**Apsūdzības pēc Krimināllikuma 218.panta otrās daļas saturs, ja izvairīšanās no nodokļu nomaksas notikusi bezdarbības veidā**

Apsūdzībā, kas celta par izvairīšanos no nodokļu nomaksas bezdarbības veidā, nodokļu deklarācijas nav obligāti jānorāda. Atšķirībā no citiem izvairīšanās no nodokļu nomaksas veidiem, kad noziedzīgā nodarījuma sastāvu veido noteiktas informācijas sniegšana vai nesniegšana nodokļu deklarācijās, gadījumā, kad izvairīšanās no nodokļu nomaksas notikusi bezdarbības veidā, noziedzīgā nodarījuma sastāvu veido likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 2.punktā noteiktā nodokļu maksāšanas pienākuma nepildīšana. Šādā gadījumā apsūdzība pietiekami pilda savu informatīvo funkciju arī tad, ja no tās identificējams laika posms, kad veidojies nodokļu parāds, brīdis, kad noziedzīgais nodarījums pabeigts, un tā rezultātā radīto zaudējumu apmērs, bet konkrētās katrā taksācijas periodā deklarētās un nesamaksātās nodokļu summas ir noskaidrojamas no krimināllietas materiāliem.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Krimināllietu departamenta**

**2021.gada 17.decembra**

**LĒMUMS**

**Lieta Nr. 15830006716, SKK-91/2021**

[ECLI:LV:AT:2021:1217.15830006716.9.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/466454.pdf)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Inguna Radzeviča, Aija Branta, Sandra Kaija

izskatīja rakstveida procesā krimināllietu sakarā ar Liepājas prokuratūras prokurores Lienes Eglājas kasācijas protestu un Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) kasācijas sūdzību par Kurzemes apgabaltiesas 2020.gada 10.septembra lēmumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Kurzemes rajona tiesas 2019.gada 14.novembra spriedumu

[pers. A], personas kods [..],

atzīts par nevainīgu pret viņu celtajā apsūdzībā pēc Krimināllikuma 218.panta otrās daļas un attaisnots.

VID kaitējuma kompensācijas pieteikums par mantisko zaudējumu 58 708,85 *euro* atstāts bez izskatīšanas.

[2] Pirmstiesas kriminālprocesa laikā [pers. A] saukts pie kriminālatbildības pēc Krimināllikuma 218.panta otrās daļas par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, ar to nodarot valstij zaudējumus lielā apmērā.

Apsūdzībā norādīts, ka [pers. A], būdams SIA ,,[Nosaukums A]”, reģistrācijas numurs [..], juridiskā adrese [adrese], reģistrēta VID nodokļu maksātāju reģistrā un VID PVN maksātāju reģistrā, vienīgā amatpersona – valdes loceklis ar tiesībām pārstāvēt kapitālsabiedrību atsevišķi –, kurš atbildīgs par kapitālsabiedrības grāmatvedības dokumentu kārtošanu, maksājamo nodokļu aprēķinu un nodokļu nomaksu, likumā noteiktajā kārtībā iesniedza nodokļu administrācijai SIA ,,[Nosaukums A]” nodokļu deklarācijas. Tomēr [pers. A] likuma ,,Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 2.punktā noteikto vispārīgo nodokļu maksātāja pienākumu nepildīja un aprēķinātās nodokļu summas likumā noteiktajā termiņā un pilnā apmērā valsts budžetā neiemaksāja.

Proti, [pers. A] iesniedza SIA ,,[Nosaukums A]” PVN deklarācijas par laika periodu no 2013.gada jūlija līdz 2015.gada jūlijam, bet deklarācijās norādītās PVN summas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 119.panta pirmajā daļā noteiktajā termiņā pilnā apmērā valsts budžetā neiemaksāja, tādēļ SIA ,,[Nosaukums A]” no 2013.gada 20.augusta sāka veidoties PVN parāds.

Turklāt [pers. A] nolūkā samaksāt valsts budžetā maksājamā PVN apmēru 2015.gada janvārī PVN deklarācijā par 2014.gada novembri apzināti sniedza nepatiesu informāciju, norādot attaisnojuma dokumentus par faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA ,,K.R.L.2”, reģistrācijas numurs [..], un tieši:

– 2014.gada 3.novembra nodokļa rēķinu Nr. KLR 14/27 par 11 900 *euro* bez PVN un PVN 2499 *euro*;

– 2014.gada 4.novembra nodokļa rēķinu Nr. KLR 14/28 par 20 300 *euro* bez PVN un PVN 4263 *euro*;

– 2014.gada 4.novembra nodokļa rēķinu Nr. KLR 14/29 par 10 080 *euro* bez PVN un PVN 2116,80 *euro*;

– 2014.gada 4.novembra nodokļa rēķinu Nr. KLR 14/30 par 8680 *euro* bez PVN un PVN 1822,80 *euro*;

– 2014.gada 4.novembra nodokļa rēķinu Nr. KLR 14/31 par 8750 *euro* bez PVN un PVN 1837,50 *euro*;

– 2014.gada 28.novembra nodokļa rēķinu Nr. KLR 14/35 par 11 610 *euro* bez PVN un PVN 2438,10 *euro*;

– 2014.gada 28.novembra nodokļa rēķinu Nr. KLR 14/36 par 5130 *euro* bez PVN un PVN 1077,30 *euro*.

Turklāt [pers. A] 2015.gada februārī PVN deklarācijā par 2014.gada decembri apzināti sniedza nepatiesu informāciju, norādot attaisnojuma dokumentus par faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA ,,STORM DESIGN”, reģistrācijas numurs [..], un tieši:

– 2014.gada 15.decembra nodokļa rēķinu Nr. SD140001 par 7350 *euro* bez PVN un PVN 1543,50 *euro*;

– 2014.gada 16.decembra nodokļa rēķinu Nr. SD140002 par 12 322,50 *euro* bez PVN un PVN 2587,73 *euro*;

– 2014.gada 16.decembra nodokļa rēķinu Nr. SD140003 par 9780 *euro* bez PVN un PVN 2953,80 *euro*.

Vadoties no norādītajiem fiktīvajiem darījumiem ar SIA ,,K.L.R.2” un SIA ,,STORM DESIGN”, [pers. A] PVN deklarācijās nepamatoti norādīja priekšnodokli kopumā 22 239,53 *euro* un tādējādi, apzinoties, ka darījumi faktiski nav notikuši, prettiesiski samazināja valsts budžetā maksājamo PVN par 22 239,53 *euro*.

Ar šādu rīcību [pers. A] laika periodā no 2013.gada 20.augusta līdz 2016.gada 7.aprīlim izvairījās no PVN nomaksas 57 545,30 *euro* apmērā.

Turklāt [pers. A] iesniedza SIA ,,[Nosaukums A]” ziņojumus par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī par laika periodu no 2015.gada janvāra līdz decembrim, norādot valsts budžetā maksājamās iedzīvotāju ienākuma nodokļa, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un uzņēmējdarbības riska valsts nodevas summas. Tomēr [pers. A] ziņojumos norādītās nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu summas likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.panta piektajā daļā, likuma ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu” 21.panta pirmajā daļā un Ministru kabineta 2014.gada 19.decembra noteikumu Nr. 751 ,,Noteikumi par uzņēmējdarbības riska valsts nodevas apmēru un darbinieku prasījumu garantiju fondā ieskaitāmās nodevas daļu 2015.gadā” 3.punktā noteiktajā termiņā pilnā apmērā valsts budžetā neiemaksāja.

[Pers. A] bezdarbības rezultātā SIA ,,[Nosaukums A]” laika periodā no 2015.gada 25.februāra līdz 2016.gada 7.aprīlim izveidojās iedzīvotāju ienākuma nodokļa pamatparāds 499,34 *euro*, no 2015.gada 15.jūnija līdz 2016.gada 7.aprīlim izveidojās valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu pamatparāds 658,59 *euro* un no 2015.gada 15.maija līdz 2016.gada 7.aprīlim izveidojās uzņēmējdarbības riska valsts nodevas pamatparāds 5,62 *euro*.

Zinot to, ka SIA ,,[Nosaukums A]” ir izveidojies nodokļu parāds, un to, ka SIA ,,[Nosaukums A]” ir pietiekami naudas līdzekļu, lai nodokļus nomaksātu pilnā apmērā, [pers. A] SIA ,,[Nosaukums A]” naudas līdzekļus izmantoja citām vajadzībām, tajā skaitā 2014.gada 5. un 10.novembrī, kā arī 18. un 28.decembrī pārskaitīja SIA ,,K.R.L.2” 38 962 *euro*, 33 287,10 *euro*, 14 048,10*euro* un 6207,30 *euro*, kopā 20 255,40*euro*, bet 2014.gada 17., 21. un 28.decembrī pārskaitīja SIA ,,STORM DESIGN” 11 833,80 *euro*, 14 910,23 *euro* un 8893,50 *euro*, kopā 35 637,53 *euro* par fiktīviem darījumiem, kā arī izņēma no kapitālsabiedrības bankas kontiem skaidru naudu vismaz 74 000 *euro* apmērā.

SIA ,,[Nosaukums A]” nodokļu pamatparāds likuma „Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību” 20.pantā noteikto lielo apmēru sasniedza 2015.gada 20.martā.

Tādējādi [pers. A] laika periodā no 2013.gada 20.augusta līdz 2016.gada 7.aprīlim ar vienotu nodomu izvairīties no nodokļu nomaksas, zinot par nodokļu parāda esību, apzināti pieļāva bezdarbību un neveica nodokļu maksājumus valsts budžetā pilnā apmērā, kā arī apzināti sniedza nepatiesu informāciju nodokļu deklarācijās un nepamatoti samazināja valsts budžetā maksājamā nodokļa apmēru. Ar savu rīcību [pers. A] izvairījās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas 58 708,85 *euro* apmērā.

[3] Ar Kurzemes apgabaltiesas 2020.gada 10.septembra lēmumu, iztiesājot lietu apelācijas kārtībā sakarā ar Liepājas rajona prokuratūras prokurores L. Eglājas apelācijas protestu un VID apelācijas sūdzību, Kurzemes rajona tiesas 2019.gada 14.novembra spriedums atstāts negrozīts.

[4] Par Kurzemes apgabaltiesas 2020.gada 10.septembra lēmumu Liepājas prokuratūras prokurore L. Eglāja iesniegusi kasācijas protestu, kurā lūdz atcelt tiesas lēmumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesā.

Savu lūgumu prokurore pamatojusi ar šādiem argumentiem.

[4.1] Apelācijas instances tiesa nepamatoti atzinusi, ka [pers. A] celtā apsūdzība neatklāj Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses pazīmes.

Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva objektīvā puse ir īstenojama dažādos veidos, bet noziedzīgā nodarījuma apraksts ir cieši saistīts ar veidu, kādā izvairīšanās notikusi.

Izskatāmajā lietā [pers. A] saukts pie kriminālatbildības par to, ka viņš laika periodā no 2013.gada 20.augusta līdz 2016.gada 7.aprīlim ar vienotu nodomu izvairīties no nodokļu nomaksas, zinot par nodokļu parāda esību, apzināti pieļāva bezdarbību un neveica nodokļu maksājumus valsts budžetā pilnā apmērā, kā arī apzināti sniedza nepatiesu informāciju nodokļu deklarācijās un nepamatoti samazināja valsts budžetā maksājamā nodokļa apmēru.

Apsūdzībā ir norādīts noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas laiks, vieta, veids, nodokļu deklarāciju, no kurām izriet nodokļu parāds, iesniegšanas periodi, nodokļa parāda apmērs katram nodokļu veidam un kopējais valstij nodarīto zaudējumu apmērs. Tāpat apsūdzībā norādīts katrs PVN deklarācijās norādītais faktiski nenotikušais darījums un tādējādi nepamatoti samazinātā PVN summa. Šāda apsūdzība pietiekami uzskatāmi raksturo inkriminēto noziedzīgo nodarījumu un nosaka lietas iztiesāšanas robežas tiesā.

Līdzīgs noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses apraksts sniegts tiesu nolēmumos arī citās lietās, kurās personas atzītas par vainīgām un sodītas pēc Krimināllikuma 218.panta otrās daļas, un Senāts atteicies pārbaudīt apelācijas instances tiesas nolēmuma tiesiskumu. Piemēram, kriminālprocesā Nr. 15830603310 Senāts ar 2019.gada 6.maija lēmumu atteicās pārbaudīt Latgales apgabaltiesas 2019.gada 30.janvāra spriedumu, ar kuru atstāts negrozīts Daugavpils rajona tiesas 2018.gada 21.marta spriedums par personas atzīšanu par vainīgu un sodīšanu pēc Krimināllikuma 218.panta otrās daļas. Arī kriminālprocesā Nr. 15830008416 Senāts ar 2018.gada 8.marta lēmumu atteicās pārbaudīt Kurzemes apgabaltiesas 2017.gada 11.decembra spriedumu, ar kuru Saldus rajona tiesas 2017.gada 3.janvāra spriedums par personas atzīšanu par vainīgu un sodīšanu pēc Krimināllikuma 218.panta otrās daļas atcelts vienīgi daļā par sodu, bet pārējā daļā atstāts negrozīts.

Ja apsūdzība celta par līdzīgā veidā izdarītu noziedzīgu nodarījumu, nav pamata noteikt atšķirīgas prasības noziedzīgā nodarījuma aprakstam, ja tas pietiekami atklāj noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses pazīmes. Tas neliedz attiecīgos apstākļus apsūdzībā norādīt detalizētāk, vai arī norādīt papildu apstākļus, kas nav tieši saistīti ar nodarījuma kvalifikāciju, bet kuriem var būt nozīme apsūdzētā informēšanā, taču šādu apstākļu nenorādīšana nevar būt par pamatu apsūdzētā attaisnošanai noziedzīgā nodarījuma sastāva trūkuma dēļ.

Apelācijas instances tiesa nepamatoti konstatējusi, ka apsūdzētajam [pers. A] celtajā apsūdzībā nav norādīta inkriminētā noziedzīgā nodarījuma objektīvā puse, jo jautājuma būtība ir par attiecīgo apstākļu izklāsta detalizētību, kas jāvērtē tiesību uz aizstāvību kontekstā. Nepamatoti konstatējot, ka apsūdzībā nav norādītas [pers. A] inkriminētā noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses pazīmes un tādēļ viņu attaisnojot, apelācijas instances tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 511.panta otrās daļas, 512.panta pirmās daļas un 564.panta ceturtās daļas pārkāpumus, kas uzskatāmi par Kriminālprocesa likuma būtiskiem pārkāpumiem šā likuma 575.panta trešās daļas izpratnē.

[4.2] Apelācijas instances tiesa nepamatoti secinājusi, ka apsūdzībā atsevišķi jānorāda katra personas iesniegtā nodokļu deklarācija, tajā norādītā nodokļu summa un tās nomaksas termiņš.

Eiropas Cilvēktiesību tiesa lietā *Mattoccia v.Italy* (iesniegums Nr. 23969/94, 60.punkts) norādījusi, ka tas, cik detalizēti apsūdzībā norādāma informācija, atkarīgs no katras lietas apstākļiem. Lietā *Previti v. Italy* (iesniegums Nr. 45291/06, 208.punkts) Eiropas Cilvēktiesību tiesa, vērtējot apsūdzības detalizētību, atzina, ka apsūdzības pēc būtības tiek izteiktas kodolīgi un sīkāka informācija par nodarījumu parasti izriet no citiem lietas materiāliem, kas aizstāvībai bija pieejami. Minētajā lietā tiesa norādīja, ka jebkurā gadījumā iesniedzējs nav apgalvojis, ka viņš nevarēja zināt visu būtisko informāciju un ka viņam nebija iespējas sagatavot aizstāvību, pamatojoties uz visiem pret viņu vērstajiem pierādījumiem. Arī lietā *Sampech v.Italy* (iesniegums Nr. 55546/09, 40. un 110.punkts) Eiropas Cilvēktiesību tiesa norādīja, ka apsūdzība jāuzrāda tā, lai apsūdzētais varētu aizstāvēties pret visiem nodarījumiem, par kuriem viņam izvirzītas apsūdzības. Šo mērķi iespējams sasniegt arī tad, ja nav norādīta faktisko apstākļu vieta un datums, ar nosacījumu, ka minētā informācija, kas ir iztiesāšanas priekšmets, noskaidrojama citos lietas materiālos.

Katra atsevišķa nodokļu deklarācija un tajā norādītā nodokļu summa nav obligāti norādāma apsūdzībā, kas celta par izvairīšanos no nodokļu nomaksas bezdarbības veidā, nemaksājot pašas personas deklarētos nodokļus. Noziedzīgā nodarījuma sastāvu šajā gadījumā veido likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 2.punktā noteiktā nodokļu nomaksas pienākuma nepildīšana, atšķirībā no citiem izvairīšanās veidiem, kur noziedzīgā nodarījuma sastāvu veido noteiktas informācijas sniegšana vai nesniegšana nodokļu deklarācijās. Apsūdzība pietiekami pilda informatīvo funkciju arī tad, ja no tās identificējams nodokļu deklarāciju iesniegšanas periods un atbilstoši tam nenomaksātās nodokļu summas. Konkrētas katrā taksācijas periodā deklarētās un nesamaksātās nodokļu summas ir viegli noskaidrojamas no krimināllietas materiāliem, kuri apsūdzētajam ir izsniegti. Līdzīgs secinājums izdarāms arī par katrā nodokļu deklarācijā norādīto nodokļu nomaksas termiņu, kas izriet jau no likuma. Šādā veidā formulēta apsūdzība ir gan pietiekami informatīva, lai attiecīgā amatpersona saprastu, par kuru tieši nodokļu nenomaksāšanu viņa tiek saukta pie kriminālatbildības, gan ļauj pietiekami nepārprotami norobežot personai inkriminēto rīcību no citām tās darbībām, lai persona otrreiz netiktu saukta pie kriminālatbildības par vienu un to pašu nodarījumu. Tiesas atsauce uz katras nodokļu deklarācijas norādīšanas nepieciešamību apsūdzībā ir formāla un nav pamatota ar noziedzīgā nodarījuma sastāvu. Atsevišķu nodokļu deklarāciju nenorādīšana neietekmēja noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses esību nodarījuma aprakstā, jo no apsūdzības skaidri un nepārprotami identificējams, par kurām deklarācijām ir runa. Turklāt šo deklarāciju pareizību apsūdzētais nav apstrīdējis.

Apelācijas instances tiesa nepamatoti secinājusi, ka, lai izvērtētu objektīvās puses esību [pers. A] inkriminētajā noziedzīgajā nodarījumā, apsūdzībā bija jānorāda vēl kādi papildu apstākļi. Tādējādi tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 511.panta otrās daļas, 512.panta pirmās daļas un 564.panta ceturtās daļas pārkāpumus, kas uzskatāmi par Kriminālprocesa likuma būtiskiem pārkāpumiem šā likuma 575.panta trešās daļas izpratnē.

[4.3] Apelācijas instances tiesa nepamatoti konstatējusi, ka apsūdzībā nav norādīti normatīvie akti, kas nosaka nodokļu nomaksāšanas pienākumu.

Apsūdzībā ir norādītas likuma normas, kas nosaka attiecīgā nodokļa nomaksas termiņu, kuru pārkāpjot, veidojas nodokļu parāds un valstij tiek nodarīts zaudējums. Par nepamatotu atzīstams tiesas apgalvojums, ka apsūdzībā jānorāda kādas citas likuma normas saistībā ar nodokļu nomaksas pienākumu. Apsūdzības mērķis nav informēt apsūdzēto par nodokļu jomas tiesisko regulējumu, bet gan norādīt faktiskos apstākļus, kas veido inkriminētā noziedzīgā nodarījuma sastāvu. Lemjot par apsūdzībā norādīto apstākļu esību un noziedzīgā nodarījuma kvalifikāciju, normatīvais regulējums tiesai ir jāpiemēro neatkarīgi no tā, vai uz to sniegta atsauce apsūdzībā. Tas izriet no tiesas spriešanas funkcijas. Tas vien, ka apsūdzībā nav norādīta konkrēta likuma norma, kas uzliek nodokļu maksātājam pienākumu sniegt patiesu informāciju PVN deklarācijās, bet uzņēmuma amatpersonai – atbildību par nodokļu nomaksu, nevar būt par pamatu personas attaisnošanai. Krimināllikuma 218.pantā ir paredzēta kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, ko izdarījusi uzņēmuma atbildīgā amatpersona, sniedzot nepatiesu informāciju nodokļu deklarācijās, līdz ar to apsūdzībā ir pietiekami norādīt, kura informācija ir nepatiesa un kura persona bija atbildīga par šīs informācija sniegšanu.

Nepamatoti secinot, ka apsūdzībā nav norādīti normatīvie akti, kas nosaka nodokļu nomaksas pienākumu, un tiesa nevar tos piemērot pēc savas iniciatīvas, apelācijas instances tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 511.panta otrās daļas, 512.panta pirmās daļas un 564.panta ceturtās daļas pārkāpumus, kas uzskatāmi par Kriminālprocesa likuma būtiskiem pārkāpumiem šā likuma 575.panta trešās daļas izpratnē.

[4.4] Apelācijas instances tiesa nepamatoti secinājusi, ka apsūdzībā nav norādīti visi apstākļi, lai noteiktu, vai noziedzīgais nodarījums ir pabeigts, proti, vai valstij nodarīti reāli zaudējumi.

Valsts budžetā maksājamais vai no valsts budžeta atmaksājamais PVN veidojas no starpības starp nodokļu maksātāja aprēķināto nodokli un priekšnodokli par PVN deklarācijās norādītajiem darījumiem. Ja priekšnodokļa aprēķinā ietverti arī faktiski nenotikuši darījumi, priekšnodoklis tiek nepamatoti palielināts, kā tas ir izskatāmajā lietā. Ja priekšnodoklis pārsniedz attiecīgajā taksācijas periodā aprēķināto nodokli, veidojas PVN pārmaksa. No PVN specifikas izriet, ka pārmaksa var veidoties tikai tad, ja pirms tam ar priekšnodokli pilnībā nosegts aprēķinātais nodoklis.

Izskatāmajā lietā SIA ,,[Nosaukums A]” par 2014.gada novembri deklarēja PVN pārmaksu 10 477,85 *euro*, bet par 2014.gada decembri – 3907,47 *euro*. No VID Nodokļu informācijas sistēmas izdrukas redzams, ka minētās pārmaksas summas pilnībā novirzītas SIA ,,[Nosaukums A]” PVN parāda dzēšanai. Audita pārskatā norādīts, ka SIA ,,[Nosaukums A]” nodokļu audita rezultātā par 2014.gada novembri un decembri papildus aprēķināta valsts budžetā maksājamā PVN summa 7854,21 *euro* un samazināta no valsts budžeta atmaksājamā PVN summa 14 385,32 *euro*. Ievērojot to, ka SIA ,,[Nosaukums A]” nodokļu auditā konstatētie fiktīvie darījumi sakrīt ar apsūdzībā norādītajiem, secināms, ka priekšnodoklis 7854,21 *euro* nepamatoti novirzīts aprēķinātā nodokļa samazināšanai par 2014.gada novembri un decembri, savukārt PVN pārmaksa 14 385,32 *euro* pilnībā novirzīta PVN parāda samazināšanai. Tādējādi lietā esošie pierādījumi pilnībā apstiprina apsūdzībā norādīto, ka [pers. A], norādot nepatiesu informāciju nodokļu deklarācijās, prettiesiski samazināja valsts budžetā maksājamo PVN par 22 239,53 *euro.* Šie apstākļi tiesas izmeklēšanā detalizēti pārbaudīti. Tāpat tiesas izmeklēšanā pārbaudīts apstāklis, kad tieši PVN pārmaksa izmantota. No VID Nodokļu informācijas sistēmas izdrukas par nodokļu maksātāja atlikumu vēsturi konstatējams, ka PVN pārmaksa 2014.gada 19.decembrī un 2015.gada 21.janvārī novirzīta PVN parāda dzēšanai. Par šiem apstākļiem apelācijas instances tiesā liecināja arī VID pārstāve. Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka noziedzīgais nodarījums nebūtu pabeigts. Tā kā VID nav apturējis deklarācijās norādīto no valsts budžeta atmaksājamo nodokļu summu izmantošanu, nav pamata šo faktu īpaši atspoguļot apsūdzībā. Faktiskie apstākļi apsūdzībā ir atspoguļoti pietiekami, ja ir norādīts, ka attiecīgajā apmērā nepamatoti samazināts valsts budžetā maksājamais PVN.

Lietās, uz kurām apelācijas instances tiesa atsaukusies nolēmumā, ir konstatējami atšķirīgi faktiskie apstākļi, jo tajās PVN pārmaksa kādā daļā netika apstiprināta, tika novirzīta citiem nodokļu maksājumiem vai par to samazināts nākamajos taksācijas periodos maksājamais nodoklis, kas nav konstatējams izskatāmajā lietā.

Tādējādi apsūdzībā norādītais noziedzīgā nodarījuma apraksts atbilst lietā iegūtajiem pierādījumiem, kas apstiprina, ka zaudējumi no nepamatoti palielinātā priekšnodokļa ir reāli nodarīti vispārējā PVN nomaksas termiņā. Līdz ar to lietā nepastāv šaubas par noziedzīgā nodarījuma pabeigtību. Izdarot secinājumus par apsūdzībā nenorādītiem apstākļiem attiecībā uz pārmaksātā nodokļa reālu izmantošanu, apelācijas instances tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 511.panta otrās daļas, 512.panta pirmās daļas un 564.panta ceturtās daļas pārkāpumus, kas uzskatāmi par Kriminālprocesa likuma būtiskiem pārkāpumiem šā likuma 575.panta trešās daļas izpratnē.

[4.5] Apelācijas instances tiesa nepamatoti konstatējusi, ka ar apsūdzībā norādīto noziedzīgā nodarījuma aprakstu tika ierobežotas apsūdzētā tiesības uz aizstāvību.

No apelācijas instances tiesas nolēmuma izriet, ka tiesa nolēmumā vienīgi vispārīgi atsaukusies uz judikatūras atziņām par apsūdzības saturu, bet nav norādījusi, kāda informācija vēl bija norādāma apsūdzībā, kā arī nav izvērtējusi, kā šī informācija saistāma ar [pers. A] tiesībām zināt, kāda noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā viņu apsūdz, un ko tā būtu papildus devusi aizstāvības pozīcijas nostiprināšanai. Tāpat tiesa nav izvērtējusi aizstāvības viedokli par apsūdzību, bet vadījusies no sava ieskata par to, kas apsūdzētajam varētu būt nesaprotams. Šādā veidā izteiktu tiesas secinājumu pamatotību nav iespējams pārbaudīt. Tiesa nav ņēmusi vērā, ka pirmstiesas kriminālprocesā [pers. A] norādīja, ka apsūdzības būtība viņam ir saprotama. Arī 2019.gada 24.aprīlī pirmās instances tiesas sēdē [pers. A] uz tiesas jautājumu atbildēja, ka apsūdzības būtība viņam ir saprotama, bet 2019.gada 13.novembrī uz prokurores jautājumu, vai viņam ir saprotams, par ko viņš tiek apsūdzēts, norādīja, ka apsūdzībā tas ir minēts. Apsūdzētais tiesības uz aizstāvību īstenoja ar aizstāvja palīdzību, savukārt aizstāvis iztiesāšanas laikā nekādas šaubas par apsūdzības kvalitāti neizteica un tikai tiesas debatēs pauda viedokli par apsūdzības nekonkrētību. Vienlaikus aizstāvis analizēja lietā iegūtos pierādījumus pēc būtības – gan saistībā ar apgalvojumu par nodokļu nemaksāšanu, gan saistībā ar faktiski nenotikušajiem darījumiem.

Likuma „Par tiesu varu” 25.pants noteic, ka puses lietas izskatīšanas gaitā realizē savas procesuālās tiesības sacīkstes formā. Sacīkste izpaužas, pusēm iesniedzot pierādījumus un tiesai adresētus pieteikumus, piedaloties nopratināšanā, citu pierādījumu pārbaudē un novērtēšanā, uzstājoties tiesas debatēs, kā arī veicot citas procesuālās darbības. Savukārt kriminālprocesa likuma 18.pants noteic procesuālo pilnvaru līdzvērtības principu. Atbilstoši šim principam procesā iesaistītajām personām ir tiesības un pienākumi, kas nodrošina tām normatīvajos aktos noteikto uzdevumu un garantēto tiesību līdzvērtīgu īstenošanu.

No šī tiesiskā regulējuma izriet aizstāvības pienākums gadījumā, ja aizstāvība noziedzīgā nodarījuma izklāstu apsūdzībā uzskata par nepietiekami detalizētu, proti, par tādu, kas liedz apsūdzētajam zināt, kāda noziedzīga nodarījuma izdarīšanā viņš apsūdzēts, vai izvēlēties aizstāvības pozīciju, uz to laikus norādīt un savu pozīciju pamatot. Jautājums par to, vai apsūdzības būtība ir saprotama, apsūdzētajam tiek uzdots gan pirmstiesas procesa laikā, izsniedzot apsūdzību, gan tiesas izmeklēšanas sākumā. Ja aizstāvība laikus neizmanto savas tiesības izteikties par apsūdzības saprotamību, vēlāk izteiktais viedoklis, jo īpaši, ja tas izteikts tikai tiesas debatēs, kad iespējas papildināt apsūdzību ar detalizētākiem apstākļiem ir ierobežotas, liek apšaubīt šāda viedokļa pamatotību un var norādīt uz tiesību negodprātīgu izmantošanu. Aizstāvības pienākums pamatot savu viedokli par neskaidru apsūdzību nav saistāms ar noziedzīgā nodarījuma sastāva un personas vainīguma pierādīšanas pienākuma pārnešanu.

Izskatāmajā lietā nodokļu deklarācijās norādīto summu pareizība netika apstrīdēta. Turklāt apsūdzētajam tika izsniegti lietas materiāli, kur šīs summas ir atspoguļotas, kā arī bija pieejams nodokļu audita ziņojums, kur norādīts nodokļu parāda veidošanās aprēķins. Kompetentās iestādes atzinumā norādīts katras nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņš, nodokļu samaksas termiņš, personas veiktie nodokļu maksājumi, piemērotie pasākumi nodokļu piedziņai piespiedu kārtā un citi apstākļi. No šiem apstākļiem apsūdzībā norādāmi tikai tie, kas skaidri un nepārprotami ļauj identificēt noziedzīgā nodarījuma sastāvu.

Neizvērtējot tiesību uz aizstāvību iespējamo pārkāpumu pēc būtības, apelācijas instances tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 511.panta otrās daļas, 512.panta pirmās daļa un 564.panta ceturtās daļas pārkāpumus, kas uzskatāmi par Kriminālprocesa likuma būtiskiem pārkāpumiem šā likuma 575.panta trešās daļas izpratnē.

[4.6] Apelācijas instances tiesa nepamatoti šauri interpretējusi Kriminālprocesa likuma 455.panta trešajā daļā noteiktās tiesības sašaurināt apsūdzību.

No Kriminālprocesa likuma 455.panta trešās daļas, aplūkojot to kopsakarā ar Kriminālprocesa likuma 564.panta piekto daļu, izriet, ka tiesai ir tiesības sniegt jaunu pierādītā noziedzīgā nodarījuma aprakstu, ja ar to nepasliktinās apsūdzētā stāvoklis lietā un netiek pārkāptas viņa tiesības uz aizstāvību.

Senāts 2019.gada 31.oktobra lēmumā lietā Nr. SKK-373/2019 norādījis, ka tiesai, konstatējot, ka apsūdzības apjoms ir samazināms, jāsniedz jauns noziedzīgā nodarījuma apraksts. Tas nozīmē, ka gadījumā, ja kādā daļā ir konstatējamas noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes, tiesa nedrīkst personu atzīt par nevainīgu un attaisnot visā pēc Krimināllikuma 218.panta otrās daļas celtajā apsūdzībā. Ievērojot apelācijas instances tiesas atzinumu par to, ka apsūdzībā nav noziedzīgā nodarījuma sastāva saistībā ar konkrētu nodokļu deklarāciju nenorādīšanu, tiesai bija jāizvērtē, vai nav konstatējams noziedzīga nodarījuma sastāvs pārējā apsūdzības daļā, proti, attiecībā uz nepatiesas informācijas sniegšanu. Samazinot pierādītā noziedzīgā nodarījuma aprakstā norādīto apsūdzības apjomu, tiesa nepasliktina apsūdzētā stāvokli un nepārkāpj viņa tiesības uz aizstāvību.

Arī valstij nodarītā zaudējuma rašanās brīdis iztiesāšanā ir pārbaudīts, līdz ar to aizstāvībai tas bija zināms un bija iespēja pret to aizstāvēties. Turklāt precīzam zaudējumu rašanās brīdim pretstatā zaudējumu esībai kā tādai ir nozīme kriminālatbildības noilguma konstatēšanā, par ko izskatāmajā lietā nav strīda, nevis noziedzīga nodarījuma sastāva esības vai neesības izvērtējumā. Arī noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas perioda sašaurināšana uzlabo apsūdzētā stāvokli lietā.

Senāts 2020.gada 2.jūnija lēmumā lietā Nr. SKK-272/2020, kas līdzīga izskatāmajai lietai, norādījis, ka apelācijas instances tiesa, iztiesājot lietu, nav vērtējusi, vai grozītajā apsūdzībā norādītie faktiskie apstākļi apsūdzētajam bija zināmi pirms apsūdzības grozīšanas. Apelācijas instances tiesa tikai vispārīgi norādījusi, bet nav argumentējusi, kāpēc grozītajā apsūdzībā norādītie faktiskie apstākļi pasliktina apsūdzētā stāvokli un ir uzskatāmi par smagākiem, nekā iepriekš apsūdzībā norādītie.

Šie Senāta argumenti attiecināmi arī uz pašas tiesas iespēju atzīt par pierādītiem no apsūdzības atšķirīgus noziedzīgā nodarījuma faktiskos apstākļus.

Eiropas Cilvēktiesību tiesa lietā *Sampech v. Italy* (iesniegums Nr. 55546/09, 110.punkts) norādījusi, ka noziedzīgā nodarījuma faktiskie apstākļi var tikt precizēti un detalizētāk norādīti iztiesāšanas laikā un Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencija neaizliedz nacionālajām tiesām, pamatojoties uz materiāliem, kas iegūti tiesas izmeklēšanas laikā un uz kuriem vērsta apsūdzētā uzmanība, precizēt inkriminēto nodarījumu izdarīšanas veidu.

Apelācijas instances tiesa iepriekš minētos apstākļus nav vērtējusi un līdz ar to nonākusi pie nepareiza secinājuma, ka izskatāmajā lietā nav iespējams sašaurināt apsūdzības apjomu. Šāda tiesas rīcība neatbilst Kriminālprocesa likuma 1.pantā ietvertajam taisnīgas krimināltiesisko attiecību noregulēšanas principam. Tādējādi tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 511.panta otrās daļas 512.panta pirmās daļas un 564.panta ceturtās daļas pārkāpumus, kas uzskatāmi par Kriminālprocesa likuma būtiskiem pārkāpumiem šā likuma 575.panta trešās daļas izpratnē.

[5] Par Kurzemes apgabaltiesas 2020.gada 10.septembra lēmumu VID iesniedzis kasācijas sūdzību, kurā lūdz atcelt tiesas lēmumu pilnībā un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesā.

Savu lūgumu VID pamatojis ar šādiem argumentiem.

[5.1] Apelācijas instances tiesas lēmumā nav norādīts tiesas atzinums par apelācijas sūdzības pamatotību vai nepamatotību un nav norādīti motīvi, kāpēc tiesa noraida VID sniegtos argumentus.

VID apelācijas sūdzībā norādīja, ka pirmās instances tiesas spriedumā nav izlemts jautājums par to, vai vispār ir noticis apsūdzētajam inkriminētais noziedzīgais nodarījums. Atbildi uz šo jautājumu nav sniegusi arī apelācijas instances tiesa. No sprieduma taisīšanas vispārīgajām prasībām izriet, ka tiesai sprieduma motīvu daļā jāsniedz celtās apsūdzības pamatotības, pierādījumu un lietā noskaidrojamo apstākļu vērtējums un ar atbilstošiem argumentiem jāpamato, kāpēc tā Kriminālprocesa likuma 514.panta pirmajā daļā norādītos tiesas apspriedē izlemjamos jautājumus ir izlēmusi tieši tā.

Atbilstoši Kriminālprocesa likuma 514.panta pirmās daļas 1. un 2.punktam apspriedes laikā tiesa apspriežu istabā izlemj, vai noticis apsūdzētajam inkriminētais noziedzīgais nodarījums, vai šajā nodarījumā ir noziedzīgā nodarījuma sastāvs, un kurā Krimināllikuma pantā, tā daļā, punktā tas paredzēts. Savukārt Senāta 2018.gada 27.jūnija lēmumā lietā Nr. SKK-387/2018 norādīts, ka gadījumā, ja tiek konstatēts pamats attaisnojoša sprieduma taisīšanai, jānorāda pierādījumi, kas to apstiprina, un motīvi, kāpēc tiesa noraida pierādījumus, ar kuriem pamatota apsūdzība.

Apelācijas instances tiesa, atzīstot, ka [pers. A] celtā apsūdzība ir nekonkrēta un neatbilst likumam, nav vērtējusi pierādījumus un līdz ar to nav izlēmusi visus jautājumus, kas tai atbilstoši Kriminālprocesa likuma 514.panta pirmajai daļai bija jāizlemj. Tikai pēc Kriminālprocesa likuma 514.panta pirmās daļas 1. un 2.punktā norādīto jautājumu noskaidrošanas ir iespējams sniegt atzinumu par apsūdzētā vainīgumu inkriminētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā un taisīt notiesājošu vai attaisnojošu spriedumu, to attiecīgi motivējot un argumentus norādot spriedumā.

[5.2] Apelācijas instances tiesa nepamatoti secinājusi, ka apsūdzībā nav norādes, ka [pers. A] ir prettiesiski samazinājis budžetā maksājamo PVN par 22 239,53 *euro*.

[Pers. A] celtajā apsūdzībā ir norādīts: „Vadoties no norādītajiem fiktīvajiem darījumiem ar SIA „K.L.R.2” un SIA „STORM DESIGN”, [pers. A] PVN deklarācijās nepamatoti norādīja priekšnodokli kopumā 22 239,53 *euro* un tādējādi, apzinoties, ka darījumi faktiski nav notikuši, prettiesiski samazināja valsts budžetā maksājamo PVN par 22 239,53 *euro*”.

Turklāt no VID 2018.gada 24.maija pieteikuma Nr. 22.12.3-4/2331 pielikumā pievienotās VID Nodokļu informācijas sistēmas izdrukas un lietas materiālos esošajām SIA ,,[Nosaukums A]” PVN deklarācijām par 2014.gada novembri un decembri nepārprotami izriet, ka:

1) SIA ,,[Nosaukums A]” 2015.gada 19.janvārī iesniedza PVN deklarāciju par 2014.gada novembri, deklarējot valsts budžetā maksājamo PVN 9767,35 *euro* un priekšnodokli 20 245,20 *euro*, tajā skaitā priekšnodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA ,,K.L.R.2” 16 054,50 *euro*, tādējādi izveidojot no valsts budžeta atmaksājamo PVN 10 477,85 *euro*. Ievērojot to, ka uz 2014.gada 19.decembri (PVN samaksas termiņš par 2014.gada novembri) SIA ,,[Nosaukums A]” bija uzskaitīts PVN parāds vismaz 19 572,28 *euro*, tad ar deklarēto PVN pārmaksu 10 477,85 *euro* tika segts SIA ,,[Nosaukums A]” iepriekš izveidojies PVN parāds;

2) SIA „[Nosaukums A]” 2015.gada 5.februārī iesniedza precizēto PVN deklarāciju par 2014.gada decembri, deklarējot valsts budžetā maksājamo PVN 3504,14 *euro* un priekšnodokli 7411,61 *euro,* tajā skaitā priekšnodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA  ,STORM DESIGN” 6185,03 *euro*, tādējādi izveidojot no valsts budžeta atmaksājamo PVN 3907,47 *euro*. Ievērojot to, ka uz 2015.gada 20.janvāri (PVN samaksas termiņš par 2014.gada decembri) SIA ,,[Nosaukums A]” bija uzskaitīts PVN parāds vismaz 9221,12 *euro*, tad ar deklarēto PVN pārmaksu 3907,47 *euro* tika segts SIA ,,[Nosaukums A]” iepriekš izveidojies PVN parāds.

No minētā nepārprotami izriet, ka SIA „[Nosaukums A]” deklarētais priekšnodoklis par faktiski nenotikušajiem darījumiem ar SIA „K.L.R.2” 16 054,50 *euro* apmērā un SIA „STORM DESIGN” 6185,03 *euro* apmērā, kas kopā veido 22 239,53 *euro*, ir izmantots pilnā apmērā, daļēji sedzot valsts budžetā maksājamo PVN attiecīgajā mēnesī un daļēji sedzot SIA ,,[Nosaukums A]” iepriekš izveidojušos PVN parādu.

Apelācijas instances tiesa, secinot, ka SIA „[Nosaukums A]” deklarētais priekšnodoklis par faktiski nenotikušajiem darījumiem ar SIA „K.L.R.2” un SIA „STORM DESIGN” nav ticis izmantots, nav ņēmusi vērā lietā iegūtos pierādījumus – VID Nodokļu informācijas sistēmas izdruku un SIA „[Nosaukums A]” PVN deklarācijas par 2014.gada novembri un decembri –, kā arī nav norādījusi motīvus, kāpēc tā šos pierādījumus noraida.

[5.3] VID apelācijas sūdzībā, pamatojot savus argumentus, bija norādījis uz Senāta 2018.gada 27.jūnija lēmumā lietā Nr. SKK-387/2018 paustajām atziņām, ka: 1) par apsūdzētā attaisnošanas pamatu nevar būt tiesas atzinums par apsūdzības nekonkrētību un neatbilstību Kriminālprocesa likuma 405.panta prasībām; 2) tiesas secinājums, ka apsūdzības nekonkrētības dēļ tiesa lietā var nevērtēt pierādījumus, nav pamatots ar likuma normām.

Apelācijas instances tiesa norādījusi, ka šajā Senāta lēmumā paustās atziņas nav attiecināmas uz izskatāmo lietu. Šāda norāde atzīstama par nepamatotu, jo arī izskatāmajā lietā apelācijas instances tiesa faktiski [pers. A] attaisnojusi apsūdzības trūkumu dēļ.

Aprakstot lietas faktiskos apstākļus, apsūdzībā ir jānorāda konkrētas objektīvās puses pazīmes par kādas darbības izdarīšanu vai neizdarīšanu. No apsūdzības izskatāmajā lietā izriet detalizēts Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses pamatojums. Apsūdzībā ir norādīts, ka [pers. A] rīcības rezultātā valsts budžetam ir nodarīts zaudējums lielā apmērā, neveicot pašas SIA ,,[Nosaukums A]” deklarētos nodokļu maksājumus, norādīti nodokļu veidi, nodokļu pamatparādu izveidošanās periodi un summas, kā arī to normatīvo aktu uzskaitījums, saskaņā ar kuriem apsūdzētajam bija pienākums maksāt nodokļus un tiem pielīdzinātos maksājumus. Papildu apsūdzībā ir minēts, ka deklarētajā un nenomaksātajā PVN summā ietilpst arī deklarētais PVN par fiktīvajiem darījumiem ar SIA ,,K.L.R.1” un SIA ,,STORM DESIGN” 22 239,53 *euro* apmērā.

Ievērojot minēto, atzīstams, ka [pers. A] celtā apsūdzība ir konkrēta un no tās satura ir iespējams izsecināt, kādas darbības apsūdzētajam tiek inkriminētas.

Senāta 2009.gada 21.oktobra lēmumā lietā Nr. SKK-520/2009 pausta atziņa, ka lēmumā par personas saukšanu pie kriminālatbildības noziedzīgā nodarījuma apstākļi, tajā skaitā apsūdzētā faktiskās darbības, ir jānorāda tādā apmērā, lai apsūdzētā persona būtu spējīga īstenot aizstāvību pret tai uzrādīto apsūdzību.

Apsūdzētais [pers. A] tiesas izmeklēšanas laikā norādīja, ka apsūdzības būtība viņam ir skaidra un saprotama, savu vainīgumu inkriminētajā noziedzīgajā nodarījumā neatzīst.

Tādējādi lietā nav pārkāptas Kriminālprocesa likuma 20.pantā noteiktās tiesības uz aizstāvību. Apsūdzētajam bija zināmi lietas faktiskie apstākļi un lietā iegūtie pierādījumi, ar kuriem prokurors tiesas debašu runā pamatoja apsūdzētā vainīgumu inkriminētajā noziedzīgajā nodarījumā. Savukārt apelācijas instances tiesa izdarījusi nepamatotus secinājumus par apsūdzības nekonkrētību un līdz ar to nepamatoti taisījusi lietā attaisnojošu spriedumu.

[5.4] Tādējādi apelācijas instances tiesa pārkāpusi Kriminālprocesa likuma 1.pantu, 128.panta otro daļu, 344.panta ceturto daļu, 564.panta ceturto daļu. Pieļautie pārkāpumi atzīstami par Kriminālprocesa likuma būtiskiem pārkāpumiem šā likuma 575.panta trešās daļas izpratnē.

**Motīvu daļa**

[6] Senāts atzīst, ka Kurzemes apgabaltiesas 2020.gada 10.septembra lēmums atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesā.

[6.1] Apelācijas instances tiesa, pamatojoties uz Kriminālprocesa likuma 519.panta 1.punktu, taisījusi lietā attaisnojošu spriedumu, norādot, ka [pers. A] celtajā un izsniegtajā apsūdzībā nav sniegts inkriminētā noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses apraksts.

[6.1.1] Apsūdzībā nav norādītas ziņas, kad pārmaksātais PVN nodoklis reāli izmantots, lai segtu nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo PVN un citus nodokļus vai segtu nodokļu un nodevu parādu, tādējādi nodarot zaudējumus valsts budžetā.

Pamatojot šādu atzinumu, tiesa, atsaucoties uz Senāta 2013.gada 26.marta lēmumā lietā Nr. SKK-3/2013 paustajām atziņām, norādījusi, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas aktīvu darbību veidā, sniedzot nepatiesas ziņas un uzrādot fiktīvus darījumus, ir pabeigts noziegums ar brīdi, kad nepamatoti aprēķinātais priekšnodoklis tiek izmantots. Kamēr nav konstatēta pārmaksātā nodokļa reāla izmantošana, nodarījums kvalificējams kā nepabeigts Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums.

[6.1.2] Apsūdzības daļā par izvairīšanos no valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokļa un uzņēmējdarbības riska valsts nodevas nomaksas nav norādīts, kā veidojās parāds katrā no nodokļu veidiem un kādā veidā, ar kādu mērķi izvairīšanās notikusi.

[6.1.3] Apsūdzībā nav norādīti speciālajos likumos noteiktie nodokļu nomaksas termiņi.

Apelācijas instances tiesa norādījusi, ka saskaņā ar Krimināllikuma 15.panta pirmo daļu noziedzīga nodarījuma pabeigšanas brīdis ir brīdis, kad darbības iegūst krimināli sodāmu raksturu, līdz ar to inkriminētā noziedzīgā nodarījuma pabeigšanas brīdis nevar ilgt līdz 2016.gada 7.aprīlim, kā tas norādīts apsūdzībā. Vienlaikus prokurores apelācijas protestā norādīts, ka no VID informācijas sistēmas izdrukas redzamais PVN samaksas termiņš bija 2016.gada 19.februāris.

[6.1.4] Apsūdzībā nav norādītas deklarācijas, no kurām izprotams maksājamo nodokļu veidošanās periods un apmērs.

[6.1.5] Apsūdzībā nav norādītas likuma normas, no kurām izriet apsūdzētā pienākums maksāt SIA ,,[Nosaukums A]” nodokļus, kā arī likuma normas, kuras apsūdzētais pārkāpis, uzrādot fiktīvus darījumus.

[6.2] Krimināllikuma 1.panta pirmajā daļā noteikts, ka pie kriminālatbildības saucama un sodāma tikai tāda persona, kura ir vainīga noziedzīga nodarījuma izdarīšanā, tas ir, kura ar nodomu (tīši) vai aiz neuzmanības izdarījusi šajā likumā paredzētu nodarījumu, kuram ir visas noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes.

Noziedzīga nodarījuma kvalifikācija ir pilnīgas atbilstības konstatēšana starp nodarījuma faktiskajām pazīmēm un Krimināllikuma normā paredzētā konkrētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmēm. Tikai tādā gadījumā, kad noziedzīgā nodarījuma faktiskās pazīmes sakrīt ar konkrētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmēm, kas paredzētas Krimināllikumā, ir pamats atzīt, ka izdarīts noziedzīgs nodarījums, un to pareizi kvalificēt (*Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 85.lpp.*).

Tādējādi, lai pareizi kvalificētu konkrēto nodarījumu, vispirms ir jānoskaidro šī noziedzīgā nodarījuma faktiskie apstākļi, jo īpaši tie, kuriem ir nozīme noziedzīgā nodarījuma kvalificēšanā. Tās ir pazīmes, kas raksturo noziedzīgā nodarījuma obligātos četrus elementus –

noziedzīgā nodarījuma objektu, objektīvo pusi, subjektu un subjektīvo pusi.

Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzēta kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, ja ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā.

Krimināllikuma 218.panta objekts ir tautsaimniecības intereses valsts ieņēmumu sfērā. Nozieguma priekšmets – likumā noteiktie nodokļi, ar tiem apliekamie ienākumi, peļņa un citi ar nodokli apliekamie objekti, citi tiem pielīdzināmie maksājumi (valsts vai pašvaldību nodevas). No objektīvās puses nodarījums var izpausties bezdarbībā – kā izvairīšanās no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumus nomaksas –, vai darbībā – ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanā vai samazināšanā (*Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma* *komentāri. Trešā daļa (XVIII–XXV nodaļa). Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2019, 219.–220.lpp.*).

Krimināllikuma 218.pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums ir ar materiālu sastāvu, jo panta dispozīcijā ietverta norāde ne tikai uz darbību vai bezdarbību, bet arī uz kaitīgajām sekām – valstij nodarīto zaudējumu lielā apmērā. Saskaņā ar likuma „Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību” 20.pantu atbildība par Krimināllikumā paredzēto noziegumu, kas izdarīts lielā apmērā, iestājas, ja nozieguma priekšmeta kopējā vērtība nodarījuma izdarīšanas brīdī nav bijusi mazāka par piecdesmit tai laikā Latvijas Republikā noteikto minimālo mēnešalgu summu.

No subjektīvās puses Krimināllikuma 218.pantā paredzētais noziedzīgais nodarījums ir tīšs noziegums, ko raksturo tiešs nodoms. Personas uzvedība raksturojas ar konkrētu mērķi – izvairīties no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas (*Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D. Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa (XVIII–XXV nodaļa). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2016, 212.lpp.*).

[6.3] Izskatāmajā lietā no apsūdzībā ietvertā noziedzīgā nodarījuma apraksta redzams, ka apsūdzētajam [pers. A] pēc Krimināllikuma 218.panta otrās daļas tiek inkriminēta gan izvairīšanās no nodokļu nomaksas (bezdarbība), gan arī ar nodokli apliekamo objektu samazināšana (darbība).

Senāts uztur spēkā 2013.gada 26.marta lēmumā lietā Nr. SKK-3/2013 pausto atziņu par izvairīšanās no nodokļu nomaksas, kas izpaudusies ar nodokli apliekamo objektu samazināšanā, pabeigšanas brīdi, tomēr norāda, ka attiecīgo ziņu neiekļaušana apsūdzībā pati par sevi nevar būt par pamatu attaisnojoša sprieduma taisīšanai. Pati apelācijas instances tiesa atzinusi, ka līdz brīdim, kamēr nav konstatēta pārmaksātā nodokļa reāla izmantošana, nodarījums kvalificējams kā nepabeigts Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums. Vienlaikus apelācijas instances tiesa nav izvērtējusi, vai apsūdzībā nav konstatējamas nepabeigta noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes.

Atbilstoši Krimināllikuma 15.pantam par pabeigtu atzīstams noziedzīgs nodarījums, ja tam ir visas Krimināllikumā paredzētās noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes. Sagatavošanās noziegumam un nozieguma mēģinājums ir nepabeigts noziedzīgs nodarījums. Par sagatavošanos noziegumam atzīstama līdzekļu vai rīku sameklēšana vai pielāgošana, vai citāda tīša labvēlīgu apstākļu radīšana tīša nozieguma izdarīšanai, ja turklāt tas nav turpināts no vainīgā gribas neatkarīgu iemeslu dēļ. Savukārt par nozieguma mēģinājumu atzīstama apzināta darbība (bezdarbība), kas tieši vērsta uz tīšu tā izdarīšanu, ja noziegums nav izdarīts līdz galam no vainīgā gribas neatkarīgu iemeslu dēļ.

Senāts norāda, ka gadījumā, ja kādā apsūdzības daļā ir konstatējamas noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes, tiesa nedrīkst personu atzīt par nevainīgu un attaisnot visā pēc Krimināllikuma 218.panta otrās daļas celtajā apsūdzībā.

Savukārt gadījumā, ja izvairīšanās no nodokļu nomaksas notikusi bezdarbības veidā, tā 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 tam pielīdzināto maksājumu, vai arī nomaksājot to daļēji, valstij vai pašvaldībai tiek nodarīts zaudējums lielā apmērā nesaņemto vai daļēji saņemto nodokļu maksājumu veidā.

[6.4] Senāts atzīst par nepamatotu apelācijas instances tiesas viedokli par to, ka apsūdzībā jānorāda katra personas iesniegtā nodokļu deklarācija, tajā norādītā nodokļu summa un tās nomaksas termiņš. Šādu viedokli apelācijas instances tiesa ir izteikusi apgalvojuma formā bez pamatojuma. Senāts atzīst, ka apsūdzībā, kas celta par izvairīšanos no nodokļu nomaksas bezdarbības veidā, nodokļu deklarācijas nav obligāti jānorāda. Atšķirībā no citiem izvairīšanās no nodokļu nomaksas veidiem, kad noziedzīgā nodarījuma sastāvu veido noteiktas informācijas sniegšana vai nesniegšana nodokļu deklarācijās, gadījumā, kad izvairīšanās no nodokļu nomaksas notikusi bezdarbības veidā, noziedzīgā nodarījuma sastāvu veido likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 2.punktā noteiktā nodokļu maksāšanas pienākuma nepildīšana. Šādā gadījumā apsūdzība pietiekami pilda savu informatīvo funkciju arī tad, ja no tās identificējams laika posms, kad veidojies nodokļu parāds, brīdis, kad noziedzīgais nodarījums pabeigts, un tā rezultātā radīto zaudējumu apmērs, bet konkrētās katrā taksācijas periodā deklarētās un nesamaksātās nodokļu summas ir noskaidrojamas no krimināllietas materiāliem.

Savukārt gadījumā, ja Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums izdarīts ar darbību, piemēram, slēdzot un deklarējot gan fiktīvus, gan reālus darījumus, apsūdzībā ir jāietver norāde par darījumiem, jo tie raksturo noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses pazīmes.

[Pers. A] celtajā apsūdzībā ir norādīts noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas laiks, vieta, veids, nodokļu deklarāciju, no kurām izriet nodokļu parāds, iesniegšanas periodi, nodokļu parāda apmērs, katram nodokļu veidam un kopējais valstij nodarīto zaudējumu apmērs, kā arī diena, kad SIA ,,[Nosaukums A]” nodokļu pamatparāds sasniedza likuma ,,Par Krimināllikuma spēkā stāšanās un piemērošanas kārtību” 20.pantā noteikto lielo apmēru. Tāpat apsūdzībā norādīts katrs PVN deklarācijās norādītais faktiski nenotikušais darījums un tādējādi nepamatoti samazinātā PVN summa. Apsūdzībā ir norādīti arī normatīvie akti, kas noteic apsūdzētā [pers. A] kā SIA ,,[Nosaukums A]” vienīgās amatpersonas pienākumu maksāt nodokļus un tiem pielīdzinātos maksājumus, kā arī speciālajos likumos – Pievienotās vērtības nodokļa likumā, likumā ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un likumā ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu” –, kā arī Ministru kabineta 2014.gada 9.decembra noteikumos Nr. 751 ,,Noteikumi par uzņēmējdarbības riska valsts nodevas apmēru un darbinieku prasījumu garantiju fondā ieskaitāmās nodevas daļu 2015.gadā” ietvertās normas, kas noteic attiecīgā nodokļa nomaksas termiņu, kuru pārkāpjot, veidojas nodokļu parāds un valstij tiek nodarīts zaudējums.

Senāts atzīst, ka pretēji apelācijas instances tiesas lēmumā norādītajam apsūdzībā daļā par izvairīšanos no valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokļa un uzņēmējdarbības riska nodevas ir atklāts veids, kādā notikusi izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, proti, [pers. A] apsūdzībā norādītā konkrētā laika posmā ar vienotu nodomu izvairīties no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, zinot par nodokļu parāda esību, apzināti pieļāva bezdarbību un neveica nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksu valsts budžetā pilnā apmērā, lai gan viņam bija reāla iespēja šos nodokļus un tiem pielīdzinātos maksājumus nomaksāt, ar to nodarot valstij zaudējumus apsūdzībā norādītā konkrētā apmērā. Savukārt apelācijas instances tiesas atzinums par nepieciešamību norādīt apsūdzībā mērķi, ar kādu izvairīšanās no šo nodokļu nomaksas notikusi, nav pamatots ar likumu, jo šāds mērķis neietilpst Krimināllikuma 218.pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvā.

Eiropas Cilvēktiesību tiesa lietā *Mattoccia v. Italy* norādījusi, ka tas, cik detalizēti apsūdzībā norādāma informācija, atkarīgs no katras lietas apstākļiem (*Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2000.gada 25.jūlija sprieduma lietā Mattoccia pret Itāliju, iesnieguma Nr. 23969/94, 60.punkts*). Lietā *Previti v. Italy* Eiropas Cilvēktiesību tiesa, vērtējot apsūdzības detalizētību, atzina, ka apsūdzības pēc būtības tiek izteiktas kodolīgi un sīkāka informācija par nodarījumu parasti izriet no citiem lietas materiāliem, kas aizstāvībai bija pieejami. Minētajā lietā tiesa norādīja, ka jebkurā gadījumā iesniedzējs nav apgalvojis, ka viņš nevarēja zināt visu būtisko informāciju un ka viņam nebija iespējas sagatavot aizstāvību, pamatojoties uz visiem pret viņu vērstajiem pierādījumiem (*Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2009.gada 8.decembra lēmuma lietā Previti pret Itāliju, iesnieguma Nr. 45291/06, 208.punkts*). Arī lietā *Sampech v. Italy* Eiropas Cilvēktiesību tiesa norādīja, ka apsūdzība jāuzrāda tā, lai apsūdzētais varētu aizstāvēties pret visiem nodarījumiem, par kuriem viņam izvirzītas apsūdzības. Šo mērķi iespējams sasniegt arī tad, ja nav norādīta faktisko apstākļu vieta un datums, ar nosacījumu, ka minētā informācija, kas ir iztiesāšanas priekšmets, noskaidrojama citos lietas materiālos (*Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2015.gada 19.maija lēmuma lietā Sampech pret Itāliju, iesnieguma Nr. 55546/09, 40. un 110.punkts*).

Turklāt Senāts atgādina, ka arī apelācijas instances tiesa var atzīt par pierādītiem no apsūdzības atšķirīgus noziedzīgā nodarījuma faktiskos apstākļus, ja ar to nepasliktinās apsūdzētā stāvoklis un netiek pārkāptas viņa tiesības uz aizstāvību.

Savukārt, izvērtējot, vai grozītie noziedzīgā nodarījuma faktiskie apstākļi aizskar vai neaizskar apsūdzētās personas tiesības uz aizstāvību, izšķiroša nozīme ir tam, vai, pirmkārt, šie visi apstākļi, lai gan iepriekš celtajā apsūdzībā nebija norādīti vai bija norādīti savādāk, apsūdzētajam faktiski bija zināmi, un līdz ar to viņš attiecībā uz tiem varēja īstenot savu aizstāvību un, otrkārt, vai šiem apstākļiem vispār ir nozīme aizstāvības īstenošanā (*Augstākās tiesas 2018.gada 27.aprīļa lēmums lietā Nr. SKK-21/2018 (ECLI:LV:AT:2018:0427.15830105308.1.L)* *un Augstākās tiesas 2021.gada 16.februāra lēmums lietā Nr. SKK-15/2021(ECLI:LV:AT:2021:0216.15830022112.7.L)*).

[6.5] Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apelācijas instances tiesa nepareizi interpretējusi un piemērojusi Krimināllikuma 218.panta otro daļu, kas novedis pie nelikumīga nolēmuma. Šī iemesla dēļ apelācijas instances tiesas lēmums atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesā.

[7] Kriminālprocesa likuma 588.panta 31.daļa noteic: ja kasācijas instances tiesa pieņem šā likuma 587.panta pirmās daļas 2.punktā paredzēto lēmumu, tā izlemj jautājumu arī par drošības līdzekli.

Apsūdzētajam [pers. A] lietā drošības līdzeklis nav piemērots. Senāts atzīst, ka drošības līdzekļa piemērošanai apsūdzētajam šajā kriminālprocesa stadijā nav tiesiska pamata.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nolēma:**

atcelt pilnībā Kurzemes apgabaltiesas 2020.gada 10.septembra lēmumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Kurzemes apgabaltiesā.

Lēmums nav pārsūdzams.