

Grāmatveža atbildības robežas

Dr. iur. Viktorija Jarkina-Toča, SIA "RockBridge Legal ZAB", partnere, zvērināta advokāte

Grāmatvedības likumā (GL) nav noteikti ne grāmatveža pienākumi, ne atbildība. Likums paredz tikai to, ka starp grāmatvedi un uzņēmuma vadītāju jābūt noslēgtai rakstveida vienošanai par grāmatveža pienākumiem, tiesībām un atbildību. Vai grāmatvedim var iestāties krimināltiesiskā atbildība, ja uzņēmuma vadītājs nesniedz patiesu, pilnīgu informāciju un dokumentus?

Neskatoties uz to, ka GL nenosaka grāmatveža pienākumus, likuma [4.pantā](#) ir noteikti grāmatvedības uzdevumi:

- nodrošināt ar grāmatvedības informāciju, kas nepieciešama saimniecisku lēmumu pieņemšanai, uzņēmuma vadību;
- nodrošināt ar patiesu un pilnīgu informāciju par uzņēmuma mantu, saistībām, finansiālo stāvokli, saimnieciskās darbības rezultātiem un naudas plūsmu finanšu pārskatu lietotājus;
- aprēķināt nodokļus;
- nodrošināt ieņēmumu un izdevumu norobežošanu pa pārskata periodiem.

Savukārt GL [6.panta](#) 2.daļā ir noteikts, ka *grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kompetenta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma saistībām, mantu un finansiālo stāvokli noteiktā datumā, saimnieciskās darbības rezultātiem un naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei*. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.

Atbildība jānošķir

Grāmatveža pienākumus var izsecināt no GL aprakstītajiem grāmatvedības uzdevumiem un vispārīgajām grāmatvedības kārtošanas prasībām. Tas pats ir attiecināms arī uz grāmatveža atbildību – GL precīzi nedefinē, kādos jautājumos un par kādiem pārkāpumiem iestājas grāmatveža atbildība. Tas gan nenozīmē, ka grāmatvedim nav jāuzņemas atbildība. Grāmatveža atbildība ir noteikta citos likumos, piemēram, [Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un](#)

proliferācijas finansēšanas novēršanas likumā un Krimināllikumā (KL), kā arī pušu parakstītajā vienošanās vai darba līgumā. Grāmatvežiem ir pienākums ievērot arī profesionālo ētikas kodeksu, kurā noteikts, ka grāmatveža profesijas raksturīga iezīme ir atbildība rīkoties sabiedrības interesēs. Līdz ar to grāmatveža pienākums nav tikai apmierināt atsevišķa klienta vai darba devēja prasības.

Pretstatā tam, GL 33.pants nosaka uzņēmuma vadītāja atbildību, proti, uzņēmuma vadītājs ir atbildīgs par grāmatvedības kārtošānu atbilstoši GL prasībām un par zaudējumiem, kas, pārkāpjot GL noteikumus viņa vainas dēļ, nodarīti uzņēmumam, valstij (pašvaldībai) vai trešajai personai.

Uzņēmuma vadītāja atbildība un pienākumi izriet arī no Ministru kabineta (MK) noteikumu Nr.877 "Grāmatvedības kārtošanas noteikumi" 98.–102.punkta, kuri paredz vairākus obligātos un iespējamus grāmatvedības kontroles pasākumus, kuri jāveic tieši uzņēmuma vadītājam. Piemēram, MK noteikumu Nr.877 100.punkts nosaka: *lai kontrolētu uzņēmuma finanšu uzskaites precizitāti un nodokļu aprēķināšanas pareizību, uzņēmuma vadītājs var paredzēt regulāras attaisnojuma dokumentu un grāmatvedības reģistru pārbaudes, lai gūtu pārliecību, ka:*

100.1. sagatavojot attaisnojuma dokumentus un kārtojot grāmatvedības reģistrus, ir ievērotas GL un citos grāmatvedības jomas normatīvajos aktos noteiktās prasības un grāmatvedības organizācijas dokumentos noteiktā kārtība;

100.2. attaisnojuma dokumentos ietvertās ziņas ir patiesas un saimniecisko darījumu novērtējums naudas izteiksmē ir pareizs.

Tātad par grāmatvedības kontroli uzņēmumā atbild uzņēmuma vadītājs, nevis tikai grāmatvedis. Līdz ar to uzņēmuma vadītājs, noslēdzot pakalpojumu līgumu vai darba līgumu ar grāmatvedi, nevar savus normatīvajos aktos noteiktos pienākumus – pārliecināties un kontrolēt, ka uzņēmuma grāmatvedība tiek veikta likumīgi, – nodot grāmatvedim.

Uzņēmuma vadītājs, noslēdzot līgumu ar grāmatvedi, nevar savus normatīvajos aktos noteiktos pienākumus – pārliecināties un kontrolēt, ka uzņēmuma grāmatvedība tiek veikta likumīgi, – nodot grāmatvedim

Kad atbildīgs ir grāmatvedis?

Runājot par grāmatveža krimināltiesisko atbildību, problēmas var rasties tad, kad uzņēmuma vadītājs grāmatvedim nesniedz patiesu, pilnīgu informāciju un dokumentus, un grāmatvedis, to zinošs, nerīkojas. Šeit gan svarīgi nošķirt, vai grāmatvedis varēja saprast vai arī viņam vajadzēja saprast šo faktu. Proti, cik tas bija acīmredzami un vai pastāvēja aizdomīga darījuma pazīmes.

Senāts 2023.gada 16.marta lēmumā lietā SKK-45/2023 atzina par pareizu apelācijas instances tiesas secinājumu, ka tieši uzņēmuma valdes loceklis kā uzņēmuma vadītājs saskaņā ar likuma "Par grāmatvedību" [2.pantu](#) (šobrīd šī tiesību norma ir ietverta GL [33.pantā](#) 1.daļā) bija atbildīgs par uzņēmuma grāmatvedības kārtošanu un visu saimnieciskos darījumus apliecinošo dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu glabāšanu. Tādējādi uzņēmuma vadītājs ir atbildīgs, ja ārpakalpojuma grāmatvedības pakalpojumu sniedzējam tika sniegtas nepatiesas ziņas.

Arī Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija 2018.gada 27.februāra spriedumā lietā KA04-0135-18/11 atzina par pareizu pirmās instances tiesas spriedumu daļā par to, ka tieši uzņēmuma valdes loceklis ir atzīstams par vainīgu KL [218.pantā](#) paredzētā nozieguma izdarīšanā, ja tas ir parakstījis pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas, kas nelikumīgi saturēja informāciju par faktiski nenotikušiem darījumiem. Šīs deklarācijas valdes locekļa uzdevumā aizpildīja un palīdzēja iesniegt uzņēmuma grāmatvede, kura nav saucama pie kriminālatbildības.

Senāts arī 2023.gada 19.janvāra [lēmumā lietā SKK-12/2023](#) atzina, ka izvairīšanās no nodokļu un ar tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir vienots process, kas ietver manipulācijas ar grāmatvedības datiem – nepatiesu ziņu iegrāmatošanu, šīs informācijas norādīšanu nodokļu deklarācijās un to pielikumos, kā arī iesniegšanu Valsts ieņēmumu dienestam (VID). Uzņēmuma valdes locekļi, nododot grāmatvedim dokumentus par nenotikušiem darījumiem, apzinās, ka šie dokumenti tiks iekļauti grāmatvedības atskaitēs un nodokļu deklarācijās.

Balstoties uz tiesu praksi, secināms, ka grāmatvedis nav atbildīgs par valsts iestādēm iesniegto ar nodokļiem saistīto dokumentu atbilstību realitātei, ja grāmatvedis ir veicis savus pienākumus, rīkojoties atbilstoši informācijai un datiem, kurus iesniedza uzņēmuma vadītājs.

Grāmatvedis nav atbildīgs par valsts iestādēm iesniegto ar nodokļiem saistīto dokumentu atbilstību realitātei, ja grāmatvedis ir veicis savus pienākumus atbilstoši uzņēmuma vadītājs iedotajai informācijai

Kas jāzina grāmatvedim?

Katra situācija ir atšķirīga, un praksē ir gadījumi, kad grāmatvedis nevar pārliecināties par tam iesniegto dokumentu pareizību un atbilstību faktiskajai situācijai. Tāpēc ir jāvērtē, vai grāmatvedis zināja vai tam vajadzēja zināt, ka viņš piedalās prettiesiskā darbībā, faktiski palīdz veikt pretlikumīgas darbības, kļūstot par līdzdalībnieku. Senāts judikatūrā norāda, ka apgalvojums “zināja vai vajadzēja zināt” ir faktu vērtējums, bet ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums. Līdz ar to šādu faktu vērtējumu nevar pamatot vienīgi ar pieņēmumu, kas balstīts uz personas tiesisko statusu noteiktā uzņēmumā. Klienta kompetencē, tieši pretēji, neietilpst darījumu faktiskās izpildes vai neizpildes pārbaude.

Grāmatvedis bieži vien nav persona, kas izvēlas darījuma partnerus, to galvenokārt dara uzņēmuma vadītājs. Tiesu praksē ir atzīts, ka tieši personai, kura izvēlējusies darījuma partnerus, jāspēj sniegt pilnīgu, loģisku un saprātīgu izskaidrojumu tam, kā atbilstoši noteiktas komercdarbības īpatnībām un raksturam noteiktais darījuma partneris tika izvēlēts. Savukārt Eiropas Savienības Tiesa ir uzsvērusi, ka katrā konkrētajā gadījumā saprātīgi noteikto sagaidāmo pasākumu kopums, kas jāveic uzņēmumam, kurš vēlas izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, lai pārliecinātos, ka viņa darījumi nav atzīstami par prettiesiskiem, ir atkarīgs no konkrētā gadījuma apstākļiem.

Jāsecina, ja grāmatvedis saprātīgi sagaidāmās rūpības robežās ir rīkojies savas kompetences un sniegtās informācijas ietvaros, attiecīgos dokumentus reģistrējot

grāmatvedības reģistros un nodokļu atskaites iesniedzot VID, viņš nevar būt krimināli atbildīgs.

No tiesu prakses arī izriet, ka trūkumi darījumu dokumentos paši par sevi nav pietiekami, lai secinātu, ka darījums nav noticis vispār vai nav noticis ar norādīto darījuma partneri un ka, pieprasot priekšnodokli, grāmatvedis bijis informēts par iesaistīšanos ļaunprātīgajos darījumos. Uzņēmuma patiesie mērķi var atklāties pēc tā, vai un kā tas izvēlas darījumu partnerus un uzrauga darījumu norisi – vai šis process ir atbilstošs komercdarbības jēgai. Ja grāmatvedis nav rīkojies pretēji izpratnei par darījumu izpildes kontroles procesu un normālas komercdarbības jēgu, bet ir veicis sev noteiktos pienākumus, izmantojot to informāciju un dokumentāciju, kas viņam ir sniegta, viņš nevar būt krimināli atbildīgs, un atbildība iestājas uzņēmuma vadītājam.

Prakse diemžēl var atšķirties, un ir daudz kriminālprocesu, kuros grāmatvedis ir apsūdzēts vai pirmstiesas izmeklēšanā tam ir piešķirts personas, kurai ir tiesības uz aizstāvību, statuss. Katra lieta ir individuāla, vērtējot, ko ir vai nav darījis grāmatvedis, kā arī cik acīmredzami varēja saprast, ka darījuma partneris ir fiktīvs, preces nav piegādātas vai pakalpojumi netika sniegti. Grāmatveža pakalpojumi jāveic ar vislielāko rūpību, savlaicīgi informējot uzņēmuma vadītāju par konstatētajām neatbilstībām vai aizdomām. Tāpat ir būtiski nodalīt grāmatveža atbildību, līgumā paredzot, ka uzņēmuma vadītāja sniegtajiem dokumentiem un informācijai jābūt pilnīgai, patiesai un jāatbilst tiesību aktu prasībām.