



Latvijas Republikas Senāts

LĒMUMS

Rīgā 2025. gada 19. novembrī

Senāts šādā sastāvā: senators referents Māris Leja, senatori Aija Branta un Aivars Uminskis

rakstveida procesā izskatīja krimināllietu sakarā ar apsūdzēto /Persona A/ (*/Persona A/*), /Persona B/ un viņu aizstāvja zvērināta advokāta Jāņa Dambīša kasācijas sūdzībām par Rīgas apgabaltiesas 2024. gada 17. aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Ekonomisko lietu tiesas 2022. gada 19. septembra spriedumu

[1.1] /Persona A/, personas identifikācijas numurs /personas identifikācijas numurs/,

atzīts par nevainīgu pret viņu celtajā apsūdzībā pēc Krimināllikuma 218. panta otrās daļas par divu noziedzīgo nodarījumu izdarīšanu, kā arī Krimināllikuma 195. panta trešās daļas, un attaisnots.

[1.2] /Persona B/, personas kods /personas kods/,

atzīta par nevainīgu pret viņu celtajā apsūdzībā pēc Krimināllikuma 20. panta ceturtās daļas un 218. panta otrās daļas, kā arī Krimināllikuma 217. panta pirmās daļas, un attaisnota.

[1.3] /Persona C/ (*/Persona C/*), personas identifikācijas numurs /personas identifikācijas numurs/,

atzīts par nevainīgu pret viņu celtajā apsūdzībā pēc Krimināllikuma 20. panta ceturtās daļas un 218. panta otrās daļas, kā arī pēc Krimināllikuma 195. panta trešās daļas, un attaisnots.

[1.4] Atstāta bez izskatīšanas Valsts ieņēmumu dienesta pieteiktā kaitējuma kompensācija 105 950 *euro*.

[2] Ar Rīgas apgabaltiesas 2024. gada 17. aprīļa spriedumu, iztiesājot lietu sakarā ar cietušā Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību un prokurora Sergeja Medvedeva apelācijas protestu, Ekonomisko lietu tiesas 2022. gada 19. septembra spriedums atcelts daļā par /Persona A/ atzīšanu par nevainīgu un attaisnošanu apsūdzībā pēc Krimināllikuma 218. panta otrās daļas (zaudējums valstij nenomaksātā nodokļa veidā 58 650*euro*) un /Persona B/ atzīšanu par nevainīgu un attaisnošanu apsūdzībā pēc Krimināllikuma 20. panta ceturtās daļas un 218. panta otrās daļas par šī nozieguma atbalstīšanu.

[2.1] /Persona A/ atzīts par vainīgu Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētajā noziedzīgajā nodarījumā (zaudējums valstij nenomaksātā nodokļa veidā 58 650*euro*) un sodīts ar naudas sodu 20 minimālo

mēnešalgu apmērā, tas ir, 14 000 *euro*, atņemot tiesības ieņemt uzņēmuma valdes locekļa amatu uz 2 gadiem.

[2.2] /Persona B/ atzīta par vainīgu Krimināllikuma 20. panta ceturtajā daļā un 218. panta otrajā daļā paredzētajā noziedzīgajā nodarījumā (zaudējums valstij nenomaksātā nodokļa veidā 58 650*euro*) un sodīta ar naudas sodu 15 minimālo mēnešalgu apmērā, tas ir, 10 500 *euro*, atņemot tiesības ieņemt grāmatvedes amatu uz 2 gadiem.

Saskaņā ar Krimināllikuma 52. panta trešo daļu /Persona B/ piespriests sods mīkstināts un noteikts naudas sods 10 minimālo mēnešalgu apmērā, tas ir, 7000*euro*, atņemot tiesības ieņemt grāmatvedes amatu uz 2 gadiem.

Pārējā daļā Ekonomisko lietu tiesas 2022. gada 19. septembra spriedums atstāts negrozīts.

[2.3] Atzīstot /Persona A/ par vainīgu Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā, savukārt /Persona B/ par vainīgu Krimināllikuma 20. panta ceturtajā daļā un 218. panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu izdarīšanā, apelācijas instances tiesa konstatējusi, ka SIA „Nosaukums A” valdes loceklis /Persona A/, saņemot no Igaunijā reģistrētā uzņēmuma „Nosaukums B” (reģistrācijas kods /reģistrācijas kods/) rēķinu par 391 000*euro* saistībā ar plānoto tirdzniecības centra būvniecību /Nosaukums/, un zinot, ka tas nav apmaksāts, nolēma nepamatoti palielināt SIA „Nosaukums A” izdevumus, iekļaujot grāmatvedībā nepatiesu informāciju par pakalpojuma saņemšanu no „Nosaukums B”, tādējādi samazinot uzņēmuma peļņu un ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo objektu.

Īstenojot noziedzīgo nodomu, /Persona A/ vienojās ar SIA „Nosaukums A” grāmatvedi /Persona B/ par minētā rēķina iegrāmatošanu SIA „Nosaukums A” grāmatvedības reģistros un darījuma ar „Nosaukums B” iekļaušanu SIA „Nosaukums A” gada pārskatā par 2017. gadu.

Turpmāk /Persona B/, apzinoties, ka šī rēķina apmaksa nav veikta, ne vēlāk kā 2018. gada 22. janvārī veica ierakstu SIA „Nosaukums A” grāmatvedības reģistros, iegrāmatojot šo rēķinu kā SIA „Nosaukums A” izdevumus, kā arī sagatavoja un pēc /Persona A/ parakstīšanas iesniedza Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā SIA „Nosaukums A” gada pārskatu par 2017. gadu, kurā peļņas (zaudējumu) aprēķina postenī „Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas” iekļāva darījumu ar „Nosaukums B”, attiecinot to uz 2017. gada izdevumiem, tādējādi novērsa šķēršļus, lai atvieglotu /Persona A/ nepamatoti palielināt uzņēmuma izmaksas par 391 000*euro*, samazinot tā peļņu.

Ar šādām apsūdzēto darbībām tika samazināts ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamais objekts un nodarīti zaudējumi valstij nenomaksātā uzņēmumu ienākuma nodokļa veidā 58 650 *euro*.

[3] Par Rīgas apgabaltiesas 2024. gada 17. aprīļa spriedumu apsūdzēto /Persona A/ un /Persona B/ aizstāvis J. Dambītis iesniedzis kasācijas sūdzību, kurā lūdz atcelt apelācijas instances tiesas spriedumu daļā par apsūdzēto atzīšanu par vainīgiem un sodīšanu, un nosūtīt lietu jauna izskatīšanai, norādot, ka apelācijas instances tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 23. panta, 124. panta pirmās, otrās, trešās un piektās daļas, 128. panta otrās daļas, 511. panta otrās daļas, 512. panta, 527. panta otrās daļas 1. punkta, 564. panta ceturtais un astotais daļas pārkāpumus.

Savu lūgumu aizstāvis pamatojis ar šādiem argumentiem.

[3.1] Apelācijas instances tiesa nav izpildījusi Kriminālprocesa likuma 23. panta prasības, proti, pārbaudīt celto apsūdzību atbilstību šā likuma 405. panta pirmās daļas noteikumiem. Apsūdzības nav iespējams izprast bez iepazīšanās ar lietas materiāliem un tas ierobežojis tiesības uz aizstāvību. Lai gan uz to tika norādīts iebildumos par apelācijas sūdzību un protestu, tiesa šos argumentus nav vērtējusi un tāpēc pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 511. panta otrās daļas un 564. panta ceturtais daļas pārkāpumus.

Apsūdzība /Persona A/ ir celta par izvairīšanos no uzņēmumu ienākuma nodokļa nomaksas, bet /Persona B/ – par šī nozieguma atbalstīšanu. Tomēr apsūdzētajiem nav inkriminēta nevienas konkrētas nodokļu tiesību normas neievērošana, tajā skaitā tādas normas, kas noteic uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu noteiktā termiņā un apmērā. Līdz ar to nav iespējams noteikt noziedzīgā nodarījuma pabeigšanas brīdi.

[3.2] Arī tiesa nozieguma pabeigtības brīdi nav konstatējusi.

Nodokļu nomaksas termiņš ir atkarīgs no komercsabiedrības formas un citiem kritērijiem. Tiesa nav izvērtējusi, vai bija iestājies nodokļa samaksas termiņš, un, balstoties uz pieņēmumiem, secinājusi, ka labojumi gada pārskatā un uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā notikusi pēc tam, kad Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētais noziegums bija pabeigts un sekas jau iestājušās.

Saskaņā ar judikatūru atzinumu par nozieguma pabeigtību tiesai ir jāpamato ar likumu un pierādījumiem. Līdz ar to tiesa nav ievērojusi Senāta 2019. gada 5. novembra lēmuma lietā Nr. SKK-372/2019 6.3. un 6.4. punktā, kā arī 2019. gada 17. decembra lēmuma lietā Nr. SKK-577/2019 11. punktā paustās atziņas.

Tiesa nav vērtējusi arī faktu, ka apsūdzībās norādītais par to, ka /Persona A/ un /Persona B/ noziegumus izdarījuši ar nodomu samazināt ar nodokli apliekamo objektu, iekļaujot gada pārskatā neatbilstošu informāciju, atbilst darbībām, par kurām atbildība paredzēta Krimināllikuma 217. panta trešajā daļā.

Turklāt tiesa spriedumā konstatējusi no apsūdzības atšķirīgus faktiskos apstākļus, kas pasliktina apsūdzētā stāvokli, un izmantojusi tos apsūdzēto vainīguma pierādīšanā.

[3.3] Pretēji likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” (redakcijā līdz 2017. gada 31. decembrim) 3. un 22. pantam tiesa kļūdaini secinājusi, ka gada pārskats ir dokuments, ar kuru uzņēmums informē Valsts ieņēmumu dienestu par valsts budžetā maksājamo nodokli. Par šādu dokumentu atzīstama tikai uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācija. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ir apzināti nepatiesas informācijas sniegšana nodokļu deklarācijā, nevis gada pārskatā.

[3.4] Tiesa apsūdzēto darbībās nepamatoti konstatējusi viņiem inkriminēto noziedzīgo nodarījumu subjektīvo pusi.

[3.4.1] Tiesa nav norādījusi, kādi pierādījumi apstiprina to, ka apsūdzētie bija vienojušies par „/Nosaukums B/” rēķina par nenotikušu darījumu iegrāmatošanu SIA „/Nosaukums A/” grāmatvedības reģistros un attiecīgā darījuma iekļaušanu gada pārskatā.

[3.4.2] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka tas vien, ka darījums netika īstenots līdz galam un par to netika veikta samaksa „/Nosaukums B/”, neliecina, ka darījums ir fiktīvs. Tiesa ignorējusi to, ka fiktīva darījuma pamatā ir tas, ka darījums tiek noslēgts tikai skata pēc, taču darījumu par fiktīvu nepadara tā iznākums. Uz minēto norādīts arī Senāta 2018. gada 19. februāra spriedumā lietā Nr. SKC-7/2018.

Tikai tad, ja darījums ir fiktīvs, var apgalvot, ka valdes loceklis un grāmatvedis nevarēja nezināt, ka grāmatvedībā nepamatoti uzrādītie fiktīvie izdevumi nelikumīgi samazinās peļņu un no tās maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli. Tomēr šajā lietā fiktīvs darījums nav konstatēts.

[3.4.3] Tiesa nav vērtējusi lietā esošos pierādījumus, bet gan vispārīgi apgalvojusi, ka apsūdzētie nevarēja nezināt, ka iekļauj gada pārskatā neapmaksātu rēķinu par faktiski nenotikušu darījumu. Tiesa nav atsaukusies uz pierādījumiem, kas apstiprina, ka /Persona A/ zināja vai viņam vajadzēja rasties aizdomām, ka gada pārskatā ir iekļauts tāds rēķins, kas tajā nav iekļaujams.

Tiesa nav ņēmusi vērā, ka /Persona A/ nepārvalda latviešu valodu, tāpēc viņš nevarēja konstatēt, kuri dokumentos iekļautie darījumi veido peļņas kopsummu, no kuras jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis. Tāpat tiesa nav atspēkojusi aizstāvības argumentu par to, ka /Persona A/, lai nodrošinātu likumu ievērošanu, algoja grāmatvežus un piesaistīja revidentus grāmatvedības pārbaudei.

Saskaņā ar Revīzijas pakalpojumu likuma 1. panta 1. un 8. apakšpunktu, 2. panta pirmo daļu revidenta atzinumam par gada pārskatu jāsniedz patiens un skaidrs priekšstats par klienta finansiālo stāvokli un peļņu. Apsūdzētais /Persona A/ bija pārliecināts, ka gada pārskats ir pareizs. Tiesa nav norādījusi nevienu Revīzijas pakalpojumu likuma 26. panta otrajā daļā uzskaitīto apstākli, kas liktu apsūdzētajiem šaubīties par revidenta atzinumā ietvertajām ziņām.

[3.4.4] Tiesa norādījusi, ka /Persona A/ dzīves pieredze un profesionālās zināšanas bija pietiekamas, lai zinātu par gada pārskatā nepareizi iekļautajiem izdevumiem, tomēr nav norādījusi kritērijus, ar kuriem pamatots šāds secinājums. Tiesa nav ņēmusi vērā, ka apsūdzētajam ir pamatizglītība un nav izglītības finanšu jomā. Tobrīd spēkā esošā likuma „Par grāmatvedību” 3. panta pirmā daļa (spēkā līdz 2022. gada 1. janvārim) noteica, ka grāmatvedību uzņēmumā kārto grāmatvedis, ar ko uzņēmuma vadītājs noslēdzis rakstveida līgumu.

[3.4.5] Tiesa bez ievēribas atstājusi pierādījumus par to, ka apsūdzētās /Persona B/ rīcībā bija bankas kontu izdrukās, pēc kurām viņa varēja pārbaudīt rēķina apmaksas faktu. Tādējādi tiesa kļūdaini secinājusi, ka /Persona A/ vajadzējis īpaši informēt /Persona B/ par to, ka „/Nosaukums B/” rēķins nav apmaksāts.

[3.4.6] Tiesa nav izvērtējusi arī citus lietā esošos pierādījumus, kas detalizētāk uzskaitīti kasācijas sūdzībā.

[4] Par Rīgas apgabaltiesas 2024. gada 17. aprīļa spriedumu apsūdzētā /Persona B/ iesniegusi kasācijas sūdzību, kurā lūdz atcelt apelācijas instances tiesas spriedumu daļā par viņas atzīšanu par vainīgu un sodīšanu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai, norādot, ka apelācijas instances tiesa pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 124. panta pirmās, otrās, trešās un piektās daļas, 511. panta otrās daļas, 512. panta pirmās daļas, 564. panta ceturtās un astotās daļas pārkāpumus.

Apsūdzētā /Persona B/ kasācijas sūdzību pamatojusi ar šādiem argumentiem.

[4.1] Tiesa secinājusi, ka „/Nosaukums B/” rēķina iekļaušana grāmatvedības dokumentos un tā attiecināšana uz uzņēmuma izdevumiem ir apzinātas darbības, kas liecina par tiešu nodomu atbalstīt ar nodokli apliekamā objekta samazināšanu, un /Persona B/ gada pārskata noformēšanas laikā zināja, ka tas ir avansa rēķins.

Šāds secinājums izdarīts, neizvērtējot turpmāk uzskaitītos pierādījumus un tajos ietvertās ziņas:

- ziņas par apsūdzētās veselības stāvokli – ilgstošām galvassāpēm un adenomu –, kas ietekmēja spēju koncentrēties un rūpīgi veikt grāmatvedes pienākumus;
- ziņas par to, ka rēķins bija igauņu valodā un tā nosaukums ir „arve”;
- liecinieces /Persona D/ (nodokļu inspektore) liecības par to, ka viņa nevarēja izskaidrot, vai „/Nosaukums B/” rēķins ir avansa vai fakta rēķins, un nevarēja pamatot, pēc kādām pazīmēm jāizdara secinājums, ka rēķins ir avansa rēķins;
- apsūdzētās /Persona B/ liecības par to, ka viņas rīcībā nebija SIA „/Nosaukums A/” un „/Nosaukums B/” noslēgtais līgums, taču tikai tajā bija ziņas, ka rēķins uzskatāms par avansa rēķinu.

[4.2] Tiesa apsūdzētās /Persona B/ liecības vērtējusi selektīvi, bez ievēribas atstājot pirmstiesas kriminālprocesā sniegtās liecības par to, ka viņa bija redzējusi zemes gabalā /Adrese A/, notiekošos labiekārtošanas darbus. /Persona B/ nebija iemesla apšaubīt ne rēķinu, ne to, ka tas ir saistāms ar iecerēto būvniecību.

Minēto apstiprina liecinieka /Persona E/ liecības par zemes gabala pielāgošanu būvniecībai. Tāpat to apstiprina liecinieku /Persona F/, /Persona I/ (*/Persona I/*) un apsūdzētā /Persona A/ liecības, kā arī projekta vizualizācijas attēli par tirdzniecības centra būvniecības ieceri. Līdz ar to tiesa kļūdaini secinājusi, ka darījums starp SIA „/Nosaukums A/” un „/Nosaukums B/” bija fiktīvs un apsūdzētie par to zināja.

[4.3] Apelācijas instances tiesa pieļāvusi arī šādus pārkāpumus.

[4.3.1] Tiesa nepamatoti atzinusi, ka 391 000 *euro* izslēgšana no gada pārskata un uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksa pēc kriminālprocesa uzsākšanas neizslēdz noziedzīgā nodarījuma izdarīšanas faktu. Pretēji tiesas secinātajam apsūdzēto rīcība, labojot pieļauto kļūdu, liecina, ka ne /Persona A/, ne /Persona B/ nebija nodoma izvairīties no nodokļu nomaksas.

[4.3.2] Tiesas secinājums, ka apsūdzētie nedrīkstēja paļauties uz revidenta atzinumu, jo revidents nepiedalās grāmatvedības kārtošanā ikdienā un tāpēc varēja kļūdīties, nav pamatots, jo saskaņā ar Revīzijas pakalpojumu likuma normām revidents ir kvalificēts speciālists un viņa piesaistīšana grāmatvedības pārbaudē liecina, ka apsūdzētajiem nebija nodoma izvairīties no nodokļu nomaksas.

[4.3.3] Atzinumu par to, ka apsūdzētā /Persona B/ nedrīkstēja grāmatvedības dokumentos iekļaut neapmaksātu rēķinu kā izdevumu apliecināšanu dokumentu, tiesa nav pamatojusi ar tiesību normu.

[4.3.4] Tiesa, nosakot sodu apsūdzētajai /Persona B/, nav izvērtējusi ziņas par viņas veselības stāvokli, tai skaitā ziņas par invaliditāti, līdz ar to soda noteikšanā nav ievēroti Krimināllikuma 35. panta nosacījumi.

[5] Par Rīgas apgabaltiesas 2024. gada 17. aprīļa spriedumu apsūdzētais /Persona A/ iesniedzis kasācijas sūdzību, lūdzot atcelt spriedumu daļā par viņa atzīšanu par vainīgu un sodīšanu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai sakarā ar tiesas pieļautiem Kriminālprocesa likuma 124. panta, 511. panta otrās daļas, 512. panta un 527. panta otrās daļas 1. punkta pārkāpumiem.

Apsūdzētais /Persona A/ kasācijas sūdzību pamatojis ar šādiem argumentiem.

[5.1] Tiesa, konstatējot /Persona A/ darbības Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva subjektīvo pusi, nav atspēkojusi aizstāvības argumentu par to, ka apsūdzētais, rūpējoties par pareizu nodokļu nomaksu, algoja grāmatvedi, kā arī piesaistīja revidentu, kas liecina, ka viņam nebija nodoma izvairīties no nodokļu nomaksas.

[5.2] Tiesa nav vērtējusi apsūdzētā izvirzīto argumentu, ka viņš ir palāvijs uz grāmatvedi un revidenta atzinumā iekļauto informāciju, jo nepārvalda latviešu valodu, kā arī nepārzina grāmatvedības noteikumus Latvijā. Tāpat spriedumā nav pamatots, kādēļ apsūdzētā palaušanās šādos apstākļos būtu uzskatāma par nepamatotu.

[5.3] Nosakot sodu apsūdzētajam, tiesa nav ievērojusi Krimināllikuma 46. panta otrās un trešās daļas prasības, jo nav izvērtējusi apsūdzētā norādīto par viņa apgādībā esošajiem nepilngadīgajiem bērniem, lai gan šim apstāklim ir būtiska nozīme soda individualizācijā.

Motīvu daļa

[6] Senāts atzīst, ka izskatāmajā lietā kasācijas instances tiesas kompetencē ir sniegt atbildi: 1) vai /Persona A/ un /Persona B/ celtās apsūdzības atbilst Kriminālprocesa likuma 405. panta pirmās daļas prasībām; 2) vai apelācijas instances tiesa, konstatējot, ka /Persona A/ tīši izvairījies no nodokļu nomaksas, bet /Persona B/ tīši atbalstījis šo noziegumu, ir pieļāvusi Kriminālprocesa likuma 511. panta otrās daļas un 564. panta ceturtās un astotās daļas pārkāpumus.

I

Par apsūdzības atbilstību Kriminālprocesa likuma 405. panta prasībām

[7] Visupirms Senāts konstatē, ka apsūdzēto aizstāvja kasācijas sūdzībā izteiktais apgalvojums par to, ka tiesa ir konstatējusi no apsūdzībām atšķirīgus nozieguma faktiskos apstākļus, nav pamatots.

Apelācijas instances tiesas par pierādītu atzītais noziegums kopumā atbilst abās apsūdzībās norādītajiem nozieguma faktiskajiem apstākļiem un juridiskajai kvalifikācijai.

Papildus Senāts atzīmē, ka tiesas sprieduma motīvu daļā izteiktie atzinumi nav pierādītā noziedzīgā nodarījuma apraksts Kriminālprocesa likuma 527. panta pirmās daļas izpratnē. Tiesas sprieduma motīvu daļā tiesas izteiktie motīvi un atzinumi nepaplašina pret personu celto apsūdzību. Tos var vērtēt pēc būtības, cik tie ir pamatoti un attiecināmi uz konkrētās apsūdzības pierādīšanu, bet nevar tos vērtēt kā daļu no apsūdzības (*Senāta 2014. gada 6. novembra lēmums lietā Nr. SKK-505/2014, 11240010812, 2019. gada 25. aprīļa lēmuma lietā Nr. SKK-33/2025, [ECLI:LV:AT:2019:0425.12812000713.2.L](#), 21. punkts*).

[7.1] Pārbaudot pārējos aizstāvja kasācijas sūdzībā norādītos argumentus, Senāts atzīst, ka apsūdzībās, aprakstot nozieguma objektīvo pusi, pieļauta nepilnība un līdz ar to pārkāpts Kriminālprocesa likuma 405. panta pirmās daļas 2. punkts. Tomēr šī nepilnība nav ietekmējusi apsūdzēto tiesības uz aizstāvību.

Pamatojot šo atzinumu, Senāts turpmāk izklāstīs vispārīgās prasības apsūdzības saturam un izskaidros, kā konstatētā nepilnība izpaudusies izskatāmajā lietā.

[7.2] Kriminālprocesa likuma 405. panta pirmās daļas 2. punkts noteic, ka lēmumā par personas saukšanu pie kriminālatbildības prokurors norāda katra inkriminētā noziedzīga nodarījuma faktiskos apstākļus, kas nosaka juridisko kvalifikāciju.

No šīs normas izriet, ka apsūdzībā ir jānorāda faktiskie apstākļi, kas konkretizē katru inkriminētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmi. Izņēmums praksē ir pieņemts attiecībā uz noziedzīgā nodarījuma objekta aprakstu, kas, ņemot vērā tā abstrakto raksturu, apsūdzībā parasti netiek konkretizēts faktu līmenī.

Īpaša nozīme, sastādot apsūdzību, jāpievērš noziedzīgā nodarījuma objektīvās puses aprakstam. Tomēr prasības apsūdzības detalizācijas pakāpei nedrīkst pārspīlēt.

Eiropas Cilvēktiesību tiesa norādījusi, ka tas, cik detalizēti apsūdzībā norādāma informācija, atkarīgs no katras lietas apstākļiem (*Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2000. gada 25. jūlija sprieduma lietā „Mattoccia v. Italy”, iesnieguma Nr. 23969/94, 60. punkts*), apsūdzības pēc būtības tiek izteiktas kodolīgi un sīkāka informācija par nodarījumu parasti izriet no citiem lietas materiāliem (*Eiropas Cilvēktiesību tiesas 2009. gada 8. decembra lēmuma lietā „Previti c. Italie”, iesnieguma Nr. 45291/06, 208. punkts*).

Lemjot par to, cik detalizēti apsūdzībā aprakstāms katrs no Kriminālprocesa likuma 405. panta pirmās daļas 2. punktā minētajiem apstākļiem, Senāts jau iepriekš vairākkārt norādījis, ka Kriminālprocesa likuma 405. pants ir jāaplūko kopsakarā ar šā likuma 20. panta pirmo daļu, kas paredz personas tiesības uz aizstāvību, proti, apsūdzībai jābūt tādai, lai apsūdzētā persona varētu zināt ne tikai par kāda noziedzīga nodarījuma izdarīšanu tā tiek apsūdzēta, bet arī kādas konkrēti un kādos apstākļos izdarītas darbības tai tiek inkriminētas uzrādītās apsūdzības ietvaros (*Senāta 2009. gada 21. oktobra lēmums lietā Nr. SKK-520/2009, 11096325006, 2011. gada 28. janvāra lēmums lietā Nr. SKK-22/2011, 11331032409*).

No šīs atziņas izriet, ka galvenais faktisko apstākļu konkretizācijas pakāpes kritērijs ir tas, vai apsūdzība pilda tās norobežojošo un informatīvo funkciju, proti: 1) vai konkretizācija ir pietiekama, lai inkriminēto noziedzīgo nodarījumu norobežotu no citiem iespējamajiem līdzīgiem tās pašas personas noziedzīgajiem nodarījumiem; 2) vai konkretizācija ir pietiekama, lai apsūdzētais varētu pilnvērtīgi īstenot savas tiesības uz aizstāvību. Tas nozīmē, ka gadījumā, ja kāds no apstākļiem izmeklēšanā nav noskaidrots vai nav noskaidrots pietiekami detalizēti, ir jāizvērtē, vai tas nav šķērslis, lai atzītu, ka apsūdzība pilda tās norobežojošo un informatīvo funkciju. Vienlaikus jāņem vērā, ka, lai nodrošinātu krimināltiesību normu efektīvu piemērošanu, ievērojot noteiktu apstākļu noskaidrošanas iespēju, no valsts apsūdzību uzturošās iestādes nevar ikreiz prasīt tādu faktisko apstākļu izklāstu, kas sīkāk nav konkretizējams (*Senāta 2025. gada 15. februāra lēmuma lietā Nr. SKK-6/2024, [ECLI:LV:AT:2024:0215.11120047317.16.L](#), 9.1. punkts*). Tādēļ, lai novērstu iespējamus robus kriminālvajāšanā, atsevišķos gadījumos nodarījuma individualizēšanai (norobežošanai) apsūdzībā ir pieļaujamas mazāk stingras prasības. Tomēr minētais izņēmums pieļaujams tikai tad, ja sīkākas detaļas objektīvi nav noskaidrojamas (*Augstākās tiesas Krimināllietu tiesu palātas 2012. gada 5. aprīļa spriedums lietā Nr. PAC-108, 11380021209*) un nenoskaidrotie apstākļi vai detaļas nav šķērslis konstatēt visas attiecīgā noziedzīgā nodarījuma pazīmes.

[7.3] Ja apsūdzībā nav ievērotas Kriminālprocesa likuma 405. panta prasības, tiesai ir pienākums izvērtēt pārkāpuma ietekmi uz apsūdzētā tiesībām, proti, vai tas ir apgrūtinājis vai ierobežojis tiesības pilnvērtīgi īstenot tiesības uz aizstāvību.

Šādas pārbaudes veikšana ietilpst arī Senāta kompetencē (*sk. piemēram, Senāta 2020. gada 19. jūnija lēmuma lietā Nr. SKK-62/2020, [ECLI:LV:AT:2020:0619.11810014307.5.L](#), 7.1., 7.2. punktu*).

[7.3.1] Izskatāmajā lietā apsūdzības celtas par izvairīšanos no nodokļu nomaksas kā pabeigtu noziegumu.

Saskaņā ar apsūdzībām noziegums izpaudies kā „Nosaukums B” rēķina par faktiski nenotikušu darījumu apzināta iekļaušana SIA „Nosaukums A” grāmatvedībā, kā arī šī darījuma attiecināšana uz 2017. gada izdevumiem, to atspoguļojot SIA „Nosaukums A” gada pārskatā, un attiecīgās informācijas iesniegšana Valsts

ieņēmumu dienestam, tādējādi nodarot valstij zaudējumus 58 650euro nenomaksātā uzņēmumu ienākuma nodokļa veidā.

Senāts atzīst, ka apsūdzībās ir norādīti faktiskie apstākļi, kas pamato apsūdzētā /Persona A/ kā SIA „/Nosaukums A/” valdes locekļa pienākumu nodrošināt uzņēmuma grāmatvedības kārtošānu atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajām prasībām un pienākumu nomaksāt nodokļus, tajās vispārīgi ir atspoguļots, kad, kādā veidā un kādā apmērā apsūdzētais /Persona A/ izvairījies no uzņēmumu ienākuma nodokļa nomaksas, un kādā veidā šīs darbības atbalstījusi apsūdzētā /Persona B/.

Tāpat apsūdzībās norādīts, kāda satura nepatiesa informācija ir ietverta gada pārskatā un kādā veidā rēķina nepamatota ieņēmumu ienākuma deklarācija ir ietekmējusi ar nodokli apliekamā objekta apmēru.

[7.3.2] Vienlaikus Senāts konstatē, ka apsūdzībās nozieguma objektīvās puses aprakstā nav norādīta informācija par uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas nepatieso saturu un tās iesniegšanu Valsts ieņēmumu dienestam.

Minētās informācijas iekļaušana apsūdzībā bija nepieciešama, jo nepastāvēja objektīvi šķēršļi tās noskaidrošanai – tā lietā bija arī faktiski noskaidrota – un attiecīgā darbība ir Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma objektīvās puses elements.

Minētais secinājums tiek pamatots ar šādiem argumentiem.

Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētais noziegums var izpausties ne vien kā bezdarbība, bet arī kā aktīvas darbības, deklarācijās vai nodokļu aprēķinos noslēpjot vai samazinot nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļu summu (*tiesu prakses apkopojums „Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas”*. Latvijas Republikas Augstākā tiesa. 2013, kopsavilkuma 2.1. un 2.2. punkts, 88. lappuse).

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 19. punkts noteic, ka nodokļa deklarācija ir nodokļu administrācijai iesniedzamā nodokļu maksātāja nodokļa deklarācija (arī tās pielikumi), pārskats, nodokļa aprēķins, ziņojums vai paziņojums, kurā norādāmi budžetā maksājāmie nodokļi un no budžeta atmaksājamās nodokļu summas.

Judikatūrā ir skaidrots, ka nodokļa deklarācija ir vienpusējs akts, ar kuru persona paziņo Valsts ieņēmumu dienestam par gūtajiem ienākumiem un par maksājamo nodokli (sk. *Senāta 2015. gada 30. marta sprieduma lietā Nr. SKA-26/2015, 21. punktu, 2017. gada 26. oktobra sprieduma lietā Nr. SKA-98/2017, [ECLI:LV:AT:2017:1026.A420575812.1.S](#), 10. punktu, 2018. gada 17. maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-78/2018, [ECLI:LV:AT:2018:0517.A420533612.1.L](#), 7. punktu*).

Tiesu prakses apkopojumā norādīts, ka, formulējot apsūdzību, jāņem vērā likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktā sniegtais skaidrojums par to, ka izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas ir: 1) apzināta nepatiesas informācijas sniegšana nodokļu deklarācijās; 2) nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšana; 3) nelikumīga nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaistu piemērošana vai 4) jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji (*tiesu prakses apkopojums „Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas”*. Latvijas Republikas Augstākā tiesa. 2013, kopsavilkuma 3. punkts, 89. lappuse).

Senāts norāda, ka pazīme „jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība” attiecināma uz tādu nodokļa maksātāja rīcību, ko neaptver iepriekš uzskaitītās kategorijas.

Ievērojot minēto, sastādot apsūdzību, prokurors nav ņēmis vērā, ka tajā bija jānorāda, kādas nepatiesas ziņas ietvertas uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā, kā arī tas, ka nepatiesā deklarācija iesniegta Valsts ieņēmumu dienestam.

[7.3.3] Tomēr minētā nepilnība nav uzskatāma par tādu, kas ietekmējusi apsūdzēto tiesības uz aizstāvību.

Izšķiroša nozīme ir tam, ka apsūdzībās ir norādīts, kāda tieši nepatiesa informācija bijusi pamats nepamatoti samazināt ar nodokli apliekamo objektu, proti – SIA „/Nosaukums A/” izdevumos iekļauta informācija par faktiski nenotikušu darījumu ar „/Nosaukums B/”.

Šī informācija bija pietiekama, lai apsūdzētajiem būtu iespējams īstenot tiesības uz aizstāvību.

To, ka šīs tiesības netika ierobežotas, apstiprina arī apsūdzēto paskaidrojumi un liecības.

No lietas materiāliem izriet, ka 2020. gada 28. oktobrī apsūdzētais /Persona A/ un 2020. gada 21. aprīlī apsūdzētā /Persona B/ nav izteikuši iebildumus pret apsūdzības saturu (*lietas 9. sējuma 114.–116. lappuse, 7. sējuma 133. lappuse*). Apsūdzētie pirmstiesas kriminālprocesā snieguši arī liecības par apsūdzībās norādītajiem apstākļiem, apstrīdot nodoma izvairīties no nodokļa nomaksas esību.

Arī no pirmās instances tiesas sēdes protokola izriet, ka apsūdzību saturs apsūdzētajiem bija saprotams (*lietas 11. sējuma 59.–60. lappuse*).

Arī kasācijas sūdzībās nav paskaidrots, kā informācijas trūkums apsūdzībā par uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju ietekmējis apsūdzēto tiesības uz aizstāvību.

[8] Iebilstot pret apsūdzību atbilstību Kriminālprocesa likuma 405. panta pirmās daļas 2. punkta prasībām, aizstāvis kasācijas sūdzībā norādījis arī to, ka nav iespējams noteikt laiku, kad saskaņā ar apsūdzībām noziegums ir pabeigts, jo tajās nav norādīta neviena tiesību norma, kas noteic uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumu konkrētā termiņā un apmērā.

[8.1] Senāta atzīst, ka šāds arguments balstās uz pieņēmumu, ka prokuroram, ceļot apsūdzību, ir pienākums atsaukties uz attiecīgajām tiesību normām, lai pamatotu, ka inkriminētais noziedzīgais nodarījums uzskatāms par pabeigtu. Tomēr Kriminālprocesa likuma 405. pants šādu pienākumu neparedz.

No šīs tiesību normas izriet, ka apsūdzībā ir jāatklāj faktiskie apstākļi, kas veido katru noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmi, tomēr tā neparedz prokuroram pienākumu pamatot katra faktiskā apstākļa atbilstību attiecīgai sastāva pazīmei. Par šiem jautājumiem prokuroram jāizsakās tiesas debatēs (sk. Kriminālprocesa likuma 506. panta pirmo daļu).

Minētais attiecas arī uz noziedzīgā nodarījuma stadijas – pabeigts vai nepabeigts noziedzīgs nodarījums – pamatojumu.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst par pietiekamu apsūdzības formulējumā skaidri norādīt uz to, ka apsūdzētajam tiek inkriminēts pabeigts noziedzīgs nodarījums. Savukārt juridiskie argumenti, ar kuriem tiek pamatota noziedzīgā nodarījuma pabeigtība, tajā skaitā tiesību normas, no kurām šāds secinājums izriet, prokuroram ir jāizklāsta tiesas debatēs, savukārt tiesai attiecīgie argumenti ir jāizvērtē, taisot spriedumu.

[8.2] Konkrētajā lietā apsūdzībās ietvertais nozieguma faktisko apstākļu apraksts un sniegtā juridiskā kvalifikācija nepārprotami norāda, ka apsūdzības celtas par pabeigtu noziegumu.

Minētā informācija ir pietiekoša, lai apsūdzētie varētu pilnvērtīgi īstenot savas tiesības uz aizstāvību, tajā skaitā apstrīdēt pieņēmumu par nozieguma pabeigtību.

[9] Nepamatots ir apsūdzēto aizstāvja kasācijas sūdzības arguments, ka apsūdzībās norādītie noziedzīgā nodarījuma faktiskie apstākļi atbilst darbībām, par kurām kriminālatbildība paredzēta Krimināllikuma 217. panta trešajā daļā.

Saskaņā ar judikatūru Krimināllikuma 218. un 217. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu kopība nav jāveido, jo visas uz izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas virzītās darbības veido atsevišķu (vienotu) noziedzīgu nodarījumu, kas atbilst Krimināllikuma 23. panta pirmajā daļā noteiktajam, ka atsevišķu (vienotu) noziedzīgu nodarījumu var veidot vairāki savstarpēji saistīti noziedzīgi nodarījumi, kurus aptver vainīgās personas vienots nodoms un kuri atbilst tikai viena noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmēm (*Senāta 2014.*

gada 19. jūnija lēmums lietā Nr. [SKK- 77/2014](#), 15830313209, 2015. gada 21. maija lēmums lietā Nr. [SKK-126/2015](#), 11840005209). Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir vienots process, kas ietver manipulācijas ar grāmatvedības datiem, ieģrāmatojot nepatiesas ziņas, šīs nepatiesās informācijas pārņemšanu uz nodokļu deklarācijām un to pielikumiem un to iesniegšanu nodokļu administrācijai (*Senāta 2014. gada 19. jūnija lēmums lietā Nr. SKK-77/2014*, 15830313209, 2015. gada 21. maija lēmums lietā Nr. [SKK-126/2015](#), 11840005209, 2022. gada 20. janvāra lēmums lietā Nr. [SKK- 12/2022](#), [ECLI:LV:AT:2022:0120.15830204510.4.L](#)).

Ievērojot minēto, ja apsūdzība celta par Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzēto noziegumu, darbības, kas vērstas uz izvairīšanos no nodokļu nomaksas un kurās saskatāmas arī Krimināllikuma 217. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes, nav kvalificējamās kā patstāvīgs noziedzīgs nodarījums. Šādas darbības ir uzskatāmas par vienota noziedzīga nodarījuma sastāvdaļu un iekļaujamās apsūdzībā pēc Krimināllikuma 218. panta otrās daļas.

II

Par sprieduma atbilstību Kriminālprocesa likuma prasībām, pamatojot nozieguma subjektīvo pusi

[10] Lietā ir konstatēts un netiek apstrīdēts, ka Valsts ieņēmumu dienestam iesniegtajos dokumentos tika ietverta objektīvi nepatiesa informācija par SIA „/Nosaukums A/” ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo objektu. Tādēļ iespējamo procesuālo tiesību normu pārkāpumu izvērtējums Senātam jāveic tikai jautājumā par to, vai apsūdzētie ir apzinājušies šīs informācijas nepatiesumu un, veicot apsūdzībās norādītās darbības, ir vēlējušies izvairīties no nodokļa nomaksas.

[10.1] 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 un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas (*Krastiņš U., Liholaja V., Hamkova D., Krimināllikuma komentāri. Trešā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2023, 234. lpp.*).

Ņemot vērā lietā celtās apsūdzības, tiesai, taisot notiesājošu spriedumu, bija jāgūst pārliecība, ka: 1) apsūdzētie zināja, ka „/Nosaukums B/” rēķins nav ticis apmaksāts, taču, neraugoties uz to, apsūdzētā /Persona B/ to ieģrāmatoja ar mērķi samazināt ar nodokli apliekamo objektu, bet apsūdzētais /Persona A/, apzinoties neapmaksātā rēķina iekļaušanu Valsts ieņēmumu dienestam iesniedzamajos dokumentos, tos parakstīja; 2) minētās darbības apsūdzētie veikuši savstarpēji saskaņoti (Krimināllikuma 18. pants).

[10.2] Lai atzītu par pierādītu konkludentu vienošanos kopīgi piedalīties tīšā noziedzīgā nodarījumā, ir jākonstatē, ka: 1) noziedzīgs nodoms bija katram apsūdzētajam; 2) katrs no tiem apzinājies, ka arī citi apsūdzētie rīkojas ar nodomu; 3) katrs no tiem bez tiešas komunikācijas vārdos, rakstos vai zīmēs apzināti piedalījies kopīgā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā.

[11] Jautājums, vai lietā esošie pierādījumi ir pietiekami apsūdzētā vainīguma konstatēšanai, ir būtības jautājums, kas kasācijas kārtībā nav pārbaudāms (*Senāta 2020. gada 10. novembra lēmuma lietā Nr. SKK-127/2020*, [ECLI:LV:AT:2020:1110.15890007015.20.L](#), 5.3. punkts). Pierādījumu pietiekamības kritērijs ir saprātīgu šaubu esamība vai neesamība par apsūdzētā vainīgumu, kura izvērtēšana ir tās tiesas kompetencē, kas izskata lietu pēc būtības (*Senāta 2013. gada 3. jūlija lēmums lietā Nr. SKK-333/2013*, 15890002407).

Kasācijas instances tiesas kompetencē nav, pārbaudot pierādījumus, pārliecināties, ka izslēgta jebkura iespējamība, ka pierādījumu pārbaudes rezultātā varētu izdarīt kasatoram labvēlīgāku secinājumu. Tā būtu atkārtota pierādījumu novērtēšana pēc būtības, ko veic pirmās un apelācijas instances tiesa (*Senāta 2018. gada 13. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-92/2018*, [ECLI:LV:AT:2018:0213.A420433513.2.S](#), 7. punkts, 2021. gada 5. novembra sprieduma lietā Nr. SKA-698/2021, [ECLI:LV:AT:2021:1105.A420278019.11.S](#), 6. punkts, 2023. gada 24. novembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-852/2023, [ECLI:LV:AT:2023:1124.A420160422.12.L](#), 3. punkts).

Tomēr no minētā neizriet, ka kasācijas instances tiesai pilnībā liegts pārbaudīt apelācijas instances tiesas veikto pierādījumu vērtēšanu.

Lai gan kasācijas instances tiesa nevar pārvērtēt apelācijas instances tiesas iekšējo pārliecību vai tiesisko apziņu pierādījumu novērtēšanā, tomēr tās kompetencē ir pārbaudīt procesuālo tiesību normu piemērošanas pareizību, tai skaitā normu, kas reglamentē pierādījumu vērtēšanas kārtību (*Senāta 2008. gada 26. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-73/2008 10. un 11. punkts*). Kasācijas instances tiesas kompetencē ir pārbaudīt, vai apelācijas instances tiesa ir vērtējusi pierādījumus un vai vērtējums atbilst likumā izvirzītajām prasībām (*Senāta 2006. gada 2. oktobra lēmums lietā Nr. SKK-568. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmumi 2006. Rīga: Latvijas Tiesnešu mācību centrs, 2007, 87. lpp., Senāta 2015. gada 27. maija lēmums lietā Nr. SKK-325/2015, 11815000609*).

Kasācijas instances tiesa var atzīt tiesas pieļautu pārkāpumu pierādījumu vērtēšanā, ja, piemēram, tiesas izdarītie secinājumi vai nu vispār nebalstās uz pierādījumiem, bet tikai uz pieņēmumiem, vai ja secinājumi loģiski nevar izrietēt no novērtētajiem pierādījumiem, vai ja kāda pierādījuma saturs ir acīmredzami nepareizi noskaidrots, piemēram, tiesa vispār nepareizi izlasījusi rakstveida dokumentu vai izlaidusi no vērtējuma kādu dokumenta vai liecības daļu (*Senāta 2018. gada 13. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-92, [ECLI:LV:AT:2018:0213.A420433513.2.S](#), 7. punkts*), vai ja pierādījumu vērtējums ir pretrunīgs un acīmredzami nepilnīgs (*Senāta 2021. gada 23. septembra sprieduma lietā Nr. SKA-138/2021, [ECLI:LV:AT:2021:0923.A43009415.14.S](#), 13. un 23. punkts*).

[12] Atzinumu par to, ka apsūdzētie /Persona A/ un /Persona B/ viņiem inkriminētās darbības ir veikuši ar tiešu nodomu, apelācijas instances tiesa ir pamatojusi ar šādiem apsvērumiem.

Sprieduma motīvu daļas ievadā tiesa ir norādījusi, ka „avansa rēķina iekļaušana grāmatvedības dokumentos un tā attiecināšana uz uzņēmuma izdevumiem ir apzinātas darbības, kuras liecina par tiešu nodomu samazināt ar nodokli apliekamo objektu. Neapmaksātu avansa rēķinu nevarēja nejauši, aiz neuzmanības iekļaut grāmatvedības dokumentos kā izdevumus pamatojošu dokumentu.”

Tālāk tiesa ir norādījusi šādus apsvērumus:

- 1) 2019. gada 12. martā veiktā nodokļu deklarācijas korekcija un nodokļa samaksa neizslēdz nozieguma izdarīšanas faktu, jo šie pasākumi veikti pēc tam, kad kriminālprocesā tika konstatēts, ka darījums ar „Nosaukums B/” nepamatoti iekļauts uzņēmuma izdevumos un noziegums bija pabeigts;
- 2) apsūdzētā /Persona A/ pieredze uzņēmējdarbībā un /Persona B/ pieredze grāmatvedībā ļāva tiem paredzēt, ka grāmatvedības dokumentos nepamatoti iekļauti izdevumi samazina ar nodokli apliekamo bāzi;
- 3) apsūdzētie veikuši visas nepieciešamās darbības, lai neapmaksātais rēķins tiktu iekļauts gada pārskatā un tiktu samazināta ar nodokli apliekamā bāze;
- 4) revidentes neuzmanība, nekonstatējot kļūdu gada pārskatā, neizslēdz kriminālatbildību, jo revidente nepiedalījās uzņēmuma ikdienas darbā;
- 5) /Persona A/ zināja, ka rēķins nav apmaksāts, bet /Persona B/ zināja, ka grāmatvedībā drīkst iekļaut tikai tos dokumentus, kas objektīvi atspoguļo saimniecisko darbību;
- 6) „Nosaukums B/” rēķinā norādītā summa 391 000euro ir ievērojama, tādēļ nav ticams, ka /Persona A/ par šo darījumu nav sniedzis informāciju /Persona B/, bet /Persona B/ nav skaidrojusi, vai rēķins ir apmaksāts.

Ievērojot minēto, tiesa secinājusi, ka apsūdzētajiem bija saprotams darījuma fiktīvais raksturs, proti, ka darījums faktiski nav noticis, un ka avansa rēķinu nedrīkst attiecināt uz uzņēmuma izdevumiem. Tādēļ nav ticamas apsūdzēto liecības par to, ka „Nosaukums B/” rēķins iekļauts grāmatvedības dokumentos kļūdas rezultātā.

Tālāk apelācijas instances tiesa spriedumā uzskaitījusi vairākus pierādījumus, nevērtējot to nozīmi vainas formas noteikšanā. Savukārt, vērtējot apsūdzētā /Persona A/ liecības, tiesa norādījusi, ka viņam bija zināms, ka uzņēmumam nav radušies izdevumi, jo rēķins nebija apmaksāts. Viņam nebija šķēršļu, nododot avansa rēķinu /Persona B/, informēt viņu par to, ka tas iekļaujams izdevumos tikai pēc tā apmaksas. Tāpat /Persona A/ nebija šķēršļu informēt /Persona B/, ka darījums nav noticis un nav pamats to iekļaut grāmatvedības dokumentos.

[13] Senāts norāda, ka tiesas, kas izskata lietu pēc būtības, pārliecībai par apsūdzētā vainīgumu ir jābūt pamatotai ar pierādījumu kopumu, kura vērtējums atbilst Kriminālprocesa likuma prasībām. Turklāt šādam vērtējumam ir jānodrošina likumā noteiktais ticamības līmenis – nav saprātīgu šaubu par vainīgumu.

Izpildot minēto, tiesai ir pienākums spriedumā uzskatāmi pamatot, ka pierādījumu kopums ir vispusīgi izvērtēts un no tā izdarītais secinājums par vainīgumu nav balstīts vienīgi uz pieņēmumiem vai aizdomām.

Likums noteic tiesai pienākumu pamatot spriedumu, sniedzot izvērstu un nepārprotamu juridisko argumentāciju, kurā atspoguļots konkrētās lietas izlemšanā piemērojamo materiālo tiesību normu izvēles process, sākot ar lietā būtisku faktisko apstākļu noskaidrošanu, kas balstīta uz pierādījumu objektīvu novērtējumu to kopumā, un beidzot ar loģiskā secībā izdarīta gala slēdziena formulēšanu. Svarīgi, lai nolēmuma motīvu daļā ietvertā informācija, arī argumentu un pretargumentu vērtējums, viena vai otra argumenta noraidīšanas iemesli un izvērtēšanas kritēriji, pēc iespējas pilnīgāk un saprotamāk atspoguļotu tiesneša domu gaitu. Pilnīgs tiesneša domu gaitas izklāsts ikvienam nodrošina iespēju saskatīt lēmuma iemeslus un novērtēt risinājuma objektivitāti un pareizību (sk. *Gaidele I., Nolēmumu argumentācija: teorija un prakse. Likums un tiesības, 2002, 4. sēj., Nr. 36, 241. lpp. un Senāta 2016. gada 16. septembra sprieduma lietā Nr. SKC-270/2016 9.1. punktu, 2017. gada 16. augusta sprieduma lietā Nr. SKC-190/2017 7. punktu*).

[13.1] Pierādījumu kopums, kas attiecas uz pierādīšanas priekšmetu, tiesai ir jānosaka patstāvīgi, neatkarīgi no citu procesa dalībnieku viedokļa.

Šāda prasība izriet no tiesas neatkarības principa, kā arī no Kriminālprocesa likuma normām, jo īpaši šā likuma 512. panta otrās daļas, kurā uzskaitīti pierādījumi, ar kuriem tiesai ir jāpamato spriedums.

Ievērojot minēto, tiesai ir pienākums ņemt vērā arī tādus lietā esošos pierādījumus, uz kuriem procesa dalībnieki nav tieši atsaukušies, ja vien tie: 1) ir pārbaudīti Kriminālprocesa likumā noteiktajā kārtībā; 2) attiecas uz pierādīšanas priekšmetu; 3) nav konstatēti apstākļi, kas liedz tos izmantot pierādīšanā (sk. Kriminālprocesa likuma 130. pantu)

[13.2] Notiesājošu spriedumu tiesa ir tiesīga pamatot arī ar netiešo pierādījumu kopumu. Izšķiroši ir vien tas, ka no šī kopuma ir iespējams izdarīt pamatotu secinājumu par kriminālprocesā pierādāmiem faktiem ar tādu ticamības pakāpi, kas izslēdz saprātīgas šaubas par apsūdzētā vainīgumu.

Senāts jau iepriekš ir norādījis, ka kriminālprocesā pierādāmo apstākļu esības vai neesības apstiprināšanai var izmantot arī netiešos pierādījumus, kas ar saistīto faktu starpniecību dod pamatu izdarīt secinājumu par pierādāmiem apstākļiem, un nav izšķirošas nozīmes, kādi pierādījumi – tiešie vai netiešie – tiek izmantoti apsūdzētā vainīguma pierādīšanai, bet nozīme ir tam, vai pierādījumu kopums nerada saprātīgas šaubas par vainīgumu (*Senāta 2021. gada 13. maija lēmuma lietā Nr. SKK-89/2021, ECLI:LV:AT:2021:0513.11091099518.5.L, 5.1. punkts, 2025. gada 28. marta lēmuma lietā Nr. SKK-176/2025, ECLI:LV:AT:2025:0328.11380028422.4.L, 8.2.1. punkts*).

[13.3] Tomēr netiešo pierādījumu kopumam, kas var būt pietiekams apsūdzētā vainīguma konstatēšanai, jābūt balstītam uz faktiem, kas izriet no lietā esošiem pierādījumiem. Netiešo pierādījumu kopums nedrīkst tikt aizstāts ar pieņēmumu vai minējumu kopumu.

Turklāt, ja pierādīšanas priekšmetā ietilpstošais fakts tiek pamatots tikai ar netiešiem pierādījumiem, to vērtējumam jābūt rūpīgam un vispusīgam. Proti, tiesai jāizvērtē gan netiešie pierādījumi, kas var apstiprināt apsūdzības pamatotību, gan tie, kas var radīt šaubas par to, un tie savstarpēji jāsalīdzina, izvērtējot, kura šo pierādījumu grupa iegūst izšķirošu nozīmi. Tikai pēc šāda kopvērtējuma tiesa var pamatoti secināt, vai konkrētais izmeklēšanā nozīmīgais fakts ir pierādīts ārpus saprātīgām šaubām.

Minētais attiecas arī uz noziedzīgā nodarījuma subjektīvās puses izvērtējumu.

[14] Senāts vispārīgi piekrīt apelācijas instances tiesas atzinumiem, ka: 1) labojums grāmatvedības dokumentos un nodokļu parāda samaksa neizslēdz nozieguma izdarīšanas faktu, ja izvairīšanās no nodokļu nomaksas iepriekš jau ir pabeigta; 2) paļaušanās uz revidenta atzinumu neizslēdz tieša nodoma konstatēšanu; 3) apsūdzētie, ņemot vērā savu profesionālo pieredzi, varēja paredzēt, ka gada pārskatā nepamatoti iekļautie izdevumi samazina ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo bāzi.

Tomēr izskatāmajā lietā šiem vispārīgajiem atzinumiem būtu nozīme tikai tad, ja tiesa, nepieļaujot procesuālo normu pārkāpumus, nodoma esību būtu pamatojusi attiecībā uz pašu darbību – nepatiesās informācijas iekļaušanu dokumentos, kas iesniedzami Valsts ieņēmumu dienestam (sk. Krimināllikuma 8. panta otro daļu).

[14.1] Apelācijas instances tiesa šo pienākumu nav izpildījusi, jo: 1) pamatā ir aprobežojusies ar vispārīgiem pieņēmumiem; 2) bez ievēribas atstājusi apstākļus, kuriem var būt nozīme vainas formas noteikšanā; 3) spriedumā ietvērusi pretrunīgus secinājumus; 4) daļu no pierādījumiem tikai uzskaitījusi, bet nav vērtējusi; 5) nav atklājusi, kādi pierādījumi apliecina to, ka apsūdzētie vienojušies par nozieguma kopīgu izdarīšanu.

Turpmāk Senāts sniegs detalizētāku skaidrojumu par šiem pārkāpumiem.

[14.2] Secinājumu par apsūdzēto /Persona A/ un /Persona B/ noziedzīgo vienošanos kopīgi izvairīties no uzņēmumu ienākuma nodokļa nomaksas apelācijas instances tiesa pamatojusi ar norādi, ka apsūdzēto darbību kopums liecina par viņu apzinātu un saskaņotu rīcību.

Senāts atzīst, ka apsūdzēto darbību kopums kā kritērijs noziedzīgās vienošanās pārbaudē vispārīgi ir pareizs. Vienlaikus Senāts konstatē, ka tiesa spriedumā nav konkretizējusi, kādas tieši apsūdzēto darbības ietilpst šajā „kopumā”.

No spriedumā izklāstītajām apsūdzēto liecībām izriet vien tas, ka /Persona A/ ir nodevis „/Nosaukums B/” rēķinu /Persona B/. Tomēr tiesa nav konstatējusi, ka šī rīcība bija saistīta ar noziedzīgu vienošanos.

No tiesas argumentiem secināms, ka /Persona B/ par vienīgo informācijas avotu, ka darījums nav apmaksāts, varēja būt /Persona A/ sniegtā informācija. Tomēr tiesa nav pamatojusi, kāpēc tā nonākusi pie šāda secinājuma, jo īpaši, kādēļ /Persona B/ nebija iespējams to noskaidrot, piemēram, pēc uzņēmuma bankas konta izrakstiem.

Citas apsūdzēto darbības, kas liecina par viņu savstarpējo komunikāciju un iespējamo noziedzīgo vienošanos, tiesa spriedumā nav norādījusi.

Ievērojot minēto, Senāts tiesas secinājumu par apsūdzēto noziedzīgo vienošanos atzīst par neargumentētu un tādēļ – priekšlaicīgu.

[14.3] Arī tiesas secinājums, ka katrs apsūdzētais atsevišķi ir rīkojies ar nodomu izvairīties no uzņēmumu ienākuma nodokļa nomaksas, nav pamatots atbilstoši Kriminālprocesa likuma prasībām.

[14.3.1] Senāts konstatē, ka vienīgais ar konkrēto situāciju tieši saistītais fakts, uz kuru atsaukusies tiesa, ir „/Nosaukums B/” rēķinaievērojamā summa – 391 000 *euro*.

Minēto apstākli tiesa pamatoti atzinusi par tādu, kas jāņem vērā, vērtējot noziedzīgā nodarījuma subjektīvo pusi, taču tas vien šajā lietā nevarēja būt pietiekošs pamats nodoma konstatēšanai, savukārt pārējie tiesas argumenti pamatā ir dzīvē gūtie novērojumi un priekšstati par to, kādai vajadzētu būt grāmatvedes un uzņēmuma vadītāja profesionālai rīcībai.

Senāts atzīst, ka tiesa bija tiesīga notiesājoša sprieduma pamatošanai izmantot arī šādus vispārīgus apsvērumus (sk. Kriminālprocesa likuma 124. panta trešo un ceturto daļu), tomēr tas neatbrīvoja no pienākuma izvērtēt pierādījumus, kas var ietekmēt tiesas secinājumu par apsūdzēto rīcības subjektīvo pusi, un nepieļaut pretrunīgus secinājumus.

[14.3.2] Senāta ieskatā fiktīva darījuma atspoguļošana grāmatvedībā, apzinoties tā fiktīvo raksturu, var tikt atzīta par svarīgu vai pat izšķirošu apstākli, kas norāda uz nodomu samazināt ar nodokli apliekamo objektu. Tomēr izskatāmajā lietā tiesas secinājums par šādu apzināšanos ir pretrunā vairākiem spriedumā norādītiem pierādījumiem, kas norāda uz to, ka tika veikti konkrēti pasākumi, lai darījumu pildītu, proti, lai uzsāktu tirdzniecības centra izbūvi.

Piemēram, liecinieks /Persona F/, /Nosaukums/ novada domes priekšsēdētājs, liecināja, ka 2017. gada decembrī /Persona A/ bija ieradies domē un informējis par ieceri būvēt alkohola tirdzniecības veikalu un parādījis iecerētā veikala ēkas skices. 2018. gadā liecinieks vairākkārt ticies ar /Persona A/ un /Persona C/, lai apspriestu tirdzniecības centra būvniecības ieceri. 2018. gada novembrī /Nosaukums/ novada domes sēdē lemts par konceptuālu atbalstu kopuzņēmuma veidošanai ar potenciālo investoru, lai būvētu tirdzniecības centru. Savukārt liecinieks /Persona I/ liecināja, ka 2017. gada 28. decembrī „/Nosaukums B/” un SIA „/Nosaukums A/” noslēdza darba (uzņēmuma) līgumu par tirdzniecības centra celtniecību /Adrese A/.

Kā norādīts Civillikuma 1438. pantā, ja griba izteikta izskata pēc, tad tai nav nekādu tiesisku sekas, ja vien ar to nav saistīts prettiesisks trešās personas maldinājums.

Minētais pants regulē šķietamus jeb fiktīvus darījumus (gribas izteikumus). Šķietamiem darījumiem ir raksturīgs tas, ka to dalībnieki nevēlas tiesisko sekas iestāšanos, taču mēģina radīt patiesi gribētu un reāli notikušu tiesisku darījuma šķietamību. Šķietamā darījuma mērķis parasti ir iegūt personisku mantisku vai nemantisku labumu, maldinot valsts iestādes par kādiem juridiski nozīmīgiem faktiem (*Balodis K. Ievads Civiltiesībās. Rīga: Zvaigzne ABC, 2007, 246. lpp.*).

No minētā izriet, ka patiesi gribēts, bet līdz galam nerealizēts darījums, nav uzskatāms par fiktīvu.

Apelācijas instances tiesas spriedumā norādītie fakti, tajā skaitā liecinieku liecības par reālu interesi īstenot darījumu, dokumentu sagatavošana un pašvaldības iesaiste projekta apspriešanā, neatbilst fiktīva darījuma pazīmēm. Tādēļ tiesas secinājums, ka apsūdzētie apzinājās darījuma fiktīvo raksturu neatbilst vairākiem spriedumā minētajiem pierādījumiem, kuru nozīmi tiesa nav izvērtējusi.

[14.3.3] Neatkarīgi no minētā, pat, ja pieņemtu, ka tiesas atzinums par darījuma fiktivitāti ir tikai kļūdainas terminoloģijas lietojums un ar „fiktīvu darījumu” tiesa faktiski domājusi apzīmēt reāli nodomātu, bet neizpildītu darījumu, tiesa, vērtējot pierādījumus, ir pieļāvusi vairākus citus procesuālo normu pārkāpumus.

[14.3.4] Vērtējot apsūdzētajam /Persona A/ inkriminētā nozieguma subjektīvo pusi, tiesa nav izvērtējusi apstākli, ka uzņēmuma gada pārskatā un ienākumu nodokļa deklarācijā, ko viņš parakstījis, nav ietverts darījumu uzskaitījums, bet gan tikai taksācijas perioda finanšu rezultāts (peļņa), no kura aprēķināms uzņēmuma ienākuma nodoklis (*lietas 2. sējuma 190.–201. lapa*). No tā izriet, ka, parakstot šos dokumentus, /Persona A/ nav iepazinies ar katru darījumu un rēķinu, bet apliecinājis tikai uzņēmuma kopējo finanšu rezultātu.

Šo apstākli tiesa būtu tiesīga atstāt bez ievērības tādā gadījumā, ja tā ārpus saprātīgām šaubām būtu konstatējusi, ka /Persona A/ apzinājies, ka SIA „/Nosaukums A/” gada pārskatā un uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijā iekļauti izdevumi par nenotikušu darījumu. Tomēr tiesa to nav konstatējusi, jo, kā šajā lēmumā norādīts iepriekš, apsūdzēto noziedzīgās vienošanās atzīšana nav pamatota ar lietā esošiem pierādījumiem, savukārt attiecīgā darījuma fiktīvais raksturs konstatēts priekšlaicīgi, neizvērtējot pierādījumus, kas liecina par pretējo.

[14.3.5] Kā Senāts norādījis iepriekš, tiesa nav izvērtējusi, vai /Persona B/ vienīgais informācijas avots tam, ka darījums nav apmaksāts, varēja būt /Persona A/ sniegtā informācija.

Šim apstāklim ir nozīme, vērtējot arī /Persona A/ atbildību, proti, ja tiesa būtu konstatējusi, ka /Persona B/ šo pārbaudi veica pēc bankas konta izdrukām vai citiem avotiem, tiesai būtu bijis rūpīgāk jāvērtē arī /Persona A/ arguments par viņa paļaušanos uz grāmatvedes un revidentes rīcības atbilstību likumam.

Šajā vērtējumā tiesai būtu bijis jāņem vērā, ka paļaušanās princips, kas sākotnēji atzīts ceļu satiksmes jomā (sk. *Senāta 2007. gada 21. februāra lēmumu lietā Nr. SKK- 7/2007, 1520015002*), aptver praktiski visas dzīves jomas, kurās cilvēkiem ir jārēķinās vienam ar otru (*Steininger E. Strafrecht. Allgemeiner Teil: Eine Einführung. Die Erscheinungsformen der Straftat – Beteiligungslehre. Band 2. Wien: Linde Verlag, 2012, S. 35. Sk. līdzīgu viedokli: Schönke A., Schröder H. Strafgesetzbuch Kommentar. 27. Auflage. München: C.H. Beck Verlag, 2006, S. 306.*), tajā skaitā jomas, kurās personu sadarbība balstās uz darba dalīšanu, piemēram, būvniecībā, medicīnā, arī uzņēmējdarbībā.

Saskaņā ar šo principu persona, kura rīkojas atbilstoši noteikumiem, var paļauties, ka arī citi tos ievēros. Izņēmums ir piemērojams tad, ja: 1) persona zina, ka nav pamata paļauties uz citu personu tiesisku rīcību (šādā gadījumā ir iespējams konstatēt nodomu); 2) pastāv konkrētas pazīmes, kas liecina, ka uz citas personas tiesisku rīcību paļauties nevar (šādā gadījumā ir iespējams konstatēt neuzmanību).

[14.3.6] Vērtējot /Persona B/ inkriminētā nozieguma subjektīvo pusi, tiesa nav izvērtējusi viņasliecības, ka „/Nosaukums B/” rēķinu viņa nav uzskatījusi par avansa rēķinu (*lietas 7. sējuma 123., 140.–141. lapa*) un ka viņai nebija pamata domāt citādi, jo viņai bija zināms par veiktajiem pasākumiem tirdzniecības centra izbūvei /Nosaukums/. Apsūdzētās /Persona B/ kasācijas sūdzībā šajā sakarā ir norādīts, kastrīdus rēķins bija igauņu valodā un tā nosaukumu – *arve* – viņa pēc pārbaudes internetā uztvēra kā fakta, nevis avansa rēķinu. Šādu rēķina nosaukumu Latvijā parasti izmanto, lai izrakstītu rēķinu par notikušu darījumu.

[14.3.7] Tiesas spriedums ir pamatots ar atziņu, ka grāmatvedis, kurš ikdienā strādā uzņēmumā, nevar kļūdīties, savukārt revidents, kurš ikdienā uzņēmumā nestrādā, var kļūdīties.

Senāts šādu secinājumu atzīst par nemotivētu.

Šāda tiesas atziņa faktiski ir prezumpcija, kādu Kriminālprocesa likums neparedz (sk. Kriminālprocesa likuma 125. pantu), un tādēļ to nevar izmantot kā argumentu, lai atbrīvotu procesa virzītāju no pierādīšanas pienākuma.

Turklāt Senāts vērš uzmanību uz to, ka /Persona B/ šajā lietā netika saukta pie kriminālatbildības par otrā nozieguma – izvairīšanās no nodokļu nomaksas – atbalstīšanu, un, kā norādīts /Persona A/ un /Persona C/ celtajā apsūdzībā, kurā viņi attaisnoti, grāmatvede nezināja par apsūdzībā minētā darījuma ekonomisko saturu un būtību.

Tātad iemesls, kura dēļ prokurors SIA „/Nosaukums A/” grāmatvedei neizvirzīja apsūdzību par otru noziegumu, ir pretrunā ar tiesas secinājumu, ka /Persona B/, būdama grāmatvede, nevarēja kļūdīties tikai tāpēc, ka ikdienā strādāja uzņēmumā.

Tiesa nav vērtējusi minētās pretrunas nozīmi un nav pamatojusi, kādēļ tas nevar ietekmēt secinājumu par grāmatvedes kļūdišanās neiespējamību.

[14.3.8] Tiesa nav izvērtējusi arī vairākus citus apstākļus, kuriem varēja būt nozīme, pārbaudot, vai „/Nosaukums B/” rēķinā norādītās summas iekļaušana SIA „/Nosaukums A/” izdevumos varēja būt kļūdas rezultāts.

Pirmkārt, tiesa nav analizējusi SIA „/Nosaukums A/” ikdienas darījumu apjomu.

Vērtējot šo apstākli, bija jāņem vērā, ka gadījumā, ja darījumu skaits ir ievērojams, grāmatvedības kļūdu iespējamība palielinās, savukārt neliels darījumu skaits šādas kļūdas padara mazāk ticamas.

Otrkārt, tiesa nav ņēmusi vērā apsūdzētās /Persona B/ liecības, ka pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2017. gada decembri darījums ar „/Nosaukums B/” netika norādīts (*lietas 7. sējuma 141. lapa*).

Vērtējot šo apstākli, tiesai bija jāņem vērā, ka gadījumā, ja darījums nepamatoti iekļauts tikai vienā no savstarpēji saistītām nodokļu deklarācijām, tas drīzāk var liecināt par kļūdu, ja vien no citiem pierādījumiem neizriet pretējais.

[14.3.9] Ņemot vērā iepriekš konstatētos pārkāpumus pierādījumu vērtēšanā, Senāts atzīst, ka tiesa priekšlaicīgi noraidījusi arī apsūdzēto izvirzītos argumentus par: 1) paļaušanos uz revidentes veikto pārbaudi; 2) kļūdas labošanu deklarācijā un nodokļa samaksu pēc kriminālprocesa uzsākšanas.

Tiesa nav ņēmusi vērā, ka šo aizstāvības argumentu nozīmība ir atkarīga no pierādījumu kopuma par nodoma esību: jo pārliecinošāki ir pierādījumi par nodomu izvairīties no nodokļu nomaksas, jo mazāka nozīme ir šiem argumentiem, savukārt, ja pierādījumi ir mazāk pārliecinoši, šie argumenti var iegūt lielāku nozīmi nodoma neesības pamatošanā.

Vispusīgi neizvērtējot pierādījumus par apsūdzēto subjektīvo pusi, šo aizstāvības argumentu atstāšana bez ievēribas ir vērtējama kā priekšlaicīga.

[14.3.10] Apelācijas instances tiesa daļu no pierādījumiem spriedumā ir tikai izklāstījusi (*sk. pierādījumu uzskaitījumu sprieduma 6.–9. lappusē*), bet nav norādījusi, kuri no tiem atzīti par ticamiem un kādu apsvērumu dēļ, un kādi fakti ar šiem pierādījumiem ir noskaidroti.

Tādējādi tiesa nav ievērojusi prasību, ka tiesai ir jānorāda konkrētas ziņas par faktiem, kas iegūtas no lietā nopratināto personu liecībām un citiem pierādījumiem, norādot, ko tieši ar šīm ziņām par faktiem tiesa atzīst par pierādītu (*Senāta 2021. gada 26. februāra lēmumā lietā Nr. SKK-4/2021, ECLI:LV:AT:2021:0226.15830014213.11.L, 9.1. punkts*).

Lai gan, noslēdzot pierādījumu izklāstu tiesa sprieduma 10. lappusē norādījusi, ka pierādījumi nešaubīgi atklāj, ka /Persona A/ ar /Persona B/ atbalstu apzināti iekļāva SIA „Nosaukums A” grāmatvedības dokumentos „/Nosaukums B/” avansa rēķinu, tomēr šim secinājumam trūkst skaidras, loģiski izsekojamas sasaistes ar iepriekš izklāstīto pierādījumu saturu.

[14.4] Rezumējot minēto, Senāts secina, ka apelācijas instances tiesa, pieļaujot vairākas savstarpēji saistītas kļūdas pierādījumu vērtēšanā un sprieduma motivēšanā, ir pārkāpusi Kriminālprocesa likuma 125. pantu, 128. panta otro un trešo daļu, 511. panta otro daļu, 527. panta otrās daļas 1. un 2. punktu un 564. panta ceturto un astoto daļu, kas atzīstami par Kriminālprocesa likuma būtiskiem pārkāpumiem šā likuma 575. panta trešās daļas izpratnē.

Senāts atzīst, ka pieļauto Kriminālprocesa likuma normu pārkāpumu dēļ apelācijas instances tiesas spriedums atceļams daļā: par 1) apsūdzētā /Persona A/ atzīšanu par vainīgu un sodīšanu Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētajā noziedzīgajā nodarījumā un 2) daļā par apsūdzētās /Persona B/ atzīšanu par vainīgu un sodīšanu Krimināllikuma 20. panta ceturtajā daļā un 218. panta otrajā daļā paredzētajā noziedzīgajā nodarījumā un lieta atceltajā daļā nosūtama jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesā.

[15] Izskatot lietu no jauna, apelācijas instances tiesai jāņem vērā turpmāk minētais.

[15.1] Dokumenta parakstīšana pati par sevi nav pamats krimināltiesībās prezumēt, ka parakstītājs apzinājies visu dokumentā ietvertās informācijas iespējamo nepilnīgumu, neprecizitāti vai kļūdainību. Šāda apzināšanās ir jāpierāda. Pretēja pieeja nozīmētu stingrās atbildības principa piemērošanu, kas nav savienojama ar vainas principu krimināltiesībās. Saturiski nepareiza dokumenta parakstīšana, nekonstatējot nodomu, pie noteiktiem apstākļiem, var būt pamats citu juridiskās atbildības veidu piemērošanai – civiltiesiskai, administratīvi tiesiskai vai disciplinārai –, taču ne nodoma prezumēšanai krimināltiesībās.

Minētā atziņa atbilst Senāta judikatūrā jau agrāk paustajai atziņai par salīdzināmas kategorijas noziedzīgu nodarījumu. Proti, izskatot lietu apsūdzībā pēc Krimināllikuma 219. panta otrās daļas par nepatiesu ziņu norādīšanu valsts amatpersonas deklarācijā, Senāts ir noraidījis prokurora viedokli, ka noziedzīgā nodarījuma sastāva subjektīva puse neesot jāpierāda, atzīstot, ka tas ir pretrunā ar Kriminālprocesa likuma 124. panta otro daļu, kas noteic, ka kriminālprocesā pierādāma noziedzīga nodarījuma sastāva esamība vai neesamība. Tas nozīmē, ka kriminālprocesā ir jāpierāda arī noziedzīgā nodarījuma sastāva subjektīvā puse (*Senāta 2008. gada 21. februāra lēmums lietā Nr. SKK-5/2008, 15830607606*).

Tas pats attiecas arī uz dokumenta ar nepatiesu informāciju iekļaušanu grāmatvedības reģistros, jo arī šajā gadījumā nav pieļaujama nodoma prezumēšana.

Ievērojot minēto, nodoms, parakstot nepatiesu faktu saturošu dokumentu vai iegrāmatojot šādus dokumentus, konstatējams tad, ja persona, veicot attiecīgo darbību, apzinās attiecīgās informācijas nepatiesumu.

[15.2] Vērtējot noziedzīgā nodarījuma subjektīvās puses esību, Kriminālprocesa likuma 125. panta pirmās daļas 4. un 5. punktā paredzētās prezumpcijas – persona zina vai tai vajadzēja zināt savus normatīvajos aktos paredzētos pienākumus, un persona zina vai tai vajadzēja zināt savus profesionālos un amata pienākumus – ir izmantojamas ar īpašu piesardzību, un tās nedrīkst kalpot kā vienīgais vai izšķirošais arguments. Pretējā gadījumā tas novestu pie kriminālatbildības patvaļīgas paplašināšanas vai, kā minimums, pie nesamērīgas pierādīšanas nastas

pārņemšanas uz apsūdzēto. Rezultātā noziedzīgie nodarījumi, kuri saskaņā ar Krimināllikumu ir izdarāmi tikai ar nodomu, faktiski tiktu atzīti par tādiem, kurus iespējams izdarīt arī aiz neuzmanības vai pat bez vainas.

Minētais atbilst Kriminālprocesa likuma komentāros izteiktajam viedoklim.

Lai gan Kriminālprocesa likuma 125. panta pirmā daļa paredz prezumpcijas par to, ka bez papildu procesuālo darbību veikšanas par pierādītu uzskatāms fakts, ka persona zina vai tai vajadzēja zināt savus normatīvajos aktos paredzētos pienākumus (4. punkts), kā arī profesionālos un amata pienākumus (5. punkts), ja vien kriminālprocesā netiek pierādīts pretējais, pats par sevi fakts, ka persona zina/vajadzēja zināt ar normatīvo aktu uzlikto vai no amata/profesijas izrietošu pienākumu, neļauj prezumēt, ka tā neizpildes gadījumā viņa rīkojusies nolaidīgi vai tīši. Prezumējams ir tikai fakts par pienākuma zināšanu, taču tālākais (apzināta nepildīšana/nolaidīga pildīšana/pilnvaru pārkāpšana) ir pierādāms vispārējā kārtībā. Tāpat ir jāatceras, ka tas, ka persona zina attiecīgo pienākumu, ne vienmēr nozīmē, ka viņa līdz galam saprot tā nozīmi un saturu (*Kriminālprocesa likuma komentāri. A daļa. Strada-Rozenberga K. (zin. red.). Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2019, 422. lpp.*).

Minētais nav pretrunā ar likuma „Par grāmatvedību” (spēkā līdz 2021. gada 31. decembrim ieskaitot) 2. panta trešo daļu, kas noteica, ka par grāmatvedības kārtošānu un visu saimnieciskos darījumus apliecinošo dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu saglabāšanu ir atbildīgs uzņēmuma vadītājs.

Minētā norma nosaka personu, kura vispārīgi ir atbildīga par grāmatvedības kārtošānu, taču jautājums par to, kāds juridiskās atbildības veids – civiltiesiskā, administratīvā vai kriminālatbildība – iestājas konkrētajā gadījumā, kā arī pie kādiem nosacījumiem, ir nosakāms saskaņā ar speciālo likumu normām.

[15.3] Ja, izskatot lietu apelācijas kārtībā atkārtoti, tiesa atzīs par pierādītu, ka apsūdzētie rīkojušies ar nodomu izvairīties no uzņēmumu ienākuma nodokļa nomaksas, tiesai būs jāizvērtē un jāpamato, vai Krimināllikuma 218. panta otrajā daļā paredzētais noziegums ir kvalificējams kā pabeigts.

Šis jautājums ir analizēts vien pirmās instances tiesas spriedumā, ar kuru apsūdzētie tika attaisnoti. Savukārt apelācijas instances tiesa, taisot notiesājošu spriedumu, formāli gan ir atzinusi noziegumu par pabeigtu, taču spriedumā to nav pamatojusi. Līdz ar to tiesa nav izpildījusi Kriminālprocesa likuma 514. panta pirmās daļas 2. punktā noteikto pienākumu motivēt konstatētā noziedzīgā nodarījuma juridisko kvalifikāciju.

Šāds izvērtējums īpaši svarīgs ir lietās par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, jo nozieguma pabeigtības moments nereti ir cieši saistīts ar nodokļu tiesisko regulējumu un tā piemērošanas kārtību.

Turklāt izskatāmajā lietā šādu nepieciešamību noteic arī aizstāvības arguments par to, ka nepareizi deklarētais uzņēmumu ienākuma nodoklis pēc deklarācijas iesniegšanas ticis precizēts un nomaksāts.

Senāts vērš uzmanību uz to, ka gadījumā, ja deklarācijas labojums veikts pirms nozieguma pabeigšanas, ir iespējams tikai tā mēģinājums. Tādēļ tiesai skaidri jākonstatē, vai labojums veikts pirms vai pēc nozieguma pabeigšanas.

Senāta judikatūrā atzīts, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas kopumā uzskatāma par pabeigtu ar nodokļa faktiskās nenomaksāšanas brīdi, proti, ar nodokļa iemaksāšanas termiņa par noteiktu taksācijas periodu iestāšanos, kad, vai nu vispār netiek nomaksāts nodoklis vai tam pielīdzinātais maksājums, vai arī tas tiek nomaksāts daļēji (*Senāta 2018. gada 16. janvāra lēmuma lietā Nr. SKK-4/2018, [ECLI:LV:AT:2018:0116.15830003512.2.L](#), 10.3. punkts, 2022. gada 22. novembra lēmuma lietā Nr. SKK-85/2022, [ECLI:LV:AT:2022:1122.15830010717.4.L](#), 6.1.2. punkts*).

Viltotas deklarācijas iesniegšana atbilst nozieguma mēģinājuma stadijai, jo, iesniedzot deklarāciju, rodas tikai tiesības uz nelikumīgu labumu. Šīs tiesības turpmākajā procesā var arī nerealizēties no iesniedzēja gribas neatkarīgu iemeslu dēļ (*Senāta 2019. gada 5. novembra lēmuma lietā Nr. SKK-372/2019, [ECLI:LV:AT:2019:1105.15830019312.3.L](#), 6.3. punkts*).

Apelācijas instances tiesai būs jāizvērtē, vai šie vispārīgie noteikumi ir piemērojami arī gadījumos, kad iesniegta nepatiesa uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācija.

III

Citi jautājumi

[16] Ievērojot to, ka apelācijas instances tiesas spriedums tiek atcelts daļā par apsūdzētā /Persona A/ atzīšanu par vainīgu un sodīšanu pēc Krimināllikuma 218. panta otrās daļas un daļā par apsūdzētās /Persona B/ atzīšanu par vainīgu un sodīšanu pēc Krimināllikuma 20. panta ceturtās daļas un 218. panta otrās daļas, un lieta šajā daļā tiesai ir jāizskata no jauna atbilstoši Kriminālprocesa likuma 53. nodaļas prasībām, pārējie kasācijas sūdzībās norādītie argumenti jāizvērtē apelācijas instances tiesai.

[17] Apsūdzētajiem /Persona A/ un /Persona B/ drošības līdzeklis nav piemērots.

Senāts atzīst, ka drošības līdzekļa piemērošanai apsūdzētajiem šajā kriminālprocesa stadijā nav tiesiska pamata.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Kriminālprocesa likuma 585. pantu un 587. panta pirmās daļas 2. punktu, Senāts

nolēma

atcelt Rīgas apgabaltiesas 2024. gada 17. aprīļa spriedumu daļā:

par apsūdzētā /Persona A/ atzīšanu par vainīgu un sodīšanu pēc Krimināllikuma 218. panta otrās daļas;

par apsūdzētās /Persona B/ atzīšanu par vainīgu un sodīšanu pēc Krimināllikuma 20. panta ceturtās daļas un 218. panta otrās daļas;

atceltajā daļā lietu nosūtīt jaunai izskatīšanai Rīgas apgabaltiesā;

pārējā daļā Rīgas apgabaltiesas 2024. gada 17. aprīļa spriedumu atstāt negrozītu.

Lēmums nav pārsūdzams.

M. Leja A. Branta A. Uminskis