

NODOKĻU KRĀPŠANAS FENOMENS: KVALIFIKĀCIJAS KRIMINĀLTIESISKĀ PROBLEMĀTIKA PVN JOMĀ*

Mg. iur. **Ļubova Švecova**,
Rīgas Stradiņa universitātes lektore, Latvija

Šajā rakstā analizēti nodokļu krāpšanas Latvijā un Eiropas Savienībā (ES) fenomena aktuālie jautājumi. 20 gadu darba pieredze Valsts ieņēmumu dienesta Finanšu policijas pārvaldē ļauj sniegt ieskatu nodokļu krāpšanas fenomena rašanās vēsturē un attīstībā no tā pirmsākumiem. Līdztekus ar Latvijas neatkarības atjaunošanu 1990. gada 4. maijā tika uzsākta jaunas nodokļu sistēmas izveide. Tā ļoti būtiski atšķīrās no iepriekšējās ar plānveida ekonomiku saistītās nodokļu sistēmas. Valsts ieņēmumiem bija jānodrošina jaunās valsts galveno institūtu funkcionēšana. Tēlaini izsakoties, nodokļus var saukt par asinīm, kas apgādā valsti ar spējām pildīt savas funkcijas. Nodokļi pilda fiskālo funkciju – papildina iedzīvotāju vajadzībām nepieciešamo budžetu, stimulējošo funkciju – palīdz attīstīt valstij attiecīgajā brīdī vajadzīgās nozares un sadales funkciju, proti, tiem būtu jānodrošina sociālās nevienlīdzības mazināšana. Vienkāršoti varētu teikt, ka nodoklis ir obligāts naudas maksājums, ko valsts budžetā regulāri iemaksā jebkura valstī ienākumus gūstošā persona.

Latvijas nodokļu sistēmu veido:

- 1) Nodevas (valsts nodevas saskaņā ar likumiem vai Ministru kabineta noteikumiem un pašvaldību nodevas);
- 2) Valsts nodokļi (14 veidi nodokļu saskaņā ar tiešo un netiešo nodokļu sistēmu);
- 3) Tieši piemērojamos Eiropas Savienības normatīvajos aktos noteiktie nodokļi.

Valsts nodokļu politikas mērķis ir stabili ieņēmumi valsts un pašvaldību funkciju finansēšanai, nodokļu likmju stabilitāte un prognozējamība, tautsaimniecības konkurētspēja un ienākumu taisnīgums nodokļu sistēmā. Valsts vēlas maksimizēt nodokļu ieņēmumus, bet nodokļu maksātāji vēlas saglabāt līdzekļus sava uzņēmuma attīstībai vai citām vajadzībām. Nodokļu nomaksa un publisko pakalpojumu saņemšana attiecas uz ikvienu no mums, tāpēc jautājumi par notiekošo nodokļu jomā vienmēr ir aktuāli un atrodas sabiedrības uzmanības centrā. Nodokļi jāuztver divējādā aspektā – no vienas puses, cik katrs nomaksā (valsts iekasē no indivīda), no otras puses, ko katrs saņem

pretī no valsts (veselība, izglītība, vide, ceļi un cita infrastruktūra). Valsts pati par sevi neģenerē budžetu, tas tiek veidots pārsvarā no uzņēmumu maksājumiem nodokļu ieņēmumiem, līdz ar to valsts panākumu stūrakmens ir sekmīga uzņēmējdarbība, kuras rezultātā budžetā nonāk infrastruktūras uzturēšanai un valsts attīstībai nepieciešamie līdzekļi iekasēto nodokļu veidā.

Kaut arī šī nodokļu joma ir ļoti nozīmīga, tomēr Latvijā ir maz pētījumu par nodokļu krāpšanas veidiem, krāpšanas novēršanas un apkarošanas mehānismiem. **Raksta mērķis** ir sniegt ieskatu nodokļu krāpšanas fenomena būtībā, raksturot šādas krāpšanas veidus un aplūkot nodokļu krāpšanas kvalifikācijas problemātiku kontekstā ar Krimināllikuma (KL) 218. un 177. pantu. Pētījumā tiks izmantota kontentanalīze, lai noskaidrotu nodokļu krāpšanas fenomena problemātiku.

Latvija, kā ES dalībvalsts, aktīvi piedalās kapitāla, darbaspēka, preču un pakalpojumu plūsmā, integrējas starptautiskajā tirgū, izstrādā aktuālas nodokļu politikas nostādnes, harmonizē atbilstoši ES prasībām nodokļu regulējumu, pilnveido nodokļu administrācijas darbu. Latvija ir uzņēmusies arī pienākumu daļu no ienākumiem nodokļu veidā ieskaitīt Eiropas Savienības budžetā. Šajā ikgadējā maksājumā ietilpst arī pievienotās vērtības nodokļa (PVN) resurss, kas tiek maksāts kā noteikts procents (0,3%) no dalībvalstu aprēķinātās t. s. harmonizētās pievienotās vērtības nodokļa bāzes¹.

Nodokļu jomā notiekošās krāpšanas visbiežāk ir saistītas tieši ar pievienotās vērtības nodokli. Tāpēc nodokļu krāpšanas problēmas ir aktuālas ne vien Latvijā, bet arī ES. Ēnu ekonomikas īpatsvars valstī un krāpšanas nodokļu jomā ir savstarpēji saistītas

* Pētījums prezentēts Starptautiskajā zinātniski praktiskajā konferencē “SABIEDRĪBA. CILVĒKS. DROŠĪBA. 2016. DROŠĪBA UN TIESISKĀ KĀRTĪBA ĢEOPOLITISKO RISKU APSTĀKĻOS” 2016. gada 22. aprīlī Rīgā. Konferencē rīkotāji Baltijas Starptautiskā akadēmija un sabiedriskā organizācija *Society for Baltic Security*

parādības, jo ēnu ekonomika ir ienākumi no visām legāli saražotajām precēm un pakalpojumiem, kas tiek apzināti slēpti no valsts iestādēm, nemaksājot nodokļus. Rīgas Ekonomikas augstskolas Ilgtspējīga Biznesa Centra pētījumā „Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009–2014” norādīts: „ēnu ekonomika Igaunijā un Lietuvā krītas gan kopumā, gan attiecībā uz visām komponentēm. Kopš 2012. gada ēnu ekonomika Latvijā pieaug no 21,1% līdz 23,8% un 2014. gadā ēnu ekonomika praktiski saglabājusies 2013. gada līmenī – 23,5%. Tādējādi plaisa starp Latviju un pārējām Baltijas valstīm ir pieaugusi. Latvijā 2014. gadā salīdzinoši ar 2013. gadu ir samazinājušās aplokšņu algas, bet būtiski pieaugusi ienākumu neuzrādīšana”². Saskaņā ar ekspertu aprēķiniem 2015. gadā Latvijas ēnu ekonomikas īpatsvars bija 21,3 % (vidējais ēnu ekonomikas līmenis ES ir 18,3%)³. Efektīvi novēršot un apkarojot nodokļu krāpšanu, tiktu panākta ēnu ekonomikas apmēra samazināšana, uzlabota uzņēmējdarbības godīgas konkurences vide un nodrošināts lielāks sociālo vajadzību klāsts valstī. 2015. gadā valsts budžetā lielākie bija tieši pievienotās vērtības nodokļa ieņēmumi – 1,903 miljardi eiro, bet šie ieņēmumi bija tikai 98,3% no plānotā apjoma (1,936 miljardi eiro 2015. gadā)⁴. Turklāt saskaņā ar Eiropas Komisijas ekspertu secinājumiem⁵ Latvijā PVN iekasēšanas plaisa ir divreiz lielāka, nekā vidēji ES – 30%. Saskaņā ar ekspertu aprēķiniem izvairīšanās no PVN shēmu rezultātā valsts budžets ik gadu zaudē vismaz 500 miljonu eiro⁶.

Ārvalstu investoru padome Latvijā ir norādījusi, ka ēnu ekonomikas cēloņi ir neefektīva likumu piemērošana un nepietiekoša kontrole, korupcija un politiskās spēles, nodokļu maksāšanas ieguvumu trūkums, augsts ienākuma nodoklis, kā arī iedzīvotāju attieksme pret nodokļu maksāšanu.

Nodokļu krāpšana skar dažādus nodokļu sistēmā ietilpstošo nodokļu veidus, proti, iedzīvotāju ienākuma nodokli, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, muitas nodokli un vislielākā mērā – pievienotās vērtības nodokli. Rakstā pievērsīsimies tikai pievienotās vērtības nodokļa krāpšanas problemātikai, ņemot vērā šādas krāpšanas aktualitāti un izplatības līmeni.

Latvijas normatīvajos aktos nodokļu krāpšana nav īpaši definēta, bet Eiropas Komisijas 2012. gada 27. jūnija paziņojumā Eiropas Parlamentam un Padomei „Par konkrētiem veidiem, kā pastiprināt cīņu pret krāpšanos nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tostarp attiecībā uz trešajām valstīm” ir sniegta sekojoša definīcija – „Krāpšana nodokļu jomā ir apzināta

izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, un tā ir sodāma saskaņā ar krimināltiesībām. Termins attiecas uz situācijām, kad tiek iesniegtas apzināti nepatiesas deklarācijas vai viltoti dokumenti. Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas parasti ir nelikumīgas darbības, kad tiek slēpts vai ignorēts pienākums maksāt nodokli, t. i., nodokļu maksātājs maksā mazāk nodokļu, nekā viņam ir likumīgi jāmaksā, un tas tiek darīts, no nodokļu iestādēm slēpjot ienākumus vai informāciju”⁷.

Likumā „Par nodokļiem un nodevām” ir noteikts, 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 atlaizu piemērošana vai jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji”⁸.

Ar terminu „nodokļu krāpšana” šajā rakstā ir apzīmētas darbības, kuru rezultātā valsts budžetā netiek nomaksāti nodokļi pilnā apmērā un par kurām saskaņā ar tiesību aktiem paredzēta administratīvā vai kriminālatbildība.

Nodokļu krāpšana parasti notiek trīs veidos:

- 1) Vienkāršākais veids ir neuzrādīt (slēpt) pilnā apmērā ar nodokļi apliekamo objektu – grāmatvedībā nepilnīgi uzskaitīti ienākumi (ienākumi skaidrā naudā), laboti dati kases sistēmās, kases aparātos. Piemēram, plašsaziņas līdzekļos minēti gadījumi, kad šādi nodarījumi izdarīti populāros ēdināšanas uzņēmumos.
- 2) Sarežģītāks veids ir gadījumos, ja tiek nepamatoti palielināti priekšnodokļa atskaitījumi, tas saistīts ar PVN sistēmas izmantošanu, izveidojot uzņēmumu ķēdes un rezultātā samazina ar priekšnodokļa atskaitījumiem budžetā maksājamās nodokļa summas. Piemēram, presē aprakstītas ekskluzīvu automašīnu realizācijas shēmas.
- 3) Izmantojot fiktīvus dokumentus, tiek nepamatoti pieprasīts atmaksāt no valsts budžeta PVN. Šādi nodarījumi izraisa vislielāko kaitējumu valsts budžetam, turklāt kropļo konkurenci un biznesa vidi, jo darījumi faktiski nav notikuši.

Gan Latvijas, gan citu ES valstu tiesībās pasākumu kopumu cīņai ar nodokļu krāpšanu var iedalīt divos veidos:

- administratīvie pasākumi,
- kriminālatbildība.

Administratīvo regulējumu īsteno saskaņā ar sekojošiem galvenajiem tiesību aktiem: likums Par nodokļiem un nodevām, Pievienotās vērtības nodokļa likums⁹, Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss¹⁰, kā arī citiem nodokļu jomu regulējošiem normatīvajiem aktiem. Atbildība par nodokļu pārkāpumiem izpaužas kā uzrēķināta nokavējuma nauda vai soda nauda, vai atkarībā no pārkāpuma saguma, saskaņā ar Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa divpadsmitās un divpadsmitās „A” nodaļas pantiem – kā naudas sods.

Pievienotās vērtības nodokļa sistēmas būtiskākos pamatelementus un darbības sistēmu, kā arī ļaunprātīgas izmantošanas mehānismus administratīvās pieejas kontekstā, ir analizējis V. Stūrmanis rakstā „Pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīga izmantošana”¹¹. V. Stūrmanis, turpinot nedēļrakstā „Jurista Vārds” uzsāktu diskusiju par PVN sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, norāda, ka PVN lietu kategorijā, kur darījumi pašos pamatos nav notikuši, nav risināmi administratīvā procesa ietvaros (pašreizējā PVN lietu prakse), jo administratīvajā procesā tiek liegtas tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli, kas prettiesiskas rīcības dēļ pašos pamatos nav izmantojamas¹². Autores ieskatā V. Stūrmaņa viedoklis, ka šādām lietām jābūt pakļautām kriminālprocesam un ar saturu piepildītām kriminālprocesa ietvaros, ir diskusiju vērts.

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013. gada 10. septembra spriedumā lietā SKA-12/2013 par apzinātu iesaistīšanos krāpnieciskās darbībās norādītas prasības par pierādījumiem, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem:

- 1) Darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti);
- 2) Pieteicēja pati iesaistījusi darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā;
- 3) Pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu¹³.

Uzņēmumu dokumentos darījumus kā fiktīvus var atpazīt pēc sekojošām pazīmēm:

- 1) Darījuma rezultātā persona (labuma guvējs) iegūst nodokļu priekšrocības, kādas tā bez šī darījuma nevarētu saņemt;
- 2) Darījums nedod personai nekādu citu labumu, un nav cita ekonomiska pamatojuma, kāpēc persona šajā darījumā ir iesaistījusi.

Smagākajos, sabiedrībai kaitīgākajos gadījumos tiek īstenota krimināltiesiskā pieeja.

Lai nepieļautu nozīmīga kaitējuma radīšanu sabiedrībai, Krimināllikumā nosaka atbildību par noteiktiem kaitīgiem nodarījumiem, un tiesiskās attiecības tiek risinātas Kriminālprocesa likumā noteiktās kārtības ietvaros.

Krimināltiesiskās atbildības ietvaros nozīmīgs ir 2003. gadā pieņemtais likums „Par Konvenciju par Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardzību”. Likuma mērķi ir nodrošināt, lai Latvijas normatīvie akti krimināltiesību jomā veicina efektīvu Eiropas Kopienu finanšu interešu aizsardzību. Tā kā daļa no nodokļu ieņēmumiem veido ES kopējo budžetu, tad noziedzīgo nodarījumu atklāšana un novēršana nodokļu jomā ir aktualitāte Eiropas līmenī. Konvencijā ir noteikta krāpšanas, kas ietekmē Eiropas Kopienu finanšu intereses, definīcija:

„1) Krāpšanai, kas ietekmē Eiropas Kopienu finanšu intereses, šīs Konvencijas nozīmē ir jāsaturs šādas pazīmes:

- (a) attiecībā uz izdevumiem, jebkura apzināta darbība vai bezdarbība attiecībā uz:
 - viltotu, nepareizu vai nepilnīgu apgalvojumu vai dokumentu lietošanu vai uzrādīšanu, kā rezultātā ir notikusi nelikumīga piesavināšanās vai pretlikumīga līdzekļu paturēšana no Eiropas Kopienu Kopbudžeta fondiem vai budžetiem, kurus administrē Eiropas Kopienas, vai kurus administrē Eiropas Kopienu vārdā,
 - informācijas neizpaušana, tādējādi pārkāpjot īpašu pienākumu, kam ir tādas pašas sekas,
 - līdzekļu ļaunprātīga izmantošana, kas neatbilst mērķiem, kam šie līdzekļi tika sākotnēji piešķirti;
 - (b) attiecībā uz ieņēmumiem, jebkura apzināta darbība vai bezdarbība attiecībā uz:
 - viltotu, nepareizu vai nepilnīgu apgalvojumu vai dokumentu lietošanu vai uzrādīšanu, kā rezultātā ir noticis nelikumīgs samazinājums Eiropas Kopienu Kopbudžeta fondos vai budžetos, kurus administrē Eiropas Kopienas, vai kurus administrē Eiropas Kopienu vārdā,
 - informācijas neizpaušana tādējādi pārkāpjot īpašu pienākumu, kam ir tādas pašas sekas,
 - likumīgi iegūtu līdzekļu ļaunprātīga izmantošana, kam ir tādas pašas sekas.
- 2) Saskaņā ar 2. panta otro daļu, katra Dalībvalsts veic nepieciešamos un piemērotos pasākumus, lai iestrādātu šī panta pirmo daļu savos nacionālajos normatīvajos aktos krimināltiesību jomā tādā veidā, lai tajā minētās darbības tiktu atzītas par noziedzīgiem nodarījumiem.
 - 3) Saskaņā ar 2. panta otro daļu, katra Dalībvalsts veic arī nepieciešamos pasākumus, lai

nodrošinātu, ka sagatavošanās vai apgādāšana ar viltotiem, nepareiziem vai nepilnīgiem apgalvojumiem vai dokumentiem, ja tam ir šī panta pirmajā daļā minētās sekas, tiek atzīta par noziedzīgu nodarījumu, ja vien tas jau nav sodāms kā atsevišķs noziedzīgs nodarījums vai kā līdzdalība, uzskūdišana vai mēģinājums izdarīt krāpšanu, kas definēta šī panta pirmajā daļā.

- 4) Vainas forma darbībā vai bezdarbībā, kas minēta šī panta pirmajā un trešajā daļā, var tikt noteikta, vadoties pēc objektīviem un faktiskiem apstākļiem¹⁴.

Atbilstoši šiem kritērijiem Latvijā atbildība par nodokļu krāpšanu noteikta Krimināllikuma 218. pantā – Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un 177. pantā – Krāpšana¹⁵.

Šos nodarījumus norobežojošs kritērijs ir tas, ka, izdarot krāpšanu, vainīgā persona iegūst svešu mantu, bet, izvairītos no nodokļu nomaksas, vainīgās personas darbība vai bezdarbība ir vērsta uz to, lai nemaksātu nodokļus, iegūtu tiesības uz nodokļu samazināšanu, pārmaksāta nodokļa izmantošanu, sedzot nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo nodokļu summas.

Teorētiski var nodalīt šādus Krimināllikuma 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva elementus:

- Objekts – tautsaimniecības intereses valsts ieņēmumu sfērā, nodarījuma priekšmets – likumā noteiktie nodokļi.
- Objektīvā puse – bezdarbība, ja notiek izvairīšanās no nodokļu nomaksas; darbība, ja notiek ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšana vai samazināšana. Nodarījums pabeigts, ja ar nodarījumu valstij vai pašvaldībai nodarīti zaudējumi lielā apmērā.
- Subjektīvā puse izpaužas tieša nodoma veidā.
- Nodarījuma subjekts ir nodokļu maksātājs, tāpat speciāls subjekts, fiziska persona, kurai ir pienākums maksāt valsts noteiktos nodokļus. Krimināllikuma 177. pantā paredzētajam nodarījumam varam nodalīt šādus sastāva elementus:
 - Objekts – budžeta intereses (ja nodarījums izdarīts nodokļu jomā).
 - Objektīvā puse – tiesību uz mantu iegūšana ar viltu, ja krāpšanas ceļā iegūst tiesības uz mantu. Nodarījums pabeigts ar brīdi, kad vainīgais ar viltu ieguvis tiesības, kas dod viņam iespēju nelikumīgi saņemt svešu mantu.

– Subjektīvā puse izpaužas nodoma veidā (persona apzinās nodarījuma kaitīgumu, paredz zaudējumu nodarīšanu un vēlas iedzīvoties no prettiesiski iegūtā mantiskā labuma).

– Subjekts – fiziska persona, kura ir VID reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātājs.

Jāatzīmē tas, ka pirmstiesas procesā un iztiesāšanā no 2008. gada līdz 2013. gadam, pastāvēja atšķirīgi viedokļi par pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanas kvalifikāciju, nepamatoti atskaitot PVN vai/un saņemot PVN pārmaksu no valsts budžeta. Diskusijas par noziedzīgo nodarījumu PVN krāpšanas jomā krimināltiesisko kvalifikāciju notiek joprojām¹⁶. 2013. gadā Latvijas Republikas Augstākās tiesas veiktā plašā un aptverošā pētījumā „Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas”¹⁷ profesore Dr. iur. V. Liholaja kopsavilkumā sniedza atziņas par noziedzīgo nodarījumu nodokļu krāpšanas jomā kvalifikācijas redzējumu un tā pamatojumu. Professore norādīja, ka, kvalificējot noziedzīgo nodarījumu saskaņā ar Krimināllikuma 218. pantu, obligāti jākonstatē, ka persona, veicot konkrētas darbības vai pieļaujot bezdarbības aktu, ir vēlējusies izvairīties no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, jo līdzīgi faktiskie apstākļi var liecināt arī par cita noziedzīga nodarījuma, t. i., krāpšanas nodokļu un nodevu iekasēšanas jomā pazīmēm, kas saistīta ar it kā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas pieprasīšanu vai saņemšanu.

Tāpat tika atzīts, ka, norobežojot Krimināllikuma 218. un 177. pantā paredzētos noziegumus, kuri, kā viens, tā otrs, var tikt izdarīti ar viltu, kad nodarījums saistīts ar nenotikušiem darījumiem, par kuriem aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis un Valsts ieņēmumu dienestam sniegtas nepatiesas ziņas, nepamatoti iekļaujot priekšnodokļa sastāvā pievienotās vērtības nodokļa summas par nenotikušajiem darījumiem, nepieciešams vadīties no Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta skaidrojumiem, kas rodami 2013. gada 26. marta lēmumā lietā Nr. SKK-3/2013 un 2013. gada 30. aprīļa lēmumā lietā Nr. SKK-11/2013 un satur būtiskas atziņas par Krimināllikuma 218. un 177. pantā paredzēto noziegumu norobežošanu un vienotu tiesas prakses izveidošanu šajā jomā.

Analizējot Krimināllikuma 218. un 177. pantā ietverto noziedzīgo nodarījumu **sastāva objektīvās un subjektīvās pazīmes**, Senāta

Kriminālietu departaments norādīja uz atšķirībām objektā, kas Krimināllikuma 218. panta gadījumā ir tautsaimniecības intereses un valsts intereses nodokļu ieņēmumu jomā, bet krāpšanas gadījumā – cietušās personas mantiskās intereses; atšķirīgs ir noziedzīga nodarījuma priekšmets – attiecīgi pievienotās vērtības nodoklis un sveša manta (budžeta līdzekļi); no subjektīvās puses Krimināllikuma 218. pantā ietvertu noziegumu raksturo nodoms panākt savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanu no pārmaksātā nodokļa summām, savukārt Krimināllikuma 177. pantā ietvertu noziegumu raksturo nodoms iegūt svešu mantu.

Tāpat nozīmīga ir atziņa, ka, izdarot Krimināllikuma 177. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, vainīgā persona iegūst svešu mantu – PVN nodokli, ko budžetā iemaksāja citi nodokļu maksātāji, bet, izdarot Krimināllikuma 218. pantā paredzēto nodarījumu, vainīgās personas darbība ir virzīta uz to, lai iegūtu tiesības samazināt valsts budžeta PVN nodokļa maksājumus, t.i., laisāņemto no gala patērētājiem PVN nodokli, paturēt savā rīcībā, mākslīgi palielinot priekšnodokļa veidā atskaitāmās summas. Ja saimnieciskā darbība netiek veikta, bet noslēgti tikai fiktīvi darījumi, valsts tautsaimniecības intereses nodokļu iekasēšanas jomā netiek apdraudētas, jo nav iespējams nodoklis no neeksistējoša darījuma, un līdz ar to attiecīgajos apstākļos personas darbības kvalificējamās saskaņā ar Krimināllikuma 177. panta attiecīgo daļu.

Ja uzņēmums, kas ir reģistrēts kā pievienotās vērtības maksātājs, ne tikai slēdz fiktīvus darījumus, bet arī reāli veic saimniecisko darbību, taču deklarācijās norāda priekšnodokli atskaitāmās summas saistībā ar fiktīviem darījumiem, tad, lai pareizi izlemtu par nodarījuma kvalifikāciju, jāņem vērā arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1. panta 9. punktā, 2. panta otrajā daļā, 10. panta pirmajā daļā, 12. panta 12.2, 12.3, 12.4, 12.5, 12.6, 12.8, 12.9 daļā skaidroto, kas ir pievienotās vērtības nodoklis, priekšnodoklis un nodokļu pārmaksa. No minētā likuma normām secināms, ka priekšnodokļa atskaitīšanas būtība ir savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšana. Tādējādi, ja uzņēmums veic saimniecisko darbību un slēdz reālus darījumus, turpmāk iespējama izvairīšanās no nodokļu nomaksas uz tā rēķina, ka priekšnodoklis atskaitīts arī par ne-notikušiem darījumiem.

Jasaistībā ar fiktīviem darījumiem izveidojušos nodokļu pārmaksu persona pieprasījusi atmaksāt, vai, izmantojot likuma „Par pievienotās vērtības

nodokli” 12. panta 12.6, 12.9 daļā minētajos gadījumos tiesības saņemt pārmaksāto nodokļa summu, tad nodarījums par naudas summas iegūšanu par pārmaksāto nodokli jākvalificē arī saskaņā ar Krimināllikuma 177. panta attiecīgo daļu kā pabeigta vai nepabeigta krāpšana, ņemot vērā vainīgās personas nodoma realizēšanas pakāpi. Šādos gadījumos vainīgās personas darbības ir izgājušas ārpus Krimināllikuma 218. panta otrās daļas aizsargātām interesēm, naudas iekasēšanas jomas, un tāpēc nodarījums jākvalificē kā krāpšana.

Tiesu prakses apkopojumā ”Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas” tika risināts arī **jautājums par noziedzīgo nodarījumu pabeigšanas brīdi**. Šis brīdis Krimināllikuma 218. pantā un 177. pantā ir atkarīgs no noziedzīga nodarījuma izdarīšanas stadijas. Izvairīšanās no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kopumā uzskatāma par pabeigtu ar nodokļa vai tam pielīdzinātā maksājuma faktiskās nenomaksāšanas brīdi, proti, ar nodokļa iemaksāšanas termiņa par noteiktu taksācijas periodu iestāšanos, kad, vai nu, vispār nenomaksājot nodokli, vai arī nomaksājot to daļēji, valstij tiek nodarīts zaudējums lielā apmērā, nesaņemto vai daļēji saņemto nodokļu maksājumu veidā. Tiesu prakses apkopojumā, atsaucoties uz judikatūrā paustām atziņām, tiek norādīts, ka jautājums par izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas lielā apmērā, citādi risināms gadījumos, kad iesniegtas nepatiesas ziņas par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Augstākās tiesas Senāta Krimināltiesību departaments 2013. gada 26. marta lēmumā lietā Nr. SKK-3/2013 izskaidrojis, ka zaudējums budžetā tiek nodarīts ar brīdi, kad pārmaksātais nodoklis reāli izmantots, lai segtu nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli, citus nodokļus vai segtu nodokļu un nodevu parādus. Kamēr nav konstatēta pārmaksātā nodokļa reāla izmantošana, nodarījums kvalificējams kā nepabeigts Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums. Krāpšana būs pabeigta ar brīdi, kad nodokļu maksātājs saņems budžeta līdzekļus savā kontā vai izmantos, lai segtu nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo PVN, citus nodokļus vai segtu nodokļu un nodevu parādus.

Kvalificējot noziedzīgo nodarījumu kā krāpšanas mēģinājumu, ir jāpiemēro Krimināllikuma 15. panta trešā daļa – kriminālatbildība iestājas tikai par smagiem vai sevišķi smagiem noziegu-

miem, t. i. personu grupā pēc iepriekšējas vienošanās, lielā apmērā, organizētā grupā. Turklāt, noziedzīgais nodarījums nav turpināts no vainīgā gribas neatkarīgu iemeslu dēļ.

Pētījumā akcentēta arī atbilstošajos likumos noteikto prasību ietekme uz nodarījuma kvalifikāciju. Proti, PVN nodokļu krāpšanas gadījumus interpretē saskaņā ar PVN likuma 109. panta ceturtās daļas nosacījumiem, kur reglamentēta pārmaksātā nodokļa atmaksāšanas kārtība: „Beidzoties taksācijas gadam, *Valsts ieņēmumu dienests* šā panta trešajā daļā minēto *pārmaksu atmaksā* reģistrētā nodokļa maksātāja norādītajā bankas kontā 10 dienu laikā pēc tam, kad Valsts ieņēmumu dienests apstiprinājis pārmaksāto nodokļa summu par taksācijas gadu”, kas paredz, ka Valsts ieņēmumu dienests pieņem lēmumu, veicot iesniegto PVN deklarāciju pārbaudi, atmaksāt pārmaksāto nodokli vai neatmaksāt, t. i. PVN nodoklis netiek atmaksāts no vainīgā gribas neatkarīgu apstākļu dēļ – nav izdevies sasniegt nodomāto noziedzīgo rezultātu. Krimināllikuma 177. un 218. pantā paredzētie noziedzīgie nodarījumi neveido noziedzīgo nodarījumu ideālo kopību. Gadījumā, ja vainīgā persona ir izvairījusies no nodokļu vai nodevu nomaksas, kā arī, maldinot Valsts ieņēmumu dienestu vai citu institūciju, kas administrē nodevu vai nodokļu iekasēšanu, pieprasījusi it kā pārmaksātā nodokļa/nodevas atmaksu, izdarītais kvalificējams kā krāpšana (KL 177. pants) un izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas (KL 218. pants) reāla kopība.

Augstākās tiesas Krimināllietu departaments 2015. gada 12. februāra lēmumā lietā Nr. SKK-12, norādīja, ka, nodalot krāpšanas sastāvu no izvairīšanās no nodokļu nomaksas sastāva, ir jāizvērtē, vai uzņēmums ir nodarbojies ar saimniecisko darbību – tas ir pamats, kas turpmāk, lemjot par noziedzīga nodarījuma kvalifikāciju, nosaka, vai ir notikusi izvairīšanās, vai noziedzīgs nodarījums kvalificējams kā krāpšana¹⁸. Būtiska atšķirība, kas norobežo šos divus noziedzīgos nodarījumus, izpaužas tajā apstākļi, ka, izdarot krāpšanu, vainīgā persona iegūst svešu mantu, t. i. valsts budžeta līdzekļus PVN veidā, savukārt izvairoties no nodokļu nomaksas, vainīgās personas darbības vai bezdarbība ir vērsta uz to, lai neatdotu savu mantu citam, t. i. komercdarbības rezultātā, iekasētos PVN līdzekļus no gala pircēja patur savā rīcībā (pilnā apmērā vai daļēji), nepārskaitot tos valsts budžetam¹⁹.

Atklājot noziedzīgos nodarījumus, nozīmīgas var būt ārvalstu literatūrā norādītās pazīmes, kas var liecināt par nodokļu krāpšanu²⁰:

- 1) Uzņēmuma vadība neizprot tirgus un preču aprites tendences, vai arī bieži tiek nomainīti valdes locekļi. Neskatoties uz to, ja krāpšanas organizē un veic ļoti mazs personu skaits, PVN krāpšanas shēmā nepieciešama dalībnieku daudzveidība, lai sadalītu ieguvumu, samazinātu atbildību, un galvenokārt, lai apgrūtinātu izmeklēšanu, līdz ar to kopēja pazīme ir iesaistīto pušu daudzveidība. Kā arī piegādātāju un pircēju – dalībnieku, kas veic PVN krāpšanu ātra nomaiņa.
- 2) Uzņēmums bieži izmaina darbības sfēras un aprītē esošo preču veidus. Dažas preces vai komercdarbības veidi ir riskantāki nekā citi, bet teorētiski krāpšanu var attiecināt uz visiem preču veidiem, un krāpnieki ātri un viegli pilnveido savas darbības, kamēr vien viņu rīcībā ir krāpšanai nepieciešamās struktūras. Tāpat ir jāpiezīmē, ka dažas shēmas funkcionē bez jebkādam precēm, bet tikai ar faktūrrēķinu un naudas plūsmu palīdzību.
- 3) Krāpšanas shēmu mehānisma viena no kopīgām pazīmēm ir darījumu starptautiskais raksturs. Šāds krāpšanas veids gandrīz vienmēr nevar būt veikts tikai nacionālā līmenī, un tajā ir iesaistīti vismaz divu ES valstu personas. Izņēmumi ir viltotā eksporta gadījumi, viltotās ES piegādes un PVN neregistrēšana.
- 4) Preču apgrozījuma ievērojams pieaugums īsā laikā.
- 5) Piedāvājumi pēc pašu iniciatīvas tiek nosūtīti tirgū maz pazīstamiem uzņēmumiem, kas garantē lielu peļņu.
- 6) Darījumi, kas atkārtojas ar vienādu vai zemāku preces vērtību un nelielu vai pastāvīgu peļņu, piemēram, viens eiro par vienu preces vienību.
- 7) Nenodrošināts aizdevums ar pārāk lieliem procentiem vai pārāk apgrūtinātiem nosacījumiem.
- 8) Rīkojums pārskaitīt naudas summas trešajām personām vai uz ofšora kontiem.
- 9) Darījumi ar vērtīgām, mazgabarīta precēm.
- 10) Ienākošo līdzekļu nekavējošs pārskaitījums uz viltus uzņēmumu kontiem.
- 11) Tādu kontu esamība, kas tiek izmantoti tikai, lai saņemtu un pārskaitītu lielas naudas summas.
- 12) Maksājuma metodes – finanšu plūsmas tiek organizētas ļoti piesardzīgi, arvien vairāk atdalot no preču plūsmas: parasti maksājumi tiek veikti internetā un notiek

naudas pārvedumi uz banku kontiem trešajās valstīs. Naudas plūsma parasti notiek pretējā virzienā salīdzinājumā ar preču plūsmu: var pamanīt, ka krāpšanas shēmas dalībniekiem ir nepieciešama nauda pirms tiek saņemtas preces vai pakalpojumi, kas ir aizdomīgu darījumu indikators.

- 13) Uzņēmuma kopējais naudas apgrozījums ir samērā liels, bet konta atlikums attiecībā pret apgrozījumu ir nesamērīgi zems.
- 14) Samērā lielu naudas summu izņemšana no konta.
- 15) Uzņēmums nepublicē ikgadējās atskaites un veic darbības, kas neatbilst tā korporatīviem mērķiem.
- 16) Nekavējoties tiek apmaksāti tādi rēķini, kas neatbilst uzņēmuma finanšu iespējām.
- 17) Trūkst obligāto datu fakturrēķinos, piemēram, PVN maksātāja numurs, datums utt.
- 18) Uzņēmumu vada ārvalstnieki, kas iepriekš nav ieņēmuši vadošus amatus un kuriem nav deklarētas adreses uzņēmuma reģistrācijas valstī.
- 19) Rēķins par uzņēmuma darbību bieži vien neatbilst uzņēmuma darbībai.
- 20) Tāda apjoma aizdevumu saņemšana, kas ir līdzvērtīgs atgrieztajai PVN summai (shēmas sākotnējai finansēšanai).

Mūsdienīgai pieejai, apkarojot un novēršot nodokļu krāpšanu, jākoncentrējas uz nodokļu maksātāja uzvedības analīzi, un tās pamatā ir **riska pārvaldīšanas atbilstības** pastiprināta izmantošana nodokļu maksātāju kontroles procesā. Attiecībā uz nodokļu maksātāja nestandarta vai neatbilstošu uzvedību nodokļu administrācijai jāizvēlas atbilstoši „instrumenti” un līdzekļi, lai koriģētu nodokļu maksātāja darbību atbilstoši likumam un novērstu krāpniecības iespēju. Metodes var ietvert dažāda veida novēršanas un represīvos līdzekļus, tās var būt arī normatīvo aktu vienkāršošana, informēšana, komunikācija, horizontālā novērošana, vienuspusēja novērošana, nodokļu audits, datu ticamības pārbaudes, tematiskās pārbaudes, izmeklēšana. Metodes izvēles kārtībā tiek piemērotas attiecībā uz vienu nodokļu maksātāju grupu vai grupām, kuru starpā pastāv darījumi ar iespējamu krāpniecisku shēmu PVN jomā. Vairāku preventīvo līdzekļu vienlaicīga piemērošana attiecībā uz aizdomīgo nodokļu maksātāju vai nodokļu maksātāju grupu ne tikai apstādinās tālāko krāpšanu, bet arī būtiski atvieglos iespējamās izmeklēšanas darbības. Parasti nodokļu administrācijai reaģē uz incidentu.

Bet, izmantojot riska pārvaldīšanas atbilstības stiprināšanu, nodokļu administrācijas darbības attiecībā uz visiem nodokļu maksātājiem būtu strukturētas un sistemātiskas.

Secinājumi

- 1) Tipiskākās nodokļu krāpšanas var iedalīt trīs veidos:
 - 1.1. neuzrādot (slēpjot) pilnā apmērā ar nodokli apliekamo objektu – grāmatvedībā neuzskaitīti ienākumi (ienākumi skaidrā naudā), laboti dati kases sistēmās, kases aparātos;
 - 1.2. nepamatoti palielinot priekšnodokļa atskaitījumus, izmantojot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, izveidojot fiktīvu uzņēmumu ķēdes;
 - 1.3. nepamatoti pieprasot atmaksāt no valsts budžeta pievienotās vērtības nodokli, pamatojoties uz viltotiem dokumentiem.
- 2) Izplatītākais nodokļu krāpšanas veids ir krāpšana ar pievienotās vērtības nodokli. Latvijas PVN sistēma ir izveidota un harmonizēta atbilstoši vienotai Eiropas Savienības politikai attiecībā uz šo nodokli. Iespējamie trūkumi PVN sistēmā var radīt iespēju negodprātīgi to izmantot un veikt nodokļu krāpšanu.
- 3) Nošķirot izvairīšanos no nodokļu nomaksas, par kuru noteikta atbildība KL 218. pantā, no nodokļu krāpšanas, kas reglamentēta KL 177. pantā, noteicošā ir noziedzīgā nodarījuma sastāva **objektīvo pazīmju izpausmes** precīza noskaidrošana un pierādīšana.
- 4) Izvairoties no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas atbilstoši KL 218. pantam, noziegums var izpausties tikai ar personas aktīvām darbībām, samazinot šī nodokļa bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un šādi **samazinot** aprēķināmo un valsts budžetā iemaksājamo nodokļa apmēru, proti, tiek samazināta ar PVN apliekamā bāze, izmantojot tiesības atskaitīt priekšnodokli par reāli neveiktiem darījumiem. Nodokļu krāpšana saskaņā ar KL 177. pantu izpaužas kā personas aktīvas darbības, bet jau iegūstot **savā rīcībā** fiktīvi izveidoto pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu. Zaudējums budžetam tiek nodarīts ar brīdi, kad pārmaksātais nodoklis reāli saņemts vai izmantots, lai segtu nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli, citus nodokļus vai segtu nodokļu un nodevu parākus.

- 5) Novēršot un apkarojot nodokļu krāpšanu, iestāžu rīcībā ir iespēja pielietot gan administratīvus, gan krimināltiesiskus prettiesisku darbību ierobežošanas paņēmienus.
- 6) Autore uzskata, ka tikai **sistēmiska pieeja** **riska pārvaldīšanai** var nodrošināt efektīvu nodokļu krāpšanas PVN jomā novēršanu, identificēšanu un pārtraukšanu, vienlaikus liela nozīme ir sabiedrības informēšanai par ieguvumiem no nodokļu nomaksas.

Atsauces

- ¹ Eiropas Savienības budžets. Kas ir Eiropas Savienības budžets? Pieejams: www.fm.gov.lv.
- ² Sauka A., Putniņš T. SSE Rīga un SEB ēnu ekonomikas pētījums Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009. – 2014. <http://www.sseriga.edu/en/news-and-events/news/shadow-economy-index-2009-2014.html>
- ³ Ēnu ekonomikas apmērs Latvijā līdz 2020. gadam jāsamazina līdz Eiropas vidējam līmenim, uzsver Reirs. DELFI Business. 2015. gada 4. jūnijs.
- ⁴ Pērn VID administrētie budžeta ieņēmumi par 4,37 miljoniem jeb 0,1% pārsniedz plānu. TVNET LETA.
- ⁵ Plaisa budžetā palielinās. Latvijas Avīze. 2015. gada 11. septembris.
- ⁶ Karuselis 20 gadu garumā. Diena. 2016. gada 12. septembris.
- ⁷ Rīcības plāns, kā pastiprināt cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. www.ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_lv.pdf.
- ⁸ Likums Par nodokļiem un nodevām. Pieejams: www.likumi.lv.
- ⁹ Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss. Pieejams: www.likumi.lv.
- ¹⁰ Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss. Pieejams: www.likumi.lv.
- ¹¹ Stūrmanis V. Pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīga izmantošana. Jurista Vārds, 18.02.2014. Pieejams: <http://juristavards.lv/>.
- ¹² Stūrmanis V. PVN atskaitīšanas tiesību liegšanas pamati. Jurista Vārds, 28.04.2015. Pieejams: <http://juristavards.lv/>.
- ¹³ Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2013. gada 10. septembra tiesas spriedums lietā Nr. SKA-12/2013. Pieejams: <https://www.tiesas.lv/nolemumi/pdf/112507.pdf>.
- ¹⁴ Likums Par Konvenciju par Eiropas kopienu finanšu interešu aizsardzību. Pieejams: www.likumi.lv.
- ¹⁵ Krimināllikums. Pieejams: www.likumi.lv.
- ¹⁶ Saule M. Kam pieder nauda, ko ikdienā maksājam kā pievienotās vērtības nodokli. Jurista vārds. 28. aprīlis 2015. Nr. 17(869.).
- ¹⁷ Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Latvijas Republikas Augstākā tiesa 2013. g. Pieejams: www.at.gov.lv.
- ¹⁸ Krāpšanas nodalīšana no izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Augstākās tiesas Krimināllietu departamenta 2015. gada 12. februāra Lēmums lietā SKK-12/2015. Jurista vārds. 15. septembris 2015. Nr. 36 (888).
- ¹⁹ Augstākās tiesas Senāta 2013. gada 26. marta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013. Pieejams: <http://www.tiesas.lv/nolemumi/>.
- ²⁰ Отмывание денег с использованием карусельной схемы уклонения от НДС. Доступен: http://eurasiangroup.org/ru/news/typ_carousel.pdf.

Abstract

In the present article the author has considered in a concentrated form the essence of the tax fraud phenomenon, the responsibility for which is determined by the legislation, both in administrative and criminal order – in accordance with 218 (tax avoidance) and 177 (fraud) acts.

The aim of the present research is to consider the problems of tax violation, to systematize the issues related to the qualification of criminal acts in the area of taxation at establishing the fact of fraud with value added tax.

The author systematized the elements of criminal acts' compounds – fraud and tax evasion, the importance of the aspect of separating fictitious and real transactions during their classification, as well as addressed issues related to the offense ascertaining at the stage of its ending, in case of fraud with value added tax.

There have been no previous investigations found on researching the phenomenon of tax fraud in Latvia through the prism of analysis of prevalence cause, types on manifestation of the phenomenon and ways of preventing and dealing with it. While researching the phenomenon of tax fraud, the author intends to examine the problem in greater details.

The main conclusion, which relates to fraud with value added tax, is the fact that the Law system on Value Added Tax itself enables the unfair taxpayer to commit fraud. The lack of clear approach and criteria for the qualification of tax fraud has a negative impact on the effectiveness of preventing and dealing with this criminal act.

Аннотация

В статье автор рассматривает в концентрированном виде суть феномена налогового мошенничества, ответственность за которое предусмотрена законодательством как в административном порядке, так и в уголовном согласно статьям 218 «Уклонение от уплаты налогов» и 177 «Мошенничество» Уголовного закона Латвии.

Цель данного исследования – рассмотреть проблематику налоговых нарушений, систематизировать вопросы, связанные с квалификацией преступных деяний в сфере налогового обложения при констатации факта мошенничества с налогом на добавленную стоимость.

Автором систематизированы элементы составов преступных деяний – мошенничества и уклонения от уплаты налогов, показана важность аспекта разделения фиктивных и реальных сделок при квалификации, а также рассмотрены вопросы, связанные с констатацией момента законченности преступления при мошенничестве с налогом на добавленную стоимость.

Исследования феномена налогового мошенничества через призму анализа причин распространённости, видов проявления данного феномена и способов предотвращения и борьбы с ним в Латвии отсутствуют. Автор в процессе исследования феномена налогового мошенничества планирует более детально рассмотреть данную проблематику. Основное заключение, касающееся мошенничества с налогом на добавленную стоимость, – это факт, что сама система Закона о налоге на добавленную стоимость позволяет незаконопослушному налогоплательщику совершать мошенничество. Отсутствие однозначного подхода и критериев при квалификации налогового мошенничества негативно сказывается на эффективности предотвращения и борьбы с данным преступным деянием.