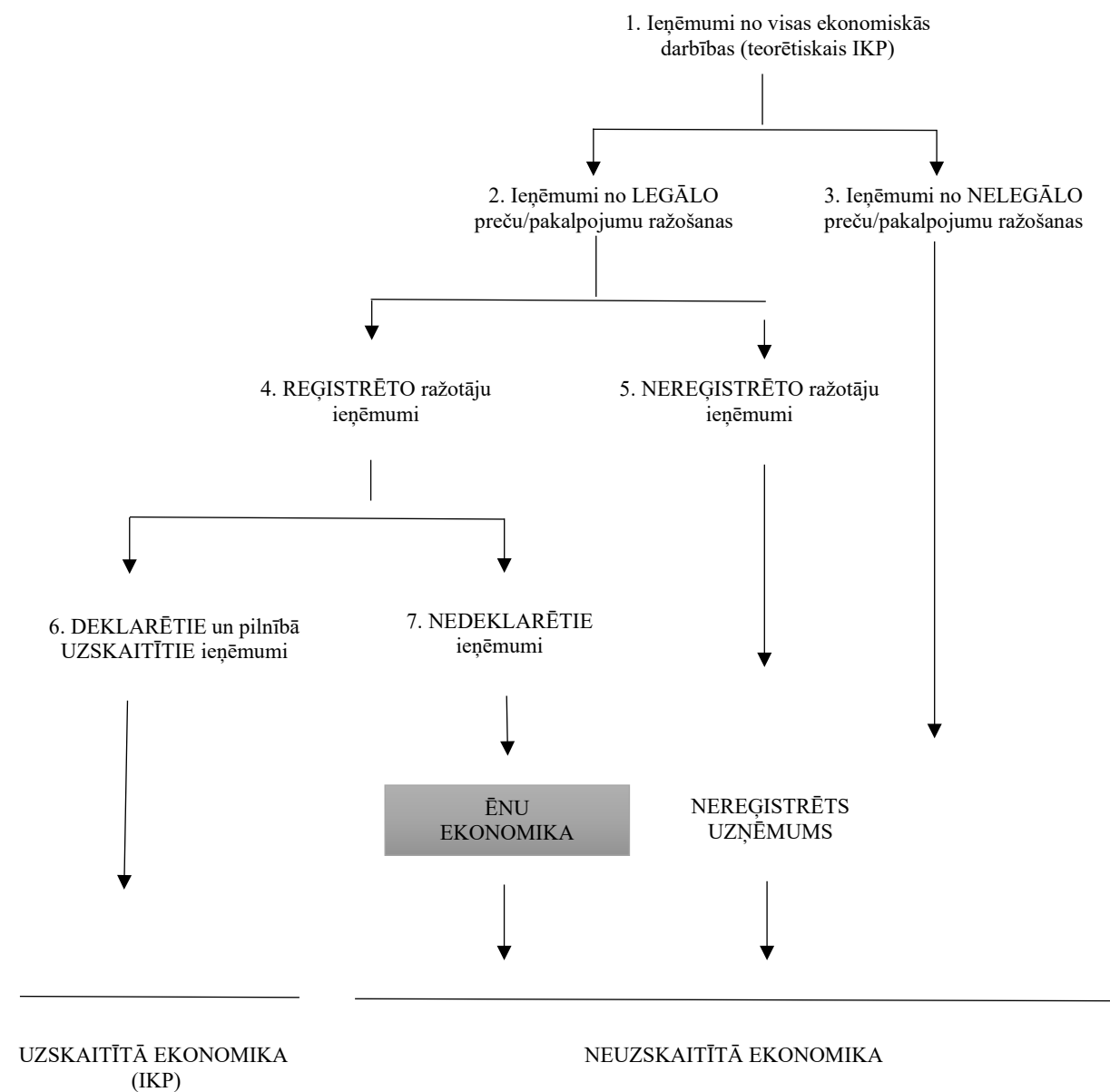
⁴ Sauka A., Putniņš T. Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.–2020.gadā. Pieejams: https://www.sseriga.edu/sites/default/files/2021-06/SSERiga_Enu_ekonomikas_indekss_2009-2020.pdf [skatīts 22.10.2021.]; Sauka A., Putniņš J. Measuring the shadow economy using company managers. Pieejams: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0147596714000262#ab010> [skatīts 20.10.2021.].

1.18. Publiskajā diskusijā par SSE pētījuma rezultātiem A. Sauka norāda: “Ēnu ekonomikas indekss neietver nelegālo tirdzniecību un nelegālās preces, bet tikai esošo, legāli reģistrēto uzņēmumu nedeklarētos darījumus.”⁵

1.19. Šāda ēnu ekonomikas izpēte lielā mērā sasaucas arī ar Centrālās statistikas pārvaldes pieeju ēnu ekonomikas mērīšanā⁶ un OECD izstrādātajās vadlīnijās ieteiktajām ēnu ekonomikas novērtēšanas metodēm (skat. terminu angļu val. – *underground production*).⁷

1.20. Shematiski SSE pētījuma priekšmets ilustrēts attēlā Nr. 1 zemāk.⁸

1. attēls. Uzskaitītās un neuzskaitītās IKP komponentes



⁵ SSE Rīga. 11. ikgadējā Ēnu ekonomikas konference - 16.06.2021. Pieejams: <https://vimeo.com/563748804#> [skatīts 21.10.2021.].

⁶ Centrālā statistikas pārvalde. Ēnu ekonomikas aprēķini. 15. lpp. Pieejams: <https://www.fm.gov.lv/lv/media/145/download> [skatīts 21.10.2021.].

⁷ OECD. Measuring the Non-Observed Economy. 2002, 47. lpp. Pieejams: <http://www.oecd.org/dataoecd/9/20/1963116.pdf> [skatīts 21.10.2021.].

⁸ Sauka A., Putniņš T. Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.–2020.gadā. 4. lpp. Pieejams: https://www.sseriga.edu/sites/default/files/2021-06/SSERiga_Enu_ekonomikas_indekss_2009-2020.pdf [skatīts 21.10.2021.].

- 1.21. Par pētījumam izvēlētajām metodēm A. Sauka un T. Putniņš skaidro sekojošo: “[m]ēs izmantojam terminu “Ēnu ekonomika” attiecībā uz visu legālo preču un pakalpojumu ražošanu, ko veic reģistrēti uzņēmumi un kas tiek apzināti slēpts no valsts iestādēm.”⁹
- 1.22. Kā redzams 1. attēlā, ir svarīgi nošķirt ēnu ekonomikas jēdzienu no neuzskaitītās ekonomikas jēdziena, jo ēnu ekonomika ir tikai viena, viscaurredzamākā daļa no visas neuzskaitītās ekonomikas. Savukārt neregistrētā uzņēmējdarbība un nelegālo preču tirdzniecība ir pārējās neuzskaitītās ekonomikas daļas, kuru apjomu noteikt ir ārkārtīgi sarežģīti. Salīdzinoši – ar pietiekamu ticamības pakāpi novērtēt ēnu ekonomikas apjomu ir iespējams, un šis rādītājs ir būtiska izejas informācija, veidojot dažāda veida valsts politikas, kas skar uzņēmējdarbības sektoru.

2. Ēnu ekonomikas rādītāji no 2009. līdz 2020. gadam¹⁰

- 1.23. Ar indeksu tiek mērīts ēnu ekonomikas lielums procentos no IKP. IKP mērīšanai pastāv trīs vispārlietotas metodes: apjoma, izdevumu un ieņēmumu pieeja. SSE pētījumā ēnu ekonomikas indeksa pamatā ir ieņēmumu pieeja, saskaņā ar kuru IKP tiek aprēķināts kā darbinieku bruto atlīdzības (bruto personīgie ienākumi) un uzņēmumu bruto saimnieciskās darbības ienākumu (bruto uzņēmumu ienākumi) summa. Indekss tiek aprēķināts trīs posmos:
- tiek aplēsts līmenis, kādā netiek uzrādīta darbinieku atlīdzība un uzņēmumu saimnieciskās darbības ienākumi;
 - tiek aplēsta katra uzņēmuma ēnu ražošana kā vidējais svērtais rādītājs no neuzrādītās darbinieku atlīdzības un uzņēmuma saimnieciskās darbības ienākumiem, un svērums rāda darbinieku atlīdzības un uzņēmumu saimnieciskās darbības ienākumu īpatvaru IKP sastāvā;
 - tiek aprēķināts ēnu ražošanas vidējais, ar ražošanu svērtais lielums dažādiem uzņēmumiem.
- 1.24. Ēnu ekonomikas apjoma noteikšanai SSE pētījumā tika noskaidrotas sekojošas ēnu ekonomikas komponentes:
- ienākumu neuzrādīšana (peļņa) – cik procentus apgrozījuma uzņēmēji nedeklarē;
 - darbinieku skaita neuzrādīšana – cik procentu no uzņēmumu darbiniekiem nodarbina bez līguma;
 - *aplokšņu algas* – cik procentus no algas uzņēmēji izmaksā darbiniekiem, bet nedeklarē;
 - cik procentus no ienākumiem uzņēmēji maksā kukuļos, lai *nokārtotu lietas*;
 - cik procentus no līguma summas uzņēmēji maksā, lai nodrošinātu valsts pasūtījumus.

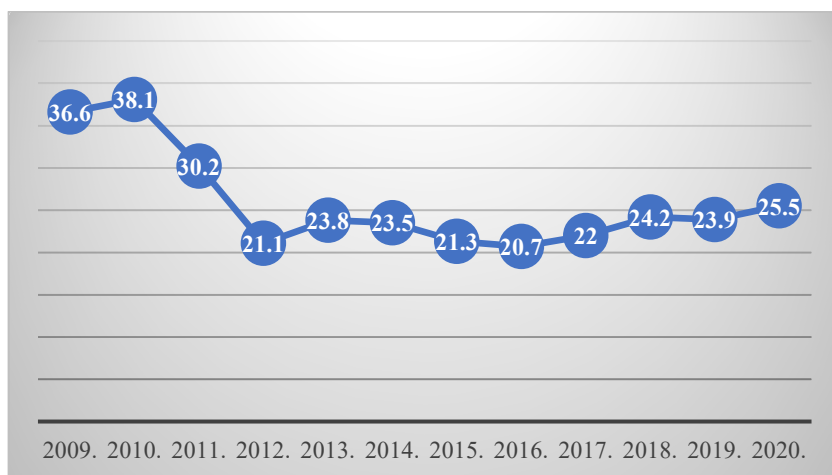
⁹ Sauka A., Putniņš T. Shadow Economy Index for Russia 2017-2018: comparison with the size of the shadow economies in Ukraine, Kyrgyzstan, Kosovo, Moldova, Romania, Latvia, Lithuania, Estonia and Poland. 6. lpp. Pieejams: <https://www.sseriga.edu/sites/default/files/2020-01/Shadow%20Economy%20Index%20EN%20for%20Russia%202018%20FINAL.pdf> [skatīts 21.10.2021.].

¹⁰ Sauka A., Putniņš T. Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.–2020. gadā. Pieejams: https://www.sseriga.edu/sites/default/files/2021-06/SSERiga_Enu_ekonomikas_indekss_2009-2020.pdf [skatīts 21.10.2021.].

1.25. SSE pētījuma datu atklātā ēnu ekonomikas situācija pēdējos 3 gados aprakstīta turpinājumā.

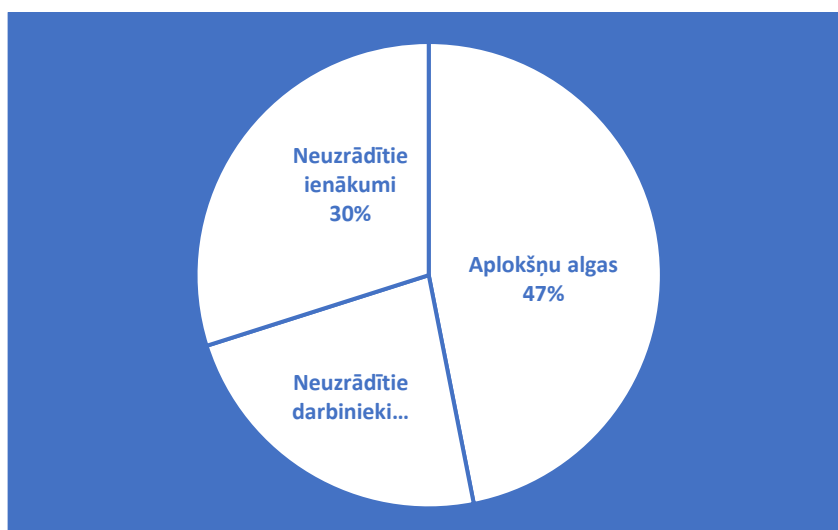
3. Ēnu ekonomikas kopējais īpatsvars Latvijā

1.26. Zemāk (2. attēls) ir sniegts ēnu ekonomikas indekss Latvijā no 2009. līdz 2020. gadam – ēnu ekonomika procentos no IKP (dati: SSE pētījums):



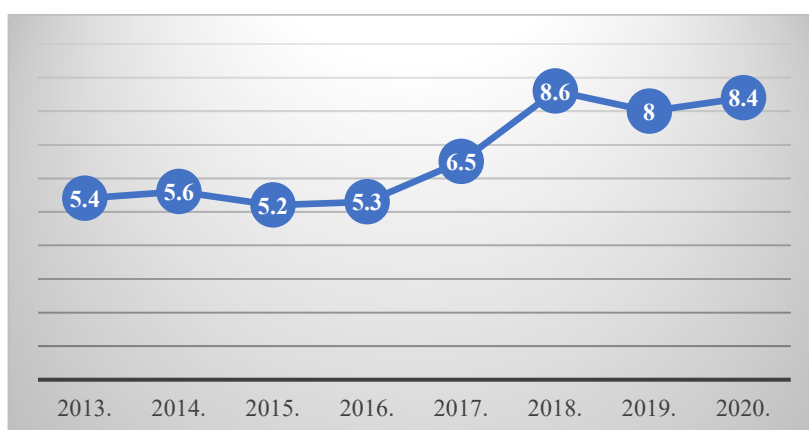
1.27. Veicot ikgadējo ēnu ekonomikas novērtējumu, izmantojot vienu un to pašu novērtējuma metodi, ir redzams, ka kopš 2008. gada ekonomiskās krīzes ēnu ekonomikas kopējais apjoms ir būtiski samazinājies, tomēr 2020. gadā, visticamāk, arī Covid-19 pandēmijas izraisītās krīzes ietekmē, tam ir atkal vērojama pieauguma tendence. Salīdzinoši – 2020. gadā ēnu ekonomikas indekss Lietuvā un Igaunijā bija mazāks (Lietuvā – 20,4%, bet Igaunijā – 16,5%), bet kaimiņvalstīs savukārt 2020. gada ēnu ekonomikas pieaugums ir bijis straujāks nekā Latvijā (+2,2% salīdzinot ar 2019. gadu).

1.28. 3. attēls: Ēnu ekonomikas komponentu īpatsvars 2020. gadā:



1.29. Saskaņā ar SSE pētījuma datiem gandrīz pusi no Latvijas ēnu ekonomikas veido tieši ilgstoši neatrisinātā *aplokšņu algu* problēma. Salīdzinājumam – Lietuvā *aplokšņu algas* veido 37,7%, bet Igaunijā – 40,3% no kopējā ēnu ekonomikas apjoma. Tātad uzņēmējdarbībā valsts budžetam vislielākais kaitējums tiek nodarīts, nemaksājot darbinieku algas nodokļus. Savukārt neuzrādītais apgrozījums negatīvi ietekmē PVN ieņēmumus.

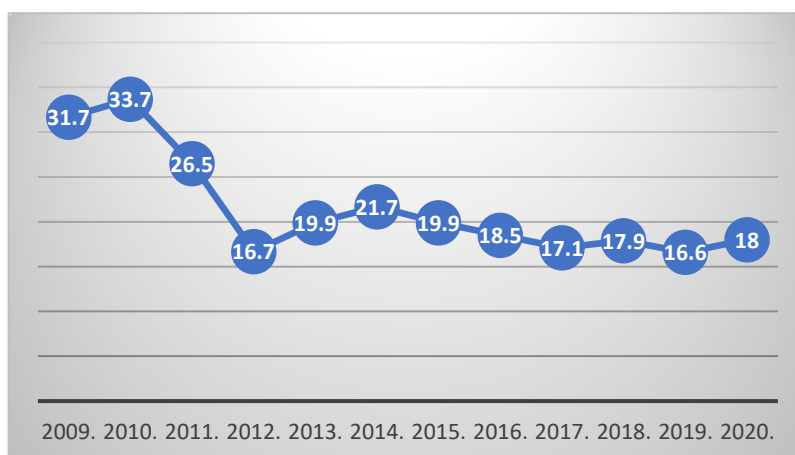
1.30. 4. attēls: Nereģistrētie uzņēmumi – procenti no IKP:



1.31. Nereģistrētie uzņēmumi pēc SSE pētījuma metodoloģijas neietilpst ēnu ekonomikas sadaļā, tomēr šie dati ir būtiski, lai izprastu ekonomikas norises Latvijā un uzņēmējdarbības vides situāciju. Saskaņā ar SSE pētījuma datiem, Latvijā nav reģistrēti 8,4% uzņēmumu. Salīdzinājumam – Lietuvā šis rādītājs ir 6,2%, bet Igaunijā – 4%. Nereģistrēto uzņēmumu darbība vispirms rada būtisku konkurences izkropļojumu, piedevām – lielāku nekā citās Baltijas valstīs. Turklāt neregistrēto uzņēmumu darbības apmēru un nodarīto kaitējumu ir ļoti grūti novērtēt, jo šie uzņēmumi valsts iestādēm nesniedz nekādus datus, attiecīgi neveidojas statistikas dati.

4. Ieņēmumu neuzrādīšana, PVN plaisa

1.32. 5. attēls: Ienākumu neuzrādīšana – procenti no uzņēmumu apgrozījuma:



1.33. SSE pētījumā ir secināts, ka 2020. gadā vidēji uzņēmumi nedeklarē 18% no sava apgrozījuma. Lietuvā šis rādītājs ir 15,8%, bet Igaunijā – 11,6%. Galvenokārt šis rādītājs uzskatāmi ilustrē neuzrādīto preču/pakalpojumu realizāciju kā finansējuma avotu neuzrādīto darbinieku atalgojumam, gan darbiniekiem izmaksātā atalgojuma neoficiālajai daļai, gan izejvielu iegādei, lai nodrošinātu nedeklarētos ražošanas apjomus. Kontekstā ar nodokļu iekasēšanu šie dati var tikt interpretēti tādējādi, ka par 18% uzņēmumu apgrozījuma netiek nomaksāts PVN un ienākuma nodokļi. Tomēr PVN ieņēmumu un negūto ieņēmumu novērtēšanai ir izstrādāta specifiska, visā ES izmantota metode – PVN plaissas mērījumi, kas ļauj precīzāk noteikt neiekasētā PVN apjomu. SSE pētījumā tā atsevišķi netiek izskatīta, bet to plaši izmanto ES valstu nodokļu dienesti.

1.34. 6. attēls: PVN plaisas mērījumi, procenti no sagaidāmajiem ieņēmumiem.¹¹



1.35. EK katru gadu veic visu dalībvalstu PVN plaisas novērtējumus. Nodokļu plaisa ir nedeklarētās un deklarētās, bet nesamaksātās, nodokļu summas attiecība pret potenciālo nodokļu masu, kas tiktu aprēķināta un iemaksāta ar nosacījumu, ka visi nodokļu maksātāji pilnā apmērā izpilda savas nodokļu saistības.¹² Citiem vārdiem, PVN plaisa ir starpība starp sagaidāmajiem un faktiski iekasētajiem PVN ieņēmumiem. PVN plaisa atspoguļo zaudētos ieņēmumus PVN krāpšanas, izvairīšanās no nodokļiem un nodokļu apiešanas dēļ, kā arī bankrotu, uzņēmumu maksātnespējas un arī aprēķinu kļūdu dēļ.¹³

1.36. 5. attēlā ir redzamas Latvijas PVN plaisas samazināšanās tendences. 2014. gadā PVN plaisa bija 20,5%, kas nozīmē, ka katrs piektais no patērētājiem iekasētais eiro faktiski netika iemaksāts budžetā. Savukārt saskaņā provizorisko aprēķinu par 2019. gadu PVN plaisa bija samazinājusies jau līdz 6,6% (pēc VID aprēķiniem 2019. gadā PVN plaisa bija 7,1%). Atbilstoši EK datiem 2018. gadā Latvijā neiekasētais PVN bija EUR 256 miljoni, bet VID dati par 2019. gadu uzrāda PVN plaisas samazinājumu līdz EUR 208 miljoniem. Pašlaik EK vēl nav publicējusi 2021. gada pētījuma datus par plaisas apmēriem 2020. gadā.

1.37. Salīdzinājumam – Igaunijā PVN plaisas provizoriskais apmērs 2019. gadā bija 4,8%, bet Lietuvā – 21,6%.

1.38. Ņemot vērā, ka no 2021. gada 1.jūlija visā ES ir ieviestas būtiskas izmaiņas PVN piemērošanā e-komercijas darījumiem ar nolūku panākt pilnīgu PVN iekasēšanu gan no trešajām valstīm tālpārdošanas režīmā tirgotajām precēm, gan atvieglojot PVN nomaksu arī preču tirdzniecībai un pakalpojumu sniegšanai citu dalībvalstu patērētājiem, sagaidāms, ka PVN plaisa arī turpmākajos gados turpinās samazināties.

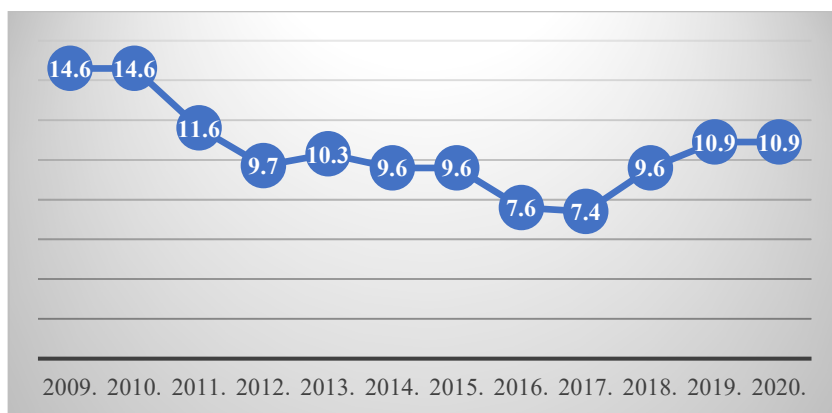
¹¹ European Commission. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020, 37. lpp. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/document/download/bc9dd9a0-de6a-49d0-b079-48d4657a5582_en [skatīts 21.10.2021.].

¹² VID. Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) plaisa 2019.gada novērtējums. 2020, 2. lpp. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/pvn_plaisas_aprekins_2020.gads_.pdf [skatīts 21.10.2021.].

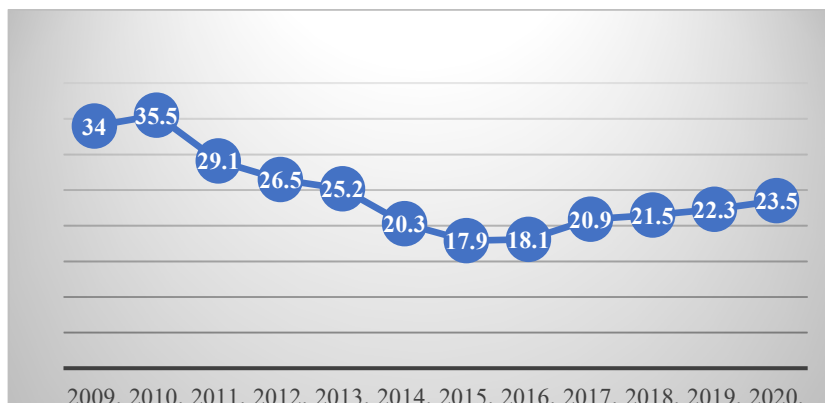
¹³ European Commission. VAT Gap - €140 billion in 2018, with a potential increase in 2020 due to coronavirus. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat-gap_en [skatīts 22.10.2021.].

5. Manipulācijas ar darbinieku skaitu un algām

1.39. 7. attēls: Darbinieku neuzrādīšanas apjoms – darbinieki bez darba līgumiem procentos no darbinieku kopējā skaita:¹⁴



1.40. 8. attēls: *Aplokšņu algas* – darbaspēkam izmaksātā pārskatos neuzrādītā atalgojuma daļa pret oficiālo pārskatos uzrādīto atalgojumu procentos:¹⁵



1.41. Saskaņā ar SSE pētījumu 70% no kopējā ēnu ekonomikas apjoma Latvijā veido uzņēmēju īstenotās darbības algas nodokļu apiešanai. 6. un 7. attēlā redzami dati parāda, ka viena desmitā daļa no uzņēmumu nodarbinātā darbaspēka tiek nodarbināta nelegāli – bez darbaspēka nodokļiem un arī attiecīgi šie cilvēki nesaņem nekādas sociālās garantijas.

1.42. No uzņēmumos oficiāli nodarbinātajiem darbiniekiem izmaksātā atalgojuma vidēji par 23,5% netiek nomaksāti darbaspēka nodokļi. Respektīvi, valsts budžets nesaņem gandrīz vienu ceturto daļu no tā IIN un VSAOI apmēra, kas būtu jāiekasē.

1.43. Arī VID regulāri veic IIN un VSAOI plaisu mērījumus un šo pētījumu publicētie dati uzrāda, ka 2020. gadā VID netika deklarēti 17,1% kopējās darba samaksas kopā EUR 903,73 miljonu apmērā.¹⁶ Pēc VID datiem kopš 2016. gada šie rādītāji ir samazinājušies par 1,1%.

¹⁴ Sauka A., Putniņš T. Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.–2020.gadā. 15. lpp. Pieejams: https://www.sseriga.edu/sites/default/files/2021-06/SSERiga_Enu_ekonomikas_indekss_2009-2020.pdf [skatīts 22.10.2021.].

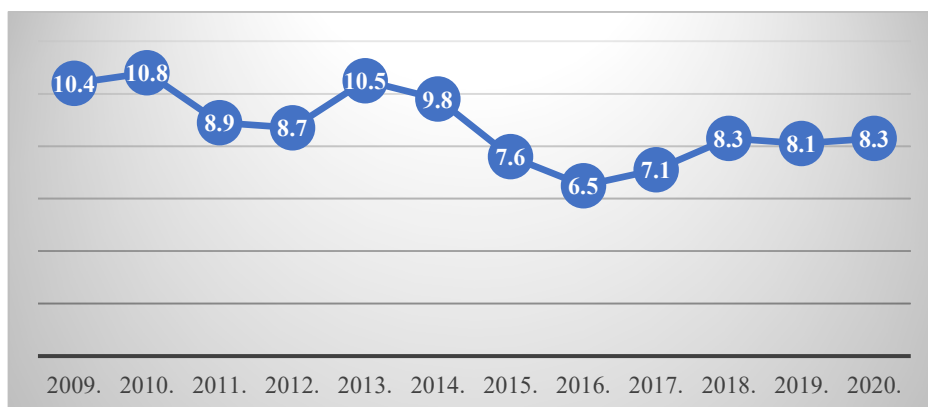
¹⁵ Turpat, 16. lpp.

¹⁶ VID. Nedeklarētā darba samaksa (“aplokšņu alga”) vispārējā nodokļu režīmā strādājošiem un tās radītā nodokļu plaisa 2020. gadā. 8. lpp. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/ned_darb_samaksa_2020.g.pdf [skatīts 22.10.2021.].

- 1.44. Tomēr SSE pētījuma dati uzrāda tendenci algas nodokļu nenomaksai palielināties.
- 1.45. VID analizētie dati iekļauj arī valsts pārvaldes iestāžu un valsts uzņēmumu algas nodokļu nomaksas datus, tādēļ aprēķinātie nedeklarētie atalgojuma apmēri ir mazāki nekā SSE pētījumā aprēķinātie, kas aptver tikai uzņēmumu datus.
- 1.46. Vērtējot, kuram pētījumam būtu piešķirama lielāka ticamība, ir jāņem vērā, ka VID rīcībā ir tikai dati par uzņēmumu deklarētajiem ienākumiem, bet ir būtiskas problēmas iegūt datus par nelegāli nodarbinātajiem darbiniekiem. Novērtējot izmaksātā kopējā atalgojuma neoficiālo daļu, VID izmanto nevis uzņēmēju sniegto informāciju, bet nozaru vidējā atalgojuma statistiku. Savukārt SSE pētījumā tiek izmantotas uzņēmēju aptaujas, tādējādi sagaidāms, ka iegūtā informācija ir patiesāka. Tādēļ, vērtējot ēnu ekonomikas apjoma sadaļas, kas saistītas ar bez līgumiem nodarbinātā darbaspēka apjomu un neoficiāli izmaksātā atalgojuma apmēru, lielāka ticamība būtu piešķirama SSE pētījuma rezultātiem.
- 1.47. Kā satraucoša ir atzīmējama tendence, ka VID ieskatā algas nodokļu plaisai ir tendence samazināties, kamēr makroekonomikas pētnieki nepārprotami uzrāda pieaugumu. Šādā situācijā pastāv risks, ka VID varētu novēloti reaģēt uz negatīvajām ēnu ekonomikas pieauguma tendencēm.

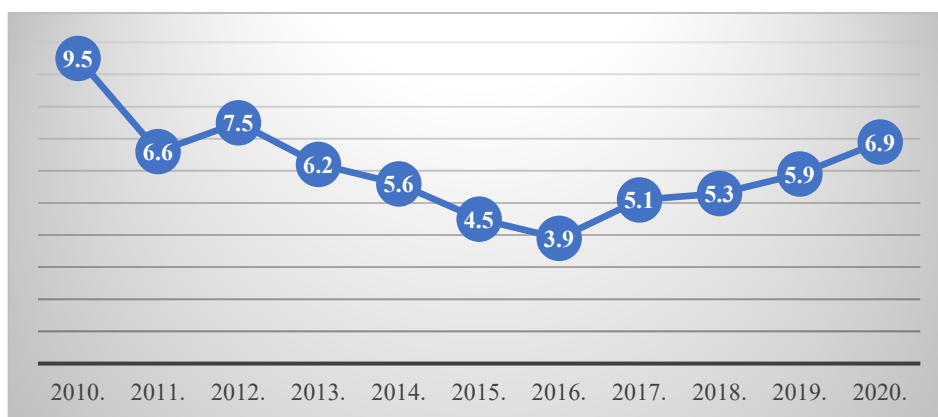
6. Nelegālie maksājumi

- 1.48. 9. attēls: Cik procentus no ienākumiem uzņēmēji samaksā kukuļos (*lai nokārtotu lietas*):¹⁷



- 1.49. 10. attēls: Cik procentu no līguma summas uzņēmēji maksā, lai iegūtu valsts pasūtījumus:

¹⁷ Sauka A., Putniņš T. Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.–2020.gadā. 17. lpp. Pieejams: https://www.sseriga.edu/sites/default/files/2021-06/SSERiga_Enu_ekonomikas_indekss_2009-2020.pdf [skatīts 22.10.2021.].



1.50. Šīs SSE pētījumos analizētās sadaļas atklāj divas būtiskas uzņēmumu izdevumu kategorijas, kuru finansēšanai visbiežāk uzņēmējiem ir nepieciešami neregistrēti ieņēmumi. Vispirms šādi rādītāji raksturo publiskā sektora darba neapmierinošo kvalitāti, uzņēmējiem atrodoties nevienlīdzīgās situācijās, gan pieprasot valsts un pašvaldību iestāžu pakalpojumus, gan cīnoties par tiesībām piegādāt preces/pakalpojumus valsts vai pašvaldību iestādēm. Turklāt īpaši satraucošs ir apstāklis, ka uzņēmumiem šīs izmaksas 2020. gadā ir pieaugušas, salīdzinot ar 2019. gadu. Salīdzinājumam, Lietuvā kukuļos tiek samaksāti 8,4% no ienākumiem un 5,6% no līgumu summas tiek maksāti par uzvaru valsts iepirkumos, bet Igaunijā – 6,4% no apgrozījuma tiek maksāti kukuļos, bet 3,9% no līgumu summas – lai iegūtu valsts pasūtījumu.

7. Ēnu ekonomikas visvairāk skartās nozares

1.51. Saskaņā ar SSE pētījuma datiem, vislielākais ēnu ekonomikas īpatsvars ir novērojams šādās nozarēs:

- būvniecība (28,7%);
- pakalpojumi (24,9%);
- mazumtirdzniecība (23,9%);
- vairumtirdzniecība (25,3%);
- ražošana (23%).

1.52. Arī VID apkopo datus par nedeklarētajiem nodokļiem nozaru griezumā.¹⁸ Pēc VID datiem problemātiskajās nozarēs ir atšķirīga situācija. Piemēram, darbinieku algu nedeklarēšana visbiežāk sastopama šajās nozarēs:

- vairumtirdzniecība (16,7%), automobiļu vairumtirdzniecība (23,4%);
- mazumtirdzniecība (18,8%);
- ēku būvniecība (15,9%), inženierbūvniecība (10,2%) un operācijas ar nekustamo īpašumu (25,2%);
- ražošana (atkarībā no ražotāja apakšnozares no 15% līdz 23%);

¹⁸ VID. Informācija par nedeklarēto darba samaksu ("aplokšņu algu") vispārējā nodokļu režīmā strādājošiem un tās radīto nodokļu plaisu nozaru griezumā. 2020. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/par-2020-gadu> [skatīts 31.10.2021.].

- pakalpojumu jomā nedeklarēto algu apjoms svārstās atkarībā no pakalpojumu veida, vislielākā plaša algas nodokļos ir datoru un tamlīdzīgu iekārtu remonta sniedzējiem (37,4%), sporta un izklaides pakalpojumi (28,2%).

1.53. Būtiski, ka vislielākās problēmas tiek konstatētas būvniecības nozarē, jo šajā nozarē ir vislielākais publisko iepirkumu apjoms, ir nepieciešams saņemt daudz saskaņojumu, lai īstenotu projektus, kā arī ir ārkārtīgi grūti izsekot tam, cik darbinieku darbojas būvniecības objektā un cik stundas tie nostrādā, kā arī nav izsekojams iepirkto un objektā izlietoto materiālu apjoms.

1.54. VID ar problemātisko nozaru asociācijām jau ilgstoši sadarbojas, lai panāktu efektīvāku nodokļu iekasēšanas mehānismu ieviešanu un uzlabotu nodokļu kontroli. Ar būvniecības nozari ir noslēgta ģenerālvienošana, kas paredz noteikta līmeņa algas būvniecībā nodarbinātajiem, tāpat ir ieviesta arī elektroniskā darba laika uzskaites sistēma, kas ļauj savlaicīgi kontrolēt, cik cilvēku ir nodarbināti objektā un cik ilgas darba stundas katrs darbinieks nostrādā.

8. Secinājumi

1.55. Saskaņā ar makroekonomikas pētījumiem Latvijā ēnu ekonomikas apjoms ir 25,5% no IKP. No šī apjoma 70% ir saistāmi ar manipulācijām ar darbaspēka ienākumiem – gan darbinieku nedeklarēšanu, gan *aplokšņu algu* maksājumiem. Savukārt 30% ēnu ekonomikas apjoma veido ieņēmumu neuzrādīšana. Saskaņā ar uzņēmēju aptaujām valsts iestādēm netiek uzrādīti 18% no uzņēmumu apgrozījuma. Tas savukārt ir plaši izmantots finansējuma avots, lai neuzrādītu *neoficiālo* darbinieku atalgojumu. Latvijai ir izdevies ievērojami samazināt PVN krāpšanas apmērus, bet algas nodokļu nenomaksas apmēriem ir tendence pieaugt (ko gan neapstiprina VID veiktie aprēķini). Latvijas uzņēmējdarbības vidē uzņēmumu konkurētspēju būtiski traucē apstākļi, ka uzņēmēji ievērojamas summas maksā kukuļos, kā arī salīdzinoši veic liela apjoma nelegālus maksājumus, lai uzvarētu valsts un pašvaldību izsludinātajos iepirkumos. Detalizētāki secinājumi un ieteikumi ir izvērsti šī Pētījuma IX nodaļā.

9. Ēnu ekonomika un virtuālās valūtas

1.56. Virtuālās valūtas ēnu ekonomikas kontekstā nav Latvijā visaptveroši pētīts jautājums. Jau ēnu ekonomiku kā oficiāli neregistrēto un neuzskaitīto ekonomikas daļu ir sarežģīti analītiski novērtēt. Vēl sarežģītāk ir uzskaitīt un novērtēt virtuālo valūtu darījumus.

1.57. Ziņojuma ietvaros kā nozīmīgākie datu un informācijas avoti ir izmantotas šādas publikācijas:

- FATF 2021. gada atjaunotās vadlīnijas riskā balstītai pieejai: Virtuālās valūtas un virtuālo valūtu pakalpojumu sniedzēji;¹⁹

¹⁹ FATF. Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Updated-Guidance-VA-VASP.pdf> [skatīts 01.11.2021.].

- FATF 2021. gada pārskatīto FATF standartu otrais 12 mēnešu apskats attiecībā uz virtuālajām valūtām un virtuālo valūtu pakalpojumu sniedzējiem;²⁰
- FID 2021. gada Virtuālo valūtu noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtējums.²¹

1.58. Tāpat izmantoti citi pētījumi, kuru vidū var izcelt pētījuma tematikas ziņā tuvu juristes A. Vaivades maģistra darbu par tēmu “Virtuālo valūtu izmantošana, lai izvairītos no nodokļu nomaksas: tehnoloģiskie un regulatīvie jautājumi”.²²

10. Dati par virtuālo valūtu izmantošanu

- 1.59. Lai novērtētu, vai virtuālajām valūtām vispār var būt nozīme ēnu ekonomikā, jānovērtē, cik plaši virtuālās valūtas tiek lietotas. Ir vairāki parametri, pēc kuriem varētu mērīt, cik plaši virtuālās valūtas izmanto darījumos. Neviens no šiem parametriem nav pilnībā uzticams, jo virtuālās valūtas nav viennozīmīgi salīdzināmas ar tradicionālajām valūtām (angļu val. – *fiat currencies*) vai citiem finanšu tirgus instrumentiem, kā arī virtuālās valūtas un to darījumi netiek sistemātiskā un apkopotā veidā reģistrēti.
- 1.60. Nav pat kopējas definīcijas tam, kas ir virtuālā valūta. Saskaņā ar Likuma 1. panta 2². punktu virtuālā valūta ir vērtības digitāls atspoguļojums, ko iespējams digitāli nosūtīt un glabāt, kuru izmanto kā maiņas līdzekli, kaut gan tā nav atzīta par likumīgu maksāšanas līdzekli. Šo definīciju kā nepilnīgi atspoguļojošu ir kritizējuši vairāki jomas pētnieki Latvijā.²³ Virtuālās valūtas praksē biežāk izplatītais lietojums nav maksājumu vai norēķinu veikšana, bet gan peļņas gūšana no ieguldīšanas, attiecīgi tas vien, ka virtuālās valūtas un tradicionālās valūtas tiek dēvētas līdzīgi, nenozīmē, ka paši instrumenti ir līdzīgi.
- 1.61. Turklāt virtuālo valūtu darījumi netiek reģistrēti kādos centralizētos reģistros, kas būtu nepieciešams, lai virtuālo darījumu uzskaitē būtu iespējama. Tradicionālās valūtas lielākoties tiek apgrozītas ar starpnieku – finanšu iestāžu – iesaisti. Šiem starpniekiem parasti ir pienākums sniegt statistikas datus par darījumu veikšanu.²⁴ Savukārt virtuālo valūtu darījumi var notikt bez kādas uzraudzītas starpnieka iesaistes, respektīvi, kā tieši darījumi pašu virtuālās valūtas lietotāju starpā (angļu val. – *P2P* jeb *peer-to-peer transactions*).²⁵ Pat tad, ja darījumā tiek izmantots starpnieks – virtuālās valūtas pakalpojuma sniedzējs, – lielākajā daļā pasaules šīm institūcijām nav pienākuma sniegt kādus statistikas datus uzraugošajām iestādēm. Šādus datus pēc pašu iniciatīvas apkopo, glabā un publicē pasaules lielākie virtuālo valūtu pakalpojumu sniedzēji. Tā kā virtuālo valūtu darījumi netiek konsekventi uzskaitīti, tad tiek izmantotas dažādas aplēses, kā arī

²⁰ FATF. Second 12-Month Review of the Revised FATF Standards on Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Second-12-Month-Review-Revised-FATF-Standards-Virtual-Assets-VASPS.pdf> [skatīts 01.11.2021.].

²¹ FID. Virtuālo valūtu noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas, terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtējums. 2021. Pieejams: <https://www.fid.gov.lv/lv/aktualitates/virtualo-valutu-noziedzīgi-iegutu-lidzekļu-legalizācijas-terorisma-un-proliferācijas-finansēšanas-risku-novērtējums> [skatīts 03.12.2021.].

²² Vaivade A. Exploitation of cryptocurrencies as a tool for tax evasion: technological and regulatory issues. Pieejams: <https://dspace.lu.lv/dspace/handle/7/52526> [skatīts 01.11.2021.].

²³ Janums J. Kriptoalūtas izkrāpšana blokkēdē. Jurista Vārds, 22.06.2021., Nr. 25/26 (1187/1188); Golovkins M. Tiesību institūtu piemērošana kriptoaktīviem. Jurista Vārds, 06.10.2020., Nr. 40 (1150), 38.–42. lpp.

²⁴ Skat., piemēram: Likuma “Par Latvijas Banku” V nodaļu, kā arī saistītos Latvijas Bankas noteikumus.

²⁵ FATF. Updated Guidance For a Risk-Based Approach: Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. 2021. P. 16, para. 34. Pieejams: www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/Updated-Guidance-RBA-VA-VASP.html [skatīts 01.11.2021.].

privātu virtuālo valūtu datu analītiķu pētījumi, kuros ietvertie secinājumi ir jāvērtē kritiski, ņemot vērā centralizētas, uzticamas darījumu uzskaites trūkumu.

- 1.62. Viens veids, kā novērtēt virtuālo valūtu lietojumu salīdzinājumā ar tradicionālo valūtu lietojumu, ir izmantot statistiku par tradicionālo valūtu maiņas darījumiem salīdzinājumā ar virtuālo valūtu maiņas darījumiem. Starptautisko norēķinu banka (angļu val. – *Bank for International Settlements* jeb *BIS*) apkopo ārvalstu valūtas maiņu darījumu. 2019. gada aprīlī kopējais darījumu apmērs valūtu tirgos sasniedza 6,6 triljonu (10^{12}) ASV dolāru vērtību dienā.²⁶ Jānorāda, ka šajā apmērā neietilpst virtuālo valūtu darījumi. No šīs summas būtiskāko daļu – 88% no darījumiem – veidoja ASV dolāru maiņas darījumi. Salīdzinājumam pēc Deutsche Bank veiktajām aplēsēm, tajā pašā laikā *bitcoin* valūtas maiņas darījumi sasniedza 0,5 miljardu ASV dolāru vērtībā vienā dienā, respektīvi, 0,0076% jeb nepilnu procenta tūkstošdaļu no visiem valūtu maiņas darījumiem pasaulē.²⁷ Tiesa, šai virtuālo valūtu darījumu apmēra novērtēšanas metodei ir trūkumi, ņemot vērā minēto, ka virtuālās un tradicionālās valūtas nav vienādi instrumenti.
- 1.63. Vēl virtuālo valūtu darījumus uzskaita pēc *tirgus kapitalizācijas* (angļu val. – *market capitalization*) līmeņa pieejas. Aplēšot tradicionālās valūtas *tirgus kapitalizācijas* līmeni, tiek uzskaitīta tikai apgrozībā esošā valūta, bet netiek ņemti vērā uzkrājumi bankās un citās finanšu iestādēs.²⁸ Pēc šīs pieejas Deutsche Bank secināja, ka *bitcoin* ir trešā lielākā valūta pasaulē pēc tirgus kapitalizācijas (pēc ASV dolāra un eiro). Deutsche Bank secinājumi ir kritizēti, norādot, ka nav iespējams salīdzināt *bitcoin* un tradicionālās valūtas pēc šīs metodikas, ņemot vērā, ka *bitcoin* ir ierobežots skaits, kamēr tradicionālajām valūtām tāda nav.²⁹
- 1.64. Vēl tendenču vērtēšanai virtuālo valūtu jomā kā atskaites punkts tiek izmantots virtuālo valūtu lietotāju skaits. Pēc virtuālo valūtu analītikas uzņēmuma *Crypto* aplēsēm, kas izmantotas arī FATF dokumentos, tas 2021. gada jūnijā sasniedza 221 miljonu.³⁰ Pieņemot, ka viens lietotājs atbilstu vienam pasaules iedzīvotājam, kuru skaits šobrīd tiek lēsts 7,9 miljardi, tad šobrīd nepilni 3% cilvēces ir iesaistījušies virtuālo valūtu darījumos.³¹ Turklāt ir jāņem vērā, ka virtuālo valūtu lietotāju skaits pieaug brīži eksponenciāli. Piemēram, virtuālo valūtu lietotāju skaits no 100 miljoniem dubultojās līdz 200 miljoniem tikai četrus mēnešu laikā.

²⁶ Bank for International Settlements. Foreign exchange turnover in April 2019. 2019, p. 1. Pieejams: https://www.bis.org/statistics/rpfx19_fx.htm [skatīts 01.11.2021.].

²⁷ Deutsche Bank. The Future of Payments: Series 2. Part III. Bitcoins: Can the Tinkerbell Effect Become a Self-Fulfilling Prophecy? 2021, p. 15. Pieejams: https://www.dbresearch.com/PROD/RPS_EN-PROD/PROD000000000517378/The_Future_of_Payments_Series_2_-_Part_III_Bitco.pdf?&F8ZAsKqRVhNWb7gZ+IeORwPoQCNfGcfDLJxOvQkLmy0=&tp=1&tp=1&reload=eSuPo7F~JskFZeM1h78MsFe6fvTUZD9DLQ79GOePp20cBPvuLs7/7Opj7KjXYXuA [skatīts 01.11.2021.].

²⁸ Turpat, p. 15.

²⁹ Turpat.

³⁰ Crypto.com. Measuring Global Crypto Users: A Study to Measure Market Size Using On-Chain Metrics. 2021, p. 5. Pieejams: https://assets.ctfassets.net/hfgyig42jimx/5u8QqK4lqjEgL506mOx4m3/d44d8e204aecfc75a839e2a9d505f5d1/Crypto.com_Data_Report_-_On-chain_Market_Sizing.pdf [skatīts 01.11.2021.].

³¹ Worldometer. Current World Population. Pieejams: <https://www.worldometers.info/world-population> [skatīts 02.11.2021.].

11. Pētījumi par virtuālo valūtu darījumu izmantošanu nelikumīgām darbībām

- 1.65. Iespējams vērienīgākais pētījums par virtuālajām valūtām un to izmantošanu tieši noziedzīgiem mērķiem ir tapis pēc FATF pasūtījuma 2021. gadā.³² Pētījumā piedalījās septiņi dažādi privāti analītikas uzņēmumi – Chainalysis, CipherTrace, Coinfirm, Elliptic, Merkle Science, Scorechain, TRM Labs. Katrs analītikas uzņēmums veica atsevišķu pētījumu, kas balstīts uz atšķirīgām metodoloģijām, analītiskajiem rīkiem, tehnikām un dažādiem citiem aspektiem, līdz ar to iegūtie rezultāti nav gluži salīdzināmi.³³ Līdz ar to no pētījumiem ir sarežģīti izdarīt skaidrus un pārliecinošus secinājumus.³⁴
- 1.66. Saskaņā ar pētījumu rezultātiem laikā no 2016.–2020. gadam vidēji no 0,6% līdz 9,9% darījumu ar *bitcoin* ir nelikumīgi, rēķinot pēc darījumu skaita, un 0,1–5,1% darījumu, rēķinot vērtībā (ASV dolāros). Pētījumā tika atsevišķi analizēti P2P darījumi un darījumi ar starpniekiem, un secināts, ka kopumā P2P darījumos ir lielāka iespēja nelikumībām.³⁵
- 1.67. Ir jāņem vērā, ka uzrādītie dati ietver tikai darījumus, par kuru pretlikumību nav šaubu.³⁶ Kā arī datus tiek ieskaitīti tikai tie darījumi, kur nelikumīgā darbība ir veikta blokķēdē, nevis predikatīvais noziedzīgais nodarījums, piemēram, izvairīšanās no nodokļu nomaksas, notiek tradicionālajā finanšu sistēmā un tiek legalizēta virtuālajās valūtās. Tādējādi dati par nelikumīgu darījumu īpatsvaru, visticamāk, praksē ir augstāki, taču cik ļoti augstāki, nav iespējams noteikt. Pētījums atspoguļo, cik sarežģīti ir veikt datu analīzi par virtuālajās valūtās veiktiem darījumiem.³⁷ Rezumējot, novērtēt virtuālo valūtu apmēru, kā arī ar tām legalizētus noziedzīgi iegūtus līdzekļus, jo īpaši ēnu ekonomikas kontekstā vismaz šobrīd nav iespējams.
- 1.68. Tikmēr Latvijā gan ir konstatētas situācijas, kad NILL ar virtuālajām valūtām veikts pēc predikatīvā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas ar tradicionālajām valūtām. Identificētie gadījumi gan nav bijuši saistīti ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas, bet gan ar krāpšanu.³⁸ Šie nodarījumi nereti realizēti, izmantojot Latvijā darbojošos virtuālās valūtas pakalpojumu sniedzējus, kas nav savu darbību reģistrējuši un tādējādi nav izpildījuši sev piemērojamās Likuma normas.³⁹

12. Īpašie virtuālo valūtu riska faktori

- 1.69. Neraugoties uz to, ka pārliecinošu datu par virtuālo valūtu nozīmi ēnu ekonomikas veicināšanā vai NILL nav, gan ES, gan FATF, gan Latvijas institūcijas ir paudušas, ka

³² FATF. Second 12-Month Review of the Revised FATF Standards on Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. Para. 80. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/second-12-month-review-virtual-assets-vasps.html> [skatīts 01.11.2021.].

³³ Turpat, para. 81.

³⁴ Turpat, para. 83, 89.

³⁵ Turpat, para. 89.

³⁶ Turpat, para. 95.

³⁷ Turpat, para. 100–101.

³⁸ FID. Virtuālo valūtu noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtējums. 2021, 4. lpp. Pieejams: <https://www.fid.gov.lv/lv/aktualitates/virtualo-valutu-noziedzīgi-iegutu-līdzekļu-legalizācijas-terorisma-un-proliferācijas-finansēšanas-risku-novērtējums> [skatīts 03.12.2021.].

³⁹ Turpat, 6. lpp. 20. p.

virtuālajām valūtām piemītot īpašības, kas palielina risku, ka tieši šie instrumenti tiek izmantoti vai nu predikatīvo noziedzīgu nodarījumu izdarīšanā vai NILL.⁴⁰

1.70. Pirmkārt, darījumi ar virtuālajām valūtām var notikt bez starpnieku iesaistes.⁴¹ Respektīvi, nav tradicionālo NILL un izvairīšanās no nodokļu nomaksas *vārtsargu*, kuri varētu virtuālo valūtu lietotāju darījumus uzraudzīt. Otrkārt, virtuālo valūtu var nosūtīt uz jebkuru pasaules valsti, teju nekavējoties un neatgriezeniski.⁴² Treškārt, virtuālo valūtu darījumi var nodrošināt krietni lielāku darījumu privātumu, atsevišķu virtuālo valūtu gadījumā pat anonimitāti.⁴³ Piedevām pastāv īpaši rīki, kas palīdz ērti jaukt dažādas virtuālās valūtas, lai darījumus būtu ērtāk slēpt (angļu val. – *mixers*), interneta protokolu (IP) adreses slēpjot īpaši tīmekļa pārlūki kā Tor, Virtuālo privāto tīkli (VPN) utt.⁴⁴

1.71. Īpaši izvairīšanās no nodokļu nomaksas kontekstā būtiskas ir šādas virtuālo valūtu iezīmes:

- virtuālās valūtas ir globāla mēroga fenomēns, kamēr atsevišķām konkrētām valstīm nav jurisdikcijas pār tām, savukārt globālā mērogā nav nekādu tiesību piespiedu īstenošanas līdzekļu;
- katrā valstī ir atšķirīgs regulējums, pat vienā ekonomiski cieši saistītā reģionā kā ES, kas padara nodokļu uzskaiti un uzraudzību teju neiespējamu;
- starptautiskās sadarbības iestrādes nav piemērotas darbam ar virtuālajām valūtām;⁴⁵

⁴⁰ FID. Nacionālais terorisma finansēšanas un proliferācijas finansēšanas risku ziņojums par 2017.-2018.gadu (papildināts 2019.gada jūlijā). 18.–19. lpp. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Riska%20zi%C5%86ojumi/LV_TF_PF_zinojums_papildinats_2019.pdf [skatīts 01.11.2021.]; VID. Valsts ieņēmumu dienesta uzraugāmo Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likuma subjektu noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas risku novērtējums. 2019. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/virtualas_valutas_mainas_pakalpojumi.pdf [skatīts 01.11.2021.]; Parlamenta un Padomes 2018. gada 30. maija direktīva Nr. 2018/843.

⁴¹ FATF. Updated Guidance For a Risk-Based Approach: Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. 2021, p. 16, para. 34. Pieejams: www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/Updated-Guidance-RBA-VA-VASP.html [skatīts 01.11.2021.].

⁴² Turpat, para. 34.

⁴³ FID. Nacionālais terorisma finansēšanas un proliferācijas finansēšanas risku ziņojums par 2017.-2018.gadu (papildināts 2019.gada jūlijā). Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Riska%20zi%C5%86ojumi/LV_TF_PF_zinojums_papildinats_2019.pdf [skatīts 02.11.2021.]; de Filippi P., Wright A. Blockchain and the Law. The Rule of Code. Harvard University Press, 2018, p. 38–29. [skatīts 02.11.2021.].

⁴⁴ FATF. Updated Guidance For a Risk-Based Approach: Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. 2021, p. 16 para. 34. Pieejams: www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/Updated-Guidance-RBA-VA-VASP.html [skatīts 01.11.2021.]; Vaivade A. Exploitation of cryptocurrencies as a tool for tax evasion: technological and regulatory issues. 2020, p. 21. Pieejams: <https://dspace.lu.lv/dspace/handle/7/52526> [skatīts 01.11.2021.]; FID. Virtuālo valūtu noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtējums. 2021, 5. lpp. 10. p. Pieejams: <https://www.fid.gov.lv/lv/aktualitates/virtualo-valutu-noziedzīgi-iegutu-lidzeklu-legalizācijas-terorisma-un-proliferācijas-finansēšanas-risku-novērtējums> [skatīts 03.12.2021.].

⁴⁵ Vaivade A. Exploitation of cryptocurrencies as a tool for tax evasion: technological and regulatory issues. 2020, p. 22. Pieejams: <https://dspace.lu.lv/dspace/handle/7/52526> [skatīts 01.11.2021.]; OECD. Taxing Virtual Currencies An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues. 2020. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf> [skatīts 02.11.2021.].

- virtuālo valūtu darījumi atļauj ar zemākām izmaksām slēpt ienākumus, par kuriem nevēlas maksāt nodokļus – vairs nav nepieciešams veidot čaulas uzņēmumus ārzonas valstīs.⁴⁶

- 1.72. Kā minēts, Latvijā izplatītākās ēnu ekonomikas komponentes ir darbinieku nedeklarēšana un aplokšņu algu maksājumi, kā arī ieņēmumu (apgrozījuma) neuзrādīšana. Hipotētiski jebkuros no šiem gadījumiem var izmantot virtuālās valūtas. Taču Pētījuma autoru ieskatā, praksē virtuālās valūtas izmantošana šiem mērķiem ir ticama tikai gadījumos, kad papildus sarežģījumi, kas saistīti ar virtuālo valūtu darījumiem salīdzinājumā ar klasiskākiem legalizācijas līdzekļiem kā skaidrā nauda, sevi attaisno. Piemēram, darījumā iesaistītajām personām būtu jāpiemīt virtuālo valūtu jomā nepieciešamajām zināšanām un vai nu darījuma summai būtu jābūt gana būtiskai, vai arī darījumam būtu jābūt ar pārrobežu raksturu. Respektīvi, *aplokšņu algu* maksājumi vai darbinieku nedeklarēšana būtu ticama tikai noteikta rakstura uzņēmumiem un to darbiniekiem kā, piemēram, informāciju tehnoloģiju uzņēmumi un speciālisti šajā nozarē. Apgrozījuma slēpšanai virtuālās valūtas potenciāli varētu izmantot jebkuras jomas uzņēmumi, daļu samaksas par sniegtajiem pakalpojumiem vai piegādātajām precēm saņemot virtuālajās valūtās, bet deklarējot tikai tradicionālajā valūtā un finanšu sistēmā veiktos darījumus. Tendence izmantot virtuālo valūtu legalizācijai varētu palielināties, virtuālo valūtu popularitātei augot, kā rezultātā arī arvien lielākai sabiedrības daļai piemistu nepieciešamās zināšanas virtuālo valūtu jomā. No otras puses, arī virtuālo valūtu regulējums kļūst arvien skrupulozāks visā pasaulē, kas var mazināt virtuālās valūtas pievilcību nelikumīgos darījumos. Tomēr jāuzsver, ka šie ir tikai Pētījuma autoru pieņēmumi, kas izdarīti, balstoties uz praktisko pieredzi darbā ar nodokļu un virtuālo valūtu jautājumiem, kamēr statistiskas datu par virtuālo valūtu nozīmi ēnu ekonomikas veicināšanā nav.
- 1.73. Tomēr Latvijas ēnu ekonomikas apjoma noteikšanas kontekstā, novērtējot galvenās ēnu ekonomiku veidojošās komponentes – ienākumu nedeklarēšanu un algas nodokļu nenomaksu, jāsecina, ka virtuālo valūtu izmantošanas potenciāls nav liels.
- 1.74. Tā kā vispārējās sabiedrības zināšanas par virtuālajām valūtām un to izmantošanas iespējām vērtējamās kā samērā zemas, tad maz ticams, ka virtuālo valūtu norēķini ēnu ekonomikas jomā varētu aizstāt skaidrās naudas lomu šajos procesos, piemēram, darbiniekiem “aplokšņu algas” izmaksāt virtuālajās valūtās. Vēl jo vairāk šāds risks ir vērtējams kā nenožīmīgs tādēļ, ka virtuālo valūtu vērtības ir izteikti mainīgas, un darba ņēmējs ir ieinteresēts saņemt noteiktu, precīzi pieņemtu algas apmēru.
- 1.75. Lielākais potenciāls ēnu ekonomikas jomā būtu izmantot norēķinus virtuālās valūtās apgrozījuma slēpšanas nolūkiem. Šādi organizētos darījumos nodokļu administrācijai būtu ievērojamas grūtības identificēt un izsekot maksājumus, kā arī tos sasaistīt ar konkrētajiem darījumiem. Tomēr virtuālo valūtu norēķinos uzņēmējiem būtu jāņem vērā arī virtuālo valūtu mainīgā vērtība, kas sevī nes ievērojamu finansiālu zaudējumu risku. Tāpat arī virtuālo valūtu norēķinu sarežģītība un izmaksas šādas sistēmas uzturēšanai ļauj secināt, ka uzņēmējiem varētu būt interese veikt darījumus virtuālajās valūtās ar nolūku tos neuзrādīt nodokļu deklarācijās tikai atsevišķās situācijās:

⁴⁶ Vaivade A. Exploitation of cryptocurrencies as a tool for tax evasion: technological and regulatory issues. 2020, p. 23–24. Pieejams: <https://dspace.lu.lv/dspace/handle/7/52526> [skatīts 01.11.2021.].

- Ja darījuma apmērs ir pietiekami liels, lai būtu izdevīgi uzņemties papildus neērtības un izmaksas virtuālo valūtu norēķinu administrēšanai;
- Darījuma specifika ir tāda, kas ļauj uzņemties ar virtuālo valūtu izmantošanu saistīto finanšu risku (piemēram, darījums ar lielu peļņu un kura uzsākšana un pabeigšana prasa ļoti maz laika);
- Ja tiek tirgotas tādas preces/pakalpojumi, kuru tirdzniecība ir aizliegta (tomēr tas neietilpst šajā pētījumā ietvertā ēnu ekonomikas izvērtējuma jomā);
- Ja darījumā piedalās dalībnieki, kas fiziski atrodas tālu viens no otra (tas padara neiespējamu tradicionāli izmantoto norēķinu skaidrā naudā).

1.76. Tomēr sagaidāms, ka virtuālo valūtu norēķini netiks izmantoti darījumos, kur darījuma priekšmets ir izsekojams citādos veidos, piemēram, nekustamā īpašuma vai automašīnas tirdzniecība, kur darījumu informācija ir jāiekļauj publiskajos reģistros.

13. Secinājumi

1.77. Nav šaubu, ka virtuālās valūtas var tikt izmantotas, slēpjot nedeklarētus (nodokļu uzraudzības iestādēm neatklātus) ienākumus, un ka virtuālajām valūtām piemīt īpašības, kas tās var padarīt īpaši pievilcīgas šim lietojumam. Par virtuālo valūtu ietekmi uz ēnu ekonomiku konkrētu datu šobrīd nav, tomēr virtuālo valūtu nenoliedzami var izmantot, lai izvairītos no nodokļu nomaksas, un visticamāk tas varētu īstenoties situācijās, kad gan iesaistīto pušu zinātība šajā jomā to pieļauj, gan arī darījuma raksturs vai apmērs to atļaus. Vienlaikus jāņem vērā, ka virtuālās valūtas pasaules mērogā joprojām veido vien niecīgu daļu no kopējā darījumu apjoma pasaulē, līdz ar to virtuālo valūtu nozīmi ēnu ekonomikas veicināšanā nevajadzētu pārvērtēt. Detalizētāki secinājumi un ieteikumi ir izvērsti šī Pētījuma IX nodaļā.

II. NOZIEDZĪGU NODARĪJUMU NODOKĻU JOMĀ STATISTIKAS ANALĪZE

1.78. Iepriekš aplūkoto ēnu ekonomikas pastāvēšanu Latvijā apliecina arī tiesu prakse lietās par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Pārskata periodā analizēti statistikas dati par 139 publiski pieejamiem Latvijas tiesu nolēmumiem, kuri pieņemti periodā no 2019. gada 1. janvāra līdz 2021. gada 30. jūnijam. Ja vienā lietā pārskata periodā publiski ir pieejami vairāki nolēmumi, statistikā iekļauts un analizēts pēdējais pieejamais nolēmums.

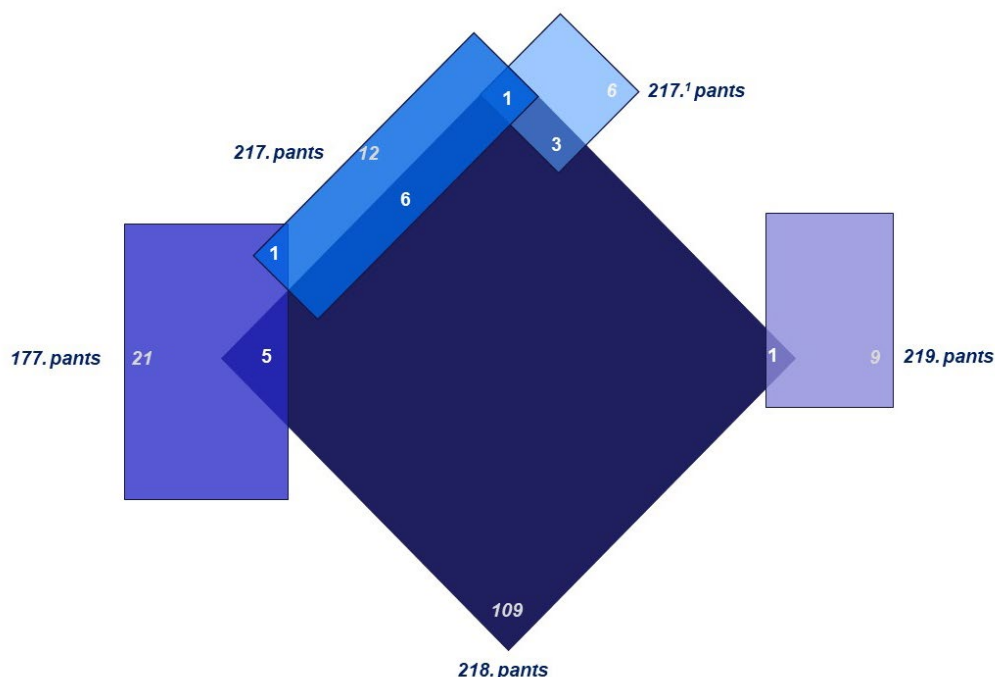
1.79. Analīze veikta pēc šādiem kritērijiem:

- noziedzīgo nodarījumu kvalifikācijas (KL 177. pants, 217. pants, 217.¹ pants, 218. pants, 218.¹ pants un 219. pants);
- nolēmumu skaita pieaugums/samazinājums pārskata periodā;
- nolēmumu sadalījums pēc tiesām, tiesu instancēm un nolēmumu pārsūdzības rezultāta;
- vai spriedums ir bijis notiesājošs un/vai piemērots piespiedu ietekmēšanas līdzeklis juridiskajai personai.

1. Noziedzīgo nodarījumu kvalifikācijas sadalījums

1.80. Pārskata periodā pieejamos nolēmumos konstatējams ievērojams to noziedzīgo nodarījumu pārsvars, kas kvalificēti pēc KL 218. panta – 109 no 139 nolēmumiem. Otra biežākā kvalifikācija bijusi KL 177. pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums – 21 nolēmumā. KL 217. pants konstatējams 12 nolēmumos, KL 219. pants – 9 nolēmumos un KL 217.¹ pants – 6 nolēmumos. KL 218.¹ pants pārskata periodā nav konstatēts nevienā nolēmumā.

1.81. Daļā uzskaitīto nolēmumu kvalificēti vairāki no minētajiem pantiem un šo nolēmumu sadalījums atspoguļots zemāk.

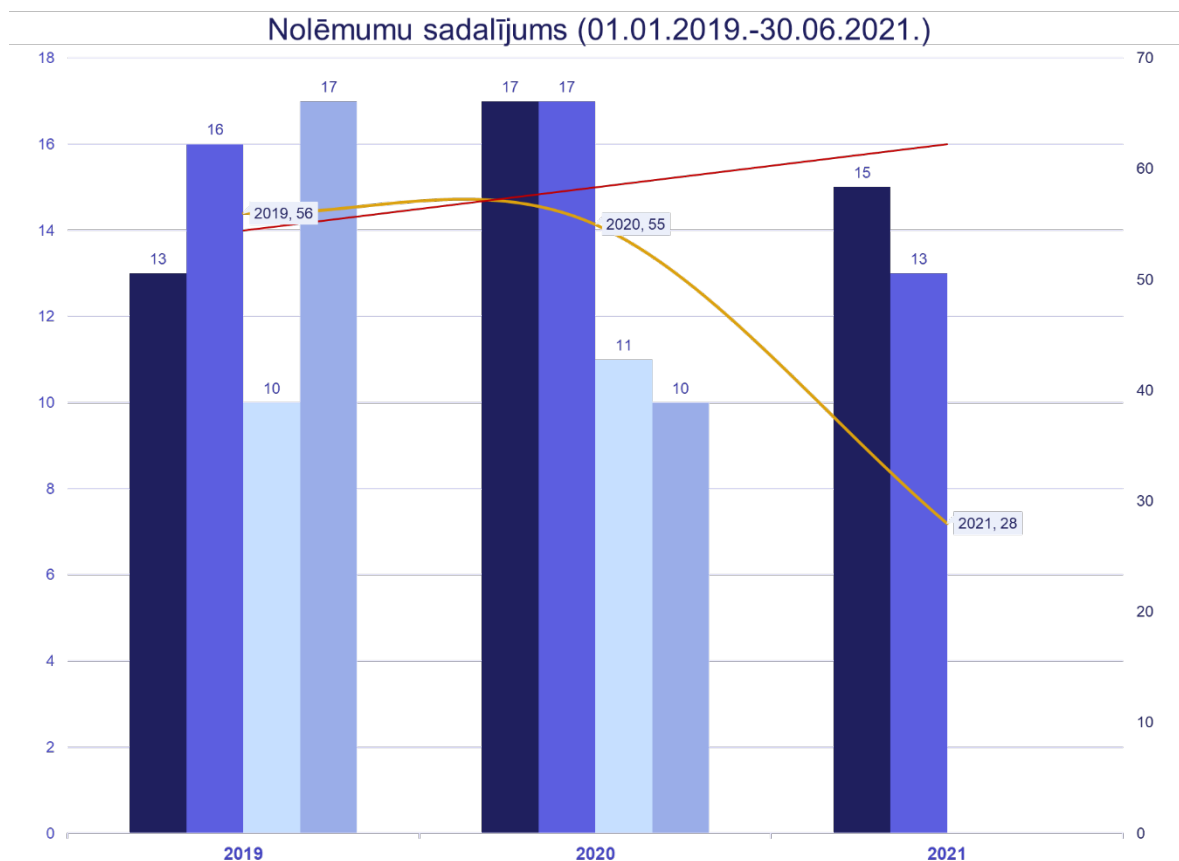


- 1.82. Kā redzams no šī sadalījuma, nodokļu jomā pārsvarā gadījumu kvalificēts tikai viens no noziedzīgajiem nodarījumiem (KL 177. pants, 217. pants, 217.¹ pants, 218. pants vai 219. pants), un šo noziedzīgo nodarījumu kopība veidota vien 15 no 139 nolēmumiem (jeb tikai vienā gadījumā no deviņiem).
- 1.83. Vērtējot šo kopību proporciju, secināms, ka KL 218. pantam veidota kopība ar citu nodokļu jomas noziedzīgo nodarījumu vien 14 no 109 nolēmumiem, kuru starpā biežākā bijusi kopība ar KL 217. pantu. Tā ir veidota sešos gadījumos, kuru starpā ir viena kopība vienlaikus ar KL 217. un 217.¹ pantu. Otrā biežākā kopība bija ar KL 177. pantu (piecos gadījumos).
- 1.84. Jautājums par KL 218. un 217. panta nošķiršanu tika aktualizēts jau 2013. gadā, un AT prakses apkopojumā tika norādīts, ka KL 218. un 217. panta *kopību nav jāveido*, jo izvairīšanos no nodokļu nomaksas shēmu citādi nav iespējams īstenot, kā vien viltojot grāmatvedības dokumentus un tos attiecīgi iekļaujot deklarācijās un gada pārskatos.⁴⁷ Tomēr apstākļi, ka šādas kopības vēl joprojām tiek veidotas, liecina par to, ka joprojām pastāv nevienveidīga prakse minēto noziedzīgo nodarījumu kvalifikācijā un nošķiršanā. Taču salīdzinot ar iepriekš pētīto periodu (2008.–2013. gads), šādai nevienveidīgai praksei ir tendence samazināties.
- 1.85. Savukārt KL 218. un 177. panta kopība tikai 5 no 109 nolēmumiem liecina, ka vairumā gadījumos noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā ir vērsti uz valstij maksājamo nodokļu samazināšanu, nevis uz prettiesiski iegūto nodokļu pārmaksu atgūšanu no valsts. Šī tendence sakrīt arī ar praksē novēroto, ka uzņēmumi izvairās atprasīt no valsts PVN pārmaksas, jo to atgūšana parasti ir saistīta ar pastiprinātu VID uzmanību un īstenojamām pārbaudēm, lai izvērtētu nodokļa pārmaksas atmaksas pamatotību. Arī administratīvajās lietās, kurās VID kvalificē nodokļa maksātāja darījumus kā faktiski nenotikušus, bieži vien šādi darījumi tiek organizēti tādā veidā, ka starpība starp valsts budžetā maksājamo PVN un priekšnodokli atskaitīto PVN par faktiski nenotikušajiem darījumiem, veidotu nulli (vai budžetā maksājamais PVN būtu niecīgs).
- 1.86. Bažas rada fakts, ka neskatoties uz būtisku ēnu ekonomikas īpatsvaru valstī, ko galvenokārt veido manipulācijas ar darba nodokļiem, lai izmaksātu darbiniekiem *aplokšņu algas*, pētāmajā periodā tikai 6 gadījumos personas sauktas pie kriminālatbildības pēc KL 217.¹ panta. Šī tendence, savukārt, liecina, ka VID un izmeklēšanas iestādes joprojām saskaras ar grūtībām *aplokšņu algu* izmaksas konstatēšanā un pierādīšanā.

⁴⁷ Augstākās tiesas tiesu prakses apkopojums “Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksāšanas”, 2013. Pieejams: https://www.at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [skatīts 15.11.2021.]; Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 282.–283. lpp.; Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Sevišķā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2009, 276. lpp.

2. Nolēmumu skaita pieaugums/samazinājums pārskata periodā

- 1.87. Pārskata periodā analizēti 139 nolēmumi, no kuriem 56 pieņemti 2019. gadā, 55 pieņemti 2020. gadā un 28 pieņemti 2021. gadā. Sakarā ar to, ka pētāmajā periodā ietilpst tikai 2021. gada pirmie divi ceturkšņi, tad objektīvu secinājumu izdarīšanai par nolēmumu skaita pieaugumu/samazinājumu zemāk atspoguļoti dati par nolēmumu sadalījumu ceturkšņos.

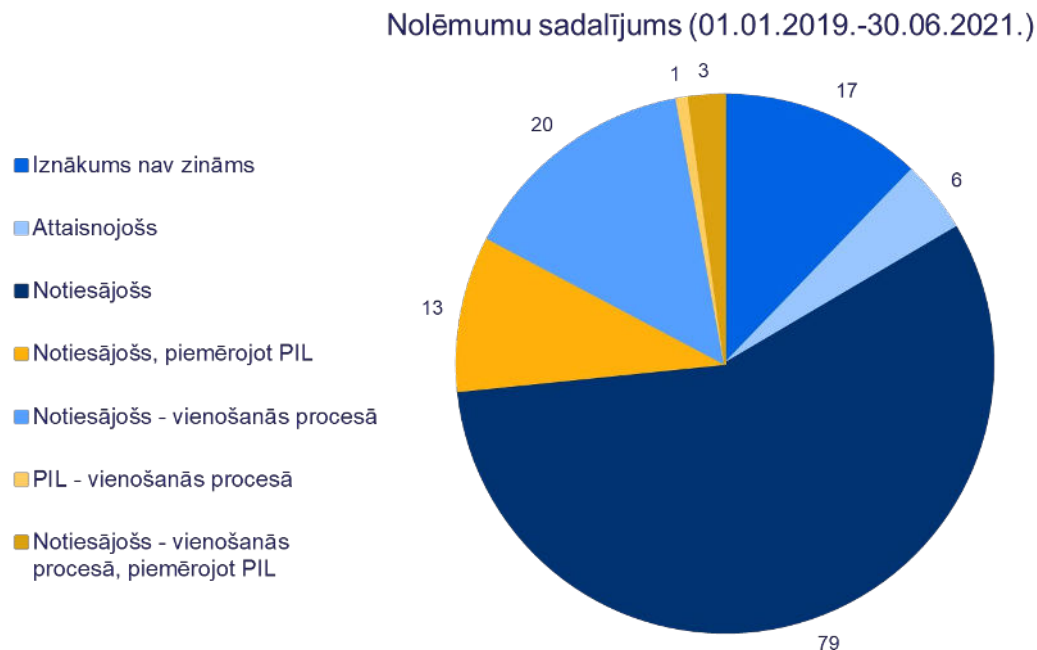


- 1.88. Kreisā ass attiecināma uz nolēmumu skaitu ceturksnī, kurš atspoguļots stabiņu diagrammas formā. Labā ass attiecināma uz (1) nolēmumu kopskaitu gadā, kurš veido oranžās krāsās līkni, un (2) tendences līkni sarkanā krāsā. Oranžā līkne atspoguļo nolēmumu faktisko samazinājumu pārskata periodā, proti, 2019. un 2020. gadā bijis gandrīz identisks nolēmumu skaits (56 un 55 nolēmumi respektīvi), kamēr 2021. gadā nolēmumu bijis gandrīz uz pusi mazāk, t.i., 28 nolēmumi.
- 1.89. Savukārt sarkanā tendences līkne atspoguļo gaidāmo nolēmumu izaugsmi turpmākajā periodā, ņemot vērā, ka pārskata periodā pētīti tikai pirmo divu 2021. gada ceturkšņu nolēmumi. Attiecīgi, vērtējot nolēmumu skaitu ceturkšņos, tendence ir vērsta augšup un iespējams sagaidīt, ka 2021. gada trešajā un ceturtajā ceturksnī būtu neliels nolēmumu skaita pieaugums iepretim 2019. un 2020. gada rādītājiem.

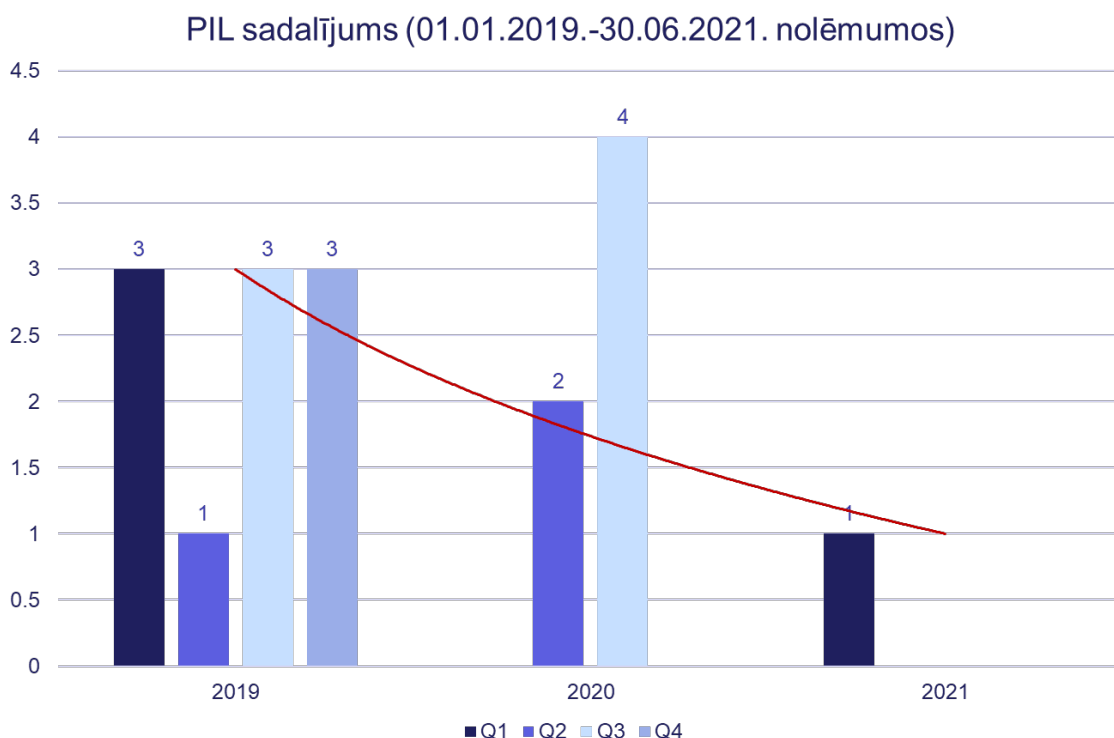
3. Vai spriedums ir bijis notiesājošs un vai piemērots piespiedu ietekmēšanas līdzeklis juridiskajai personai?

- 1.90. Analizēto nolēmumu skaitā vairumā gadījumu persona ir notiesāta, lietā nepiemērojot piespiedu ietekmēšanas līdzekli (79 lietas). 13 lietās persona ir notiesāta, vienlaicīgi juridiskajai personai piemērojot piespiedu ietekmēšanas līdzekli. 20 lietās persona notiesāta

vienošanās procesā un trīs lietās persona notiesāta vienošanās procesā, vienlaicīgi juridiskajai personai piemērojot piespiedu ietekmēšanas līdzekli. Vienā lietā piespiedu ietekmēšanas līdzeklis juridiskajai personai piemērots vienošanās procesā. Tikai sešos no analizētajiem nolēmumiem persona ir attaisnota, savukārt 17 lietās tiesvedība nav beigusies, tādēļ rezultāts nav zināms. Minētais nolēmumu sadalījums atspoguļots zemāk.



1.91. No 139 apskatītajiem nolēmumiem kopskaitā 17 gadījumos konstatējams, ka lietā piemēroti piespiedu ietekmēšanas līdzekļi. Vairums šo gadījumu bijuši 2019. gadā, proti, 10 no 17 gadījumiem. 2020. gadā konstatējami seši gadījumi un 2021. gadā tikai viens. Precīzāks nolēmumu sadalījums pa ceturkšņiem atspoguļots zemāk.



- 1.92. No pārskata periodā pieejamo nolēmumu analīzes secināms, ka piespiedu ietekmēšanas līdzekļu piemērošanas gadījumu skaits mazinās, un šī tendence atspoguļota sarkanajā līknē.
- 1.93. Nobeigumā uzsverams, ka visi augstākminētie secinājumi ir attiecināmi vienīgi uz publiski pieejamajiem nolēmumiem, un nav zināms, vai publiski nepieejamās lietās izveidotos līdzīgs vai gluži citāds gadījumu sadalījums.
- 1.94. Papildu šajā nodaļā jau aplūkotajai statistikas datu analīzei šī Pētījuma 2. pielikumā pieejama arī statistikas datu analīze par nolēmumu sadalījumu pēc tiesām, instancēm un pārsūdzības rezultāta.

III. NOZIEDZĪGU NODARĪJUMU NODOKĻU JOMĀ GADĪJUMU ANALĪZE

1.95. Pēc tiesu prakses statistikas datu aplūkošanas jau detalizētāk jāpievēršas konkrētiem tiesu praksē konstatētiem izvairīšanās no nodokļu nomaksas gadījumiem, turklāt tieši tiem gadījumiem, kad predikatīvajam – izvairīšanās no nodokļu nomaksas nodarījumam – seko NILL.

1. NILL gadījumi

1.96. Saskaņā ar Likumu un tiesību doktrīnu ar NILL ir jāsaprot noziedzīgs nodarījums, kura objektīvā puse var izpausties daudzos dažādos veidos, piemēram, kā:

- noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu un citas mantas *iepludināšana* legālajā biznesā nolūkā gūt peļņu vai izmantošana noziedzīgo darbību turpināšanai;
- dažādu finanšu operāciju veikšana ar vērtspapīriem, parādzīmēm, noguldījumu sertifikātiem un citiem finanšu instrumentiem;
- finanšu līdzekļu transakcijas, finanšu līdzekļu ieguldīšana fondos, trastos, nodibinājumos;
- valūtas maiņa;
- noziedzīgi iegūtu naudas līdzekļu izmaksa dividendēs;
- darījumu veikšana ar kustamu vai nekustamu mantu, to iegādājoties vai atsavinot;
- fiktīvu pakalpojumu līgumu un apdrošināšanas līgumu slēgšana;
- jebkādi civiltiesiski un komerciāli darījumi un citas legalizēšanu veidojošas darbības, kas ārēji atbilst likumīgām un kuru nolūks ir radīt šķietamību par darījumu un tajā izmantoto līdzekļu legalitāti.⁴⁸

1.97. Neskatoties uz to, analizējot publiski pieejamus anonimizētos nolēmumus laika periodā no 2019. līdz 2021. gada otrā ceturkšņa beigām, ir secināms, ka gadījumi, kad personas tika sauktas pie kriminālatbildības par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu nodokļu jomā un tam sekojošo NILL, ir salīdzinoši reti (t.i., tikai 16 gadījumi 3 gadu laikā). Turklāt šie gadījumi ir ļoti vienveidīgi.

1.98. Proti, tipiskākais gadījums, kādā notiek noziedzīgs nodarījums nodokļu jomā un tam sekojošā NILL, ir, faktiski neveicot darījumus ar citiem uzņēmumiem un viltojot jeb sagatavojot patiesībai neatbilstošus dokumentus par faktiski neveiktajiem darījumiem un pēc tam deklarējot tos VID. Tādējādi tiek prettiesiski izmantotas tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitījumiem, radot iespēju valstij nesamaksāto PVN nepamatoti novirzīt reāli veiktu ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai un NILL. Šādas darbības parasti kvalificē pēc KL 218. panta otrās vai trešās daļas un KL 195. panta trešās daļas, ņemot vērā naudas summas lielo apmēru, kā arī apstākļus, ka nereti noziegumus veic organizēta grupa.

1.99. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas parasti tiek izdarīta, izveidojot fiktīvu uzņēmumu ķēdi, iekļaujot gada pārskatos un deklarācijās grāmatvedības dokumentus par nenotikušiem

⁴⁸ Skat. Likuma 5. pantu; Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XVIII–XXV nodaļa). Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2019, 126. lpp.; Augstākās tiesas tiesu prakses apkopojums “Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksāšanas”, 2013. Pieejams: https://www.at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokli%20legalizacija_anonim.doc [skatīts 15.11.2021.].

jeb fiktīviem darījumiem, tādējādi samazinot valsts budžetā maksājamā PVN summas. Šo darbību galvenais uzdevums ir nodrošināt fiktīvu darījumu šķietamību starp ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem (arī fiktīviem), kas tiek īstenots, noformējot dokumentus un nodrošinot to apriti, kā arī nodrošinot naudas līdzekļu apriti uzņēmuma norēķinu kontā.

1.100. Tā, piemēram, Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija sprieduma krimināllietā Nr. 12507000219,⁴⁹ uzsākot noziedzīgās darbības, organizētā grupa vienojās par šādiem pamatpienākumiem un to sadali:

- iegūt savā faktiskajā kontrolē uzņēmumus ar fiktīvu uzņēmumu pazīmēm;
- sastādīt nepieciešamos dokumentus fiktīvo uzņēmumu pārreģistrācijai;
- dokumentāli noformēt fiktīvus darījumus starp reālu saimniecisko darbību veicošu uzņēmumu un fiktīvajiem uzņēmumiem, kuri ir divu no organizētās grupas dalībnieku faktiskajā kontrolē;
- nodrošināt fiktīvo darījumu ieņēmumu grāmatvedībā un deklarēšanu VID;
- organizēt finanšu līdzekļu plūsmu par fiktīviem darījumiem.

1.101. Tomēr kā detalizētāk atklāts turpmāk, neraugoties uz apjomā samērā nelielo tiesu praksi NILL lietās, ir iespējams izdarīt secinājumus par kopējām tendencēm. Piemēram, var secināt, ka noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā un tam sekojošā NILL īstenošanā būtiska loma ir uzņēmumu grāmatvežiem. Kā arī var izdarīt slēdzienus par NILL īstenošanā izmantotajiem tipiskākajiem paņēmieniem. Visbeidzot, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas un NILL noziedzīgu nodarījumu gadījumā ir visai sarežģīti precīzi kvalificēt nodarījumus, kā detalizētāk pausts Pētījuma secinājumu IX nodaļā.

2. Personas ar grāmatvedības zināšanām loma noziedzīgu nodarījumu izdarīšanā

1.102. Visbiežāk noziedzīgās darbības tiek īstenotas ar *personas ar grāmatvedības zināšanām* līdzdalību. Šīs personas pamatpienākums ir kārtot uzņēmuma (reizēm arī fiktīvo uzņēmumu) grāmatvedību, sastādot, parakstot un iesniedzot šo uzņēmumu atskaites un deklarācijas VID ar mērķi nodrošināt noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā iesaistīto uzņēmumu grāmatvedības dokumentu formālu atbilstību nodokļu jomā reglamentējošo normatīvo aktu prasībām un radīt priekšstatu par šo uzņēmumu saimnieciskās darbības veikšanu jeb to imitējot.

1.103. Šis mērķis spilgti izriet no Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija sprieduma lietā Nr. 12507000219.⁵⁰ Konkrētajā lietā organizētās grupas sastāvā tika iesaistīta persona ar padziļinātām zināšanām grāmatvedībā, kura apzinājās, ka viņas apkalpotie, uz trešo personu vārda reģistrētie uzņēmumi, faktiski neveic reālu saimniecisko darbību, atrodas noziedzīgas grupas dalībnieku faktiskajā kontrolē un tiek izmantoti nozieguma īstenošanai.

1.104. Citās lietās paši apsūdzētie ir personas ar šādām grāmatvedības zināšanām. Piemēram, no Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra sprieduma lietā

⁴⁹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.].

⁵⁰ Turpat.

Nr. 15830020314⁵¹ izriet, ka apsūdzētais kādā no iepriekšējām darba vietām strādājis tieši par grāmatvedi.

- 1.105. Tomēr nereti ir arī situācijas, kad kādai no noziedzīgajās darbībās iesaistītajai personai nemaz nav zināms par pārējiem organizētās grupas dalībniekiem. Šī persona tikai pilda citas personas uzdevumus, nezinot nedz to, kādā veidā bija iecerēta izvairīšanās no nodokļu nomaksas, nedz arī to, ka ar savām darbībām viņš atbalsta organizētās grupas noziedzīgo nodarījumu. Piemēram, no lietām Nr. 15830103510⁵² un Nr. 15830008614⁵³ izriet, ka grāmatvedis, kurš ieģrāmatoja un VID norādīja PVN deklarācijās dokumentus par fiktīvajiem darījumiem, nemaz nebija informēts par noziedzīgo vienošanos un neapzinājās noziedzīgo darbību mērķi. Līdzīgā gadījumā Kurzemes apgabaltiesas 2020. gada 13. oktobra spriedumā lietā Nr. 12380000116⁵⁴ uzsvērts, ka, neatkarīgi no tā, vai šāda persona ir organizētās grupas loceklis vai ar savām darbībām atbalsta organizētas grupas izdarītu noziedzīgu nodarījumu, nav nozīmes tam, vai viņš pazina pārējos grupas locekļus. Svarīga ir personas subjektīvā attieksme pret izdarītajām darbībām, proti, tas, vai personai ir zināms, ka uzņēmums nodarbojas ar nelikumīgām darbībām finanšu sfērā.
- 1.106. Neskatoties uz to, ka vairumā gadījumu persona ar grāmatvedības zināšanām zina vai arī apzinās, ka ar savām darbībām atbalsta noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, no publiski pieejamiem tiesu nolēmumiem izriet, ka pie kriminālatbildības galvenokārt tiek saukti tikai noziedzīgā nodarījuma *izdarītāji*. Aplūkojamā laika periodā publiski atrodama tikai viena lieta, kur persona notiesāta, izdarot noziedzīgu nodarījumu – izvairīšanās no nodokļu nomaksas, līdzdalībā.⁵⁵ Detalizētāki secinājumi un ieteikumi ir izvērsti šī Pētījuma IX nodaļā.

3. Noziedzīgo nodarījumu īstenošanas paņēmieni

- 1.107. Ne visos publiski pieejamos tiesu nolēmumos, kuros atspoguļojas lietā iesaistīti fiktīvi uzņēmumi, ir aprakstīts, kādā veidā personas iegūst fiktīvus uzņēmumus savā faktiskajā kontrolē. Tomēr no jau pieminētā Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija sprieduma secināms, ka tas tiek darīts sekojošos apstākļos. Organizētās grupas dalībnieki piedāvā citām fiziskajām personām kļūt par fiktīvo uzņēmumu atbildīgajām amatpersonām, apsotot par to materiālu atlīdzību. Piekrītot šādam piedāvājumam, personas paraksta nepieciešamos dokumentus un tiek reģistrētas komercreģistrā par fiktīvo uzņēmumu valdes locekļiem ar tiesībām pārstāvēt kapitālsabiedrību atsevišķi. Uzņēmuma juridiskie dokumenti tiek nodoti organizētās grupas dalībniekiem. Papildu tam,

⁵¹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁵² Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2017. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. 15830103510. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/443005.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁵³ Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.]; Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2017. gada 27. februāra spriedums lietā Nr. 15830008614. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450084.pdf> [skatīts 22.10.2021.].

⁵⁴ Kurzemes apgabaltiesas 2020. gada 13. oktobra spriedums lietā Nr. 12380000116, 14.1. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/440026.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁵⁵ Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2020. gada 21. jūlija spriedums lietā Nr. 15840089919. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/420085.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

kredītiestādē tiek atvērts arī fiktīvo uzņēmumu norēķinu konts. Arī šeit saņemtie norēķinu kontu rekvizīti, internetbankas izmantošanai nepieciešamie personalizētie instrumenti un maksājumu kartes tiek nodotas organizētās grupas dalībniekiem. Jāpiebilst, ka no lietas faktiskajiem apstākļiem izriet, ka šajā gadījumā ne visas iesaistītās personas pat tiek informētas par noziedzīgo vienošanos.

- 1.108. Saskaņā ar likuma “Par grāmatvedību” 2. panta trešo daļu valdes loceklis ir atbildīgs par grāmatvedības kārtošanu uzņēmumā, visu saimnieciskos darījumus apliecinošo dokumentu oriģinālu un kopiju saglabāšanu. Par uzņēmuma veiktajiem ar nodokli apliekamajiem darījumiem valdes loceklim atbilstoši likuma “Par nodokļiem un nodevām” 15. panta pirmās daļas 1., 2. un 7. punktam ir pienākums aprēķināt maksājamo nodokļu summas, noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus, ieturēt konkrēto nodokļu likumos paredzētās maksājamās nodokļu summas.
- 1.109. Neraugoties uz minētajām tiesību normām, apsūdzētie arī apzinās, ka saskaņā ar PVN likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktu priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļu rēķiniem faktiski notikušiem (reāliem) darījumiem. Taču nolūkā izvairīties no nodokļu nomaksas par uzņēmuma veiktajiem ar PVN apliekamajiem darījumiem, visās analizējamās situācijās dokumentāli tiek noformēti un deklarēti fiktīvi ar nodokli apliekami darījumi starp uzņēmumu, kurš izvairās no nodokļu nomaksas, un citiem uzņēmumiem (parasti fiktīviem).
- 1.110. Minētajā Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedumā norādīts, ka fiktīvi darījumi noformēti, organizētās grupas dalībniekiem izmantojot viņu rīcībā esošos fiktīvo uzņēmumu rekvizītus un zīmogus, noformējot un nododot fiktīvo uzņēmumu amatpersonām parakstīšanai viltotus dokumentus par *it kā* notikušiem darījumiem, pēc tam šos dokumentus nododot piesaistītajai personai ar speciālajām grāmatvedības zināšanām. Šī persona attiecīgi viltotos rēķinus par fiktīvajiem darījumiem iegrāmato reālu saimniecisko darbību veicoša uzņēmuma grāmatvedības reģistros un kā attaisnojuma dokumentus iekļauj VID iesniegtajās uzņēmuma ikmēneša PVN deklarācijās un to pielikumos “Pārskats par priekšnodokļa summām, kas iekļautas PVN deklarācijā”. Līdz ar to šādā veidā tipiski tiek prettiesiski atskaitīts priekšnodoklis no valsts budžetā maksājamās PVN summas par fiktīviem darījumiem.
- 1.111. Jāpiebilst, piemēram, ka prettiesisko darbību rezultātā krimināllietā Nr. 15830110809 personas PVN pārmaksās priekšnodoklī ietverto summu pat izmantoja uzņēmuma kārtējo un nokavēto nodokļu maksājumu jeb parādu segšanai.⁵⁶
- 1.112. No publiski pieejamiem nolēmumiem redzams, ka rēķini un attiecīgi fiktīvi veiktie naudas līdzekļu pārskaitījumi parasti ir par precēm un retākos gadījumos par pakalpojumiem. Apskatāmajās lietās rēķini tikuši izrakstīti, piemēram, par dažādām auto

⁵⁶ Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 19. decembra lēmums lietā Nr. 15830110809, SKK-219/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398582.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas apgabaltiesas 2018. gada 17. oktobra spriedums lietā Nr. 15830110809. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398792.pdf> [skatīts 22.10.2021.].

rezerves daļām, būvmateriāliem,⁵⁷ traktortehniku,⁵⁸ autobusu,⁵⁹ svaigu zivju produkciju,⁶⁰ nerafinētu rapšu eļļu, sojas spraukumiem, kviešu graudiem, pārstrādātu kukurūzu, rotējošu sijātāju⁶¹. Savukārt pakalpojumu gadījumā tie bijuši par celtniecības, remontdarbiem un elektroinstalācijas darbiem.⁶² Taču dažkārt fiktīvi sniegti pakalpojumi tiek izdomāti pat gana specifiskāki, tādējādi, iespējams, cenšoties novērst kādas šaubas par to šķietamību. Piemēram, lietā Nr. 15830719511⁶³ tika sagatavots līgums starp biedrību un kādu uzņēmumu, atbilstoši kuram šis uzņēmums arēnā nodrošinātu gaismas diožu LED ekrānu un tajā izvietojamo reklāmu, gaismas, lāzeru un video izvietojumu šovu piecās kluba spēlēs, par katru spēli saņemot Ls 21 670,00. Šajā lietā pēc tam, kad basketbola spēles bija notikušas, fiktīvā pakalpojuma sniedzējs sagatavoja atbilstošus rēķinus, apzinoties, ka pakalpojums biedrībai faktiski nemaz netika sniegts.

1.113. Jau minētajā Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedumā lietā Nr. 12507000219⁶⁴ izvairīšanās no nodokļu nomaksas īstenota reālu saimniecisko darbību veicoša uzņēmuma interesēs. Tāpat arī krimināllietā Nr. 15830103510⁶⁵ uzsvērts, ka apsūdzētie uzņēmuma, kura interesēs notiek izvairīšanās no nodokļu nomaksas, vārdā organizē un veic reālu finansiāli saimniecisko darbību. Minētais izpaužas, piemēram, tiekoties ar darījumu partneriem (pasūtītājiem un apakšuzņēmējiem), šī uzņēmuma vārdā slēdzot ar PVN apliekamus darījumus, nodrošinot šo darījumu izpildīšanu, iegrāmatošanu uzņēmuma grāmatvedībā, deklarēšanu VID un kontrolējot naudas līdzekļu plūsmu uzņēmuma norēķinu kontos. Savukārt citi uzņēmumi, kas tiek iesaistīti nelikumīgajās darbībās, piemēram, kā darījumu partneri vai uzņēmumi, caur kuriem tiek veikta NILL, nereti ir tieši fiktīvi uzņēmumi.

1.114. No Kurzemes rajona tiesas 2019. gada 22. oktobra sprieduma lietā Nr. 12380000116⁶⁶ izriet, ka tika īstenotas tipiskās predikatīvā nodarījuma darbības, PVN deklarācijā priekšnodokļa atskaitījumos nepamatoti iekļaujot fiktīvus darījumus un veicot priekšnodokļa atskaitījumu par neveiktiem darījumiem, tādējādi nodarot zaudējumus valsts

⁵⁷ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.].

⁵⁸ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁵⁹ Zemgales rajona tiesas 2019. gada 6. decembra spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/410387.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁶⁰ Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.].

⁶¹ Kurzemes rajona tiesas 2019. gada 22. oktobra spriedums lietā Nr. 12380000116. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/440190.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁶² Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁶³ Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 28. februāra lēmums lietā Nr. 15830719511, SKK-79/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/376852.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 20. jūnija spriedums lietā Nr. 15830719511. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/418007.pdf> [skatīts 22.10.2021.].

⁶⁴ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.].

⁶⁵ Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2017. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. 15830103510. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/443005.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁶⁶ Kurzemes rajona tiesas 2019. gada 22. oktobra spriedums lietā Nr. 12380000116. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/440190.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

budžetam. Taču, atšķirībā no citām lietām, šajā gadījumā Latvijas uzņēmums iegādājās preces no citām ES dalībvalstīm, bet tālāk preces realizēja Latvijā ar PVN 21%, tādējādi tam radās valsts budžetā maksājamais nodoklis. Savukārt, lai nebūtu jāmaksā valsts budžetā PVN par veiktajiem realizācijas darījumiem, apsūdzētais organizētā grupā ar kāda uzņēmuma valdes locekli organizēja fiktīvu darījumu ķēdi, deklarējot faktiski nenotikušus preču iegādes darījumus ar citiem Latvijas uzņēmumiem.

- 1.115. Parasti apsūdzētie paši organizē un pārvalda fiktīvo darījumu ķēdi. Taču no, piemēram, krimināllietas Nr. 12130000710⁶⁷ faktiskajiem apstākļiem izriet, ka uzņēmuma valdes loceklis nevis pats organizēja, bet gan izmantoja kādas citas personas fiktīvo darījumu ķēdi, deklarējot faktiski nenotikušus darījumus. Proti, šāda nodarījuma izdarīšanu veicinājusi citas personas jau izveidota fiktīvu darījumu ķēde, kuru apsūdzētais izmantoja, lai sava uzņēmuma grāmatvedībā iegrāmatotu faktiski nenotikušus darījumus.
- 1.116. Jāsecina, ka predikatīvais noziedzīgais nodarījums nodokļu jomā parasti tiek īstenots, iesaistoties vairākām personām. Piemēram, tipisks gadījums, kā tiek sadalīti pienākumi grupas starpā, izriet no krimināllietas Nr. 15830719511.⁶⁸ Šajā lietā viena persona organizēja noziedzīgo nodarījumu, vienojoties ar kādas biedrības valdes locekli par šķietamu darījumu noformēšanu, tiekoties ar šķietamā darījuma partneri un vienojoties par sabiedrības iesaistīšanu darījumos, kuri faktiski netiktu veikti. Otra persona, savukārt, nodrošina fiktīva darījuma dokumentāciju un atbilstošu rēķinu izrakstīšanu biedrības vārdā. Visbeidzot trešā persona (parasti ar grāmatvedības zināšanām) nodrošina šo fiktīvo darījumu iegrāmatošanu biedrības grāmatvedībā.
- 1.117. Kā jau minēts, lielākajā daļā gadījumu tiek prettiesiski atskaitīts priekšnodoklis no budžetā maksājamās PVN summas, pārvaldot un organizējot fiktīvu darījumu ķēdi. Taču krimināllietā Nr. 15830103510⁶⁹ valsts budžetam tika nodarīts mantiskais zaudējums nenomaksātā UIN veidā. Proti, apsūdzētie, apzinoties likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, kas bija spēkā līdz 2018. gada 1. janvārim, 4. panta pirmo daļu, uzņēmuma gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā un ienākuma nodokļa deklarācijā apzināti nepamatoti izdevumos iekļāva fiktīvos darījumus. Rezultātā gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā un UIN deklarācijā tika prettiesiski samazināts ar UIN aplikamais objekts un valsts budžetam nodarīts mantiskais zaudējums nenomaksātā UIN veidā kopā EUR 413 475,81 apmērā. Līdzīgi arī lietā Nr. 12130000710 personas ne tikai pilnā apmērā nesamaksāja PVN, bet arī, samazinot ar nodokli aplikamos ienākumus, izvairījās no UIN nomaksas, radot valstij zaudējumus EUR 24 866,11 kopsummā.

⁶⁷ Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 20. marta lēmums lietā Nr. 12130000710, SKK-24/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/378535.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Vidzemes apgabaltiesas 2018. gada 12. jūnija spriedums lietā Nr. 12130000710. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/378569.pdf> [skatīts 25.10.2021.].

⁶⁸ Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 28. februāra lēmums lietā Nr. 15830719511, SKK-79/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/376852.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 20. jūnija spriedums lietā Nr. 15830719511. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/418007.pdf> [skatīts 22.10.2021.].

⁶⁹ Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2017. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. 15830103510. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/443005.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

4. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija un pierādīšana

- 1.118. Parasti aprakstītie predikatīvie noziedzīgie nodarījumi nodokļu jomā tiek kvalificēti pēc KL 218. panta otrās vai trešās daļas, taču retos gadījumos (divās no apskatāmajām 10 lietām) – pēc KL 177. panta kādas no daļām kā krāpšana, ļaunprātīgi izmantojot uzticēšanos vai ar viltu.⁷⁰ Tiesu praksē netika konstatētas problēmas, norobežojot krāpšanu, kas saistīta ar pārmaksātā PVN atmaksāšanas pieprasīšanu vai saņemšanu (KL 177. pants), un izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas (KL 218. pants). Lielākas problēmas rada nepieciešamība norobežot izvairīšanos no nodokļu nomaksas (KL 218. pants) un NILL (KL 195. pants), īpaši gadījumos, kad personas nolūks *slēpt* un *maskēt* finanšu līdzekļu noziedzīgo izcelsmi un piederību (nevis tikai izvairīties no nodokļiem) nav viennozīmīgi izsecināms. Turklāt tiesu prakse nav konsekventa.
- 1.119. Tā, piemēram, Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedumā⁷¹ norādīts, ka persona izkrāpa valsts budžeta līdzekļus lielā apmērā, nodarījumu kvalificējot pēc KL 177. panta trešās daļas un KL 195. panta trešās daļas. Proti, apsūdzētais, būdams uzņēmuma valdes loceklis, nolūkā no valsts budžeta izkrāpt naudu, iesniedza VID uzņēmuma PVN deklarāciju, deklarējot faktiski nenotikušu darījumu par šķietamu pamatlīdzekļa (traktora) iegādi kopsummā par EUR 123 485,87, un nepamatoti no valsts atgūstot PVN EUR 22 267,94 apmērā.
- 1.120. Minētajā lietā grūtības noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijā un to pierādīšanā neradās. Fakts, ka apsūdzētais saņēma PVN atmaksu no nenotikuša darījuma, tika pierādīts cita starpā ar ziņām, kas iegūtas no AS “Ceļu Satiksmes Drošības Direkcijas” informācijas, ka abiem uzņēmumiem, starp kuriem it kā notikusi traktora iegāde, nekāda traktortehnika nemaz netika reģistrēta. Traktors, kurš tika norādīts pavadzīmē, nav identificējams, un noformētā pavadzīme nav atzīstama par nodokļu rēķinu PVN likuma izpratnē.
- 1.121. Savukārt NILL tika pierādīts ar pierādījumiem, kas liecināja par uzņēmuma valdes locekļa *nolūku* noziedzīgi iegūto PVN pārmaksu *slēpt* un *maskēt*. Proti, daļu no valsts izkrāptā PVN uzņēmuma valdes loceklis pārskaitīja uz personīgo algas kontu. Savukārt atlikušo daļu viņš sākotnēji pārskaitīja citam uzņēmumam (kura valdes loceklis viņš bija) par *it kā* notikušu preču piegādi. Tad, būdams šī cita uzņēmuma valdes loceklis, viņš pārskaitīja šo naudas summu uz savu personīgo kontu citā bankā ar norādi *depozīta atgriešana*. Visbeidzot viņš minēto summu jau no sava personīgā konta pārskaitīja uz savā kontrolē esošo citu uzņēmumu, kurā viņš arī bija valdes loceklis, ar norādi – pamatkapitāla iemaksa.
- 1.122. Tomēr tiesu praksē konstatēti arī gadījumi, kad sākotnēji nodarījums kvalificēts pēc KL 195. panta, taču vēlāk kvalifikācija šajā daļā izslēgta. Piemēram lietā

⁷⁰ Skat., piemēram: Rīgas apgabaltiesas 2021. gada 30. marta spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448754.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Zemgales apgabaltiesas 2020. gada 16. marta spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/409217.pdf> [skatīts 25.10.2021.].

⁷¹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

Nr. 15830110809⁷² sākotnēji apsūdzība tika celta pēc KL 218. un KL 195. panta, taču apgabaltiesa izslēdza kvalifikāciju pēc KL 195. panta.

- 1.123. Šajā lietā /pers. A/ vadītie uzņēmumi deklarēja faktiski nenotikušus darījumus ar /pers. B/ uzņēmumu, pārskaitot par šiem darījumiem atbilstošas naudas summas. Šādas rīcības rezultātā /pers. A/ izvairījās no PVN nodokļu nomaksas, deklarācijās norādot nepatiesas ziņas par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kas veidojās no neesošu darījumu iekļaušanas. Lai arī *priekšnodoklī ietvertās summas tika novirzītas, samazinot budžetā maksājamo PVN un sedzot PVN parādus par citiem periodiem, kopumā nodarot valstij zaudējumus 292 699,19 euro apmērā*, apgabaltiesa izslēdza KL 195. panta kvalifikāciju (un Senāts tam piekrita). Tika atzīts, ka par NILL nevar atzīt tās pašas darbības, kuras apsūdzētajam inkriminētas kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas, jo naudas līdzekļu pārskaitīšana veikta nolūkā iesniegt VID faktiskajai situācijai neatbilstošas PVN deklarācijas, lai iegūtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, nevis legalizēt noziedzīgā ceļā iegūtus naudas līdzekļus. Šajā lietā apgabaltiesa arī atsaukusies uz Senāta 2019. gada 4. jūlija lēmuma lietā Nr. 15830109509⁷³ ietverto atziņu, ka *predikatīvais noziedzīgais nodarījums vienmēr tiek izdarīts pirms sekundārā, proti, pirms tā rezultātā iegūto līdzekļu legalizēšanas, jo legalizēt var tikai tādos līdzekļus, kas jau iegūti noziedzīgā nodarījuma rezultātā*.
- 1.124. Vienlaikus krimināllietā Nr. 15830103510⁷⁴ gan apgabaltiesa, gan Senāts nonāca pie pilnīgi pretējiem secinājumiem. Līdzīgi kā iepriekš aprakstītajā lietā, /pers. A/ un /pers. B/, būdami SIA /Nosaukums A/ atbildīgās amatpersonas dokumentāli noformēja un deklarēja VID faktiski nenotikušus (fiktīvus) darījumus par SIA /Nosaukums A/ *it kā* saņemtiem pakalpojumiem un precēm no citiem uzņēmumiem. Arī šajā lietā /pers. A/ un /pers. B/ no SIA /Nosaukums A/ *pārskaitīja naudas līdzekļus* citiem uzņēmumiem par faktiski nenotikušiem darījumiem, bet minētās *PVN pārmaksas* (kas radās SIA /Nosaukums A/ prettiesiski atskaitot priekšnodokli no valsts budžetā maksājamā PVN kopsummā par EUR 599 652,25, samazinot ar nodokli apliekamo objektu) *tika novirzītas* SIA /Nosaukums A/ *nodokļu parādu segšanai un izmantoja kārtējo PVN maksājumu segšanai*.
- 1.125. Taču pretēji krimināllietā Nr. 15830110809 nolemtajam, šoreiz apgabaltiesa un Senāts nosprieda, ka /pers. B/ un /pers. A/ inkriminētie noziedzīgie nodarījumi veido KL 218. panta otrās daļas un 195. panta trešās daļas noziedzīgo nodarījumu reālo kopību. Turklāt apgabaltiesa atzina, ka par noziedzīgi iegūtiem līdzekļiem KL 195. panta izpratnē *var uzskatīt tādos līdzekļus, kas nonākuši vainīgās personas rīcībā noziedzīgā ceļā, ar kuriem tā var rīkoties pēc saviem ieskatiem, neatkarīgi no tā, vai juridiski attiecīgais predikatīvais noziedzīgais nodarījums ir pabeigts. Nav izšķiroša arī laika atstarpe starp predikatīvo noziedzīgo nodarījumu un naudas atmazgāšanu, bet gan vienīgi tas, ka abi noziegumi attiecas uz vienu un to pašu priekšmetu*. Senāts piekrita apgabaltiesas

⁷² Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 19. decembra lēmums lietā Nr. 15830110809, SKK-219/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398582.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas apgabaltiesas 2018. gada 17. oktobra spriedums lietā Nr. 15830110809. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398792.pdf> [skatīts 22.10.2021.].

⁷³ Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 4. jūlija lēmums lietā Nr. 15830109509, SKK-137/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/386766.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁷⁴ Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2017. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. 15830103510. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/443005.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

atzinumam, ka naudas līdzekļu, kas nelikumīgi iegūti, izvairoties no nodokļu nomaksas, legalizēšana var aizsākties pirms ir pabeigts KL 218. panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums.

- 1.126. Savukārt lietā Nr. 15830109509⁷⁵ apsūdzība tika celta pēc KL 218. panta otrās daļas un KL 195. panta trešās daļas. Taču Rīgas apgabaltiesa personu attaisnoja daļā par NILL, jo apelācijas instances tiesai radās nenovēršamas šaubas par to, vai, izvairoties no PVN nomaksas saistībā ar deklarācijās nepamatotu darījumu iekļaušanu, apsūdzētais reāli ieguvis naudas līdzekļus. Proti, VID lietā sniedzis ziņas, ka uzņēmumam nepamatoti izveidojusies priekšnodokļa pārmaxsa, taču uzņēmums nav pieprasījis PVN pārmaxsas atmaksu, kā arī nav pieprasījis pārmaxsāto nodokļa summu novirzīt citu nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu veikšanai. Rezultātā apelācijas instances tiesa atzina, ka nav pierādījumu, ka apsūdzētajam bijis nolūks slēpt vai maskēt naudas līdzekļus.
- 1.127. Lai arī ar *noziedzīgi iegūtiem līdzekļiem* ir jāsaprot *jebkāda veida ekonomisks ieguvums*, kas tieši vai netieši rodas vai ir iegūts, izdarot noziedzīgu nodarījumu, tomēr analizējot publiski pieejamus anonimizētos nolēmumus laika periodā no 2019. līdz 2021. gada otrā ceturkšņa beigām secināms, ka pārsvarā apsūdzība pēc KL 195. panta tiek uzrādīta gadījumos, ja noziedzīgi iegūtie līdzekļi ir iegūti tieši *naudas izteiksmē*, un ir pierādījumi tam, ka šie naudas līdzekļi uzreiz pēc to saņemšanas tika pārskaitīti uz citiem kontiem, tādējādi mainot to atrašanās vietu un slēpjot to piederību un izcelsmi. Pārsvarā šie naudas pārskaitījumi tiek veikti, iesaistoties organizētai grupai. Šī Pētījuma 1.31. punktā aprakstītā krimināllietā Nr. 15830020314 ir uzskatāms piemērs tam.
- 1.128. Atsevišķos tiesu praksē analizētajos gadījumos legalizācijā naudas plūsma tiek organizēta caur vairākiem ārvalstīs reģistrētu uzņēmumu kontiem. Piemēram, no Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmuma lietā Nr. 15830103510⁷⁶ un 2020. gada 27. marta lēmuma lietā Nr. 15830008614⁷⁷ izriet, ka naudas pārskaitījumi veikti uz Igaunijas uzņēmumu norēķinu kontiem. Savukārt Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedumā lietā Nr. 12507000219⁷⁸ norādīts, ka naudas plūsma bijusi, pat izmantojot Ķīnas Republikā reģistrētu uzņēmumu kontus. Taču sākotnēji, lai naudas līdzekļus sajauktu ar citiem kontā esošajiem naudas līdzekļiem, konkrētajā lietā tika veikti vairāki nepamatoti pārskaitījumi uz organizētās noziedzīgās grupas faktiskajā kontrolē esošajiem uzņēmumiem. Tādējādi, radot mākslīgu finanšu plūsmu, slēpjot un maskējot naudas līdzekļu piederību un izcelsmi uz fiktīviem uzņēmumu kontiem Latvijā, kā arī dažādiem uzņēmumiem ārvalstīs, naudas līdzekļi tiek rezultātā iegūti organizētās grupas kontrolē.
- 1.129. Taču ne visās lietās NILL tiek īstenota, iesaistoties organizētai grupai, vairākiem Latvijas un ārvalstu uzņēmumiem un veicot desmitiem naudas līdzekļu pārskaitījumus. Tā

⁷⁵ Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 4. jūlija lēmums lietā Nr. 15830109509, SKK-137/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/386766.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas apgabaltiesas 2018. gada 20. augusta spriedums lietā Nr. 15830109509. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/386872.pdf> [skatīts 22.10.2021.].

⁷⁶ Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁷⁷ Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.].

⁷⁸ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.].

Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedumā⁷⁹ norādīts, ka apsūdzētais veica sešus pārskaitījumus starp apsūdzētā uzņēmuma kontiem un apsūdzētā personīgajiem kontiem. Maksājuma mērķi tika norādīti tādi kā konta papildināšana, rēķina numurs par precī, pamatkapitāla iemaksa, avansa maksājums un depozīta atgriešana. Turpretim citā lietā (Nr. 15830008614⁸⁰), piemēram, apsūdzētais naudas pārskaitījumu pamatošanai izmantoja viņa iepriekš izvairīšanās no nodokļa nomaksas darbību ietvaros noformētos viltotos nodokļu rēķinus, nemaz nenorādot no predikatīvā noziedzīgā nodarījuma atšķirīgus pamatojums naudas pārskaitījumiem.

- 1.130. Savukārt, piemēram, krimināllietā Nr. 15830103510⁸¹ naudas pārskaitījumu pamatošanai nolūkā veikt NILL tika izmantoti līgumi, saskaņā ar kuriem Igaunijas uzņēmumi veica uzņēmuma, kura interesēs notika izvairīšanās no nodokļu nomaksas, finanšu līdzekļu pārvaldību, valūtas operācijas un norēķinus ar trešajām personām. Šajā lietā no faktiskajiem apstākļiem izriet, ka pēc naudas līdzekļu saņemšanas Igaunijas uzņēmumu kontos viens no apsūdzētajiem, pretēji pārskaitījumu pamatojušajiem līgumu noteikumiem, šos naudas līdzekļus izmantoja nevis konkrētā uzņēmuma kreditoru, kas bija 11 fiktīvi uzņēmumi, prasījumu dzēšanai, bet abu apsūdzēto vajadzību nodrošināšanai.
- 1.131. Kā tas tika apskatīts iepriekš, tad visbiežāk NILL rezultējas, sapludinot naudas līdzekļus ar citiem uzņēmumu kontos esošajiem naudas līdzekļiem un nodrošinot tālāko naudas plūsmu uz vainīgo personu kontrolēs esošajiem uzņēmumiem, tādējādi iegūstot finanšu līdzekļus savā īpašumā. Bez tam, ļoti bieži ir novērojami arī skaidras naudas darbījumi. Piemēram, lietā Nr. 15830008614⁸² un Nr. 15830003217⁸³ pēc pārskaitījumu veikšanas, vēloties slēpt finanšu līdzekļu noziedzīgo izcelsmi, padarīt tos par šķietami legāliem un lai naudas līdzekļus iegūtu savā īpašumā, tie tikuši izņemti skaidrā naudā.
- 1.132. Retāk KL 195. pants tiek kvalificēts gadījumos, kad noziedzīgi iegūtie līdzekļi tiek iegūti nevis noziedzīgi iegūto finanšu līdzekļu veidā, bet gan citu ekonomisko labumu veidā (piemēram, kā noziedzīgi iegūtās PVN pārmaksas novirzīšana nodokļu parādu un citu kārtējo nodokļu un nodevu maksājumu segšanai vai tml.).
- 1.133. Salīdzinoši reti KL 195. pants tiek kvalificēts arī gadījumos, kad noziedzīgi iegūtie līdzekļi (tostarp valstij nenomaksāto nodokļu veidā) tika izmaksāti dividendēs, lai gan ir novērots, ka tieši šādā veidā (veicot manipulācijas ar algu nodokļiem un noziedzīgi iegūtos līdzekļus izmaksājot dividendēs) tiek finansētas *aploksņu algas* (par ko detalizētāk izklāstīs šī Pētījuma I. nodaļā, kā arī V nodaļas 3. sadaļā). Pētāmajā periodā no publiski pieejamiem

⁷⁹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁸⁰ Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.]; Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2017. gada 27. februāra spriedums lietā Nr. 15830008614. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450084.pdf> [skatīts 22.10.2021.].

⁸¹ Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2017. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. 15830103510. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/443005.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁸² Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.]; Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2017. gada 27. februāra spriedums lietā Nr. 15830008614. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450084.pdf> [skatīts 22.10.2021.].

⁸³ Zemgales rajona tiesas 2019. gada 6. decembra spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/410387.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

tiesu nolēmumiem ir atrodama tikai viens šāds nolēmums. Proti, krimināllietā Nr. 12380000116⁸⁴ naudas līdzekļi tika vairākkārt pārskaitīti no uzņēmuma kontu uz privātpersonas kontu kā dividendes, no kura pēc tam līdzekļus izņēma skaidrā naudā un atdeva citai personai, par to saņemot apsolīto atlīdzību. Tādā veidā apsūdzētais slēpa noziedzīgi iegūto finanšu līdzekļu faktisko saņēmēju – citu personu, kurš bija konta faktiskais lietotājs.

- 1.134. No aplūkojamiem nolēmumiem attiecībā uz atbildību mīkstinošiem un pastiprinošiem apstākļiem secināms, ka, ja tādi lietā pastāv un publiski pieejamos nolēmumos minēti, tie parasti ir atbildību mīkstinoši apstākļi. Piemēram, kā atbildību mīkstinošais apstāklis atzīstams, ka apsūdzētie labprātīgi atlīdzinājuši valstij radīto kaitējumu, vai apstāklis, ka apsūdzētie visu noziedzīgu nodarījumu izdarīšanā savu vainu atzīst un izdarīto nožēlo.⁸⁵ Tomēr ne vienmēr valstij radītā kaitējuma atlīdzināšana atzīstama par atbildību mīkstinošu apstākli. Piemēram, Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija 2021. gada 30. marta spriedumā lietā Nr. 15830020314⁸⁶ neatzina par atbildību mīkstinošu apstākli, ka apsūdzētais sedz zaudējumus un iespēju robežās tos turpinās atlīdzināt, jo tā ir tikai neliela jeb niecīga daļa no piespriestās kaitējuma summas, kas nav pamats, lai minēto atzītu par atbildību mīkstinošu apstākli.
- 1.135. Savukārt Zemgales rajona tiesa 2019. gada 6. decembra spriedumā lietā Nr. 15830003217⁸⁷ norādījusi, ka tas, ka apsūdzētie izmanto KPL 21. pantā paredzētās tiesības uz sadarbību ar kriminālprocesa veikšanai pilnvaroto personu, kas izpaužas, piemēram, vienkāršāka procesa veida izvēlē, tādā veidā nodrošinot efektīvāku krimināltiesisko attiecību taisnīgu noregulējumu, tiesu praksē netiek atzīts par pastāvīgu atbildību mīkstinošu apstākli. Taču šāds apstāklis tiek ņemts vērā par labu apsūdzētajam, izvēloties soda mēru, īpaši šaubu gadījumā.
- 1.136. Rezumējot izklāstīto, secināms, ka nozieguma īstenošanu visbiežāk veicina vairāku, t.i., divu līdz pat aptuveni 10, personu aktīva dalība un saskaņotas darbības, personas ar grāmatvedības zināšanām piesaiste, vairāku uzņēmumu ar fiktīvu uzņēmumu pazīmēm kontrolēšana, vairāku dažādu pārskaitījumu veikšana uz vairākiem (pat vairāk nekā 10) dažādiem uzņēmumiem visbiežāk Latvijā, taču reizēm arī citās jurisdikcijās, maksājuma mērķi kā pamatojumu norādot dažādu rēķinu numurus un samaksu par šķietami neitrālām un starp uzņēmumiem ikdienas apgrozībā esošām precēm. Detalizētāki secinājumi un ieteikumi ir izvērsti šī Pētījuma IX nodaļā.

⁸⁴ Kurzemes rajona tiesas 2019. gada 22. oktobra spriedums lietā Nr. 12380000116. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/440190.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁸⁵ Zemgales apgabaltiesas 2020. gada 16. marta spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/409217.pdf> [skatīts 25.10.2021.]; Rīgas apgabaltiesas 2021. gada 30. marta spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448754.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁸⁶ Rīgas apgabaltiesas 2021. gada 30. marta spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448754.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁸⁷ Zemgales rajona tiesas 2019. gada 6. decembra spriedums lietā Nr. 15830003217, 4. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/410387.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

**IV. AR NOZIEDZĪGIEM NODARĪJUMIEM NODOKĻU JOMĀ
SAISTĪTO LATVIJĀ UN STARPTAUTISKI IDENTIFICĒTO
NILL TIPOLOGIJU UN PRAKSES PĀRSKATS UN ANALĪZE.
TIPISKĀKIE NILL VEIDI JEB DARBĪBAS**

- 1.137. Jau detalizētāk apskatot Latvijas tiesu praksē sastopamās NILL darbības nodokļu jomā, secināms, ka vienlīdz bieži sastopamas Likuma 5. panta pirmās daļas visos trīs punktos minētās NILL darbības. Turklāt nereti visas trīs darbības sastopamas viena tiesas nolēmuma ietvaros.
- 1.138. Likuma 5. panta pirmās daļas 1. punkts attiecas uz situācijām, kad noziedzīgi iegūtus līdzekļus pārvērš citās vērtībās vai maina to piederību vai atrašanās vietu, apzinoties noziedzīgo izcelsmi un ar nolūku slēpt šo noziedzīgo izcelsmi vai palīdzēt citai personai – predikatīvā noziedzīgā nodarījuma veicējai – izvairīties no atbildības. Respektīvi, šo darbību no pārējām Likuma 5. panta pirmajā daļā minētajām nošķir subjektīvā puse – īpašais personas nolūks, veicot NILL.⁸⁸ Likuma 5. panta pirmā daļas 2. punkts, savukārt, attiecas uz nedaudz atšķirīgām darbībām – noziedzīgi iegūtu līdzekļu patiesā rakstura, izcelsmes, atrašanās vietas, izvietojuma, kustības, piederības slēpšana vai maskēšana, apzinoties to noziedzīgo izcelsmi, piedevām bez 1. punktā minētā īpašā nolūka. Savukārt Likuma 5. panta pirmās daļas 3. punkts attiecas tikai uz situācijām, kad persona iegūst *citas personas* noziedzīgi iegūtus līdzekļus, apzinoties to noziedzīgo izcelsmi.
- 1.139. Tipiskākais gadījums konstatējams, ka personas, veicot NILL, organizē mākslīgu finanšu līdzekļu plūsmu par fiktīviem darījumiem, mainot noziedzīgi iegūto finanšu līdzekļu atrašanās vietu, slēpjot un maskējot to piederību un izcelsmi ar vairākiem naudas līdzekļu pārskaitījumiem uz dažādu uzņēmumu kontiem Latvijā un ārvalstīs, tā rezultātā iegūdami noziedzīgi iegūtus finanšu līdzekļus organizētās grupas vai vienas fiziskās personas (uzņēmuma amatpersona vai trešās personas) valdījumā.⁸⁹ Šādās situācijās tiesas mēdz norādīt, ka ir konstatējamas visos trīs Likuma 5. panta pirmās daļas punktos minētās darbības.⁹⁰
- 1.140. Tāpat tipisks NILL veids ir arī vienlaikus realizētas Likuma 5. panta pirmās daļas 1. un 3. punktā norādītās darbības, slēpjot un maskējot noziedzīgā nodarījuma rezultātā iegūto (izkrāpto, ja nodarījumu kvalificē pēc KL 177. panta, nevis nodokļu nozieguma panta) naudas līdzekļu izcelsmi un piederību, naudas līdzekļiem vairāku pārskaitījumu rezultātā nonākot notiesātās personas personiskajā bankas kontā.⁹¹
- 1.141. Šajā un līdzīgās situācijās tiesas ir neprecīzi interpretējušas Likuma 5. panta pirmo daļu, piemērojot tā 3. punktu situācijām, kad tā pati persona ir veikusi predikatīvo noziedzīgo nodarījumu – izvairījusies no nodokļu nomaksas – un arī legalizējusi iegūtus līdzekļus. Kā

⁸⁸ Baumanis J. Nesamaksāto nodokļu legalizēšana. Jurista Vārds, 04.08.2020., Nr. 31 (1141).

⁸⁹ Skat., piemēram: Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.]; Zemgales apgabaltiesas 2020. gada 16. marta spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/409217.pdf> [skatīts 25.10.2021.]; Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁹⁰ Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.].

⁹¹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

minēts, 3. punkts attiecas tikai uz situācijām, kad persona iegūst *citas personas* noziedzīgi iegūtus līdzekļus, apzinoties to noziedzīgo izcelsmi. Respektīvi, 3. punktu nevar attiecināt uz situācijām, kad persona pati ir veikusi predikatīvo noziedzīgo nodarījumu.⁹²

1.142. Tajā pašā laikā ir sastopami arī tiesu nolēmumi, kuros NILL darbības ir precīzi sasaistītas ar vienu konkrētu Likuma 5. panta pirmās daļas punktu.⁹³

1. Biežāk sastopamās NILL stadijas

1.143. NILL ir vienots process, kas iespējams trīs stadijās. Pirmā stadija – izvietošana (angļu val. – *placement*) – vērojama situācijās, kad skaidra nauda vai tās ekvivalents tiek izvietots jeb iepludināts finanšu sistēmā. Piemēram, to var īstenot ar uzņēmuma starpniecību, kas saņem maksājumus skaidrā naudā. Otrā stadija – noslāņošanas jeb strukturēšanas (angļu val. – *layering*) stadija ir, kad, simulējot dažādus darījumus, noziedzīgi iegūtie līdzekļi tiek pārvietoti un strukturēti ar mērķi tos attālināt no līdzekļu ieguves avota un tiek radīts priekšstats par to, ka notiek civiltiesiski darījumi. Piemēram, līdzekļi tiek pārvietoti starp dažādiem kontiem vienas finanšu iestādes ietvaros. Trešā stadija – integrācija (angļu val. – *integration*) – vērojama, kad līdzekļi tiek integrēti likumīgajā finanšu sistēmā un tos kā šķietami likumīgus var izmantot jebkādiem mērķiem. Piemēram, it kā saņemtas dividendes var izmantot nekustamā īpašuma iegādei.⁹⁴ Konstatētajā NILL gadījumā var netikt īstenotas pilnīgi visas NILL stadijas.

1.144. Lai arī publiski pieejamajos tiesu nolēmumos netiek norādīts, kāda NILL stadija tiek īstenota, pārsvarā gadījumos konstatējama noslāņošanas stadija. Tā tiek īstenota, pārvietojot un strukturējot noziedzīgi iegūtus līdzekļus, simulējot darījumus, ar mērķi tos attālināt no līdzekļu ieguves avota jeb uzņēmuma, ar kura palīdzību notikusi izvairīšanās no nodokļu nomaksas vai izkrāpti valsts budžeta līdzekļi.⁹⁵ Kā arī šādi tiek radīts priekšstats, ka notiek šķietami legāli civiltiesiski darījumi – preču (piemēram, auto rezerves daļu, būvmateriālu,⁹⁶ traktortehnikas,⁹⁷ autobusa,⁹⁸ svaigu zivju produkcijas,⁹⁹ nerafinētas rapšu eļļas, sojas

⁹² Baumanis J. Nesamaksāto nodokļu legalizēšana. Jurista Vārds, 04.08.2020., Nr. 31 (1141).

⁹³ Zemgales rajona tiesas 2020. gada 26. oktobra spriedums lietā Nr. 15840029018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/424568.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁹⁴ FID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu tipoloģijas un pazīmes. Metodiskais materiāls. 2. papildinātā versija. 2021, 5. lpp. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/2021/FID_Tipologiju%20materials_II_red.pdf [skatīts 10.11.2021.]; FKTK. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija jeb naudas “atmazgāšana”. Pieejams: <https://www.fktk.lv/klientu-aizsardziba/noziedzīgi-iegutu-lidzeklu-legalizācijas-noversana> [skatīts 10.11.2021.]; VID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likuma prasības, to izpildes kārtība. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/nill_videosemin_1_0.pdf [skatīts 10.11.2021.].

⁹⁵ Turpat.

⁹⁶ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.].

⁹⁷ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁹⁸ Zemgales rajona tiesas 2019. gada 6. decembra spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/410387.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

⁹⁹ Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.].

spraukumu, kviešu graudu, pārstrādātas kukurūzas, rotējoša sijātāja¹⁰⁰) iegāde un pakalpojumu (piemēram, celtniecības, remontdarbu un elektroinstalācijas¹⁰¹) apmaksa.

1.145. Savukārt tikai vienā lietā konstatējama integrācija.¹⁰² Proti, naudas līdzekļi ir vairākkārt pārskaitīti no uzņēmuma kontu uz privātpersonas kontu kā dividendes, no kura pēc tam naudas līdzekļi tika izņemti skaidrā naudā.

1.146. Šīm NILL stadijām var būt gan vienādas, gan atšķirīgas tipoloģijas, kuras var nošķirt pēc darbību veikšanas mērķa: izvietošana – tieši no noziedzīga nodarījuma iegūtus līdzekļus iepludināt finanšu sistēmā; noslēpšana – slēpt līdzekļu izcelsmi, avotu un radīt šķietami civiltiesisku darījumu iespaidu, kuru rezultātā līdzekļi iegūti; integrācija – izmantot līdzekļus kā likumīgi iegūtus.

2. Izplatītākās NILL tipoloģijas

1.147. Publicētajā FID metodiskajā materiālā “Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas tipoloģijas un pazīmes”¹⁰³ ir apkopotas vairākas NILL tipoloģijas, kas raksturīgas Latvijas NILL risku profilam, tostarp attiecībā par izvairīšanos no nodokļu nomaksas vai krāpšanu nodokļu jomā.

1.148. Balstoties uz FID identificētajām NILL tipoloģijām, no Latvijas tiesu nolēmumiem nodokļu jomā un tajos īstenotajām NILL shēmām, ir konstatētas šādas raksturīgākās NILL tipoloģijas.

- 1. tipoloģija: Reālu uzņēmējdarbību veicoši uzņēmumi ar Latvijā reģistrētu čaulas uzņēmumu,¹⁰⁴ t.sk. jaundibinātu, starpniecību pārskaita finanšu līdzekļus gan Latvijā, gan ārvalstīs reģistrētiem juridiskiem veidojumiem, kas arī pilda starpnieka funkciju (un ir fiktīvi izveidoti). Maksājumi tiek pamatoti ar samaksu par faktiski nenotikušu darījumu – preču iegādi vai pakalpojuma saņemšanu. Pēc virknes fiktīvu darījumu no maksājumu ķēdē pēdējā juridiskā veidojuma kontā naudas līdzekļi tiek izņemti skaidrā naudā. Skaidras naudas izņemšana no kontā notiek gan ārvalstīs, gan Latvijā.

1.149. Šīs tipoloģijas raksturīgākā iezīme, ka fiktīvos darījumos iesaistās reālu uzņēmējdarbību veicoši uzņēmumi ar nolūku gūt nepamatotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, tādējādi

¹⁰⁰ Kurzemes rajona tiesas 2019. gada 22. oktobra spriedums lietā Nr. 12380000116. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/440190.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹⁰¹ Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹⁰² Kurzemes rajona tiesas 2019. gada 22. oktobra spriedums lietā Nr. 12380000116. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/440190.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Kurzemes apgabaltiesas 2020. gada 13. oktobra spriedums lietā Nr. 12380000116. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/440026.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹⁰³ FID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas tipoloģijas un pazīmes. 2020. Pieejams: https://www.fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C%20rekoment%C4%81cijas/FID_Tipologiju_materials_2020.pdf [skatīts 16.11.2021.].

¹⁰⁴ Čaulas uzņēmumi var būt gan fiktīvi uzņēmumi, kuri neveic saimniecisko darbību, gan arī reālu saimniecisko darbību veicoši uzņēmumi, kuri piekrīt uz fiktīvu darījumu pamata nodrošināt šādu līdzekļu tranzītu caur uzņēmumu kontiem.

samazinot valsts budžetā maksājamā nodokļa apmēru vai nepamatoti iegūstot finanšu līdzekļus no valsts budžeta pārmaksātā PVN veidā.¹⁰⁵

1.150. Fiktīvie darījumi un naudas maksājumi tiek veikti, pamatojoties uz viltotiem jeb patiesībai neatbilstošiem dokumentiem par faktiski neveiktajiem darījumiem. Tie nodrošina simulatīvu darbību un dokumentu plūsmu, lai radītu šķietamību par saņemtajiem pakalpojumiem vai precēm, un lai trešajām personām radītu priekšstatu, ka dokumentāli noformētie un PVN deklarācijā deklarētie darījumi starp darījuma pusēm reāli ir notikuši.

1.151. Fiktīvu darījumu shēmā tiek iesaistītas arī jaundibinātas juridiskas personas, kas raksturojami kā čaulas uzņēmumi, kuri veic maksājumus par ievērojamām naudas summām jau drīz pēc to reģistrācijas un norēķinu kontu bankā atvēršanas.¹⁰⁶

1.152. Dažkārt fiktīvo darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi ir reģistrēti Latvijā, bet pēdējais uzņēmums fiktīvu darījumu ķēdē ir ārvalsts uzņēmums (reģistrēti Igaunijā vai Lietuvā).¹⁰⁷ Organizētos fiktīvos ķēdes darījumos viena persona pārvalda vairākus iesaistīto uzņēmumu bankas kontus.¹⁰⁸

- 2. tipoloģija: Veicot fiktīvus darījumus, noziedzīgi iegūti līdzekļi tiek maskēti un sapludināti ar legāliem līdzekļiem.

1.153. Prettiesiski atskaitot priekšnodokli par fiktīviem darījumiem no valsts budžetā maksājamā PVN, no valsts budžeta izkrāpta PVN pārmaksa pēc tam tiek legalizēta, piemēram, veicot iemaksu cita uzņēmuma pamatkapitālā¹⁰⁹ vai sapludinot ar citiem uzņēmuma kontā esošajiem līdzekļiem¹¹⁰.

1.154. Tāpat reālu uzņēmējdarbību veicoši uzņēmumi fiktīvu darījumu aizsegā valstij nesamaksāto PVN novirza reāli veiktu ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai.¹¹¹

- 3. tipoloģija: Gan čaulas uzņēmumu, gan arī juridisku personu, kas formāli neatbilst čaulas uzņēmuma pazīmēm, konti tiek izmantoti, lai fiktīvu darījumu aizsegā pārvietotu līdzekļus no sākotnējās izcelsmes vietas ar mērķi tos attālināt no līdzekļu ieguves avota.

¹⁰⁵ Zemgales rajona tiesas 2019. gada 6. decembra spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/410387.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹⁰⁶ Skat., piemēram: Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.]; Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹⁰⁷ Skat., piemēram: Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2020. gada 21. jūlija spriedums lietā Nr. 15840089919, pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/420085.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹⁰⁸ Skat., piemēram: Zemgales apgabaltiesas 2020. gada 16. marta spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/409217.pdf> [skatīts 25.10.2021.]; Skat., piemēram: Latvijas Republikas Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.].

¹⁰⁹ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹¹⁰ Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2020. gada 21. jūlija spriedums lietā Nr. 15840089919. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/420085.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹¹¹ Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

1.155. Minēto tipoloģiju raksturo tranzīta maksājumu raksturojošā pazīme. Predikatīvajā noziedzīgajā nodarījumā iesaistītā persona(-s), saņemot naudas līdzekļus uzņēmumu norēķinu kontos par fiktīvi veiktu darījumu, nekavējoties veic pārskaitījumus uz *čaulas uzņēmumu* kontiem Latvijā, kā arī dažādiem uzņēmumiem citās jurisdikcijās.¹¹² Darījumu ķēde tiek mākslīgi pagarināta. Turklāt bez skaidri saprotama iemesla tiek veikti pārskaitījumi uz un no vairākiem uzņēmumiem, lai radītu trešajām personām priekšstatu, ka dokumentāli noformētie un VID deklarētie darījumi starp darījuma ķēdē iesaistītiem uzņēmumiem reāli ir notikuši un lai slēptu un maskētu finanšu līdzekļu noziedzīgo izcelsmi.¹¹³

1.156. Izmantota divu vai vairāku personu kopīgi izveidota un kontrolēta fiktīvo uzņēmumu shēma. Fiktīvu darījumu ķēdē tiek iesaistīti no diviem līdz pat desmit uzņēmumiem.

- 4. tipoloģija: Finanšu līdzekļi tiek pārvietoti caur dažādiem finanšu iestāžu kontiem dažādās jurisdikcijās, kas atvērti sarežģītā shēmā iesaistītiem čaulas uzņēmumiem. Šo shēmu īstenošanā tiek iesaistītas citas personas vai arī shēmas īstenotājiem (organizētājiem) pašiem ir zināšanas grāmatvedībā.

1.157. Sarežģītās shēmās ar vairākiem iesaistītiem čaulas uzņēmumiem noziedzīgās darbības īstenošanā tiek iesaistītas citas personas ar padziļinātām zināšanām grāmatvedībā¹¹⁴ vai arī pašiem apsūdzētajiem ir padziļinātas zināšanas grāmatvedībā. Organizētās grupas sastāvā iesaistītā persona ar padziļinātām zināšanām grāmatvedībā veic uzņēmuma grāmatvedības uzskaiti, apzinoties, ka uzņēmums faktiski neveic reālu saimniecisko darbību un atrodas noziedzīgas grupas dalībnieku faktiskajā kontrolē un tiek izmantoti nozieguma īstenošanai.

1.158. Jāatzīmē, ka personas, kam ir padziļinātas zināšanas grāmatvedībā, var būt iesaistītas jebkuras no iepriekš uzskaitītajām NILL tipoloģijām noziedzīgās darbības īstenošanā. Līdz ar to būtisks aspekts ir uzņēmuma grāmatveža pienākuma pildīšanā attiecībā uz sava klienta padziļinātu izpēti un ziņošanu par aizdomīgiem darījumiem saskaņā ar FATF izstrādātajām rekomendācijām¹¹⁵.

3. Ar noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā saistīto riska indikatoru aizdomīgos darījumos pārskats un analīze

1.159. Balstoties uz Latvijas tiesu praksē identificētajiem gadījumiem, predikatīvo noziegumu nodokļu jomā, kam seko NILL, riska indikatori par aizdomīgiem darījumiem ir sekojoši:

- uzņēmums pārskaita finanšu līdzekļus citam uzņēmumam par fiktīviem, faktiski nenotikušiem darījumiem;

¹¹² Skat., piemēram: Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.].

¹¹³ Skat., piemēram: Latvijas Republikas Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.].

¹¹⁴ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.].

¹¹⁵ FATF. Uz risku balstītas pieejas vadlīnijas. Grāmatvedības profesija. 2019. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/rba-accounting-profession_tulkots_latv_val.pdf [skatīts 02.12.2021.].

- fiktīvie darījumi un naudas maksājumi tiek veikti, pamatojoties uz fiktīvo uzņēmumu rekvizītiem, noformētiem viltotiem dokumentiem (rēķini un pavadzīmes, pieņemšanas-nodošanas akti) par it kā notikušiem darījumiem;
- fiktīvu darījumu izpildē iesaistās uzņēmumi, kas neveic nekādu finansiāli saimniecisko darbību;
- uzņēmumi tiek reģistrēti uz trešās personas vārda, kurai nav nodoma šī uzņēmuma vārdā veikt uzņēmējdarbību un tā to arī neveic;
- periodiski mainās iesaistīto juridisko personu (fiktīvo uzņēmumu) darbības specifika, piemēram, vispirms dārzeņu audzēšana, tad kravu pārvadājumi pa autoceļiem un graudu (izņemot rīsu), pākšaugu un eļļas augu sēklu audzēšana, pēc tam reklāmas aģentūru darbība un pēc tam mākslas palīgdarbības;
- kā samaksas līdzeklis tiek izmantots bartera darījums, līdz ar to samaksa par fiktīvo pakalpojuma vai preču piegādi netiek pieprasīta;
- juridiskas personas kontiem piesaistītas kredītkartes izmanto trešā persona vai personu grupa, kas iesaistīta noziedzīgā nodarījuma organizēšanā;
- finanšu līdzekļu pārskaitījumiem ir tranzīta maksājumu raksturs – naudas līdzekļi no kontiem tiek pārskaitīti uz citu uzņēmumu kontiem īsi pēc to saņemšanas;
- fiktīvu darījumu shēmā iesaistīto uzņēmumu konti atvērti vienā un tajā pašā dienā vai arī ar dažu dienu starpību;
- viena un tā pati fiziskā persona pārvalda vairākus bankas kontus (tostarp, uzņēmumu internetbankas izmantošanai nepieciešamie personalizētie instrumenti un maksājumu kartes tiek nodotas trešās personas, kas nav uzņēmuma amatpersona, rīcībā);
- fiktīva darījumu ķēdes pēdējā posmā uzņēmums, kas saņem maksājumu, pēc tam veic šo līdzekļu skaidras naudas izņemšanu Latvijā vai ārvalstīs.

1.160. Katrā no tiesu nolēmumos konstatētajiem NILL gadījumiem augstāk uzskaitītās pazīmes ir izmantotas atsevišķi vai kopā ar citām augstāk uzskaitītajām pazīmēm.

4. Starptautiski identificēto NILL tipoloģiju pārskats un to analīze

1.161. Analizējot Latvijas tiesu prakses nolēmumus laika periodā no 2019. līdz 2021. gada otrā ceturkšņa beigām, secināms, ka pārsvarā noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā un tam sekojošā NILL ir saistīti ar PVN krāpšanas shēmām. Proti, uzņēmums nepamatoti veic PVN priekšnodokļa atskaitījumus par fiktīviem, faktiski nenotikušiem darījumiem ar Latvijā reģistrētiem *čaulas uzņēmumiem*, tādējādi samazinot budžetā maksājamo PVN vai prettiesiski iegūstot finanšu līdzekļus no valsts budžeta pārmaksātā PVN atmaksas veidā. Salīdzinājumam zemāk sniedzam pārskatu par starptautiski identificētajiem NILL gadījumiem.

a. Karuseļu shēmu izmantošana PVN krāpniecībā

1.162. Krāpnieciskie darījumi PVN jomā, kur ir iesaistīti vairāku jurisdikciju uzņēmumi, ir viens no izplatītākajiem un pierādīšanas ziņā sarežģītākajiem krāpšanās veidiem.

1.163. Salīdzinot ar starptautiskajā mērogā konstatētajiem PVN krāpnieciskajiem gadījumiem, sarežģītās PVN krāpniecības shēmas tiek veidotas, veicot pārrobežu darījumus ar precēm,

kuros ir iesaistīti vairāki čaulas uzņēmumi dažādās valstīs.¹¹⁶ Sarežģītās pārrobežu PVN shēmās sākotnēji preces cena ir salīdzinoši zema, bet ar katru reizi, kad prece maina īpašniekus, tiek pieskaitīta neliela peļņas daļa, kas gan palielina ķēdes beigās atgūstamo PVN, gan slēpj darījumu nelikumību. Parasti fiktīvu preču piegāžu ķēdes darījumi noslēdzas ar to, ka prece tiek eksportēta uz trešajām valstīm par paaugstinātu cenu un pēc tam tā pati prece tiek importēta atpakaļ ES par zemāku cenu. Tādējādi fiktīvu darījumu ķēde ar tām pašām precēm sākas no jauna. *Finansiālie zaudējumi*, kas fiktīvu darījumu ķēdē iesaistītajiem rada importa PVN samaksas pienākumu, parasti tiek kompensēta ar prettiesiski atgūto PVN no ES dalībvalsts budžeta.¹¹⁷

- 1.164. Pamatojoties uz tiesu nolēmumiem, arī Latvijā atklātajās PVN shēmās, kurās konstatēts NILL nodarījums, ir iesaistīti citas valsts uzņēmumi, tomēr konstatētie gadījumi nav saistīti ar PVN krāpniecību fiktīvu ķēžu darījumos ar vienām un tām pašām precēm (t.i., tā saucamiem *PVN karuseļiem*).

b. Nepamatota ienākuma nodokļa samazināšana

- 1.165. PVN krāpniecības shēmas kā viens no nodokļu noziegumu tiem ir arī daudzās citās pasaules valstīs, bet ne vienīgais. Salīdzinājumā ar citām valstīm, piemēram, Lietuvā ir identificētas divas būtiskākās nodokļu noziegumu tipoloģijas: 1) PVN krāpšana, izmantojot fiktīvus uzņēmumus un veicot fiktīvus darījumus, un 2) ienākuma nodokļu samazinājums ārzonu (ofšoru) uzņēmumu izmantošanas dēļ.¹¹⁸
- 1.166. Naudas līdzekļu pārskaitījumi uz zemo nodokļu teritorijās un valstīs reģistrētiem (*ofšora*) uzņēmumiem ir lielā mērā saistīti ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- 1.167. Piemēram, saskaņā ar Francijas tiesu nolēmumiem, kā viena no identificētajām NILL tipoloģijām ir noziedzīgi iegūtu līdzekļu maskēšana, izmantojot vairāku Panamā reģistrētu uzņēmumu bankas kontus, kas atvērti Šveices bankā, tādējādi persona izvairās no nodokļu nomaksas un nedeklarē savus ienākumus.¹¹⁹
- 1.168. Tīkmēr Nīderlandē kā viena no identificētajām tipoloģijām konstatēta nodokļu krāpšana, saņemot naudas līdzekļus caur viltotiem uzņēmumu rēķiniem, par to nemaksājot ienākuma nodokli, un tā rezultātā iegūtos naudas līdzekļus izņemot skaidrā naudā. Nodokļu nozieguma īstenošanai uzņēmumā tika viltoti rēķini par fiktīviem pakalpojumiem, tādējādi samazinot uzņēmuma ar nodokli apliekamos ienākumus Nīderlandē un izvairoties no nodokļa nomaksas. Savukārt uzņēmums un tā norēķinu konts tika atvērts arī citā valstī, konkrēti, Maltā, un arī šī uzņēmuma vārdā izrakstot fiktīvus rēķinus par Nīderlandes

¹¹⁶ FATF. Professional Money Laundering. 2018, p. 29. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/Professional-Money-Laundering.pdf> [skatīts 16.11.2021.].

¹¹⁷ FATF. Laundering the Proceeds of VAT Carousel Fraud. 2007, p. 4. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Caroussel%20Fraud.pdf> [skatīts 16.11.2021.].

¹¹⁸ FID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas tipoloģijas un pazīmes. 2020, 8. lpp. Pieejams: https://www.fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C%20rekoment%C4%81cijas/FID_Tipologiju_materials_2020.pdf [skatīts 16.11.2021.]; The Eurasian Group on Combating Money Laundering and Financing of Terrorism Report. Tax Crimes and Money Laundering Typology Research. 2013, p. 13. Pieejams: https://eurasiangroup.org/files/TypologiiEAG/Nalogovye_prestupleniya_Eng.pdf [skatīts 16.11.2021.].

¹¹⁹ Francijas Augstākās tiesas 2020. gada 21. oktobra nolēmums lietā Nr. 19-87.076. Pieejams: https://www.dalloz-fr.ezpaarse.univ-paris1.fr/documentation/Document?id=CASS_LIEUVIDE_2020-10-21_1987076 [skatīts 01.11.2021.].

uzņēmuma veiktiem darbiem, tā rezultātā ienākumus no Nīderlandes novirzot uz Maltu ar samazinātu nodokļu apmēru. Turklāt Maltā maksājamais nodoklis tika vēl vairāk samazināts, izmantojot vēl kādu uzņēmumu no Karību jūras reģiona. Šis uzņēmums, savukārt, nosūtīja Maltas uzņēmumam rēķinus par fiktīviem pakalpojumiem. Tādā veidā Karību jūras reģionā esošais uzņēmums, kurš saņēma no Maltas uzņēmuma ienākumus, tika atbrīvots no nodokļu nomaksas, gūtos ienākumus izmaksājot nozieguma izdarītājam, kurš, turklāt pēc tam tos arī nenorādīja ienākumu deklarācijās. Attiecīgi šādas dažādās valstīs esošu uzņēmumu shēmas ietvaros ar fiktīvu rēķinu palīdzību tiek izdarīti nodokļu noziegumi, nepamatoti samazinot ienākuma nodokli.¹²⁰

- 1.169. Tāpat saskaņā ar FID metodisko materiālu viena no identificētajām Latvijā raksturīgajām NILL tipoloģijām un pazīmēm ir “fiziska persona izveido kapitālsabiedrību un neilgi pēc tam par cenu, kas acīmredzami neatbilst kapitālsabiedrības biznesa vērtībai, pārdod kapitāldaļas trešajai personai (čaulas veidojumam), tādējādi gūstot šķietami legālu ienākumu no fiktīva darījuma.”¹²¹
- 1.170. Saskaņā ar Igaunijas tiesu nolēmumos konstatētajiem NILL gadījumiem noziedzīgie nodarījumi tiek veikti arī ienākuma nodokļa jomā. Piemēram, persona nav deklarējusi savus ienākumus no nekustamā īpašuma pārdošanas, tādējādi izvairoties no nodokļa samaksas valsts budžetā.¹²²
- 1.171. Latvijas tiesu praksē NILL nodokļu jomā nav konstatēti gadījumi ne saistībā ar uzņēmumu akciju pārdošanu, ne arī ar nekustamā īpašuma pārdošanas darījumiem, kuru rezultātā persona īstenotu NILL nenomaksāta ienākuma nodokļa veidā, ne arī ar fiziskas personas veiktiem noziegumiem nodokļu jomā.
- 1.172. No publiski pieejamiem Latvijas tiesu nolēmumiem tikai divos gadījumos¹²³ predikatīvais noziedzīgais nodarījums ir konstatēts nenomaksātā UIN veidā. Proti, uzņēmuma gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā un ienākuma nodokļa deklarācijā apzināti nepamatoti izdevumos iekļauti izdevumi par fiktīviem darījumiem. Rezultātā gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā un UIN deklarācijā ir prettiesiski samazināts ar UIN apliekamais objekts un valsts budžetam nodarīts mantiskais zaudējums nenomaksātā nodokļa veidā. Tomēr, ņemot vērā konstatētos noziedzīgos nodarījumus PVN krāpšanā un tam sekojošā NILL, salīdzinoši maz ir tiesu nolēmumu, kuros būtu bijis strīds par

¹²⁰ Nīderlandes Overeiselas tiesas 2021. gada 15. februāra spriedums lietā Nr. 08-993091-16 (P); Openbaar Ministerie. Creditcard leidt naar jarenlange belastingfraude en witwassen. Pieejams: <https://www.om.nl/actueel/nieuws/2021/01/22/creditcard-leidt-naar-jarenlange-belastingfraude-en-witwassen> [skatīts 03.12.2021.].

¹²¹ FID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas tipoloģijas un pazīmes. 2020, 9. lpp. Pieejams: https://www.fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C%20rekomend%C4%81cijas/FID_Tipologiju_materials_2020.pdf [skatīts 16.11.2021.].

¹²² Skat., piemēram: Tartu apgabaltiesas 2020. gada 9. janvāra lēmums lietā Nr. 1-15-6497. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=262156411> [skatīts 11.11.2021.].

¹²³ Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2017. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. 15830103510. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/443005.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 20. marta lēmums lietā Nr. 12130000710, SKK-24/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/378535.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Vidzemes apgabaltiesas 2018. gada 12. jūnija spriedums lietā Nr. 12130000710. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/378569.pdf> [skatīts 25.10.2021.].

noziedzīgu nodarījumu nenomaksātā UIN veidā par uzņēmuma izmaksās iekļautiem fiktīviem darījumiem.

c. Nereģistrētas saimnieciskās darbības

1.173. Baltkrievijā viena no identificētajām nodokļu noziegumu tipoloģijām ir neregistrētas saimnieciskās darbības veikšana ar sekojošām pazīmēm:

- privātpersonas veic tirdzniecības operācijas bez reģistrācijas un nemaksā nodokļus. Preces tiek pirktas un tālāk pārdotas, norēķinoties skaidrā naudā vai ar pārskaitījumu. Šī tipoloģija ir plaši izplatīta metode internetā, un šādas operācijas var veikt uzņēmumu vadītāji, kuri pērk un pārdod daļu preču, norēķinoties ar skaidru naudu, neatspoguļojot tos grāmatvedības uzskaitē un nemaksājot nodokļus;
- privātpersonas veic tirdzniecības operācijas bez reģistrācijas un nemaksā nodokļus. Preces tiek iegādātas par skaidru naudu par minimālām cenām un pēc tam pārdotas fiktīva uzņēmuma vārdā citiem uzņēmumiem. Norēķini par pārdotajām precēm tiek veikti uz fiktīvu uzņēmumu bankas kontiem ar turpmāku skaidras naudas izņemšanu.¹²⁴

1.174. Tāpat arī Lietuvā, analizējot Lietuvas tiesu nolēmumus, ir konstatēta NILL tipoloģija saistībā ar neregistrētas saimnieciskās darbības veikšanu auto tirdzniecības nozarē, slēdzot iegādes un pārdošanas līgumus citu personu vārdā.¹²⁵

1.175. Pretēji secinājumiem, ka Latvijā nav reģistrēti 8,4% uzņēmumu, kas izriet no Latvijas ēnu ekonomikas analīzes Pētījuma I nodaļā, no tiesu nolēmumiem var secināt, ka Latvijā nav konstatēti nodokļu noziegumi, kā neregistrētas saimnieciskās darbības veikšana, kura rezultātā tiek legalizēti nelikumīgi gūti ienākumi no neregistrētās darbības.

d. Virtuālās valūtas pakalpojumi un maksājumu apstrādes pakalpojumi

1.176. FID metodiskajā materiālā¹²⁶ kā vienu no piemēriem NILL tipoloģijā piemin interneta veikalus, kad to konti tiek izmantoti, lai fiktīvu preču pirkšanas/pārdošanas darījumu aizsegā saņemtu noziedzīgi iegūtus līdzekļus. Tomēr saskaņā ar Latvijas tiesu praksi šādi NILL gadījumi saistībā ar tirdzniecību internetā nav konstatēti.

1.177. FATF ziņojumos norādīts, ka attiecībā uz finanšu pakalpojumu digitalizāciju un attīstību tiešsaistē vairākas valstis konstatējušas sekojošas tipoloģijas nodokļu nozieguma jomā:

- Virtuālās valūtas pakalpojumi un čaulas uzņēmumi, kas nodrošina klientiem virtuālās valūtas maiņas pakalpojumus.¹²⁷

¹²⁴ The Eurasian Group on Combating Money Laundering and Financing of Terrorism Report. Tax Crimes and Money Laundering Typology Research. 2013, p. 13–14. Pieejams: https://eurasiangroup.org/files/TypologiiEAG/Nalogovye_prestupleniya_Eng.pdf [skatīts 16.11.2021.].

¹²⁵ Šauļu rajona tiesas 2020. gada 27. janvāra nolēmums lietā Nr. 1-19-519/2020. Pieejams: <https://eteismai.lt/byla/256667122283126/1-19-519/2020?word=preliminari%20sutartis> [skatīts 05.11.2021.].

¹²⁶ FID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas tipoloģijas un pazīmes. 2020, 8. lpp. Pieejams: https://www.fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C rekomend%C4%81cijas/FID_Tipologiju_materials_2020.pdf [skatīts 16.11.2021.].

¹²⁷ FATF. Professional Money Laundering. 2018, p. 47. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/Professional-Money-Laundering.pdf> [skatīts 16.11.2021.].

Čaulas veidojumu veiktie darījumi ar virtuālām valūtām saistīti ne tikai ar krāpniecību PVN jomā, bet arī ienākuma nodokļa jomā nenomaksāta nodokļa veidā. Turklāt ņemot vērā, ka darījumos ar virtuālo naudu ir iesaistītas arī fiziskas personas, tas ietver neregistrētas saimnieciskās darbības veikšanu. VID publicētajās vadlīnijās par virtuālo valūtu ir norādījis, ka virtuālās valūtas aizvien biežāk tiks izmantotas ikdienā un ar laiku kļūs arī par tiesvedības objektu. Tomēr efektīvai tiesvedības praksei ir nepieciešami eksperti virtuālo valūtu tehnoloģiju jomā, lai spētu sniegt tiesai kompetentu atzinumu dažādās situācijās.¹²⁸

- Maksājumu apstrādes uzņēmumu iesaiste nelegālā darbībā.

Maksājumu apstrādes uzņēmumi sniedz maksājumu pakalpojumus tirgotājiem un citām uzņēmējdarbības vienībām, piemēram, kredītkaršu apstrādes vai algas apstrādes pakalpojumus. Parasti maksājumu apstrādātāju turētos bankas kontus izmanto, lai atvieglotu maksājumus savu klientu vārdā. Noteiktos apstākļos maksājumu apstrādes uzņēmumi būtībā darbojas kā *tranzīta* konti un uz tiem neattiecas pienākums izpaust savu klientu identitāti finanšu iestādēm. Standarta gadījumā maksājumu apstrādes uzņēmumi sniedz kredītkaršu apstrādes darījumus mazumtirdzniecības vietās. Tomēr laika gaitā maksājumu apstrādes uzņēmumi ir attīstījušies un apkalpo arī interneta tirgotājus, interneta spēļu uzņēmumus un telemārketinga uzņēmumus, kas cita starpā, ir identificēta kā viena no riska nozarēm, kurā tiek īstenota NILL. Noziedzīgas organizācijas var izmantot maksājumu apstrādes uzņēmumus, lai maskētu darījumus un legalizētu noziedzīgi iegūtus līdzekļus.¹²⁹

e. Nevalstisko organizāciju iesaistīšanās nodokļu noziegumos

- 1.178. Pamatā Latvijā predikatīvā noziedzīgā nodarījuma gadījumos, kam seko NILL, iesaistītās juridiskās formas ir SIA, bet tikai vienā gadījumā kā *čaulas veidojums* tika izmantota zemnieku saimniecība.¹³⁰
- 1.179. Saskaņā ar Latvijas tiesu praksē konstatētajiem NILL gadījumiem, vienā gadījumā arī nevalstiskā organizācija (biedrība) iesaistījās fiktīvu darījumu shēmās, pamatā, lai samazinātu budžetā maksājamā PVN apmēru, simulējot šķietami legālus ar nodokli apliekamus darījumus, turklāt norēķinoties bartera darījuma veidā.
- 1.180. Saskaņā ar Latvijas Republikas Finanšu ministrijas publicēto informatīvo ziņojumu “Par sabiedriskā labuma organizāciju darbību un attīstību”¹³¹ šobrīd praksē nevalstisko organizāciju, tostarp biedrības, statusu izmanto ne tikai patiesu sabiedriskā labuma mērķa sasniegšanai, bet, piemēram, biedru grupas labklājības nodrošināšanai (neattiecas uz sociāli mazaizsargāto personu grupu labuma nodrošināšanu) vai nodokļu optimizēšanai, gūstot personisko labumu. Tomēr Latvijas tiesu praksē šādi gadījumi, kas rezultētos ar NILL, nav konstatēti.

¹²⁸ VID. Nodokļu un grāmatvedības normatīvā regulējuma piemērošanu darījumiem ar virtuālo valūtu. 2021, 3. lpp. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/virtuala-valuta-vadlinijas-2021.pdf> [skatīts 16.11.2021.].

¹²⁹ FATF. Professional Money Laundering. 2018, p. 45. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/Professional-Money-Laundering.pdf> [skatīts 16.11.2021.].

¹³⁰ Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 19. decembra lēmums lietā Nr. 15830110809, SKK-219/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398582.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹³¹ Finanšu ministrija. Informatīvais ziņojums “Par sabiedriskā labuma organizāciju darbību un attīstību”. Pieejams: <http://tap.mk.gov.lv/mk/tap/?pid=40503531> [skatīts 16.11.2021.].

1.181. Arī OECD ziņojumā¹³² norāda, ka izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu krāpšana, ļaunprātīgi izmantojot labdarības organizācijas, daudzās valstīs ir nopietns un pieaugošs risks. Labdarības organizāciju ļaunprātīga izmantošana kļūst organizētāka un sarežģītāka. Lielākajai daļai aptaujāto valstu, kurās ir konstatētas problēmas ar labdarības organizāciju ļaunprātīgu izmantošanu, tipiskākās nelegālās manipulācijas tiek veiktas, izmantojot ziedojumu maksājumus, kura rezultātā ziedotājs prettiesiski izmanto nodokļa atlaides vai biedrības locekļi gūst papildu labumu komisijas maksas veidā. Piemēram, Čehijas nodokļu administrācija ir norādījusi, ka katru gadu tiek identificēti aptuveni 3 līdz 5 aizdomīgi darījumi, kas saistīti ar bezpeļņas organizāciju sektoru, un dažos gadījumos par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir nonākuši pat līdz AT.

5. Salīdzinājums ar Latvijas ēnu ekonomikas novērtējumu

1.182. Balstoties uz Latvijas ēnu ekonomikas novērtējumu, Latvijā uzņēmumi nedeklarē vidēji 18% no sava apgrozījuma, kas pamatā norāda šo neuzrādīto preču/pakalpojumu realizāciju kā finansējuma avotu neuzrādītam darbinieku atalgojumam, gan darbiniekiem izmaksātā atalgojuma neoficiālajai daļai.

1.183. Tomēr analizējot Latvijas tiesu praksē konstatētos NILL gadījumus, neviena tiesu lieta nav bijusi saistīta ar uzņēmumu gūto ieņēmumu nedeklarēšanu (neregistrētiem ienākumiem) un tā samazināšanu vai algas nodokļu maksāšanas pienākuma apiešanu.

1.184. Turklāt, neskatoties uz to, ka Latvijā vislielākais ēnu ekonomikas īpatsvars ir novērojams būvniecības nozarē, tiesu praksē NILL saistībā ar nodokļu noziegumiem šīs nozares uzņēmumiem nav skatīti.

¹³² OECD. Report on Abuse of Charities for Money-Laundering and Tax Evasion. P. 10, 59–65. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/42232037.pdf> [skatīts 16.11.2021.].

**V. PREDIKATĪVĀ NOZIEDZĪGĀ NODARĪJUMA NODOKĻU JOMĀ
UN NILĻ NOŠĶIRŠANA UN LATVIJAS TIESU PRAKSES
ATBILSTĪBAS ES UN STARPTAUTISKAJĀM TIESĪBĀM
ANALĪZE**

1.185. Iepriekš jau aplūkotā Latvijas tiesu prakse atklāj interesantu problemātiku arī jautājumā par precīzu noziedzīgā nodarījuma nodokļu jomā un NILĻ nošķiršanu, īpaši analizējot šīs pieejas un Latvijas tiesu prakses kopumā atbilstību ES un starptautiskajām tiesībām.

1. Latvijas tiesību normu atbilstība ES un starptautiskajiem tiesību aktiem

1.186. Pirms pievērsties tiesu prakses analīzei, jāizvērtē paša regulējuma atbilstība ES un starptautisko tiesību aktu prasībām.

1.187. KL 195. pants paredz kriminālatbildību par noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu vai citas mantas legalizēšanu. KL 195. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvu raksturojošās pazīmes, un tieši objektīvās puses un subjektīvās puses pazīmes, ir definētas Likuma 5. pantā, kas īsi apskatīts jau Pētījuma IV nodaļā. Saskaņā ar Likuma 5. panta pirmajā daļā noteikto NILĻ ir šādas darbības:

- 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;
- noziedzīgi iegūtu līdzekļu patiesā rakstura, izcelsmes, atrašanās vietas, izvietojuma, kustības, piederības slēpšana vai maskēšana, apzinoties, ka šie līdzekļi ir noziedzīgi iegūti;
- citas personas noziedzīgi iegūtu līdzekļu iegūšanas īpašumā, valdījumā vai lietojumā vai to realizēšana, apzinoties, ka šie līdzekļi ir noziedzīgi iegūti.

1.188. Par NILĻ ir atzīstamas arī minētās darbības, kad persona apzināti pieļāva, ka līdzekļi ir noziedzīgi iegūti.

1.189. Vēsturiski šīs NILĻ pazīmes ir atvasinātas, Likumā iestrādātas un sekojoši krimināltiesību praksē piemērotas atbilstoši virknei starptautiskajām tiesību normām.

1.190. Jāatzīmē, ka līdz brīdim, kad stājās spēkā Direktīva Nr. 2018/1673, kuras viena no būtiskākajām prasībām ir kriminalizēt predikatīvā nodarījuma izdarītāja veikto NILĻ, faktiski visi starptautiskie normatīvie akti, kas bija un arī šobrīd ir saistoši Latvijai (ieskaitot Varšavas konvenciju, kā arī Apvienoto Nāciju Organizācijas Pretkorupcijas konvenciju) NILĻ kriminalizāciju atstāja dalībvalstu ziņā.

1.191. Tā, piemēram, Varšavas konvencijā, norādot 9. panta 1. punktā noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizācijas nodarījuma sastāvu, šā panta 2. punkta b) apakšpunktā paredz, ka saistībā ar šā panta 1. punkta īstenošanu vai piemērošanu *var būt noteikts*, ka attiecīgajā punktā norādītie nodarījumi neattiecas uz tām personām, kas ir izdarījušas predikatīvo nodarījumu. Skatot arī Apvienoto Nāciju Organizācijas Pretkorupcijas konvencijas 23. panta pirmajā daļā norādot, kas ir NILĻ, otrās daļas e) punktā tiek paredzēts, ka, ja to prasa kādas dalībvalsts nacionālo normatīvo aktu pamatprincipi, tā var norādīt, ka šī panta

pirmajā daļā minētie noziedzīgie nodarījumi neattiecas uz tām personām, kas ir izdarījušas predikatīvo nodarījumu.

- 1.192. Saskaņā ar FATF 3. rekomendāciju, pamatojoties uz Apvienoto Nāciju Organizācijas Konvenciju pret narkotisko un psihotropo vielu nelegālu apriti¹³³ un Apvienoto Nāciju Organizācijas Konvenciju pret starptautisko organizēto noziedzību¹³⁴, valstīm jānosaka kriminālatbildība par NILL.
- 1.193. FATF 3. rekomendācija paredz, ka valstīm jāsaista NILL jēdziens ar visiem smagajiem noziegumiem, lai aptvertu pēc iespējas plašāku predikatīvo noziegumu loku.¹³⁵ FATF 3. rekomendācijas komentārā tiek norādīts, ka neatkarīgi no tā, kādu pieeju valsts izvēlas, raksturojot predikatīvos noziegumus, katrai valstij vajadzētu iekļaut virkni noziegumu vismaz katras noteikto noziegumu kategorijas ietvaros. Kā viena no noteiktajām noziegumu kategorijām ir minēta *nodokļu noziegumi, saistīti ar tiešajiem un netiešajiem nodokļiem*.
- 1.194. Saskaņojot savus tiesību aktus ar FAFT rekomendācijām un Direktīvu Nr. 2018/1673, atbilstoši kurai nodokļu noziegumi tiek minēti kā predikatīvie noziegumi NILL, Latvija izvēlējās *all crimes approach* (angļu val.) pieeju, paredzot, ka *jebkurš noziegums* var būt par pamatu NILL novēršanas prasību, kā arī sodu piemērošanai. Šī ir visplašākā iespējamā pieeja, jo likumi neparedz ierobežojumus attiecībā uz noziedzīgā nodarījuma veidu vai smagumu. Tādējādi jebkurš noziegums, kas tieši vai netieši saistīts, piemēram, ar nodokļu noziegumiem var kalpot par predikatīvu noziegumu NILL.
- 1.195. Vērtējot kopsakarībā Likuma 5. pantā noteikto par to, kas ir NILL, secināms, ka tas atbilst kā Direktīvai Nr. 2018/1673, tā arī citiem Latvijai saistošajiem tiesību noteikumiem, tostarp Direktīvai Nr. 2015/849, ko savās rekomendācijās atzinusi arī OECD, norādot, ka Latvijai nav nepieciešami papildu būtiski tiesību akti vai to grozījumi.¹³⁶ Arī Likuma un līdz ar to arī KL 195. panta izpratnē izmantotais NILL jēdziens aptver tieši predikatīvā nodarījuma izdarītāja veiktās NILL kriminālatbildību. Likuma 5. pants daļā par NILL pazīmēm atbilst ES un starptautiskajām tiesību normām, un jau kopš 2013. gada AT Senāts ir skaidrojis, ka legalizēšanas objektīvā puse var izpausties daudz un dažādos veidos (piemēram, kā noziedzīgi iegūtu līdzekļu *iepludināšana* legālajā biznesā vai izmaksās dividendēs, fiktīvu pakalpojumu līgumu slēgšana utt.).¹³⁷ Neskatoties uz to, no šī Pētījuma ietvaros analizētajiem tiesu nolēmumiem izriet, ka tiesību normu piemērotāju rīcība lietās, kuras priekšmets ir noziedzīgs nodarījuma nodokļu jomā un NILL, nav konsekventa. Proti, kā tas niansētāk apskatīts zemāk šajā nodaļā, no tiesu nolēmumiem izriet, ka predikatīvā noziedzīgā nodarījuma nodokļu jomā nošķiršana no NILL nodarījuma ir problemātiska.

¹³³ Apvienoto Nāciju Organizācijas Konvencija pret narkotisko un psihotropo vielu nelegālu apriti. Parakstīta Vīnē 20.12.1988.

¹³⁴ Apvienoto Nāciju Organizācijas Konvencija pret starptautisko organizēto noziedzību. Parakstīta Palermo 13.12.2000.

¹³⁵ FATF. Starptautiskie standarti noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanai, kā arī terorisma un masveida iznīcināšanas ieroču izplatīšanas finansēšanas novēršanai. FATF rekomendācijas. 2012. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/fatf_rekomendacijas_lv.pdf [skatīts 03.12.2021.].

¹³⁶ OECD. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršana Latvijā. Uzraudzības un kontroles mehānismu stiprināšana, lai nepieļautu finanšu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. 2019. Pieejams: <https://www.fm.gov.lv/lv/media/486/download> [skatīts 03.12.2021.].

¹³⁷ Skat. Augstākās tiesas tiesu prakses apkopojumu "Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksāšanas", 2013. Pieejams: https://www.at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokli%20legalizacija_anonim.doc [skatīts 17.11.2021.].

- 1.196. Turklāt ir jāsecina, ka tiesas nepamatoti sašaurina *noziedzīgi iegūto līdzekļu* jēdzienu, reducējot to līdz izpratnei, ka šādi līdzekļi ir tikai *noziedzīgi iegūti finanšu līdzekļi*, lai arī faktiski šis jēdziens no tiesību viedokļa aptver arī *jebkādu citu ekonomisko labumu, ko persona ieguvu noziedzīga nodarījuma rezultātā* (skatīt izvērstu skaidrojumu zemāk).
- 1.197. Visbeidzot (kā tas detalizēti apskatīts šī Pētījuma IV nodaļas ievadā) skaidra un nepārprotama norāde Likuma 5. panta pirmās daļas 3. punktā uz *citu personu*, kas nav predikatīvā nodarījuma izdarītājs, liedz šo punktu attiecināt uz situācijām, kad persona pati ir veikusi predikatīvo noziedzīgo nodarījumu. Lai arī krimināllietās par personas izvairīšanos no nodokļu nomaksas praktiski nebūtu iespējamās situācijas, kad būtu jāpiemēro Likuma 5. panta pirmās daļas 3. punkts,¹³⁸ tomēr no Latvijas tiesu nolēmumiem ir secināms, ka tiesas nereti mēdz to piemērot situācijām, kad *tā pati persona* ir veikusi predikatīvo noziedzīgo nodarījumu – izvairījusies no nodokļu nomaksas – un arī legalizējusi iegūtos līdzekļus.¹³⁹ Šāda prakse neatbilst nedz Likuma 5. pantam, nedz secīgi arī Direktīvai Nr. 2018/1673 (par ko detalizētāk ir izklāstīts šī Pētījuma secinājumu daļā).

2. Predikatīvā noziedzīgā nodarījuma nošķiršanas no NILL problemātika tiesu nolēmumos

a. Latvijas tiesu prakse

- 1.198. Bez tam, kā īsi minēts jau iepriekš Pētījuma III nodaļā, Latvijas tiesu praksē ir vērojamas grūtības nošķirt izvairīšanos no nodokļu nomaksas (KL 218. pants) no NILL (KL 195. pants). Turklāt tiesu prakse šajā jautājumā ir nekonsekventa. Vienos gadījumos tiesas norāda, ka par NILL nevar atzīt tās pašas darbības, kuras apsūdzētajam inkriminētas kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas (lieta Nr. 15830110809¹⁴⁰), kā arī, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas nodarījumam ir jābūt pabeigtam, lai varētu konstatēt arī NILL (Senāta spriedums lietā Nr. 15830109509¹⁴¹). Savukārt citos gadījumos tiesas piemēro vienlaikus KL 195. pantu un KL 218. pantu attiecībā uz to pašu darbību kopumu (lieta Nr. 15830020314¹⁴²), norādot, ka veidojas noziedzīgo nodarījumu reālā kopība un ka nav

¹³⁸ Baumanis J. Nesamaksāto nodokļu legalizēšana. Jurista Vārds, 04.08.2020., Nr. 31 (1141).

¹³⁹ Skat., piemēram: Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.]; Zemgales apgabaltiesas 2020. gada 16. marta spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/409217.pdf> [skatīts 25.10.2021.]; Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.]; Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹⁴⁰ Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 19. decembra lēmums lietā Nr. 15830110809, SKK-219/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398582.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas apgabaltiesas 2018. gada 17. oktobra spriedums lietā Nr. 15830110809. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398792.pdf> [skatīts 22.10.2021.].

¹⁴¹ Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 4. jūlija lēmums lietā Nr. 15830109509, SKK-137/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/386766.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹⁴² Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

nozīmes tam, vai predikatīvais noziedzīgais nodarījums – izvairīšanās no nodokļu nomaksas – ir pabeigts (lieta Nr. 15830103510¹⁴³).

- 1.199. Vēl pavisam nesen Latvijas tiesu praksē un arī doktrīnā prevalēja pirmais viedoklis, lai noziedzīgais nodarījums katrā ziņā būtu pabeigts pirms ir konstatējams NILL noziegums, respektīvi, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas un legalizācijas darbības ir nošķirtas laikā.¹⁴⁴ Tā rezultātā praktiski nebija iespējams piemērot atbildību par NILL lietās, kurās notikusi izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Kā atzīts vēlākā tiesību doktrīnā, šāda pieeja var nozīmēt, ka Latvija neizpildīs Direktīvas Nr. 2018/1673 prasības, kas paredz dalībvalstīm pienākumu noteikt kriminālatbildību par NILL, neatkarīgi no spēkā stājušās sprieduma vai uzsākta procesa saistībā ar predikatīvo nodarījumu.¹⁴⁵
- 1.200. Iespējams, ka minētais Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510 iezīmē prakses maiņas punktu Latvijā šajā ziņā, proti, ka pabeigts predikatīvais nodarījums vairs nebūs priekšnoteikums, lai būtu iespējams piemērot atbildību par NILL.
- 1.201. Pētījuma autoru ieskatā, Latvijas tiesas rīkotos atbilstoši Direktīvas Nr. 2018/1673 saturam, ja tās atteiktos no uzstādījuma, ka ir jābūt konstatētam pabeigtam predikatīvam nodarījumam nodokļu jomā pirms iespējams risināt jautājumu par NILL. Šie nodarījumi var notikt arī paralēli, respektīvi, tajā pašā laikā. Tomēr ir svarīgi šo ieteikumu pārmēru nevienkāršot un neizdarīt pārsteidzīgus secinājumus, kas varētu novest situācijā, kad Latvija pārkāpj citus starptautiskos un pamattiesību standartus, piemēram, dubultās sodīšanas aizliegumu (latīņu val. – *ne bis in idem*). Un konkrēti, tieši vienas un tās pašas faktiskās darbības nevarētu vienlaikus veidot gan KL 195. panta, gan KL 218. panta sastāva objektīvo pusi pat, ja konkrētās darbības notiek vienlaikus vai teju vienlaikus. Kā arī nodarījumu nošķiršanā svarīga ir arī personas attieksme pret tās nodarījumu jeb noziedzīgā nodarījuma subjektīvās puses pazīmes – vai mērķis ir tieši izvairīties no nodokļu nomaksas, respektīvi, prettiesiskā veidā gūt finansiālu labumu, vai arī mērķis ir slēpt šo finansiālo labumu vai censties to padarīt šķietami tiesiskā ceļā gūtu. Tāpat ļoti svarīgi būtu tiesu spriedumos aprakstīt, tieši kādi apstākļi raksturo predikatīvo noziedzīgo nodarījumu un kādi apstākļi NILL. Šie apstākļi varētu būt vienlaikus, tomēr ne vieni un tie paši. Situācijās, kad vairākas personu darbības notiek ciešā sinerģijā, tas būtu izaicinājums, tomēr vienīgi tā būtu iespējams nodrošināt, ka netiek pārkāpts dubultās sodīšanas aizliegums. Lai ilustrētu, kā būtu iespējams nodalīt šīs situācijas, var izmantot jau Latvijas tiesu praksē sastopamajos gadījumos konstatētos faktus.
- 1.202. Piemēram, lietā Nr. 15830020314¹⁴⁶ izvairīšanos no nodokļu nomaksas veidoja PVN atmaksas saņemšana no nenotikuša darījuma (šajā situācijā izvairīšanās no nodokļu nomaksas tika kvalificēta pēc KL 177. panta – krāpšana). Predikatīvā (krāpšanas) nodarījuma ietvaros apsūdzētais bija veicis darbības, PVN deklarācijā deklarējot faktiski nenotikušu pamatlīdzekļa (traktora) iegādi, kas bija noformēta ar fiktīvu pavadzīmi.

¹⁴³ Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.]; Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2017. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. 15830103510. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/443005.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

¹⁴⁴ Baumanis J. Nesamaksāto nodokļu legalizēšana. Jurista Vārds, 04.08.2020., Nr. 31 (1141).

¹⁴⁵ Turpat.

¹⁴⁶ Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

Savukārt NILL veidoja darbības – izkrāptā PVN pārskaitīšana uz citiem banku kontiem. Pirmkārt, citam uzņēmumam, kura valdes loceklis bija apsūdzētais, par faktiski nenotikušiem darījumiem. Otrkārt, uz apsūdzētā paša bankas kontu, kas tālāk tika pārskaitīta uz apsūdzētā kontrolē esošu citu uzņēmumu. Šīs darbības tiesa atzina par finanšu līdzekļu noziedzīgās izcelsmes un piederības slēpšanu un maskēšanu. Šajā gadījumā tiesai nebija grūtību nošķirt predikatīvo nodarījumu no NILL. Savukārt jautājums par laika atstarpi starp predikatīvo nodarījumu un NILL netika detalizēti apskatīts. Pat, ja būtu, tad šajā lietā arī šis jautājums būtu visai vienkārši atrisināms, jo faktiski predikatīvais nodarījums bija pabeigts pirms notika NILL.

- 1.203. Savukārt krimināllietā Nr. 15830110809¹⁴⁷ tiesas ieskatā noziedzīgās darbības bija kvalificējamās tikai pēc KL 218. panta otrās daļas, un NILL nebija iespējams konstatēt. Šajā lietā četri apsūdzētā vadītie uzņēmumi deklarēja faktiski nenotikušus darījumus ar otra apsūdzētā uzņēmumu un pārskaitīja šiem darījumiem atbilstošas naudas summas uz otra apsūdzētā uzņēmuma bankas kontu. Daļu no bankas kontā ieskaitītās naudas apsūdzētie izņēma skaidrā naudā, bet daļu no naudas pārskaitīja uz pirmā apsūdzētā bankas kontu, norādot, ka tas ir aizdevums.
- 1.204. Šajā lietā tiesa uzskatīja par iespējamu piemērot tikai KL 218. pantu un nevis 195. pantu šādu iemeslu dēļ. Pirmkārt, tiesa uzskatīja, ka lietā veiktās darbības – fiktīvu darījumu noslēgšanas – notika nolūkā tos iekļaut priekšnodoklī, lai samazinātu valstij pienākošos nodokļu samaksas apmēru par veikto saimniecisko darbību, respektīvi, gan nodarījuma objektīvā, gan subjektīvā puse atbilda KL 218. pantam. Tiesa uzsvēra, ka par NILL nevar atzīt tās pašas darbības, kuras pirmajam apsūdzētajam inkriminētas kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Otrkārt, predikatīvais noziedzīgais nodarījums vienmēr tiekot izdarīts pirms sekundārā, jo legalizēt var tikai tādus līdzekļus, kas jau iegūti noziedzīgā nodarījuma rezultātā. Visbeidzot tiesa, citējot doktrīnas atziņas, apšaubīja, vai šajā situācijā vispār varētu būt kādi noziedzīgi iegūti līdzekļi, jo pirmais apsūdzētais predikatīvā nodarījuma ietvaros nebija ieguvis nekādus papildu līdzekļus, bet gan prettiesiski paturējis savā rīcībā jau esošus līdzekļus.¹⁴⁸
- 1.205. Tiesas pirmajam apsvērumam par objektīvās un subjektīvās puses nošķiramību atsevišķām darbībām kopumā var piekrist. Taču šajā lietā jau arī bija konstatējamās atsevišķas faktiskās darbības, kas atbilda izvairīšanās nodarījumam, un atsevišķas darbības, kas atbilda legalizācijas nodarījumam. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas izpaudās kā sākotnējo fiktīvo darījumu noslēgšana un maksājumu veikšana saistībā ar šiem darījumiem, kuru mērķis bija samazināt maksājamā priekšnodokļa apmēru. Tomēr pārējās darbības – skaidras naudas izņemšana un sākotnējiem fiktīvajiem darījumiem sekojošie citi fiktīvie darījumi – jau precīzāk atbilda KL 195. pantam, nevis 218. pantam, jo ar šīm darbībām jau faktiski vairs nenotiek izvairīšanās no nodokļu nomaksas, bet gan centiens noziedzīgi iegūtu līdzekļus slēpt ar vēl citiem darījumiem (tostarp ar skaidras naudas izņemšanu, jo pēc šīs darbības līdzekļu izlietojumu teju vispār nav iespējams pārbaudīt). Respektīvi, jāpiekrīt

¹⁴⁷ Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 19. decembra lēmums lietā Nr. 15830110809, SKK-219/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398582.pdf> [skatīts 20.10.2021.]. Rīgas apgabaltiesas 2018. gada 17. oktobra spriedums lietā Nr. 15830110809. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398792.pdf> [skatīts 22.10.2021.].

¹⁴⁸ Leja M. 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, 2019, 116.–117. lpp.

tiesas norādei, ka vienām darbībām abas KL normas nevarētu piemērot, tomēr lietā konstatējamās darbības ir atsevišķas, un noteiktām darbībām tiesai vajadzēja piemērot tieši KL 195. pantu, nevis 218. pantu.

- 1.206. Vienlaikus kontekstā ar iepriekš minēto par atbilstību Direktīvas Nr. 2018/1673 prasībām jautājumā par to, ka predikatīvajam nodarījumam nodokļu jomā nav vienmēr jābūt pabeigtam pirms iespējamās NILL, kritiski vērtējams tiesas paustais, ka predikatīvais nodarījums vienmēr laikā ir pirms NILL. Laika atstarpe starp šīm darbībām var būt pavisam niecīga vai nebūt vispār. Turklāt arī nošķirtība laikā būtu jāattiecina tieši uz atsevišķajām faktiskajām darbībām, nevis noteikti uz visu saistīto darbību kopumu. Kā, piemēram, šajā situācijā, skaidras naudas izņemšana un nākamais darījums ar mērķi maskēt noziedzīgo līdzekļu izcelsmi varēja notikt tūlīt pēc sākotnējiem, fiktīvajiem darījumiem, ar ko tika samazināts maksājama priekšnodoklis. Izvairīšanās nodarījums jau faktiski bija pabeigts ar sākotnējiem fiktīvajiem darījumiem un ar tiem saistītajiem maksājumiem, tāpēc izpildās nosacījums, ka predikatīvais nodarījums ir bijis pirms legalizācijas. Taču, aplūkojot šo situāciju *no putna lidojuma*, visas darbības tiešām var izskatīties kā vienots darbību kopums, kur izvairīšanās no nodokļu nomaksas notiek teju reizē ar legalizāciju, kas, šķiet, arī izskaidro tiesas izvēlēto pieeju nepiemērot gan KL 218., gan 195. panta kvalifikāciju.
- 1.207. Savukārt tiesas citētajai doktrīnas atziņai, ka līdzekļi, kas prettiesiski palikuši personas īpašumā, nevis ir personas aktīvā veidā iegūti no citām personām, nav uzskatāmi par noziedzīgiem līdzekļiem, nevar piekrist. Šāda NILL interpretācija ir pārmēru gramatiska, un nevērtē notikušā būtību, ka, neraugoties uz tieši detaļām, kādā tehniskā veidā noziedzīgi iegūtie līdzekļi ir nonākuši personas īpašumā, tie tomēr ir noziedzīgi iegūti tādēļ, ka tie rezultātā prettiesiski atrodas pie personas.
- 1.208. Turklāt, aplūkojot jautājumu par predikatīvā nodarījuma nodokļu jomā un ar to saistītās NILL nošķiršanu, bez ievērības nav atstājams arī apsvērums, ka kriminālatbildība par NILL iestājas ne tikai tad, ja legalizācija ir pabeigta darbība. Proti, kā tas saskan ar KL 15. panta noteikumiem, kriminālatbildība iestājas arī par sagatavošanos NILL un NILL mēģinājumu. Minētais tikai apliecina, ka nav pamata paust absolūtu atzinumu, ka predikatīvais nodarījums vienmēr laikā ir pirms NILL. Spriežot pēc novērojumiem praksē, nav neparastas situācijas, ka NILL tiek plānotas jau vienlaikus ar nodarījumu nodokļu jomā. Faktiski šāda noziedzīgā nodarījuma izdarītāja pieeja ar nodomu (tīši) izdarītu noziedzīgu nodarījumu situācijās, par kādiem atzīstami nodokļu noziegumi un NILL, ir tikai *loģiska* noziedzīgā plāna sastāvdaļa. Iespējamība, ka darbības, kas vērstas uz sagatavošanos NILL, piemēram, savlaicīgi atverot NILL vajadzībām izmantojamu bankas kontu, tiek veiktas vienlaikus ar nodokļa nodarījumu vai drīz pēc tā uzsākšanas, ir visai liela.

b. Latvijas tiesu prakses salīdzinājums ar ārvalstu praksi

- 1.209. Salīdzinājumam, ārvalstu tiesu praksē, konkrēti, Francijā, ir vērojama pieeja strikti nenodalīt predikatīvo nodarījumu nodokļu jomā no NILL laikā, kā arī vairāku, savstarpēji saistītu darbību kopumu aplūkot vienlaikus kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas nodarījumu tā arī NILL nodarījumu veidojošu.¹⁴⁹ Proti, Francijas Republikas AT 2020. gada

¹⁴⁹ Francijas Augstākās tiesas 2020. gada 21. oktobra nolēmums lietā Nr. 19-87.076. Pieejams (ar paroli): https://www-dalloz-fr.ezpaarse.univ-paris1.fr/documentation/Document?id=CASS_LIEUVIDE_2020-10-21_1987076 [skatīts 01.11.2021.].

21. oktobra nolēmumā lietā Nr. 19-87.076¹⁵⁰ tiesa atzina, ka NILL nenomaksātu nodokļu rezultātā, kas ir secīgs noziedzīgs nodarījums, *nevar būt pilnībā atdalīta no predikatīvā noziedzīgā nodarījuma*.

- 1.210. Šajā lietā apsūdzētais pašvaldības deputāts tika notiesāts par nepatiesu ziņu sniegšanu amatpersonas deklarācijās, t.i., apzināti slēpjot savā īpašumā esošos naudas līdzekļus. Viņš nebija deklarējis sev piederošos līdzekļus divās Šveices bankās. Vēlāk vairāku transakciju rezultātā minētajās Šveices bankās esošie līdzekļi tika pārskaitīti uz Panamā reģistrētu sabiedrību kontiem, sasniedzot vairāk kā EUR 4 000 000 apmēru. Turpmāk daļu no šiem naudas līdzekļiem jau skaidras naudas veidā minētais pašvaldības deputāts mēģināja ieviest Francijā.
- 1.211. No tiesas motivācijas daļas ir noprotams, ka vairāku, savstarpēji saistītu darbību kopums – izvairīšanās no skaidras naudas deklarēšanas, šķērsojot valsts iekšējo robežu un pārskaitījumi uz Panamas sabiedrībām, kā arī pēcāk sekojošā noziedzīgi iegūtu līdzekļu pārvēršana skaidrā naudā un aizvešana uz citu valsti – ir veidojis kā noziedzīgo nodarījumu nodokļu jomā, tā arī NILL.
- 1.212. Francijas AT norādīja, ka Francijas Krimināllikuma 324-1. pants neprasa, lai pirms predikatīvā noziedzīga nodarījuma (nodokļu krāpšanas) konstatēšanas būtu uzsākta lietvedība vai pasludināts notiesājošs spriedums par nodarījumu vai noziedzīgu nodarījumu, kas ļāvis iegūt legalizētās naudas summas. Pietiek ar to, ka tiek konstatētas predikatīvā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes par strīdīgo summu iegūšanu; šajā gadījumā noziedzīgs nodarījums par izvairīšanos no nodokļu nomaksas izriet no ar nodokli apliekamās skaidras naudas summas (kuru mēģināja ievest Francijā) slēpšanas. Savukārt vainīgā nodoms tiek secināts no atkārtotas atturēšanās deklarēt šīs summas, slēpjot summas nozīmi, un no vēlmes izvairīties no tiesiskajā regulējumā paredzētajiem juridiskajiem ziņošanas pienākumiem.
- 1.213. No šīs tiesu prakses secināms, ka Francijas AT pieeja ir skrupulozi laika aspektā nenošķirt, kādas tieši darbības raksturo predikatīvā noziedzīgā nodarījuma sastāvu, un, kādas – NILL, kā arī šīs dažādās saistītās darbības aplūkot kā vienotu darbību kopumu.
- 1.214. Vienlaikus jāuzsver, ka šī pieeja ir jāvērtē piesardzīgi. Pētījuma autoru ieskatā, nevajadzētu secināt, ka no šī saistīto darbību kopuma vienas un tās pašas darbības var atbilst gan izvairīšanās, gan nodarījuma sastāvam, jo tas pārkāptu dubultās sodīšanas aizliegumu. Arī aplūkotajā Francijas AT prakses gadījumā, kur bija *vairāku, savstarpēji saistītu darbību kopums* (sākotnējā ienākumu nedeklarēšana, tad pārskaitīšana uz sabiedrībām Panamā un visbeidzot skaidras naudas pārvešana pāri robežai), faktiski tomēr ir iespējams nošķirt atsevišķas darbības, kas atbilstu predikatīvajam izvairīšanās no nodokļu nodarījumam no darbībām, kas atbilst NILL nodarījumam. Respektīvi, predikatīvo, izvairīšanās no nodokļu nomaksas nodarījumu, veidoja sākotnējā ienākumu nedeklarēšana un pēc tam skaidras naudas pārvešana pāri robežai, to nedeklarējot un tādējādi arī slēpjot. Savukārt legalizācijas darbības bija pašas noziedzīgi iegūtās naudas (noziedzīgi iegūta tāpēc, ka netika deklarēta) pārskaitīšana uz Panamas sabiedrību kontiem un daļas šo līdzekļu pārvēršana skaidrā naudā, kas ļauj slēpt šīs naudas noziedzīgo izcelsmi. Precīzāka konkrēto darbību nodalīšana tiesas lēmumā, Pētījuma autoru ieskatā, ir būtiska, lai varētu pareizi nošķirt izvairīšanās nodarījumus no NILL nodarījumiem. Francijas AT spriedumā šāda precīza darbību

¹⁵⁰ Turpat.

nodalīšana nav aprakstīta, kas padara lēmuma analīzi sarežģītāku. Taču šajā konkrētajā lietā, rūpīgi izvērtējot visus faktus un darbības atsevišķi, ir skaidrs, ka būtu bijis pamats piemērot gan NILL, gan izvairīšanās no nodokļu nomaksas normas, ko tiesa arī darīja.

c. Secinājumi

1.215. Rezumējot, precīza noziedzīgu nodarījumu NILL jomā un nodokļu jomā nošķiršana un pareiza KL 195. panta un 218. panta (vai KL 177. panta) piemērošana tiesām un citiem tiesību piemērotājiem prasīs rūpīgi iedziļināties konkrētās lietas faktos un niansēti analizēt krimināllietā iesaistīto personu veiktās darbības. Lai ievērotu Latvijas valstij saistošās un dažādās starptautisko un ES tiesību normas, nepietiks ar vienu risinājumu visām situācijām jeb *one size fits all approach* (angļu val.). Daļā situāciju būs iespējams piemērot kriminālatbildību tikai par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, citās situācijās – tikai kriminālatbildību par NILL, – kā arī būs gadījumi, kad vienlaikus piemērojama atbildība gan par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, gan par NILL. Turklāt pēdējos gadījumos nebūtu jākonstatē, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas nodarījums ir strikti nodalīts laikā no NILL. Šie nodarījumi var notikt arī vienlaikus, taču ne ar pilnīgi vienām un tām pašām personas darbībām.

3. “Noziedzīgi iegūto līdzekļu” jēdziens un ar to saistītā problemātika tiesu nolēmumos

1.216. Noziedzīgi iegūto līdzekļu jēdziena skaidrojums ir sniegts Varšavas konvencijas 1. panta a) apakšpunktā, nosakot, ka ar terminu *noziedzīgi iegūti līdzekļi* saprot jebkāda veida ekonomisku ieguvumu, kas tieši vai netieši rodas vai ir iegūts, izdarot noziedzīgu nodarījumu. Līdzīgs šī termina skaidrojums ir ietverts arī Padomes Pamatlēmumā Nr. 2005/212/TI,¹⁵¹ taču ar Direktīvu Nr. 2014/42 jēdziena *noziedzīgi iegūti līdzekļi* definīcija tika paplašināta, iekļaujot līdzekļus, *kas iegūti tieši*, veicot noziedzīgu darbību, *un visus netiešos labumus*, tostarp tieši noziedzīgi iegūtu līdzekļu vēlāku atkārtotu ieguldīšanu vai pārveidošanu.¹⁵² Tādējādi noziedzīgi iegūti līdzekļi *var iekļaut jebkuru īpašumu*, tostarp tādu, kas ir bijis pilnībā vai daļēji pārveidots vai pārvērsts par citu īpašumu, un tādu, kas ir bijis apvienots ar īpašumu, kas iegūts no likumīgiem avotiem, līdz pat apvienoto noziedzīgi iegūto līdzekļu novērtētajai vērtībai. Tie var iekļaut arī ieņēmumus vai citus labumus, kas izriet no noziedzīgi iegūtiem līdzekļiem vai no īpašuma, kurā vai ar kuru minētie līdzekļi ir pārveidoti vai pārvērsti vai ar kuru tie ir apvienoti.¹⁵³

1.217. Saskaņā ar Direktīvas Nr. 2014/42/ES skaidrojumu, nosakot to, vai noziedzīga nodarījuma rezultātā tiek gūts ekonomisks labums, dalībvalstis var ņemt vērā *modus operandi*, piemēram, ja nodarījuma apstākļi ir tādi, ka tas veikts saistībā ar organizētu noziedzību vai ar nodomu radīt regulāru peļņu noziedzīgu nodarījumu rezultātā.¹⁵⁴

1.218. EST, sniedzot Direktīvā Nr. 2014/42/ES iekļautā jēdziena *noziedzīgi iegūtie līdzekļi* skaidrojumu apvienotajās lietās C-845/19 un C-863/19, norādīja, ka jēdziens *noziedzīgi iegūti līdzekļi* iekļauj sevī ne tikai līdzekļus, kas gūti tieši no attiecīgā noziedzīgā nodarījuma, bet arī visu šo līdzekļu pārveidošanu un citus vērtīgus labumus, kas gūti to

¹⁵¹ Padomes 2005. gada 24. februāra pamatlēmums Nr. 2005/212/TI.

¹⁵² Eiropas Parlamenta un Padomes 2014. gada 3. aprīļa direktīvas Nr. 2014/42/ES 2. panta pirmā daļa.

¹⁵³ Turpat, preambulas 11. punkts.

¹⁵⁴ Turpat, preambulas 20. punkts.

rezultātā. Turklāt “*netieši noziedzīgi iegūti līdzekļi*” ir jebkāds ekonomisks ieguvums, kas ir iestājies kā rīcības ar tieši noziedzīgi iegūtiem līdzekļiem rezultāts, kā arī jebkāds īpašums, kas ir gūts no sekojošas pilnīgas vai daļējas tieši noziedzīgi iegūtu līdzekļu pārvēršanas”.¹⁵⁵

- 1.219. Saistībā ar minēto jānorāda, ka ar jēdzienu *īpašums* Direktīvas Nr. 2014/42 izpratnē ir jāsaprot jebkāds īpašums neatkarīgi no tā, vai tā ir *ķermeniska* vai *bezķermeniska*, kustama vai nekustama manta un juridiski dokumenti vai instrumenti, kas apliecina īpašumtiesības uz šo mantu vai cita veida tiesības uz to.
- 1.220. ECT praksē ir nostiprināt atziņa, ka jēdzienam *īpašums* ECTK Pirmā protokola 1. panta izpratnē ir patstāvīga nozīme. *Īpašums* var būt vai nu *eksistējošs īpašums* vai līdzekļi, ieskaitot prasījumus, attiecībā uz kuriem pieteicējs var pamatot, ka tam ir vismaz tiesiska palāvība uz efektīvu īpašuma tiesību iegūšanu. ECT arī secinājusi, ka uzņēmuma tiesības prasīt PVN priekšnodokļa atmaksāšanu sasniedz vismaz tiesisko palāvību iegūt reālu iespēju baudīt īpašuma tiesības, līdz ar to veidojot *īpašumu* ECTK Pirmā protokola 1. panta izpratnē.¹⁵⁶
- 1.221. Attiecīgi par *noziedzīgi iegūtajiem līdzekļiem* var būt ne tikai noziedzīga nodarījuma rezultātā iegūtie finanšu līdzekļi un ķermeniska manta, bet arī dažādas tiesības un ekonomiskais labums.
- 1.222. Neskatoties uz to, jāsecina, ka Latvijas tiesu nolēmumos noziedzīgi iegūto līdzekļu jēdziens bez dibināta iemesla tiek sašaurināts, vairumā gadījumos to reducējot līdz ieguvumam naudas izteiksmē. Iespējams tas izskaidrojams ar KL 195. pantā lietoto vārdu *noziedzīgi iegūto finanšu līdzekļu* gramatisko tulkojumu, lai gan tik burtiska likuma normas interpretācija nonāk pretrunā ar Varšavas konvenciju.
- 1.223. Kā piemēru var minēt jau iepriekš analizēto Senāta 2019. gada 19. decembra nolēmumu lietā Nr. 15830110809, kurā sākotnēji nodarījums tika kvalificēts pēc KL 195. panta, taču vēlāk kvalifikācija šajā daļā tika izslēgta, jo apelācijas instances tiesai radās nenovēršamas šaubas, vai, izvairoties no PVN nomaksas saistībā ar deklarācijās nepamatotu darījumu iekļaušanu, apsūdzētais reāli ieguvis naudas līdzekļus.
- 1.224. No konkrētās lietas apstākļiem izriet, ka apsūdzētais, rīkojoties reāli strādājošas komercsabiedrības vārdā kā tās atbildīgā amatpersona, noformēja attaisnojuma dokumentus par faktiski nenotikušiem darījumiem. Šie fiktīvie darījumi tika iekļauti komercsabiedrības PVN deklarācijās, nepamatoti samazinot valstij maksājamo PVN.
- 1.225. Lai arī tiesa secināja, ka *priekšnodoklī ietvertā summa tika novirzīta taksācijas periodā maksājamā nodokļa un nodokļu parāda segšanai*, KL 195. pants netika inkriminēts. Tiesa uzskatīja, ka par NILL nevar atzīt tās pašas darbības, kuras personai inkriminētas kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Senāts piekrita šim apgabaltiesas secinājumam, norādot, ka “apšaubāms, vai ar vārdiem „noziedzīgi iegūts” aptveras gadījumi, kad noziedzīga

¹⁵⁵ EST 2021. gada 21. oktobra spriedums apvienotajās lietās Okrazhna prokuratura – Varna Nr. C-845/19 un C-863/19. Pieejams:

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=247864&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=350216> [skatīts 03.12.2021.].

¹⁵⁶ ECT 2009. gada 22. janvāra spriedums lietā Bulves AD pret Bulgārija Nr. 3991/03, 54.–57. p. Pieejams: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22tabview%22:%5B%22document%22%5D,%22itemid%22:%5B%22001-90792%22%5D%7D> [skatīts 03.12.2021.]; Skatīt arī Satversmes tiesas 2010. gada 19. jūnija spriedumu lietā Nr. 2010-02-01. Pieejams: https://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=/wp-content/uploads/2016/02/2010-02-01_Spriedums.pdf#search= [skatīts 03.12.2021.].

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.”

- 1.226. Arī lietā Nr. 15830109509 Senāts nonāca pie līdžīgiem secinājumiem. Proti, arī šajā lietā komercsabiedrības amatpersona PVN deklarācijās iekļāva fiktīvus darījumus, tādējādi nepamatoti *samazinot valstij maksājamo nodokļu summu*. Šādas pretlikumīgas darbības rezultātā valsts budžetā netika iemaksāts PVN Ls 168 607,34 apmērā, kā arī bija izveidojusies PVN pārmaksa Ls 28 695,82. Sakarā ar to, ka komercsabiedrība minēto PVN pārmaksas atmaksu nesaņēma, nedz lūdza novirzīt to citu nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto maksājumu veikšanai, tiesa uzskatīja, ka personas rīcībā nav saskatāmas KL 195. panta pazīmes. No apelācijas instances tiesas sprieduma secināms, ka tiesai radušās nenovēršamas šaubas, vai, izvairoties no PVN nomaksas saistībā ar nepamatotu darījumu iekļaušanu PVN deklarācijās, persona konkrētajā gadījumā *reāli ieguva naudas līdzekļus*.
- 1.227. Senāts atsaucās uz Likuma 4. panta pirmo daļu, kas sniedz noziedzīgi iegūto līdzekļu un mantas jēdziena skaidrojumu, secinot, ka līdzekļi ir atzīstami par noziedzīgi iegūtiem, ja personas *īpašumā vai valdījumā* tie tieši vai netieši iegūti noziedzīga nodarījuma rezultātā, kā arī citos KL noteiktajos gadījumos (Likuma redakcija, kas stājās spēkā no 01.01.2010.). Tādējādi, atzīstot par predikatīvajiem noziedzīgajiem nodarījumiem tādus noziegumus, kas saistīti ar nepamatoti priekšnodokli iekļautajiem PVN maksājumiem, apsūdzībai pēc KL 195. panta jākonkretizē noziedzīgi iegūtie līdzekļi un apsūdzībai jāpierāda šo līdzekļu iegūšanas fakts *īpašumā vai valdījumā*.
- 1.228. Abi minētie spriedumi ir skaidrojumi ar jau iepriekšējā sadaļā analizēto tiesību doktrīnu, saskaņā ar kuru 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. Tā kā konkrētajā gadījumā fiktīvi darījumi tika noslēgti *nolūkā* tos iekļaut priekšnodoklī ar mērķi izvairīties no budžetā maksājamā nodokļa (nevis nolūkā slēpt vai maskēt noziedzīgi iegūtos līdzekļus), tad tiesa izslēdza KL 195. panta kvalifikāciju.
- 1.229. Par NILL nošķiršanu no noziedzīga nodarījuma nodokļu jomā jau ir detalizēti analizēts iepriekšējā sadaļā, secinot, ka var būt situācijas, kad personas darbības var tikt kvalificētas tikai kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas (t.i., pēc KL 218. panta). Vienlaikus šī Pētījuma autori nevar piekrist sašaurinātai NILL jēdziena interpretēšanai, jo arī apskatītajās lietā persona savas noziedzīgas darbības rezultātā pēc būtības guva *ekonomisko labumu* – izmaksu samazināšanas veidā. Attiecīgi uz valsts budžetā nesamaksāto summu rēķina tika finansēta komercsabiedrību turpmākā darbībā un iespējams arī citi fiktīvie darījumi.
- 1.230. Labākam ieskatam būtu minams šāds piemērs. Šī Pētījuma I nodaļā, aplūkojot ēnu ekonomikas jautājumus, un sekojoši arī IX nodaļā secinājumos norādīts, ka Latvijā *aploksņu algas* sastāda būtiskāko ēnu ekonomikas daļu un bieži vien tiek finansētas no finanšu līdzekļiem, kas tiek iegūti, pilnībā nenomaksājot valsts budžetā maksājamus nodokļus, cita starpā, deklarējot fiktīvus darījumus PVN un UIN deklarācijās vai veicot manipulācijas ar darba nodokļiem un tos pilnībā nenomaksājot.

1.231. Praksē ir novērots, ka valsts budžetā nenomaksātie nodokļi rada ekonomisko labumu, kas var izpausties, piemēram, nenomaksātās naudas summas konvertējot lielākā peļņā, kura vēlāk tiek izmaksāta dividendēs komercsabiedrības dalībniekiem. Dividendes tālāk tiek izņemtas skaidrā naudā, no kuras attiecīgi tiek veikta *aplokšņu algu* izmaksa darbiniekiem. Var piekrist Senātam, ka apsūdzības uzturētājam būtu jāpierāda noziedzīgu līdzekļu iegūšanas fakts īpašumā vai valdījumā. Tomēr nepamatoti noziedzīgi iegūto līdzekļu jēdzienu sašaurināt tiktāl, ka par noziedzīgiem iegūtiem tiktu uzskatīti tikai faktiski saņemtie naudas līdzekļi, izslēdzot jebkādu *citu ekonomisko labumu*, ko persona ieguva noziedzīga nodarījuma rezultātā, nav nekāda objektīva pamata. Šādas pieejas rezultātā netiek sasniegts ne Direktīvas Nr. 2018/1673, ne Varšavas konvencijas mērķis kriminalizēt *noziedzīgi iegūtu līdzekļu* (ar ko saprot *jebkāda veida ekonomisku ieguvumu*, kas tieši vai netieši rodas vai ir iegūts, izdarot noziedzīgu nodarījumu) legalizāciju. Tomēr arī jānorāda, ka lieta Nr. 15830103510 iezīmē prakses maiņu, tiesai norādot, ka personai prettiesiski izmantojot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par fiktīviem darījumiem, tiek radīta iespēja valstij nesamaksāto PVN nepamatoti novirzīt reāli veiktu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai vai NILL.

**VI. PREDIKATĪVĀ NOZIEDZĪGĀ NODARĪJUMA NOTEIKŠANA
NILL IZMEKLĒŠANĀ – JAUTĀJUMA, KĀ ATŠKIRT
NOZIEDZĪGUS NODARĪJUMUS NO AGRESĪVAS NODOKĻU
PLĀNOŠANAS, ANALĪZE**

1.232. Ne mazāk būtisks kā iepriekš aplūkots jautājums par izvairīšanās no nodokļu nomaksas nošķiršanu no NILL ir problēmjautājums par krimināli sodāmas izvairīšanās no nodokļu nomaksas nošķiršanu no administratīvi sodāmas agresīvas nodokļu plānošanas.

1. Agresīvās nodokļu plānošanas nošķiršana no nodokļu noziegumiem, pamatojoties uz OECD darbu un ārvalstu pieredzi

1.233. Ārvalstu un starptautisko organizāciju praksē nav viennozīmīgu kritēriju, kā, no vienas puses, nošķirt kriminālsodāmu izvairīšanos no nodokļu nomaksas no administratīvi sodāmas izvairīšanās no nodokļu nomaksas un, no otras puses, administratīvi sodāmu izvairīšanos no nodokļu nomaksas no agresīvas nodokļu plānošanas. Grūtības definēt minētos terminus ir saistītas ar to, ka, lai nošķirtu minētos institūtus, valstis izmanto dažādas doktrīnālas pieejas. Bez tam, ņemot vērā nacionālās un starptautiskās iniciatīvas, lai nodrošinātu taisnīgāku nodokļu sloga sadalījumu, pēdējās desmitgadēs robeža starp agresīvu nodokļu plānošanu un izvairīšanos no nodokļu nomaksas ir mainījusies.

1.234. Ņemot vērā OECD un citu valstu pieredzi agresīvās nodokļu plānošanas kā arī nodokļu noziegumu mazināšanas virzienā, šajā nodaļā analizēts, kādas darbības uzskatāmas par agresīvo nodokļu plānošanu un kuras – par nodokļu noziegumiem. Izpētes mērķis ir vispārināt un nošķirt pazīmes, kuras raksturo agresīvo nodokļu plānošanas shēmas no nodokļu noziegumu pazīmēm.

2. OECD darbs agresīvās nodokļu plānošanas mazināšanas jomā

1.235. Agresīvā nodokļu plānošana starptautiskā līmenī ir atzīta par problēmjautājumu, un OECD aktīvi nodarbojas ar iniciatīvām ar mērķi sakārtot starptautisko nodokļu sistēmu, lai mazinātu agresīvo nodokļu plānošanu. OECD ir citu starptautisku organizāciju priekšgalā ar jaunu iniciatīvu piedāvāšanu un ieviešanu attiecībā uz agresīvās nodokļu plānošanas mazināšanu. OECD darbs ir vērsts uz starptautiskās nodokļu plānošanas tendenču noteikšanu un palīdzību valdībām ātrāk un efektīvāk reaģēt uz jauniem riskiem.

1.236. OECD ir izveidota ekspertu darba grupa (pārstāvētas 46 OECD valstis un G20 valstis), kas nodarbojas ar agresīvo nodokļu plānošanas shēmu pētīšanu un priekšlikumu izstrādi. Minētās darba grupas rīcībā ir speciāla datubāze, kas ir konfidenciāla un kurā apkopota informācija par vairāk kā 400 agresīvās nodokļu plānošanas shēmām.¹⁵⁷

1.237. Viena no nozīmīgākajām OECD iniciatīvām bija 2015. gadā uzsāktais bāzes erozijas un peļņas novirzīšanas jeb BEPS projekts. BEPS paredz 15 aktivitātes, kas nodrošina OECD valstu valdības ar vietējiem un starptautiskajiem instrumentiem, kas paredzēti, lai mazinātu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.¹⁵⁸

¹⁵⁷ OECD. Aggressive tax planning. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/aggressive/> [skatīts 01.10.2021.]; OECD. Co-operation and exchange of information on ATP. Pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/co-operation-and-exchange-of-information-on-atp.htm> [skatīts 01.10.2021.].

¹⁵⁸ OECD. What is BEPS? Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> [skatīts 01.10.2021.].

1.238. BEPS projekta rezultātā izstrādātie OECD ieteikumi tika rekomendēti ieviešanai OECD valstīs. ES BEPS ietvaros sniegtās rekomendācijas par pasākumiem, lai mazinātu izvairīšanos no nodokļiem, tika iestrādātas ATAD direktīvā, kura ir vērsta uz šādu nodokļu plānošanas shēmu radītu nodokļu ieņēmumu samazinājuma risināšanu:

- procentu ierobežošanas noteikumi;
- izceļošanas nodokļa uzlikšana;
- vispārīgs noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu;
- noteikumi par kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem;
- kontrolētu ārvalstu uzņēmumu ienākumu aprēķināšana;
- hibrīdneatbilstības (jeb ATAD II).

1.239. ES līmenī pastāv informācijas apmaiņas mehānisms, kas var tikt izmantots gan nodokļu krāpšanu, gan arī agresīvu nodokļu plānošanas shēmu izskaušanai un kas tiek īstenots caur direktīvu Nr. 2011/16/EU. Pēc BEPS projekta rekomendācijām ES līmenī minētā direktīva tika grozīta, un tās tvērums tika paplašināts. Proti, tika ieviesta informācijas apmaiņa ar nodokļu uzziņām par starptautiskiem jautājumiem, iepriekšējām vienošanām par darījumu cenām un starptautiskas uzņēmumu grupas pārskatiem par katru valsti saskaņā ar DAC3 direktīvu.¹⁵⁹ Savukārt 2020. gadā minētā direktīva tika grozīta ar DAC6 direktīvu ar papildu prasībām ziņot par pārrobežu shēmām ar noteiktām agresīvās nodokļu plānošanas pazīmēm.

3. OECD lietotā terminoloģija

1.240. Attiecībā uz izvairīšanos no nodokļu maksāšanas OECD izšķir vairākus terminus:

- *Nodokļu plānošana* (angļu val. – *tax planning*) – personas darījumu strukturēšana ar mērķi samazināt nodokļu saistības;
- *Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas* (angļu val. – *avoidance*) – parasti šo terminu izmanto, lai aprakstītu nodokļu maksātāja shēmu, kuras mērķis ir samazināt viņa nodokļu saistības, un, lai gan shēma ir likumīga, tā parasti ir pretrunā ar attiecīgo tiesību normu mērķi; un
- *Nodokļu noziegumi* (angļu val. – *evasion*) – parasti šo terminu lieto, lai apzīmētu nelikumīgas shēmas, kurās nodokļu saistības ir slēptas vai netiek ņemtas vērā, t.i., nodokļu maksātājs maksā mazāk nodokļa, nekā viņam ir juridiski pienākums maksāt, slēpjot ienākumus vai informāciju no nodokļu iestādēm.¹⁶⁰

1.241. Kā izriet no OECD lietotās terminoloģijas skaidrojumiem, būtiskākais faktors, kas atšķir nodokļu noziegumus no nodokļu plānošanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, ir nodokļu noziegumu pretlikumīgā daba. Savukārt ar nodokļu plānošanas un izvairīšanās no nodokļiem terminiem tiek saparastas darbības, kas iekļaujas tiesiskā regulējuma ietvaros ar mērķi samazināt savas nodokļu saistības.

¹⁵⁹ European Court of Auditors. Exchange of tax information in the EU. Pieejams: https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/ap19_14/ap_tax_information.pdf [skatīts 02.10.2021.].

¹⁶⁰ OECD. Glossary of Tax Terms. Pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> [skatīts 12.10.2021.].

4. Agresīvās nodokļu plānošanas piemēri

1.242. BEPS projektā risinājumu izstrādei tika izvirzītas vairākas aktuālākās agresīvās nodokļu plānošanas struktūras:

- *Hibrīda neatbilstības* (BEPS 2. aktivitāte) – hibrīdneatbilstības izmanto agresīvā nodokļu plānošanā, lai izmantotu atšķirīgu nodokļu režīmus, ko piemēro uzņēmumam vai instrumentam, saskaņā ar divu vai vairāku nodokļu jurisdikciju tiesību aktiem, lai panāktu dubultu neaplikšanu ar nodokļiem, tostarp nodokļu atlikšanu ilgtermiņā;
- *Peļņas novirzīšana ar kontrolēto ārvalsts uzņēmumu palīdzību* (BEPS 3. aktivitāte) – ārzonu struktūru izmantošana ienākumu novirzīšanai prom no rezidences valsts.

1.243. Nodokļu aplikamās bāzes samazināšana, izmantojot procentu atskaitījumus un citus finanšu maksājumus (BEPS 4. aktivitāte). Riski šajā jomā var rasties trīs pamata scenārijos:

- nesaistīto pušu finansējuma piesaistīšana uzņēmumu grupai valstīs ar salīdzinoši augstiem nodokļiem;
- grupas iekšējo aizdevumu izmantošana, lai panāktu procentu atskaitījumus, kas pārsniedz grupas procentu izdevumus par nesaistīto pušu finansējumu;
- nesaistīto vai saistīto pušu finansējuma izmantošana, lai ģenerētu ienākumus, kas atbrīvoti no nodokļiem.
- kaitīga atvieglojumu nodokļu režīmu izmantošana (BEPS 5. aktivitāte);
- nodokļu konvenciju normu ļaunprātīga izmantošana (BEPS 6. aktivitāte);
- izvairīšanās no pastāvīgās pārstāvniecības veidošanās, piemērojot nodokļu konvencijās paredzētos izņēmuma nosacījumus (BEPS 7. aktivitāte);
- manipulācijas transfertcenu regulējuma ietvaros (BEPS 8.–10. aktivitāte).

1.244. BEPS ietvaros iepriekš uzskaitītie darījumu veidi un struktūras tiek detalizētāk aplūkotas, jo tās ir likumīgas, bet vienlaikus ļauj gūt nodokļu priekšrocības, kurām ir degradējoša ietekme uz ar nodokļiem aplikamo bāzi. BEPS aktivitāšu ziņojumos tiek sniegti ieteikumi valstu atbildīgām iestādēm, ar kādiem pasākumiem, grozījumiem normatīvajos aktos, ir iespējams vērsties pret šādu darījumu un struktūru izmantošanu ar nodokļiem aplikamās bāzes erozijas mērķiem.

5. Ziņošana par agresīvām pārrobežu nodokļu plānošanas shēmām

1.245. BEPS projekta rezultātā OECD izstrādāja arī ziņojumu par nepieciešamo informācijas apmaiņu par pārrobežu agresīvās nodokļu plānošanas shēmām (BEPS 12. aktivitāte), kas pēc būtības paredz ziņošanas pienākumus gan starpniekiem (konsultantiem, finanšu pakalpojumu sniedzējiem u.c.), gan pašiem nodokļu maksātājiem, ja tie īsteno pārrobežu shēmas, kurām ir noteiktas nodokļu priekšrocību pazīmes. Šīs aktivitātes ietvaros tika noteiktas pārrobežu shēmu pazīmes, kuras var liecināt par agresīvu nodokļu plānošanu. Turpmāk šīs pazīmes DAC6 direktīvā pārņēma arī Eiropas Savienības Padome, ieviešot šādus ziņošanas pienākumus ES valstīs. Latvijā DAC6 direktīvas paredzētie ziņošanas pienākumi tika ieviesti MK noteikumos Nr. 210.

1.246. Ņemot vērā OECD darbu ziņojamo pārrobežu shēmu pazīmju izstrādē un to, ka starptautiskajā vidē šobrīd nepastāv citas publiski pieejamas, dokumentētas un pietiekoši precīzas norādes uz to, kādas shēmas jāuzskata par agresīvu nodokļu plānošanu, ir pamats

uzskatīt, ka DAC6 direktīvas un attiecīgi arī MK noteikumos Nr. 210 sniegtais pārrobežu shēmu pazīmju saraksts ir aktuālākā pieejamā informācija, kas attiecas uz agresīvas nodokļu plānošanas gadījumiem. Līdz ar to, veicot šī jautājuma izpēti, tika aplūkots DAC6 direktīvā sniegto pazīmju saraksts, darot to ar mērķi analizēt, kas šīm pazīmēm ir kopīgs un, kā šādi nodokļu plānošanas piemēri atšķiras no nodokļu noziegumiem.

1.247. Zemāk redzamajā tabulā norādītas ziņojamo pārrobežu shēmu pazīmes saskaņā ar DAC6 direktīvu. Jāņem vērā, ka kādas pazīmes izpildīšanās automātiski nenozīmē, ka notiek izvairīšanās no nodokļiem. Šīs pazīmes var būt saistītas ar nodokļu sistēmas īpatnību izmantošanu, lai izvairītos no nodokļiem, bet tās pašas pazīmes var izpildīties arī pilnībā leģitīmos darījumos. Kā arī, jāņem vērā, ka minētās pazīmes neaptver visus iespējamus nodokļu plānošanas gadījumus.¹⁶¹

DAC6 direktīvas IV Pielikumā ietvertās ziņojamo pārrobežu shēmu pazīmes	
Kods	Pazīme
1. DAĻA. Pazīmes, par kurām jāziņo, tikai ja vienlaikus izpildās arī galvenā ieguvuma tests ¹⁶²	
A1	Shēma, kur attiecīgais nodokļu maksātājs vai shēmas dalībnieks apņemas ievērot konfidencialitātes nosacījumu, saskaņā ar kuru tam var pieprasīt neizpaust citiem starpniekiem vai nodokļu iestādēm to, kā ar šo shēmu var nodrošināt nodokļu priekšrocību.
A2a)	Shēma, kur starpniekam ir tiesības saņemt maksu (vai procentus, atlīdzību par finanšu izmaksām un citiem maksājumiem) par shēmu, un šī maksa ir noteikta atkarībā no nodokļu priekšrocības apmēra, kas izriet no shēmas.
A2b)	Shēma, kur starpniekam ir tiesības saņemt maksu (vai procentus, atlīdzību par finanšu izmaksām un citiem maksājumiem) par shēmu, un šī maksa ir noteikta atkarībā no tā, vai no shēmas faktiski tiek iegūta kāda nodokļu priekšrocība. Tas ietvertu pienākumu starpniekam daļēji vai pilnībā atlīdzināt maksas, ja paredzētā nodokļu priekšrocība, kas izriet no shēmas, netiek daļēji vai pilnīgi iegūta.
A3	Shēma, kas ietver būtībā standartizētu dokumentāciju un/vai struktūru un kas ir pieejama vairāk nekā vienam attiecīgajam nodokļu maksātājam bez nepieciešamības veikt būtiskus pielāgojumus, lai to īstenotu.
B1	Shēma, kurā shēmas dalībnieks veic mākslīgas darbības, kas ietver zaudējumus nesoša uzņēmuma iegādi, šāda uzņēmuma galvenās darbības pārtraukšanu un tās zaudējumu izmantošanu nolūkā samazināt tā nodokļu saistības, tostarp, pārvedot minētos zaudējumus uz citu jurisdikciju vai paātrinot minēto zaudējumu izmantošanu.

¹⁶¹ OECD. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report. p. 18. Pieejams: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page20 [skatīts 02.10.2021.].

¹⁶² Galvenā ieguvuma testu uzskata par izturētu, ja galvenais ieguvums vai viens no galvenajiem ieguvumiem, ko, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, persona pamatoti var sagaidīt no shēmas, ir iegūt nodokļu priekšrocības.

DAC6 direktīvas IV Pielikumā ietvertās ziņojamo pārrobežu shēmu pazīmes	
Kods	Pazīme
B2	Shēma, kas ietekmē ienākuma pārvēršanu kapitālā, dāvinājumos vai citās ieņēmumu kategorijās, kurām tiek piemērots zemāks nodoklis vai atbrīvojums no nodokļa.
B3	Shēma, kas ietver aplveida darījumus, ar kuriem aktīvus pārdod, vēlāk atpērkot vai iegādājoties to vietā līdzīgus aktīvus par tādu pašu cenu, proti, izmantojot iestarpinātas struktūras bez citas primāras komerciālas funkcijas vai darījumus, kas kompensē vai aizstāj viens otru vai, kam ir citas līdzīgas iezīmes.
C1b)i)	Shēma, kas ietver atskaitāmus pārrobežu maksājumus, ko veic starp diviem vai vairākiem saistītiem uzņēmumiem, ja, lai gan saņēmējs ir rezidents nodokļu vajadzībām kādā jurisdikcijā, šī jurisdikcija neapliet ar UIN vai apliek ar UIN ar likmi nulles vai gandrīz nulles apmērā.
C1c)	Shēma, kas ietver atskaitāmus pārrobežu maksājumus, ko veic starp diviem vai vairākiem saistītiem uzņēmumiem, ja maksājumam tiek piemērots pilnīgs atbrīvojums no nodokļa jurisdikcijā, kurā saņēmējs ir rezidents nodokļu vajadzībām.
C1d)	Shēma, kas ietver atskaitāmus pārrobežu maksājumus, ko veic starp diviem vai vairākiem saistītiem uzņēmumiem, ja maksājumam tiek piemērots preferenciāls nodokļu režīms jurisdikcijā, kurā saņēmējs ir rezidents nodokļu vajadzībām.
2. DAĻA. Pazīmes, kas rada pienākumu ziņot, un kas nav saistītas ar galveno ieguvuma testu.	
C1a)	Shēma, kas ietver atskaitāmus pārrobežu maksājumus, ko veic starp diviem vai vairākiem saistītiem uzņēmumiem, ja saņēmējs nav rezidents nodokļu vajadzībām nevienā nodokļu jurisdikcijā.
C1b)ii)	Shēma, kas ietver atskaitāmus pārrobežu maksājumus, ko veic starp diviem vai vairākiem saistītiem uzņēmumiem, ja, lai gan saņēmējs ir rezidents nodokļu vajadzībām kādā jurisdikcijā, šī jurisdikcija ir iekļauta sarakstā ar trešo valstu jurisdikcijām, kuras dalībvalstis kopīgi vai OECD satvarā ir novērtējušas kā tādas, kas nesadarbojas.
C2	Atskaitījumi par vienu un to pašu aktīva amortizāciju tiek pieprasīti vairāk nekā vienā jurisdikcijā.
C3	Atbrīvojums no nodokļu dubultās uzlikšanas attiecībā uz vienu un to pašu ienākuma vai kapitāla posteni tiek pieprasīts vairāk nekā vienā jurisdikcijā.
C4	Ir iekļauts darījums vai darījumu kopums, kas ietver aktīvu pārvešanu, ja pastāv būtiska atšķirība starp summu, ko uzskata par maksājamu par aktīviem minētajās iesaistītajās jurisdikcijās.
D1	Shēma, kas var kavēt ziņošanas pienākumu saskaņā ar tiesību aktiem, ar kuriem īsteno ES tiesību aktus, vai jebkādiem ekvivalentiem nolīgumiem par Finanšu Kontu informācijas automātisku apmaiņu, tostarp nolīgumiem ar

DAC6 direktīvas IV Pielikumā ietvertās ziņojamo pārrobežu shēmu pazīmes	
Kods	Pazīme
	trešajām valstīm, vai, kura izmanto apstākli, ka šādu tiesību aktu vai nolīgumu nav. Šādas shēmas ietver vismaz turpmāk uzskaitīto:
D1a)	a) tāda konta, produkta vai ieguldījuma izmantošana, kas nav vai neparedz būt finanšu konts, bet kuram ir pazīmes, kas ir būtiski līdzīgas finanšu konta pazīmēm;
D1b)	b) finanšu kontu vai aktīvu pārvešana uz jurisdikcijām, kurām nav saistoša finanšu kontu informācijas automātiska apmaiņa ar attiecīgā nodokļu maksātāja rezidences vietas valsti, vai šādu jurisdikciju izmantošana;
D1c)	c) ienākuma un kapitāla pārklasificēšana produktos vai maksājumos, uz kuriem finanšu kontu informācijas automātiska apmaiņa neattiecas;
D1d)	d) finanšu iestādes vai finanšu konta, vai tajos esošo aktīvu pārvešana vai pārvēršana finanšu iestādē vai finanšu kontā, vai aktīvos, uz kuriem neattiecas ziņošana saistībā ar finanšu kontu informācijas automātisko apmaiņu;
D1e)	e) tādu juridisku vienību, shēmu vai struktūru izmantošana, kuras izskauž vai paredz izskaust ziņošanu par vienu vai vairākiem konta turētājiem vai kontrolējošajām personām saskaņā ar finanšu kontu informācijas automātisko apmaiņu;
D1f)	f) shēmas, kuras vājina uzticamības pārbaudes procedūras, ko izmanto finanšu iestādes, lai izpildītu savu pienākumu paziņot finanšu kontu informāciju, vai kuras izmanto nepilnības šādās procedūrās, tostarp tādu jurisdikciju izmantošana, kurās ir nepietiekami vai vāji nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas tiesību aktu izpildes režīmi vai vājas pārredzamības prasības attiecībā uz juridiskām personām vai juridiskiem veidojumiem.
D2	Shēma, kas ietver nepārredzamu juridisko vai faktisko īpašumtiesību ķēdi, kurā izmanto personas, juridiskus veidojumus vai struktūras: a) kas neveic reālu ekonomisku darbību, kura balstītos uz pietiekamu personālu, aprīkojumu, aktīviem un telpām; un, b) kas ir inkorporēti, pārvaldīti, rezidējoši, kontrolēti vai veic uzņēmējdarbību jurisdikcijā, kas nav rezidences vietas jurisdikcija vienam vai vairākiem tādu aktīvu faktiskajiem īpašniekiem, kuru turētājs ir šādas personas, juridiski veidojumi vai struktūras; un

DAC6 direktīvas IV Pielikumā ietvertās ziņojamo pārrobežu shēmu pazīmes	
Kods	Pazīme
	c) ja šādu personu, juridisku veidojumu vai struktūru faktiskie īpašnieki, kā tie definēti Direktīvā Nr. 2015/849 ir padarīti par neidentificējamiem. 1.2.
E1	Shēma, kas ietver vienpusēju vienkāršotu transfertcenu nosacījumu (angļu val. – <i>safe harbour rules</i>) izmantošanu.
E2	Shēma, kas ietver grūti novērtējamu nemateriālo aktīvu pārvešanu. Grūti novērtējamu nemateriālo aktīvu jēdziens ietver nemateriālus aktīvus vai tiesības uz nemateriāliem aktīviem, kuriem brīdī, kad tos pārved starp saistītiem uzņēmumiem: a) nepastāv uzticami salīdzināmi aktīvi; un b) darījumu noslēgšanas brīdī prognozes par nākotnes naudas plūsmām vai gaidāmo ienākumu, kas izriet no pārvestā nemateriālā aktīva, vai pieņēmumi, kurus izmanto nemateriālā aktīva vērtēšanā, ir ļoti nenoteikti, kā rezultātā ir sarežģīti paredzēt to, cik pozitīvs būs nemateriālā aktīva galarezultāts tā pārvešanas brīdī. 1.4.
E3	Shēma, kas ietver funkciju un/vai risku, un/vai aktīvu pārrobežu pārvešanu grupas iekšienē, ja pārvedēja vai pārvedēju paredzētā ikgadējā EBIT trīs gadu laikā pēc pārvešanas ir mazāka nekā 50 % no šā pārvedēja vai pārvedēju paredzētās ikgadējās EBIT, ja pārvešana nebūtu tikusi veikta.

1.248. Apkopojot DAC6 direktīvā ietvertās pazīmes, secināms, ka par agresīvu nodokļu plānošanu var liecināt šādas norādes:

- pārrobežu shēmu veidošana ar konfidencialitātes un samaksas īpatnībām, kā arī standartizētu shēmu izmantošana (pazīmes A1, A2a), A2b), A3), ja to galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir nodokļu priekšrocību gūšana;
- īpaši darījumu veidi, ja to galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir nodokļu priekšrocību gūšana (pazīmes B1 – B3) – zaudējumus nesošu uzņēmumu iegāde, ienākuma pārvēršana citās ienākuma kategorijās, apļveida darījumi ar aktīviem;
- pārrobežu maksājumi, ja to galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir nodokļu priekšrocību gūšana (pazīmes C1b)i), C1c) un C1d)), ja saņēmēja valstī ienākums noteikta regulējuma dēļ netiek aplikts ar UIN;
- pārrobežu maksājumi, ja (pazīmes C1a, C1b)ii)) to saņēmējs nav rezidents nevienā valstī vai ja saņēmēja rezidences valsts ir uzskatāma par tādu, kas nesadarbojas;
- atskaitījumi par amortizāciju un/vai nodokļu atbrīvojumi tiek piemēroti vairākās valstīs (C2, C3);
- darījumu kopums, kad pastāv būtiska atšķirība starp summu, ko uzskata par maksājamu par aktīviem minētajās iesaistītajās jurisdikcijā (C4);
- shēmas, ar kuru palīdzību kļūst iespējams izvairīties no ziņošanas pienākuma par finanšu kontiem (D1, D1a – f));

- shēmas ar nepārredzamu īpašumtiesību ķēdi, izpildoties trim noteiktiem kritērijiem kumulatīvi (D2);
- shēmas ar noteiktām īpatnējām transfertcenu noteikšanas pazīmēm (E1, E2);
- funkciju un/vai risku, un/vai aktīvu pārrobežu pārvešanu grupas iekšienē, ja pārvedēja vai pārvedēju paredzētā ikgadējās EBIT trīs gadu laikā pēc pārvešanas ir mazāka nekā 50% no šā pārvedēja vai pārvedēju paredzētās ikgadējās EBIT, ja pārvešana nebūtu tikusi veikta (E3).

1.249. Visas DAC6 direktīvā ietvertās pazīmes ir *pilnībā likumīgas*, jo katra jurisdikcija ir tiesīga patstāvīgi noteikt nodokļu piemērošanas kārtību, ieviest izņēmumus, īpašus nosacījumus, u.tml. Kā redzams no pazīmju saraksta, nodokļu priekšrocības pārrobežu darījumos ir iespējams gūt galvenokārt tādēļ, ka starptautiskā līmenī dažādu valstu nodokļu sistēmas nav pilnībā koordinētas, kā arī daudzos gadījumos pastāvošie nodokļu regulējumi neparedz pārbaudīt citās jurisdikcijās piemērotos nodokļus, to apmērus un citu informāciju.

6. OECD darbs nodokļu noziegumu apkarošanā

1.250. OECD sniedz ieguldījumu arī cīņā pret nodokļu noziegumiem.¹⁶³ OECD ir izveidota Nodokļu noziegumu un citu noziegumu darba grupa – TFTC, kuras mērķis ir uzlabot sadarbību starp nodokļu un tiesībsargājošām iestādēm, tostarp pretkorupcijas un NILL novēršanas iestādēm, lai efektīvāk apkarotu finanšu noziegumus. 2017. gadā minētā darba grupa publicēja ziņojumu “Cīņa pret nodokļu noziegumiem – Desmit globālie principi”, kurā ir izklāstīti 10 pamatprincipi efektīvai nodokļu noziegumu apkarošanai.¹⁶⁴ Tas aptver juridiskos, institucionālos, administratīvos un darbības aspektus, kas nepieciešami efektīvas nodokļu noziegumu un citu finanšu noziegumu apkarošanas sistēmas ieviešanai. Ziņojumā OECD balstās uz pasaules valstu jurisdikciju ieskatiem un pieredzi (Baltijas valstis nebija iekļautas šajā pētījumā). 2021. gada 4. jūnijā tika publicēta šī ziņojuma atjaunotā redakcija.¹⁶⁵

1.251. Iepriekš minētajā ziņojumā OECD kā pirmo pamatprincipu nodokļu noziegumu apkarošanā norāda nepieciešamību nodrošināt, lai par šādiem noziedzīgiem nodarījumiem būtu paredzēta kriminālatbildība. OECD atzīst, ka katrai valstij ir tiesības noteikt, kādus ar nodokļiem saistītus pārkāpumus uzskatīt par noziegumiem, un pieeja nodokļu pārkāpumu kriminalizēšanai mēdz būt dažāda. Nosakot, kuri pārkāpumi nodokļu jomā tiek uzskatīti par krimināli sodāmiem, valstis faktiski novelk robežu starp nodokļu normatīvo aktu neievērošanu un noziedzīgiem nodarījumiem.¹⁶⁶

1.252. Saskaņā ar OECD katrā jurisdikcijā var atšķirties izpratne par to, ko uzskata par nodokļu noziegumu. Tomēr OECD darbības ietvaros *ar nodokļu noziegumiem tiek saprasta tīša*

¹⁶³ OECD. About tax and crime. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/crime/about-tax-and-crime.htm> [skatīts 10.10.2021.].

¹⁶⁴ OECD. Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, First Edition. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-first-edition-63530cd2-en.htm> [skatīts 10.10.2021.].

¹⁶⁵ OECD. Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition. Pieejams: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/006a6512-en/1/2/2/index.html?itemId=/content/publication/006a6512-en&_csp_=31251f8b379fe95693b818aaddf93bc1&itemIGO=oecd&itemContentType=book [skatīts 10.10.2021.].

¹⁶⁶ Turpat, Principle 1. Ensure tax offences are criminalised, para. 1–3.

*rīcība, kas pārkāpj nodokļu likumu un, kuru var izmeklēt, par kuru var saukt pie atbildības un notiesāt kriminālprocesa ietvaros krimināltiesību sistēmā.*¹⁶⁷

7. Noziedzīgu nodarījumu piemēri

1.253. OECD sniedz piemērus tam, kādi pārkāpumi mēdz tikt uzskatīti par nodokļu noziegumiem krimināltiesībās:¹⁶⁸

1. Tabula. OECD sniegtie nodokļu noziegumu piemēri no dažādām valstīm	
Kategorija	Piemēri
Pārkāpumi par noteikumu neievērošanu (var tikt piemēroti neatkarīgi no nodoma vai rezultāta):	- nepieciešamās informācijas, dokumentu vai deklarāciju nesniegšana; - neregistrēšanās nodokļu vajadzībām; - uzskaites neievērošana; - nepareiza uzskaitē; - maldīga paziņojuma sniegšana; - nodokļu nemaksāšana;
Tīši nodokļu pārkāpumi:	- grāmatvedības ierakstu iznīcināšana; - apzināta nodokļu likumu neievērošana, lai iegūtu finansiālas priekšrocības; - nodokļu maksāšanas apiešana (angļu val. – <i>evading</i>) vai nodokļu atmaksas saņemšana krāpšanas vai nelikumīgas darbības dēļ; - tīša nodokļu saistību samazināšana, izmantojot viltotus dokumentus vai fiktīvus rēķinus; - dokumentu viltošana nodokļu samazināšanai; - tīši vai rupjas nolaidības dēļ nodokļu deklarācijā sniegtot maldinošu informāciju, lai iegūtu nodokļu priekšrocības; - krāpnieciska nodokļu atmaksas vai kredīta saņemšana; - nodokļu maksāšanas apiešana (angļu val. – <i>evasion</i>) pastiprinošos apstākļos, piemēram, gadījumos, kas saistīti ar ievērojamu finansiālu labumu vai, ja tiek veikta metodiski; - valsts līdzekļu zādzība vai izkrāpšana; - šķēršļu likšana nodokļu iestādes ierēdnim; - papildu pārkāpumi.
Īpaši pārkāpumi:	darbības, kas padara personu nespējīgu maksāt nodokli;

¹⁶⁷ Turpat, Overview of the Ten Global Principles.

¹⁶⁸ Turpat, Principle 1. Ensure tax offences are criminalised, para 8.

	• nodokļu noziegums kā organizētas noziedzīgas grupas dalībniekam; • starpniecība nodokļu nemaksāšanas darījumos; • “Zappers” vai citas automatizētas pārdošanas ierobežošanas programmatūras vai ierīču nelikumīga izmantošana; • identitātes zādzība.
--	--

1.254. Kā redzams no iepriekš tabulā sniegtajiem piemēriem, tos visus apvieno kopīga īpašība – šīs ir darbības, kuras tiek veiktas *pretlikumīgi*, neievērojot normatīvā regulējuma prasības. Nodokļu nozieguma gadījumā, kad tiesas procesā tiek konstatēts pārkāpums, tiek piemērotas sankcijas, kas var būt noteiktas atkarībā no pārkāpuma smaguma pakāpes.¹⁶⁹

8. Ārvalstu prakse

1.255. Lai cīnītos pret izvairīšanos no nodokļu nomaksas, valstis izmanto dažādus nodokļu pret-izvairīšanās pasākumus. Tipiskas situācijās, kurās valsts politika ir skaidri definēta, parasti regulē speciālās nodokļu pret-izvairīšanās normas. Par šādām normām ir uzskatāmi noteikumi par nepietiekamo kapitalizāciju, ārvalstu kontrolētajām sabiedrībām, transfertcenu noteikumi, ierobežojumi piemērot noteiktus atskaitījumus, ienākuma pārkvalifikācija nodokļu piemērošanas vajadzībām, nodokļu rezidences definēšana, noteikumi par hibrīdneatbilstībām, nodokļu atbrīvojumu piemērošana ar dažādiem nosacījumiem (turējuma periods, nodokļu rezidence u.c.), noteiktu nodokļu priekšrocību liegšana darījumiem ar personām zemu nodokļu un beznodokļu jurisdikcijās, *izceļošanas* nodokļa (angļu val. – *exit tax*) piemērošana. Nodokļu konvencijas papildu paredz tādas pret-izvairīšanās pasākumus kā nodokļu rezidences noteikšana, izmantojot sabiedrības efektīvās vadības atrašanās vietas koncepciju, nodokļu atbrīvojumu piemērošanu ar nosacījumu, ka ienākuma saņēmējs ir tā faktiskā labumu guvējs, noteikumus par priekšrocību ierobežošanu.

1.256. Turpretim netipiskām situācijām, kurās robežšķirtne starp izvairīšanos no nodokļu nomaksas un agresīvu nodokļu plānošanu nav skaidri definējama, parasti ir piemērojamas vispārējās nodokļu pret-izvairīšanās normas. Šīs normas piešķir nodokļu administrācijai un tiesai samērā plašu rīcības brīvību izvērtēt konkrētā darījuma vai struktūras būtību. Valstis izmanto dažādas doktrinālas pieejas: daļa paļaujas uz t.s. ekonomiskās būtības principu (angļu val. – *substance over form test*), citas izmanto darījuma galvenā mērķa testu (angļu val. – *principal purpose test*), vēl citas piemēro tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principu (franču val. – *abus de droit*) vai citu līdzīgu doktrīnu. Visu šo pieeju pamatā ir ideja, ka nav pieļaujama nodokļu likumu formāla piemērošana, kuras rezultātā tiktu piešķirtas nodokļu priekšrocības, kuras nav saskanīgas ar likuma mērķi.

1.257. Ārvalstu praksē ar *sodāmu izvairīšanos no nodokļu nomaksas* parasti apzīmē nelikumīgu rīcību, kas ļauj manipulēt vai izbēgt no nodokļu saistībām, slēpjot ienākumu vai informāciju no nodokļu administrācijas. Lielbritānijas nodokļu administrācija skaidro, ka šāda rīcība vienmēr ir pretlikumīga. Tā parasti ietvert pārkāpumus, kuri ir saistīti ar nepienācīgu uzskaiti vai ienākuma un darījumu nedeklarēšanu.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Turpat, Principle 1. Ensure tax offences are criminalised, para. 17–18.

¹⁷⁰ Seely A. Tax avoidance and tax evasion. Briefing paper No. 7948, 13 April 2021, p. 3–8.

- 1.258. Turpretim ar *administratīvi sodāmu izvairīšanos no nodokļu nomaksas* apzīmē nodokļa maksātāja pasākumus, kuri ir vērsti uz tā nodokļu saistību samazināšanu un kuri, lai gan var būt likumīgi, parasti ir pretēji likuma mērķim. Šāda prakse bieži ietver mākslīgu darījumu noslēgšanu, kuriem ir ierobežots mērķis vai nav cita mērķa kā nodokļu priekšrocību gūšana. Tā ietver likuma burtu, nevis gara ievērošanu.¹⁷¹
- 1.259. Visbeidzot, ar *nodokļu plānošanu* saprot personas lietu strukturēšanu, lai minimizētu nodokļu saistības.¹⁷² Līdzīgu skaidrojumu ir sniegusi Lielbritānijas Lordu palāta, saskaņā ar kuru “izvairīšanos no nodokļu nomaksas raksturo tas, ka nodokļu maksātājs samazina savas nodokļu saistības un tādējādi nenes to ekonomisko slogu, kuru Parlaments vēlējās attiecināt uz nodokļu maksātāju, kurš atbilst nodokļu atvieglojuma piemērošanas nosacījumiem. No otras puses, nodokļu saistību samazināšanu (angļu val. – *mitigation*) raksturo tas, ka nodokļu maksātājs izmanto nodokļu likumā noteiktu finansiāli pievilcīgu iespēju un faktiski uzņemas ekonomisko slogu, kuru Parlaments vēlējās attiecināt uz personām, kuras atbilst atvieglojuma piešķiršanas nosacījumiem”.¹⁷³ Tomēr praksē robeža starp izvairīšanos no nodokļu nomaksas un agresīvu nodokļu plānošanu ir izplūdusi.¹⁷⁴
- 1.260. Turpmākajās šīs nodaļas sadaļās ir apskatītas Dānijas, Lielbritānijas un Vācijas vispārējās nodokļu pret-izvairīšanās normas un kritēriji, lai nošķirtu izvairīšanos no nodokļu nomaksas no agresīvas nodokļu plānošanas.

9. Dānija

- 1.261. 2015. gadā Dānija ieviesa vispārējo nodokļu pret-izvairīšanās normu¹⁷⁵ atbilstoši ATAD prasībām.¹⁷⁶ Saskaņā ar šo normu nodokļu maksātājam tiek liegtas nodokļu priekšrocības, kuras tas gūst no viena vai vairākiem darījumiem (struktūras), kuru galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir gūt ES direktīvai¹⁷⁷ vai nodokļu konvencijai neatbilstošas nodokļu priekšrocības un kuri, ņemot vērā lietas apstākļus, nav uzskatāmi par īstiem. Darījums vai vairāki darījumi netiks uzskatīti par īstiem tiklīdz, cik tiem nav komerciāla pamatojuma, kas atspoguļo ekonomisko realitāti. *Pastkastīšu* vai *čaulas* sabiedrību izmantošana, lai iegūtu tiesības piemērot ES direktīvās noteikto atbrīvojumu no ieturējuma nodokļa uz procentu, autoratlīdzību un dividenžu maksājumiem starp saistītām sabiedrībām, nav uzskatāma par īstu darījumu (struktūru). Šādas sabiedrības attiecīgi netiks uzskatītas par ienākuma faktisko labuma guvēju attiecīgo ES direktīvu un nodokļu konvenciju piemērošanas mērķiem.¹⁷⁸ Dānijas tiesas sniedza skaidrojumu par minētās pret-

¹⁷¹ HMRC. Tackling tax avoidance, Issue briefing. 2012. Pieejams: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/89029/briefing-avoidance.pdf [skatīts 12.10.2021.].

¹⁷² OECD. Glossary of Tax Terms. Pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> [skatīts 12.10.2021.].

¹⁷³ Lielbritānijas Lordu palātas 1997. gada 10. jūlija spriedums lietā *Commissioners of Inland Revenue v. Willoughby*. Pieejams: <https://publications.parliament.uk/pa/ld199798/ldjudgmt/jd970710/willough.htm> [skatīts 12.10.2021.].

¹⁷⁴ Seely A. Tax avoidance and tax evasion. Briefing paper No. 7948, 13 April 2021, p. 3–8.

¹⁷⁵ Dānijas nodokļu piemērošanas likuma 3. panta pirmā un trešā daļa.

¹⁷⁶ ATAD 6. pants.

¹⁷⁷ Padomes 2011. gada 30. novembra direktīva Nr. 2011/96/ES; Padomes 2003. gada 3. jūnija direktīva Nr. 2003/49/EK; Padomes 2009. gada 19. oktobra direktīva Nr. 2009/133/EK.

¹⁷⁸ Madsen L., Laursen A. N. “Denmark”, in *Anti-avoidance measures of general nature and scope: GAAR and other rules*, IFA Cahiers 2018, Vol. 103a, p. 8.

izvairīšanās normas piemērošanu *DTC* lietā¹⁷⁹ saistībā ar t.s. Mātes-meitas sabiedrību direktīvā¹⁸⁰ paredzēta nodokļu atbrīvojuma piemērošanu dividendēm, kuras Dānijas sabiedrība izmaksāja saistītai Luksemburgas holdinga sabiedrībai. Luksemburgas holdinga sabiedrība no saņemtajām dividendēm paturēja 3–5% tās administrēšanas izdevumu segšanai un atlikušo summu izmaksāja trešo valstu privātā kapitāla fondiem.

1.262. Dānijas nodokļu administrācija liedza atbrīvojuma piemērošanu no 28% ieturējuma nodokļa Dānijā, uzskatot, ka Luksemburgas holdinga sabiedrība nav ienākuma faktiskā labuma guvēja. Nodokļu maksātājs nodokļu administrācijas lēmumu pārsūdzēja tiesā, kura savukārt uzdeva EST prejudiciālu jautājumu par dalībvalstu tiesībām piemērot pret-izvairīšanās pasākumus, lai liegtu ES direktīvā noteiktu ieturējuma nodokļa atbrīvojuma piemērošanu dividenžu maksājumiem. EST skaidro, ka ES “tiesībās pastāv vispārējs tiesību princips, saskaņā ar kuru indivīdi nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām”.¹⁸¹ “No šā principa izriet, ka dalībvalstij ir jāatsaka Savienības tiesību normu piemērošana, ja atsaukšanās uz tām notiek nevis tādēļ, lai īstenotu šo normu mērķus, bet gan nolūkā gūt labumu no Savienības tiesībām, kaut arī nosacījumi šā labuma gūšanai ir izpildīti tikai formāli”.¹⁸² Līdz ar to “valstu iestādēm un tiesām ir jāatsaka Direktīvā Nr. 90/435 paredzēto tiesību piemērošana, ja atsaukšanās uz tām notiek krāpnieciski vai ļaunprātīgi”.¹⁸³

1.263. Saskaņā ar EST atziņām, “lai tiktu pierādīta tiesību ļaunprātīga izmantošana, ir jābūt gan objektīvu apstākļu kopumam, no kura izriet, ka, lai gan formāli Savienības tiesiskajā regulējumā paredzētie nosacījumi ir ievēroti, šajā tiesiskajā regulējumā izvirzītais mērķis nav sasniegts, gan subjektīvam elementam, proti, vēlmei iegūt no Savienības tiesībām izrietošu labumu, mākslīgi radot apstākļus, kas vajadzīgi tā iegūšanai”.¹⁸⁴ EST arī norādīja sešus kritērijus, kas var liecināt par mākslīgu nodokļu struktūru:

- uzņēmumu grupas struktūra tika izveidota, lai gūtu nodokļu priekšrocības;
- holdinga sabiedrība gandrīz visas saņemtās dividendes vai procentu ienākumu aizskaita sabiedrībai, kurai nav tiesību uz nodokļu atbrīvojumu;
- holdinga sabiedrība gūst nebūtisku ienākumu tās ienākuma sadales dēļ;
- vienīgā holdinga sabiedrības aktivitāte ir saņemtā ienākuma sadale, tai nav patstāvīgu pārvaldes orgānu, bilances, izmaksu, darbinieku un biroja;
- holdinga sabiedrība negūst labumu no saņemtā ienākuma dēļ uzņemtajām saistībām pret citām grupas sabiedrībām (piemēram, finansējuma līgumiem); un
- pastāv cieša saikne starp sarežģītiem finanšu darījumiem (strukturām) un jaunu nodokļu regulējumu.¹⁸⁵

¹⁷⁹ Dānijas virstiesas 2021. gada 3. maija nolēmums lietā TDC; skat. komentāru: Mehboob D., Danish high court rulings influence EU beneficial ownership cases, *International Tax Review*, 12 May 2021.

¹⁸⁰ Padomes 1990. gada 23. jūlija direktīva par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs.

¹⁸¹ EST 2019. gada 29. februāra prejudiciālais nolēmums lietā *T Denmark*, apv. lietas C-116/16 un C-117/16, 70. p.

¹⁸² Turpat, 72. p.

¹⁸³ Turpat, 82. p.

¹⁸⁴ Turpat, 97. p.

¹⁸⁵ Turpat, 100.–113. p.

- 1.264. Ņemot vērā EST sniegto interpretāciju, Dānijas tiesa DTC lietā nosprieda, ka Luksemburgas sabiedrības *iestarpināšanai* starp Dānijas un trešo valstu sabiedrībām nebija pamatota komerciāla iemesla un, ka tā nav uzskatāma par ienākuma faktisko labuma guvēju. Luksemburgas holdinga sabiedrības funkcijas bija aprobežotas ar saņemtā ienākuma izmaksu privātā kapitāla fondiem. Turklāt, ja Dānijas sabiedrība maksājumu veiktu tieši privātā kapitāla fondiem, maksājumiem būtu piemērojams ieturējuma nodoklis Dānijā. Tādējādi tiesa atzina, ka strukturēšana, izmantojot Luksemburgas holdinga sabiedrību, ir uzskatāma par neautorizētu ES direktīvā noteikto atbrīvojumu izmantošanu (angļu val. – *directive shopping*).
- 1.265. Dānijas vispārējās pret-izvairīšanās normas attiecas tikai uz pārrobežu situācijām, t.i., nodokļu atvieglojumu piemērošanu saskaņā ar ES direktīvām vai nodokļu konvencijām. Pārējos gadījumos, kad nodokļu maksātājs strukturē savu darbību, lai gūtu nodokļu priekšrocības, kuras citādi nebūtu pieejamas, nodokļu administrācija un tiesas piemēro t.s. *realitātes doktrīnu* (angļu val. – *doctrine of reality*).¹⁸⁶ Dānijas tiesas ir noteiktos gadījumos atzinušas, ka tās nesaista nodokļu maksātāja darījuma juridiskā forma, ja tā neatbilst darījuma būtībai un ja darījumam nav pamatota komerciāla iemesla. Izvērtējot, vai darījuma būtība atbilst tā formai, maksātāja nodoms var tikt ņemts vērā, taču tam nav izšķirošas nozīmes.¹⁸⁷ Bez tam, Dānijas likums paredz arī *tiesīgā ienākuma saņēmēja* (angļu val. – *rightful recipient*) institūtu, atbilstoši kuram ienākums ir jāapliek ar nodokli tās personas līmenī, kurai ir tiesības uz ienākumu. Juridiskajā literatūrā skaidrots, ka šis noteikums ļauj sasniegt līdzvērtīgu rezultātu kā vispārējā nodokļu pret-izvairīšanās norma.¹⁸⁸

10. Lielbritānija

- 1.266. 2013. gadā Lielbritānija ieviesa vispārējo nodokļu pret-izvairīšanās normu, kuras mērķis ir cīnīties pret nodokļu atvieglojumu piemērošanu situācijā, kad nodokļu maksātājs formāli izpilda likuma prasības, taču atvieglojuma piemērošana neatbilstu likuma mērķim.¹⁸⁹ Vispārējā nodokļu pret-izvairīšanās norma vērsta uz *kaitīgām* nodokļu struktūrām (angļu val. – *abusive tax arrangements*), t.i., darījumiem un struktūrām, kuru galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir gūt nodokļu priekšrocības, kuras citādi nebūtu piemērojamas.¹⁹⁰
- 1.267. Lielbritānijas nodokļu administrācija skaidro, ka darījuma galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocību gūšana, ja, nepastāvot šādām priekšrocībām, darījums vispār netiktu veikts vai ja ar nodokļiem nesaistīti mērķi ir sekundāri. Identificēt *kaitīgas* nodokļu struktūras ir grūtāk, ja tikai viens no darījuma (struktūras) galvenajiem mērķiem ir nodokļu priekšrocību gūšana. Šī testa mērķis ir noteikt, vai darījuma struktūra tika izstrādāta, lai būtiski mainītu nodokļu sekas, kuras citādi būtu piemērojamas, un vai mērķis gūt nodokļu priekšrocības ir pietiekami nozīmīgs.¹⁹¹

¹⁸⁶ Madsen L., Laursen A. N., “Denmark”, in Anti-avoidance measures of general nature and scope: GAAR and other rules, IFA Cahiers 2018, Vol. 103a, p. 17.

¹⁸⁷ Turpat, p. 6, 11–12.

¹⁸⁸ Turpat, p. 7.

¹⁸⁹ Seely A. Tax avoidance and tax evasion. Briefing paper No. 7948, 13 April 2021, p. 34–35.

¹⁹⁰ HM Revenue and Customs. General anti-abuse rule guidance, B11.1, C3.2. Pieejams: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1002949/gaar_parts_a_b_c_2021.odt___final_.odt [skatīts 12.11.2021.].

¹⁹¹ Turpat, C3.5-C3.6.

1.268. Nodokļu struktūra tiek uzskatīta par *kaitīgu*, ja “darījuma noslēgšanu vai izpildi nevar saprātīgi uzskatīt par saprātīgu rīcību atbilstoši nodokļu likumam”, ņemot vērā to:

- vai darījuma rezultāts saskan ar likuma mērķi;
- vai šī rezultāta sasniegšanai tiek izmantots viens vai vairāki mākslīgi vai neierasti soļi;
- vai tiek izmantoti likuma trūkumi (robi, nesaskaņotība u.c.).¹⁹²

1.269. Uz nodokļu struktūras *kaitīgumu* var, piemēram, norādīt tas, ka:

- darījuma rezultātā ienākums un ar nodokļiem apliekamā peļņa ir ievērojami zemāka nekā ekonomiskais ienākums un peļņa;
- darījuma rezultātā nodokļu atskaitījumi vai zaudējumi ir ievērojami lielāki nekā ekonomiskie atskaitījumi vai zaudējumi;
- darījuma rezultāta nodokļu maksātājs iegūst tiesības uz nodokļa atmaksu vai kredītu, kurš nav samaksāts vai varētu nebūt samaksāts, izņemot, ja tāds bija likuma mērķis.¹⁹³

1.270. Tā kā vispārējā nodokļu pret-izvairīšanās norma ir formulēta abstrakti un piešķir nodokļu administrācijai plašu rīcības brīvību, likums vienlaikus paredz vairākas garantijas nodokļu maksātāju aizsardzībai:

- nodokļu administrācijai ir pienākums pierādīt, ka struktūra ir kaitīga;
- likums paredz divkārtu *saprātīguma* testu (angļu val. – *double reasonableness test*), t.i., nodokļu administrācijai ir jāspēj pārliecināt tiesu, ka “darījumu nevar saprātīgi uzskatīt par saprātīgu rīcību”. Tas ir objektīvs tests, saskaņā ar kuru tiesai ir jāizvērtē pušu viedokļi par to, kas konkrētajā situācijā būtu uzskatāms par saprātīgu;
- tiesa var ņemt vērā, kāda veida darījumi tika uzskatīti par pieņemamu praksi laikā, kad nodokļu maksātājs noslēdza attiecīgo darījumu. Tas ir īpaši aktuāli, ja nodokļu administrācija veic nodokļu auditu par iepriekšējiem pārskata periodiem un nodokļu administrācijas prakse laika gaitā ir mainījusies;
- pirms vispārējās nodokļu pret-izvairīšanās normas piemērošanas, nodokļu administrācijai ir jāsaņem neatkarīga padomdevēju paneļa viedoklis, vai konkrēto darījumu var uzskatīt par saprātīgu rīcību.¹⁹⁴

1.271. Ja darījums tiek atzīts par *kaitīgu*, nodokļu maksātājam tiek liegta nodokļu atvieglojuma piemērošana, piemēram, tiek palielināts apliekamais ienākums vai tiek samazināti atskaitāmie izdevumi. Citos gadījumos darījums var tikt pārkvalificēts nodokļu piemērošanas mērķiem, t.i., nodokļu maksātājam ir jāmaksā nodoklis tā, it kā tas būtu noslēdzis *nekaitīgu* darījumu.

1.272. Lielbritānijas regulējums pastiprina nodokļu administrācijas tiesības liegt nodokļu atvieglojumu piemērošanu pilnīgi mākslīgām nodokļu struktūrām. Pirms vispārējās nodokļu pret-izvairīšanās normas ieviešanas, Anglijas tiesu prakse attiecībā uz nodokļu

¹⁹² The UK Financial Act 2013 [Apvienotās Karalistes 2013. gada Finanšu likums]. Section 207(2)-(6). Pieejams: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/contents> [skatīts 12.11.2021.].

¹⁹³ HM Revenue and Customs. General anti-abuse rule guidance, C5.3. Pieejams: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1002949/gaar_parts_a_b_c_2021.odt_final_.odt [skatīts 12.11.2021.].

¹⁹⁴ Turpat, B12.1.

pret-izvairīšanās normu piemērošanu nebija viennozīmīga. Šajā ziņā Indofood lieta ir viens no agrīniem piemēriem, kad Anglijas tiesa atzina, ka holdinga sabiedrības ar ierobežotu ekonomisko būtību, var tikt uzskatīta par nodokļu konvencijā noteikto atvieglojumu neautorizētu piemērošanu (angļu val. – *tax treaty shopping*).

- 1.273. Lai piesaistītu papildu finansējumu, Indonēzijas sabiedrība (Indofood) nolēma emitēt parādzīmes, kuras tika piedāvātas starptautiskiem ieguldītājiem. Šim mērķim tā izmantoja Maurīcijas meitas sabiedrību (Indofood International Finance Ltd). Maurīcijas sabiedrība piesaistīto finansējumu aizdeva tās mātes sabiedrībai uz tādiem pašiem noteiktumiem kā paredzēja tās emitētās parādzīmes. Mātes sabiedrība savukārt maksāja procentus par finansējumu meitas sabiedrībai, kura attiecīgi maksāja procentus parādzīmju turētājiem. Maurīcijas sabiedrības izmantošana grupas finansēšanai ļāva gūt priekšrocības no Indonēzijas un Maurīcijas nodokļu konvencijā noteiktās samazinātās 10% ieturējuma nodokļa likmes attiecībā uz procentu maksājumiem. Ja Indonēzijas sabiedrība veiktu procentu maksājumus tieši (bez Maurīcijas sabiedrības starpniecības) parādzīmju turētājiem, Indonēzijā tiktu piemērota 20% ieturējuma nodokļa likme.
- 1.274. Parādzīmes noteikumi paredzēja, ka, ja mainītos ieturējuma nodokļa likme uz procentu maksājumiem, papildu nodokļu slogs būtu jāsedz ienākuma izmaksātājam (t.s. *gross-up* klauzula). Ja *saprātīgi pasākumi*, lai samazinātu šādu papildu slogu, nebūtu pieejami, Maurīcijas sabiedrībai būtu tiesības pirms termiņa dzēst parādzīmes.
- 1.275. Indonēzijas valdība nolēma izbeigt Indonēzijas un Maurīcijas nodokļu konvenciju, kā rezultātā ieturējuma nodokļu likme uz procentu maksājumiem, kurus Indonēzijas sabiedrība maksāja tās meitas sabiedrībai, pieauga no 10% uz 20%. Maurīcijas sabiedrība piedāvāja dzēst parādzīmes pirms termiņa, bet pret to iebilda parādzīmju turētāju pārstāvis. Lai izvairītos no negatīvajām sekām, ko radīja ieturējuma nodokļa pieaugums, puses nolēma mainīt Indofood holdinga struktūru, starp Indonēzijas sabiedrību un Maurīcijas sabiedrību iestarpinot Nīderlandes holdinga sabiedrību. Šī struktūra nodrošinātu tādu pašu nodokļu slogu kā iepriekšējā darījuma struktūra, jo Indonēzija atbilstoši tās nodokļu konvencijai ar Nīderlandi varētu ieturēt tikai 10% nodokli no procentu maksājumiem Nīderlandes nodokļu rezidentam.
- 1.276. Lai izšķirtu pušu strīdu, Anglijas tiesai cita starpā bija jāatbild uz jautājumu, vai Nīderlandes holdinga sabiedrību var uzskatīt par procentu ienākuma faktisko labuma guvēju. Apelācijas tiesa¹⁹⁵ lēma, ka Nīderlandes holdinga sabiedrība nav uzskatāma par procentu ienākuma faktisko labuma guvēju Indonēzijas-Nīderlandes nodokļu konvencijas izpratnē un līdz ar to procentu maksājumiem nav piemērojama samazināta ieturējuma nodokļa likme. Tiesa atsaucās uz OECD nodokļu paraugkonvencijas komentāriem,¹⁹⁶ skaidrojot, ka šis termins nav saprotams juridiskā vai tehniskā nozīmē, bet tā saturs noskaidrojams, ņemot vērā lietas būtību. Tiesas ieskatā nozīme nav piešķirama tam, ka arī

¹⁹⁵ Anglijas un Velsas apelācijas tiesas 2006. gada 2. marta lēmums lietā Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank N.A. ar lietas Nr. A3/2005/2497. Pieejams: <https://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2006/158.html> [skatīts 04.11.2021.]; INTM332040 - Double Taxation applications and claims: Indofood: The Judgement. Pieejams: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm332040> [skatīts 04.11.2021.].

¹⁹⁶ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> [skatīts 17.11.2021.].

darījuma sākotnējās struktūras mērķis bija samazināt ieturējuma nodokļa apmēru, kuru izcelsmes valsts var piemērot procentu maksājumiem.

11. Vācija

1.277. Vācijas nodokļu likumi ļauj nepiemērot nodokļu atvieglojumus tiesību ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā (vācu val. – *Rechtsmissbrauch*).¹⁹⁷ Par izvairīšanos no nodokļu nomaksas uzskata jebkuru pasākumu, kurš tiek izmantots, lai manipulētu vai izkropļotu darījuma ekonomisko būtību. Šī nodokļu pret-izvairīšanās norma ir piemērojama, ja tiek izpildīti divi nosacījumi: (i) juridisks darījums (struktūra) ir *nepiemērots* un (ii) tā rezultātā tiek gūtas likuma mērķim neatbilstošas priekšrocības.

1.278. Izvērtējot, vai tiesības tiek izmantotas ļaunprātīgi, nodokļu maksātāja nodoms nav noteicošas nozīmes.¹⁹⁸ Uz nodokļu administrāciju gulstas pienākums pierādīt, ka darījums vai struktūra ir uzskatāma par ļaunprātīgu nodokļu atvieglojumu piemērošanu. Savukārt nodokļu maksātājam ir iespēja atspēkot nodokļu administrācijas *prima facie* pierādījumus, norādot būtiskus ar nodokļiem nesaistītus apsvērumus, lai īstenotu attiecīgo darījumu (struktūru).

1.279. Nodokļa maksātāja nodoms samazināt nodokļu slogu pats par sevi nenožīmē, ka darījums ir ļaunprātīgs. Par darījuma *nepiemērotību* var liecināt šādi apstākļi:

- saprātīga trešā persona neizvēlētos šādu darījumu, ja tas neradītu nodokļu priekšrocības. Citiem vārdiem, jo darījums ir neparastāks un samākslotāks, jo lielāka iespēja, ka tiesas to varētu atzīt par *nepiemērotu*;
- starpnieku (sabiedrību, radnieku, saistīto personu) izmantošanas mērķis ir gūt nodokļu priekšrocības;
- ienākuma vai aktīvu novirzīšana vai nodošana citam nodokļu maksātājam ir vienīgi pamatota ar nodokļu apsvērumiem.¹⁹⁹

1.280. Izvērtējot, vai nodokļu maksātājs gūst likuma mērķim neatbilstošu nodokļu priekšrocību, ir jāveic kvantitatīva analīze, t.i., jāsalīdzina darījuma radītais faktiskais nodokļu slogs ar nodokļu slogu, kuru radītu hipotētisks likuma mērķim atbilstošs darījums.²⁰⁰ Vācijas tiesas minēto pret-izvairīšanās normu piemēro reti, to attiecinot uz gadījumiem, kad nodokļu maksātāja ļaunprātība ir acīmredzama. Šo pieeju ilustrē šāds piemērs.²⁰¹ Nodokļu maksātāji A un C iegādājās dzīvokļus tajā pašā dzīvojamajā mājā pilsētā B. A un C noslēdza savā starpā divus identiskus īres līgumus uz 4 gadiem, ar kuru A izīrēja savu dzīvokli C, bet C izīrēja A sava dzīvokļa divas istabas. A un C neizmantoja izīrētos dzīvokļus, abi dzīvoja citā pilsētā.

¹⁹⁷ Abgabenordnung [Vācijas nodokļu kodekss]. 42. pants. Pieejams: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ [skatīts 12.11.2021.].

¹⁹⁸ Kraft G., “Germany”, in Anti-avoidance measures of general nature and scope: GAAR and other rules, IFA Cahiers 2018, Vol. 103a, p. 5–7.

¹⁹⁹ Turpat, p. 8, 16.

²⁰⁰ Turpat, p. 9, 17.

²⁰¹ Vācijas Federālās nodokļu tiesas 1991. gada 19. jūnija lēmums lietā Nr. IX R 134/86. Pieejams: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=19.06.1991&Aktenzeichen=IX%20R%20134/86> [skatīts 12.11.2021.].

- 1.281. Saskaņā ar Vācijas nodokļu likumu izmaksas ir atskaitāmas, ja tās ir saistītas ar personas saimniecisko darbību. A prasīja īres maksas atskaitīšanu no tā apliekamā ienākuma, bet nodokļu administrācija to atteica. Šajā situācijā tiesa piemēroja vispārējo nodokļu pret-izvairīšanās normu, atsakoties atzīt īres maksu par nodokļu maksātāja ar saimniecisko darbību saistītām izmaksām. Tiesas ieskatā abi īres darījumi ir uzskatāmi par ļaunprātīgu shēmu. Pirmkārt, savstarpēju īres līgumu noslēgšana uzskatāma par neparastu darījumu, ja personas mērķis ir nodrošināt dzīves vietu vai gūt ienākumu no īpašuma. Otrkārt, tiesas ieskatā vienīgais savstarpēju īres līgumu noslēgšanas mērķis bija nodokļu sloga samazināšana, mākslīgi samazinot saimnieciskās darbības ienākumu par īres maksājumiem.²⁰²
- 1.282. Saskaņā ar Vācijas Federālās nodokļu tiesas praksi vispārējā nodokļu pret-izvairīšanās norma nav piemērojama, ja likumdevējs paredzējis, ka konkrētajā situācijā ir piemērojamas speciālās nodokļu pret-izvairīšanās normas.²⁰³ Tiesa sekoja šai pieejai lietā, kurā Vācijas nodokļu administrācija liedza zaudējumu pārņemšanu pēc uzņēmumu apvienošanas, kuras ietvaros tika apvienota saimnieciski aktīva sabiedrība ar sabiedrību, kurai bija uzkrāti zaudējumi un kura veica ierobežotu saimniecisko darbību. Vācijas Federālā nodokļu tiesa lēma, ka vispārējā pret-izvairīšanās norma nav piemērojama situācijā, kurā likumdevējs ir paredzējis speciālu regulējumu par zaudējumu pārņemšanu uzņēmumu reorganizācijas ietvaros.²⁰⁴

12. Secinājumi

- 1.283. Agresīvā nodokļu plānošana var pastāvēt tādēļ, ka valstu normatīvais regulējums un savstarpējās koordinācijas trūkums pieļauj nodokļu priekšrocību veidošanos. Vienlaicīgi OECD izstrādātās un DAC6 direktīvā ietvertās agresīvās nodokļu plānošanas pazīmes nav uzskatāmas par pretlikumīgām, un juridiski ir atļauts šādas darbības veikt. Savukārt nodokļu noziegumi ir darbības, kuras tiek veiktas pārkāpjot likumus un, par kurām ir paredzēta kriminālatbildība. Nodokļu noziegumi tiek formulēti katras valsts normatīvajos aktos, un kriminālatbildības tvērums faktiski nosaka to, kāda rīcība uzskatāma par noziegumu nodokļu jomā.
- 1.284. Vispārējās nodokļu pret-izvairīšanās normas ir formulētas ar augstu abstrakcijas pakāpi un piešķir nodokļu administrācijām plašu rīcības brīvību izvērtēt konkrētā darījuma vai struktūras ekonomisko būtību. Šāda pieeja ir piemērota nodokļu (administratīvo) tiesību jomā, lai nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti un augstu prevencijas līmeni. Šīs pieejas attiecināšana uz krimināltiesību jomu ir problemātiska. Detalizētāki secinājumi ir izvērsti šī Pētījuma IX nodaļā.

²⁰² Kraft G., "Germany", in Anti-avoidance measures of general nature and scope: GAAR and other rules, IFA Cahiers 2018, Vol. 103a, p. 19–20.

²⁰³ Vācijas Federālās nodokļu tiesas 2017. gada 17. janvāra lēmums lietā Nr. VIII R 7/13. Pieejams: <https://dejure.org/dejure/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=17.01.2017&Aktenzeichen=VIII%20R%207%20F13> [skatīts 12.11.2021.].

²⁰⁴ Vācijas Federālās nodokļu tiesas 2013. gada 18. decembra lēmums lietā Nr. I R 25/12. Pieejams: <https://dejure.org/dejure/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=18.12.2013&Aktenzeichen=I%20R%2025%2012> [skatīts 12.11.2021.].

**VII. “DUBULTĀS NOZIEDZĪBAS” PRINCIPA PIEMĒROŠANA
STARPTAUTISKĀS NILL LIETĀS, KURĀS PREDIKATĪVAIS
NOZIEDZĪGAIS NODARĪJUMS IR NOZIEDZĪGS NODARĪJUMS
NODOKĻU JOMĀ, UN STARPTAUTISKĀ TIESU PRAKSE PAR
NO NOZIEDZĪGIEM NODARĪJUMIEM NODOKĻU JOMĀ
IZRIETOŠO NILL**

1.285. Situācijās, kad noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā un NILL noris starptautiskā līmenī, papildu iepriekš apskatītajiem problēmjaudājumiem būtiska ir arī *dubultās noziedzības* jeb *abpusējās sodāmības* problemātika.

1. Direktīvā Nr. 2018/1673 iestrādātie principi, kā arī starptautisko organizāciju atziņas par “dubultās noziedzības” principa piemērošanu

1.286. Valstu pienākumi dubultās noziedzības principa piemērošanā NILL lietās ir atrunāti FATF rekomendācijās. Jāatzīmē, ka šajā Pētījumā tiek lietots termins *dubultā noziedzība*. Tomēr jānorāda, ka FATF rekomendāciju tulkojumā latviešu valodā, kā arī citos avotos latviešu valodā ir lietots termins *abpusējā sodāmība*.²⁰⁵

1.287. FATF 37. rekomendācija paredz, ka FATF valstīm ir jāsniedz savstarpēja tiesiskā palīdzība neatkarīgi no dubultās noziedzības neesamības, ja vien tiesiskās palīdzības sniegšana nav saistīta ar piespiedu darbību veikšanu, un valstīm ir jāapsver iespēja pieņemt tādus pasākumus, kas nepieciešami, lai tās varētu sniegt plašu palīdzību dubultās noziedzības neesamības gadījumos. Turpat ir norādīts, ka, ja dubultā noziedzība ir priekšnoteikums savstarpējās tiesiskās palīdzības sniegšanai, tad ir jāuzskata, ka šis priekšnoteikums ir izpildīts neatkarīgi no tā, vai abās valstīs attiecīgais nodarījums klasificēts vienā nodarījumu kategorijā vai tā apzīmēšanai izmantots viens termins, ja vien abās valstīs par attiecīgā noziedzīgā nodarījuma pamatā esošo rīcību ir paredzēta kriminālatbildība.²⁰⁶ FATF 37. rekomendācijas izpilde tiek pārbaudīta saskaņā ar FATF metodoloģijas tehniskās atbilstības novērtējuma 37.6. un 37.7. punktu.²⁰⁷

1.288. Savukārt FATF 39. rekomendācija paredz, ka, ja izdošana ir iespējama tikai dubultās noziedzības gadījumā, šādu prasību uzskata par izpildītu neatkarīgi no tā, vai abās valstīs attiecīgais noziedzīgais nodarījums ir klasificēts vienā noziedzīgu nodarījumu kategorijā vai tā apzīmēšanai izmantots viens termins, ja vien abās valstīs ir paredzēta

²⁰⁵ FATF rekomendācijas “Starptautiskie standarti noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanai, kā arī terorisma un masveida iznīcināšanas ieroču izplatīšanas finansēšanas novēršanai”. Tulkojums latviešu valodā. Valsts valodas centrs, 2019 [skatīts 04.11.2021.]. Skat. arī angļu valodas termina “*dual criminality*” tulkojumu portālā “Termini.gov.lv”. Pieejams:

<https://termini.gov.lv/atrast/abpus%C4%93ja%20sod%C4%81m%C4%ABba/lv> [skatīts 04.11.2021.].

²⁰⁶ FATF. Starptautiskie standarti noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanai, kā arī terorisma un masveida iznīcināšanas ieroču izplatīšanas finansēšanas novēršanai. FATF rekomendācijas. 2018. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C%20rekomend%C4%81cijas/FATF_rekomendācijas_LV..pdf [skatīts 04.11.2021.].

²⁰⁷ FATF. Methodology for assessing technical compliance with the FATF Recommendations and the effectiveness of AML/CFT systems. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/methodology/FATF%20Methodology%2022%20Feb%202013.pdf> [skatīts 08.11.2021.].

kriminālbildība par attiecīgā noziedzīgā nodarījuma pamatā esošo rīcību.²⁰⁸ FATF 39. rekomendācijas izpilde tiek pārbaudīta saskaņā ar FATF metodoloģijas tehniskās atbilstības novērtējuma 39.3. punktu.²⁰⁹

- 1.289. Turklāt FATF metodoloģija tās efektivitātes novērtējuma sadaļā paredz, ka, vērtējot, vai “starptautiskā sadarbība nodrošina pienācīgu informāciju, finanšu operatīvo informāciju un pierādījumus un veicina pret likumpārkāpējiem un viņu aktīviem veicamās darbības”, cita starpā, ir jāņem vērā, vai ir kādi juridiski, operatīvi vai tiesas procesa aspekti (piemēram, pārmērīgi stingri piemērotas dubultās noziedzības prasības u.c.), kas vērtējumam pakļautajā valstī kavē vai traucē starptautisko sadarbību.²¹⁰
- 1.290. No FATF 3. rekomendācijas 5. skaidrojošās piezīmes izriet, ka valsts likumos ir jāparedz, ka NILL predikatīvais (sākotnējais) noziedzīgais nodarījums ir arī darbība, kas ir īstenota ārvalstī un ir uzskatāma par noziedzīgu nodarījumu šajā ārvalstī un kas arī tiktu uzskatīta par predikatīvo noziedzīgo nodarījumu, ja tā būtu izdarīta savā valstī. Tomēr valsts kā vienīgo nosacījumu var noteikt, ka darbība tiktu uzskatīta par predikatīvo noziedzīgo nodarījumu, ja tā būtu izdarīta valsts iekšienē.²¹¹
- 1.291. Attiecīgi FATF metodoloģija tās efektivitātes novērtējuma sadaļā paredz, ka, vērtējot, vai novērtējumam pakļautajā valstī NILL pārkāpumi un darbības ir izmeklētas un pret likumpārkāpējiem ir uzsākts kriminālprocess un piemēroti efektīvi, samērīgi un atturoši sodi, cita starpā ir jāņem vērā, vai tiek īstenota kriminālvajāšana par NILL ar ārvalstu predikatīvo noziedzīgo nodarījumu un vai likumpārkāpēji par to notiesāti.²¹²
- 1.292. Papildu FATF rekomendācijām Direktīva Nr. 2018/1673 nosaka ES dalībvalstu pienākumu ieviest konkrētas un detalizētas tiesību normas, kuras regulē dubultās noziedzības principa piemērošanu NILL lietās attiecībā uz ārvalstī veiktu predikatīvo noziedzīgo nodarījumu.
- 1.293. Proti, Direktīvas Nr. 2018/1673 3. panta trešās daļas c) apakšpunkts paredz, ka NILL darbība²¹³ ir jāuzskata par noziedzīgu nodarījumu arī tad, ja legalizācijai tiek pakļauti līdzekļi (īpašums), kas ir iegūti tāda nodarījuma (rīcības) rezultātā, kurš ir īstenots citas ES dalībvalsts vai trešās valsts teritorijā un kurš tiktu uzskatīts par noziedzīgu nodarījumu, ja tas tiktu izdarīts savā valstī. Tātad Direktīva Nr. 2018/1673 skaidri nosaka pienākumu par

²⁰⁸ FATF. Starptautiskie standarti noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanai, kā arī terorisma un masveida iznīcināšanas ieroču izplatīšanas finansēšanas novēršanai. FATF rekomendācijas. 2018. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C%20rekomend%C4%81cijas/FATF_rekomendācijas_LV..pdf [skatīts 04.11.2021.].

²⁰⁹ FATF. Methodology for assessing technical compliance with the FATF Recommendations and the effectiveness of AML/CFT systems. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/methodology/FATF%20Methodology%2022%20Feb%202013.pdf> [skatīts 08.11.2021.].

²¹⁰ Turpat, 16. lpp.

²¹¹ FATF. Starptautiskie standarti noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanai, kā arī terorisma un masveida iznīcināšanas ieroču izplatīšanas finansēšanas novēršanai. FATF rekomendācijas. 2018. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C%20rekomend%C4%81cijas/FATF_rekomendācijas_LV..pdf [skatīts 04.11.2021.].

²¹² FATF. Methodology for assessing technical compliance with the FATF Recommendations and the effectiveness of AML/CFT systems. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/methodology/FATF%20Methodology%2022%20Feb%202013.pdf> [skatīts 08.11.2021.].

²¹³ Definēta Direktīvas Nr. 2018/1673 3. panta 1. un 2. punktā.

predikatīvo noziedzīgo nodarījumu uzskatīt arī tādu noziedzīgo nodarījumu, kas izdarīts ārvalstī.

- 1.294. Direktīvas Nr. 2018/1673 3. panta ceturtdaļa tomēr nosaka, ka ES dalībvalstis attiecībā uz citā ES dalībvalstī vai trešā valstī izdarītu nodarījumu var papildus piemērot dubultās noziedzības principu un prasīt, lai attiecīgo nodarījumu uzskata par noziedzīgu nodarījumu arī tās citas ES dalībvalsts tiesību aktos vai tās trešās valsts tiesību aktos, kurā minētais noziedzīgs nodarījums ir veikts.²¹⁴
- 1.295. Saskaņā ar Direktīvas Nr. 2018/1673 noteikumiem ES dalībvalstis dubultās noziedzības principu var piemērot cita starpā attiecībā arī uz nodokļu noziegumiem.²¹⁵ Līdz ar to nodokļu noziegumi nav iekļauti starp to īpaši kaitīgo nodarījumu kategorijām, attiecībā uz kurām pastāv aizliegums piemērot dubultās noziedzības principu (terorisms, cilvēku tirdzniecība, narkotisko un psihotropo vielu nelikumīga tirdzniecība, korupcija u.c.).²¹⁶
- 1.296. Līdzīgi noteikumi ir atrodamī arī Varšavas konvencijā, saskaņā ar kuras 9. panta septīto daļu ikvienai konvencijas dalībvalstij ir jānodrošina, ka predikatīvie noziedzīgi nodarījumi saistībā ar NILL attiecas arī uz tādām darbībām, kuras veiktas citā valstī, kuras šajā citā valstī ir uzskatāmas par noziedzīgu nodarījumu un kuras būtu uzskatāmas par predikatīvu nodarījumu, ja tās būtu veiktas pirmajā minētajā valstī. Varšavas konvencijas 9. pants tāpat kā Direktīva Nr. 2018/1673 paredz, ka ikviena konvencijas dalībvalsts kā vienīgo priekšnoteikumu ārvalsts predikatīvā nodarījuma atzīšanai šim nolūkam var noteikt, ka attiecīgās darbības būtu uzskatāmas par predikatīvu noziedzīgu nodarījumu tad, ja tās būtu veiktas šajā valstī.
- 1.297. Tādējādi var konstatēt, ka, lai arī ES dalībvalstis var piemērot dubultās noziedzības principu NILL lietās, FATF rekomendācijas kontekstā ar metodoloģiju, kādā tiek pārbaudīta to ievērošana, minētā principa piemērošanu ierobežo.
- 1.298. Jāatzīmē, ka Likuma 5. panta otrajā daļā (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2019. gada 29. jūnijam), definējot jēdzienu *NILL*, bija noteikts, ka NILL par tādu atzīstama arī tad, ja KL paredzētais noziedzīgais nodarījums, kura rezultātā tieši vai netieši ir iegūti šādi līdzekļi, ticis izdarīts ārpus Latvijas Republikas teritorijas un noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas vietā par to ir paredzēta kriminālatbildība.
- 1.299. Ar 2019. gada 13. jūnija likumu “Grozījumi Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likumā”, lai novērstu abpusējo sodāmību, tika izdarīti grozījumi Likuma 5. panta otrajā daļā atbilstoši Direktīvas Nr. 2018/1673 3. panta trešās

²¹⁴ Šis aspekts ir paskaidrots arī EK priekšlikumā Direktīvas Nr. 2018/1673 izstrādes procesā: “Šā priekšlikuma [...] punktā noteikts, ka nav svarīgi, vai noziedzīgā darbība, kas radījusi īpašumu, tikusi veikta citas dalībvalsts vai trešās valsts teritorijā, vienlaikus dalībvalstīm dodot rīcības brīvību piemērot dubultas sodāmības kritēriju, t. i., to, ka par predikatīvo nodarījumu būtu jānosaka kriminālatbildība valstī, kurā tas tika veikts, un ka tas būtu sodāms arī dalībvalstī, kas sākusī kriminālvajāšanu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas nodarījuma lietā, ja predikatīvais nodarījums būtu veikts tās teritorijā.” Skat.: 21.12.2016. priekšlikums Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvai par nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas apkarošanu krimināltiesībās COM/2016/0826 – 2016/0414 (COD).

²¹⁵ Direktīvas Nr. 2018/1673 2. panta 1. punkta “q)” apakšpunkts: “nodokļu noziegumi saistībā ar tiešajiem un netiešajiem nodokļiem, kā noteikts valstu tiesību aktos”.

²¹⁶ Direktīvas Nr. 2018/1673 2. panta pirmās daļas “a)” līdz “e)” apakšpunktos un “h)” apakšpunkts.

daļas c) apakšpunktam, attiecīgi izslēdzot tajā vārdus “un noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas vietā par to ir paredzēta kriminālatbildība”.²¹⁷

1.300. Pētījuma ietvaros tika apzināta Lietuvas, Igaunijas un Francijas tiesu prakse saistībā ar dubultās noziedzības principa piemērošanu NILL lietās, kurās predikatīvais noziedzīgais nodarījums ir noziedzīgs nodarījums nodokļu jomā. Jānorāda, ka nevienā no šīm valstīm netika identificēti publiski pieejami tiesu nolēmumi, kuros tiktu pierādīta NILL attiecībā uz noziedzīgi iegūtiem līdzekļiem no tāda ārvalstī veikta predikatīvā nozieguma, par kuru valstī, kurā izmeklēta NILL, nebūtu jurisdikcijas saskaņā ar šīs valsts krimināltiesībām. Vienlaikus tika atrasti tiesu nolēmumi, kur dubultās noziedzības princips, izskatot lietu par NILL, ir ticis piemērots, lemjot par personas izdošanu uz ārvalsti (Lietuvas tiesu prakse), vai kur predikatīvais noziegums nodokļu jomā ir veikts ārvalstī, taču ir pakļauts valsts jurisdikcijai (Igaunijas tiesu prakse). Zemāk ir atrodamas atsevišķas atziņas no Lietuvas un Igaunijas tiesu prakses izpētes.

2. Lietuvas tiesu prakse

1.301. Laika periodā no 2019. gada 1. janvāra līdz 2021. gada otrā ceturkšņa beigām Lietuvas AT nav izskatīta neviena NILL lieta, kur predikatīvais noziegums ir izdarīts nodokļu jomā. Savukārt Lietuvas apelācijas tiesa ir izskatījusi četras šādas lietas. Nevienā no šīm četrām lietām predikatīvais noziegums netika izdarīts ārvalstīs.

1.302. Saistībā ar dubultās noziedzības principa piemērošanu Lietuvas Republikas tiesu praksē tika atrasti tikai nolēmumi, kuros dubultās noziedzības jautājums tika skatīts saistībā ar personas izdošanu citai ES dalībvalstij.

1.303. Ar 2016. gada 4. aprīļa lēmumu Viļņas apgabaltiesa izpildīja Eiropas apcietināšanas orderi un lēma par personas G. izdošanu kriminālvajāšanai uz Nīderlandes Karalisti.²¹⁸ Izdošanas lūgums tika pamatots ar nodomu saukt personu G. pie kriminālatbildības par NILL, kur līdzekļi tika iegūti noziedzīgā ceļā no narkotiku tirdzniecības un virtuālās valūtas (bitkoinu) pirkšanas un pārdošanas. Kriminālatbildība par nodarījumiem, par kuriem persona G. tika saukta pie atbildības, ir paredzēta Nīderlandes Karalistes Kriminālkodeksa 420.*bis* panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā, 420.*ter* pantā, 420.*quater* pantā un 140. pantā. Par šiem nodarījumiem Nīderlandes Karalistes Kriminālkodekss kā maksimālo soda mēru paredz brīvības atņemšanu uz laiku līdz astoņiem gadiem. Saskaņā ar lēmumu Viļņas rajona tiesa bija konstatējusi, ka darbībām, par kuru izdarīšanu personai G. tika celta apsūdzība, ir Lietuvas Republikas Kriminālkodeksa 216. panta pirmajā daļā un 249. panta pirmajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu pazīmes. Tātad šīs darbības atbilst dubultās noziedzības kritērijiem.

3. Igaunijas tiesu prakse

1.304. Ar Harju apriņķa tiesas Tallinas tiesu nama 2019. gada 7. maija spriedumu apsūdzētais – fiziskā persona Indreks Isops – tika atzīts par vainīgu noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā

²¹⁷ Anotācija. 2019. gada 13. jūnija “Grozījumi Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likumā”. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS13/SaeimaLIVS13.nsf/0/4BB13AB66D7D4F19C22583D10052D381?OpenDocument> [skatīts 01.12.2021.].

²¹⁸ Viļņas apgabaltiesas 2016. gada 4. aprīļa nolēmums lietā Nr. 1N-2-483/2016 [skatīts 01.11.2021.].

saskaņā ar Igaunijas Republikas Kriminālkodeksa 394. panta otrās daļas 1. un 3. punktu un 22. panta 3. punktu – līdzdalība NILL atbalstīšanas formā, kas izdarīta lielos apmēros.²¹⁹

- 1.305. Šajā lietā laika periodā no 2012. gada 15. augusta līdz 2014. gada 4. septembrim apsūdzētais Indreks Isops Tallinā, Igaunijā, palīdzēja personu grupai legalizēt noziedzīgi iegūtus līdzekļus par kopējo summu EUR 65 435. Predikatīvais noziedzīgais nodarījums tika veikts Somijas Republikā un izpaudās tādējādi, ka Somijas Republikā reģistrēto uzņēmumu atbildīgās personas (Igaunijas Republikas pilsoņi) izdarīja noziegumus, kas saistīti ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas un ar grāmatvedības uzskaiti regulējošo normu pārkāpumu, kuru rezultātā ieguva naudas līdzekļus. Apsūdzētais bija informēts par šiem nodarījumiem, taču pats tajos nebija iesaistījies.
- 1.306. Šajā krimināllietā NILL tika realizēta, augstāk norādītajām Somijas uzņēmumu atbildīgajām personām veicot naudas līdzekļu pārskaitījumus no šo Somijas uzņēmumu bankas kontiem uz apsūdzētā bankas kontu, maksājuma detaļās kā pamatojumu norādot *darba alga*. Jānorāda, ka apsūdzētajam nebija darba tiesisko attiecību ar šiem uzņēmumiem un vienīgais šo pārskaitījumu veikšanas mērķis bija slēpt noziedzīgi iegūtu līdzekļu patieso izcelsmi un legalizēt tos. Apsūdzētais atzina savu vainu nodarījumā un kriminālprocess tika pabeigts, apsūdzētajam noslēdzot vienošanos ar prokuroru. Rezultātā apsūdzētajam Indrekam Isopam tika piespriests sods saskaņā ar Igaunijas Republikas Sodu kodeksa 394. panta otrās daļas 1. un 3. punktu un 22. panta trešo daļu – brīvības atņemšana uz vienu gadu un 10 mēnešiem (nosacīti), naudas sods, kā arī mantas konfiskācija.
- 1.307. Ar augstāk norādīto spriedumu ir saistīts Harju apriņķa tiesas Tallinas tiesu nama 2019. gada 13. marta spriedums krimināllietā Nr. 1-19-1400, ar kuru persona Heikki Aasa tika atzīta par vainīgu noziedzīga nodarījuma izdarīšanā saskaņā ar Igaunijas Republikas Kriminālkodeksa 256. panta pirmo daļu (noziedzīgas grupas izveidošana, vadīšana un tās dalībnieku vervēšana) un 394. panta otrās daļas 1. un 3. punktu (NILL), savukārt persona Kerstina Metsika – saskaņā ar Igaunijas Republikas Kriminālkodeksa 394. panta otrās daļas 1. punktu un 22. panta 3. punktu – par līdzdalību NILL atbalstīšanas formā.²²⁰
- 1.308. Šajā lietā laika periodā no 2011. gada 28. janvāra līdz 2014. gada 14. septembrim apsūdzētais H. Aasa kopā ar viņam pazīstamu personu L.V. izveidoja noziedzīgu grupu, kura sastāvēja no četriem dalībniekiem, lai veiktu dažādus NILL nodarījumus, kā arī šo grupu vadīja un vervēja tās dalībniekus. Grupas mērķis bija slēpt noziedzīgi iegūtu līdzekļu patieso izcelsmi kopsummā EUR 4 273 272 apmērā. Kā jau augstāk apskatītajā krimināllietā, līdzekļi tika iegūti noziegumu, kas saistīti ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas un ar grāmatvedības uzskaiti regulējošo normu pārkāpumu, rezultātā.
- 1.309. H. Aasa loma bija organizēt NILL, izmantojot vairākas Igaunijas finanšu iestādes un šo līdzekļu atgriešanu personai L.V. H. Aasa bija atbildīgs par uzņēmumu dibināšanu un vadītāju atrašanu šiem uzņēmumiem, kā arī instruēja savus līdzdalībniekus, kā atvērt uzņēmumu banku kontus un pārskaitīt naudu kā fiktīvu algu H. Aasam, viņa dzīvesbiedrei K. Metsikai un citām personām, t.sk. iepriekš pieminētajam I. Isopam.

²¹⁹ Harju apriņķa tiesas Tallinas tiesu nama 2019. gada 7. maija lēmums lietā Nr. 1-18-6825. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=248238912> [skatīts 05.11.2021.].

²²⁰ Harju apriņķa tiesas Tallinas tiesu nama 2019. gada 13. marta lēmums lietā Nr. 1-19-1400. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=244704922> [skatīts 11.11.2021.].

1.310. Turklāt Somijas kriminālpolicijas veiktajā kriminālprocesā tika noskaidrotas vairākas Somijas Republikā dibinātas juridiskās personas, kuras bija atbildīgas par nodokļu krāpšanu un grāmatvedības uzskaiti regulējošo normu pārkāpumiem. Pēc naudas līdzekļu pārskaitīšanas uz Igaunijas juridisko un fizisko personu bankas kontiem naudas līdzekļi tika pārvērsti skaidrā naudā, naudas līdzekļu izmaksai izmantojot Igaunijas finanšu iestādes un bankomātus. Rezultātā apsūdzētajiem tika piespriests šāds sods: H. Aasam – brīvības atņemšana uz pieciem gadiem, neskaitot noteikto brīvības atņemšanas laiku pēc galīgā aprēķina (nosacīti), K. Metsik – brīvības atņemšana uz četriem gadiem (nosacīti), kā arī abiem apsūdzētajiem – naudas sods un mantas konfiskācija.

4. Ārvalstu tiesu prakses salīdzinājums ar Latvijas tiesu praksi

1.311. Veiktās Latvijas tiesu prakses izpētes rezultātā netika atrasti spriedumi NILL lietās, kuros būtu norādes uz ārvalstī veiktu predikatīvo noziedzīgo nodarījumu nodokļu jomā. Tāpēc, veicot salīdzinājumu ar augstāk aplūkotajām valstīm (Igaunija, Lietuva, Francija) var konstatēt, ka starp publiski pieejamajiem tiesu nolēmumiem Latvijā, tāpat kā augstāk aplūkotajās ārvalstīs (Igaunija, Lietuva, Francija), nav atrodama tiesu prakse par dubultās noziedzības principa piemērošanu, izskatot NILL lietas, kurās predikatīvais noziedzīgais nodarījums ir noziedzīgais nodarījums nodokļu jomā.

1.312. Tajā pašā laikā nevar izdarīt secinājumu, ka kriminālprocesi par NILL, kuros predikatīvais noziegums nodokļu jomā ir veikts ārvalstīs, nav izplatīti. Tieši otrādi, vadoties pēc Pētījuma autoru prakses, ir zināma virkne Latvijā uzsāktu un arī izskatītu kriminālprocesu ar šādu pazīmi. Visticamāk, neiespējamība atrast šādus tiesu nolēmumus ļoti ticams ir izskaidrojama ar apstākli, ka no šiem kriminālprocesi tiek izdalītas lietas par noziedzīgi iegūtu mantu, kas tiek izskatīti KPL 59. nodaļas (process par noziedzīgi iegūtu mantu) kārtībā. Šie procesi tiek izskatīti slēgtā tiesas sēdē, tādēļ tiesu nolēmumi par tiem nav publiski pieejami. Savukārt, kā vispārzināms pēc tam, kad izdalītais process ir izskatīts un pieņemti lēmumi par mantas izcelsmes legalitāti un tās konfiskāciju, izmeklētājs ar uzraugošā prokurora piekrišanu vai prokurors ar amatā augstāka prokurora piekrišanu kriminālprocesā par NILL var pieņemt lēmumu par kriminālprocesa vai tā daļas izbeigšanu, ja panākts mantisko attiecību taisnīgs noregulējums, personas vaina noziedzīga nodarījuma izdarīšanā pirmstiesas procesā nav pierādīta un papildu pierādījumu iegūšana nenodrošinās ekonomisku pirmstiesas kriminālprocesa vai radīs nesamērīgi lielus izdevumus (KPL 392. panta 2.² daļa).

5. Secinājumi

1.313. Lai arī ES dalībvalstis var piemērot dubultās noziedzības principu NILL lietās, kurās predikatīvais noziedzīgais nodarījums ir noziedzīgais nodarījums nodokļu jomā, FATF rekomendācijas kontekstā ar metodoloģiju, kādā tiek pārbaudīta to ievērošana, minētā principa piemērošanu ierobežo.

1.314. Nav atrodama Lietuvas, Igaunijas un Francijas tiesu prakse par dubultās noziedzības principa piemērošanu NILL lietās, kurās predikatīvais noziedzīgais nodarījums ir noziedzīgs nodarījums nodokļu jomā. Šis apstāklis var būt izskaidrojams ar kopējo nelielo NILL lietu skaitu norādītajās valstīs. Tajā pašā laikā ir atrodami tiesu nolēmumi, kuros dubultās noziedzības princips, izskatot lietu par NILL, ir ticis piemērots, lemjot par

personas izdošanu uz ārvalsti (Lietuvas tiesu prakse) vai kur predikatīvais noziegums nodokļu jomā ir veikts ārvalstī, taču ir pakļauts valsts jurisdikcijai (Igaunijas tiesu prakse).

- 1.315. Arī Latvijā starp publiski pieejamajiem tiesu nolēmumiem nav atrodama tiesu prakse par dubultās noziedzības principa piemērošanu NILL lietās, kurās predikatīvais noziedzīgais nodarījums ir noziedzīgs nodarījums nodokļu jomā. Detalizētāki secinājumi un ieteikumi ir izvērsti šī Pētījuma IX nodaļā.

VIII. ADMINISTRATĪVĀS ATBILDĪBAS NODOKĻU JOMĀ UN KRIMINĀLATBILDĪBAS PAR NOZIEDZĪGIEM NODARĪJUMIEM NODOKĻU JOMĀ NOŠKIRŠANA

1.316. Pētījuma iepriekšējās nodaļās pamatā apskatīti tieši noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā, ieskaitot noziedzīgu izvairīšanos no nodokļu nomaksas, ar izņēmumu VI nodaļā, kas apskata arī krimināli nesodāmas darbības, kuru mērķis ir samazināt maksājamo nodokļu apmēru. Visu iepriekšējo Pētījuma nodaļu kontekstā ir būtiski arī detalizēti apskatīt situācijas, kad tiek pārkāpti nodokļu regulējošie tiesību akti (atšķirībā uz VI nodaļā apskatītajiem gadījumiem, kur formāla likuma pārkāpuma nav), tomēr pārkāpums nesasniedz noziedzīga nodarījuma smagumu, bet gan ir tikai administratīvi sodāms. Īpaši šis jautājums ir būtisks aspektā, vai šādas administratīvi sodāmas situācijas var būt predikatīvais nodarījums NILL saistībā.

1. Administratīvā atbildība par nodokļu regulējošo normu pārkāpumiem

1.317. Likuma “Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punkts noteic, ka “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 atlaistu piemērošana vai jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji.”

1.318. Administratīvā atbildība par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu nomaksas ir paredzēta likuma “Par nodokļiem un nodevām” 135. pantā un 32. pantā, savukārt kriminālatbildība – KL 218. pantā, pastāvot noteiktiem kvalificējošiem apstākļiem.

1.319. Lai arī administratīvā atbildība par izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, kā arī par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu likuma “Par nodokļiem un nodevām” 135. pantā ir ieviesta kopš 2020. gada 1. jūlija, šis administratīvā pārkāpuma sastāvs vien aizvieto agrāko Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. pantu.²²¹ Tādējādi secināms, ka likuma “Par nodokļiem un nodevām” 32. panta pirmās daļas un likuma “Par nodokļiem un nodevām” 135. panta (agrākā Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. panta) piemērošanas pamatā ir vieni un tie paši faktiskie apstākļi par izvairīšanos no nodokļu samaksas,²²² un attiecīgi būtiskas izmaiņas gan no tiesiskā, gan no praktiskā aspekta nav notikušas.

1.320. Jānorāda, ka izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu veikšanas ir pārkāpums ar krimināltiesisku raksturu ECTK izpratnē.²²³ Proti, ne administratīvais sods, ne likuma “Par nodokļiem un nodevām” 32. pantā paredzētā soda nauda nav uzskatāmi par kriminālsodu. Taču pastāv trīs alternatīvi kritēriji, saskaņā ar kuriem lietai piemīt krimināllietas pazīmes ECTK izpratnē:

- konkrētā tiesību pārkāpuma kvalifikācija nacionālajā tiesību sistēmā;

²²¹ Daugavpils tiesas 2020. gada 23. septembra spriedums lietā Nr. 1A12011720. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/422957.pdf> [skatīts 16.11.2021.].

²²² Senāta Administratīvo lietu departamenta 2013. gada 11. janvāra spriedums lietā Nr. A425390407, SKA-15/2013. Pieejams: <https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/4460> [skatīts 16.11.2021.].

²²³ Turpat.

- pārkāpuma raksturs;
- sankcijas atbilstība vai neatbilstība krimināltiesībām pēc tās veida vai smaguma.²²⁴

1.321. Satversmes tiesa ir atzinusi, ka arī administratīvo pārkāpumu lietas par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir pielīdzināmas ECTK izpratnē, ņemot vērā pārkāpuma raksturu jeb minēto otro kritēriju.²²⁵ Ņemot vērā minēto, divu minēto normu (likuma “Par nodokļiem un nodevām” 135. panta, 32. panta un/vai KL 218. panta) paralēla piemērošana pārkāptu dubultās sodīšanas nepieļaujamības principu.²²⁶

1.322. Attiecībā uz kriminālatbildību KL 218. pants paredz tās iestāšanos par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, ja ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā. Attiecīgi atbilstoši likuma “Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību” 20. pantam atbildība par KL 218. pantā paredzēto noziegumu iestājas, ja nesamaksāto nodokļu kopējā vērtība nodarījuma izdarīšanas brīdī nav bijusi mazāka par 50 tai laikā Latvijas Republikā noteikto minimālo mēnešalgu kopsummu, kas 2021. gadā ir EUR 25 000.²²⁷ Līdz ar to nesamaksāto nodokļu kopējam apmēram sasniedzot EUR 25 000, personai var iestāties kriminālatbildība.

1.323. Tomēr būtiski ir arī ņemt vērā brīdi, kad nodarījums ir atzīstams par pabeigtu. Tā kā nodoklis vai tam pielīdzinātais maksājums ir jānomaksā noteiktā termiņā, tad KL 218. panta noziedzīgais nodarījums atzīstams par pabeigtu ar šī termiņa iestāšanās brīdi, jo šajā brīdī personas rīcībā nonāk no nodokļu nozieguma nelikumīgi paturētie līdzekļi. Kad nesamaksāto nodokļu summa uzreiz sasniedz lielu apmēru, iestājas KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sekas. Taču var būt arī situācija, ka sākotnēji, iestājoties nodokļu nomaksāšanas termiņam, nelikumīgi iegūto līdzekļu apjoms nesasniedz KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma seku sliekšni. Šādās situācijās KL 218. pantā paredzētais nodarījums līdzinās administratīvo pārkāpumu kopībai, kas atbilst KL 23. pantā paredzētajām atsevišķā (vienotā) noziedzīgā nodarījuma pazīmēm. Šādos gadījumos pēc nodokļu samaksai atvēlētā termiņa iestāšanās būtu neloģiski apgalvot, ka turpmākās darbības ar nesamaksāto nodokļu summu aizvien vēl ietilptu KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma objektīvajā pusē.²²⁸

1.324. Ņemot vērā minēto, ir nodalāmi trīs termiņi²²⁹:

- *Noziedzīgajā nodarījumā ietilpstošās darbības vai bezdarbības pabeigšanas brīdis* – tas ir brīdis, līdz kuram personai obligāti jānomaksā nodokļi vai tiem pielīdzināmie maksājumi. Šajā brīdī arī iestājas sekas, tomēr ne vienmēr iestājas KL 218. pantā paredzētajā apjomā. Ja nodarījuma turpinājums neatbilst KL 23. pantā paredzētajām atsevišķā (vienotā) noziedzīgā nodarījuma pazīmēm, tad tas ir administratīvā pārkāpuma izdarīšanas brīdis.

²²⁴ Satversmes tiesas 2012. gada 18. oktobra spriedums lietā Nr. 2012-02-01, 13. p. Pieejams: http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2012-01-01_Spriedums.pdf [skatīts 16.11.2021.].

²²⁵ Satversmes tiesas 2012. gada 18. oktobra spriedums lietā Nr. 2012-02-01. Pieejams: http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2012-01-01_Spriedums.pdf [skatīts 16.11.2021.].

²²⁶ Senāta Administratīvo lietu departamenta 2013. gada 11. janvāra spriedums lietā Nr. A425390407, SKA-15/2013. Pieejams: <https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/4460> [skatīts 16.11.2021.].

²²⁷ Skat. Ministru kabineta 2015. gada 24. novembra noteikumu Nr. 656 “Noteikumi par minimālās mēneša darba algas apmēru normālā darba laika ietvaros un minimālās stundas tarifa likmes aprēķināšanu” 2. punktu.

²²⁸ Baumanis J. Nesamaksāto nodokļu legalizēšana. Jurista Vārds, 04.08.2020., Nr. 31 (1141).

²²⁹ Turpat.

- *KL 218. pantā paredzēto seku iestāšanās brīdis* – tas ir brīdis, kad valstij vai pašvaldībai nodarīti zaudējumi lielā apmērā (t.i., vismaz 50 minimālās mēnešalgas).
- *KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma pabeigšanas brīdis* – tas ir brīdis, kad ir iestājušās visas personai inkriminētās sekas, kas var ievērojami pārsniegt lielu apmēru.

1.325. Situācijā, kad persona regulāri izvairās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, persona izdara vairākus pārkāpumus, kuri tiek turpināti. Kā norādīts iepriekš, atsevišķa nodarījuma gadījumā nesasniedzot lielu apmēru, vairāku nodarījumu kopumu var atzīt par administratīvo pārkāpumu kopību un kriminālatbildība par tiem neiestātos. Kriminālatbildība neiestātos pat, ja, mehāniski saskaitot visus administratīvos pārkāpumus, būtu nodarīti zaudējumi lielā apmērā, ja vien tie neatbilst KL 23. pantā paredzētajām atsevišķām (vienotā) noziedzīgā nodarījuma pazīmēm. Lai arī KL 218. pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums var atgādināt administratīvo pārkāpumu kopību, to par tādu nedrīkst uzskatīt, jo par administratīvo pārkāpumu kopību nav paredzēta kriminālatbildība. Visu līdzekļu ieguves kopumam jāatbilst KL 23. pantā paredzētajām atsevišķām (vienotā) noziedzīgā nodarījuma pazīmēm.²³⁰

1.326. Apkopojot minēto, var secināt, ka par robežšķirtni starp administratīvo pārkāpumu un noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā kalpo mantisks zaudējums valstij vai pašvaldībai lielā apmērā, kas ir KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīme un kriminālatbildības nosacījums. Tādējādi darbības, kuras atbilst atsevišķa (vienotā) noziedzīga nodarījuma pazīmēm un kuru rezultātā šāds apmērs nav konstatēts, atzīstamas par administratīvi sodāmu pārkāpumu.

1.327. Šādi secinājumi gan izriet no tiesību normām, gan arī no publiski pieejamiem tiesu nolēmumiem administratīvo pārkāpumu lietās. Proti, starp tipiskākajiem gadījumiem, kad tika piemērots administratīvais sods ir jāmin sekojoši:

- nav veikta darbinieku nostrādātā laika precīza uzskaitē, izvairoties no darba nodokļu iemaksas budžetā no pareizi aprēķinātās darba algas;²³¹
- darījumi nav atspoguļoti komercsabiedrības grāmatvedības dokumentos un grāmatvedības reģistros;²³²
- nav veikti PVN maksājumi valsts budžetā, netika sniegti paziņojumi VID par PVN nomaksu;²³³
- nav samaksāts uzņēmumu vieglā transportlīdzekļa nodoklis;²³⁴

²³⁰ Baumanis J. Nesamaksāto nodokļu legalizēšana. Jurista Vārds, 04.08.2020., Nr. 31 (1141).

²³¹ Zemgales rajona tiesas 2019. gada 15. februāra spriedums lietā Nr. 1A73010619. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/394150.pdf> [skatīts 23.11.2021.]; Zemgales rajona tiesas 2019. gada 15. oktobra spriedums lietā Nr. 1A73010619. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/394150.pdf> [skatīts 23.11.2021.].

²³² Zemgales rajona tiesas 2020. gada 25. februāra spriedums lietā Nr. 1A73021419. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/408531.pdf> [skatīts 23.11.2021.].

²³³ Turpat; Rīgas apgabaltiesas 2019. gada 23. maija spriedums lietā Nr. 1A68021318. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/383350.pdf> [skatīts 23.11.2021.].

²³⁴ Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2020. gada 31. janvāra spriedums lietā Nr. 1A68023319. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/413027.pdf> [skatīts 23.11.2021.]; Daugavpils tiesas 2020. gada 23. septembra spriedums lietā Nr. 1A12011720. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/422957.pdf> [skatīts 23.11.2021.].

- nav pilnā apmērā aprēķināts UIN.

- 1.328. Visām šīm administratīvā pārkāpuma lietām ir raksturīgs tas, ka administratīvais sods tika piemērots par izvairīšanos no nodokļiem apjomā, kas nesasniedz 50 valstī noteiktās minimālās mēnešalgas. Vairumā gadījumu izvairīšanās no nodokļiem notika, sākot no pāris simtiem līdz pat vairākiem tūkstošiem euro apmērā. Lielākā summa, kas nebija nomaksāta valsts budžetā (2018. gadā) bija EUR 21 253,55. Pētāmajā periodā nav pieejams neviens tiesas nolēmums par administratīvās lietas izbeigšanu un lietas nodošanu izmeklēšanas iestādei kriminālprocesa ierosināšanai. Taču viens tāds tiesas nolēmums ir pieejams par agrāku periodu, kas ir ārpus pētāmā perioda. Proti, lietā Nr. 1A73018018 uzņēmums ir izvairījies no nodokļu nomaksas par summu, kas pārsniedza valstī noteiktās 50 minimālās algas jeb EUR 34 861,03. Tiesa izbeidza administratīvo pārkāpuma lietvedību un nosūtīja materiālus izmeklēšanas iestādei.²³⁵
- 1.329. Tomēr atbilstoši Pētījuma autoru novērojumiem praksē nodokļa apmērs (jeb 50 Latvijas Republikā noteikto minimālo mēnešalgu kopsumma) bieži vien nav izšķirošais faktors kriminālprocesa ierosināšanai par izvairīšanos no nodokļiem. Nereti VID audita rezultātā personām (kā fiziskām, tā juridiskām) tiek aprēķināti papildu budžetā maksājāmie nodokļi, kas būtiski pārsniedz kriminālatbildības iestāšanās apmēru, tomēr informācija izmeklēšanas iestādēm kriminālprocesa uzsākšanai netiek sniegta (vai, ja tiek sniegta, tad kriminālprocess netiek uzsākts). Līdzīgu ainu paver arī publiski pieejamie tiesu nolēmumi administratīvo pārkāpumu lietās.
- 1.330. Proti, pārskata periodā publiski ir pieejami vien 109 tiesu nolēmumi, kuros persona tika saukta pie atbildības pēc KL 218. panta, un tikai 10 tiesu nolēmumi, kuros persona saukta pie administratīvās atbildības pēc Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159. panta vai saskaņā ar likuma “Par nodokļiem un nodevām” 135. vai 32. pantu par izvairīšanos no nodokļu nomaksas.
- 1.331. Jāuzsver, ka intervijā ar “Jurista Vārds” Administratīvās apgabaltiesas priekšsēdētājs Māris Vīgants uzsvēra, lai arī tiesneši specializējas lietu izskatīšanā, tomēr ir lietu kategorijas, kuras skata visi tiesneši, un tādas ir tieši “VID lietas, jo tās veido *lielāko daļu no administratīvajā tiesā izskatāmajām lietām*”. Kā būtiskas lietu kategorijas M. Vīgants min 1) lietas, kurās tiesā pārsūdzēti VID lēmumi par IIN aprēķinu, un 2) PVN aprēķinu, īpaši minot lietas, kurās VID apstrīd darījumus kā faktiski nenotikušus un attiecīgi liedz tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu,²³⁶ nereti arī secinot, ka persona zināja par iesaistīšanos PVN krāpšanas shēmā vai apzināti iesaistījās tajā (vai pat bija šīs PVN krāpšanas shēmas organizators).
- 1.332. Lai arī izvairīšanās no nodokļiem gan iestādē, gan administratīvajā tiesā tiek interpretēta ļoti plaši, un jebkurš nodokļu maksājuma termiņa kavējums pat par dažām dienām²³⁷ vai nepamatota informācijas nesniegšana VID tiek vērtēta kā indikators,²³⁸ kas liecina par

²³⁵ Zemgales rajona tiesas 2018. gada 17. septembra spriedums lietā Nr. 1A73018018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/364293.pdf> [skatīts 23.11.2021.].

²³⁶ Dubava I. Sistēmu vienmēr var uzlabot. Jurista Vārds, 04.02.2014., Nr. 5 (807).

²³⁷ Senāta Administratīvo lietu departamenta 2021. gada 29. oktobra spriedums lietā Nr. A420169618, SKA-221/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/461499.pdf> [skatīts 23.11.2021.].

²³⁸ Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020. gada 31. marta spriedums lietā Nr. A420313115, SKA-39/2020, 7. p. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/409367.pdf> [skatīts 23.11.2021.]; Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020. gada 18. februāra spriedums lietā Nr. A420318615, SKA-80/2020, 8. p. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/405315.pdf> [skatīts 23.11.2021.].

izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jāsecina, ka uzsākto kriminālprocesu un administratīvo pārkāpumu lietu skaits (pretstatā lietu skaitam, kas tiek izskatītas administratīvā procesa ietvaros un jo īpaši to lietu skaitu, kurās VID apstrīd darījumus kā faktiski neesošus) ir neproporcionāli mazs.

1.333. Nevar izslēgt, ka daļa no ierosinātajām administratīvo pārkāpumu lietām vai kriminālprocesiem tiek izbeigta iestādē vai, runājot par administratīvo pārkāpumu lietām, piemērotais administratīvais sods nemaz netiek apstrīdēts tiesā, kas izskaidro salīdzinoši mazu tiesu nolēmumu skaitu. Tomēr arī no praksē novērotā Pētījuma autori secina, ka tas noteikti nevarētu būt par galveno iemeslu tik neproporcionāli mazam tiesu nolēmumu skaitam, jo bieži vien VID nemaz neuzsāk administratīvā pārkāpuma lietu, kā arī ļoti bieži nerosina kriminālprocesu pat, ja budžetā nenomaksāto nodokļu apmērs būtiski pārsniedz kriminālatbildības iestāšanās sliekšni (t.i., 50 valstī noteiktās minimālās algas). Tas attiecīgi liek domāt par citiem iemesliem, kuri tad attiecīgi būtu papildus pētāmi atsevišķa pētījuma ietvaros.

2. Likuma subjektu ziņošanas pienākums par aizdomīgu darījumu nodokļu jomā

1.334. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir viens no galvenajiem noziedzīgajiem nodarījumiem, kas rada draudus NILL privātajā sektorā, ņemot vērā, ka šāda nodarījuma rezultātā tiek radīti vai izmantoti bezskaidras naudas līdzekļi.²³⁹

1.335. Pamatojoties uz Likumā doto aizdomīga darījuma definīciju, likuma “Par nodokļiem un nodevām” 22.² pantā ietverta aizdomīga darījuma definīcija nodokļu jomā.²⁴⁰ Proti, likums “Par nodokļiem un nodevām” papildināts ar 22.² pantu, kurā kredītiestāžu un pakalpojumu sniedzējiem uzlikts pienākums VID sniegt informāciju par aizdomīgiem darījumiem nodokļu jomā.²⁴¹ Minēto grozījumu anotācijā uzsvērts, ka VID ir svarīgi savlaicīgi saņemt informāciju par jebkuriem aizdomīgiem darījumiem dienesta kompetencē.²⁴² Ja VID rīcībā būs pienācīga informācija par aizdomīgiem darījumiem, dienests to varēs izmantot, lai:

- savlaicīgi, t.i., jau riska analīzes procesā, konstatētu personas, kurām pastāv visaugstākais risks, ka nodokļi nav samaksāti pilnā apmērā; īpaši tādas personas, kuras veido savstarpējo darījumu shēmas, lai samazinātu budžetā maksājamo PVN vai izkrāptu to no budžeta, vai slēpj patiesos ienākumus;
- varētu mērķtiecīgi veikt preventīvos pasākumus, piemēram, aicinot nodokļu maksātājus deklarēt ienākumus, ja tie nav deklarēti pilnā apmērā;
- efektīvāk plānotu nodokļu kontroles pasākumus personām, kurām, ņemot vērā FID un kredītiestāžu sniegto informāciju, konstatēts lielākais risks, ka nodokļi nav deklarēti pilnā apmērā;

²³⁹ VID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pamatprincipi. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/vadlinijas> [skatīts 15.11.2021.].

²⁴⁰ Anotācija. 2016. gada 23. novembra grozījumi likumā “Par nodokļiem un nodevām”. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/BE502384BDBF0A4DC2257ED000256204?OpenDocument> [skatīts 16.11.2021.].

²⁴¹ Grozījumi likumā “Par nodokļiem un nodevām”. 23.11.2016. likums/ Latvijas Vēstnesis, 241, 10.12.2016. Stājas spēkā 01.01.2017. [skatīts 02.12.2021.].

²⁴² Anotācija. 2016. gada 23. novembra grozījumi likumā “Par nodokļiem un nodevām”. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/BE502384BDBF0A4DC2257ED000256204?OpenDocument> [skatīts 16.11.2021.].

- precīzāk noteiktu tās fiziskās personas, kuras gūst nedeklarētus ienākumus, kā rezultātā nodokļi budžetā netiek maksāti pilnā apmērā.²⁴³

1.336. Savukārt ar Likumu tā subjektu ziņošanas par aizdomīgiem darījumiem pienākums neaprobežojas tikai ar ziņošanu par NILL, bet gan attiecas arī uz predikatīvajiem noziedzīgajiem nodarījumiem, kas saistīti ar NILL. Attiecībā uz ziņošanu par iespējamo noziedzīgo nodarījumu tās var būt aizdomas gan par iespējamu notiekošu vai notikušu tikai predikatīvo noziedzīgo nodarījumu nodokļu jomā (piemēram, izvairīšanās no nodokļu nomaksas vai krāpšana), gan arī predikatīvo noziedzīgo nodarījumu nodokļu jomā kopā ar NILL. Attiecīgi jāziņo ir arī par noziedzīgiem nodarījumiem, kas ģenerē līdzekļus (kas vēl nav legalizēti) un līdzekļiem, kas var tikt izmantoti noziedzīga nodarījuma izdarīšanai.²⁴⁴

1.337. Aizdomām jārodas, konstatējot kādas no NILL izdarīšanas tipoloģijām un pazīmēm.²⁴⁵ Piemēram, kredītiestāde klienta kontā konstatē aizdomīgus darījumus, kas, iespējams, saistīti ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas un NILL. Aizdomas radījušas šādas tipoloģijas un pazīmes. Proti, analizējot līdzekļu plūsmu klienta kontā, konstatēti ienākošie pārskaitījumi no politiskām partijām, kā arī izejošie pārskaitījumi ārvalstīs reģistrētiem juridiskiem veidojumiem, kam ir čaulas veidojumu pazīmes. Analizējot publiski pieejamo informāciju, konstatēts, ka klienta akcionārs ir saistīts ar personu, kuras vārds bieži izskan saistībā ar korupcijas, nodokļu un NILL shēmām. Konstatējot minēto, kredītiestādei ir pienākums ziņot. Lai ziņojums būtu kvalitatīvs un kalpotu par pamatu FID turpmākai analītiskai darbībai, ziņojumā būtu jānorāda sekojošais:

- jāuzskaita fakti, kas norāda uz aizdomām, ka darījumi klienta kontā saistīti ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas, t.sk. aprakstīta aizdomīga līdzekļu plūsma, veikta klienta sadarbības partneru analīze;
- iekļauta visa analīzei nepieciešamā informācija – kontu pārskati, klienta skaidrojumi un skaidrojumiem pievienotie dokumenti, t.sk. darījumus pamatojošie dokumenti (līgumi, rēķini u.tml.), negatīvā rakstura publiskā informācija un cita informācija;
- ziņojumā iekļautā informācija ir visaptveroša, ietver kvalitatīvu klientu izpētes procesu rezultātu apkopojumu.²⁴⁶

1.338. Turklāt saistībā ar administratīvās un kriminālbildības nošķiršanu nodokļu jomā norādāms, ka Likuma subjektam, kas identificē aizdomas par nodokļu pārkāpumu, ir pienākums par to ziņot, taču šis pienākums Likuma subjektam neietver veikt tādu izpēti un sniegt iestādei tādu informāciju, lai secinātu, vai konkrētajā gadījumā ir administratīvais pārkāpums vai kriminālpārkāpums. Proti, Likuma subjektam nav jākonstatē kāda konkrēta veida pārkāpums, jo tā pienākumos atbilstoši Likuma 1. panta 17. punktam ietilpst konkrēti ziņot par darījumu vai darbību, kas rada aizdomas, ka tajā iesaistītie līdzekļi ir tieši vai

²⁴³ Turpat.

²⁴⁴ FID. Ziņojumu sniegšana par aizdomīgiem darījumiem un atturēšanās no darījumu veikšanas. 2021, 8. lpp., 8.1. p. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/2021/FID_Zi%C5%86o%C5%A1anas%20vadl%C4%ABnijas_30092021.pdf [skatīts 15.11.2021.].

²⁴⁵ Skat. FID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas tipoloģijas un pazīmes. 2020. Pieejams: https://www.fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C%20rekomend%C4%81cijas/FID_Tipo_logiju_materials_2020.pdf [skatīts 16.11.2021.].

²⁴⁶ FID. Ziņojumu sniegšana par aizdomīgiem darījumiem un atturēšanās no darījumu veikšanas. 2021, 12. lpp. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/2021/FID_Zi%C5%86o%C5%A1anas%20vadl%C4%ABnijas_30092021.pdf [skatīts 15.11.2021.].

netieši iegūti noziedzīga nodarījuma rezultātā vai saistīti ar terorisma vai proliferācijas finansēšanu vai šādu darbību mēģinājumu.

- 1.339. Saskaņā ar Likuma 78. pantu par normatīvo aktu pārkāpumu NILL un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas jomā, tai skaitā attiecībā uz ziņošanu par aizdomīgiem darījumiem, Likuma subjektam var piemērot sankcijas. Tādējādi Likuma subjektiem ir rūpīgi jāvērtē procedūras un politikas, kas attiecas uz ziņošanas pienākumu,²⁴⁷ piemēram, FID izstrādātās vadlīnijas par ziņojumu sniegšanu par aizdomīgiem darījumiem²⁴⁸.

3. NILL noteikšana, ja līdzekļi iegūti pārkāpuma nodokļu jomā rezultātā, kas nav noziedzīgs nodarījums

- 1.340. Saskaņā ar Likuma 4. panta pirmo daļu līdzekļi ir atzīstami par noziedzīgi iegūtiem, 1) ja personas īpašumā vai valdījumā tie tieši vai netieši iegūti noziedzīga nodarījuma rezultātā, 2) citos KL noteiktajos gadījumos. Attiecīgi, kā jau norādīts Pētījuma VI nodaļā un VII nodaļas secinājumu sadaļā, tāpat kā situācijās, kad darbība nav kvalificējama kā noziedzīgs nodarījums, bet gan agresīva nodokļu plānošana, tāpat arī administratīvo pārkāpumu situācijās NILL neveidojas. NILL par tādu ir atzīstama, ja noziedzīgi iegūti līdzekļi iegūti no KL paredzēta noziedzīga nodarījuma un turklāt neatkarīgi no tā, vai konstatēts, konkrēti no kura noziedzīgā nodarījuma līdzekļi ir iegūti. Proti, NILL vienmēr būs saistīta ar predikatīvo noziedzīgo nodarījumu, t.i., noziedzīgo nodarījumu, kura izdarīšanas rezultātā tieši vai netieši iegūti finanšu līdzekļi vai cita manta, jo var legalizēt tādus līdzekļus, kas iegūti predikatīvā noziedzīgā nodarījuma rezultātā.²⁴⁹ Līdz ar to nevar legalizēt nodokļos nesamaksāto naudu, kas iegūta no administratīvā pārkāpuma, jo tas nav noziedzīgs nodarījums.²⁵⁰

- 1.341. Sasniedzot lielu apmēru un pastāvot visām KL 218. pantā paredzētajām noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmēm, arī pirmais cents būtu atzīstams par noziedzīgi iegūtu. Tādēļ NILL inkriminēšanai jāvadās no KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma esības, un kā NILL jāatzīst arī tas, kas izdarīts pirms KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma pabeigšanas, turklāt pirms iestājas arī KL 218. pantā paredzētās sekas.²⁵¹ Minētais arī izriet no Senāta 2021. gada 17. marta lēmuma, ka naudas līdzekļu, kas nelikumīgi iegūti, izvairoties no nodokļu nomaksas, legalizēšana var aizsākties pirms ir pabeigts KL 218. panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums.²⁵²

²⁴⁷ VID. Aizdomīgu darījumu pazīmes, indikatori un ziņošana par šādiem darījumiem. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/vadlinijas> [skatīts 15.11.2021.].

²⁴⁸ Skat. FID. Ziņojumu sniegšana par aizdomīgiem darījumiem un atturēšanās no darījumu veikšanas. 2021. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/2021/FID_Zi%C5%86o%C5%A1anas%20vadl%C4%ABnijas_30092021.pdf [skatīts 15.11.2021.].

²⁴⁹ Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XVIII–XXV nodaļa). Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2019, 125.–127. lpp.

²⁵⁰ Baumanis J. Nesamaksāto nodokļu legalizēšana. Jurista Vārds, 04.08.2020., Nr. 31 (1141).

²⁵¹ Turpat.

²⁵² Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021, 16. p. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.].

IX. KOPSAVILKUMS, SECINĀJUMI UN PRIEKŠLIKUMI

- 1.342. Īstenojot FID doto uzdevumu sagatavot pētījumu “Noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā un noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija. Robežšķirtne, tipoloģijas un tiesu prakse”, Pētījuma autori dažādos aspektos veica izpēti, tādējādi noskaidrojot aktuālo situāciju attiecībā uz NILL gadījumiem, kuros predikatīvie noziedzīgie nodarījumi ir tieši noziedzīgi nodarījumi nodokļu jomā.
- 1.343. Atbilstoši darba uzdevumam aktuālās situācijas izpēte veikta gan pēdējo trīs gadu laika periodā, apzinot Latvijas un ārvalsts tiesu prakses tendences un īpatnības nodokļu noziegumu lietās, kā arī lietās, kurās vērtēti ar noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā un ar to saistīto NILL jautājumi. Cenšoties rast pamatojumu noteiktajām tendencēm un īpatnībām, tika veikta izpēte jautājumos, kas raksturo ēnu ekonomiku, NILL politikas, tostarp starptautiskās, modernās un pēc būtības latentās noziedzības veicinošos faktoros (virtuālo valūtu aprīte) u.c.
- 1.344. Ar mērķi radītu vienotu jomā iesaistīto lietpratēju, tiesību normu piemērotāju, izpratni, kā arī, lai pēc iespējas apzinātu aplūkotās jomas noziedzīgo nodarījumu apmēru, specifiku un tipoloģijas, Pētījuma nodaļās izklāstot un analizējot darba uzdevuma specifiskos jautājumus, Pētījuma autori cita starpā jau pauda viedokli un savu vērtējumu, tostarp kritisko, par konkrēti izpētīto jautājumu, tostarp tiesu prakses tendencēm, nacionālo tiesību normu atbilstību starptautiskajām tiesību normām un to interpretāciju.
- 1.345. Nesaskatot par lietderīgu tos atkārtot šajā Pētījumu noslēdzošajā nodaļā, Pētījuma autori vēlas vērst uzmanību uz dažiem, Pētījuma autoru ieskatā, nozīmīgu ievēribu pelnošiem secinājumiem, atzinumiem un priekšlikumiem, kuru detalizēts apraksts atrodams šādās Pētījuma nodaļās:
- IV nodaļā izklāstīto par identificētajām, praksē biežāk sastopamajām NILL stadijām un tipoloģijām, šo apstākļu atspoguļošanas tiesu nolēmumos īpatnībām;
 - V nodaļā izklāstīto par no tiesību viedokļa identificētajiem un analizētiem nozīmīgajiem apstākļiem, kas kalpo par pamatu noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā un NILL korektai kvalifikācijai KL izpratnē;
 - VI nodaļā izklāstīto par dažādajām situācijām, kas raksturo agresīvu nodokļu plānošanu, tādējādi atklājot robežšķirtni starp šādu agresīvu, tomēr likumam atbilstošu rīcību un noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā.
- 1.346. Vienlaikus, kopsakarībā vērtējot Pētījuma gaitā gūtās uz Latvijas, ārvalstu un starptautisko tiesu prakses, tiesību doktrīnas, tiesību aktu un citu Pētījumā minētu ziņu avotu izpēti balstītās atziņas, kā arī vadoties no praktiskās pieredzes, Pētījuma autori ir nonākuši pie vairākiem papildu secinājumiem, kas ļāva identificēt vairākus problēmjautājumus par nodokļu noziegumiem kā predikatīvajiem nodarījumiem.

1. Ēnu ekonomika un virtuālo valūtu nozīme NILL.

- 1.347. Saskaņā ar makroekonomikas pētījumiem Latvijā ēnu ekonomikas apjoms ir 25,5% no IKP. No šī apjoma 70% ir saistāmi ar manipulācijām ar darbaspēka ienākumiem – gan darbinieku nedeklarēšanu, gan *aploksņu algu* maksājumiem. Savukārt 30% ēnu ekonomikas apjoma veido ieņēmumu neuizrādīšana. Saskaņā ar uzņēmēju aptaujām valsts iestādēm

netiek uzrādīti 18% no uzņēmumu apgrozījuma. Tas savukārt ir plaši izmantots avots, lai finansētu *neoficiālo* darbinieku atalgojumu.

- 1.348. Lai arī Latvijai ir izdevies ievērojami samazināt PVN krāpšanas apmērus, algas nodokļu nenomaksas apmēriem ir tendence pieaugt (ko gan neapstiprina VID veiktie aprēķini).
- 1.349. Turklāt mūsdienu pasaule paver plašas iespējas darbībai finanšu nozarē, piemēram, iesaistīties virtuālo valūtu maiņas vai ieguldīšanas procesos, ko starptautiskās organizācijas ir identificējušas kā pastāvošu risku (kā Latvijā, tā arī citur pasaulē) NILL.
- 1.350. Virtuālās valūtas var tikt izmantotas, slēpjot nedeklarētus (nodokļu uzraudzības iestādēm neatklātus) ienākumus. Turklāt virtuālajām valūtām piemīt īpašības, kas tās var padarīt īpaši pievilcīgas šim lietojumam. Vienlaikus virtuālās valūtas pasaules mērogā joprojām veido vien niecīgu daļu no kopējā darījumu apjoma pasaulē, līdz ar to virtuālo valūtu nozīmi ēnu ekonomikas veicināšanā nevajadzētu pārvērtēt. Piedevām nepastāv pārlicinoši analītiski dati par virtuālo valūtu darījumiem, kā rezultātā uzraugiem nodokļu jomā un NILL novēršanas jomā nebūtu jāvelta visai būtiska daļa resursu tieši šim jautājumam.
- 1.351. Tomēr šī situācija var mainīties, ja virtuālās valūtu lietošanas apmēri kļūst vērā ņemami. Lai šādam scenārijam sagatavotos, publiskās varas institūciju pārstāvjiem būtu jāveido sava ekspertīze virtuālo valūtu jomā, kas ietver sadarbību ar privāto sektoru.
- 1.352. Lai novērstu, ka virtuālās valūtas tiktu izmantotas, lai izvairītos no nodokļu nomaksas vai legalizētu šādas izvairīšanās ceļā noziedzīgi iegūtus līdzekļus, praksē tiek izmantoti vairāki risinājumi.
- 1.353. Pirmkārt, konceptuāli visvienkāršākais risinājums ir aizliegt virtuālās valūtas un ieviest valsts varas regulētu un uzraudzītu virtuālo valūtu, kā to ir izdarījusi Ķīna. Taču šādi tiek iznīcinātas virtuālās valūtas pozitīvās īpašības kā tautsaimniecības attīstības veicināšana, finanšu tehnoloģiju attīstība utt. Turklāt pat, ja virtuālās valūtas var aizliegt ar likumu, tas nenozīmē, ka praksē tās ir iespējams apturēt, ja vien pilnībā netiek apturēts pasaules globālais tīmeklis.
- 1.354. Otrais risinājumu bloks ietver stingrāku prasību NILL novēršanas jomā attiecināšanu uz virtuālo valūtu pakalpojumu sniedzējiem. Pētījuma autoru ieskatā, lai gan šāds risinājums līdz zināmai pakāpei ir saprotams, tomēr tas nerisina problēmu virtuālo valūtu lietotāju tiešajos savstarpējos darījumos. Turklāt ieviest NILL sistēmu ir dārgi, tādējādi no tirgus tiks izslēgti mazāki pakalpojumu sniedzēji, kas var stagnēt inovācijas finanšu un tehnoloģiju jomā.
- 1.355. Interesantus risinājumus šai problēmai ir piedāvājuši dažādi nodokļu tiesību speciālisti. Respektīvi, tiek piedāvāts tirgotājiem un pakalpojumu sniedzējiem, kas pieņem virtuālās valūtas kā norēķinu līdzekli, kā arī virtuālās valūtas pakalpojumu sniedzējiem maksāt tā dēvēto *anonimitātes nodokli*. Šī risinājuma ietvaros minētās personas maksātu zināmu nodevu valstij, savukārt virtuālo valūtu darījumi netiktu uzraudzīti. Tādējādi virtuālo valūtu lietotāju anonimitāte tiktu pasargāta, savukārt ar *anonimitātes nodokli* tiktu kompensēts iztrūkums valsts budžetā, kas rodas, virtuālo valūtu lietotājiem nedeklarējot savus ienākumus un nemaksājot par tiem nodokļus. Šāds risinājums jau tiek izmantots tradicionālo finanšu pakalpojumu sniedzēju gadījumā, kas vēlas sniegt savus pakalpojumus

ASV pilsoņiem, bet atsakās sniegt informāciju par šo personu darījumiem uzraudzības iestādēm.²⁵³

- 1.356. Pētījuma autoru ieskatā, iespējams vislielāko rezultātu, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu nomaksas un šīs izvairīšanās ceļā gūto līdzekļu legalizācijas, būtu iespējams sasniegt, publiskās varas pārstāvjiem cieši sadarbojoties ar privāto sektoru. Tādējādi publiskās varas sektors varētu iegūt gan nepieciešamās zināšanas un izpratni, gan arī tehnoloģisko atbalstu. Šādas sadarbības iedīgļi jau ir vērojami, piemēram, minētajā FATF sadarbībā ar blokķēžu analītikas uzņēmumiem.
- 1.357. Tāpat Pētījuma autori aicina nepārvērtēt virtuālo valūtas lomu (vismaz šobrīd). Noziedzīgajā pasaulē daudz vienkāršāk ir izmantot skaidru naudu, kurai nevar izsekot. Savukārt virtuālajās valūtās īstenotās naudas transakcijas ir izsekojamas, kā dēļ ir iespējams atrast virtuālās valūtas sākotnējo izcelsmi.
- 1.358. Iestādēm nodokļu un NILL jomā būtu jāvērs uzmanība uz citiem Latvijas ēnu ekonomiku veicinošiem apstākļiem, tostarp *aplokšņu algām*, kuras bieži vien tiek finansētas no skaidras naudas darījumiem, cita starpā deklarējot faktiski neesošus darījumus, nedeklarējot ienākumus un veicot citas manipulācijas ar nodokļiem.

2. Ierosināto kriminālprocesu un tiesu nolēmumu skaits ir nesamērīgi mazs pretstatā “aplokšņu algu” īpatsvaram ēnu ekonomikā.

- 1.359. 2016. gada 7. aprīlī spēkā stājas grozījumi, ar kuriem KL tika papildināts ar 217.¹ pantu, kas paredz kriminālatbildību par grāmatvedības uzskaitē neuzrādītas darba samaksas izmaksāšanu, ja šis pārkāpums izdarīts ievērojamā apmērā. Neskatoties uz to, ka tieši *aplokšņu algu* izmaksa veido būtiskāko daļu no ēnu ekonomikas apjoma, starp pārskata periodā publiski pieejamiem tiesu nolēmumiem tikai 6 gadījumos darba devēji tika saukti pie kriminālatbildības pēc minētā KL panta; tikai 3 gadījumos pēc KL 218. un 217. panta reālās kopības un nevienā gadījumā pēc KL 217.¹ un 195. panta reālās kopības.
- 1.360. Arī uzsākto kriminālprocesu skaits par *aplokšņu algu* izmaksu ir nesamērīgi mazs. 2020. gadā pēc KL 217.¹ panta ir ierosināti vien 5 kriminālprocesi, bet 2021. gadā – 12.²⁵⁴
- 1.361. Lai arī VID Nodokļu un muitas policijas pārvaldes nespēja komentēt mazo kriminālprocesu un spriedumu skaitu, kā viens no iespējamiem iemesliem tika minēts apstāklis, ka daļa no *aplokšņu algu lietām* budžetā nenomaksāto nodokļu lielo apmēru dēļ tiek kvalificētas pēc KL 218. panta kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas.²⁵⁵
- 1.362. Ņemot vērā, ka KL 217.¹ pants ir speciālā tiesību norma, tad šāda pieeja (nekvalificējot noziedzīgo nodarījumu arī pēc KL 217.¹ panta) var liecināt par nekonsekvenci un nevienveidīgu praksi KL 218. un 217.¹ panta piemērošanā. Turklāt vēl 2021. gadā masu medijos tika publicētas ziņas par vairākiem uzsāktiem kriminālprocesi pēc KL 217.¹ un 218. panta par *aplokšņu algu* izmaksu un izvairīšanos no nodokļu nomaksas lielos

²⁵³ Vaivade A. Exploitation of cryptocurrencies as a tool for tax evasion: technological and regulatory issues. 2020, p. 56. Pieejams: <https://dspace.lu.lv/dspace/handle/7/52526> [skatīts 01.11.2021.].

²⁵⁴ Saeima. 30.11.2021. VID Nodokļu un muitas policijas pārvaldes tikšanās ar Saeimas Juridiskās komisijas Krimināltiesību politikas apakškomisiju. Pieejams: <https://titania.saeima.lv/livs/saeimasnotikumi.nsf/0/627DEF892F9751FCC2258798002F2DA8?OpenDocument> [skatīts 03.12.2021.].

²⁵⁵ Turpat.

apmēros.²⁵⁶ Minētais liecina, ka izmeklēšanas iestādes tomēr rosina kriminālprocesus pēc KL 217.¹ un 218. pantu kopības arī tad, ja valsts kasē nenomaksāto darba nodokļu apmērs, izmaksājot darbiniekiem *aplokšņu algas*, pārsniedz lielu apmēru.

- 1.363. Tādējādi, Pētījuma autoru ieskatā, problēmas KL 218 un 217.¹ panta nošķiršanā un piemērošanā tomēr nav uzskatāmas par galveno iemeslu nesamērīgi mazam ierosināto kriminālprocesu un spriedumu skaitam. Šīs situācijas pamatā ir citi iemesli, tostarp, grūtības konstatēt un pierādīt *aplokšņu algu* izmaksu.
- 1.364. Lai to ilustrētu, zemāk apskatāmas praksē visbiežāk novērotās *aplokšņu algu* izmaksas shēmas. Lai arī ienākumu nedeklarēšana un fiktīvu darījumu iekļaušana PVN deklarācijās rada iespēju darba devējiem valstij nenomaksātos nodokļus novirzīt *aplokšņu algu* izmaksās, tomēr bez šiem minētajiem, plaši izmantotajiem finansēšanas avotiem praksē ir novērotas arī citas *aplokšņu algu* izmaksas shēmas.
- 1.365. *Pirmā shēma*. Komercsabiedrība nodarbina vienu vai vairākus darba ņēmējus, kuri atbilstoši noslēgtajiem darba līgumiem un grāmatvedības uzskaitē saņem minimālo algu. Komercsabiedrības īpašnieks regulāri veic dividenžu (vai ārkārtas dividenžu) izmaksu, no izmaksātajām summām aprēķinot UIN 20%. Šāda dividenžu izmaksa netiek aplikta ne ar IIN, nedz VSAOI. Sev izmaksātās dividendes komercsabiedrības īpašnieks sekojoši izņem skaidrā naudā un izmaksā darbiniekiem *aplokšņu algas*.
- 1.366. *Otrā shēma*. Saskaņā ar likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 9. panta pirmās daļas 16.¹ apakšpunktu izdevumu kompensācija par komandējumiem un darba braucieniem MK noteiktajā apmērā netiek aplikta ar darba nodokļiem (IIN un VSAOI). Tādēļ praksē komercsabiedrības mēdz izmaksāt darbiniekiem *aplokšņu algas*, veicot izdevumu kompensāciju par faktiski nenotikušajiem komandējuma un darba braucieniem.
- 1.367. *Trešā shēma*. Ja darbiniekam pieder transportlīdzeklis, komercsabiedrība slēdz līgumu ar darbinieku par transportlīdzekļa nomu. Par transportlīdzekli komercsabiedrība maksā uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokli, kura mērķis ir piemērot nodokli par tādiem komersantu īpašumā vai turējumā esošu transportlīdzekli, kurš tiek izmantots ne tikai saimnieciskās darbības veikšanai, bet arī personīgām vajadzībām un vienlaicīgi ļauj attiecināt uz komercsabiedrības izdevumiem pilnīgi visus ar transportlīdzekļa uzturēšanu saistītos izdevumus. Komercsabiedrība darbiniekam izmaksā *aplokšņu algu* transportlīdzekļa nomas maksājuma un degvielas kompensācijas veidā, gūstot labumu nesamaksāto darba nodokļu (IIN un VSAOI) veidā. Turklāt gan nomas maksājumi, gan ar transportlīdzekli saistītās izmaksas (t.i., degviela, remonts, detaļu iegāde utt.) tiek attiecināti uz komercsabiedrības ar saimniecisko darbību saistītajās izmaksās,²⁵⁷ samazinot ar UIN aplikamo ienākumu, kā arī samazinot budžetā maksājamo PVN. Darbinieks savukārt no *aplokšņu algā* saņemtā nomas maksājuma maksā IIN 10% kā no pasīvā ienākuma (IIN 20% vai 23% un VSAOI vietā).
- 1.368. Visos iepriekš apskatītajos gadījumos labumu papildus ieņēmumu veidā (kas rodas nenomaksājot valstī nodokļus) gūst gan darba devējs, gan arī darbinieks, kā dēļ ziņošana

²⁵⁶ Db.lv. Ar būvniecību saistīts uzņēmums aploksnēs izmaksājis vairāk nekā 90 000 eiro. 07.01.2021. Pieejams: <https://www.db.lv/zinas/ar-buvniecibu-saistits-uznemums-aploksnes-izmaksajis-vairak-neka-90-000-eiro-500547> [skatīts 03.12.2021.]; Ziņas Jēkabpils. Uzsāk kriminālprocesu pret pašvaldības deputātu būvuzņēmumu. 12.05.2021. Pieejams: <https://www.zinasjekabpils.lv/lv/Notikumi/1/8177/Uzsak-kriminalprocesu-pret-pasvaldibas-deputatu-buvuznemumu> [skatīts 03.12.2021.].

²⁵⁷ Skat., piemēram, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 8. pantu.

par *aplokšņu algu* izmaksu notiek salīdzinoši reti, kas attiecīgi apgrūtina VID un izmeklēšanas iestādēm konstatēt un pierādīt *aplokšņu algu* izmaksas faktu. Turklāt likums šobrīd neparedz sodīt *aplokšņu algu* saņēmēju.

- 1.369. Ziņošanu neveicina arī ierosināto kriminālprocesu izskatīšanas tiesās ilgums (kas var ilgt pat vairākus gadus), neradot sabiedrībā pārliecību par soda neizbēgamību nodokļu lietās.
- 1.370. Turklāt praksē grūtības rada arī nodokļu plānošanas gadījumu nošķiršana no noziedzīga nodarījuma nodokļu jomā (kā tas ir trešās shēmas gadījumā).
- 1.371. Viss iepriekš minētais, savukārt, apgrūtina arī NILL konstatēšanu un pierādīšanu, lai gan visos gadījumos, piemērojot kādu no *aplokšņu algu* izmaksas shēmām, komercsabiedrība gūst ekonomisku labumu nenomaksātu darba nodokļu (IIN un VSAOI) veidā, kas tiek novirzīti *aplokšņu algu* izmaksā vai komercdarbības veikšanai.
- 1.372. Piemēram, apskatot iepriekš aprakstīto Pirmo shēmu, jānorāda, ka, ja komercsabiedrības dividendēs izmaksātā peļņa izveidojās uz valsts budžetā nenomaksāto darba nodokļu (IIN un VSAOI) rēķina, ir jāsecina, ka daļu no šādi dividendēs izmaksātās peļņas veido līdzekļi, kas iegūti noziedzīgā darbībā (t.i., nenomaksājot nodokli), bet dividendžu izmaksa tiek izmantota kā šādi iegūtā īpašuma patiesās būtības maskēšana ar mērķi novirzīt dividendēs izmaksātos līdzekļus *aplokšņu algu* izmaksā. Līdzīgi secinājumi ir izdarāmi arī attiecībā uz *aplokšņu algu* otro un trešo shēmu, kurās darba devējs rada iespēju valstij nesamaksāto darba nodokļus (IIN un VSAOI) novirzīt *aplokšņu algu* izmaksai un saimnieciskās darbības nodrošināšanai.
- 1.373. Jāteic, ka vadoties no juridiskās prakses noziedzīgu līdzekļu legalizēšanas jomā, ir vērojamas situācijas, ka tieši dividendžu izmaksai visbiežāk tiek pievērsta pastiprināta uzmanība no izmeklēšanas iestāžu puses. Jo īpaši šāda uzmanība tiek pievērsta gadījumos, ja ārvalsts uzņēmumi veic netipiskas darbības ar dividendēm (piemēram, ja tiek izmaksātas ļoti lielas dividendes, dividendes tiek izmaksātas ļoti bieži (tostarp avansu veidā), vai, ja dividendes netiek izmaksātas ilgstošu laiku, bet tad tiek izmaksātas lielas naudas summas). Tādēļ Pētījuma autoru ieskatā būtu lietderīgi pievērst uzmanību šim jautājumam un turpmāk to pētīt NILL jautājumu kontekstā.
- 1.374. Visu šo apstākļu kopums arī sekmē, ka KL 217.¹ pants nerasniedz savu mērķi un tikai retos gadījumos personas tiek sauktas pie kriminālatbildības par KL 217.¹ pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanu.
- 1.375. Jāteic gan, ka iestādes jau pašas ir apzinājušas šīs problēmas un tādēļ strādā pie citiem risinājumiem. Piemēram, 2021. gada 20. oktobrī, tiekoties ar būvniecības, ēdināšanas, apsardzes un uzkopšanas pakalpojumu nozaru pārstāvjiem, VID izskatīja priekšlikumus *aplokšņu algu* apkarošanai. Starp nozaru atbalstītajiem priekšlikumiem tika izvirzīti: 1) nodokļu rēķinu izsūtīšanas darba devējiem, ja darbinieku alga ir zemāka par nozarē vidējo darba algu; un 2) administratīvā soda piemērošanu darbiniekam – *aplokšņu algas* saņēmējam u.c.²⁵⁸ Lai arī šāda iniciatīva ir apsveicama un potenciāli var sekmēt ēnu ekonomikas īpatsvara mazināšanos, tomēr darbs būtu jāturpina arī saistībā ar *aplokšņu algu* un citu izmaksu krimināltiesiskiem aspektiem NILL kontekstā.

²⁵⁸ VID Attīstības konsultatīvās padomes 2021. gada 20. oktobra sēdes protokols Nr. 5 (nepublicēts materiāls).

3. Par NILL pie kriminālatbildības nepamatoti tiek saukti tikai izdarītāji. Atbalstītāji, kūditāji un organizētāji (starp kuriem nereti ir grāmatveži) pie atbildības saukti netiek.

- 1.376. Pētījuma ietvaros tika secināts, ka laika periodā no 2019. līdz 2021. gada otrā ceturkšņa beigām gadījumi, kad personas tika notiesātas par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu nodokļu jomā un tam sekojošo NILL, ir salīdzinoši reti (t.i., no publiski pieejamiem nolēmumiem konstatēti tikai 16 gadījumi 3 gadu laikā). Turklāt šie gadījumi ir ļoti vienkārši.
- 1.377. Tipiskākais gadījums, kādā notiek noziedzīgs nodarījums nodokļu jomā un tam sekojošā NILL, ir fiktīvu darījumu deklarēšana VID, prettiesiski izmantojot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitījumiem, tādējādi samazinot valsts budžetā maksājamo PVN (vai retāk – iegūstot tiesības uz PVN pārmaksas atmaksu).
- 1.378. Turklāt visbiežāk noziedzīgās darbības tiek īstenotas ar *personas ar grāmatvedības zināšanām* līdzdalību. Neskatoties uz to, no publiski pieejamiem tiesu nolēmumiem izriet, ka pie kriminālatbildības Latvijā galvenokārt tiek saukti tikai noziedzīgā nodarījuma *izdarītāji*, lai gan atbilstoši novērojumiem praksē vairumā gadījumu persona ar grāmatvedības zināšanām zina vai arī apzinās, ka ar savām darbībām atbalsta noziedzīga nodarījuma izdarīšanu. Izņēmums varētu būt ārpalpojuma grāmatvedības pakalpojumu sniedzēji, kas nepiedalās uzņēmumu ikdienas komercdarbības veikšanas gaitās un attiecīgi var arī nezināt par veikto darījumu mākslīgo raksturu.
- 1.379. KL 218. pantā paredzētajam noziedzīgajam nodarījumam (kā NILL predikatīvajam noziedzīgajam nodarījumam) ir speciāls subjekts – pieskaitāma fiziska persona, kuras pienākums ir maksāt valsts noteiktos nodokļus un tiem pielīdzinātos maksājumus. Līdz ar to citu šādā noziedzīgajā nodarījumā iesaistīto personu darbības būtu jā kvalificē kā *līdzdalība, organizējot, uzskūdot vai atbalstot minētā noziedzīgā nodarījuma izdarītāju*.²⁵⁹ Līdzīgi secinājumi ir izdarāmi arī attiecībā uz KL 195. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, t.i., NILL.
- 1.380. Lai arī Pētījumā tika secināts, ka predikatīvais noziedzīgais nodarījums nodokļu jomā parasti tiek īstenots, *iesaistoties vairākām personām* (tostarp, grāmatvežiem un personām, kas piekrita kļūt par fiktīva uzņēmuma amatpersonu un parakstīja dokumentus vai veica citus uzdevumus), aplūkojamā laika periodā publiski atrodama *tikai viena* lieta, kur persona notiesāta, izdarot izvairīšanos no nodokļu nomaksas līdzdalībā.
- 1.381. Pētījuma autori nerod tam loģisku izskaidrojumu un uzskata, ka būtu jāveic padziļināta krimināllieta izpēte un procesa virzītāju aptauja par to, kāpēc citas noziedzīga nodarījuma izdarīšanā iesaistītās personas, kas kūda, atbalsta vai organizē noziedzīgo nodarījumu, netiek sauktas pie kriminālatbildības kā līdzdalībnieki. Ņemot vērā, ka grāmatvežu un citu personu (tā saucamo *gate keepers*) loma nodokļu noziegumu atbalstīšanā un organizēšanā ir starptautiski atzīta par būtisku, šāda prakse neveicina Direktīvas Nr. 2018/1673 mērķu sasniegšanu – sodīt par visiem noziedzīgiem nodarījumiem (tostarp par nodokļu noziegumiem), kas tiek uzskatīti par predikatīviem nodarījumiem NILL.

²⁵⁹ Augstākās tiesas Senāta Krimināllieta departamenta 2018. gada 21. jūnija lēmums lietā Nr. 15830315109, SKK-159/2018. Pieejams: <https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/5570> [skatīts 03.12.2021.].

4. Tiesām rada grūtības nošķirt NILL no predikatīvā noziedzīgā nodarījuma. Vērojama nekonsekventa tiesu prakse.

- 1.382. Pētījuma laikā tika atklāts, ka tiesām rodas grūtības norobežot izvairīšanās no nodokļu nomaksas (KL 218. pants) un NILL (KL 195. pants) īpaši gadījumos, kad personas nolūks slēpt un maskēt finanšu līdzekļu noziedzīgo izcelsmi un piederību (nevis tikai izvairīties no nodokļiem), nav viennozīmīgi izsecināms.
- 1.383. Turklāt tiesu prakse nav konsekventa lietās, kuru faktiskie apstākļi ir līdzīgi, tiesām nonākot pie pilnīgi pretējiem secinājumiem. Proti, vienā gadījumā naudas līdzekļu pārskaitīšana par fiktīvajiem darījumiem netiek uzskatīta par NILL, un persona tiek saukta pie kriminālatbildības tikai par KL 218. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu (t.i., par izvairīšanos no nodokļu nomaksas). Savukārt citā gadījumā šāda naudas līdzekļu pārskaitīšana par fiktīvajiem darījumiem tiek uzskatīta par NILL, un persona tiek saukta pie kriminālatbildības pēc KL 218. un 195. panta reālās kopības.
- 1.384. Tiesu praksē ir konstatēta arī nekonsekvence attiecībā uz predikatīvā noziedzīgā nodarījuma pabeigšanas brīdi. Vienā gadījumā tiesas atzīst, 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 (proti, predikatīvajam noziedzīgam nodarījumam ir jābūt *pabeigtam*). Citā gadījumā, ka NILL var aizsākties arī *pirms ir pabeigts* predikatīvais noziedzīgais nodarījums, secinot, ka laika atstarpe starp predikatīvo noziedzīgo nodarījumu un NILL nav izšķiroša. Svarīgi vien tas, ka abi noziegumi attiecas uz vienu un to pašu priekšmetu.
- 1.385. Tā kā katru noziedzīgo nodarījumu raksturo objektīvo un subjektīvo pazīmju kopums, Pētījuma autori atzīst, ka precīza noziedzīgu nodarījumu NILL jomā un nodokļu jomā nošķiršana un pareiza KL 195. panta un KL 218. panta (vai KL 177. panta) piemērošana tiesām un citiem tiesību piemērotājiem prasīs rūpīgi iedziļināties konkrētās lietas faktos un niansēti analizēt krimināllietā iesaistīto personu veiktās darbības. Lai ievērotu Latvijas valstij saistošās un dažādās starptautisko un ES tiesību normas, nepietiks ar vienu risinājumu visām situācijām jeb *one size fits all approach* (angļu val.). Daļā situāciju būs iespējams piemērot kriminālatbildību tikai par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, citās situācijās tikai kriminālatbildību par NILL, kā arī gadījumi, kad vienlaikus piemērojama atbildība gan par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, gan par NILL. Turklāt pēdējos gadījumos nebūtu jākonstatē, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas nodarījums ir strikti nodalīts laikā no NILL. Šie nodarījumi var notikt arī vienlaikus, taču ne ar pilnīgi vienām un tām pašām personas darbībām. Līdz ar to tiesām spriedumos būtu jāanalizē un jānorāda precīzi, kuras darbības atbilst izvairīšanās no nodokļu nodarījumam un kuras – NILL.

5. Tiesas nepamatoti piemēro Likuma 5. panta pirmās daļas visus trīs punktus.

- 1.386. Latvijas tiesas nemēdz tiešā tekstā nolēmumos nosaukt NILL stadijas – izvietošanu, noslēpšanu un integrāciju, – kaut arī faktiski šo stadiju raksturojošās pazīmes apraksta nolēmumos.
- 1.387. Turklāt NILL lietās, kas saistītas ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas, Latvijas tiesas mēdz nepamatoti piemērot Likuma 5. panta pirmās daļas 3. punktu. Šī norma attiecas tikai uz situācijām, kad persona iegūst citas personas noziedzīgi iegūtus līdzekļus, apzinoties to noziedzīgo izcelsmi. Tātad 3. punktu nevar attiecināt uz situācijām, kad persona ir

izvairījusies no nodokļu nomaksas un tādējādi pati ir veikusi predikatīvo noziedzīgo nodarījumu, kura līdzekļus legalizē (t.s. pašlegalizācija).

- 1.388. Turklāt šī Pētījuma autori par situācijām, kad persona tiek notiesāta par NILL, pamatojoties uz Likuma 5. panta pirmās daļas visiem trim punktiem, saskaņā ar nepieciešamu paust viedokli arī kontekstā ar šādas pieejas ietekmi uz personas, kurai ir tiesības uz aizstāvību, tiesībām un juridisko atbildību.
- 1.389. Kā izriet no iepriekš norādītā, Likuma 5. panta pirmās daļas 1., 2. un 3. punktā ir paredzētas saturā atšķirīgas situācijas jeb NILL izpausmes. Šajās tiesību normās paredzēto noziedzīgo darbību izdarītājs atkarībā no situācijas var būt gan persona, kura pati izdarījusi predikatīvo noziedzīgo nodarījumu un turpmāk veic šo līdzekļu legalizāciju (krimināltiesību teorijā šādu legalizācijas veidu sauc par pašlegalizāciju (angļu val. – *self-laundering*) (Likuma 5. panta pirmās daļas 1. un 2. punkts)), gan arī persona, kura veic tādu līdzekļu legalizāciju, ko ir ieguvusi cita persona noziedzīgā nodarījuma rezultātā (krimināltiesību teorijā šādu legalizācijas veidu sauc par trešās personas legalizāciju (angļu val. – *third-party laundering*)), tostarp arī persona, kura veic tā saukto profesionālo legalizāciju (Likuma 5. panta pirmās daļas 3. punkts).²⁶⁰ Tādējādi secināms, ka KL 195. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvs no noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses pazīmes un arī noziedzīgā nodarījuma subjektīvās puses pazīmes aspektā var izpausties dažādos veidos.
- 1.390. Saskaņā ar KPL 527. panta pirmās daļas noteikumiem notiesājoša sprieduma aprakstošajā daļā tiesas sniedz pierādītā noziedzīgā nodarījuma aprakstu un juridisko kvalifikāciju, minot tā izdarīšanas laiku, vietu, izdarīšanas veidu, apsūdzētā vainas formu, motīvus un šī nodarījuma sekas.
- 1.391. Vērtējot minēto kopsakarībā, secināms, ka gadījumā, ja persona tiek notiesāta par NILL, notiesājošā sprieduma aprakstošajā daļā jābūt atrodamam precīzam noziedzīgā nodarījuma aprakstam. Ņemot vērā Likuma 5. panta pirmās daļas 1., 2. un 3. punktā noteikto, tas nozīmē, ka attiecīgajā nolēmumā jābūt ietvertai ne vien norādei uz šīm tiesību normām, bet arī jābūt atrodamam faktiski izdarītā un kriminālprocesā pierādītā viena vai vairāku NILL aprakstam.
- 1.392. Neapšaubāmi, modelējot iespējamās NILL situācijas, pastāv iespējamība, ka kriminālprocess ir veikts par vairākām NILL darbībām. Tostarp nevar izslēgt iespējamību, ka viens noziedzīgā nodarījuma izdarītājs ir pieļāvis vairākas NILL darbības, kas izpaudušās gan kā pašlegalizācija, gan kā trešās personas legalizācija. Tādējādi hipotētiski ir iespējama situācija, kad notiesājošā spriedumā būs nepieciešams ietvert atsauces uz vienu vai vairākiem, vai pat visiem trīs Likuma 5. panta pirmās daļas punktiem.
- 1.393. Tomēr tikai tad, ja patiešām kriminālprocesā ir pierādītas vairākas NILL darbības un tikai tad, ja tās patiešām ir izpaudušās gan kā pašlegalizācija, gan trešās personas legalizācija, pastāv tiesisks pamats notiesājošā spriedumā atsaukties uz visiem trim Likuma 5. panta pirmās daļas punktiem.

²⁶⁰ Skat. arī: FID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu tipoloģijas un pazīmes. Metodoloģisks materiāls. 2. papildinātā versija. 2021, 5. lpp. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/2021/FID_Tipologiju%20materials_II_red.pdf [skatīts 10.11.2021.].

- 1.394. AT Senāts, skaidrojot KPL 527. pantu daļā par noziedzīga nodarījuma aprakstu, ir norādījis, ka noziedzīga nodarījuma apraksts ir notiesājoša sprieduma būtiska sastāvdaļa, kas atspoguļo tiesas atzinumu par to, kādu noziedzīgu nodarījumu apsūdzētais ir izdarījis. Par tiesisku un pamatotu nav atzīstams notiesājošs spriedums, kurā nav sniegts noziedzīga nodarījuma apraksts un kura rezolutīvā daļa ir pretrunā ar sprieduma aprakstošajā un motīvu daļā konstatēto.¹³⁰
- 1.395. Minētais kalpo par pamatu secinājumam, ka no personas, kurai ir tiesību uz aizstāvību, tiesību viedokļa, tiesu prakse, atsaucoties uz visiem trim Likuma 5. panta pirmās daļas punktiem, ja personas darbībā nav konstatētas un kriminālprocesā nav pierādītas tādas vairākas NILL darbības, kas atbilst visiem šajos punktos paredzēto tiesību normu sastāviem, vērtējama kritiski un līdz ar to tajā ir ieviešamas korekcijas.
- 1.396. Polemizējot šim viedoklim, varētu izvirzīt tēzi, ka no tiesību viedokļa šāda pieeja faktiski nerada nozīmīgu personas, kurai ir tiesības uz aizstāvību, tiesību aizskārumu, jo personas izdarītā noziedzīgā nodarījuma juridiskā kvalifikācija ir KL 195. pants (tā viena vai vairākas daļas), nevis Likuma 5. panta pirmās daļas punkti.
- 1.397. Pētījuma autoru ieskatā, šāds viedoklis nepelna aizsardzību. Proti, ņemot vērā šajā Pētījumā norādīto par KL 195. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma satura piepildījumu ar Likuma 5. pantā paredzētajiem tiesību noteikumiem (skat. Pētījuma V nodaļu), uzskatīt, ka atsaucies uz Likuma 5. pantu, tostarp tā pirmās daļas punktiem, ir tikai informatīvas un ka tādēļ tās nerada ietekmi uz personas, kurai ir tiesības uz aizstāvību, tiesībām, nav nekāda objektīva un tiesiska pamata. Gluži pretēji, šāds viedoklis un pieeja rada pamatu, ka šāda rīcība tiek atzīta par būtisku KPL 527. panta pārkāpumu un līdz ar to notiesājoša sprieduma atcelšanu.

6. Tiesas nepamatoti sašaurina noziedzīgi iegūtu līdzekļu jēdzienu.

- 1.398. Lai arī Latvijas tiesību akti atbilst ES un starptautiskajiem tiesību aktiem NILL novēršanas jomā, tomēr Latvijas tiesu nolēmumos noziedzīgi iegūto līdzekļu jēdziens bez dibināta iemesla tiek sašaurināts, vairumā gadījumos to reducējot līdz ieguvumam naudas izteiksmē.
- 1.399. Tomēr Pētījuma autoru ieskatā nav nekāda objektīva pamata noziedzīgi iegūto līdzekļu jēdzienu sašaurināt tiktāl, ka par noziedzīgi iegūtiem tiktu uzskatīti tikai faktiski saņemtie naudas līdzekļi, izslēdzot jebkādu citu ekonomisko labumu, ko persona ieguva noziedzīga nodarījuma rezultātā. Šādas pieejas rezultātā netiek sasniegts ne Direktīvas Nr. 2018/1673, ne Varšavas konvencijas mērķis kriminalizēt noziedzīgi iegūto līdzekļu (ar ko saprot jebkāda veida ekonomisku ieguvumu, kas tieši vai netieši rodas vai ir iegūts, izdarot noziedzīgu nodarījumu) legalizāciju.
- 1.400. Iespējams, šāda sašaurināta NILL jēdziena izpratne izskaidro, kāpēc lietās, kas ierosinātas par predikatīvajiem noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā, kā noziedzīgi iegūtie līdzekļi tiek aplūkoti tikai tie finanšu līdzekļi, kas tiek iegūti valsts budžetā nenomaksātā PVN (vai nelikumīgi iegūtās PVN pārmaksas) veidā, deklarējot fiktīvos darījumus. Turklāt netiek vērtēti citi ekonomiskie labumi, kas tiek iegūti šāda noziedzīga nodarījuma rezultātā, kā, piemēram, ekonomiskais labums, prettiesiski atskaitot saimnieciskās darbības izmaksas maksājumus par fiktīvajiem darījumiem, tādējādi samazinot valsts budžetā maksājamo UIN, lai gan nenomaksājot valsts budžetā UIN, tiek

palielināta uzņēmuma peļņa, kas vēlāk tiek izmantota uzņēmuma saimnieciskās darbības vai fiktīvo darījumu finansēšanā vai pārveidota un izmaksāta dividendēs. Pētāmajā periodā bija tikai viena lieta, kurā kā mantiskais zaudējums valstī bija vērtēts arī UIN.

- 1.401. Tāpat jānorāda, ka lieta Nr. 15830103510 iezīmē prakses maiņu, tiesai norādot, ka personai, prettiesiski izmantojot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par fiktīviem darījumiem, tiek radīta iespēja valstij nesamaksāto PVN nepamatoti novirzīt reāli veiktu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai vai NIL.

7. Vispārējās nodokļu pret-izvairīšanās normas ir formulētas ar augstu abstrakcijas pakāpi, kas neveicina noziedzīgu nodarījumu atklāšanu un to sodīšanu.

- 1.402. Pētījuma autori secina, ka nodokļu noziegumu un NIL atklāšanu traucē arī izplūdušī robežšķirtne starp agresīvo nodokļu plānošanu un krimināli sodāmu izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Iespējams, tas izskaidro, kāpēc Latvijas tiesu praksē NIL lietās par izvairīšanos no nodokļu nomaksas vērojamas visai vienveidīgas NIL tipoloģijas, kas galvenokārt ir saistītas ar prettiesisku PVN priekšnodokļa atskaitīšanu. Visbiežāk sastopamā situācija ir fiktīvu, saistītu uzņēmumu un juridisku veidojumu, reizēm čaulas veidojumu, iesaistīšana shēmā ar reāli funkcionējošiem uzņēmumiem. Caur šīs shēmas posmiem tiek legalizēti un iegūti īpašumā līdzekļi, kas iegūti, noziedzīgi izvairoties no nodokļu (galvenokārt no PVN) nomaksas.

- 1.403. Pētāmajā periodā nav atrodami tiesu nolēmumi, kuros būtu iespējama diskusija par to, vai nodokļa maksātāja izvēlēta darbība atbilst agresīvai nodokļu plānošanai vai arī jau būtu vērtējama kā kriminālsodāma izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Jautājumā par to, kā nošķirt agresīvo nodokļu plānošanu no krimināli sodāmās izvairīšanās no nodokļu nomaksas īpaša uzmanība ir jāpievērš OECD rekomendācijām.

- 1.404. OECD darbs attiecībā uz nodokļu izvairīšanās mazināšanu ir saistīts ar tādu rekomendāciju izstrādi valstu iestādēm, kas ļautu veikt izmaiņas normatīvajos aktos ar mērķi padarīt par neiespējamām tādas darbības vai darbību kopumu, kas var radīt nevēlamas nodokļu priekšrocības. BEPS projekta ietvaros OECD pievērsās detalizētāk noteiktu agresīvu nodokļu plānošanas darbību un darbību kopumu izpētei, un šādu darbību kopīgā īpašība ir to likumīgā daba. Proti, agresīvā nodokļu plānošana var pastāvēt tādēļ, ka valstu normatīvais regulējums un savstarpējās koordinācijas trūkums pieļauj nodokļu priekšrocību veidošanos.

- 1.405. OECD izstrādātās un DAC6 direktīvā ietvertās nodokļu darbību pazīmes nav uzskatāmas par pretlikumīgām, un juridiski ir atļauts šādas darbības veikt. Ziņošana par DAC6 direktīvā nosauktajām pazīmēm nenozīmē obligāti, ka ir notikusi izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Pazīmju izpildīšanās liecina par trūkumiem vienas vai vairāku jurisdikciju nodokļu regulējumā, kas ļauj nodokļu maksātājiem panākt nodokļu priekšrocības, kuras tiek uzskatītas par nevēlamām, jo tās mazina nodokļu iekasēšanas apjomus. Saņemot ziņojumus par šādām ziņojamām pārrobežu shēmām, iesaistīto valstu atbildīgās iestādes var veikt pasākumus, kas ļauj novērst nevēlamus nodokļu sistēmas trūkumus un rezultātā palielināt iekasējamo nodokļu apmērus.

- 1.406. Ņemot vērā OECD darbu un ieviestās OECD rekomendācijas Eiropas Padomes direktīvās, agresīvai nodokļu plānošanai piemīt šādas īpašības:

- agresīvās nodokļu plānošanas shēmas tiek īstenotas saskaņā ar spēkā esošo regulējumu, proti, tās ir likumīgas;
- šāda veida shēmās tiek gūtas nodokļu priekšrocības, kas izriet no nodokļu sistēmas trūkumiem, starptautiskās nodokļu sistēmu koordinācijas trūkumiem, īpatnējiem nodokļu režīmiem, kas ieviesti nodokļu jurisdikcijās un līdzīgiem iemesliem;
- agresīvās nodokļu plānošanas izmantošanu praksē var mazināt, ja konkrētos valststiesību aktos tiek ieviestas pret-izvairīšanās normas, ziņošanas pienākumi par agresīvām nodokļu plānošanas shēmām un līdzīgiem pasākumiem.

1.407. Pamatojoties uz OECD darbu nodokļu noziegumu apkarošanas jomā, atšķirībā no agresīvās nodokļu plānošanas, nodokļu noziegumi ir darbības, kuras tiek veiktas, pārkāpjot likumus, un par kurām ir paredzēta kriminālatbildība. Nodokļu noziegumi tiek formulēti katras valsts normatīvajos aktos, un kriminālatbildības tvērums faktiski nosaka, kāda rīcība uzskatāma par noziegumu nodokļu jomā. Līdz ar to, lai nošķirtu, vai konkrētā gadījumā ir notikusi agresīvā nodokļu plānošana vai nodokļu noziegums, ir jāņem vērā:

- vai rīcībai piemīt agresīvās nodokļu plānošanas īpašības un
- vai par šādu rīcību ir paredzēta kriminālatbildība attiecīgajos valsts normatīvajos aktos.

1.408. Ārvalstu praksē par izvairīšanos no nodokļu nomaksas uzskata darbības, kuras, lai gan formāli var būt likumīgas, ir pretrunā ar likuma mērķi. Nodokļu plānošana turpretim apzīmē likumīgas darbības, kuras nodokļu maksātājam ļauj izmantot likuma nepilnības. Robežšķirtne starp abiem institūtiem praksē ir izplūdusi, par ko liecina kaut vai tas, ka valstu nodokļu administrāciju un tiesu attieksme pret līdzīgiem nodokļu strukturēšanas gadījumiem atšķiras.

1.409. Vispārējās nodokļu pret-izvairīšanās normas ir formulētas ar augstu abstrakcijas pakāpi un piešķir nodokļu administrācijām plašu rīcības brīvību izvērtēt konkrētā darījuma vai struktūras ekonomisko būtību. Šādas normas parasti ļauj liegt nodokļu priekšrocības situācijā, kad nodokļu maksātāja rīcība ir likumīga, bet neatbilst likuma mērķim. Šāda pieeja ir piemērota nodokļu (administratīvo) tiesību jomā, lai nodrošinātu nodokļu iekasēšanas efektivitāti un augstu prevencijas līmeni.

1.410. Šīs pieejas attiecināšana uz krimināltiesību jomu ir problemātiska, jo personai var piemērot kriminālatbildību tikai par konkrētiem likumā definētiem pārkāpumiem. Vispārējās pret-izvairīšanās normas ir pārāk abstraktas, un nodokļu administrāciju prakse un tiesu prakse ne vienmēr ir pietiekami paredzama, lai spētu nodrošināt krimināltiesību normām raksturīgo tiesiskās noteiktības līmeni. Tamdēļ nodokļu jomā parasti tiek kriminalizēti nodarījumi, kuru objektīvo pusi veido konkrētu likumā noteiktu pienākumu pārkāpums.

1.411. Bez tam, piemērojot nodokļu pret-izvairīšanās normas, nodokļu maksātāja subjektīvajai attieksmei nav noteicošas nozīmes. Lai gan nodokļu administrācija un tiesa var ņemt vērā nodokļu maksātāja subjektīvo attieksmi kā vienu no elementiem, kas var liecināt par darījuma vai struktūras kaitīgumu, šādas attieksmes konstatēšana nav nepieciešama, lai konstatētu izvairīšanos no nodokļu nomaksas nodokļu likumu piemērošanas mērķiem.

8. Predikatīvā noziedzīgā nodarījuma izdarīšana ārvalstī.

- 1.412. Pētījuma autori, no tiesību viedokļa aplūkojot situācijas, kad predikatīvais noziedzīgais nodarījums ir izdarīts vienā valstī, savukārt NILL citā valstī, saskata par lietderīgu paust viedokli arī par situācijām, kad predikatīvais noziedzīgais nodarījums ārvalstī ir agresīvā nodokļu plānošana, savukārt Latvijā ir veikta NILL. Proti, par to, vai šādās situācijās ir pamats veikt kriminālprocesu par NILL un attiecīgi vai ir tiesisks pamats personas saukšanai pie kriminālatbildības par NILL.
- 1.413. Kā minēts iepriekš šajā Pētījumā, kriminālatbildība par NILL paredzēta KL 195. pantā, savukārt to, kādas var būt šī noziedzīgā nodarījuma izpausmes, skaidro Likuma 5. pants. Turklāt Likuma 4. panta pirmajā daļā noteikts, ka līdzekļi ir atzīstami par noziedzīgi iegūtiem, ja personas īpašumā vai valdījumā tie tieši vai netieši iegūti noziedzīga nodarījuma rezultātā un citos KL noteiktajos gadījumos. Neiedziļinoties visu šo izpausmju saturā, jāatzīmē šāds nozīmīgs aspekts – neatkarīgi no tā, kā tieši konkrētā NILL ir īstenota (pārvēršot līdzekļus citās vērtībās, maskējot, realizējot u.c.), Likuma 5. panta pirmajā, 1.¹ daļā, otrajā un 2.¹ daļā ir dota nepārprotama norāde, ka darbība ir saistīta ar noziedzīgiem jeb noziedzīga nodarījuma rezultātā iegūtiem līdzekļiem. Tostarp Likuma 5. panta otrajā daļā īpaši norādīts, ka NILL par tādu atzīstama arī tad, ja KL paredzētais noziedzīgais nodarījums, kura rezultātā tieši vai netieši ir iegūti šādi līdzekļi, ticis izdarīts ārpus Latvijas Republikas teritorijas.
- 1.414. Tādējādi izdarāms secinājums, ka personu pie kriminālatbildības saskaņā ar KL 195. pantu var tikt saukta tikai tad, ja NILL tie veikta ar tādiem līdzekļiem, kas iegūti ārvalstī tieši noziedzīga nodarījuma nodokļu jomā rezultātā. Agresīvas nodokļu plānošanas rezultātā iegūtie līdzekļi nevar būt NILL priekšmets. Ņemot vērā šī Pētījuma VI nodaļā norādīto par specifiskajām un nereti arī saturā ļoti līdzīgajām agresīvas nodokļu plānošanas un noziedzīga nodarījuma nodokļu jomā pazīmēm, lai Latvijā, izmeklējot NILL, neradītu būtiskas kļūdas tiesību normu piemērošanā un līdz ar to nepamatoti sauktu pie kriminālatbildības personas, amatpersonām, kuras veic kriminālprocesu, ir ar īpašu rūpību jāizzina, tostarp sadarbībā ar attiecīgās ārvalsts kompetentajām institūcijām, vai darbība šajā valstī ir kvalificējama kā noziedzīgs nodarījums jebšu vai tomēr tā ir tikai agresīva nodokļu plānošana.
- 1.415. Jāuzsver, ka izņēmumu no minētā nerada arī fakts, ka Latvijā NILL izmeklēšanu var veikt arī patstāvīgi jeb to, ka, lai pierādītu NILL, nav nepieciešams pierādīt, konkrēti no kura noziedzīgā nodarījuma līdzekļi iegūti (Likuma 5. panta 2.¹ daļa). Tiesa, KL 195. pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums var tikt izmeklēts kā patstāvīga/viena pati (angļu val. – *stand-alone*) NILL, balstoties uz netiešajiem pierādījumiem, kas norāda uz mantas noziedzīgu izcelsmi, NILL izdarīšanas tipoloģijām un pazīmēm, kā arī personas nespēju pierādīt mantas likumīgu izcelsmi. Tomēr tas nenozīmē, ka amatpersonas, kuras ir pilnvarotas veikt kriminālprocesu, šādās situācijās ir pilnībā atbrīvotas no pierādīšanas pienākuma tādā mērā, lai varētu pamatot mantas noziedzīgu izcelsmi, tikai balstoties uz minējumiem, hipotētiskiem pieņēmumiem jeb bez jebkādiem pierādījumiem.

9. Administratīvās lietas par izvairīšanos no nodokļiem netiek nodotas izmeklēšanas iestādēm.

- 1.416. Pētījuma laikā tika secināts, ka par robežšķirtni starp administratīvo pārkāpumu un noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā kalpo mantisks zaudējums valstij vai pašvaldībai lielā apmērā, kas ir KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīme un kriminālatbildības nosacījums. Tādējādi darbības, kuras atbilst atsevišķa (vienotā) noziedzīga nodarījuma pazīmēm un kuru rezultātā šāds apmērs nav konstatēts, atzīstamas par administratīvi sodāmu pārkāpumu.
- 1.417. Tomēr atbilstoši Pētījuma autoru novērojumiem praksē, nodokļa apmērs (jeb 50 Latvijas Republikā noteikto minimālo mēnešalgu kopsumma) bieži vien nav izšķirošais faktors kriminālprocesa ierosināšanai par izvairīšanos no nodokļu nomaksas.
- 1.418. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas gan iestādē, gan administratīvajā tiesā tiek interpretēta ļoti plaši, un jebkurš nodokļu maksājuma termiņa kavējums pat par dažām dienām vai nepamatota informācijas nesniegšana VID, tiek vērtēta kā indikators, kas liecina par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Un tomēr jāsecina, ka uzsāktā kriminālprocesa un administratīvo pārkāpumu lietu skaits pretstatā lietu skaitam, kas tiek izskatītas administratīvā procesa ietvaros un jo īpaši to lietu skaitu, kurās VID apstrīd darījumus kā faktiski neesošus, vai arī konstatē PVN karuseļu shēmas, (kas lietās par NILL, kur predikatīvais ir nodokļu noziegums, pētāmajā periodā vispār nav konstatētas), ir neproporcionāli mazs.
- 1.419. Arī praksē novērots, ka bieži vien VID nemaz neuzsāk administratīvā pārkāpuma lietu, kā arī ļoti bieži nerosina kriminālprocesa pat, ja budžetā nenomaksāto nodokļu apmērs būtiski pārsniedz kriminālatbildības iestāšanās sliekšni (t.i., 50 valstī noteikto minimālo mēnešalgu kopsummu). Tas attiecīgi liek domāt par citiem administratīvo procesu vai kriminālprocesa neuzsākšanas iemesliem, kuri tad attiecīgi būtu papildus pētāmi atsevišķa pētījuma ietvaros.

X. IZMANTOTO DATU AVOTU UN LITERATŪRAS SARAKSTS

1. Literatūra

1. Baumanis J. Nesamaksāto nodokļu legalizēšana. Jurista Vārds, 04.08.2020., Nr. 31 (1141);
2. Centrālā statistikas pārvalde. Ēnu ekonomikas aprēķini. Pieejams: <https://www.fm.gov.lv/lv/media/145/download> [skatīts 21.10.2021.];
3. Db.lv. Ar būvniecību saistīts uzņēmums aploksnēs izmaksājis vairāk nekā 90 000 eiro. 07.01.2021. Pieejams: <https://www.db.lv/zinas/ar-buvniecibu-saistits-uznemums-aploksnes-izmaksajis-vairak-neka-90-000-eiro-500547> [skatīts 03.12.2021.];
4. Dubava I. Sistēmu vienmēr var uzlabot. Jurista Vārds, 04.02.2014., Nr. 5 (807);
5. FATF. Starptautiskie standarti noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanai, kā arī terorisma un masveida iznīcināšanas ieroču izplatīšanas finansēšanas novēršanai. FATF rekomendācijas. 2012. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/fatf_rekomendacijas_lv.pdf [skatīts 03.12.2021.];
6. FATF. Starptautiskie standarti noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanai, kā arī terorisma un masveida iznīcināšanas ieroču izplatīšanas finansēšanas novēršanai. FATF rekomendācijas. 2018. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C%20rekomend%C4%81cijas/FATF_rekomendacijas_LV..pdf [skatīts 04.11.2021.];
7. FATF. Uz risku balstītas pieejas vadlīnijas. Grāmatvedības profesija. 2019. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/rba-accounting-profession_tulkots_latv_val.pdf [skatīts 02.12.2021.];
8. FID. Nacionālais terorisma finansēšanas un proliferācijas finansēšanas risku ziņojums par 2017.-2018.gadu (papildināts 2019.gada jūlijā). Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Riska%20zi%C5%86ojumi/LV_TF_PF_zinojums_papildinats_2019.pdf [skatīts 01.11.2021.];
9. FID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas tipoloģijas un pazīmes. 2020. Pieejams: https://www.fid.gov.lv/uploads/files/Dokumenti/Vadl%C4%ABnijas%2C_rekomend%C4%81cijas/FID_Tipologiju_materials_2020.pdf [skatīts 16.11.2021.];
10. FID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu tipoloģijas un pazīmes. Metodiskais materiāls. 2. papildinātā versija. 2021. Pieejams: https://fid.gov.lv/uploads/files/2021/FID_Tipologiju%20materials_II_red.pdf [skatīts 10.11.2021.];
11. FID. Virtuālo valūtu noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas, terorisma un proliferācijas finansēšanas risku novērtējums. 2021. Pieejams: <https://www.fid.gov.lv/lv/aktualitates/virtualo-valutu-noziedzīgi-iegutu-lidzeklu-legalizācijas-terorisma-un-proliferācijas-finansēšanas-risku-novērtējums> [skatīts 03.12.2021.];
12. FID. Ziņojumu sniegšana par aizdomīgiem darījumiem un atturēšanās no darījumu veikšanas. 2021. Pieejams:

- https://fid.gov.lv/uploads/files/2021/FID_Zi%C5%86o%C5%A1anas%20vadl%C4%ABnijas_30092021.pdf [skatīts 15.11.2021.];
13. Finanšu ministrija. Informatīvais ziņojums “Par sabiedriskā labuma organizāciju darbību un attīstību”. Pieejams: <http://tap.mk.gov.lv/mk/tap/?pid=40503531> [skatīts 16.11.2021.];
 14. FKTK. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija jeb naudas “atmazgāšana”. Pieejams: <https://www.fktk.lv/klientu-aizsardziba/noziedzigi-iegutu-lidzeklu-legalizacijas-noversana> [skatīts 10.11.2021.];
 15. Golovkins M. Tiesību institūtu piemērošana kryptoaktīviem. Jurista Vārds, 06.10.2020., Nr. 40 (1150);
 16. Janums J. Kriptovalūtas izkrāpšana blokķēdē. Jurista Vārds, 22.06.2021., Nr. 25/26 (1187/1188);
 17. Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008;
 18. Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Sevišķā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2009;
 19. Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XVIII–XXV nodaļa). Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2019;
 20. Latvijas Banka. Ēnu ekonomika. 2010. Pieejams: <https://www.fm.gov.lv/lv/media/144/download> [skatīts 20.10.2021.];
 21. Leja M. 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, 2019;
 22. OECD. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršana Latvijā. Uzraudzības un kontroles mehānismu stiprināšana, lai nepieļautu finanšu sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. 2019. Pieejams: <https://www.fm.gov.lv/lv/media/486/download> [skatīts 03.12.2021.];
 23. Sauka A., Putniņš T. Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.–2020.gadā. Pieejams: https://www.sseriga.edu/sites/default/files/2021-06/SSERiga_Enu_ekonomikas_indekss_2009-2020.pdf [skatīts 22.10.2021.];
 24. SSE Riga. 11. ikgadējā Ēnu ekonomikas konference - 16.06.2021. Pieejams: <https://vimeo.com/563748804#> [skatīts 21.10.2021.];
 25. Tulkojumu portāls “Termini.gov.lv”. Pieejams: <https://termini.gov.lv/atrast/abpus%C4%93ja%20sod%C4%81m%C4%ABba/lv> [skatīts 04.11.2021.];
 26. VID. Aizdomīgu darījumu pazīmes, indikatori un ziņošana par šādiem darījumiem. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/vadlinijas> [skatīts 15.11.2021.];
 27. VID. Informācija par nedeklarēto darba samaksu (“aplokšņu algu”) vispārējā nodokļu režīmā strādājošiem un tās radīto nodokļu plaisu nozaru griezumā. 2020. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/par-2020-gadu> [skatīts 31.10.2021.];

28. VID. Nedeklarētā darba samaksa (“aplokšņu alga”) vispārējā nodokļu režīmā strādājošiem un tās radītā nodokļu plaša 2020 gadā. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/ned_darb_samaksa_2020.g.pdf [skatīts 22.10.2021.];
29. VID. Nodokļu un grāmatvedības normatīvā regulējuma piemērošanu darījumiem ar virtuālo valūtu. 2021. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/virtuala-valuta-vadlinijas-2021.pdf> [skatīts 16.11.2021.];
30. VID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas pamatprincipi. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/vadlinijas> [skatīts 15.11.2021.];
31. VID. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likuma prasības, to izpildes kārtība. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/nill_videosemin_1_0.pdf [skatīts 10.11.2021.];
32. VID. Pievienotās vērtības nodokļa (PVN) plaša 2019.gada novērtējums. 2020, Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/pvn_plaisas_aprekins_2020.gads_.pdf [skatīts 21.10.2021.];
33. VID. Valsts ieņēmumu dienesta uzraugāmo Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likuma subjektu noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas risku novērtējums. 2019. Pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/virtualas_valutas_mainas_pakalpojumi.pdf [skatīts 01.11.2021.];
34. Ziņas Jēkabpils. Uzsāk kriminālprocesu pret pašvaldības deputātu būvuzņēmumu. 12.05.2021. Pieejams: <https://www.zinasjekabpils.lv/lv/Notikumi/1/8177/Uzsak-kriminalprocesu-pret-pasvaldibas-deputatu-buvuznemumu> [skatīts 03.12.2021];
35. Bank for International Settlements. Foreign exchange turnover in April 2019. 2019. Pieejams: https://www.bis.org/statistics/rpfx19_fx.htm [skatīts 01.11.2021.];
36. Crypto.com. Measuring Global Crypto Users: A Study to Measure Market Size Using On-Chain Metrics. 2021. Pieejams: https://assets.ctfassets.net/hfgyig42jimx/5u8QqK4lqjEgL506mOx4m3/d44d8e204aecfc75a839e2a9d505f5d1/Crypto.com_Data_Report_-_On-chain_Market_Sizing.pdf [skatīts 01.11.2021.];
37. Deutsche Bank. The Future of Payments: Series 2. Part III. Bitcoins: Can the Tinkerbelle Effect Become a Self-Fulfilling Prophecy? 2021. Pieejams: https://www.dbresearch.com/PROD/RPS_EN-PROD/PROD0000000000517378/The_Future_of_Payments:_Series_2_-_Part_III__Bitco.pdf?&F8ZAsKqRVhNWb7gZ+IeORwPoQCNfGcfDLJxOvQkLmy0=&tp=1&tp=1&realload=eSuPo7F~JskFZeM1h78MsFe6fvTUZD9DLQ79GOePp20cBPvuLs77Opj7KjXYXuA [skatīts 01.11.2021.];
38. de Filippi P., Wright A. Blockchain and the Law. The Rule of Code. Harvard University Press, 2018. [skatīts 02.11.2021.];
39. European Commission. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/document/download/bc9dd9a0-de6a-49d0-b079-48d4657a5582_en [skatīts 21.10.2021.];

40. European Commission. VAT Gap - €140 billion in 2018, with a potential increase in 2020 due to coronavirus. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat-gap_en [skatīts 22.10.2021.];
41. European Court of Auditors. Exchange of tax information in the EU. Pieejams: https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/ap19_14/ap_tax_information.pdf [skatīts 02.10.2021.];
42. FATF. Laundering the Proceeds of VAT Carousel Fraud. 2007. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Carrousel%20Fraud.pdf> [skatīts 16.11.2021.];
43. FATF. Methodology for assessing technical compliance with the FATF Recommendations and the effectiveness of AML/CFT systems. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/methodology/FATF%20Methodology%2022%20Feb%202013.pdf> [skatīts 08.11.2021.];
44. FATF. Professional Money Laundering. 2018. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/Professional-Money-Laundering.pdf> [skatīts 16.11.2021.];
45. FATF. Second 12-Month Review of the Revised FATF Standards on Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Second-12-Month-Review-Revised-FATF-Standards-Virtual-Assets-VASPS.pdf> [skatīts 01.11.2021.];
46. FATF. Updated Guidance For a Risk-Based Approach: Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. 2021. Pieejams: www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/Updated-Guidance-RBA-VA-VASP.html [skatīts 01.11.2021.];
47. FATF. Virtual Assets and Virtual Asset Service Providers. Pieejams: <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Updated-Guidance-VA-VASP.pdf> [skatīts 01.11.2021.];
48. HMRC. Tackling tax avoidance, Issue briefing. 2012. Pieejams: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/89029/briefing-avoidance.pdf [skatīts 12.10.2021.];
49. HM Revenue and Customs. General anti-abuse rule guidance, B11.1, C3.2. Pieejams: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1002949/gaar_parts_a_b_c_2021.odt___final_.odt [skatīts 12.11.2021.];
50. INTM332040 - Double Taxation applications and claims: Indofood: The Judgement. Pieejams: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm332040> [skatīts 04.11.2021.];
51. Kraft G., “Germany”, in Anti-avoidance measures of general nature and scope: GAAR and other rules, IFA Cahiers 2018, Vol. 103a;
52. Madsen L., Laursen A. N., “Denmark”, in Anti-avoidance measures of general nature and scope: GAAR and other rules, IFA Cahiers 2018;

53. Mehboob D., Danish high court rulings influence EU beneficial ownership cases, *International Tax Review*, 12 May 2021;
54. OECD. About tax and crime. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/crime/about-tax-and-crime.htm> [skatīts 10.10.2021.];
55. OECD. Aggressive tax planning. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/aggressive/> [skatīts 01.10.2021.]; OECD. Co-operation and exchange of information on ATP. Pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/co-operation-and-exchange-of-information-on-atp.htm> [skatīts 01.10.2021.];
56. OECD. Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, First Edition. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-first-edition-63530cd2-en.htm> [skatīts 10.10.2021.];
57. OECD. Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition. Pieejams: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/006a6512-en/1/2/2/index.html?itemId=/content/publication/006a6512-en&_csp_=31251f8b379fe95693b818aaddf93bc1&itemIGO=oecd&itemContentType=book [skatīts 10.10.2021.];
58. OECD. Glossary of Tax Terms. Pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> [skatīts 12.10.2021.];
59. OECD. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report. p. 18. Pieejams: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page20 [skatīts 02.10.2021.];
60. OECD. Measuring the Non-Observed Economy. 2002. Pieejams: <http://www.oecd.org/dataoecd/9/20/1963116.pdf> [skatīts 21.10.2021.];
61. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> [skatīts 17.11.2021.];
62. OECD. Report on Abuse of Charities for Money-Laundering and Tax Evasion. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/42232037.pdf> [skatīts 16.11.2021.];
63. OECD. Shining Light on the Shadow Economy: Opportunities and threats. 2017, Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/crime/shining-light-on-the-shadow-economy-opportunities-and-threats.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
64. OECD. Taxing Virtual Currencies An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues. 2020. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf> [skatīts 02.11.2021.];
65. OECD. What is BEPS? Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> [skatīts 01.10.2021.];
66. Sauka A., Putniņš J. Measuring the shadow economy using company managers. Pieejams: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0147596714000262#ab010> [skatīts 20.10.2021.];

67. Sauka A., Putniņš T. Shadow Economy Index for Russia 2017-2018: comparison with the size of the shadow economies in Ukraine, Kyrgyzstan, Kosovo, Moldova, Romania, Latvia, Lithuania, Estonia and Poland. Pieejams: <https://www.sseriga.edu/sites/default/files/2020-01/Shadow%20Economy%20Index%20EN%20for%20Russia%202018%20FINAL.pdf> [skatīts 21.10.2021.];
68. Seely A. Tax avoidance and tax evasion. Briefing paper No. 7948, 13 April 2021;
69. Stockholm School of Economics in Riga. Shadow Economy Index for the Baltic Countries. Pieejams: <https://www.sseriga.edu/shadow-economy-index-baltic-countries> [skatīts 20.10.2021.];
70. The Eurasian Group on Combating Money Laundering and Financing of Terrorism Report. Tax Crimes and Money Laundering Typology Research. 2013. Pieejams: https://eurasiangroup.org/files/Typologii_EAG/Nalogovye_prestupleniya_Eng.pdf [skatīts 16.11.2021.];
71. Vaivade A. Exploitation of cryptocurrencies as a tool for tax evasion: technological and regulatory issues. 2020. Pieejams: <https://dspace.lu.lv/dspace/handle/7/52526> [skatīts 01.11.2021.];
72. Worldometer. Current World Population. Pieejams: <https://www.worldometers.info/world-population> [skatīts 02.11.2021.];
73. L-Expert-Comptable. Le blanchiment de fraude fiscale. Pieejams: <https://www.l-expert-comptable.com/blanchiment-fraude-fiscale-sanctions-delit-legifrance-definition-argent-france-exemple-evasion-chiffres-estimation-prescription> [skatīts 25.10.2021.];
74. TRACFIN. Tendances et analyse des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme en 2018-2019. Pieejams: https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/commission-nationale-sanctions/tracfin_analyse_2018-2019.pdf [skatīts 26.10.2021.];
75. Openbaar Ministerie. Creditcard leidt naar jarenlange belastingfraude en witwassen. Pieejams: <https://www.om.nl/actueel/nieuws/2021/01/22/creditcard-leidt-naar-jarenlange-belastingfraude-en-witwassen> [skatīts 03.12.2021.].

2. Normatīvie akti

1. Apvienoto Nāciju Organizācijas Konvencija pret narkotisko un psihotropo vielu nelegālu apriti. Parakstīta Vīnē 20.12.1988.;
2. Apvienoto Nāciju Organizācijas Konvencija pret starptautisko organizēto noziedzību. Parakstīta Palermo 13.12.2000.;
3. Apvienoto Nāciju Organizācijas Pretkorupcijas konvencija. Parakstīta Ņujorkā 19.05.2005.;
4. Padomes 1990. gada 23. jūlija direktīva par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs;
5. Padomes 2003. gada 3. jūnija direktīva Nr. 2003/49/EK;
6. Padomes 2009. gada 19. oktobra direktīva Nr. 2009/133/EK;

7. Eiropas Padomes 2005. gada 16. maija konvencija par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanu, kā arī šo līdzekļu meklēšanu, izņemšanu un konfiskāciju;
8. Padomes 2011. gada 30. novembra direktīva Nr. 2011/96/ES;
9. Eiropas Parlamenta un Padomes 2014. gada 3. aprīļa direktīva Nr. 2014/42/ES;
10. Padomes 2016. gada 12. jūlija direktīva Nr. 2016/1164;
11. Parlamenta un Padomes 2018. gada 30. maija direktīva Nr. 2018/843;
12. Parlamenta un Padomes 2018. gada 23. oktobra direktīva Nr. 2018/1673;
13. Padomes 2005. gada 24. februāra pamatlēmums Nr. 2005/212/TI;
14. Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss. 07.12.1984. likums/ Latvijas Padomju Sociālistiskās Republikas Augstākās Padomes un Valdības Ziņotājs, 51, 20.12.1984. Stājas spēkā 01.07.1985. Zaudē spēku 01.07.2020. [skatīts 17.11.2021.];
15. Likums "Par Latvijas Banku". 19.05.1992. likums/ Latvijas Republikas Augstākās Padomes un Valdības Ziņotājs, 22/23, 04.06.1992. Stājas spēkā 19.05.1992. [skatīts 17.11.2021.];
16. Likums "Par grāmatvedību". 14.10.1992. likums/ Latvijas Republikas Augstākās Padomes un Valdības Ziņotājs, 44/45, 12.11.1992. Stājas spēkā 01.01.1993. Zaudē spēku 01.01.2022. [skatīts 17.11.2021.];
17. Likums "Par nodokļiem un nodevām". 02.02.1995. likums/ Latvijas Vēstnesis, 26, 18.02.1995. Stājas spēkā 01.04.1995. [skatīts 17.11.2021.];
18. Likums "Par uzņēmumu ienākuma nodokli". 09.02.1995. likums/ Latvijas Vēstnesis, 32, 01.03.1995. Stājas spēkā 01.04.1995. Zaudē spēku 01.01.2018. [skatīts 17.11.2021.];
19. Krimināllikums. 17.06.1998. likums/ Latvijas Vēstnesis, 199/200 (1260/1261), 08.07.1998. Stājas spēkā 01.04.1999. [skatīts 01.10.2021.];
20. Likums "Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību". 15.10.1998. likums/ Latvijas Vēstnesis, 331/332, 04.11.1998. Stājas spēkā 05.11.1998. [skatīts 17.11.2021.];
21. Kriminālprocesa likums. 21.04.2005. likums/ Latvijas Vēstnesis, 74, 11.05.2005. Stājas spēkā 01.10.2005. [skatīts 01.10.2021.];
22. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums. 17.07.2008. likums/ Latvijas Vēstnesis, 116, 30.07.2008. Stājas spēkā 13.08.2008. [skatīts 01.10.2021.];
23. Pievienotās vērtības nodokļa likums. 29.11.2012. likums/ Latvijas Vēstnesis, 197, 14.12.2012. Stājas spēkā 01.01.2013. [skatīts 01.10.2021.];
24. Grozījumi likumā "Par nodokļiem un nodevām". 23.11.2016. likums/ Latvijas Vēstnesis, 241, 10.12.2016. Stājas spēkā 01.01.2017. [skatīts 02.12.2021.];
25. Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums. 28.07.2017. likums/ Latvijas Vēstnesis, 156, 08.08.2017. Stājas spēkā 01.01.2018. [skatīts 03.12.2021.];

26. The UK Financial Act 2013 [Apvienotās Karalistes 2013. gada Finanšu likums]. Pieejams: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/contents> [skatīts 12.11.2021.];
27. Code pénal [Francijas Republikas Kriminālkodekss]. Pieejams: <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006070719> [skatīts 10.11.2021.];
28. Abgabenordnung [Vācijas nodokļu kodekss]. Pieejams: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/ [skatīts 12.11.2021.];
29. Lietuvos Respublikos Baudžiamasis kodeksas [Lietuvas Republikas Kriminālkodekss]. Pieejams: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/28b18041843311e89188e16a6495e98c?jfwid=-1msvzmhzn> [skatīts 05.11.2021.];
30. Karistusseadustik [Igaunijas Republikas Sodudekss]. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/akt/110072020018?leiaKehtiv> [skatīts 05.11.2021.];
31. Ministru kabineta 2015. gada 24. novembra noteikumi Nr. 656 “Noteikumi par minimālās mēneša darba algas apmēru normālā darba laika ietvaros un minimālās stundas tarifa likmes aprēķināšanu”. 24.11.2015. noteikumi/ Latvijas Vēstnesis, 232, 26.11.2015. Stājas spēkā 01.01.2016.

3. Juridiskās prakses materiāli

a. Tiesu prakse

1. ECT 2009. gada 22. janvāra spriedums lietā Bulves AD pret Bulgārija Nr. 3991/03. Pieejams: <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22tabview%22%3A%22document%22%2C%22itemid%22%3A%22001-90792%22%7D> [skatīts 03.12.2021.];
2. EST 2018. gada 27. jūnija spriedums lietā SGI un Valérie SNC pret Ministre de l'Action et des Comptes publics Nr. C-459/17 un C-460/17. Pieejams: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=203402&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=42135919> [skatīts 11.11.2021.];
3. EST 2019. gada 29. februāra prejudiciālais nolēmums lietā T Denmark, apv. lietas C-116/16 un C-117/16;
4. EST 2021. gada 21. oktobra spriedums apvienotajās lietās Okrazhna prokuratura – Varna Nr. C-845/19 un C-863/19. Pieejams: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=247864&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=350216> [skatīts 03.12.2021.];
5. Satversmes tiesas 2010. gada 19. jūnija spriedums lietā Nr. 2010-02-01. Pieejams: https://www.satv.tiesa.gov.lv/web/viewer.html?file=/wp-content/uploads/2016/02/2010-02-01_Spriedums.pdf#search= [skatīts 03.12.2021.];
6. Satversmes tiesas 2012. gada 18. oktobra spriedums lietā Nr. 2012-02-01, 13. p. Pieejams: http://www.satv.tiesa.gov.lv/wp-content/uploads/2016/02/2012-01-01_Spriedums.pdf [skatīts 16.11.2021.];

7. Senāta Administratīvo lietu departamenta 2013. gada 11. janvāra spriedums lietā Nr. A425390407, SKA-15/2013. Pieejams: <https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/4460> [skatīts 16.11.2021.];
8. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2014. gada 10. janvāra rīcības sēdes lēmumu lietā Nr. A42748408, SKA-105/2014. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/372288.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
9. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2017. gada 31. maija spriedumu lietā Nr. A420472712, SKA-211/2017. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/316271.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
10. Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2018. gada 21. jūnija lēmums lietā Nr. 15830315109, SKK-159/2018. Pieejams: <https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/5570> [skatīts 03.12.2021.];
11. Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 28. februāra lēmums lietā Nr. 15830719511, SKK-79/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/376852.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
12. Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 20. marta lēmums lietā Nr. 12130000710, SKK-24/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/378535.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
13. Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 4. jūlija lēmums lietā Nr. 15830109509, SKK-137/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/386766.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
14. Senāta Krimināllietu departamenta 2019. gada 19. decembra lēmums lietā Nr. 15830110809, SKK-219/2019. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398582.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
15. Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020. gada 18. februāra spriedums lietā Nr. A420318615, SKA-80/2020, 8. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/405315.pdf> [skatīts 23.11.2021.];
16. Senāta Krimināllietu departamenta 2020. gada 27. marta lēmums lietā Nr. 15830008614, SKK-58/2020. Pieejams: <https://at.gov.lv/downloadlawfile/6166> [skatīts 19.10.2021.];
17. Senāta Administratīvo lietu departamenta 2020. gada 31. marta spriedums lietā Nr. A420313115, SKA-39/2020, 7. punkts. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/409367.pdf> [skatīts 23.11.2021.];
18. Senāta Krimināllietu departamenta 2021. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 15830103510, SKK-3/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/442973.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
19. Senāta Administratīvo lietu departamenta 2021. gada 29. oktobra spriedums lietā Nr. A420169618, SKA-221/2021. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/461499.pdf> [skatīts 23.11.2021.];
20. Lielbritānijas Lordu palātas 1997. gada 10. jūlija spriedums lietā Commissioners of Inland Revenue v. Willoughby. Pieejams:

- <https://publications.parliament.uk/pa/ld199798/ldjudgmt/jd970710/willough.htm> [skatīts 12.10.2021.];
21. Anglijas un Velsas apelācijas tiesas 2006. gada 2. marta lēmums lietā Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank N.A. ar lietas Nr. A3/2005/2497. Pieejams: <https://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2006/158.html> [skatīts 04.11.2021.];
 22. Francijas Augstākās tiesas 2020. gada 21. oktobra nolēmums lietā Nr. 19-87.076. Pieejams: https://www-dalloz-fr.ezpaarse.univ-paris1.fr/documentation/Document?id=CASS_LIEUVIDE_2020-10-21_1987076 [skatīts 01.11.2021.];
 23. Vācijas Federālās nodokļu tiesas 1991. gada 19. jūnija lēmums lietā Nr. IX R 134/86. Pieejams: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=19.06.1991&Aktenzeichen=IX%20R%20134/86> [skatīts 12.11.2021.];
 24. Vācijas Federālās nodokļu tiesas 2013. gada 18. decembra lēmums lietā Nr. I R 25/12. Pieejams: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=18.12.2013&Aktenzeichen=I%20R%2025/12> [skatīts 12.11.2021.];
 25. Vācijas Federālās nodokļu tiesas 2017. gada 17. janvāra lēmums lietā Nr. VIII R 7/13. Pieejams: <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=BFH&Datum=17.01.2017&Aktenzeichen=VIII%20R%207%20F13> [skatīts 12.11.2021.];
 26. Vidzemes apgabaltiesas 2018. gada 12. jūnija spriedums lietā Nr. 12130000710. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/378569.pdf> [skatīts 25.10.2021.];
 27. Rīgas apgabaltiesas 2018. gada 20. augusta spriedums lietā Nr. 15830109509. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/386872.pdf> [skatīts 22.10.2021.];
 28. Rīgas apgabaltiesas 2018. gada 17. oktobra spriedums lietā Nr. 15830110809. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/398792.pdf> [skatīts 22.10.2021.];
 29. Rīgas apgabaltiesas 2019. gada 23. maija spriedums lietā Nr. 1A68021318. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/383350.pdf> [skatīts 23.11.2021.];
 30. Zemgales apgabaltiesas 2020. gada 16. marta spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/409217.pdf> [skatīts 25.10.2021.];
 31. Kurzemes apgabaltiesas 2020. gada 13. oktobra spriedums lietā Nr. 12380000116. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/440026.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
 32. Rīgas apgabaltiesas 2021. gada 30. marta spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448754.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
 33. Viļņas apgabaltiesas 2016. gada 4. aprīļa nolēmums lietā Nr. 1N-2-483/2016 [skatīts 01.11.2021.];
 34. Lietuvas apgabaltiesas 2019. gada 15. aprīļa spriedums lietā Nr. 1A-1-449/2019. Pieejams: <https://eteismai.lt/byla/58101162050539/1A-1-449/2019> [skatīts 05.11.2021.];

35. Tartu apgabaltiesas 2020. gada 9. janvāra lēmums lietā Nr. 1-15-6497. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=262156411> [skatīts 11.11.2021.];
36. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2016. gada 20. jūnija spriedums lietā Nr. 15830719511. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/418007.pdf> [skatīts 22.10.2021.];
37. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2017. gada 27. februāra spriedums lietā Nr. 15830008614. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450084.pdf> [skatīts 22.10.2021.];
38. Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2017. gada 24. novembra spriedums lietā Nr. 15830103510. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/443005.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
39. Zemgales rajona tiesas 2018. gada 17. septembra spriedums lietā Nr. 1A73018018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/364293.pdf> [skatīts 23.11.2021.];
40. Zemgales rajona tiesas 2019. gada 15. februāra spriedums lietā Nr. 1A73010619. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/394150.pdf> [skatīts 23.11.2021.];
41. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2019. gada 8. oktobra spriedums lietā Nr. 15830020314. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/448898.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
42. Zemgales rajona tiesas 2019. gada 15. oktobra spriedums lietā Nr. 1A73010619. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/394150.pdf> [skatīts 23.11.2021.];
43. Kurzemes rajona tiesas 2019. gada 22. oktobra spriedums lietā Nr. 12380000116. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/440190.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
44. Zemgales rajona tiesas 2019. gada 6. decembra spriedums lietā Nr. 15830003217. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/410387.pdf> [skatīts 20.10.2021.];
45. Rīgas pilsētas Pārdaugavas tiesas 2020. gada 31. janvāra spriedums lietā Nr. 1A68023319. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/413027.pdf> [skatīts 23.11.2021.];
46. Zemgales rajona tiesas 2020. gada 25. februāra spriedums lietā Nr. 1A73021419. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/408531.pdf> [skatīts 23.11.2021.];
47. Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesas 2020. gada 21. jūlija spriedums lietā Nr. 15840089919. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/420085.pdf> [aplūkots 2021. gada 20. oktobrī];
48. Daugavpils tiesas 2020. gada 23. septembra spriedums lietā Nr. 1A12011720. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/422957.pdf> [skatīts 16.11.2021.];
49. Zemgales rajona tiesas 2020. gada 26. oktobra spriedums lietā Nr. 15840029018. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/424568.pdf> [skatīts 20.10.2021.];

50. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2021. gada 11. maija spriedums lietā Nr. 12507000219. Pieejams: <https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/450066.pdf> [skatīts 19.10.2021.];
51. Šauļu rajona tiesas 2020. gada 27. janvāra nolēmums lietā Nr. 1-19-519/2020. Pieejams: <https://eteismai.lt/byla/256667122283126/1-19-519/2020?word=preliminari%20sutartis> [skatīts 05.11.2021.];
52. Harju apriņķa tiesas Tallinas tiesu nama 2019. gada 13. marta lēmums lietā Nr. 1-19-1400. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=244704922> [skatīts 11.11.2021.];
53. Harju apriņķa tiesas Tallinas tiesu nama 2019. gada 7. maija lēmums lietā Nr. 1-18-6825. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=248238912> [skatīts 05.11.2021.];
54. Harju apriņķa tiesas Tallinas tiesu nama 2019. gada 12. jūnija lēmums lietā Nr. 1-16-8467. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=250888147> [skatīts 11.11.2021.];
55. Harju apriņķa tiesas Tallinas tiesu nama 2020. gada 5. februāra lēmums lietā Nr. 1-18-1847. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=263633306> [skatīts 11.11.2021.];
56. Harju apriņķa tiesas Tallinas tiesu nama 2020. gada 17. marta lēmums lietā Nr. 1-20-1291. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=265804242> [skatīts 11.11.2021.];
57. Viru rajona tiesas Jõhvi tiesu nama 2020. gada 7. aprīļa lēmums lietā Nr. 1-20-1319. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=266790518> [skatīts 05.11.2021.];
58. Harju apriņķa tiesas Tallinas tiesu nama 2020. gada 18. maija lēmums lietā Nr. 1-20-1994. Pieejams: <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=268825195> [skatīts 05.11.2021.];
59. Nīderlandes Overeiselas tiesas 2021. gada 15. februāra spriedums lietā Nr. 08-993091-16 (P).

b. Citi prakses materiāli

1. Ģenerāladvokāta Džerarda Hogana 2021. gada 14. janvāra secinājumi EST lietā Nr. C-790/19. Pieejams: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=236434&pageIndex=0&doclang=LV&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5665456#> [skatīts 12.11.2021.];
2. Anotācija. 2016. gada 23. novembra grozījumi likumā “Par nodokļiem un nodevām”. Pieejams: <http://titania.saeima.lv/LIVS12/SaeimaLIVS12.nsf/0/BE502384BDBF0A4DC2257ED000256204?OpenDocument> [skatīts 16.11.2021.];
3. Anotācija. 2019. gada 13. jūnija “Grozījumi Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanas likumā”. Pieejams:

<http://titania.saeima.lv/LIVS13/SaeimaLIVS13.nsf/0/4BB13AB66D7D4F19C22583D10052D381?OpenDocument> [skatīts 01.12.2021.];

4. Augstākās tiesas tiesu prakses apkopojums “Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu nomaksāšanas”, 2013. Pieejams: https://www.at.gov.lv/files/uploads/files/Nodokkli%20legalizacija_anonim.doc [skatīts 15.11.2021.];
5. 21.12.2016. priekšlikums Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvai par nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas apkarošanu krimināltiesībās COM/2016/0826 – 2016/0414 (COD);
6. Saeima. 30.11.2021. VID Nodokļu un muitas policijas pārvaldes tikšanās ar Saeimas Juridiskās komisijas Krimināltiesību politikas apakškomisiju. Pieejams: <https://titania.saeima.lv/livs/saeimasnotikumi.nsf/0/627DEF892F9751FCC2258798002F2DA8?OpenDocument> [skatīts 03.12.2021.];
7. VID Attīstības konsultatīvās padomes 2021. gada 20. oktobra sēdes protokols Nr. 5 (nepublicēts materiāls).

XI. TEMATISKIE PIELIKUMI

1. Tiesu nolēmumu analīzes veidlapas paraugs

1. Atsauce

--

2. Saīsinātais spriedums vai pilnais

--

3. Norāde uz **tiesvedības instanci**, kuras ietvaros nolēmums ir taisīts

--

4. Norāde par nolēmuma **spēkā esamību**

--

5. Ja tiek pētīts augstākās instances nolēmums, norāde, **vai ir pieejams zemākas instances (-ču) nolēmums**. Ja ir – precīza norāde uz šādu (-iem) nolēmumiem (datums, izdevējs, avots)

--

6. Ja nolēmumu taisīja augstākā instance – **ziņas par lietas turpmāku gaitu zemākajās instancēs**

--

7. **Par ko ir nolēmums** (piem., *aplokšņu algas*; PVN krāpšanas shēmas; izvairīšanās no ienākuma nodokļiem, izmantojot ofšoru jurisdikcijas; darījums ir deklarēts, bet nodoklis nav nomaksāts; darījums nav deklarēts, attiecīgi nodoklis nav nomaksāts; slēgti fiktīvi darījumi (lai nemaksātu nodokļus un, lai izkrāptu tos); citas iespējas, kā persona ir izvairījusies no nodokļu nomaksas)

--

8. Īss **faktisko apstākļu izklāsts**

--

9. Noziedzīga nodarījuma **juridiskā kvalifikācija** (KL pants (-i))

--

10. Vai **noziedzīgam nodarījumam nodokļu jomā sekoja noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija?**

--

11. Ziņas **par predikatīvo noziedzīgo nodarījumu**

Kā tas izpaudies (precīzi aprakstot objektīvās un subjektīvās puses pazīmes)	
Konstatēts ārvalstī vai Latvijā (precīzi aprakstot)	
Nodarītie zaudējumi valstij (apmērs)	
Līdz kādam pierādītības līmenim tas ir konstatēts (precīzi aprakstot)	
Vai ir definēta un objektīvi saprotama robeža, kurā brīdī beidzas predikatīvais nodarījums nodokļu jomā un sākas noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācija (precīzi aprakstot)	

12. Ziņas **par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizāciju** (ja tāda ir)

Kā izpaudās (pārvēršana citās vērtībās, maskēšana u.c.)	
Apmērs	
Izdarītājs (<i>self-laundering, third-party laundering</i>) (noziedzīga nodarījuma subjekts (t.sk. fiziskās un juridiskās personas, noziegums izdarīts grupā, organizētā grupā), valstiskā piederība, mantiskais stāvoklis)	
Vai legalizācijas izmeklēšana notikusi, nepierādot, konkrēti no kura noziedzīga nodarījuma līdzekļi ir iegūti (<i>stand alone</i> gadījums)	
Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas stadija(-s) (izvietošana, noslāņošana, integrācija)	
Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas tipoloģija (un pazīme)	
Legalizācijas risks (klienta risks; ģeogrāfiskais risks; pakalpojuma/produkta risks; piegādes kanālu risks) un tā indikatoru (piem., <i>čaulas</i> uzņēmuma pazīme)	

13. Vai nolēmumā ir piemērotas **starptautiskās tiesību normas**? Ja ir, precīza norāde uz normu (t.sk. avotu), tās tvērumā vērtēto apstākļu izklāsts un attiecīgais tiesas atzinums.

--

14. Vai lietā ir apspriests **dubultās sodīšanas aizlieguma princips** (tā pārkāpums). Ja ir, precīzs apraksts un tiesas atzinums.

--

15. Vai ir konstatēti **atbildību mīkstinošie un/vai atbildību pastiprinošie apstākļi**? Ja ir, precīzs to apraksts.

Atbildību mīkstinošie apstākļi	
Atbildību pastiprinošie apstākļi	

16. **Piemērotais sods** (par katru noziedzīgo nodarījumu atsevišķi un galējais sods)

--

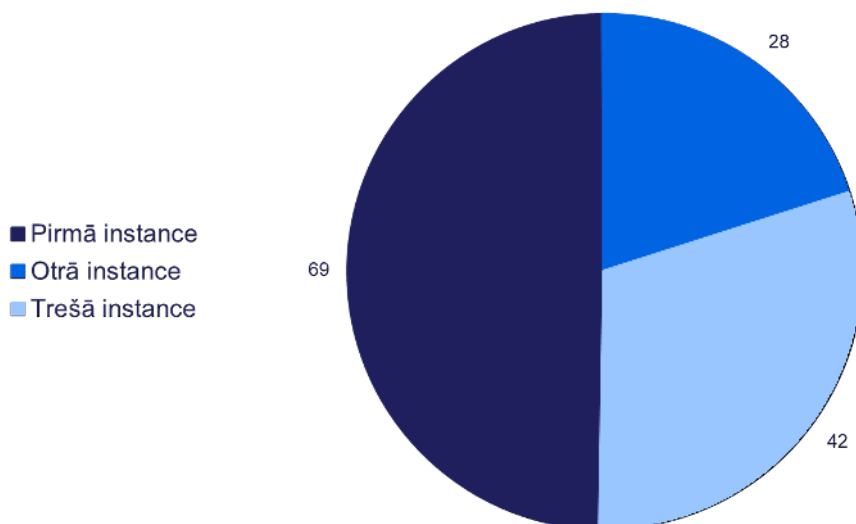
17. **Citi ievēribu pelnoši apstākļi**

--

2. Nolēmumu sadalījums pēc tiesām, instancēm un pārsūdzības rezultāta

1.420. Analizēto nolēmumu skaitā ir 69 pirmās instances nolēmumi, 28 apelācijas instances nolēmumi un 42 kasācijas instances nolēmumi.

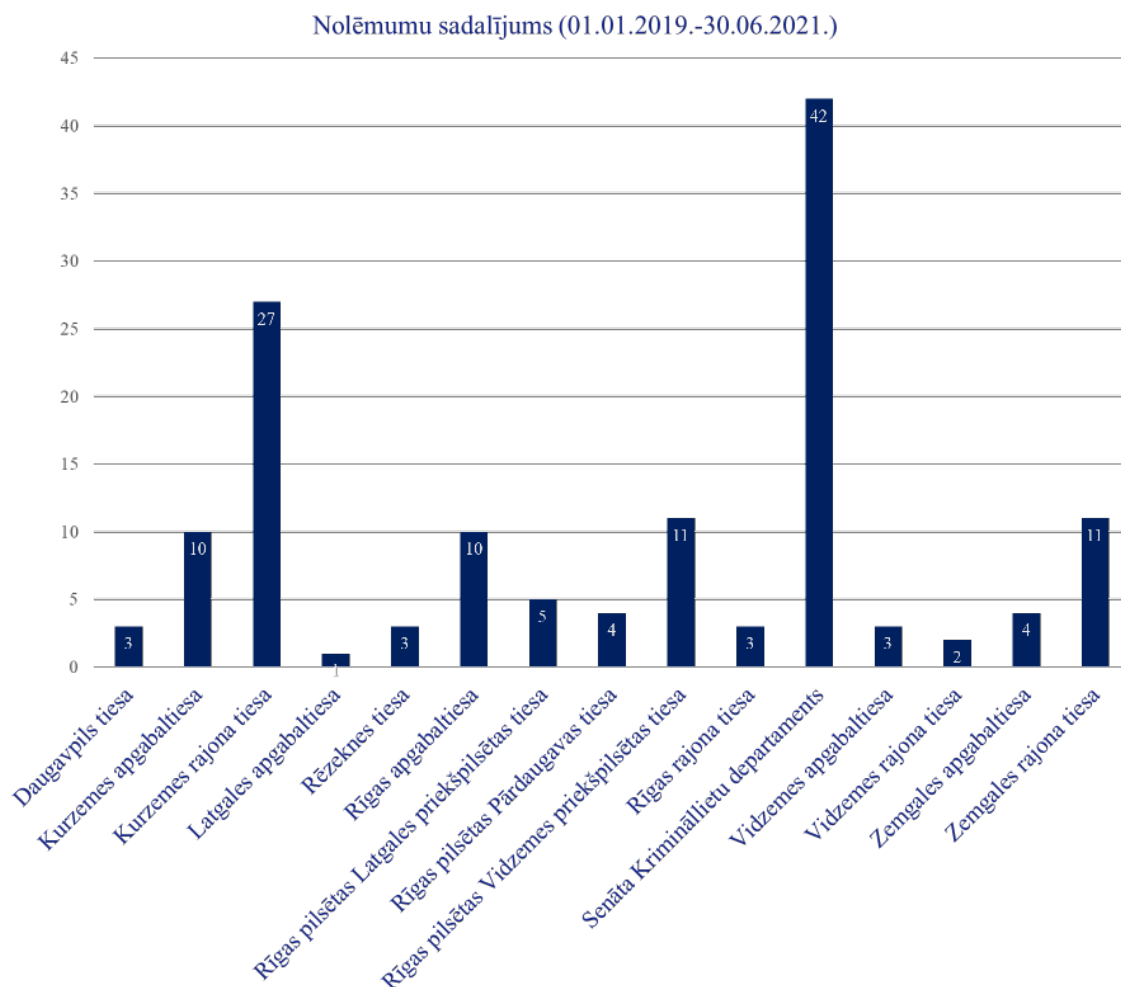
Nolēmumu sadalījums (01.01.2019.-30.06.2021.)



1.421. Secināms, ka aptuveni katrs otrais pārskata periodā analizētais nolēmums bijis pirmās instances tiesas nolēmums. Savukārt kasācijas instances tiesu nolēmumu skaits ir salīdzinoši augsts – 42 nolēmumu kopumā, kas pārsniedz apelācijas instances tiesas nolēmumu kopskaitu (28). Šāda situācija, iespējams, saistīta ar apstākli, ka apgabaltiesas, kā arī pirmās instances tiesas, visticamāk, publicē proporcionāli mazāk nolēmumu nekā AT.

1.422. Līdz ar to nav iespējams veikt visaptverošus secinājumus par pirmās un otrās instances tiesas nolēmumu pārsūdzības patieso proporciju, bet gan tikai analizēt pārsūdzības biežumu un rezultātus publicētajās lietās.

1.423. Konkrētu tiesu pieņemto nolēmumu sadalījums atspoguļots zemāk.

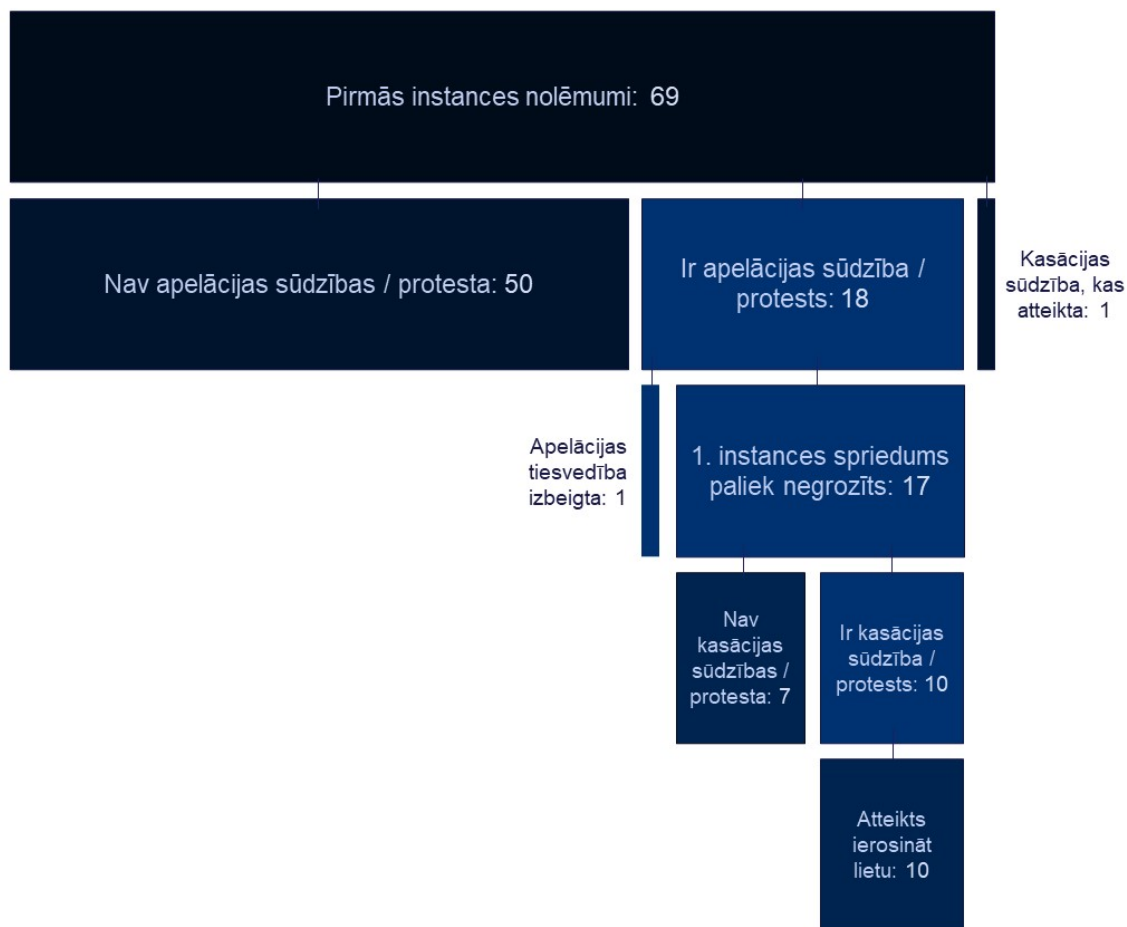


1.424. Pirmās instances tiesu starpā uzskatāmi vairāk nolēmumus pieņēmusi Kurzemes rajona tiesa (27), kam seko Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesa un Zemgales rajona tiesa ar 11 nolēmumiem katrā. Pārējās pirmās instances tiesas skatīto nolēmumu skaitā pieņēmušas piecus vai mazāk nolēmumu.

1.425. Apelācijas instances tiesu nolēmumu starpā visvairāk nolēmumu pieņēmušas Kurzemes apgabaltiesa un Rīgas apgabaltiesa – katrā 10 nolēmumu. Šāds rezultāts pirmšķietami ir kopsakarīgs ar pirmās instances tiesas nolēmumu sadalījumu apgabalos. Proti, var pieņemt, ka Kurzemes apgabaltiesā ir salīdzinoši augstāks nolēmumu skaits, jo šajā apgabaltiesā tiek pārsūdzēti Kurzemes rajona tiesas spriedumi, kuru pārskata periodā kopskaitā ir visvairāk. Savukārt Rīgas apgabaltiesai vispārīgā kārtībā ir piekritīgas visvairāk rajona (pilsētas) tiesu lietu, tajā skaitā Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas (kurā ir otrs biežākais rajona tiesas nolēmumu skaits pārskata periodā) lietas.

1.426. Pārskata periodā analizēti 69 pirmās instances tiesas nolēmumi lietās, kurās šajā periodā nav pieejami vēlāki nolēmi (ja ir pieejams vēlāks nolēmums, tad analizēts tikai šis vēlākais nolēmums un tā pārsūdzība). Minēto lietu skaitā vairumā gadījumu nav iesniegta apelācijas sūdzība vai protests – 50 no 69 lietām. Par vienu no analizētajiem pirmās instances nolēmumiem iesniegta kasācijas sūdzība, bet tiesvedība izbeigta. Par 18 no 69 nolēmumiem iesniegta apelācijas sūdzība vai protests, kurš rezultējies apelācijas tiesvedības izbeigšanā vai pirmās instances sprieduma negrozīšanā.

1.427. Analizēto pirmās instances nolēmumu pārsūdzības rezultāti precīzāk atspoguļoti zemāk.



1.428. Vērtējot šos datus, secināms, ka visās šajās 69 lietās bez grozījumiem ir stājies spēkā pirmās instances tiesas nolēmums. Ja apelācijas instances tiesa pēc pārsūdzības ir veikusi grozījumus pirmās instances tiesas nolēmumā pilnībā vai daļā, tad šādi apelācijas instances nolēmumi ir analizēti nākamajā sadaļā – kā publiski pieejami apelācijas instances nolēmumi. Nav konstatējams neviens gadījums, kad publiski pieejamais pirmās instances tiesas nolēmums pēc pārsūdzības būtu grozīts, bet attiecīgais apelācijas (un/vai kasācijas) instances nolēmums nebūtu publicēts.

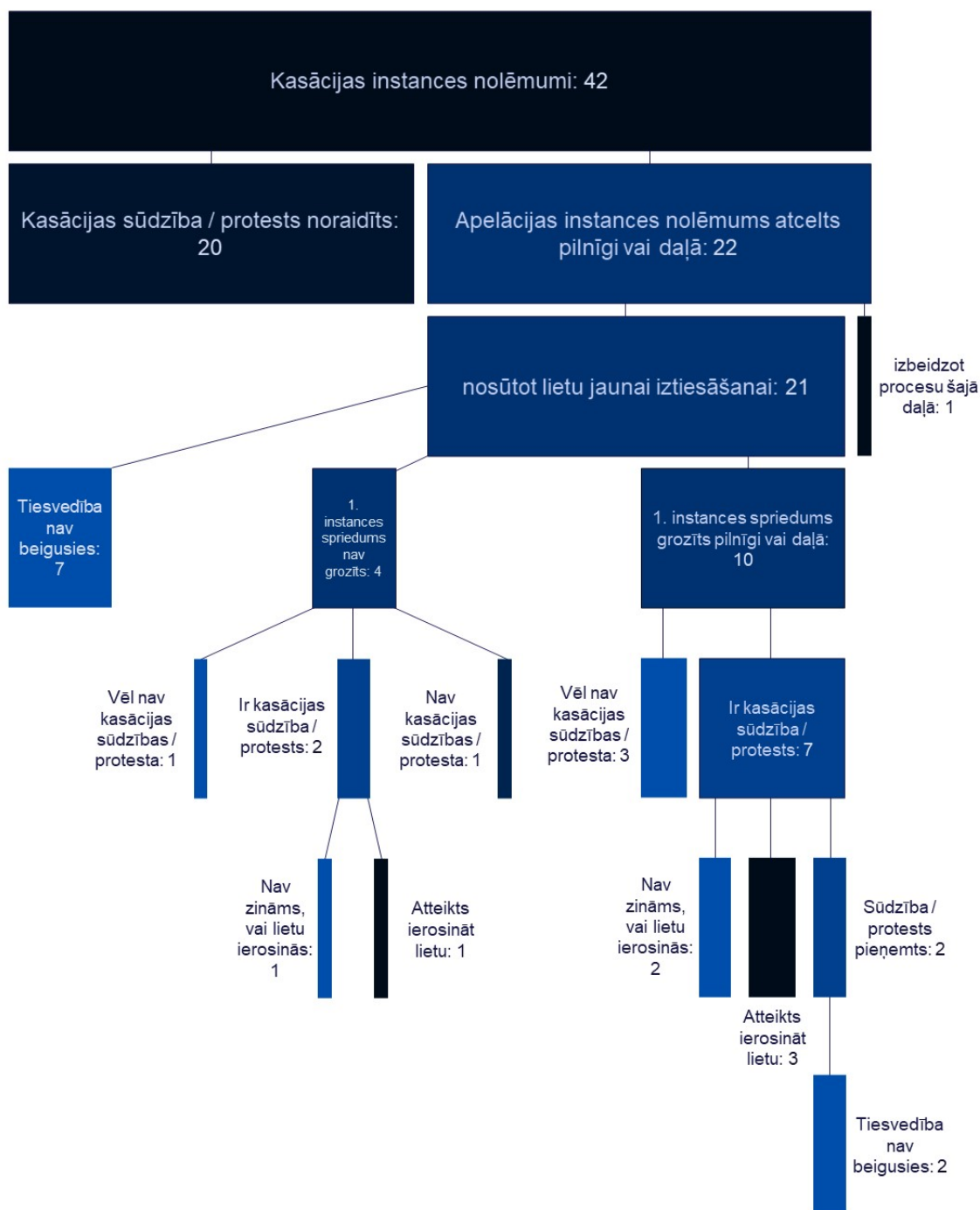
1.429. Pārskata periodā pieejami 28 apelācijas instances nolēmumi lietās, kur nav publiski pieejami vēlāki nolēmumi (ja vēlāks nolēmums ir pieejams, tad analizēts šis vēlākais nolēmums un tā pārsūdzība). Šo lietu skaitā konstatējams līdzīgs sadalījums starp gadījumiem, kad kasācijas sūdzība vai protests tālāk iesniegts (16) vai nav iesniegts (12). 14 no 16 kasācijas sūdzībām vai protestiem rezultējušies atteikumā ierosināt lietu, un divos gadījumos kasācijas tiesvedība ierosināta, bet sūdzība vai protests tomēr noraidīts.

1.430. Minētais apelācijas instances nolēmumu pārsūdzības sadalījums atspoguļots zemāk.



- 1.431. Vērtējot šos datus, secināms, ka pārskata periodā pieņemti 28 apelācijas instances tiesas nolēmumi, kuri groza pirmās instances tiesas nolēmumu pilnībā vai daļā, un ir palikuši spēkā. Ja pēc apelācijas instances tiesas nolēmuma pārsūdzības kādā lietā ir ierosināta kasācijas tiesvedība un nolēmums atcelts, tad šādas lietas analizētas zemāk – kā publicēti kasācijas instances tiesas nolēmumi. Nav konstatējamās lietas, kurās publiski pieejamais apelācijas instances tiesas nolēmums pēc pārsūdzības būtu atcelts, bet šis atceļošais lēmums nebūtu publiski pieejams.
- 1.432. Pārskata periodā analizēti 42 kasācijas instances nolēmumi lietās, kurās kasācijas tiesvedība ierosināta, bet sekojošu nolēmumu pārskata periodā nav vai tie nebija publiski pieejami. Konstatējams līdzīgs sadalījums starp lietām, kurās kasācijas sūdzība vai protests noraidīts (20) un kurās apelācijas instances nolēmums atcelts pilnīgi vai daļā (22). Vienā no šīm lietām kriminālprocess izbeigts tajā daļā, kurā apelācijas instances nolēmums atcelts. Pārējā 21 lieta nosūtīta apelācijas instances tiesai jaunai izskatīšanai. 10 gadījumos apelācijas instances tiesa nolēma grozīt pirmās instances spriedumu pilnīgi vai daļā, četrās lietās apelācijas instances tiesa atstāja pirmās instances spriedumu negrozītu un septiņās lietās apelācijas instances tiesa vēl nav pieņēmusi nolēmumu.

1.433. Tajās lietās, kurās apelācijas instance pēc jaunas izskatīšanas ir pieņēmusi kādu nolēmumu (tātad 14 no 21), tālāk konstatējami dažādi pārsūdzības rezultāti, kuri precīzāk atspoguļoti zemāk.



1.434. No kasācijas instances tiesas nolēmumu pārsūdzības rezultātiem konstatējams:

- Pārsvarā lietu, kurās apelācijas instance pieņēmusi nolēmumu pēc jaunas izskatīšanas, apelācijas instances tiesa groza pirmās instances tiesas spriedumu (pilnīgi vai daļā), proti, 10 no 14 gadījumiem.
- Neatkarīgi no iepriekšminētā apelācijas instances tiesas nolēmuma satura pārsvarā gadījumu tiek iesniegta nākamā kasācijas sūdzība vai protests (9 no 14 gadījumiem).
- Taču šīs pēdējās kasācijas sūdzības vai protesti pārsvarā nerezultējas atkārtotas kasācijas tiesvedības ierosināšanā (vismaz analizēto lietu ietvarā). Proti, trīs gadījumos nav zināms, vai kasācijas tiesvedību ierosinās, četros gadījumos atteikts ierosināt lietu un tikai divos gadījumos ierosināta lieta, bet iznākums vēl nav zināms.

1.435. Norādāms, ka šajā analīzē netiek atspoguļots, vai pirms šiem publiski pieejamajiem kasācijas instances nolēmumiem lietā ir bijusi kāda iepriekšēja kasācijas tiesvedība, t.i., vai šī ir pirmā kasācijas tiesvedība konkrētā lietā, vai tomēr jau tā ir jau atkārtota kasācijas tiesvedība.