

LATVIJAS UNIVERSITĀTES
EKONOMIKAS UN VADĪBAS FAKULTĀTE
Grāmatvedības un audita katedra

**AUDITA METOŽU PIELIETOJUMS NODOKĻU AUDITOS UN
IEGŪTO PIERĀDĪJUMU IZMANTOŠANA LATVIJAS
REPUBLIKAS TIESĀ**

The Application of Audit Methods During the Course of Tax Audit and the
Use of Obtained Audit Evidence in the Court of the Republic of Latvia

MAGISTRA DARBS

Profesionālā maģistra studiju programma “Grāmatvedība un audits”

Autore: **Jūlija Pouha**

Studenta apliecības Nr.: jp06052

Darba vadītāja: Dr. ekon. profesore Inta Brūna

RĪGA 2016

SATURS

APZĪMEJUMU SARAKSTS

IEVADS	6
1. VALSTS ATTIECĪBAS AR NODOKĻU MAKSĀTĀJIEM	10
1.1. Nodokļu administrēšanas problēmas Latvijā	10
1.2. Vispārējie tiesību principi publiskajās attiecībās	13
1.3. Pievienotās vērtības nodokļa regulējums Latvijā.....	16
1.3.1. Priekšnoteikumi PVN priekšnodokļa tiesību piemērošanai pēc LR likumiem.....	16
1.3.2. Priekšnoteikumi PVN priekšnodokļa atskaitīšanai pēc LR AT judikatūras	21
2. PIERĀDĪJUMU IZVĒRTĒŠANA NODOKĻU LIETU STRĪDOS	23
2.1. Pierādījumu ticamības un attiecināmības novērtēšana tiesā	23
2.2. Nodokļu maksātāja un VID pierādīšanas pienākums	24
2.3. Finanšu krāpšanas izpēte kā tiesu grāmatvedības prakses elements	27
3. AUDITA METODES PIERĀDĪJUMU IEGŪŠANĀ UN TO PIELIETOŠANA TIESĀ	30
3.1. PVN nodokļu audita veikšanas kārtība	30
3.2. Audita pierādījumu iegūšana saskaņā ar Starptautiskiem revīzijas standartiem	36
3.2.1. Nodokļu auditoru darba standarti audita pierādījumu iegūšanā	36
3.2.2. Profesionālas prakses un ētikas standarti nodokļu auditoru darbā	40
3.3. Audita pierādījumu iegūšanas veidi un to iegūšanas proceduras	44
3.4. Audita pierādījumu iegūšanai izmantojamie informācijas avoti	47
3.5. VID konstatēto pārkāpumu analīze	51
3.6. EST nolēmumi PVN lietās	59
4. VID PRAKSES APKOPOJUMS PVN AUDITA LIETĀS	61
SECINĀJUMI	67
PRIEKŠLIKUMI	69
IZMANTOTĀS LITERATŪRAS UN AVOTU SARAKSTS	71

ANOTĀCIJA

Darbā tiek aplūkoti strīdīgie momenti starp LR VID un nodokļu maksātāju atsevišķu PVN tiesību normu piemērošanā priekšnodokļa atskaitīšanā, kas rodas nodokļu audita rezultātā. Ir sniegts VID audita pierādījumu iegūšanas galveno metožu skaidrojums. Maģistra darbā tiek veikta iegūto audita pierādījumu objektivitātes analīze saskaņā ar attiecināmības un pietiekamības kritērijiem.

No izveidojušās auditoru prakses viedokļa ir veikta arī atsevišķu nodokļu likumdošanas normu interpretācija, kas ievērojami ietekmē nodokļu maksātāju likumīgo tiesību realizāciju strīdos ar VID, kā arī izveidojusies LR AT prakse un pēdējās atziņas ES judikatūrā.

Darba rezultāts ir apgalvojums, ka VID darba metodikas prakse ir jāpārskata sakarā ar neatbilstību ES tiesu praksei, kas noved pie vispārējo tiesību principu neievērošanas valsts savstarpējās attiecībās ar nodokļu maksātājiem.

Atslēgvārdi: nodokļu audits, metodes un procedūras nodokļu auditā, nodokļu audita pierādījumi, VID lēmumu pārsūdzēšana, tiesas spriedumi PVN jomā

ANNOTATION

The thesis deals with controversies between the SRS of the Republic of Latvia and the taxpayers in the application of VAT rights arise as a result of the tax audit. The key points are explained about obtaining audit evidence, which is used by the SRS as a basis for making decisions. The objectivity of such evidence is assessed based on eligibility and adequacy criteria, as it directly affects the possibility of its use in legal proceedings.

Discussing the techniques in terms of the auditing practices, attention is also given to certain rules of interpretation of tax laws that have a significant impact on the exercise of the legal rights of taxpayers in disputes with SRS as well as in hearing of cases brought before courts in accordance with the established practices of the Supreme Court of the Republic of Latvia and recent findings in the EU case law.

It is concluded that established methods of work of the SRS must be revised due to the nonconformity to EU practice in the application of VAT, which leads to violation of the general judicial principles in the relations of the state with the taxpayers, and ultimately to violation of the legal rights of the latter.

Keywords: tax audit, methods and procedures in tax audit, evidence in tax audit, appeals against the decisions of the State Revenue Service, cases in VAT law

APZĪMĒJUMU SARAKSTS

APL – Administratīva procesa likums

ART – Administratīva rajona tiesa

AT – Augstākā tiesa

EK – Eiropas Komiteja

ES – Eiropas Savienība

NM – nodokļu maksātāji

PVN – Pievienotās vērtības nodoklis

SRS – Starptautiskie revīzijas standarti

VID – Valsts Ieņēmumu Dienests

VK – Valsts Kontrole

TIS – Tiesu informācijas sistēma

IEVADS

Likumā par Latvijas Republikas Valsts ieņēmumu dienestu (VID) ir teikts, ka tās galvenais uzdevums ir „nodrošināt Valsts ieņēmumu dienesta administrēto valsts nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto obligāto maksājumu iekasēšanu Latvijas teritorijā un uz muitas robežas, kā arī nodokļu, nodevu un citu obligāto maksājumu iekasēšanu Eiropas Savienības budžetam”¹. Katru gadu no ministrijām neatkarīga iestāde – Valsts Kontrole (VK) - veic Latvijas Republikas gada pārskata revīziju par valsts budžeta izpildi un pašvaldību budžetiem ar mērķi pārbaudīt, vai gada pārskats sniedz patieso un skaidro priekšstatu par pārskata gadā gūtajiem valsts budžeta ieņēmumiem, apkopojot revīzijas rezultātus atzinumā, kas satur būtisku informāciju par konstatētiem faktiem un sniedz attiecīgus secinājumus un rekomendācijas.

2015.gadā VK sagatavotais ziņojums par veikto revīziju 2014.gada pārskatam aptveroši atspēko pastāvošo situāciju valsts ieņēmumu jomā un sniedz savu viedokli par VID darbību nodokļu administrēšanas jomā, kas nodrošina lielāko ieņēmumu daļu iekasēšanu valstī, analizējot VID rīcību un argumentējot secinājumus ar statistiskajiem rādītājiem. VK sniegtajās atziņās ir atrodami skaidrojumi par faktisko budžeta izpildi, veiktiem nodokļu kontroles pasākumiem, nodokļu parādiem, nodokļu piedziņas efektivitāti un viedokli par VID darbību kopumā. Pētot 2014.gada ziņojumu, VK izvirzīja šādu viedokli: „VID rīcība tikai daļēji vērsta uz godīgas konkurences vides sakārtošanu ... vērojama nekonsekventa un nevienlīdzīga attieksme pret nodokļu maksātājiem”², kas bija ņemts par pamatu padziļinātai izpētei šī darba ietvaros.

VK atzīst, ka nodokļu administrēšanās jomā VID, galvenokārt, cīnās ar sekām, nevis cēloņiem. Diemžēl no tā jāsecina, ka lielāko daļu no nodokļu parādiem veido reāli neatgūstamie parādi, kas ik gadu pieaug. Šajā sakarā autore pievēršas arī jautājumam par to, kādi varētu būt cēloņi neatgūstamo parādu pieaugumam, galvenokārt, kas ir šo parādu veidošanas pamatā un kādi varētu būt iespējamie risinājumi atgūstamo un neatgūstamo nodokļu parādu īpatsvara optimizēšanai. Šajā sakarā rodas nepieciešamība ieskatīties konkrēto nodokļu kontroles procedūru procesā, lai izdarītu secinājumus, cik šīs procedūras ir racionālās un efektīvas, jo darbam nepieciešamās informācijas vākšanas posmā tika konstatēts, ka tieši šo nodokļu kontroles procedūru rezultātā - nodokļu auditos - tiek aprēķinātas papildus ievērojamas nodokļu summas iemaksai budžetā.

¹ LR likums no 28.10.1993. “Par Valsts Ieņēmumu Dienestu” 2.panta pirmā daļa.

² LR VK revīzijas ziņojums Nr.2.4-1-39/2014 par Latvijas Republikas 2014.gada pārskatu „Par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Lpp. 116. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2014/2.4-1-39_2014/sgp_zinojums_01102015.pdf Pēdejo reizi skatīts 20.05.2016.

Šajā darbā pētāmās problēmas aktualitāte ir saistīta ar sarežģītu situāciju, kas rodas Latvijas nodokļu maksātāju un VID starpā saistībā ar tiesību normu piemērošanu, risinot strīdus, kas radušies nodokļu administrēšanas procesā. Kā jau teikts, VID administrācijai tiek inkriminēta nekonsekventa darbība, kas izpaužas kā nepareiza tiesību normu interpretācija un piemērošana atsevišķu nodokļu jautājumu risināšanā. Nodokļu auditos tiek aprēķinātas papildus nodokļu summas ar naudas sodiem, ar to radot nodokļu maksātājiem ievērojamus zaudējumus, kas dažkārt padara turpmāko darbību par neiespējamu, novedot darbojošos uzņēmumus līdz maksātnespējai. Kaut gan katra strīdīga lieta vienmēr ir vērtējama individuāli, nepastāv viennozīmīgs priekšstats par to, kādā veidā VID nonāk pie audita secinājumiem, kā notiek nodokļu audits un konkrēti audita pierādījumu iegūšana, kas ir par pamatu darījumu neatzīšanai un papildus nodokļu un soda naudas aprēķināšanai, kā darbojas nodokļu strīdu izšķiršana un kādi likumiskie mehānismi aizstāv nodokļu maksātāju tiesiskās intereses strīdos ar nodokļu administrāciju.

Pētot līdzšinējo tiesu praksi, tika konstatēts, ka visstrīdīgākas situācijas tiek radītas, izšķirot nodokļu aplikšanas jautājumus par Pievienotās vērtības nodokli (PVN), it īpaši, piemērojot tiesības atskaitīt priekšnodokli – visbiežāk nodokļu administrācija apstrīd priekšnodokļa tiesību pamatotību, t.i., likumību. Visvairāk sastopamie gadījumi ir saistīti ar to, ka nodokļu audita rezultātā VID anulē vai neatzīst atsevišķus darījumus, kas nodokļu maksātājam liedz izmantot tiesības uz atskaitāmo priekšnodokli. Šādas situācijas noved pie strīda risināšanas tiesas ceļā, jo auditējamām nodokļu maksātājam pastāv izvēles alternatīva - vai nomaksāt papildus aprēķinātās summas valsts budžetā, vai vērsties administratīvajā tiesā ar prasību atzīt par nepamatotu galīgo, nelabvēlīgo administratīvo aktu. Izvēloties pēdējo, jāņem vērā to, ka strīda izšķiršanas gaitā nereti tiek ieguldīti ne tikai laika, bet arī apjomīgi materiālie resursi, tādējādi, lai novērtētu lietderīgumu un iespējamo rezultātu lietas iztiesāšanā, ir nepieciešams skaidri saprast kādus argumentus un pierādījumus nodokļu maksātājs ir spējīgs nodrošināt, lai pierādītu savu tiesību aizskārums. Tāpēc kļūst aktuāls jautājums par pierādījumu iegūšanu un vērtēšanu nodokļu auditos, pielietojot audita metodes, ar kuru palīdzību grāmatvedības datu pārbaudes rezultātā tiek iegūta informācija, kas ļauj liecināt vai norādīt par iespējamiem pārkāpumiem. Nereti veidojas situācijas, kad nodokļa maksātāja vērsšanās tiesā pārvēršas par bezjēdzīgu pasākumu, jo VID iegūtos pierādījumus tiesa vērtē kā ticamākus. Līdz ar to, uzņēmēju vidū pastāv kļūdaini secinājumi par to, ka lielākā daļa no nodokļu strīdiem tiek risināti valsts labā, neskatoties uz nodokļu maksātāju iesniegtajiem pierādījumiem.

Lai saprastu, kā tiek veiktas nodokļu kontroles procedūras un iegūto pierādījumu izvērtēšana strīdos ar VID, ir svarīgi saprast no kādiem apsvērumiem vadās nodokļu auditori, veicot nodokļu auditus un tieši kādus normatīvus un metodiskos norādījumus auditori izmanto, iegūstot

pierādījumus. Katram nodokļu auditam auditors patstāvīgi nosaka darba metodes un paņēmienus operāciju analīzei par saimnieciskajām operācijām, kas atspoguļotas primārajos grāmatvedības dokumentos, tādējādi no auditora profesionālās kompetences līmeņa ir atkarīga audita laikā iegūto pierādījumu pietiekamība un attiecināmība. Viņa profesionālisms ir īpaši nepieciešams grāmatvedības, finanšu ekonomikas zinātnes, finanšu analīzes, jurisprudences, tirgus situācijas zināšanā, jo līdz ar Eiropas Savienības izveidošanos strīdi iziet ārpus nacionālajām robežām. Absolūti ir nepieciešama kvalitatīva līdzdalība, kas specializējas un ir kompetenta darbam starptautiskos apstākļos. Ignorējot šo aspektu, valsts resursi netiek izlietoti valsts labā, bet tiek nelietderīgi iztērēti, pie tam tiek būtiski pārkāptas vairākas nodokļu maksātāju (NM) valsts garantētās tiesības, kas grauj valsts prestižu un iedzīvotāju uzticību.

Darba teorētiskajā daļā ir dots ieskats par vispārējiem tiesību principiem, kas darbojas valsts attiecībās ar NM, vispārējs audita prakses apkopojums par audita pierādījumu iegūšanas procesu, izvirzāmām prasībām pret audita pierādījumu kvalitāti no Starptautisko revīzijas standartu viedokļa, kā arī Latvijas tiesu prakses apkopojums un piemēri no tās, proti, kā tiek veidota tiesību piemērošanas skaidrojošā tiesu prakse par PVN normu interpretāciju Latvijā un Eiropas Savienībā priekšnodokļa atskaitīšanas aspektā.

Šī darba **mērķis** ir izanalizēt, kā tiek iegūti pierādījumi nodokļu audita laikā un uz kāda pamata izdarīti nodokļu administrācijas apsvērumi, kas vēlāk kļūst par secinājumiem veiktam nodokļu auditam un uz šī pamata izstrādāt ieteikumus esošās situācijas uzlabošanai. Mērķa sasniegšanai ir izvirzīti šādi **uzdevumi**:

- 1) Noskaidrot, kādas metodes audita pierādījumu iegūšanā izmanto VID, veicot nodokļu kontroles pasākumus;
- 2) Noteikt, kā tiek vērtēta iegūto pierādījumu kvalitāte Latvijas Republikas tiesā – to ticamības un pietiekamības pārbaude;
- 3) Salīdzināt iegūto pierādījumu īpašības ar atbilstības kritērijiem, kurus izvirza vispārpieņemtā starptautiskā prakse auditoru darbā no Starptautisko revīzijas standartu viedokļa, lai iegūtos pierādījumus atzītu par pietiekamiem un derīgiem atzinuma sniegšanai;
- 4) Izstrādāt ieteikumus, kā Latvijā izmantot Eiropas Savienības tiesas pierādījumu iegūšanas pieredzi un pēdējā laikā tapušos Eiropas Savienības tiesu atzinumus.

Darbā tika pielietotās šādas pētniecības metodes:

1. Analītiskā metode izmantota, pētot normatīvos aktus, tiesas spriedumus, audita pārskatus un zinātnisko literatūru;
2. Salīdzinošā metode ir piemērota, salīdzinot un vērtējot konkrētos tiesas spriedumus atbilstoši vispārējai auditoru darba praksei, LR un ES judikatūrai;
3. Induktīvā metode lietota, aprakstot autores radušos secinājumus un formulējot priekšlikumus.

Maģistra darbā tika izmantota speciālā zinātniskā un mācību literatūra, LR tiesību akti, LR tiesu spriedumi, Valsts Kontroles publicētie ziņojumi, LR Augstākās tiesas prakses apkopojumi, Eiropas Savienības tiesību akti, Eiropas Savienības tiesas prakses spriedumi, Starptautiskie revīzijas standarti, Eiropas Komitejas darba dokumenti.

1. VALSTS ATTIECĪBAS AR NODOKĻU MAKSĀTĀJIEM

1.1. Nodokļu administrēšanas problēmas Latvijā

Cēloņsakarības saiknes konstatēšana kādā eksistējošā parādībā ir vienmēr bijusi par filosofu asu diskusiju klupšanas akmeni – kas tad bija vispirms - vista vai ola? Vai cēlonis nodokļu nemaksāšanai ir pārmērīgs nodokļu slogs, vai pārmerīga nodokļu sloga cēlonis ir nodokļu nemaksāšana? Latvijā uz doto brīdi paliek neatrisināti abi jautājumi, kas izriet viens no otra - par nodokļu nemaksāšanu un pārmērīgu nodokļu slogu, ko norādīja arī Eiropas Komiteja (EK) izdotajā darba dokumentā „Country Report Latvia 2015”, kas aplūko 2015.gada katras valsts darbības rezultātus salīdzinājumā ar citām Eiropas Savienības (ES) valstīm. Runājot par nodokļu administrēšanas perspektīvām, tuvākajos gados Latvijā EK viedoklis izskanēs šādi: „ Resursu un prakses pietiekamība nodokļu administrācijas profesionāļiem nav adekvāta, lai palielinātu savas iespējas atrisināt kompleksās finanšu noziegumu problēmas. Sankcijas, kas tiek noteiktas tiesās par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un nodokļu pārkāpumiem, nav pietiekami vērstas uz rezultātu”³

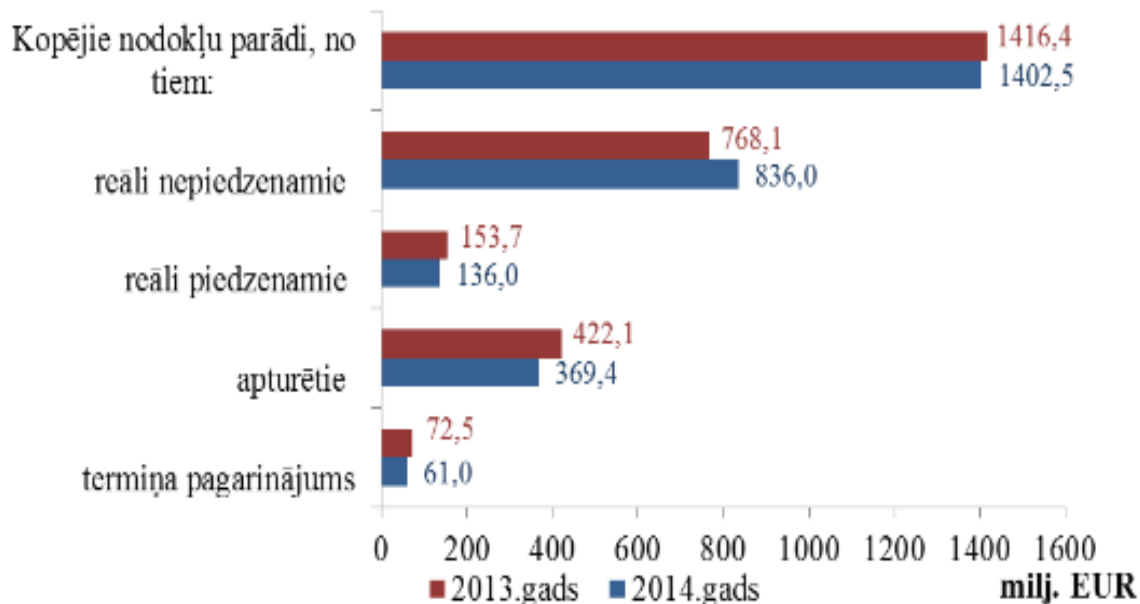
Pētot VK publicēto atzinumu par 2014.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un pašvaldības budžetiem ir atradāma informācija par nodokļu administrēšanas procesa rezultātiem un VK no iepriekšējo gadu piedāvāto uzlabojumu ieviešanas procesu, kā arī statistiskā analīze par nodokļu ieņēmumu īpatsvaru, nodokļu parādu struktūru. Piemēram, viens no ziņojumā ietvertajiem attēliem ilustrē reālo aprēķināto, bet nepiedzenamo nodokļu īpatsvaru absolūtā izteiksmē no visiem nodokļu parādiem, milj. EUR. Nepiedzenamo nodokļu apjoma būtisks īpatsvars un tās pieaugums kopējā nodokļu struktūrā ļauj izvirzīt divas hipotēzes par iespējamiem cēloņiem, kas ir par pamatu piedziņas neiespējamībai:

- 1) Neefektīvs nodokļu piedziņas mehānisms;
- 2) Nodokļu kontroles rezultātā nesamērīgi aprēķinātas papildus nodokļu summas.

Šajā sakarā VK sniedza arī datus par vidējo auditā papildus aprēķināto maksājumu attiecību pret nodokļa maksātāja vidējo nodokļu maksājumiem, un secināja, ka nodokļu auditos aprēķinātie nodokļi

³ Country Report Latvia 2015. Commission Staff working document. Brussels, 26.02.2015. Lpp. 19. Pieejams: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/cr2015_latvia_en.pdf Pēdējo reizi skatīts: 20.05.2016. *Autores tulkojums no angļu val.*

būtiski pārsniedz juridisko personu vidējo nodokļu maksājumu gadā (4,8 reizēs⁴), kas noved pie nodokļu maksāšanas neiespējamības pārmērīgā uzrēķina dēļ, ko parāda 1.1. attēls.



1.1 att. Nodokļu parādu struktūras dinamika Latvijā, 2013.-2014.g.g.⁵

VK atzīst, ka no Finanšu ministrijas puses nav veiktas darbības, lai noskaidrotu iemeslus tam, ka nepiedzenamo nodokļu īpatsvars ik gadu turpina augt un uz 2014.gada beigām pieaudzis līdz 85 %, kas ir 9 % no visa parāda apjoma jeb 836,00 milj. EUR no 1202,5 milj. EUR⁶. Pēc autores viedokļa, lai saprastu nodokļu parādu piedziņas neiespējamību un izstrādātu konstruktīvus pasākumus, rūpīgi jāizpēta tā rašanās avots un aprēķināto nodokļu pamatotība.

Runājot par VID darbību nodokļu administrēšanas procesā, tieši par veicamo kontroles pasākumu (nodokļu auditu) efektivitātes mērījumu, parasti uzskatāms to rezultātā aprēķināto nodokļu apmērs. Tomēr šāds apsvērums nebūtu īsti korekts, jo nodokļu kontrolēm pēc būtības jāpiemīt kontrolējošam un pat preventīvam, nevis nosodošam raksturam. Nekādā gadījumā tam nav jābūt ar peļņas raksturu (budžeta plāna izpildes sasniegšana), jo pie šāda nosacījuma zūd objektivitāte un tiesiskums no valsts puses. Turklāt viena daļa no šādā veidā aprēķinātiem nodokļiem paliek

⁴ LR VK revīzijas ziņojums Nr.2.4-1-39/2014 par Latvijas Republikas 2014.gada pārskatu „Par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Lpp. 125, 1.tab. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2014/2.4-1-39_2014/sgp_zinojums_01102015.pdf Pēdejo reizi skatīts 20.05.2016.

⁵ LR VK revīzijas ziņojums Nr.2.4-1-39/2014 par Latvijas Republikas 2014.gada pārskatu „Par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Lpp. 123, 4.att.. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2014/2.4-1-39_2014/sgp_zinojums_01102015.pdf Pēdejo reizi skatīts 20.05.2016.

⁶ Turpat, lpp. 116.

neatgūstama valsts budžetam, kas, kā jau ir atzīts, kļūva par globālu problēmu Latvijas valsts mērogā, kamēr pārējā daļa tiek apstrīdēta likumā noteiktajā kārtībā.

Ļoti bieži tiek pausts viedoklis, ka VID darbībā ir pamanāmas ne tikai nekonsekventas rīcības pazīmes, veicot nodokļu auditu, bet arī pretrunas interpretējot atsevišķas nodokļu tiesību normas. 2015.gadā VID Nodokļu kontroles pārvalde veica 1243 nodokļu auditus⁷ (1003 juridisko personu nodokļu auditus, 240 fizisko personu nodokļu auditus), no kuriem rezultātīvs bija 1181 nodokļu audits (rezultatīvitate ir 95 %), savukārt Tiesu Informācijas Sistēma⁸ (TIS) liecina, ka pēc Administratīvās rajona tiesas un Administratīvās apgabaltiesas sniegtajiem datiem, neizskatīto lietu skaits 2015.gada beigās, kurās dalībnieks ir VID, ir 510.

Ierobežotās informācijas dēļ grūti saskaitāms to lietu skaits, kas bijis iesniegts uzreiz pēc 2015.gada veiktā audita, tomēr, ņemot vērā to, ka pieteikuma iesniegšanas termiņš tiesā sastāda 10 dienas no VID ģenerāldirektora galīgā lēmuma stāšanās dienas, var pieļaut, ka visas lietas iesniegtas pārskatīšanai pirmajā instancē 2015.gadā, tātad tiek apstrīdēta puse no nodokļu auditu rezultātiem. Joprojām VID ieņem pirmo vietu starp visām valsts iestādēm, kuru izdotie administratīvie akti tiek apstrīdēti tiesās.

Šāda situācija neliecina par VID darbības kvalitātes pozitīvu radītāju. Pastāvot tādai darba kvalitātei, valsts iztērē tai piederošos resursus, jo nodokļu audita procedūru veikšana prasa ievērojamu resursu apjomu, augsti kvalificētu speciālistu darba laika apmaksu, informācijas tehnoloģiju atbalstu, naudas līdzekļus darba vides organizēšanai u.c. Ja valsts budžetā netiek atgūti līdzekļi, kas iztērēti konkrētajam mērķim, tieši nodokļu audita veikšanai, un tāds nodokļu audits tiek veiksmīgi pārsūdzēts tiesā vai tā rezultātā nodokļi paliek tikai aprēķināti, bet nepiedzenami, tas nozīmē, ka līdzekļi iztērēti nelietderīgi. Neskatoties uz to, Finanšu ministrija norāda, ka „kontroles pasākumi veicami nodokļu maksātājiem neatkarīgi no to spējas nomaksāt papildus aprēķinātos maksājumus valsts budžetam. Konstatējot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai nepareizas nodokļu aprēķināšanas, VID pienākums ir novērst identificētās neatbilstības⁹”.

No cita viedokļa raugoties, nepieciešams atcerēties, ka mūsdienīgās dzīves apstākļos ekonomiskie procesi pastāvīgi mainās un evolucionē daudzveidīgās izpausmēs. Tas nozīmē, ka pielāgojoties tehnoloģijām, tiek izgudrotas jaunas biznesa idejas un jēdzieni, attiecīgi mainās arī uzņēmējdarbības veikšanas formas. Neskatoties uz to, ka vērtējot darījumus pēc būtības,

⁷ VID mājaslapā publicētie materiāli Pieejami: <https://vid.gov.lv/default.aspx?tabid=11&id=401&hl=1&IzveleId=560&periodsId=7612> Pēdējo reizi skatīts 20.05.2015.

⁸ TIS mājaslapas dati. Pieejami: https://tis.ta.gov.lv/tisreal?Form=TIS_STAT_O Pēdējo reizi skatīts 20.05.2016.

⁹ LR VK revīzijas ziņojums Nr.2.4-1-39/2014 par Latvijas Republikas 2014.gada pārskatu „Par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Lpp. 125. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2014/2.4-1-39_2014/sgp_zinojums_01102015.pdf Pēdējo reizi skatīts 20.05.2016.

ekonomiskais raksturs un būtība tiem ir primārais, nodokļu maksātāji izmanto plašas juridiskās zināšanas, lai mainītu slēdzamo līgumu juridisko raksturu un būtību, kas kalpo par instrumentu nodokļu optimizēšanai vai no izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Fiziski likumdevējs nav spējīgs izsekot līdz ekonomiskās dzīves apstākļu izmaiņām, līdz ar to jauniegūtās līgumattiecības kādu brīdi netiek regulētas no valsts puses. Valsts regulatīvo aktu neesamība noved pie tā, ka no šādām līgumattiecībām izrietoši nodokļu strīdi starp nodokļu maksātāju un administrāciju tiek risināti, vispirms balstoties uz nodokļu administrācijas izdotiem metodiskajiem norādījumiem, kas dažreiz mēdz būt balstīti uz subjektīviem apsvērumiem. Ar to varētu būt izskaidrojams arī ievērojams spriedumu pārsūdzēšanas skaits, kas ir neizbēgams kā NM tiesību aizsargājošais mehānisms, konstatējot vispārējo tiesību principu neievērošanu no valsts puses.

1.2. Vispārējie tiesību principi publiskajās attiecībās

Latvijai kā demokrātiskās iekārtas valstij piemīt valsts varas dalīšanas īpatnības uz likumdevēja varu, izpildvaru (valsts pārvaldes sistēmu) un tiesu varu.

Valstij ir pienākums nodrošināt savu pamatfunkciju izpildi ekonomiskajā, sociālajā, kultūras, tiesiskajā, aizsardzības u.c. vidē, panākot katra indivīda pamattiesību realizāciju un aizsardzību, ievērojot vienlīdzības un taisnīguma principus. Šo mehānismu nodibināšanai un uzturēšanai ir nepieciešams finansējums, ko valsts atgriež atpakaļ iedzīvotājiem sabiedrisko labumu veidā, piemēram, realizējot sociālās programmas, uzturot tiesībaizsargājošās iestādes u.c., tādējādi nodrošinot kopējo labklājību. Lielāko daļu no valsts ieņēmumiem veido nodokļi un nodevas, kurus iekasē no indivīdiem.

Latvijā par valsts budžeta veidošanas un izmantošanas sabiedrības labā nodrošināšanu, t.i., budžeta veidošanas funkciju ir atbildīga Saeima, savukārt tieši Finanšu ministrijas funkcijā ietilpst finanšu politikas izstrādāšana, koordinēšana un īstenošana. Finanšu ministrijas padotībā darbojošais VID realizē finanšu politikas realizāciju ieņēmumu daļā, administrējot nodokļus, kā arī piedaloties korupcijas novēršanas politikas īstenošanas jomā. LR VID darbību reglamentē LR likums "Par Valsts Ieņēmumu Dienestu", nosakot dienesta uzdevumus, darba principus, ierēdņu pienākumus, tiesības, kompetences robežas un atbildību par veicamo darbu. Tieši VID cieši iesaistīts tiešās attiecībās ar iedzīvotājiem – LR nodokļu maksātājiem, veicot nodokļu un citu obligāto maksājumu iekasēšanu un uzraugot nodokļu maksāšanas disciplīnu.

VID, īstenojot nodokļu maksāšanas uzraudzības funkcijas, ir spiests veikt kontroles procedūras, kas ļauj atklāt pārkāpumus nodokļu jomā. LR likums "Par nodokļiem un nodevām"

paredz trīs pārbaudes veidus: 1) datu atbilstības pārbaude; 2) tematiskā pārbaude; 3) nodokļu audits. Katras pārbaudes rezultāts tiek fiksēts dokumentāli – izdotajā administratīvajā aktā. Atkarībā no tā, cik administratīvais akts ir labvēlīgs vai nelabvēlīgs nodokļu maksātājam, domstarpību rašanās dēļ puses bieži nonāk pie strīdu izšķiršanas tiesā.

LR likums “Par tiesu varu” nosaka vispārējos tiesību principus, kuri reglamentē tiesu neatkarību un lietu izskatīšanas un iztiesāšanas pamatprincipus. Lietu izskatīšanas kārtību katras kategorijas lietām nosaka attiecīgie likumi – Civilprocesa likums, Kriminālprocesa likums, Administratīvā procesa likums un Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodekss. Valsts attiecības ar privātpersonām regulē LR Administratīvā procesa likums (APL), kura viens no pamatmērķiem ir izteikts 2.pantā: “(3) nodrošināt tiesību normu tiesisku, precīzu un efektīvu piemērošanu publiski tiesiskajās attiecībās”. Savukārt, publiski tiesiskās attiecības tiek nodibinātas katru reizi starp valsts pārvaldes institūcijām un privātpersonu (publiskās personas subjektu, arī juridisko personu) savstarpēji komunicējot.

Analizējot publiski tiesisko attiecību regulēšanu, jāpiemin vairākas īpatnības. Atšķirībā no strīdiem, kuri izšķirami Civillikuma kārtībā, administratīvo lietu izskatīšana tiek īpaši regulēta no valsts puses. Tas ir attiecināms arī uz valsts pārvaldes iestādēm, darbojoties privātās personas (jebkura nodokļa maksātāja) interesēs, komunikācijā ar to jāievēro īpaša piesardzība.

Daži no pamatprincipiem, kurus jāīsteno valsts pārvaldes iestādēm, tostarp arī VID, sadarbojoties ar nodokļu maksātājiem, ir privātpersonas tiesību ievērošanas princips, labās pārvaldības princips un tiesiskās paļāvības princips.

LR likums “Par tiesu varu” nosaka, ka tiesnešiem, izšķirot lietu, jāvadās arī no objektīvas izmeklēšanas principa apsvērumiem. LR tiesību normās, tostarp arī LR APL minēti arī citi vispārējie tiesību principi, kuri darbojas tiesiskajā valstī. Dr.iur Daiga Rezevska, LU Juridiskās fakultātes profesore dod šādu skaidrojumu vispārējo principu pielietošanas nepieciešamībai administratīva procesa ietvaros: “... privātpersonas tiesību ievērošanas princips, kas noteic, ka tieši administratīvajā procesā, un it īpaši pieņemot lēmumu pēc būtības, iestāde un tiesa piemērojamo tiesību normu ietvaros veicina privātpersonas tiesību un tiesisko interešu aizsardzību, ar ko uzsverot, ka administratīvā procesa mērķis ir privātpersonas aizsardzība pret valsti, kas šajās tiesiskajās attiecībās ir spēcīgāka un ar lielākiem līdzekļiem un aizsardzības iespējām apveltītā puse”¹⁰.

Ar tiesiskās paļāvības principu saprot to, ka personai var paļauties uz iestādes tiesisko rīcību un darbību konsekvenci. Latvijā labas pārvaldības princips *expressis verbis* (*latīņu valodā* “vārds

¹⁰ Administratīvā procesa likuma komentāri. A un B daļa. Autoru kolektīvs. Dr.iur.J.Briedes zinātniskajā redakcijā. - Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013. 1058. lpp. Lpp.117.

vārdā” – *autores piezīme*) nosaukts LR Valsts pārvaldes iekārtas likums 10.panta piektajā daļā¹¹: “(5) Valsts pārvalde savā darbībā ievēro labas pārvaldības principu. Tas ietver atklātību pret privātpersonu un sabiedrību, datu aizsardzību, taisnīgu procedūru īstenošanu saprātīgā laikā un citus noteikumus, kura mērķis ir panākt, lai valsts pārvalde ievērotu privātpersonas tiesības un tiesiskās intereses”.

Šo principu satura un darbības izpratne palīdz sekot līdzi un vērtēt valsts pārvaldes darbu kopumā un atsevišķo iestāžu un tās darbinieku ieguldījumu tajā atsevišķi.

Tātad, apkopojot minēto, darbā aplūkojamais jautājums atrodas punktā, kur saplūst un saduras valsts un NM kā lietišķās pasaules intereses tajā robežā, kur savienojas divas būtiskās tiesiskās sistēmas, kas ir jebkuras tiesiskās un demokrātiskās valsts pamatā – nodokļu, kā ieņēmumu veidošanas avots valsts funkcionēšanai, un konstitucionālā, kā pamats privātpersonu tiesību realizācijā un aizsardzībā. Tieši šīs mijiedarbības rezultātā rodas interešu kolīzija, jo no vienas puses ir pārstāvētas valsts intereses visas sabiedrības vārdā, bet no otras puses – atsevišķu subjektu kopums, no kura ir iekasējami nodokļi. Līdz ar to, īstenojot valsts funkcijas, jāvadās pēc taisnīguma un objektivitātes apsvērumiem.

Šī darba mērķis ir iegūt priekšstatu par to, kādas vadlīnijas tiek izmantotas nodokļu auditoru praksē, veicot nodokļu auditus, tostarp, kādas metodes un paņēmieni tiek izmantoti nodokļu pārkāpumu atklāšanai un kādā veidā tiek gūti ticami un objektīvi pierādījumi, kas ir svarīgs priekšnosacījums audita rezultātu atzīšanai par kvalitatīvu.

Paralēli vērts ieskatīties audita rezultātos iegūto pierādījumu novērtēšanai atbilstoši pastāvošai tiesu praksei Latvijā un Eiropas Savienībā, balstoties uz praktiskiem piemēriem, kas veltīti PVN normu piemērošanai.

Apstākļos, kad tiek ignorēts nodokļu audita kvalitātes novērtēšanas aspekts, valsts līdzekļi ne tikai tiek nesaimnieciski izlietoti, bet veidojas situācija, kas nivelē Latvijas iedzīvotāju cieņu pret nodokļu maksāšanas pienākumu un kas grauj Latvijas prestižu Eiropas Savienības un starptautiskajā mērogā, norādot uz valsts neprofesionālo rīcību.

Darbā analizēti praktiskās situācijas apstākļi no vienas puses – no PVN atskaitīšanas atteikuma pamata un no otras - VID izteikto argumentu pamatotības atbilstoši Starptautiski atzītai audita prakses metodikai un tieši Starptautiskās revīzijas standartiem. Autore sniedz arī argumentu un iegūtu pierādījumu novērtēšanu saskaņā ar Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem, tiesu prakses apkopojumiem un Eiropas Savienības dotajiem atzinumiem prejudiciālos nolēmumos atbilstoši Eiropas Savienības likumdošanai.

¹¹ Turpat, lpp.117

Pārējie nodokļu tiesību normu piemērošanas aspekti netiks vērtēti, kā arī turpmāk minētās tiesību normās norādīts, ciktāl tās ir attiecināmas uz lietas iznākumu.

1.3. Pievienotās vērtības nodokļa regulējums Latvijā

1.3.1. Priekšnoteikumi PVN priekšnodokļa tiesību piemērošanai pēc LR likumiem

Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) ir ne tikai Latvijas, bet arī Eiropas Savienības netiešās nodokļu sistēmas fundamentālais elements. Latvijā PVN tiesiskais regulējums ir atrodams LR Pievienotās vērtības nodokļa likumā. Uz šī likuma izdotie Ministru kabineta noteikumi regulē PVN praktisko pielietojumu, piemēram, piemērošanas kārtību, deklarāciju aizpildīšanu u.c. Savukārt, Eiropas Savienībā darbojas īpašais tiesību aktu instruments – direktīva. Attiecībā pret PVN, kas tiek savstarpēji piemērots starp visām ES dalībvalstīm, pastāv Eiropas Padomes Direktīva 2006/112/EK, kas regulē PVN piemērošanu kopīgā ES teritorijā. Šī direktīva ir saistoša visām valstīm, tomēr atsevišķos jautājumos Direktīva atļauj izvēlēties katrai dalībvalstij savus risinājumus, t.i., nodokļu likme (kas nevar būt zemāka par 15 %), PVN deklarāciju iesniegšanas termiņus, taču kopumā katras dalībvalsts iekšējam regulējumam nav jābūt pretrunā Direktīvas pamatnostādņiem un tas nedrīkst ierobežot Direktīvā NM noteiktās tiesības ne iekšējā dalībvalsts tirgū, ne ārējā. ES Tiesa interpretē ES tiesību aktus, lai nodrošinātu, ka tos visās ES valstīs piemēro vienādi un izskata juridiskus strīdus starp valstu valdībām un ES iestādēm.

Ņemot vērā straujo ekonomiskās un saimnieciskās dzīves attīstību, PVN pie dažādām situācijām ir kļuvis par vienu no visstrīdīgākajiem nodokļiem vairākos jautājumos. Lai harmonizētu ES likumdošanu savā starpā un nodrošinātu NM tiesisko interešu aizsardzību, īpaši strīdīgos gadījumos, katrai dalībvalstij ES Padome ir devusi iespēju vērsties ES tiesā par prejudiciāla nolēmuma izdošanu. Tiesību aktu interpretēšana (*prejudiciāli nolēmumi*) – ES valstu tiesām jānodrošina, lai ES tiesību akti tiktu pienācīgi piemēroti, taču dažādu valstu tiesas tos var interpretēt atšķirīgi. Ja valsts tiesa šaubās par interpretāciju vai kāda ES tiesību akta spēkā esamību, tā var lūgt izskaidrojumu ES Tiesai. To pašu mehānismu var izmantot, lai noteiktu, vai valsts tiesību akts vai ierastā prakse atbilst ES tiesībām¹².

¹² Europe Direct dienesta mājaslapā publicētie materiāli. Pieejams: http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index_lv.htm Pēdējo reizi skatīts 13.05.2016.

LR APL 104¹ pants nosaka ka „Tiesa Eiropas Savienības tiesību normās paredzētajos gadījumos uzdod jautājumu Eiropas Savienības Tiesai par Eiropas Savienības tiesību normas interpretāciju vai spēkā esamību prejudiciāla nolēmuma taisīšanai”. Ar to tiek nodrošinātas iespējas, ka nolēmums būs atbilstošs attiecīgo tiesību normu interpretācijai atbilstoši ES tiesas praksei.

Uz doto brīdi PVN Latvijā regulē LR “Pievienotās vērtības nodokļa” likums, kas spēkā stājās 01.01.2013. Pirms tam PVN regulēja LR likums “Par pievienoto vērtības nodokli”, kas zaudēja spēku ar 2013.gada 1.janvāri. Pēc būtības zaudējošs spēku likums tika pārstrādāts un adaptēts saskaņā ar ES prasībām Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, ieviešot jaunus jēdzienus, konkretizējot PVN aprēķināšanas nianšes. Savukārt, pētot tiesu praksi, ir konstatēts, ka lielākie strīdi izriet tieši no vecā likuma noteikumiem. Šī iemesla dēļ darba autore neņem par pamatu jauno PVN likuma īpatnības, bet pievēršas iepriekšējā likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” atsevišķām normām.

Par pamatu LR tiesas spriedumiem no pirmās instances tiesas laika periodā no 2013.-2015.g. atlasei administratīvās lietās kļuva sekojošas normas, kuras nodokļu auditu laikā VID atzina par pārkāptām un tādēļ NM tika atteiktas PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības:

- 1) LR likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1. un 2. punktos izteiktais:

“(1) Tikai Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt:

1) no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī tādu ārvalstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē;

2) samaksāto nodokļa summu par iekšzemē ievestajām precēm savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai;”¹³

2) LR likuma “Par grāmatvedību” 2. un 7.pantos izteiktais, kas tiek vertēts saistībā ar darījuma neatzīšanu vai neatzīšanu priekš PVN priekšnodokļa atskaitīšanas mērķim, jo reģistrējot faktiski nenotikušo darījumu, tiek secināts, ka NM pārkāpj likuma “Par grāmatvedību” izteiktās normās un izdara ierakstus grāmatvedībā, kas nav apstiprināti ar attaisnojuma dokumentiem.

“2. pants. Uzņēmuma pienākums ir kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī (turpmāk — saimnieciskie darījumi). Grāmatvedību kārtot tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par

¹³ LR likums no 09.03.1995. “Par pievienoto vērtības nodokli”

uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei.

Par grāmatvedības kārtošanu un visu saimnieciskos darījumus apliecinošo dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu saglabāšanu ir atbildīgs uzņēmuma vadītājs.”.

“7.pants. Grāmatvedības reģistros izdara ierakstus, kas pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem. Attaisnojuma dokuments ir dokuments, kurš apliecina uzņēmuma saimnieciskā darījuma esamību un kurā ietverti vismaz šādi dokumenta rekvizīti un informācija par saimniecisko darījumu: 1) dokumenta autora nosaukums (firma), bet ja dokumenta autors ir fiziskā persona, — vārds un uzvārds; 2) dokumenta autora reģistrācijas numurs (ja dokumenta autors saskaņā ar likumu jāreģistrē), bet ja dokumenta autors ir fiziskā persona, — personas kods (ja personai tāds piešķirts); 3) ārējam attaisnojuma dokumentam — arī juridiskā adrese (ja dokumenta autors saskaņā ar likumu jāreģistrē) vai adrese (ja dokumenta autors saskaņā ar likumu nav jāreģistrē), bet ja dokumenta autors ir fiziskā persona, — arī personas norādītā adrese vai, ja tāda nav norādīta, deklarētās dzīvesvietas adrese; 4) dokumenta veida nosaukums; 5) dokumenta datums; 6) dokumenta reģistrācijas numurs; 7) paraksts (izņemot šā likuma 7.1 pantā minētos gadījumus); 8) atsevišķiem attaisnojuma dokumentu veidiem — arī citi tiesību aktos noteiktie obligātie dokumenta rekvizīti; 9) saimnieciskā darījuma dalībnieki, norādot katra saimnieciskā darījuma dalībnieka nosaukumu (firmu), reģistrācijas numuru (ja saimnieciskā darījuma dalībnieks saskaņā ar likumu jāreģistrē), juridisko adresi (ja saimnieciskā darījuma dalībnieks saskaņā ar likumu jāreģistrē) vai adresi (ja saimnieciskā darījuma dalībnieks saskaņā ar likumu nav jāreģistrē), bet ja saimnieciskā darījuma dalībnieks ir fiziskā persona, — norādot vārdu un uzvārdu, personas kodu (ja personai tāds piešķirts), personas norādīto adresi vai, ja tāda nav norādīta, deklarētās dzīvesvietas adresi; 10) saimnieciskā darījuma apraksts, pamatojums un mērītāji (daudzumi, summas), bet tiesību aktos noteiktajos gadījumos — arī cita informācija par saimniecisko darījumu.

Ja kādam saimnieciskajam darījumam ir ārējs attaisnojuma dokuments, tam dodama priekšroka salīdzinājumā ar jebkuru iekšēju attaisnojuma dokumentu.

Par ārēju attaisnojuma dokumentu uzskatāms dokuments, kas sastādīts citā uzņēmumā, kā arī tāds dokuments, kas sastādīts pašu uzņēmumā iesniegšanai citam uzņēmumam. Visi pārējie attaisnojuma dokumenti uzskatāmi par uzņēmuma iekšējiem attaisnojuma dokumentiem.

Ieraksti grāmatvedības reģistros izdarāmi savlaicīgi, nodrošinot, ka tie ir pilnīgi, precīzi un sistemātiski sakārtoti. Nav pieļaujami ieraksti, kuru saturs vai mērītāji atšķiras no attaisnojuma dokumenta. (....)

Citus attaisnojuma dokumenta rekvizītus noformē saskaņā ar prasībām, kas ietvertas normatīvajos aktos, kuri nosaka dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas kārtību”¹⁴

Runājot par tiesību normām interpretēšanas problēmām attiecībā pret šiem pantiem un konkrēti PVN piemērošanas jomā, Latvijā ir izveidojusies prakse, kad, pamatojoties uz veiktajiem nodokļu auditiem, VID anulē vai daļēji neatzina atsevišķus NM pagātnes darījumus, kuros PVN priekšnodoklis bija iepriekš atskaitīts, pamatojoties uz minētām LR likuma “Par pievienotās vērtības nodokļa” normām, apšaubot darījumu faktisko norisi un tādējādi piespiežot NM atmaksāt budžeta nepamatoti atskaitītas priekšnodokļa summas kopa ar aprēķināto soda naudu, neatkarīgi no tā, vai NM samaksājies par šo darījumu savam darījuma partnerim vai nē. Ar šo darījumu anulēšanu NM tiek atzīta arī LR likuma “Par grāmatvedību” augstākminēto pantu neievērošana par grāmatvedības kārtības normu pārkāpšanu, kas izpaužas nepatieso grāmatvedības dokumentu pieņemšanai uzskaitē un, respektīvi, nepamatoti izdarītiem ierakstiem NM grāmatvedībā. Sekas - NM tiek anulēts darījums, aprēķinātas papildus summas iemaksai budžetā un neatzīti izdevumi, kas skar arī uzņēmuma ienākuma nodokļa apmēra pieaugumu. Latvijas tiesu praksē arī izveidojusies pieeja, kas, balstoties uz LR izveidoto judikatūru, tiek pielietota, novērtējot un izpriežot pēc būtības šo normu ievērošanu, kas tiek pētīta šajā darbā.

Latvijā juridikatūru veido LR Augstākās tiesas departamentu nolēmumi.

Judikatūra - atziņas (spriedumi), kuros LR Augstākā tiesa (AT) ir sniegusi augsti kvalitatīvu izvērtējumu par kādas tiesību normas interpretāciju. No tām vadās zemāko instanču tiesas, izvērtējot līdzīgas lietas.

Analizējot PVN normu piemērošanu LR AT izpratnē ir vērts izpētīt vienīgo uz PVN attiecināmo tiesu prakses vispārīgumu “Administratīvo tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā”¹⁵. Tajā ir skaidrotas vadlīnijas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību normu interpretācijā un piemērošanā, galvenokārt, par tiesībām atskaitīt priekšnodokli un priekšnoteikumiem to rašanai.

Tālāk darbā autore pievēršas Latvijas Republikas vārdā tapušajiem spriedumiem pirmās instancēs tiesās, izskatot administratīvas lietas NM strīdos ar VID un veic to analīzi paralēli empiriskām zināšanām, atspēkotām zinātniskajā literatūrā. Pēc autores uzskata, ir svarīgi analizēt tieši pirmās instances tiesas lēmumus, jo:

¹⁴ LR likums no 14.10.1992. “Par grāmatvedību”.

¹⁵ LR AT tiesu prakses apkopojums administratīvajās lietās. "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā” Pieejams: <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojs/administrativajās-tiesībās/> (pēdējo reizi skatīts 31.03.2016.)

1) tiem ir jāseko LR AT judikatūras praksei, savos lēmumos jāievēro augstākstāvošās tiesas paskaidrojumi, tāpēc tie ir dzīves situāciju atrisinājumu reālās situācijas atspoguļojums;

2) ne visiem nodokļu maksātājiem pastāv pietiekamie resursi, tai skaitā materiālie, lai piedalītos otrās instances tiesā un vēl jo vairāk kasācijas instancē. Tādēļ pieņemot nelabvēlīgu aktu ne tikai tiek neattaisnoti ierobežotas NM tiesības, bet tiek grauta NM uzticība valsts lēmējvarai un izpildvarai. Viennozīmīgi varētu ierobežot NM spēju un vēlmi maksāt nodokļus vispār, tādejādi kalpojot par iemeslu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas nākotnē.

LR VK arī norāda uz negatīvām sekām, iestājoties šādiem apstākļiem: “Lai gan ir saprotama VID vēlme identificēt visas neatbilstības nodokļu maksātāja grāmatvedības uzskaitē un nodokļu aprēķinos un aprēķināt papildus veicamus maksājumus valsts budžetā, tomēr šāda pieeja nenodrošina objektīvu piensumu valsts budžetam, jo faktiski nodokļu maksātājs izvēlas pārtraukt savu darbību un nesamaksā ne tikai papildus aprēķinātos maksājumus, bet arī tos nodokļus, ko ik gadu iemaksāja valsts budžetā. Šādā situācijā valsts budžets zaudē ieņēmumus. Kā alternatīva būtu izvērtējama iespēja auditos palielināt nodokļu maksātāju tvērumu, vienlaicīgi nosakot samērīgu audita periodu, lai disciplinētu un motivētu nodokļu maksātāju veikt savas saistības. Piemēram, ja VID aprēķinātais papildus maksājums, kas nodokļu maksātājam ir jāiemaksā valsts budžetā, ir vairākas reizes lielāks par nodokļu maksātāja vidējo gada nodokļu maksājumu, pastāv liela iespēja, ka nodokļu maksātājs likvidēs savu darbību. Valsts budžets turpmāk zaudēs šī nodokļa maksātāja vidējo gada nodokļu maksājumu. Savukārt nesamērīgais papildus aprēķinātais maksājums uzkrāsies, palielinot nodokļu parādu apjomu, līdz tiks dzēsts. Rezultātā valsts budžetam tiks atrauti stabili ienākumi, ar kuriem tas būtu varējis rēķināties, balstoties uz iepriekšējo pieredzi”¹⁶. Tāpēc ir nepieciešams konstatēt trūkumus un rast risinājumu šai problēmai, ņemot vērā tiesiskās un nodokļu sistēmas nesaraujamo saistību kopā, jo tās risinājuma svarīgums ne tikai atrodas nodokļu iekasēšanas administrēšanas ietvaros, bet tiek aplūkots valsts nodokļu politikas perspektīvās plānošanas līmenī kopumā.

¹⁶ LR VK revīzijas ziņojums Nr.2.4-1-39/2014 par Latvijas Republikas 2014.gada pārskatu „Par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Lpp. 125. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2014/2.4-1-39_2014/sgp_zinojums_01102015.pdf Pēdejo reizi skatīts 20.05.2016.

1.3.2. Priekšnoteikumi PVN priekšnodokļa atskaitīšanai pēc LR AT judikatūras

Šajā sadaļā ir ietverti priekšnoteikumi, kas balstās uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību pamatu.

Administratīvo lietu departaments vairākos spriedumos ir atzinis, ka “tiesības izmantot priekšnodokļa atskaitīšanu preču iegādes un pakalpojumu saņemšanas gadījumos rodas, pastāvot šādiem priekšnoteikumiem:

- 1) persona reģistrēta VID kā ar pievienotās vērtības nodoklis apliekamā persona,
- 2) tā saņēmusi preces vai pakalpojumus un likumā noteiktajā kārtībā noformētu pievienotās vērtības nodokļa rēķinu;
- 3) pievienotās vērtības nodokļa rēķins saņemts no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamas personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta VID;
- 4) saņemtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti savu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā prece vai pakalpojums¹⁷.

Īsi apkopojot tiesu praksi, Administratīvo lietu departaments ir atzinis:

1. Pirmkārt jākonstatē, vai darījums vispār faktiski noticis. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam¹⁸
2. Priekšnodokļa atskaitīšana ir nodokļu maksātāja tiesības, kas ir noteiktas likumā, un lai persona izmantotu likumā noteiktās subjektīvās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, obligāti vienlaicīgi jāpastāv visiem iepriekš minētajiem priekšnoteikumiem, t.i., gan darījumam, gan darījuma dalībniekiem jāatbilst visiem iepriekš minētajiem kritērijiem.¹⁹

Pirms priekšnodokļa tiesību izmantošanas nodokļu maksātājam ir pienākums pārliecināties, vai minētie priekšnoteikumi pastāv, tostarp, vai precī piegādā (pakalpojumu sniedz) tieši tā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona, kuras vārdā izrakstīts nodokļa rēķins, vai darījuma partneris ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs un vai pastāv citi priekšnoteikumi priekšnodokļa

¹⁷ LR AT tiesu prakses apkopojums administratīvajās lietās. "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā” Lpp.4. Pieejams: <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/> (pēdejo reizi skatīts 31.03.2016.)

¹⁸ Turpat, lpp. 5

¹⁹ Turpat, lpp. 7

atskaitīšanai, jo nodokļa maksātājam ir nodoklis jāsamaksā, kā arī jāuzņemas atbildība, ja priekšnodoklis ir atskaitīts nepamatoti²⁰.

Papildus tam, **Senāta Administratīvo lietu departamenta ieskatā prettiesisks attaisnojuma dokuments nevar radīt tiesisku pamatu prasīt atskaitīt priekšnodokli.**²¹ Ar to, kas tiek saprasts ar terminu “prettiesisks” attaisnojuma dokuments, tiks sīkāk analizēts turpmāk, ņemot vērā gan likumiskās normas, kas regulē grāmatvedības uzskaiti, gan PVN regulējošās normās.

Pamatojoties uz Eiropas Kopienų tiesas judikatūrai Administratīvo lietu departaments ir atzinis, ka attiecībā uz darījumu ķēdē notikušu darījumu personai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli vienīgi tad, ja tā nav rīkojusies krāpnieciski vai ļaunprātīgi. Tādējādi tiesai jānoskaidro, vai pastāv kādas pazīmes, kas liecinātu par to, ka pieteicēja apzināti bija iesaistīta krāpšanas shēmā, proti, ka tai bija ļaunprātīgs nolūks veikt priekšnodokļa izkrāpšanu²².

Apkopojot minēto, var secināt, ka LR AT judikatūra sniedz šādus kritērijus, lai izvērtētu likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas normas izpildi un attiecīgi PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības:

- 1) Pēc darījuma noformēšanas kas izpaužas PVN dokumentu analīzē – tā formas;
- 2) Pēc darījuma esamības, vērtējot darījuma reālu pastāvēšanu dabā;
- 3) Pēc darījuma nolūka – pēc labticīga vai ļauna nodoma esamības pazīmes.

Pēc autores domām, šāda darījumu izvērtēšana dod pamatu LR AT tiesu atzinumu interpretēt subjektīvi un par apstiprinājumu tam kalpo tāda fakta konstatēšana, ka savā darbā tos plaši izmanto VID, pamatojot savus izvirzāmos argumentus nodokļu audita pārskatos. Tomēr, lai pielietotu atsauces uz tiesu judikatūru, jāpastāv pierādījumiem, kas nepārprotami ļautu izdarīt attiecīgus secinājumus. Līdz ar to svarīgi ir novērtēt pierādījumu pietiekamību, attiecināmību un iegūtos secinājumus, nevis vienkārši norobežoties ar norādēm uz tiesu prakses atzinumiem, kas arī nebūtu īsti korekti, jo tiesību normu interpretēšana un pielietošana, atsaucoties uz LR AT judikatūru ir tiesu kompetencē, savukārt, NM un VID uzdevumi ir nodrošināt savu izvirzāmo argumentu pamatojumu.

²⁰ Turpat, lpp. 7

²¹ Turpat, lpp.14.

²² LR AT tiesu prakses apkopojums administratīvajās lietās. "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā”Lpp.44. Pieejams: <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/> (pēdējo reizi skatīts 31.03.2016.)

2. PIERĀDĪJUMU IZVĒRTĒŠANA NODOKĻU LIETU STRĪDOS

2.1. Pierādījumu ticamības un attiecināmības novērtēšana tiesā

Tā kā strīdi, galvenokārt, rodas par jau notikušiem darījumiem, vienīgā iespēja iegūt priekšstatu par pagātnes notikumiem, ir ar to saistīto pierādījumu analīze un izvērtēšana - pierādījumu pārbaude. LR APL 149. pants nosaka: „Pierādījumi administratīvajā lietā ir ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti administratīvā procesa dalībnieku prasījumi un iebildumi, kā arī ziņas par citiem faktiem, kuriem ir nozīme lietas izspriešanā”.

Pierādījumu netiek izvērtēti un pievienoti lietai, ja: tie nav pārbaudāmi (piemēram, informācija no anonīmiem avotiem), noformēti tādā veidā, ka nav iespējams pārliicināties par to īstumu, vai kas iegūti pārkāpjot likumu. Līdz ar to par nepieļaujamu pierādīšanas līdzekli LR Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir atzinis VID darbinieku atreferētos it kā kādas personas sniegtos paskaidrojumus, ja VID nav iesniedzis tiesā pašas personas sniegtus un ar parakstu apliecinātus paskaidrojumus.²³

Novērtējot pierādījumu pietiekamību, attiecināmību, ir spēka šāds noteikums: „(1) Tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliedības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem.” Iztiesājot lietu, tiesa pieļauj tikai likumā noteiktos pierādīšanas līdzekļus²⁴. APL noteiktie pierādīšanas līdzekļi ir:

1. Paskaidrojumi. Administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina *citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi*²⁵.
2. Liecinieku liecības.
3. Rakstveida pierādījumi
4. Lietiskie pierādījumi.
5. Ekspertīze un attiecīgi eksperta atzinums.
6. Personu apvienības viedoklis.

²³ LR AT tiesu prakses apkopojums administratīvajās lietās. "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā” Lpp.26. Pieejams: <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/> (pēdejo reizi skatīts 31.03.2016.)

²⁴ LR likuma no 01.02.2004. “Administratīvā procesa likums” 151.pants 2.punkts

²⁵ LR likuma no 01.02.2004. “Administratīvā procesa likums” 161.panta 1.punkts

Ir viennozīmīgi skaidrs, ka, iztiesājot lietu un novērtējot VID iesniegtos pierādījumus, tiesa nevērtē nodokļu auditā pielietotās metodes un procedūras, ciktāl tā nepārkāpj likuma robežas. Veicot nodokļu auditu, auditoriem pašiem jā rūpējas par pierādījumu iegūšanu un to likumiskuma nodrošināšanu. Līdz ar to darbā būs aprakstītas metodes, kuras pielieto auditori starptautiskajā praksē attiecināmo un pietiekamo audita pierādījumu iegūšanai un to salīdzināšanai ar VID nodokļu auditos pielietojamām metodēm.

Attiecīgi pierādīšanas slogs ir jāuzņemas arī nodokļu maksātājiem, lai aizsargātu savas civilās intereses. Pat grāmatvedības dokumentu nepienācīgu sakārtošanu liecina bezatbildība un netieši norāda uz sliekšmi uz likuma pārkāpšanu. Gadījumos, kad nav pierādījumu par prētējo, tad priekšrocība ir VID pusē.

2.2. Nodokļu maksātāja un VID pierādīšanas pienākums

Ir zināms, ka likumdevējs ir devis tiesības VID, pamatojoties uz pierādījumiem, apšaubīt nodokļu maksātāja norādītos darījumus pat tad, ja ar darījuma partneri ir noslēgts līgums, darījuma partneris ir PVN maksātājs, nodokļa rēķins ir izsniegts darījuma partnerim un par darījumu ir samaksāti nodokļi. Ja nodokļu maksātājs uzskata, ka VID ir nepamatoti apšaubījis kādu darījumu vai dokumentu, atbilstoši LR likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pantam, nodokļu maksātājam ir jāiesniedz papildu pierādījumi: *“Ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs”*²⁶.

Taču, administratīvajā procesā lietu izšķiršana notiek atšķirīgāk nekā civilprocesā – tajā nedarbojas “sacīkstes princips”, kas tiek īstenots pie pušu vienlīdzības nosacījuma (katram pašam jā rūpējas par savu pierādījumu pietiekamību), bet ir spēkā objektīvas pierādīšanas princips, kas nozīmē, ka tiesai aktīvi jā piedalās pierādījumu nodrošināšanā: *“4) Lai prasījuma robežās noskaidrotu patiesos lietas apstākļus un panāktu tiesisku un taisnīgu lietas izskatīšanu, tiesa dod administratīvā procesa dalībniekiem norādījumus un ieteikumus, kā arī savāc pierādījumus pēc savas iniciatīvas (objektīvās izmeklēšanas princips)”*²⁷.

²⁶ LR likuma no 02.02.1995. “Par nodokļiem un nodevām” 38.pants

²⁷ LR likuma no 01.02.2004. “Administratīvā procesa likums” 107.pants

Šādā veidā nodokļu maksātājam tiek dota iespēja nodrošināt pierādījumus savu argumentu aizstāvēšanai, nevis rūpēties arī par VID izvirzāmo argumentu noraidīšanu, kas pārvēršas par smagu pierādīšanas nastu nodokļu maksātājam. VID, savukārt, jānodrošina savi pierādījumi.

Runājot ne tikai par NM viedokļa pierādīšanu, rūpējoties par savu interešu ievērošanu strīdos ar VID un tiesu procesos, bet arī atbildību, kas uzliek par pienākumu NM sniegt patiesas ziņas un informāciju par savas saimnieciskās darbības veikšanu, ir vērts atcerēties, ka valsts tiesību principu ievērošana izriet no subjekta uzvedības normām kā godprātīga subjekta.

Pētot mācību un zinātnisko literatūru, tostarp, iepazīstoties ar publicētajiem materiāliem masu medijos, autore pievērta uzmanību Ifinances.lv žurnāla 2015.gada augusta numuram, konkrēti, Zintas Jansones un Anetes Dimitrovskas rakstam "VID veiktās nodokļu maksātāju pārbaudes tiesu praksē", kur bija atrodams šāds skaidrojums par labticīga NM nodomiem :

"Nodokļu maksātājam ir jāpieņem lēmums, vai informācija, kuru tas nevēlas sniegt VID par sevi un kuru neprasa iesniegt piemērojamie tiesību akti, palīdzēs vai kaitēs precīzas nodokļa saistības noteikšanā"²⁸ .

Var secināt, ka publikācijas autore aicina ievērot piesardzības principu attiecībā ar VID, tomēr apstākļu izvērtēšana par to, kāda informācija jāsniedz un kāda nē, neiekļaujas darbībā, kuras īsteno tiesiski apzinīgs, godprātīgs un labticīgs NM.

Pēc darba autores domām, šādas atziņas publiskā telpā nav pieļaujamas, nav uzskatāmas par godīgu nodokļu optimizāciju un ir vērstas uz negodīgu tieksmi slēpt darījumus un ienākumus, lai samazinātu maksājamo nodokļu apmērus.

VID pierādīšanas pienākums cieši izriet no vispārēja tiesību principa - patvaļas aizlieguma principa, kas nozīmē, ka iestādei lēmums jāpamato ar faktiem un to tiem izrietošiem objektīviem secinājumiem. Saistībā ar to, ka paralēli darbojas viens no *likuma atrunas principa* nosacījumiem, kas nosaka, ka nelabvēlīgu administratīvo aktu iestāde var izdot tikai uz likuma pamata, ņemot vērā tiesību aktu hierarhiju un saistošo raksturu. Latvijā tie ir: 1) likums; 2) MK noteikumi; 3) tiesu judikatūra. Tas arī nozīmē, ka, piemēram, VID izdotie metodiskie materiāli, tostarp uzziņas, nav saistoši privātpersonai to rekomendējošā rakstura dēļ.

Tiesu judikatūrā paustajās atziņas, ir noteikti gadījumi, ka pierādīšanas pienākums ir obligāts tieši VID, it sevišķi PVN strīdos. Tas apstāklis, ka VID ir apšaubījies darījumu, nenozīmē, ka pierādījumu nasta ir pilnībā pārnesta uz personu, kura izmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli. Ja tiesa secina, ka

²⁸ Ifinances.lv žurnāls Nr.8 (21) augusts. Rīga: Izdevniecība SIA "Izdevniecība iŽurnāli", 2015. 58.lpp. Lpp.42

pierādījumi, uz kuru pamata VID apšaubījis personas tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pamatoti un nekonstatē citus apstākļus, kas apstiprinātu iestādes lēmumā ietverto pamatojumu, tad nav pamata liegt personai tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tādā gadījumā atjaunojas uz nodokļa rēķinu balstītā prezumpcija, ka darījums ir noticis²⁹.

Atbilstoši Eiropas Kopienų tiesas judikatūrai Administratīvo lietu departaments ir atzinis, ka attiecībā uz darījumu ķēdē notikušu darījumu personai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli vienīgi tad, ja tā nav rīkojusies krāpnieciski vai ļaunprātīgi. Līdz ar to Administratīvo lietu departamenta ieskatā, lai atzītu, ka ķēdes darījumos iesaistītajam nodokļu maksātājam nav tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumu, ir nepieciešams konstatēt ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu³⁰. Administratīvo lietu departaments Augstākās tiesas Senāta 2008.gada 10.maija spriedumā SKA-136/2008 ir norādījis, ka **no VID lēmuma ir jāizriet nepārprotamam secinājumam, ka darījumi nav notikuši**. Gadījumā, ja VID lēmumos ir izteikti pretrunīgi apsvērumi par to, vai darījumi ir notikuši vai nav, un tā kā šādas pretrunas ir tulkojamas par labu pieteicējam, tad ir jāpieņem, ka VID darījumus nav apstrīdējis. Citiem vārdiem sakot, darījumi ir uzskatāmi par notikušiem, ja VID nav tieši un viennozīmīgi tos apstrīdējis³¹. Tādējādi, VID kā tiesā pārsūdzētā lēmuma pieņēmējam ir pienākums iesniegt tiesā tādus pierādījumus.

Šajā sakarā, lai atvieglotu pierādīšanas darbu slogu, VID publicēja informatīvo materiālu "Valsts ieņēmumu dienesta ieteikumi darījuma partnera un darījuma riska novērtēšanai", kur apkopotas VID rekomendācijas, novērtējot darījuma partnera riska pakāpi, lai izvairītos no negatīvām sekām. Ar negatīvām sekām jāsaprot tas, ka, veicot nodokļu kontroles pasākumus, apstrīdētā nodokļa summa būs piedzenama no NM, kurš būs spējīgs to atmaksāt, neskatoties uz to, ka šī summa varētu būt jau samaksāta partnerim.

Dotajā brīdī sabiedrībā izdots materiāls tiek vērtēts kritiski, it kā mēģinājums pārnest atbildību un savu funkciju izpildi uz NM. Kaut gan VID turpina sniegt paskaidrojumus, ka šis materiāls kalpo vienīgi kā rokasgrāmata, novērtējot darījumus partneru riska pakāpi. "*Informatīvajam materiālam ir ieteikuma raksturs, tādējādi tas vien, ka nodokļu maksātājs nav veicis darījuma partnera uzticamības pārbaudi un darījuma riska novērtējumu, pats par sevi nevar radīt nodokļu maksātājam negatīvas sekas. Taču, izvērtējot apstākli, vai nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt par iesaistīšanos darījumu ķēdē, lai gūtu fiskālas priekšrocības pievienotās vērtības*

²⁹ LR AT tiesu prakses apkopojums administratīvajās lietās. "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā" Lpp. 12. Pieejams: <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/> (pēdejo reizi skatīts 31.03.2016.)

³⁰ Turpat, lpp.12.

³¹ LR AT tiesu prakses apkopojums administratīvajās lietās. "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā" Lpp. 12. Pieejams: <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/> (pēdejo reizi skatīts 31.03.2016.)

nodokļa veidā, fakts, ka nodokļu maksātājs nav veicis saprātīgus pasākumus darījuma partnera un darījuma riska novērtēšanai, var radīt šaubas, ka viņš ir rīkojies kā krietns un rūpīgs saimnieks.

Tāpat jāņem vērā, ka šajā informatīvajā materiālā ieteikto pasākumu veikšana nav pamats nodokļu maksātāja tiesiskajai palāvībai, ka nodokļu kontroles pasākumu rezultātā nevar tikt precizēti nodokļu maksājumi, kas noteikti par darījumiem ar darījuma partneri, kura uzticamību nodokļu maksātājs ir novērtējis”³².

Tomēr, lai izvairītos no riska būt inkriminētam PVN krāpnieciskās shēmas dalībā, NM pienākums ir sniegt visus dokumentus, kas liecina, ka darījums faktiski ir noticis, kā arī ar to pierādīt ļaunprātīga nodoma neesamību, kas izpaužas nelikumīgu darbību veikšanā, lai iegūtu fiskālās priekšrocības, realizējot tiesības uz atskaitāmo PVN priekšnodokli.

2.3. Finanšu krāpšanas izpēte kā tiesu grāmatvedības prakses elements

Tā kā nodokļu auditora darbs nodokļu audita veikšanas procesā ir nesaraujami saistīts ar audita gaitā iegūto pierādījumu iegūšanu un analīzi, autore uzskatīja par nepieciešamu pievērsties terminam, kurš pavisam nesen ir ieviests finanšu un ekonomiskajā darbībā, tā saucamo “finanšu krāpšanas izpēti” (*angļu valodā “forensics”*), ar ko tiek apzīmēta pierādījumu bāzes identificēšanas un vākšanas darbība tiesu grāmatvedībā. Jāatzīmē, ka arī termins “tiesu grāmatvedība” tika nivelēts un praktiski izzuda no aktīvas lietošanas Latvijas zinātniskajā vidē, acīmredzot, nepietiekamas lietošanas dēļ, nerunājot par to, ka arī zinātniskās disciplīnas nepietiekamās attīstības dēļ. Ar terminu “tiesu grāmatvedība” nav jāsaprot grāmatvedības uzskaites sistēma un tās pieejamība tiesu namos kā institūcijās, bet gan tiesu grāmatvedības ekspertīzes metožu un procedūru kopums. Tiesu grāmatvedības uzdevumi ir šādi:

- atbilstošu priekšstatu par uzskaites īpatnību (tostarp arī nozares) nelikumīgu darbību veikšanas paņēmieni identificēšanas veidošana, zināšanu par dokumentālu un uzskaites neatbilstību rašanās tipiskajiem mehānismiem, kā arī par noziegumu specifisko pazīmju atklāšana un to izmantošanas iespējām nozieguma meklēšanas, atklāšanas un izmeklēšanas procesā veidošana;
- vienkāršāku metožu darbā ar uzskaites dokumentiem izmantošanas izpētes, izmeklēšanas un tiesu iestāžu darbībā iemaņu veidošana;

³² VID mājaslapā publicētais metodiskais materiāls. “VID ieteikumi darījuma partnera un darījuma riska novērtēšanai”. Pieejams: <https://vid.gov.lv/default.aspx?tabid=10&id=5233&hl=1> Pēdējo reizi skatīts 31.03.2016.

- priekšstatu par grāmatvedības uzskaites līdzekļu nelikumīgas izmantošanas veidiem un to atklāšanas principiem, piesaistot speciālistus ar zināšanām kontroles un uzskaites jomā, iegūšana;

- prasmju kvalificēti sagatavot, nozīmēt un organizēt inventarizācijas, dokumentālās revīzijas, tiesu grāmatvedības ekspertīzes veikšanu, sniegt visaptverošu to rezultātu novērtējumu un efektīvi izmantot pierādīšanas procesā veidošanu.³³

Pētot pieejamos informācijas avotus, autore konstatēja, ka saskaņā ar juridisko vai grāmatvedības zinātni Latvijas mūsdienu izglītības sistēmā zinātņu disciplīna “tiesu grāmatvedība” šobrīd vairs nepastāv kā tāda, un atrast mācību izdevumus par šo tēmu nav iespējams. Kā vienīgā norāde uz šo terminu ir kursa apraksts, kas kādreiz pastāvēja mācību priekšmeta veidā Latvijas Universitātes Juridiskajā fakultātē un kas, kā noskaidroja autore, nav iekļauts juristu sagatavošanas programmā pašreizējās izglītības programmās. Pēc autores domām, šis apstāklis ir trūkums, un tas kavē pilnvērtīgu speciālistu ar juridisko novirzienu apmācību, pilnvērtīgu un sagatavotu kadru iegūšanu darbam finanšu un ekonomiskā rakstura pārkāpumu un noziegumu atklāšanas jomā.

Atgriežoties pie NM iespējamo nelikumīgo darbību noskaidrošanas īpatnībām, izmantojot iegūtos audita pierādījumus, autore uzskata, ka ir lietderīgi izmantot terminu *forensics* kā “finanšu krāpšanas izpēte” attiecībā uz nodokļu auditoru darbību nodokļu auditu veikšanas laikā, un tieši īstenojot sekojošus pasākumus :

- NM uzņēmuma grāmatvedības uzskaites stāvokļa novērtējumu;
- NM uzrādītās dokumentācijas un citas informācijas analītisko izpēti;
- krāpniecisku darbību, kas ietekmē nodokļu vajadzības, faktu izmeklēšanas veikšanu;
- atsevišķu analītisku procedūru, piemēram, novērošanas, paskaidrojumu saņemšanas, interviju veikšanas ar mērķi konstatēt iespējamus likumpārkāpumus vai to apstiprinājumus, veikšanu.

Termins *forensics* kā “finanšu krāpšanas izpēte” ir atvasināts no tiesu grāmatvedības nozares, kur, nosakot faktiskos apstākļus ar iegūto pierādījumu palīdzību, tiek veikta likumpārkāpuma vai nozieguma izmeklēšana, un tas attiecas uz ekspertīzes veidu (tiesu grāmatvedībā).

Šobrīd grāmatvedības un audita pakalpojumu tirgū plašākā lietošanas nozīmē ar terminu “finanšu krāpšanas izpēte” (*forensics*) apzīmē situāciju, kad starp pusēm pastāv atšķirīgi viedokļi finanšu, juridiskos un citos jautājumos, kas satur nozīmīgus ekonomiskos riskus, vai, kad darbinieku vai organizāciju darbības neatbilst likumdošanas vai citiem normatīvajiem aktiem, principiem un

³³ Дубоносоев Е.С. Судебная бухгалтерия. Краткий курс лекций. 3-е издание. Москва: Рерайт, Юнити, 2015. 19 с. Стр.4. *Autores tulkojums no krievu valodas*

standartiem, identifikācijas, analīzes un noregulēšanas darbību.³⁴ Šobrīd šādu pakalpojumu piedāvā lielas starptautiskas revīzijas kompānijas uz ārpalpojuma pamata.

Attiecībā uz jau norādītajiem līdzekļiem šādas ekspertīzes, kā pierādījuma līdzekļa piemērošanas gadījumā, aizstāvot savas intereses tiesvedībā, ir jāņem vērā tas, ka šāds pierādījums iegūs likumīgu spēku tikai tajā gadījumā, ja to ir veicis, apstiprinājis un iesniedzis tiesu eksperts. Citos gadījumos izmeklēšanai, kas veikta patstāvīgi vai veikta pēc pasūtījuma neatkarīgā uzņēmumā, kur praktizē auditori, būs tikai informatīvs raksturs.

³⁴ Резниченко С.М. Современные системы внутреннего контроля. Учебное пособие. Ростов-на-Дону: «Феникс».2015. 510 с. Стр. 389. *Autores tulkojums no krievu valodas.*

3. AUDITA METODES PIERĀDĪJUMU IEGŪŠANĀ UN TO PIELIETOŠANA TIESĀ

3.1. PVN nodokļu audita veikšanas kārtība

Lai atklātu nesamaksātos nodokļus, VID ir piešķirtas plašas pilnvaras, lai kontrolētu to, vai NM ievēro nodokļu likumdošanu. Veicot nodokļu revīziju (auditu), nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, ja ir konstatēta vismaz viena no šādām dažām pazīmēm saskaņā ar LR likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.pantu astoto daļu:

1) ir konstatēts nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugums, kurš neatbilst nodokļu maksātāja deklarācijās uzrādītajiem ienākumiem vai par kuru nodokļu administrācijā nav iesniegtas deklarācijas;

2) nodokļu maksātājs ir veicis darījumu, lai izvairītos no nodokļu vai nodevu maksāšanas, vai nav identificējams kāds no darījuma dalībniekiem;

3) persona veic vai ir veikusi ar nodokļiem apliekamas darbības vai gūst ienākumus no īpašuma, bet nav reģistrējusies kā nodokļu maksātājs;

4) nodokļu maksātājs nav iesniedzis normatīvajos aktos paredzētās nodokļu deklarācijas;

5) nodokļu maksātāja pārskatos vai grāmatvedības uzskaitē sniegtās ziņas neatbilst nodokļu administrācijas rīcībā esošajai informācijai, pārbaudēs konstatētajiem faktiem vai nodokļu maksātāja rīcībā esošo vai bijušo lietu vērtībai;

6) nodokļu administrācijas rīcībā esošā informācija liecina par to, ka nodokļu maksātājs ir veicis darījumus, kuri nav atspoguļoti viņa grāmatvedības uzskaitē;

7) nodokļu maksātāja naudas līdzekļu kustība kredītiestāžu kontos neatbilst saimnieciskās darbības rādītājiem vai liecina par tādu darījumu veikšanu, kuri nav atspoguļoti nodokļu maksātāja grāmatvedības uzskaitē;

8) nodokļu maksātājs nav veicis grāmatvedības uzskaiti;".

Tātad, konstatējot vienu no minētajām pazīmēm, VID ir tiesības apstrīdēt jebkuru darījumu, kas tiek izmantots nodokļu aplikšanas mērķiem, pazeminot vai paaugstinot nodokļu bāzi.

Galvenie jēdzieni, kas izmantoti šī darba ietvaros un analizējot nodokļu auditoru darbus, kā arī tiesu spriedumos:

- PVN – netiešais nodoklis, kas tiek pieskaitīts preču cenai, kuru nomaksā gala patērētājs;
- Pārbaudāmie objekti - dokumenti, kuros atspoguļojumu rod operācijas, saistītas ar preču un pakalpojumu realizāciju iekšējā teritorijā vai arī izmantotas pašpatēriņam;
- Pārbaudāmie subjekti - PVN maksātāji;
- PVN aplikšanas bāze - nodokļa maksātāja patstāvīgi aprēķinātā realizētā vai pašpatēriņa produkcijas starpība, ņemot vērā PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības piemērošanu. Nosakot nodokļu bāzi, ieņēmumi no preču un pakalpojumu realizācijas, kā arī pašpatēriņa neto vērtība tiek noteikta, izejot no visiem nodokļa maksātāja ienākumiem, kas saistīti ar aprēķiniem par samaksām, mantisko tiesību pāriešanu, kas saņemtas neatkarīgi no atlīdzības veida – ar naudas līdzekļu samaksas, apmaiņas, savstarpējo ieskaitu norēķinu palīdzību.

Ar PVN saistītu nodokļu operāciju audita mērķis ir PVN aprēķināšanas kārtības atbilstības noteikšana nodokļu likumdošanas prasībām.

Auditā, tajā skaitā nodokļu, tiek izmantotas šādas metodes:

- *Vispār zinātniskās* (analīze, sintēze, indukcijas metode, dedukcijas metode, analogijas metode, modelēšana, eksperimentālā metode un funkcionālā analīze u.c.);
- *konkrētās* (aprēķinu–analītiskā, dokumentālā, ekonomiski–tiesiskā);
- *īpašās*.

Pie audita / tiesu grāmatvedības īpašām metodēm pieder:

1) grāmatvedības analīzes metode, kas balstās uz grāmatvedības uzskaites elementu kontroles funkciju piemērošanu (dokumentācijas savstarpējā pārbaude, bilances “zelta likumu” un kopsakarību pārzināšanu, dokumnetu apgrozījuma un lietvedības zināšanas, divkāršā ieraksta sistēmas lietošanas prasme, inventarizācijas norises un kārtības pārzināšana u.c.);

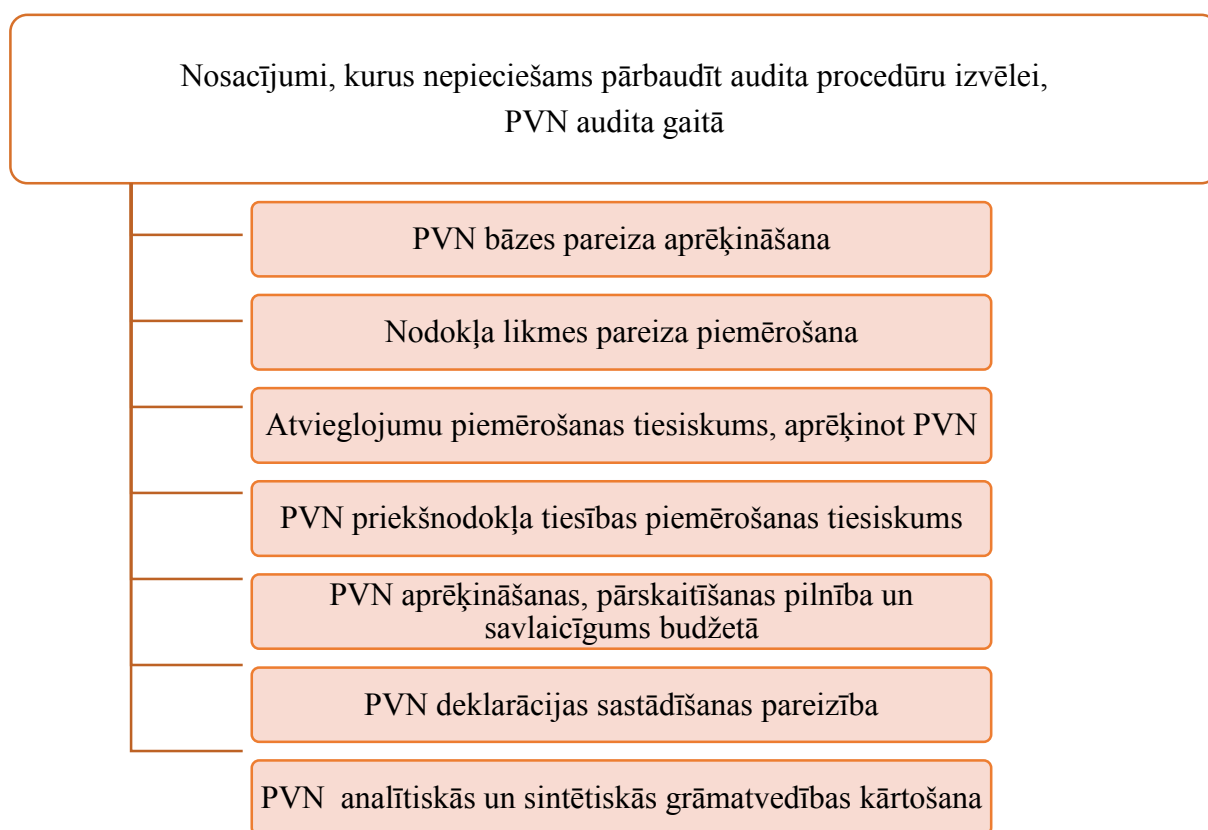
2) ekonomiskās analīzes metode, kas balstās uz ekonomisko rādītāju savstarpēji saistītās sistēmas ne pretrunības principa (pašizmaksa, dažādi izdevumu veidi u.c.);

3) tiesiskās analīzes metode, kas balstās uz dokumentu, kā pierādījumu informācijas nesēju, ekonomiskā un juridiskā novērtējuma par darbību nelikumīgām pazīmēm ekonomiskā sfērā.³⁵

Kopuma aprakstot nodokļa audita norises kārtību, jāatzīme, ka pastāv virkne procedūru, kas pakļautas īstenošanai PVN audita ietvaros. Veicot PVN nodokļu auditu, jāņem vērā tiesiskie un

³⁵ Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия. Краткий курс лекций. 3-е издание. Москва: Рерайт, Юнити, 2015. 19 с. Стр.4. *Autores tulkojums no krievu valodas*

ekonomiskie aspekti, kuru izpildīšana ir obligāta likuma ietvaros un atkarībā no audita mērķa vai jautājuma, pārbaudāmie aspekti PVN audita varētu būt šādi attēloti 3.1. attēlā:



3.1. attēls. Pamatnosacījumi, pakļauti PVN nodokļa auditam ³⁶

Audita pierādījumi ir informācija, kas iegūta audita darba procesā, uz kādiem tiek balstīts auditora viedoklis. Pie audita pierādījumiem pieder grāmatvedības attaisnojuma dokumenti, grāmatvedības reģistri, pieraksti, informācija no pārējiem avotiem, paskaidrojumi, analītiskajās procedūrās iegūtie dati.

³⁶ **Попова В.** *Налоговый аудит.* Учебно-методическое пособие. М: «Дело и сервис», 2015. 200 с. Стр.85.
Autores tulkojums no krievu valodas

Tā kā uzņēmuma katra saimnieciskā darījuma fakts un norise tiek fiksēta dokumentāli, vienīgā iespēja iegūt par to informāciju ir veikt dokumentālo pārbaudi, kas veido nodokļa audita fundamentu. Sakarā ar PVN priekšnodokļa piemērošanas normām, PVN darījuma dokuments kļūst par vienīgo līdzekli, kas palīdz atspēkot darījuma norisi gan hronoloģiski, gan saturiski. Nodokļu kontroles procedūras laikā, VID, nosakot nodokļu apmēru, izmanto vienu no divām aprēķinu metodēm³⁷:

1) tiešās aprēķinu metodes, tas ir, pamatojas uz nodokļu maksātāja grāmatvedības reģistros norādītajiem datiem un attaisnojuma dokumentiem;

2) netiešās aprēķinu metodes, tas ir, aprēķina ar nodokļiem apliekamo objektu (ienākumu, darījumu vērtību u.tml.), pamatojoties uz savā rīcībā esošo informāciju.

Savukārt, neskatoties uz to, kāda aprēķinu metode tiks pielietota, VID nodokļu audita laikā izmanto NM vai citu personu sniegto grāmatvedības informāciju, pielietojot kādu no audita metodēm un procedūrām pārbaudāmiem objektiem.

Pie primārajiem pārbaudes objektiem nodokļu audita laikā ir pieskaitāmi primārie grāmatvedības attaisnojuma dokumenti un uz tā pamata izveidotie pārskati (grāmatvedības reģistros apkopotie dati), kuri atspoguļo ražošanas saimnieciskās operācijas un satur informāciju par naudas līdzekļu esamību un kustību, kas tiek izmantoti, nosakot aplikšanas ar nodokļiem elementus:

- primārie grāmatvedības dokumenti, kas atspoguļo operācijas pa grāmatvedības uzskaites kontiem (ieņēmumu un izdevumu orderi, maksājuma uzdevumi, rēķini, dokumenti);

- grāmatvedības uzskaites reģistri (vienkāršais un šahveida apgrozījumu pārskats, žurnāli, kartītes un pārējie reģistri, analītiskās uzskaites pārskati);

- grāmatvedības (finanšu) pārskati (balance, peļņas vai zaudējumu aprēķins, nodokļu deklarācijas);

- dibināšanas dokumenti;

- inventarizāciju dokumenti (inventarizācijas saraksti, inventarizācijas akti).

Pie sekundāriem pārbaudes objektiem pieskaitāmi uzņēmuma iekšējie grāmatvedības uzskaiti reglamentējošie dokumenti, kas palīdz novērtēt uzņēmuma iekšējo kontroles sistēmu un saimnieciskās darbības organizāciju un norisi:

- grāmatvedības politika ar pielikumiem, t.sk., kontu plāns, atsevišķu posteņu uzskaites apraksts, preču zudumu un bojājumu normatīvu aprēķināšanas nolikumi un citi;

- dokumentu apgrozības shēmas;

- instrukcijas, rīkojumi par materiāli atbildīgām personām, amata apraksti;

³⁷ LR likuma no 02.02.1995. "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta septīta daļa

- inventarizāciju norises reglamentējošie dokumenti;
- instrukcijas par atsevišķo reģistru kārtošanu un par to aizpildīšanu atbildīgās personas;
- uzņēmuma pārdošanas politika.
- uzņēmumā noslēgtie līgumi.

Pēc autores domām, veicot nodokļu auditu, nav lietderīgi uzsākt grāmatvedības iekšējo dokumentu pārbaudi, jo primārais mērķis nodokļu audita laikā ir neatbilstību konstatēšana un tikai pēc tam paskaidrojumu izprasīšana par konstatējam atšķirībām.

Šajā sakarā nepieciešams izskaidrot ļoti svarīgu niansi attiecībā uz VID izvirzīto prasību partnera novērtēšanas metodikai, lai minimizētu risku sakarā ar vienu no LR AT tiesu apkopojuma publicētajām atziņām, kas dod pamatu liegt tiesības uz PVN priekšnodokli, konstatējot krāpniecisko vai ļaunprātīgo nodomu, kas liecina par NM apzināto iesaistīšanos krāpnieciskā shēmā:

«Izvērtējot apstākli, vai nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt par iesaistīšanos darījumu ķēdē, lai gūtu fiskālas priekšrocības pievienotās vērtības nodokļa veidā, fakts, ka nodokļu maksātājs nav veicis saprātīgus pasākumus darījuma partnera un darījuma riska novērtēšanai, var radīt šaubas, ka viņš ir rīkojies kā krietns un rūpīgs saimnieks³⁸».

Jau autora aprakstītā izmeklēšanas (*forensics*) procedūrā pastāv tāds jēdziens kā korporatīvā izlūkošana, kas vērsta uz risku samazināšanai, kas rodas uzņēmuma saimnieciskās un ekonomiskās darbības gaitā. Šīs izlūkošanas ietvaros tiek veikta: darījumu, potenciālo partneru analīze, slēpto komerciālo risku atklāšana, tādai izmeklēšanai ir nosaukums kontraģenta izmeklēšana (*forensics*)³⁹. Kontrahenta izmeklēšana sevī ietver:

- a) ekonomiskie pasākumi ekonomisko risku minimizēšanai, piemēram:
 - norēķinu izvēle ar atsevišķiem kontrahentiem, attiecībā pret termiņiem, veidu, citiem nosacījumiem, atkarībā no katra atsevišķa kontrahenta novērtējamā riska;
 - kontrahentu maksāspējas pārbaudes veidu noteikšana;
 - saistību nodrošinājuma nosacījumu veidošana ar papildus aizsardzības līdzekļiem;
- b) tiesiskie pasākumi, kas vērsti līguma attiecību veida izstrādāšanā, piemēram, līguma veida un satura izvēle, kontrahenta amatpersonu pilnvaru pārbaude, kontrahenta mantiskā stāvokļa pārbaude.

Pēc būtības šie pasākumi ir vēlami un, protams, uzņēmējam, kurš virzās uz savas mantas saglabāšanu, saimnieciskās darbības īstenošanas ietvaros, tomēr pastāv pamatotas šaubas, ka VID

³⁸ VID mājaslapā publicētais metodiskais materiāls. "VID ieteikumi darījuma partnera un darījuma riska novērtēšanai". Pieejams: <https://vid.gov.lv/default.aspx?tabid=10&id=5233&hl=1> Pēdējo reizi skatīts 31.03.2016.

³⁹ Резниченко С.М. Современные системы внутреннего контроля. Учебное пособие. Ростов-на-Дону: «Феникс».2015. 510 с. Стр. 398. *Autores tulkojums no krievu valodas.*

kompetencē ir tiesības uzlikt par pienākumu nodokļu maksātājam īstenot šos līdzekļus piespiedu kārtībā tiesību piemērošanas mērķiem PVN priekšnodokļa atskaitīšanai, jo tādi nepieciešami vienīgi «korporatīvo iekšējo risku atklāšanai un novēršanai sakarā ar problemātiskā parāda rašanos»⁴⁰.

Likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas tiesiskais sastāvs paredz, ka NM vienīgais pienākums, pārbaudot darījumu partneri, ir pārlicināties, ka darījuma īstenošanas brīdī kontrahents ir PVN maksātājs. Pārējos aspektus NM novērtē patstāvīgi saskaņā ar paša uzņemto risku.

Savukārt, VID kompetencē ietilpst datu neatbilstības noteikšana, kas atrodas grāmatvedības reģistros ar faktiskiem datiem, kas iesniegti nodokļu pārskatos. Kā piemērs neatbilstības noteikšanai pēc tiešās aprēķina metodes, ir papildus nodokļa aprēķināšanas sekas pēc neatbilstību konstatēšanas fakta preču skaitliskajos atlikumos. Piemēram, nodokļu auditors atklāja, ka XXXX.gada 7.decembrī pēc grāmatvedības datiem tika uzskaitītas 20 vienības, bet faktiskās pārbaudes brīdī noliktavā atklātas tikai 5 preces, citus dokumentus par produkcijas kustību nodokļu maksātājs uzrādīt nevarēja, atbilstoši, nodokļu auditoram ir pamatojums klasificēt produkcijas iztrūkumu kategorijā «pašpatēriņš» un aprēķināt atbilstošu PVN apmēru iemaksai budžetā.

Daudz problemātiskāki momenti grāmatvedības pārskata datu atbilstības pārbaudes laikā rodas pie mēģinājuma noteikt tos par iepriekšējo laika periodu. Vēl jo vairāk, pēc autores domām, vairums gadījumos šī procedūra vispār liekas neiespējama darījumu pagātnes rakstura dēļ. Savukārt, retrospektīvie dati var tikt atjaunoti, pamatojoties uz dokumentiem, kas tika noformēti darījuma veikšanas brīdī, un nodokļu audita uzdevumā ir identificēt un atklāt iespējamus riskus un pazīmes, kas ļautu pamatoti apšaubīt darījumu un apstiprināt to ar attiecīgiem kvalitatīviem audita pierādījumiem.

⁴⁰ Резниченко С.М. Современные системы внутреннего контроля. Учебное пособие. Ростов-на-Дону: «Феникс».2015. 510 с. Стр. 398. *Autores tulkojums no krievu valodas.*

3.2. Audita pierādījumu iegūšana saskaņā ar Starptautiskajiem revīzijas standartiem

3.2.1. Nodokļu auditoru darba standarti audita pierādījumu iegūšanā

Neatkarīgo revidentu (auditoru) praksi reglamentē Starptautiskie revīzijas standarti (SRS), kas nosaka darba standartus audita veikšanas nostādņēm, pierādījumu iegūšanas procesam, ētikas principiem, revidenta atbildībai, ziņojuma saturam un citām vadlīnijām, kas jāizmanto, veicot neatkarīgu auditu. SRS 500 - "Audita pierādījumi" (Audit Evidence) - reglamentē revīzijas pierādījumu iegūšanu un skaidro nosacījumus, pie kādiem iegūtie pierādījumi ir pietiekami, ticami un attiecināmi uz revīzijas lietu. Tiek aprakstītas metodes, paņēmieni un procedūras, kādas tiek pielietotas, veicot neatkarīgo revīziju.

Pēc autores domām, šos darba standartus ir nepieciešams attiecināt arī uz nodokļu audita procesu, ņemot vērā pasaulē atzīto SRS, nosakot vienoto pieeju, universālas un pārbaudītas metodes, lai ierobežotu nekvalitatīva audita pakalpojuma sniegšanu. Revīzijas kvalitātes kritēriji, kuru izpildi prasa SRS, ļauj lietotājiem paļauties uz to, ka risks maldinošas vai neticamas informācijai iekļaušanai finanšu pārskatā ir ar mazu varbūtību. SRS principu ievērošana ļauj gūt pietiekamu pārliecību, ka finanšu pārskatā iekļautā informācija ir pārbaudīta un ticama.

Atšķirībā no SRS, Starptautiskie standarti augstākajām revīzijas iestādēm (*angļu valodā ISSAI*), kas nosaka vadlīnijas, pamatprincipus un priekšnosacījumus augstāko revīzijas iestāžu darbībai, satur vairākas praktiskās norādes revīzijas darbam. Tie ir izmantojami augstākajās revīziju iestādēs, kas uzrauga valsts budžetu un valsts iestāžu darbību, budžeta plāna izpildi un līdzekļu izlietojumu. Augstākās revīzijas veic ne tikai finanšu, bet atbilstības un lietderības revīzijas, kas arī ir šo standartu un SRS fundamentālā atšķirība. SRS, savukārt, daudz nepievēršas līdzekļu lietderības – finanšu līdzekļu izmantošanas efektivitātes novērtēšanai, bet vairāk aptver finanšu un atbilstības pārbaūžu veikšanas metodiku. VID, veicot nodokļu kontroles pasākumus NM, tikai daļēji pārbauda līdzekļu izlietošanas efektivitāti, bet nevis no viedokļa izteikšanas par nodokļu maksātāja saimnieciskumu skatu punkta, bet no izdevumu atbilstības gūto ienākumu pozīcijas, tas ir, pēc būtības, veicot tikai saimniecisko operāciju likumības un lietderīguma nodokļu vajadzībām atbilstības pārbaudi. Jo īpaši to atzīst un apstiprina dokumentu atbilstības PVN likumam pārbaudes, ko veic VID, lai piemērotu PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, sakarā ar nosacījumu, kurš paredz, ka

izdevumi radušies tikai savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Ja saistība netiek konstatēta, tad darījumi netiek atzīti, un PVN atskaitīšanas tiesības netiek dotas.

Tādēļ, pēc autores domām, lai atrastu standartu, kurš regulētu VID nodokļu auditoru darbu, nodēīgāki adaptācijai ir SRS.

Ņemot vērā to, ka nodokļa audita rezultāti var tikt apšaubīti ne tikai Latvijas tiesā, bet arī starptautiskajā mērogā, izvirzītajām prasībām attiecībā uz pierādījumiem, kas iegūti nodokļa audita laikā, jābūt konkurētspējīgiem arī no starptautisko standartu pozīcijas. Savukārt, tikai Latvijā, attiecībā uz pielietotajiem pierādījumiem, valstij jānodrošina, lai ar nekvalitatīvu nodokļu auditu iznākumu netiktu nepamatoti skartas NM tiesiskās intereses, kā arī valsts intereses, noslogojot tiesu darbu.

LR likumā “Par nodokļiem un nodevām” dots šāds skaidrojums: “*Nodokļu revīzija (audits) — nodokļu administrācijas pārbaude, kad tiek kontrolēta viena vai vairāku nodokļu, nodokļu deklarācijas posteņu vai nodevu un citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas, maksāšanas un ieskaitīšanas budžetā pareizība un atbilstība normatīvajiem aktiem noteiktā taksācijas periodā*”.⁴¹ Tātad nodokļu audits pēc būtības ir grāmatvedības uzskaites datu pārbaude atbilstoši grāmatvedības un nodokļu normatīvajiem aktiem. Pārbaudot datus, tiek meklēti pierādījumi, kas apliecinātu normatīvo aktu ievērošanu vai pārkāpšanu. Vairākos gadījumos tiek konstatēti pārkāpumi, līdz ar to, jānošķir informācija, kas var kalpot par pamatu šaubām attiecībā uz kāda likuma ievērošanu, un tāda informācija, kas liecina, t.i., pierāda pārkāpšanas faktu. Kā jau minēts, cilvēciskais faktors neizslēdz gadījumus, kad subjektivitāte mēdz būt pasniegta kā objektivitāte vai priekšstats par faktiem. Protams, pierādījumu novērtēšanu veic tiesa, taču jau audita veikšanas laikā auditoram jāparūpējas par argumentu pamatotību, lai tos atzītu un pievienotu audita lietai.

Šajā sakarā juridiskajā teorijā pierādījumi tiek iedalīti tiešajos un netiešajos. “Tieši pierādījumi konstatē meklējamos faktus bez kaut kādiem pierādīšanas starpposmiem un secinājumiem”⁴². Piemēram, persona dod paskaidrojumu, ka nav izdevusi dokumentu, ko kāds uzņēmums iekļāva deklarācijā PVN priekšnodokļa atskaitīšanai - tas ir tiešs pierādījums par darījumu neesamību. Savukārt, “netiešais pierādījums nekonstatē tieši pierādīšanas priekšmetā ietilpstošos juridiskos faktus; izolēts netiešais pierādījums pat nedod iespēju kaut ko ticami apsvērt un secināt par lietā noskaidrotiem apstākļiem.”⁴³ Par tādu piemēru kalpo situācija, kad preču pavadzīmē ir norādīts preču pārvadātājs un automašīna, taču pārbaudes laikā VID konstatē, ka norādītai automašīnai

⁴¹ LR likuma no 02.02.1995. “Par nodokļiem un nodevām” 1.panta sešpadsmitā daļa

⁴² **Liede A.** *Kriminālprocess un tiesu pierādījumi*. 3.izdevums. Rīga : Izdevniecība “Zvaigzne”, 1971. 370.lpp. lpp.274

⁴³ Turpat, lpp.275

darījuma veikšanas brīdī nav izieta tehniskā apskate. VID izvirza hipotēzi, ka darījuma esamība var tikt apšaubīta un priekšnodoklis nevar būt atskaitīts, pamatojoties uz pretrunīgiem datiem. Tomēr par tiešo pierādījumu tas nevar tikt uzskatīts, jo, pirmkārt, automobilim fiziski tomēr piemita spējas pārvietoties pa ceļiem, kaut arī pastāvot riskam saņemt sodu, otrkārt, ir liela varbūtība, ka dokumentā bija automātiski pārnesti rekvizītu dati (tehniskā kļūda), kuri nav obligāti PVN likuma izpratnē, lai atskaitītu priekšnodokli, treškārt, uzņēmuma grāmatvedībā var būt pieejami citi dokumenti, kas liecina, ka vadītājs norīkots uz citu transportlīdzekli, un attiecīgo ceļa dokumentu atspēko pārvietošanās. To visu nepieciešams pārbaudīt, un, ja VID nesaņem pamatotu paskaidrojumu, fakts par paskaidrojuma nesaņemšanu ir fiksējams un pievienojams audita lietai kā netiešais pierādījums darījuma atzīšanai par nenotikušu.

Pārbaudei pēc būtības tiek pielietotas procedūras, kas ļauj iegūt tādus pietiekamus pierādījumus, kas liecinātu par iespējamo finanšu informācijas sagrozījumu. Šādas procedūras tiek īstenotas:

- Testējot saimnieciskos darījumus;
- Testējot uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmu;
- Veicot analītiskās procedūras (SRS 520).

SRS 500 "Audita pierādījumi" dod stingru skaidrojumu par audita pierādījumu kvalitāti un izvirza divus priekšnosacījumus to pielietošanai, t.i. divus kritērijus par pierādījumu kvalitāti un kvantitāti, attiecīgi tas ir - **attiecināmība** un **pietiekamība**.

Atkarībā no auditora vērtējuma, tiek pielietotas nepieciešamās audita metodes un procedūras. Nodokļu auditos parasti tiek īstenotas kompleksās pārbaudes, savukārt, konstatējot uzņēmuma iekšējās kontroles sistēmas kvalitatīvo funkcionēšanu, nereti aprobežojas ar izlases metodēm.

Visbiežāk audits tiek veikts, pamatojoties uz uzņēmuma grāmatvedības dokumentiem; tiek veikta dokumentālā pārbaude – aritmētiskā (aprēķinu pareizība), formālā (dokumentu juridiskā spēka pārbaude), atbilstības (uz likumību, t.i., atbilstību normatīvajiem aktiem). Tostarp izmantotas arī faktiskās pārbaudes (inventarizācija), novērojums, paskaidrojumu izprasīšana, aptaujas.

Analītiskās procedūras. Rādītāju izpēte un analīze, izmantojot arī datu bāzes, statistiski apkopoto informāciju, lai atklātu informāciju par starpībām, kas varētu būt interpretējama un norādītu uz iespējamiem pārkāpumiem. Piemēram, par klasisko piemēru var kalpot telpu kvadrātūras aprēķins, kas ļautu secināt, cik kvadrātmetrus spēj apstrādāt apkopējs, ja tiek vērtēts darba algas aplokšņu risks. Atzinumam jābūt pamatotam ar visiem izvērtētajiem audita laikā iegūtajiem pierādījumiem, kā arī jābūt dotām atsaucēm uz lietas materiāliem. Atzinumā un slēdzienā nav pieļaujama faktu patstāvīga vērtēšana un apgalvošana, to neievērošana pārkāpj nevainības prezumpciju - neviens nav vainīgs,

kamēr nav pierādīts pretējais, tāpat nav pieļaujami apgalvojumi, ka nodokļu maksātājs “zināja”, “apzināti iesaistījās” – tie ir subjektīvie vērtējumi, kuri nav apstiprināti tiesā.

Jāatzīmē, ka audita pārskats nekalpo par patstāvīgo pierādījumu līdzekli, audita lietā jābūt pieejamiem audita pierādījumiem ar atsaucēm. Taču, ja šajā vai līdzīgā lietā bija veikts audits, tad, iztiesājot lietu, tas var kalpot par papildus pierādījumu kādā aspektā, jo šajā lietā gūtie vairāku auditu rezultāti nevar būt viens otram pretrunīgi.

Novērtējot audita pierādījumus, vadoties pēc vispārpieņemtās prakses, jāatzīmē:

- 1) Audita pierādījumi no ārējiem avotiem ir ticamāki par iekšējiem;
- 2) Rakstveida iegūtie pierādījumi ir ticamāki un vērtīgāki, nekā mutiskie paskaidrojumi;
- 3) Pierādījumiem piemīt daudz ticamāks raksturs, ja tos iegūst laicīgi – nav jēgas izvirzīt hipotēzes par to, kas faktiski uz doto brīdi nav pārbaudāmas.

Ļoti bieži VID, analizējot NM partnera reģistrācijas un uzņēmuma publiski pieejamos datus, sniedz šādas atziņas un prezentē tās “objektīvu pierādījumu” veidā - *“sabiedrība, kuras atrašanās vieta publiski nav zināma”*, *“sabiedrība, kura nesniedz informāciju par tās saimniecisko darbību likumā noteiktajā kārtībā”*.

Klausoties dažādos viedokļus, šie apgalvojumi var tikt apstrīdēti laika starpības dēļ. Piemēram, VID veic pārbaudi 2016.gadā par 2013.gada darījumu, kas nozīmē, ka ir iespējams šo pārbaudi apstrīdēt, jo 2013.gadā struktūrvienības atrašanās vieta publiski nebija zināma. Iespējams, ka darbība tika veikta neregistrētā struktūrvienībā, taču tad tai ir pamats lietas ierosināšanai par cita veida pārkāpumu. Arī par pārskatu iesniegšanu ir diskutējams jautājums - cik daudz tas norāda vai liecina par saimnieciskās darbības neveikšanu. Piemēram, no lietas A420566112⁴⁴, ko ART izskatīja 2013.gada 25.novembra tiesas sēdē, ir redzams, ka VID iesniedz šādu netiešo pierādījumu - *“SIA „Unitrade DG” deklarētais darbības veids (mazumtirdzniecība pa pastu vai interneta veikalos) neatbilst strīdus darījumu būtībai, šim uzņēmumam nav materiālo un darbaspēka resursu saimnieciskās darbības veikšanai, tas nav iesniedzis gada pārskatu par 2010. gadu un 2011.gadu, tātad saimniecisko darbību nav veicis”*. Darbā jau tika izskatīts jautājums par to, kas varētu būt netiešais pierādījums juridiskajā zinātnē un atzīts, ka tas var būt par pamatu šaubām vai apstiprinājumam. Savukārt, norāde uz gada pārskatu neiesniegšanu ir nepilnīga, jo, ja uzņēmums nav iesniedzis gada pārskatu un jebkādu citu pārskatu, tostarp, arī nodokļu deklarācijas, tas nekādā veidā nevar liecināt par saimnieciskās darbības neveikšanu, bet var tikai tikt konstatēts fakts par to, ka amatpersonas nav iesniegušas likuma kārtībā

⁴⁴ LR Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 25.novembra spriedums lietā Nr. A420566112.

paredzētus pārskatus un deklarācijas, par ko iestājas atbildība, kas izskatāma saskaņā ar LR Administratīvo pārkāpumu kodeksa 159.⁸ pantu⁴⁵.

No šādiem argumentiem, balstoties uz nepārbaudītiem apstākļiem un pierādījumiem, būtu vēlams atteikties, vadoties pēc objektivitātes principa.

3.2.2. Profesionālās prakses un ētikas standarti nodokļu auditora darbā

Tā kā pēc būtības nodokļu auditora darbs ir valsts sniegto nodokļu maksātāja finanšu darbības atklāšanas un kontroles pakalpojums sabiedrības interesēs, ir ārkārtīgi svarīgi noteikt standartus, pēc kuriem vadās auditors nodokļu pārbaudes veikšanas procesā. Ar sabiedrības interesēm ir jāsaprot, no vienas puses, valsts intereses, kuras preventīvo un kontroles pasākumu ietvaros regulē subjektu nodokļu disciplīnu, bet, no otras puses, godprātīga nodokļu maksātāja intereses, kuri paļaujas uz valsts amatpersonu darbību likumību un profesionalitāti veicamo kontroles pasākumu ietvaros. Pēdējo apstākli nedrīkst ignorēt, jo tā realizācija veido nodokļu maksāšanas disciplīnas kodolu un ir nodokļu dienesta prestiža rezultāts, kas tiek sasniegts uz divu nosacījumu – kompetences un autoritatīvisma - pamata. Neiedomājami un absurdi ir paļauties uz nodokļu maksātāju dabisku likum paklausību, kuri, zinot par iespējamiem amatpersonu profesionālās sagatavotības trūkumiem, apšaubā nodokļu dienesta darba rezultātus un regulāri un nepamatoti apstrīd tos tiesā.

Šīs negatīvās sekas var pakāpeniski novērst, nosakot un ieviešot stingras profesionālās kompetences prasības. To var nodrošināt, izmantojot pasaules grāmatvedības organizāciju un savienību izstrādātus ētikas principus, kuri publisko grāmatvežu-auditoru darbā ievieš morāles, spriešanas taisnīguma un vienlīdzīgas attieksmes principus, kas principā arī atbilst subjekta attiecību ar valsti vispārējo tiesisko principu ievērošanai.

Kopumā var izšķirt sekojošus profesionālās prakses un ētikas kodeksa nodokļu auditora darbā standartus:

1) Organizatoriskie (procesuālie) standarti - nodokļu auditora darba organizācijas standarti, kuru atspoguļojumam tiesību aktos ir jābūt kristālskaidram un saprotamam attiecībā uz nodokļu revīzijas veikšanas procesuālo aspektu kopumu (termiņiem, veikšanas kārtību, amatpersonu tiesībām un pienākumiem). Šobrīd tos regulē likums par nodokļiem un nodevām;

⁴⁵ Administratīvo pārkāpumu kodekss no 07.12.1984.

2) Darba izpildes standarti raksturo iekšējā audita būtību un ietver kvalitātes kritērijus, pēc kuriem var tikt izvērtēta nodokļu audita kvalitāte, ievērojot publisko grāmatvežu-auditoru profesionālās prakses un ētikas prasības. Šobrīd ir pieejams VID mājas lapā publicētais ētikas kodekss⁴⁶, kas noteic VID darbinieku profesionālus ētikas un uzvedības principus. Tie nosaka vispārējos amatpersonu darba noteikumus, satur galveno principu uzskaitījumu un kopumā apraksta valsts ierēdņa uzvedības ideālo modeli.

Kā jau tika norādīts, daudzas profesionālās organizācijas izstrādāja profesionālās uzvedības kodeksus, kas reglamentē grāmatvežu-auditoru darba pamatprincipus un virzienus. Piemēram, Profesionālo Grāmatvežu Ētikas Kodekss (*angļu valodā saīs. - CEPA*), kas reglamentē publisko un algotu profesionālo grāmatvežu un auditoru ētiskas darbības pamatprincipus, Iekšējā audita profesionālās prakses standarti (*angļu valodā saīs. - IAPPS*), kas nosaka iekšēja audita pamatprincipu darbību arī Latvijā, un Starptautiskie standarti augstākajām revīzijas iestādēm (*angļu valodā saīs. - ISSAI*), kas nosaka augstāko revīzijas iestāžu darbības vadlīnijas, pamatprincipus un priekšnosacījumus.

Pēc darbības rakstura nodokļu auditoru darbība neatšķiras no neatkarīgo auditoru (grāmatvežu) darbības sfēras, neraugoties uz atšķirīgo tiešanos uz mērķiem, tādēļ, pēc autores uzskatiem, par pamatu šo standartu izstrādei nodokļu auditori var ņemt Profesionālo Grāmatvežu Ētikas Kodeksu, kuru izdeva Starptautiskās grāmatvežu federācijas Starptautisko Grāmatvežu ētikas standartu padome (*angļu valodā saīs. - IESBA*). VID publicētajā Ētikas kodeksā nav konkrētu punktu, bet tiek kopumā iezīmēti VID darbinieku darbības uzstādījumu noteikumi. Pasaules praksē, tomēr, ir pieņemts, ka, ja starptautiskās auditoru profesionālās uzvedības ētikas normas ir pārsniedz valsts iekšējā Kodeksa prasības, auditoram it jārikojas saskaņā ar starptautiskajām prasībām. Šajā aspektā autore nesaskata iemeslu tam, lai norobežotu valsts nodokļu auditoru un privāti praktizējošu auditoru atbildību, jo nodokļu audita rezultātu apstrīdēšanas gadījumā pastāv iespēja, ka Eiropas tiesa pamatosies tieši uz starptautisko praksi.

Autore uzskata par nepieciešamu pakavēties pie sekojošu publisko grāmatvežu-auditoru darba pamatprincipu izskatīšanas un ieviešanas nodokļu auditora darbā saskaņā ar SRS un sniedz zemāk uzskaitīto pamatprincipu sava redzējuma galvenos skaidrojumus, pielāgojot tos nodokļu auditoru praksei:

- 1) Profesionāla rīcība;
- 2) Godprātība;

⁴⁶ Valsts ieņēmumu dienesta ierēdņu un darbinieku Ētikas kodekss.

Pieejams:<https://vid.gov.lv/default.aspx?tabid=4&id=1882&hl=1> Pēdējo reizi skatīts 14.05.2016.

- 3) Konfidencialitāte;
- 4) Objektivitāte;
- 5) Profesionālā kompetence un pienācīga rūpība;

Profesionāla rīcība. Saskaņā ar godprātības principu profesionāls grāmatvedis (nodokļu auditors – autores piezīme) visās profesionālajās un ar uzņēmējdarbību saistītajās attiecībās ir patiess un godīgs. Godprātība nozīmē arī godīgu izturēšanos un taisnīgu attieksmi⁴⁷.

Konfidencialitātes princips izpaužas profesionālo pienākumu pildīšanas rezultātā - iegūtās informācijas neizpaušana jebkurai personai, izņemot gadījumus, kad nodokļu auditoram ir tiesiskas vai profesionālas tiesības vai pienākums šādu informāciju izpaust (piemēram, sniedzot informāciju valsts policijai).

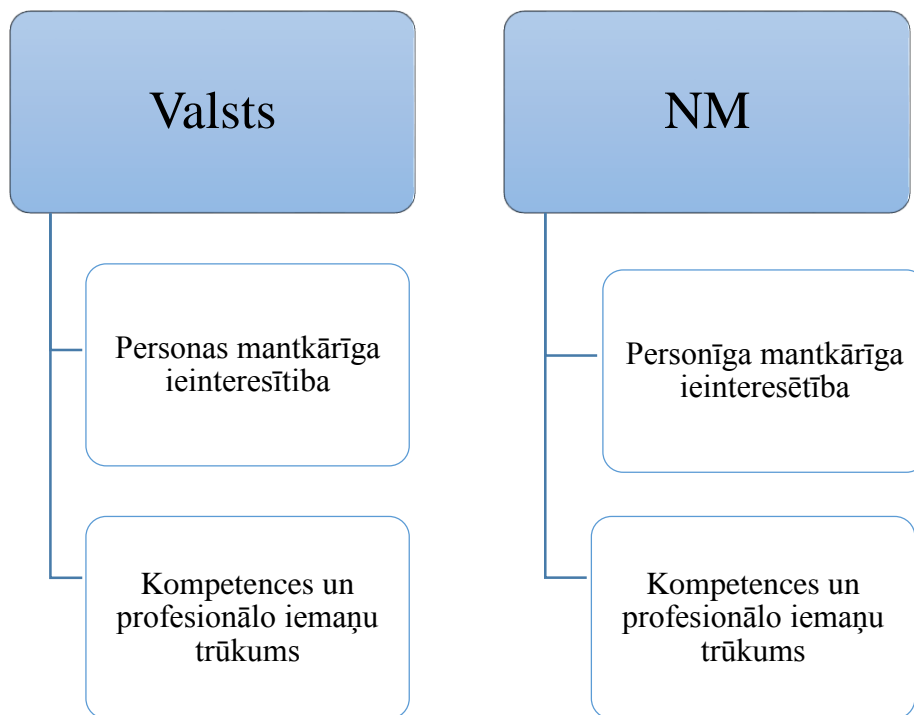
Saskaņā ar objektivitātes principu visi profesionālie grāmatveži rīkojas taisnprātīgi, apzināti godīgi un izvairās no interešu konfliktiem vai citu personu pārmērīgas ietekmes.

Profesionāls grāmatvedis neveic profesionālas darbības un nesniedz pakalpojumus, ja apstākļi vai attiecības rada šaubas par profesionālā grāmatveža spriedumiem attiecībā uz šiem pakalpojumiem vai pārmērīgi to ietekmē.

Saskaņā ar profesionālās kompetences un pienācīgas rūpības principu, profesionāls grāmatvedis uztur profesionālās zināšanas un prasmi tādā līmenī, kāds nepieciešams, lai klienti un darba devēji saņemtu kompetentus profesionālus pakalpojumus. Nodokļu auditoram ir jāveic visas saprātīgās darbības, lai atklātu un novērstu apstākļus, kuri varētu novest pie augstāk uzskaitīto pamatprincipu pārkāpšanas draudu rašanās.

Pēc autores domām, nodokļu auditora darbā var tikt izšķirti sekojoši faktori, kuri var apdraudēt fundamentālo principu ievērošanu un tā rezultātā nodarīt kaitējumu un zaudējumus gan valstij, gan nodokļu maksātājam, kas redzami 3.2..att.:

⁴⁷Profesionālo grāmatvežu ētikas kodeksa rokasgrāmata IESBA Profesionālu grāmatvežu ētikas kodekss. Pieejams: <http://lzra.lv/files/SRS/2014-IESBA-Handbook-Final-tracked-changes.pdf> Pēdējo reizi skatīts 14.05.2016.



3.2.-attēls. Faktori, kas palielina risku kaitēt valsts vai NM interesēm darba standartu neievērošanas gadījumā nodokļu auditora darbā

Kā var secināt no ilustrācijas, personīgās ieinteresētības dēļ objektivitātes, godprātības un konfidencialitātes principos draudi var rasties, ja pastāv personīgā labuma gūšanas motīvi kā no valsts puses, tā arī no pārbaudāmā nodokļu maksātāja puses. Piemēram, praktizējot bonusu sistēmu un citas atlīdzības par kvalitatīvi izpildītu darbu (tādu kā budžeta plāna izpildi vai pārsniegšanu), valsts stimulē ierēdņa personīgo ieinteresētību, kas var kļūt par tam piešķirto pilnvaru ļaunprātīgu izmantošanu. Savukārt, nepietiekama un negodprātīga dienesta pienākumu pildīšana sakarā ar finansiālo labumu, kas gūts no nodokļu maksātāja vai kukuļdošanas no citu personu puses, lai apzināti kaitētu pārbaudāmajam nodokļu maksātājam, tiek apzīmēts ar jēdzienu “korupcija”.

Kas attiecas uz Profesionālās kompetences un pienācīgas rūpības principiem, tie ir neatdalāmi saistīti ar Profesionālo rīcību. Neapzināti un nezināšanas dēļ darbībā tiek pieļautas procesuālas un materiālās kļūdas, kas var radīt zaudējumus valstij, ieskaitot audita rezultātu apstrīdēšanu tiesā vai novest pie NM tiesību pārkāpšanas saistībā ar atteikumu par nepamatotu likumu piemērošanu. Tādēļ nodokļu audita laikā jāizvēlas tādas audita pierādījumu procedūras, kas atbilstu likumam un visefektīvāk aizstāvētu auditora viedokli pēc nodokļu audita rezultātiem

3.3. Audita pierādījumu veidi un to iegūšanas procedūras

Konkrētu analītisko procedūru izvēle, galvenokārt, ir atkarīga no izvirzāmā jautājuma un audita organizēšanas metodēm, īpatnībām kopumā. Ja runa ir par PVN atsevišķu operāciju nodokļu pārbaudi, visbiežāk tiek veikta dokumentu izvēles dokumentālā pārbaude. Nepieciešamības gadījumā tiek veikta faktiskā un analītiskā pārbaude. Analītiskā pārbaude ir dažādu saimnieciskās darbības, matemātiskās, statistiskās analīzes paņēmieni un metožu izmantošana, lai atklātu problēmas un pretrunas uzskaitē⁴⁸.

Veicot kompleksu nodokļu auditu, nepieciešams iepazīties ar iepriekšējo nodokļu pārbažu rezultātiem un nodokļu deklarācijām, attiecībā uz labojumiem, ja tādi bija pārbaudāmā pārskata periodā, lai noteiktu iespējamo kļūdu raksturu. Pie mērķa audita (vērst uz konkrēto kļūmju atklāšanu zināmos darījumos), nepieciešams novērtēt un notestēt iekšējās kontroles sistēmu, atklāt darbiniekus, kas atbildīgi par PVN darījumu apstiprināšanu un darbiniekus, kas atbildīgi par PVN uzskaiti. Tikai pēc iekšējās kontroles sistēmas līmeņa novērtējuma var izdarīt secinājumus par nepieciešamo audita procedūru daudzumu un veidu vajadzīgo audita pierādījumu iegūšanai saskaņā ar noteikumiem, kas uzstādīti nodokļa auditam:

Var tikt izmantoti sekojoši audita procedūras veidi, lai iegūtu pierādījumus:

- Faktiskā dokumentu pārbaude attiecībā uz saimniecisko operāciju atspoguļošanas pareizību;
- Analītiskās procedūras;
- Iekšējās kontroles testi.

Sekojoši audita procedūru piemēri, kas skar faktisko dokumentu pārbaudi attiecībā uz saimniecisko operāciju atspoguļošanas pareizību, ir parādīti 3.1. tabulā⁴⁹:

⁴⁸ Суйц В. П. *Аудит общий, банковский, страховой*. Учебник. М: «Инфра-М» 2000. 556 с. Стр. 156

⁴⁹ Кеворкова Ж. А. *Аудит (схемы, таблицы, комментарии)*. Учебное пособие. М: «Проспект», 2015. 230 с. Стр. 158. *Autores tulkojums un papildinājums no krievu valodas*

Audita procedūras, kas pielietojamās dokumentālajās pārbaudēs

3.1.tabula

Audita procedūras nosaukums	Darbība	Avoti
Pārreķins	Aritmētisko aprēķinu dokumentos un reģistros precizitātes pārbaude	Attaisnojuma dokumenti, grāmatvedības reģistri
Skenēšana	Formālā pārbaude uz rekvizītu esamību	Tiesību akti
Inspektēšana	Ierakstu, dokumentu un aktīvu pārbaude	Gramatvedības reģistri, aktīvi
Vērošana	Citu personu veikto darbību izsekošana, ko veic auditors	Trešās personas
Intervija / anketēšana	Papildus informācijas un paskaidrojumu saņemšana	Trešās personas
Salīdzināšana (paralēlā pārbaude)	Nodokļu maksātāja dokumentu salīdzināšana ar trešo personu iesniegtajiem dokumentiem	Attaisnojuma dokumenti, pavaddokumenti
	Attaisnojuma dokumentu salīdzināšana ar VID datiem	Nodokļu deklarācijas un citas atskaites
Kontrolpārbaude	Kases aparāta kontrolpārbaude	Grāmatvedības reģistri, nodokļu deklarācijas, kases iekārtas

Analītisko procedūru ietvaros var modelēt, faktisko un citu rādītāju aprēķinus, kas darbā uzrādīti iepriekš, pamatojoties uz vidējās statistikas datiem un to salīdzinājumā ar nodokļu maksātāja datiem.

Audita pierādījumi, kā jau minēts darbā, ir informācija, kas ir saņemta nodokļu audita laikā, un tādas informācijas analīzes rezultāts, uz kura pamatojas sniegtais auditora viedoklis (atzinums). Līdz ar to, novērtējot to kvalitāti un ticamības pakāpi svarīgi iedalīt pierādījumus pēc izcelsmes un formas, kas atspoguļots 3.3. un 3.4. attēlos.

Audita pierādījumu veidi pēc izcelsmes avota



Iekšējie



Ārējie



Jauktie

3.3. attēls. Audita pierādījumu veidi pēc izcelsmes avota

Audita pierādījumu veidi iedalās trijās kategorijās, atkarībā no tā izcelsmes avota. No tā arī atkarīgs, cik ticama un pielietojama ir iegūtā informācija. Nodokļu audita laikā, kā visticamākais informācijas avots ir ārējās izcelsmes dokumenti, kas dabūti no trešām personām, taču, ja tādu nav, auditoram jāpieņem un jāpamato savs viedoklis, ņemot vērā iekšējos – paša NM iesniegtus - dokumentus un skaidrojumus. Proti, vislielākā ticamība ir tādiem pierādījumiem, kuri ir iegūti no paša NM un apstiprināti ar trešās personas sniegto informāciju. Runājot par citiem pierādījumiem, kas tiesā var tikt izmantoti kā pierādīšanas līdzekļi, citu personu paskaidrojumiem (liecībām) ir nozīme, ja sniedz papildus ziņas jau zināmajam, taču to izmantošana var sagādāt procesuālās grūtības un tikt apstrīdēta. Jo, piemēram, jebkurš cilvēks, piedaloties procesā kā trešā persona, var:

- 1) sniegt pretrunīgus paskaidrojumus cilvēciskā faktora dēļ;
- 2) būt ieinteresēta lietas iznākumā;
- 3) sniegt maldinošu informāciju, būdama ietekmēta no kāda lietas dalībnieka puses.

Šajā sakarā ir vērts iedalīt audita pierādījumus arī pēc to formas, 3.4. attēls.

Audita pierādījumu veidi pēc formas



Dokumentālie



Vizuālie



Mutiskie

3.4. attēls. Audita pierādījumu veidi pēc formas

Dokumentālie pierādījumi ir iegūstami no attaisnojuma dokumentiem, reģistriem. Jāpiebilst, ka nodokļu deklarācijas nevar būt uzskatītas par dokumentālo pierādījumu, jo tajās ir apkopoti dati no attaisnojuma dokumentiem. Pie vizuālajiem pieskatāmi ir attēli un cita veida informācija, kas nav izklāstīta teksta veidā. Arī personu paskaidrojumi ir dokumentāli noformējami, jo pretējā gadījumā var kļūt par pretrunīgiem un neattiecināmiem. Runājot par personu sniegtajiem paskaidrojumiem ir jāņem vērā, ka:

1) Tās pilnīgums ir atkarīgs no auditora prasmes sastādīt jautājumus, veicot personu aptauju, lai fiksētu galvenos momentus. Tas nenozīmē, ka auditoram ir jāpārvalda nopratināšanas tehnika, tomēr galvenie momenti ir jāņem vērā, uzstādot jautājumus, lai izvairītos no atbilžu nenoteiktības un neskaidrības;

2) Atkarībā no apstākļiem, kuros tika saņemti paskaidrojumi. Ja tie ir saņemti spriedzes, nervozitātes apstākļos, var tikt uzskatīts, ka tie ir saņemti spiediena rezultātā. Piemēram, iegūstot paskaidrojumus VID telpās, paskaidrojumu kvalitāte ir atkarīga no personas psihiskā stāvokļa. Pētot atsevišķus paskaidrojumus, nodokļu audita lietās ir atrodamas aptaujas lapas ar auditoru uzrakstu "spiediens netika izdarīts" – neapšaubāmi šāda uzraksta juridisko raksturu, kā personai saistošu, var apstrīdēt. Šajā sakarā, būtu vērts atteikties rakstīt paskaidrojumu VID telpās, ja cilvēks atrodas uzbudinājuma vai nervozitātes stāvoklī, palūdzot saprātīgu termiņu to sniegšanai vēlāk.

3.4. Audita pierādījumu iegūšanai izmantojamie informācijas avoti

Grūti pārvērtēt nodokļu audita veikšanai nepieciešamās zināšanas, prasmes un pieredzi. Nodokļu auditora darbs paredz plašu zināšanu pielietojumu, it īpaši grāmatvedības uzskaites teorijas pārzināšanu kopumā ar juridisko metožu pamat zināšanām. Lai varētu identificēt nodokļu riskus, plaši jāaptver un jāanalizē iegūto informāciju, salīdzinot to ne tikai ar valstī pieejamiem reģistriem un likumdošanas aktiem, bet arī atbilstoši vispārējās loģikas likumiem, matemātikas likumiem, pēdējām pasaules tendencēm un zinātniski-pētnieciskai literatūrai, citiem vārdiem sakot, nodokļu auditoram jābūt ar pietiekamu erudīciju, lai veicot analīzi (arī finanšu analīzi), novērtētu informāciju, kompetenti interpretētu rezultātus un sniegtu kvalitatīvu atzinumu. No nodokļu auditora novērtēšanas atkarīga visa nodokļu audita programmas veidošana, proti, plāns, darba uzdevumi, pierādījumu iegūšanas metodes, lai pēc iespējas racionālāk izmantotu valsts piešķirtos resursus, tajā skaitā auditam atvēlēto laiku.

Parastā praksē pirms nodokļa audita uzsākšanas auditoram, balstoties uz identificētajiem riskiem un provizoriski konstatētajām reģistros neatbilstībām, jāsavāc nepieciešamā informācija par auditējamo NM jau pirms sākum sarunas, lai novērtētu sniegtās ziņas. Parasti sākum sarunas laikā ar NM auditors iegūst informāciju par nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, struktūru un grāmatvedības uzskaites īpatnībām, ienākumu un izdevumu raksturu, kā arī tiek noskaidrotas amatpersonas. Šajā posmā jau ir iespējams salīdzināt sākum sarunās iegūto ziņu patiesumu ar valsts reģistros pieejamo informāciju. Tātad pirms nodokļa audita uzsākšanas un vēlākais uzreiz pēc sākum sarunas ar NM un atkarībā no pārbaudē risināmiem jautājumiem, auditoram jāapkopo vismaz:

- 1) normatīvie akti, kuri regulē auditējamā NM darbību;
- 2) VID sistēmas apkopotie materiāli par auditējamo NM;
- 3) pieejamie citu nodokļu auditu pārskati, kuros NM jau bijis iepriekš auditēts vai saistīts kā dalībnieks;
- 4) informācija no valsts pieejamiem reģistriem;
- 5) jebkura cita veida oficiālā vai neoficiālā rakstura avoti, kas var sniegt informāciju par auditējamā NM darbību.

No auditora sagatavotības pakāpes ir atkarīga iegūto pierādījumu kvantitāte un kvalitāte, kā arī iespējas veikt papildus pārbaudes procedūras un formulēt būtiskus jautājumus. Minētajam auditoram nepieciešamajam informācijas apjomam autore pievieno paskaidrojumus, ko uzskata par relevantiem un obligāti noskaidrojamiem.

Normatīvie akti, kuri regulē auditējamā NM darbību. Neiekļaujot likumā par nodokļiem un nodevām uzskaitītos nodokļu un grāmatvedību reglamentējošos likumus, auditoram aktīvi jāpielieto uzņēmējdarbību regulējošo LR Komerclikumu, Eiropas komercsabiedrības likumu, Negodīgas komercprakses aizlieguma likumu. Atkarībā no NM veiktās uzņēmējdarbības ir ņemami vērā nozaru regulējošie likumi, tādi kā Reklāmas likums, Publisko iepirkumu likums, Būvniecības likums, Patērētāju tiesību aizsardzības likums, norēķinu tiesiskie regulējumi u.c.

VID sistēmas apkopotie materiāli par auditējamo NM. Paša NM iesniegtās nodokļu un informatīvās deklarācijas, pārskati, paskaidrojumi, iesniegumi un cita informācija, kas kalpos par bāzi, salīdzinot to ar audita laikā iegūtajiem datiem.

Pieejamie citu nodokļu auditu pārskati, kurās NM jau bijis iepriekš auditēts vai saistīts kā dalībnieks. VID iepriekš veiktā audita laikā iegūta informācija, auditējot pašu NM vai kuros NM bija iesaistīts pastarpināti. Saskaņā ar Likumu par nodokļiem un nodevām dažādos audita pārskatos nav pieļaujama pretrunīga informācija, un spēkā tā ir tāda, kas NM ir labvēlīgāka.

Informācija no valsts pieejamiem reģistriem. Informācija no Latvijas Republikas reģistru iestādēm un citiem valsts informācijas sistēmu turētājiem, piemēram, tiesu un prokuratūras sistēmām, Centrālās Statistiskās Pārvaldes, Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistra, Zemesgrāmatas, Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras, Ceļu satiksmes drošības direkcijas, Valsts adrešu reģistra, Valsts tehniskās uzraudzības aģentūras, Valsts zemes dienesta un citiem.

No valsts reģistriem iegūstamo informāciju inspekcija var izmatot ne tikai pārbaūžu veikšanai vai inventarizācijas nolūkos, bet tā ir pamats dokumentos saturošās informācijas analīzei. Piemēram, vienā konkrētā lietā prakses laikā autorei gadās novērot likumam atklāti neatbilstošu situāciju saistībā ar darba līgumu. Atbildīgais auditors pārbaudes laikā ne tikai veica darba devēja iesniegtā darba līguma esamības pārbaudi, bet arī norādīto datu salīdzinājumu ar darbinieka personības apliecinājošo dokumentu. Pēc publisko masu mediju sniegtajām ziņām, ko atcerējās auditors, viņš konstatēja, ka 2011.gada darba līgumā norādītā darbinieka deklarētā dzīvesvieta atšķiras no jaunās adreses 2014. gadā, t.i., sakarā ar apjomīgo Latvijas teritorijas adrešu sakārtošanas projektu laika periodā (2011.gadā), kad bija jāslēdz darba līgums, darbinieka dzīvesvietai bija cits ielas nosaukums un nākotnes adrese, kas stājās spēkā tikai 2014.gadā nekādā gadījumā nevarēja būt uzrādīta 2011.gada noslēgtajā darba līgumā. Šādā veidā tika konstatēts fakts ka, slēdzot darba līgumu, nebija ievērota rakstiskā forma, un secināts, ka darba līgums sastādīts formāli priekš veicamās pārbaudes, par ko NM bija jāsniedz atsevišķs paskaidrojums.

Jebkura cita veida oficiālā vai neoficiālā rakstura avoti, kas var sniegt informāciju par auditējamā NM darbību. VID ir tiesības pieprasīt informāciju no ārvalstu nodokļu administrācijām, vietējām juridiskām un fiziskām personām. Jāņem vērā starptautiskie līgumi, konvencijas. Runājot par starptautiskajiem līgumiem, īpaša uzmanība jāpievērš tādām komercdarbību regulējumam, kas ietverts Starptautiskajos tirdzniecības noteikumos “Incoterms 2010” - starptautiskajiem komercdarbību principiem “UNIDROIT”. Veicot starptautiskos darījumus, “UNIDROIT” principi var tikt pielietoti, ja darījumā par to savstarpēji vienojas. Nodokļu auditoram šo dokumentu izpēte, veicot padziļināto NM noslēgto līgumu analīzi, var būt derīga, nosakot potenciāli koriģējamo nodokļu aplikšanas bāzi un atklāt iespējamus nodokļu nemaksāšanas riskus. Piemēram, autores darba prakses laikā bija konstatēts sīks, bet ļoti pretrunīgs norādījums uzņēmuma pirmattaisnojuma dokumentos, kas ļāva izdarīt secinājumus un pēc intervijas ar atbildīgajām amatpersonām apgalvot, ka grāmatvedības uzskaitē uzrādītie saimnieciskās darbības finansiālie rādītāji neatbilst faktiskajiem. Analizējot iegūtos pirmattaisnojuma dokumentus - eksporta preču pavadzīmes (invoice) - tika konstatēts rekvizīts ar “INCOTERMS 2010” norādījumu - CIP RIGA. Savukārt, NM iepriekš bija paskaidrojis, ka saņem eksportam domāto precis no Ekvadoras Vācijas pilsētā Bremenhaven, tad

transportē preci uz Rīgu, atver eksporta procedūru un eksportē preci saskaņā ar līgumu uz Krieviju. Saskaņā ar “INCOTERMS 2010” tirdzniecības noteikumiem CIP (Carriage and Insurance Paid) nosacījums uzliek pārdevējam saistības pašam slēgt pārvadājuma līgumu un apmaksāt transportēšanas līdz norādītām punktam izmaksas, turklāt CIP nosacījums paredz pārdevēja pienākumu uzņemties arī kravas apdrošināšanas pienākumus uz sava rēķina.

Pārbaudot NM gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinu, tika konstatēts, ka posteņos “Preču transportēšanas izdevumi”, “Benzīna izdevumi” un “Apdrošināšanas izdevumi” iekļautas būtiskas summas. NM paskaidroja, ka posteņos iekļautās izmaksas attiecas uz saņemtās kravas pārvadājuma un apdrošināšanas izmaksām, iesniedzot darījumu apliecināšanos attaisnojuma pirmdokumentus no ārzemēm. Jāpiezīmē, ka nodokļu auditoram ne vienmēr pastāv iespēja pieprasīt nepieciešamos dokumentus no darījuma dalībniekiem, it īpaši no valstīm, kuras atrodas ārpus Eiropas Savienības un šajos gadījumos jāaprobežojas ar NM sniegto informāciju. Konkrētajā lietā pēc “INCOTERMS 2010” analīzes un papildus NM adresētiem jautājumiem izdevās noskaidrot, ka NM gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķina minētajos posteņos bija iekļautas summas, kas vispār nav saistītas ar uzņēmuma saimniecisko darbību, jo pēc “INCOTERMS 2010” nosacījumiem transportēšanas un apdrošināšanas izmaksas jau apmaksāja preču pārdevējs Ekvadorā. Šādā veidā tika atklāti izdevumi, kuri ievērojami nepamatoti samazināja ar nodokli apliekamo bāzi.

Pētot tiesas spriedumos VID ieņemto pozīciju un argumentāciju, ir iespējams secināt, ka nodokļu audita laika pielietojamā metodika gandrīz visos gadījumos ir universāla. Tas izpaužas ierobežoto procedūru pielietošanā, kuru veikšana neprasa īpašas zināšanas ekonomikā vai finanšu jomā, bet tiek sašaurinātas līdz tīri tehniskam darbam - salīdzināt reģistros esošo informāciju ar iegūtajiem datiem no NM un izdarīt secinājumus. Citiem vārdiem sakot, pielietotās metodes nodokļu auditos ir vispārpieņemtas no audita vispārējās prakses, taču vienkāršotas.

Ir acīmredzams, ka analītisko procedūru loma tiek nepietiekami novērtēta. Netiek veikta kvalitatīva finanšu vai ekonomiskā analīze, tirgus izpēte, atsevišķu ekonomisko vai tehnisko īpatnību analīze. Šāda vienota pieeja ir konstatējama. Izteiktie argumenti vairākos spriedumos ir balstīti uz vienādiem secinājumiem, kas izriet no formālo pārbaužu veidiem, pamatojoties uz valsts reģistros pieejamo informāciju. Piemēram, “nebija darbaspēka un materialtehnisko resursu (īpašumā vai turējumā reģistrētu transportlīdzekļu)”, “juridiskā adrese - dzīvoklis”, “nav iespējams uzglabāt preces, jo nav reģistrētas struktūrvienības”. Vērtējot NM materiālus tālāk, tiek meklētas pretrunas iekšējos grāmatvedības dokumentos, un, konstatējot tās, notiek informācijas pieprasīšana no ārienes – NM partneriem izprasot nepieciešamo informāciju vai savstarpējo kontrolpārbaužu veidā. Tomēr, ne vienmēr, pat darījuma apstiprinoša informācija tiek vērtēta par labu NM. Veicot nodokļu auditu,

ir saprotama amatpersonu skeptiskā noskaņa, taču tendence rāda, ka pat NM, iesniedzot pierādījumus, tie netiek ņemti vērā, un sākas NM darījumu partneru izvērtēšanas process, kurā pēta visu darījumu ķēdi. Tāpēc VID bieži sastopas ar savstarpēji saskaņotām darbībām, kuras NM zināja vai tam vajadzēja zināt par piedalīšanos darījuma formalitāšu noformēšanā.

Rezumējot jāsecina, ka nodokļu auditora darbs, kas saistīts ar apjomīgo informācijas avotu izpēti, prasa rūpīgu uzmanību darbā ar dokumentiem, pārbaudot analītiskos datus NM grāmatvedības reģistros, pārskatos un deklarācijās, likumdošanas, finanšu analīzes un saimnieciskās darbības kopsakarību un mijiedarbības pārzināšanu.

3.5. VID konstatēto pārkāpumu analīze

Analizējot mācību literatūru, autore uzskata par lietderīgu sniegt sekojošus atsevišķu dokumentu pārbaudes metožu piemērus un sakarā ar to dokumentos atklātās kļūdas, ko pieļauj NM. Pamatojoties uz dokumenta ietvertiem datiem nodokļu audita laikā tiek reproducētas darījuma īpatnības, kas var norādīt uz iespējamiem pārkāpumiem. Pēc autores domām un zinātniskā literatūrā atrodamās informācijas, dokumentiem jābūt pārbaudītiem, ņemot vērā to formas un saturu saskaņā ar šādiem kritērijiem⁵⁰:

1) **Formālais kritērijs.** Jebkuram labas kvalitātes dokumentam ir jābūt sastādītam saskaņā ar formu, kuru nosaka LR normatīvie akti vai pati organizācija.

Šis kritērijs pastāv tāpēc, ka, veicot dokumenta pārbaudi, var tikt konstatētas formālas kļūdas, kas norāda uz darbībām, kas liecina par netīšu kļūdu pieļaušanu vai negodprātīgu rīcību. Audita procedūra, kas tiek izmantota dokumentu formālā kritērija pētīšanai, ir dokumentu skenēšana (formālā pārbaude). Kļūdas, kuras var nodokļu auditoram izraisīt šaubas attiecībā uz dokumentā atspoguļoto datu atbilstību patiesībai un norādīt uz iespējamu dokumenta fiktīvumu, var būt sekojošas :

- Viena vai vairāku obligāto rekvizītu neesamība. Atkāribā no rekvizītu pilnīguma, atsevišķos gadījumos likumā noteikto rekvizītu neesamība var neizraisīt darījuma neatzīšanu par tādu, kam paredzēts PVN, ja visi rekvizīti ļauj identificēt darījuma galveno būtību;

⁵⁰ Резниченко С.М. *Современные системы внутреннего контроля*. Учебное пособие. Ростов-на-Дону: «Феникс».2015. 510 с. Стр. 71

- Rekvizītu īpatnības. Paraksta izpildījuma pazīmes dažādos dokumentos, piemēram, līdžība. Dati var kļūt par pierādīšanas līdzekli, veicot paraksta īstuma ekspertīzi, pretējā gadījumā tie var tikai norādīt uz iespējamu dokumenta fiktīvumu;
- Teksta stilistiskās īpatnības. Dokumentu fiktīvuma pazīmes tekstā, kas norāda vienu formu, fontu, stilistiskās valodas īpatnības, tāpēc rodas pamats šaubām par to, ka šos dokumentus ir izveidojusi konkrēta persona;
- Dokumenta īpatnības kopumā. Pārlietu nevīžīgi sastādīti dokumenti vai tieši otrādi - pārāk pareizi, turklāt skaidras aizdomas raisa tas, ka pārējos darījumus nepavada tādi perfekti dokumenti, bet tieši otrādi - strīdīgi.

Viss augstāk uzskaitītais kalpo tikai kā netieši pierādījumi, un bez nepieciešamo darbību veikšanas, kas tos pārvērstu par likumīgiem pierādīšanas līdzekļiem, tie tikai norāda uz materiālu vai intelektuālu viltojumu, bet neapstiprina faktu ka tādu. Savukārt, atkarībā no nodokļu auditora profesionālās kompetences un analīzes spējām, minētās pazīmes var kļūt izšķirošas, konkrēto jautājumu izvirzīšanā un audita procedūru izvēlē

2. Likumības kritērijs. Saimnieciskās operācijas faktam ir jābūt likumīgam. Šeit ir jāatzīmē sekojošie visvairāk sastopamie gadījumi:

- Saimnieciskais darījums var tikt īstenots bez tiesībām uz to. Kā piemērs ir gadījums, ja darījums, saskaņā ar kuru tika atskaitīts PVN priekšnodoklis, tiek īstenots ar subjektu, kurš nav reģistrēts PVN reģistrā likumā noteiktā kārtībā. Līdz ar to PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir liegtas;
- Saimnieciskais darījums, kas īstenots nelikumīgi vai pārkāpjot krimināltiesības, piemēram, alkohola iepirkšana mazumtirdzniecības nolūkos pie subjekta, kuram nav derīgas licences alkohola vairumtirdzniecībai. Šajā gadījumā, lai atzītu darījumu par derīgu PVN vajadzībām, svarīgs moments, kas jānoskaidro, ir tikai saistībā ar to, lai noskaidrotu, darījuma veikšanas brīdī NM partneris bija reģistrēts vai nē PVN reģistrā. Turklāt, licences alkohola vairumtirdzniecībai neesamība rada sekas tikai nelegālās komercdarbības ietvaros un nekādā veidā neietekmē PVN vajadzības. Tomēr darījums ar subjektu, kurš veic neregistrētu saimniecisko darbību, tiek anulēts, pamatojoties uz to, ka šis partneris vispār nav reģistrēts likumā noteiktajā kārtībā un attiecīgi nevar būt PVN maksātājs.

Likumības kritēriju izpildi neietekmē tas, ka, piemēram, NM nodarbojas ar konkrēto darbības veidu un par to NACE veidu nepaziņo VID (ciktāl tās nepārkāpj likumu prasības). Aplūkojot administratīvo

lietu Nr. A420267414⁵¹, ko, Rīgā, atklātā tiesas sēdē izskatīja ART, kas ierosināta pēc pieteicējas pieteikuma par VID lēmuma atcelšanu. VID Nodokļu kontroles pārvalde secinājusi, ka pieteicēja grāmatvedībā reģistrējusi faktiski nenotikušus darījumus un papildu nomaksai budžetā noteica atmaksāt PVN, ko pieteicēja atskaitījusi ka priekšnodokli no veiktiem darījumiem un soda naudas. VID balstās uz pieņēmumu, ka pieteicēja, noformējot dokumentus par faktiski neesošiem darījumiem ar komercsabiedrībām, kuras reālu saimniecisko darbību neveic, apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu. VID nerodas šaubas, ka konkrētajā gadījumā darījumi noformēti ļaunprātīgos nolūkos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā PVN priekšnodokļa veidā. Sakarā ar šādiem lietā konstatētiem apstākļiem, ko VID noskaidrojis, pārbaudot NM darījumu partneri:

1. darbaspēka nepietiekamība vai neesamība;
2. deklarētā saimnieciskā darbības veida neatbilstība;
3. apstākļi, ka minētās sabiedrības (NM partneri) izslēgtas no PVN maksātāju reģistra;
4. nav izsekojama pavadzīmēs norādīto preču izcelsme.

Pēc VID ieskata, minētais neliecina par šo sabiedrību spēju nodrošināt preču piegādi pavadzīmēs norādītajos apjomos⁵². Analizējot VID argumentus, nav secinams, ka VID norādas konkrētus apstākļus, kas liecinātu par sabiedrības nespēju nodrošināt preču piegādi, jo darbības veida neatbilstība vai nenoskaidrota precu izcelsme nevar kalpot par fiziskiem šķēršļiem piegādāt preces. Arī sabiedrības izslēgšana no PVN maksātāju reģistra norāda tikai uz likuma normu pārkāpšanu, kas dod tiesības VID izslēgt personu no PVN maksātāju reģistra.

Interesanti gan, gan tiesa, izvērtējot pusi sniegtos paskaidrojumus, norāda uz kļūdām, ko NM pieļāvis tiesā iesniegtajos dokumentos, tomēr VID nav norādījis uz šo kļūdu pats un nav izmantojis to argumentu loģiska ķēdē, lai nonāktu pie izdarītiem secinājumiem.

Tomēr, šāda rakstura kļūda varētu kalpot par piemēru tam, ka uzņēmuma iekšējas kontroles trūkumi, var norādīt uz iespējamo likuma pārkāpšanu un kļūt par noteicošo lietas iznākumā.

Tiesnesis aplūkojot lietā esošo pieteicēja partnera "izrakstīto pavadzīmi konstatēja, ka preču nosaukumos pozīcijā Nr. 25 norādīts „/pers.R/”. Acīmredzot, sastādot šo pavadzīmi, ir ieviesusies pārrakstīšanās kļūda, un preces nosaukuma vietā ierakstīts personvārds. Sastādot dokumentu tekstus, neuzmanības kļūdas ir iespējamas, taču apstākļi, ka preču saņēmējs, pārbaudot preces, šādu kļūdu nav konstatējis, tiesai liek apšaubīt darījuma patieso norisi”. Tiesa pamatoti norāda, ka ja gadījumā būtu īstenota preču faktiskā pārbaude saņemšanas brīdī, tad kļūda būtu izlabota. Savukārt, runājot par NM ļauna nodomu konstatēšana varētu būt izvērtēta tikai pēc

⁵¹ LR Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 2.aprīļa spriedums lietā Nr. Nr. A420267414. Nav publicēts.

⁵² LR Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 2.aprīļa spriedums lietā Nr. Nr. A420267414. Nav publicēts.

papildu paskaidrojumu saņemšanas, lai secinātu, vai šī kļūda ir iekšējas kontroles trūkuma rezultāts, vai izdomāta dokumenta tieša pazīme.

3. Spēkā esamības kritērijs. Mācību literatūrā tiek piedāvāts⁵³ izvērtēt darījumu no tā spēkā esamības viedokļa par patiesu pieņemot to faktu, ka dokumenta saturam jāatspēko darījuma fakts, nepieļaujot pretrunīgo informāciju. Saskaņā ar likumu neattaisnoto darījumu iegrāmatošana grāmatvedības reģistros netiek pieļauta. Sastādot vai iesniedzot dokumentu par kāda fakta esamību, NM nes atbildību par to, ka sniedz patiesas ziņas un gadījumā, ja VID rodas pamatotas šaubas par darījuma spēka esamību, tam jāsavāc pietiekami pierādījumi, jo tieši no tā atkarīgas VID spējas pierādīt, vai NM zināja vai nezināja un secināt par NM iesaistīšanos vai neiesaistīšanos krāpnieciskā shēmā. Šādu pierādījumu iegūšana, kas prasa apjomīgu resursu ieguldīšanu, jo neattaisnotiem darījumiem ir dažāds raksturs, var būt neīsta vai izdomāta. Ar terminu izdomāts tiek saprasts neesošs objekts, kurš atspoguļots grāmatvedības uzskaitē tikai iespaida radīšanas nolūkā (tai skaitā, neīstenoti izdevumi, neesošas saistības, nenotikuši saimnieciskās darbības fakti), bet ar terminu **neīsts** – objekts, kurš atspoguļots grāmatvedības uzskaitē cita objekta vietā ar mērķi to slēpt (tai skaitā, neīsti darījumi)⁵⁴. Piemēram, fiktīvu līgumu noformēšana, lai slēptu pretlikumīgas operācijas (piemēram, nomas līgums, kas piesegts ar kopīgas uzņēmējdarbības līgumu, lai neieskaitītu nomas maksu ar nodokli apliekamajā peļņā, pirkšanas-pārdošanas līgumu var piesegt ar maiņas līgumu vai dāvinājuma līgumu, lai iegūtu labvēlīgākus aplikšanas ar nodokli nosacījumus, pirkšanas-pārdošanas līgums ar izpirkšanas tiesībām kredītsaistību izpildīšanas gadījumā tiek atzīts par neīstu, jo faktiski tas ir īpašuma ķīlas līgums, īpašuma pirkšanas-pārdošanas līgums, kā rezultātā pret šo īpašumu vērstā atsavināšana kreditora labā kļūst neiespējama.⁵⁵

Piemēram, 2015.gada janvārī LR ART Rēzeknes tiesu nams izskatīja lietu Nr. A420403512, kurā pieteicēja prasīja VID Nodokļu kontroles lēmuma par papildus aprēķināto PVN un citiem izrietošiem no darījuma neatzīšanai nodokļu sekām atcelšanu. Lēmumā VID apgalvo, ka nodokļu audita laikā bija konstatēta darījuma faktiskā neesamība, jo preču pavadzīmes nesniedz

⁵³ Резниченко С.М. *Современные системы внутреннего контроля*. Учебное пособие. Ростов-на-Дону: «Феникс».2015. 510 с. Стр. 72

⁵⁴ Резниченко С.М. *Современные системы внутреннего контроля*. Учебное пособие. Ростов-на-Дону: «Феникс».2015. 510 с. Стр. 387-392

⁵⁵ LR Administratīvās rajona tiesas Rēzeknes tiesu nama 2015.gada 23.janvāra spriedums lietā Nr. Nr. A420403512. Nav publicēts.

skaidru informāciju, un līdz ar to, nav iespējams izsekot darījuma norisi, preču kustību, un konstatēt preču izcelsmi. Šāds apgalvojums bija izdarīt pamatojoties uz šādiem apstākļiem:

“Pavadzīmēs norādīta preču pārvadāšanai izmantotā transportlīdzekļa Renault Master kravnesība saskaņā ar Ceļu satiksmes drošības direkcijas (turpmāk – CSDD) informāciju ir 1440 kg. ... Attiecīgajās pavadzīmēs norādītas preces fiziski nav iespējams pārvest, jo preces svars pārsniedza mašīnas kravnesību. Pieteicējas iesniegtā SIA “Tehauto Latgale” izziņa, kurā norādīts, ka transportlīdzekļa konstrukcija pieļauj pārslodzi ir pretrunā ar CSDD datiem”. Šīs ir bijis viens no argumentiem, kuru dēļ VID apšaubīja, tomēr, nepieņēma pieteicējas paskaidrojumu – trešās personas izsniegto izziņu par to, ka “automašīna ir aprīkota ar aizmugurējo pneimatisko balstiekārtu un tādējādi automašīnas celtspēja palielināta trīs reizes”. Neskatoties uz to, ka tiesa atzina pieteikumu kopumā par nepamatotu un to noraidīja, ir vērts atzīmēt, ka argumentu daļā, kura VID norāda uz “vairākiem apstākļiem, kas varētu liecināt, ka pieteicēja pati ir iesaistījies neīstu dokumentu noformēšanā vai arī ka dokumenti satur tādas acīmredzami nepatiesas ziņas, kas pašas par sevi liecina par īstenībai neatbilstosu dokumentu noformēšanu. Tiek apgalvots, ka nepatiesas ir nodokļu rēķinos norādītās ziņas par preču iekraušanu, izkraušanu un pārvadāšanu. Tiesas vērtējumā šī VID argumentu daļa neiztur kritiku, jo ... lai gan šāds kravas daudzums, iespējams, norāda uz pieļautu ceļu satiksmi regulējošo normu pārkāpumu, tomēr, pārsniegums nav tik liels, lai atzītu, ka pārvadājums faktiski nebija iespējams.... Ir zināms, ka transportlīdzekļos ir iespējams ievietot arī tāda svara kravu, kas pārsniedz ražotāja dokumentācijā norādītos pieļaujamus lielumus”⁵⁶.

Veicot dokumentu pārbaudi un to datu atbilstības salīdzināšanu ar CSDD datiem, VID veica tīri formālo pārbaudi, neveicot analītiskās procedūras, no kā izriet, ka auditora zināšanas nebija pietiekamas tehniskā jomā, lai secinātu par pārvadāšanas tehnisko iespējamību kravas svaram, pārsniedzot mašīnas pašmasu. Pēc autores domām, šādu apstākļu ignorēšana, iztiesājot citu lietu, var būt par pamatu VID lēmuma atcelšanai pilnībā, ja argumenti būtu pamatoti ar šādiem nepārbaudītiem pierādījumiem.

Izdomātu un neīstu grāmatvedības uzskaites objektu reģistrācijai praktiski **vienmēr** raksturīga dokumentu ar **materiālā un/vai intelektuālā viltojuma** pazīmēm noformēšana⁵⁷.

Materiālais viltojums – dokumenti, kuros ir viltota noteikta informācijas daļa. Piemēram, tas var būt paraksta viltojums, informācijas, kurai ir kvantitatīva izteiksme, labojums vai sagrozījums.

⁵⁶ LR Administratīvās rajona tiesas Rēzeknes tiesu nama 2015.gada 23.janvāra spriedums lietā Nr. Nr. A420403512. Nav publicēts.

⁵⁷ Резниченко С.М. *Современные системы внутреннего контроля. Учебное пособие.* Ростов-на-Дону: «Феникс».2015. 510 с. Стр. 387-392. *Autores tulkojums un papildinājums no krievu valodas*

Lai atklātu **materiālā viltojuma pazīmes**, lietderīgi var būt tādi izmeklējumi, kā paraksta ekspertīze, ko veic paraksta (rokraksta) ekspertīzes ietvaros.

Personai, kas veic pārbaudi, ir nepieciešams pareizi kvalificēt materiālā viltojuma veidu, jo tas ļaus būtiski sašaurināt personu loku, kuri ir saistīti ar negodprātīgas darbības veikšanu: daļēju dokumentu viltošanu lielākā vairumā gadījumu veic materiāli atbildīgās personas vai izpildītāji.

Intelektuālais viltojums – dokumenti, kuri sastādīti un noformēti pareizi (parasti ievērojot esošās prasības), bet kuri tīši atspoguļo nepatiesu informāciju. Visbiežāk tie ir dokumenti, kurus sākotnēji, vēl pirms to sastādīšanas, to izpildītāji bija ieplānojuši kā viltotus.

Intelektuālā viltojuma pazīmes atklāt ir daudz sarežģītāk, jo spēcīgā neesošs dokuments, kā likums, ne ar ko neatšķiras no spēcīgā esoša.

Galvenais intelektuālā viltojuma indikators ir asimetriska informācijas, kuru satur vairāki dokumenti, kas apraksta vienu un to pašu saimnieciskās dzīves faktu (tiek atklāts ar dokumentu savstarpējas kontroles metodi) vai viena un tā paša dokumenta dažādi eksemplāri (daļas), kas atrodas pie dažādiem kontrahentiem (tiek atklāts pret pārbaudes rezultātā).

Ir jāņem vērā arī tas, ka dokumentālā viltojuma pēdu slēpšana bieži tiek izpildīta ļoti augstā līmenī, un tādā situācijā asimetriskā informācija var tikt atklāta tikai ar kontroles vai novērošanas metodēm, piemēram, inventarizācija, produkcijas kontrolpartijas izlaišana, izejvielu izmantošanas ražošanā kontroles uzsākšana, kontroles pirkums, laboratorijas analīze u.c.

Dažreiz VID nonāk līdz absolūti nepieņemamiem apgalvojumiem un kā viens no piemēriem minams tiesas spriedums no lietas Nr. A420243414, kas tika izskatīta 2014.gada 13.novembrī ART Liepājas tiesu namā.

Pieteicēja VID iesniedza pierādījumus – dokumentus ar amatpersonas parakstu, kurš bija apliecināts saskaņā ar Notariāta likumu pie zvērinātas notāres, paskaidrojot, ka šis apstāklis ir vērtējams kopā ar darījuma esamības vērtēšanas kritērijiem.

Savukārt, VID norāda, ka "Saskaņā ar Notariāta likuma 116.pantu dokumenti, uz kuriem apliecināts tikai parakstu īstums, ir privāti dokumenti un par to saturu zvērināti notāri neatbild, kas arī minēts apliecinājumā. Līdz ar to minētais dokuments apliecina, ka /pers. J/ paraksts ir īsts un izdarīts zvērinātas notāres I.Reliņas klātbūtnē, taču neapliecina darījuma faktisko esamību. Turklāt nav zināms pie kādiem apstākļiem nodokļu maksātājs ir ieguvis sev labvēlīgo apliecinājumu, ko liecinieks /pers. U/ nevarēja izskaidrot arī tiesas sēdē". Acīmredzot, NM devis šādu paskaidrojumu, lai apstiprinātu parakstu īstumu un lai VID nebūtu pamata konstatēt dokumenta fiktīvuma pazīmes, t.i., piešķirt dokumentam juridisko spēku. Savukārt, darījuma apliecinātie dokumenti neietilpst tajā dokumentu grupā, kas var būt apstrīdama, neskatoties uz to, kādu jēgu NM ieguldījis dokumentā,

liekot savu parakstu uz tā. Taču vadoties pēc VID loģikas, nav skaidrs - ja viena puse apliecinātu to, ka, piemēram, vēlas pārdot, bet otra puse apliecinātu, ka vēlas pirkt un apstiprinātu savu gribu pie zvērināta notāra, vai tas kalpotu par nodrošinājumu tam, ka VID neapstrīdētu darījuma faktisko esību nākotnē vai tomēr VID neņemtu vērā šādu pierādījumu, vai gluži otrādi - apspriestu jautājumu par to, ka, lai piešķirtu darījumam esamības raksturu, preču kustību būtu vēlams fiksēt notariāli.

Ir skaidri saprotams, ka VID neprasa un nedrīkst prasīt šādu apliecinājumu, tomēr vērtējot darījumu kā faktiski esošu vai neesošu, kā jau bija minēts, iespējams tikai no pagātnes dokumentu atspēkotiem datiem. Taču no formālās dokumentālas VID pārbaudes jāsecina, vai dokumentā ir pamanāmas materiāla vai intelektuāla viltojuma pazīmes. Nekonstatējot tādas pazīmes, nav pamata apšaubīt darījuma juridisko spēku un attiecīgi darījuma norises faktu, ja tiek izpildīti pārējie 3 priekšnosacījumi PVN normu izpildei (NM ir PVN maksātājs, NM partneris ir PVN maksātājs, preces vai pakalpojumi ir izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai).

Situāciju, kas tieši saistītas ar izdomātu un neīstu grāmatvedības uzskaites objektu atspoguļošanu, piemēri ir:

- 1) aploksnēs izmaksājamā darba alga;
- 2) "melnās" skaidrās naudas saņemšana un tālāklietošana⁵⁸.

Tā kā ne ekspertīžu veikšanu, izmeklēšanas darbību veikšana un kriminālvajāšana neietilpst VID kompetencē, ka arī ka arī fakts, ka par šādām apzinātam darbībām ir noteikta kriminālatbildība LR Krimināllikuma⁵⁹ pantos, kas var būt klasificēta piemēram, ka krāpšana (177.pants), materiālā naudas līdzekļu vai cita īpašuma, kas iegūts noziedzīgā ceļā, legalizēšana (atmazgāšana) (195. p.), izvairīšanās no nodokļu tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas (218 p.). Tad par šādiem apstākļiem jāinformē izmeklēšanas iestādes, kas likuma noteiktajā kārtībā spēs pierādīt nozieguma faktus. Savukārt, runājot par VID apgalvojumiem par NM iesaistīšanos darījumā fiskālo priekšrocību iegūšanai, izmeklēšanas iestādēm nepieciešams novērtēt, vai NM apzinājās vai neapzinājās par iesaistīšanos šādā darījumā. Par to var secināt no kļūdu rakstura, kas var izpausties kā tīši vai netīši. Protams, ka netīšās kļūdas nevar liecināt par ļauna nodoma esamību, līdz ar to būtiski samazinās NM atbildība vai arī NM var būt atbrīvota no tās. Kļūdas pēc rakstura var iedalīt:

- 1) tīšajās, kas izdarītas apzināti, lai paslēptu kādu darbību vai informāciju daļu konkrētajam mērķim;
- 2) netīšajās, kas izdarītas neapzināti vairāku iemeslu dēļ.

Savukārt gan tīšās, gan netīšās kļūdas var būt klasificētas:

⁵⁸ Резниченко С.М. *Современные системы внутреннего контроля*. Учебное пособие. Ростов-на-Дону: «Феникс».2015. 510 с. Стр. 387-392. *Autores tulkotais un papildinātais no krievu valodas*

⁵⁹ LR likums no 17.06.1998. "Krimināllikums".

Intelektuālā rakstura kļūdas:

- 1) Apzināta/ neapzināta likumu normu pārkāpšana, kas var izpausties ka nezināšana sakarā ar nepietiekamu grāmatveža kvalifikāciju, sliktām grāmatvedības un nodokļu likumdošanas zināšanām vai mērķtiecīga norāde uz to nezināšanu. Pie tām var pieskatīt arī uzņēmuma grāmatvedības politikas neizstrādāšana vai tas prasību neievērošana un šaja sakarā nepareiza informācijas atzīšana, klasifikācija, attēlošana un atklāšana finanšu pārskatos
- 1) Apzināta/neapzināta uzņēmuma iekšējās kontroles nepilnība, kas varētu būt izveidota mērķtiecīgi, lai veiktu pretlikumiskas darbības vai iestāties kā sekas nezināšanas, nepietiekamas kompetences, profesionālo prasmju, iemaņu un pieredzes trūkuma dēļ.

Materiāla rakstura kļūdas, kas var būt izraisītas neuzmanības vai nodoma rezultātā:

- Apzinātas/neapzinātas mehāniskās kļūdas, kas pieļautas, vācot un apstrādājot datus, uz kuru pamata tiek aprēķināts nodoklis;
- nepareiza nodokļu deklarācijas rindu aizpildīšana, pie nosacījuma, ka nodokļu uzskaites reģistros operācijas ir pilnīgi un pareizi atspoguļotas;
- nepareiza grāmatvedības uzskaites datu pārnese uz nodokļu uzskaites reģistriem;
- aritmētiskās kļūdas, pārrakstīšanās kļūdas un izlaidumi, aprēķinot peļņas nodokļa bāzi;
- informācijas automatizētās apstrādes kļūdas, kas rodas kā pie informācijas ievades nodokļu uzskaites datorprogrammā, tā arī tieši pie programmatūras izmantošanas: pie datu apstrādes, uzglabāšanas un pārraides (atkārtota ievade, datu pazaudēšana, neprecīza noapaļošana);
- nepareizs finanšu un saimniecisko operāciju atspoguļojums grāmatvedības uzskaites kontos;
- nepareizas novērtējuma vērtības, kas rodas faktu neuzskaitīšanas vai nepareizas interpretācijas rezultātā;

Šajā sakarā nodokļa audita procesa un tā laika iegūta informācijas kvalitātes un kvantitātes noteicošais faktors ir nodokļa auditora profesionālās zināšanas un prasmes tās pielietot, jo grāmatvedības datu apstrādes procesa vai grāmatvedības cikla pārzināšana ietekmē pārbaudāmo objektu izlasi, izvirzāmo jautājumu noteikšanu, audita pierādījumu iegūšanas procedūru izvēli un iegūto pierādījumu analīzi un audita slēdzienu.

Šajā sakarā būtu vērts atzīmēt, ka viena no problēmām ar ko saskaras gan NM, gan VID ir neprofesionāli sagatavoti grāmatveži, kuri ir atbildīgi par nodokļu aprēķināšanu. Daļēji tā ir valsts vaina, ka ar nodokļu aprēķināšanu dod iespēju nodarboties grāmatvežiem ar neatbilstošu izglītību. VID nav pietiekama resursu nodrošinājuma, lai pārbaudītu visas organizācijas, tāpēc ir nepieciešams ietekmēt arī privāti praktizējošo grāmatvežu kvalifikācijas paaugstināšanu, ieviešot obligātas prasības grāmatveža amatam.

3.6. EST nolēmumi PVN lietās

Vienā no pēdējām izskatītām lietām (2015.gada 22.oktobra pamatlietā *PPUH Stehcomp*)⁶⁰, pieteicēja, kas vēlējās izmantot savas atskaitīšanas tiesības kā nodokļu maksātājs Sestās direktīvas izpratnē, faktiski ir saņēmusi attiecīgās preces, proti, degvielu, kas norādīta Finnet izsniegtajos rēķinos, un par tām samaksājusi, un pēc tam ir izmantojusi šīs preces saviem ar nodokli apliekamajiem darījumiem. EST sniedz prejudiciālo nolēmumu.

Iesniedzējtiesa balstās uz pieņēmumu, ka pamatlietā aplūkotajā rēķinā minētais darījums nevar dot tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu, jo, pat ja Finnet būtu reģistrēta komercreģistrā, šī sabiedrība, ņemot vērā tiesiskajā regulējuma pamatlietā paredzētos kritērijus, ir jāuzskata par šo degvielas piegāžu datumā neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu. Minētās tiesas skatījumā, šī nepastāvēšana tostarp izriet no tā, ka Finnet nebija reģistrēta kā PVN maksātājs, neizpildīja nodokļu deklarāciju, nemaksāja nodokli un tai nebija koncesijas šķidrā kurināmā pārdošanai. Turklāt pussagruvusī ēka, kurā bija norādīta tās juridiskā adrese, padarot neiespējamu jebkādu saimniecisko darbību.

Uzskatot, ka tāds neeksistējošs saimnieciskās darbības subjekts nevar nedz veikt preču piegādi, nedz izsniegt par tādu piegādi rēķinu atbilstoši attiecīgajiem Sestās direktīvas noteikumiem, iesniedzējtiesa nolēm, ka preču piegāde šīs direktīvas izpratnē nav notikusi, jo nevar konstatēt arī šo preču faktisko piegādātāju.⁶¹

Uz ko Eiropas Savienības Tiesa devusi šādu atzinumu lietā:

“ Sestās direktīvas 77/388/EEK noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar ko nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par tam piegādātajām precēm, pamatojoties uz to, ka rēķinu ir izsniedzis saimnieciskās darbības subjekts, kas, ņemot vērā šajā tiesiskajā regulējumā paredzētos kritērijus, ir jāuzskata par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu, un ka nav iespējams noskaidrot preču faktiskā piegādātāja identitāti, ja vien nav pierādīts, ka, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā

⁶⁰ EST nolēmums lietā C-277/14 no 22.10.2015. Pieejams

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170302&pageIndex=0&doclang=lv&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=12641> (pēdējo reizi skatīts 31.03.2016.)

⁶¹ EST nolēmums lietā C-277/14 no 22.10.2015. Pieejams

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170302&pageIndex=0&doclang=lv&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=12641> (pēdējo reizi skatīts 31.03.2016.)

*pienākums, šis nodokļa maksātājs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka minētā piegāde ir saistīta ar krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai”*⁶².

EST norāda, ka “Nodokļu administrācijai, kad tā ir konstatējusi krāpšanu vai pārkāpumus, ko izdarījis rēķina izsniedzējs, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, ir jāpierāda, ka šā rēķina saņēmējs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai”⁶³

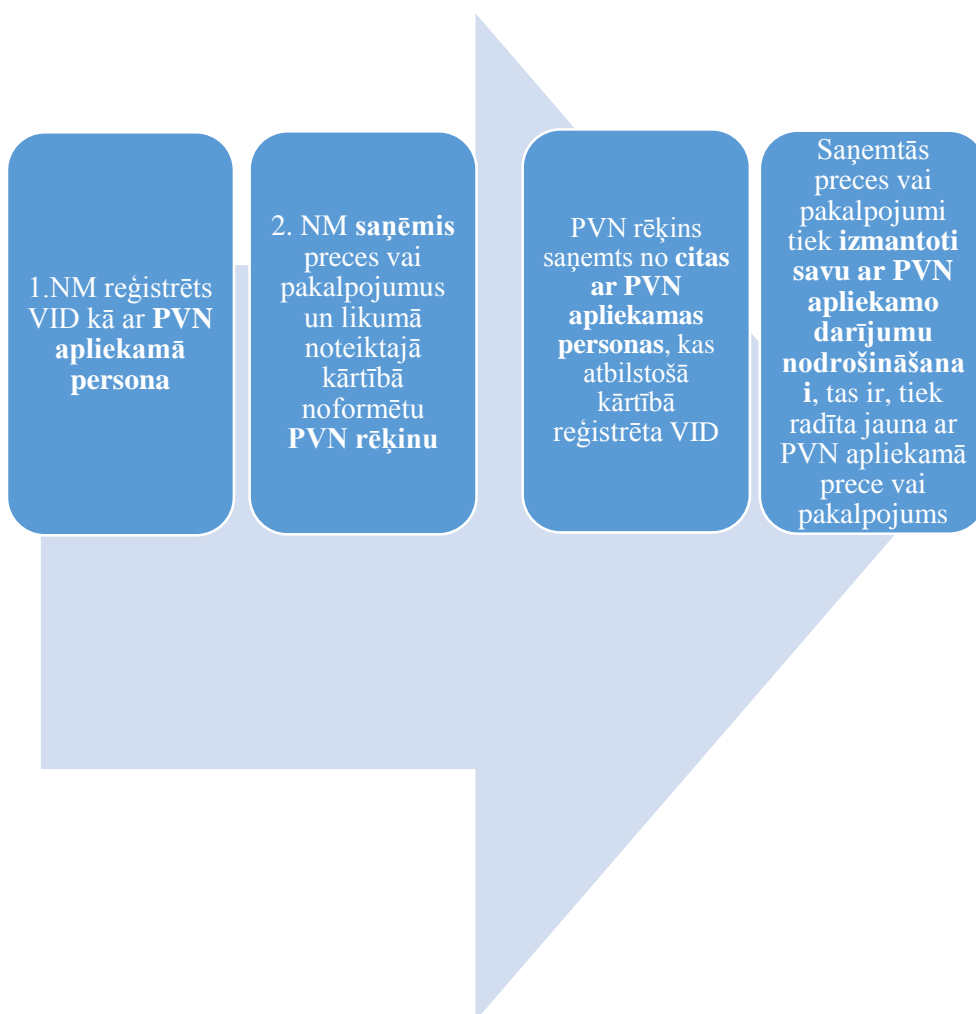
Šis darba uzdevuma ietvaros bija noskaidrot, kādi objektīvie elementi jāievēro, lai pierādītu NM apzināto iesaistīšanos darījumā, kas ir saistīts ar krāpšanu PVN jomā, un izdevas noskaidrot, ka ievērojot audita prakses standartus un pielietojot vispusīgas un plašās zināšanas ir iespējams gūt informāciju no NM sniegtiem dokumentiem, kas būtu pietiekama, lai izdarīt attiecīgus secinājumus. Savukārt, tiesas kompetencē jānoskaidro un jāizvērtē lietas faktiskie apstākļi, lai noraidītu vai apstiprinātu izvirzamus argumentus.

⁶²EST nolēmums lietā C-277/14 no 22.10.2015. Pieejams <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170302&pageIndex=0&doclang=lv&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=12641> (pēdējo reizi skatīts 31.03.2016.)

⁶³ turpat

4. VID APKOPOTA PRAKSE PVN AUDITA LIETĀS

Apkopojot LR AT sniegtās atziņas, lai piemērotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, jāveic tādu darbību konsekvence, lai gūtu pārliecību par četru priekšnosacījumu iestāšanos, kas izskaidroti AT tiesu prakses LR likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas normas interpretējumā kas attēlots 4.1. att:



4.1. attēls LR AT judikatūrā atzītie 4 priekšnosacījumi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību rašanai.

1. priekšnosacījuma izpildes prasības:



4.2. attēls. Formālās pārbaudes 1.solis

VID, izmantojot VID reģistra informāciju par reģistrācijas periodu, veic pārbaudi, vai NM attiecīgajā periodā bija reģistrēts kā PVN maksātājs, lai piemērotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Priekšnosacījuma izpildes prasība - PVN statusa spēkā esamība uz konkrēto brīdi., 4.2. attēls.

2. priekšnosacījuma izpildes prasības:



4.3. attēls. Formālās pārbaudes 2.solis

VID veic PVN rēķina analīzi, veicot formālo pārbaudi uz visu likumā norādīto rekvizītu esamību un, veicot to saturisko analīzi, lai konstatētu, vai darījums vispār faktiski noticis. Balstoties uz filozofijas likumiem, jebkurš priekšmets vai parādība var būt analizēta no divu konceptuālu jēdzienu puses - pēc tās formas un satura. Forma un saturs neraksturo pašu parādību un realitāti, bet gan realitātes būtību. Ar “formu” saprot priekšmeta ārējo izskatu, par ko šajā kontekstā ir uzskatāms PVN rēķins (4.2. attēls) un to rekvizītu pilnīgums saskaņā ar likumu, bet ar “saturu” — saturu, to, ko burtiskā nozīmē satur priekšmets, t.i., analizējot priekšmeta vai darījuma ekonomisko un juridisko būtību. Vērtējot priekšmetu vai darījumu, kā faktiski notikušu vai nenotikušu, tiek pārkāpti divi konceptuāli jēdzieni, jo, skatot formu, tiek izpildīta tikai vērtēšana pēc formāla jēdziena, taču vērtēšana, vai darījums faktiski ir noticis vai nav noticis, ir ārpus saturiskā jēdziena. Vērtēšana pēc satura izpaužas to analīzē pēc ekonomiskās vai juridiskās būtības, un ar to ir iespējams noteikt vienīgi to, vai darījums tika veikts savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, vai bija radīta jauna ar PVN apliekamā prece vai pakalpojums vai nē, t.i., ceturtā priekšnosacījuma izpildes prasību vērtēšana.

Iegūstot audita pierādījumus ar mērķi izteikt savu viedokli par to, vai darījums ir noticis vai nav, pēc būtības, VID veic izmeklēšanas darbības, vadoties pēc patiesības principa, kas vērsta uz objektīvas realitātes noskaidrošanu, t.i., uz patieso apstākļu noskaidrošanu, kas ir tiesas kompetencē. Ja tiek noskaidrots, ka patiesie lietas apstākļi atšķiras no NM deklarētajiem, tiek rezumēts, ka PVN rēķinā ir norādīts fiktīvs darījums. Tomēr, lai noskaidrotu patiesos lietas apstākļus, nepietiek ar to, ka VID izvērza attiecīgo hipotēzi. Patiesie lietas apstākļi var tikt apstiprināti ar pārbaudīto, likumiski iegūto informāciju – ar tiešo audita pierādījumu palīdzību. Savukārt, netiešo pierādījumu kopums var tikai norādīt uz iespējamo darījuma fiktīvo raksturu. Traktējot darījumu kā fiktīvu, jākonstatē tā fiktīvais raksturs un jāklasificē dokumentu kā neīstu vai izdomātu, kam, kā jau noskaidrots, piemīt būtiska atšķirība. Fiktīvisms var atklāties, veicot ne tikai dokumentālās pārbaudes, ieskaitot ekspertīzes, bet arī pielietojot kvalitatīvas analītiskās procedūras. Tomēr daudz kas ir atkarīgs no pielietojamās aprēķina metodikas, kas var būt kļūdaina, bet, kā zināms, apšaubāmu finanšu rādītāju aprēķina metodiku izmantošana noved pie apšaubāmiem secinājumiem.

3. priekšnosacījuma izpildes prasības:



4.3. attēls. Formālās pārbaudes 3.solis

VID, izmantojot VID reģistra informāciju par reģistrācijas periodu, veic pārbaudi par to, vai NM partneris attiecīgajā periodā bija reģistrēts kā PVN maksātājs, lai piemērotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Priekšnosacījuma izpildes prasība - PVN statusa spēkā esamība uz konkrēto brīdi., 4.3. attēls.

4. priekšnosacījuma izpildes prasības:



4.4. attēls. Formālās pārbaudes 4.solis

Pēc autores domām, vērtējot priekšnodokļa tiesību atzīšanu, kā jau minēts, ir jāvērtē nevis pēc fiktīvisma pazīmēm, it īpaši, kad tam trūkst objektīvu pierādījumu, bet jākonstatē, vai saņemtās preces vai pakalpojumi tiek vai tika **izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai**, tas ir, vai tiek radīta jauna ar PVN apliekamā prece vai pakalpojums (4.4. attēls). . No tā ir secināms, ka pareizāk būtu neizvirzīt argumentu, ka tādi darījumi nav bijuši, bet noliegt izdevumus kā nepamatotus nodokļu mērķiem, attiecībā uz to novirzīšanu ienākuma gūšanai (“grāmatvedības ienākumu un izdevumu saskaņošanas princips”). Turklāt radušos izdevumu novērtējums nav jāuzrāda kā ekonomiski pamatots vai nepamatots, tāpēc ka šajā gadījumā VID rīkojas ārpus savu pilnvaru ietvariem, testējot līdzekļu izmantošanas lietderību, bet ir jāvērtē vienīgi jēdziena “nav ienākumi – nav izdevumi” ietvaros, t.i., ja šie izdevumi nav noveduši pie ienākuma gūšanas, kas apliekams ar PVN, tad arī nav tiesību atskaitīt PVN priekšnodokli no šādiem darījumiem.

Turklāt, no darījumu fiktīvuma noteikšanas viedokļa, pēc autores domām, liela problemātiskuma apstākļos noteikt darījuma veikšanas vai neveikšanas faktu pagātnē var tikai ar vienu, kas norāda instrumentu. Dokumenta testēšana uz iespējamo fiktīvumu ir naudas līdzekļu kustības analīzes rezultātu un pavadošo dokumentu esamība, un tajās ietverta informācijas analīze. Fiziskā fakta konstatēšana vai darījums bijis vai nav retrospektīvā griezumā sagādā un prasa laika apjomīgu un materiāltehnisko resursu pielietošanu no VID puses, kas arī neietilpst VID pienākumos. Parasti NM rūpējas par nepieciešamo dokumentu iesniegšanu, un ir grūti pierādāms fakts par to iespējamo fiktīvumu, ja nav konstatētas atklātas un pierādāmas pazīmes.

Problēma, kas tiek aplūkota šajā darbā, slēpjas tajā faktā, ka arī esošā tiesu prakse ļauj VID atteikt piemērot tiesības uz PVN priekšnodokli, pārkāpjot Latvijas Republikas normatīvo aktu noteikumus un starptautiski pieņemtās auditoru prakses vispārēji valdošos pieņēmumus.

Aplūkojot to no operāciju fiktīvuma viedokļa, kad nav patiesībā veikto operāciju uzskaites vai arī notiek to operāciju uzskaitē, kuras patiesībā netika veiktas, bet ir notikusi tikai formāla dokumentu noformēšana, lai iegūtu finansiālas priekšrocības, ir secināts, ka šajā gadījumā nav nepieciešamības veikt visaptverošu pierādīšanu attiecībā uz neatbilstībām, bet ir pietiekami ar to, ka tiek pierādīta tiesiskā pamatojuma nodokļu priekšrocību piemērošanai neesamība, kad jautājums par vajadzības vai pamatotības novērtēšanu nav izskatāms tā neesamības dēļ, tas nozīmē, ka, ja darījums tiek atzīts kā fiktīvs, pārējie priekšnoteikumi netiek vērtēti. Savukārt, pēc autores domām, darījuma tiesiskais pamatojums, kas izriet no likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas, tiesiskās normas neizriet no darījuma esamības konstatēšanas, bet tā fakta izvērtēšanas un pierādīšana, kas ļauj izsekot, vai šī darījuma rezultāts noveda pie jaunās preces vai pakalpojuma rašanās, kas tiek aplikts ar PVN. Darbojoties otrādi, argumenta par darījuma neesamību izvirzīšana

ievērojami atvieglo VID darbu, tomēr izanalizēto tiesas lēmumu piemēros ir skaidri redzams, ka daudzos gadījumos VID nav pietiekamu pierādījumu savas pozīcijas par darījuma fiktīvisma argumentēšanai, bet ir tikai neapstiprināta hipotēze. Šai sakarā nodokļu strīdu risināšanas esošā prakse satur būtiskus trūkumus, kuri ļauj praktiski uz likumīgiem pamatiem aizskart likumīgi nevainīgas personas attiecībā uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību piemērošanu, jo trūkst pierādījumu, kurus nepamatoti pieprasa VID, lai atzītu darījuma likumību. Patiesībā tas ir likumības, tiesiskās palāvības principa pārkāpums, jo tiesas universāli pielieto analogijas principu.

Neskatoties uz ES tiesu praksi, LR VID plaši izmanto PVN papildnodokļa praksi saistībā ar anulētajiem darījumiem, pamatojoties uz nepietiekamiem audita pierādījumiem, un, dažkārt neiesniedzot nepieciešamos pierādījumus vispār, pārnesot pierādīšanas slogu uz NM un faktisko apstākļu noskaidrošanas slogu - uz tiesu. Tas rada lielas grūtības, jo apstrīdētie darījumi vairumā gadījumu ir notikuši pagātnē, tāpēc nodokļu maksātājam ir grūti, bet dažkārt neiespējami pierādīt darījuma izcelsmes faktu, kā vien tikai ar saglabāto dokumentu palīdzību.

Nākamais moments, kas saistīts ar VID darbību nekonsekvenci, ir saistīts ar soda pasākumu īstenošanu, kad ļaunprātīgu nodomu ir konstatējis auditors vai tiesa, kas ir vēl neskaidrāks no vienlīdzīgās attieksmes pret NM principa viedokļa.

Administratīvā atbildība par nodokļu pārkāpumiem nav saistīta ar izvairīšanos no nodokļu samaksas, bet kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu samaksas faktiski ir administratīvā atbildība. Pamatojums administratīvai atbildībai ir nodokļu institūciju atklāts nodokļu parāds, bet ne izvairīšanās no nodokļu samaksas fakts. Savukārt, izanalizētajos tiesu spriedumos un LR judikatūrā, viens no nodokļu maksātāja tiesību uz PVN priekšnodokli neatzīšanas nosacījumiem ir nodoma fakta konstatēšana (zināja vai vajadzēja zināt). Sekojot loģikas likumiem, ja nodokļa maksātājs ir zinājis, ka iesaistās vai piedalās viltus shēmā fiskālo priekšrocību iegūšanai, tad acīmredzams ir nodoms un sekojoši izvairīšanās no nodokļu samaksas fakts.

Šajā sakarā kļūst aktuāls un neizprotams jautājums, kāpēc VID politika par darījumu anulēšanu vai neatzīšanu priekš PVN tiek novadīta tikai likuma ietvaros par PVN un likuma par nodokļiem un nodevām ietvaros, aprēķinot soda sankcijas, nevis vērsta uz nodokļa maksātāja sodīšanu par mēģinājumu izvairīties no nodokļu samaksas, nodokļu auditoram konstatējot faktu un/vai saskaņā ar tiesas spriedumu.

Autore uzskata par nepieciešamu pievērst uzmanību informācijas nodošanas izmeklēšanas operatīvajām institūcijām praksei - atbildīgo personu veiktajiem preventīvajiem un izskaidrošanas vai arī nepieciešamības gadījumā soda pasākumiem.

Tiesu spriedumu, bet tieši VID izvirzīto argumentu analīzes gaitā, sakarā ar kuriem darījumi netiek atzīti, galvenie ir VID iesniegumi, ko zināja vai ko vajadzēja zināt. Bez pierādījumiem šis apgalvojums ir pārāk skaļš, kas balstās uz subjektīviem secinājumiem. Auditoru praksē auditoru slēdzienā ir nepieļaujami secinājumi par tām vai citām darbībām, ir pieļaujama vien to vai citu grāmatvedības vai finanšu un ekonomisku faktu konstatācija ar pievienotiem audita pierādījumiem.

Toties tiesu kompetencē ietilpst faktisko apstākļu pārbaudīšana un konstatēšana uz pušu iesniegto pierādījumu pamata un sprieduma pasludināšana, rezultātā gala verdikts ir jāpasludina tiesai – notiesājošs, ja pastāv izvairīšanās no nodokļu samaksas pierādījumi (pierādījumi, kas iesniegti un apstiprina, ka nodokļu maksātājs zinājis vai viņam vajadzēja zināt par piedalīšanos krāpnieciskā shēmā) vai arī attaisnojošs, tiem iztrūkstot.

Ir loģiski, ka, ja tiesa atzīst nodokļa maksātāja darbības par krāpnieciskām, tad nodokļu dienestam ir pienākums nodot šo informāciju kā pamatu izmeklēšanas un operatīvajām institūcijām krimināllietas ierosināšanai par izvairīšanos no nodokļu samaksas.

Acīmredzami un neloģiski ir tas, ka noziegums, kas tiek raksturots ar nelielu bīstamības pakāpi sabiedrībai, tiek izskatīts administratīvā tiesā tikai uz priekšnodokļa, apstrīdēto darījumu priekšmetu pamata un netiek nodots kriminālvajāšanai, atklājot faktu, kas apstiprina nodoma par nodokļa maksātāja izvairīšanos no nodokļu samaksas esību. Šis moments ir jāpārskata, lai noteiktu nodokļu maksāšanas disciplīnu.

Starp aplūkotajiem tiesas spriedumiem gandrīz nav atrādāmo tiešo pierādījumu, kas pierāda, bet ir netiešo pierādījumu kopums, kas liecina par iespējamiem pārkāpumiem, uz ko VID balsta savus argumentus.

Pētot tiesu lēmumus un ES judikatūru aplūkojamo jautājumu risināšanā, var secināt, ka ES prakse atšķiras no pielietotās prakses Latvijā. Kā jau tika atzīmēts, viena no galvenajām pierādīšanas problēmām ir objektīvu pierādījumu, kuri liecinātu par nodokļu maksātāja ļaunprātīgu nolūku vai par to, ka darījums nav noticis, iegūšana. Šos pierādījumus, pēc autores domām, var iegūt tikai ar operatīvās izmeklēšanas palīdzību, kas neietilpst VID kontroles dienesta pilnvarās, veicot nodokļu auditu. Sekojoši, lai varētu atbilst ES praksei jautājumos par tiesību uz PVN priekšnodokli piemērošanu, ir nepieciešams pārskatīt pieeju, ko īsteno VID un arī nodokļa audita veikšanas un nepieciešamo audita pierādījumu iegūšanas metodi.

SECINĀJUMI

1. Problēmas aktualitāte saistīta ar reāli nepiedzenamo nodokļu summas īpatsvara palielināšanos LR kopējā budžeta struktūrā, kas veido nozīmīgu daļu valsts budžeta esošos un nākotnes ieņēmumos. Šī problēma atspoguļojas arī LR VK un EK dokumentos un atskaitēs;
2. Tika secināts, ka papildus nodokļu samaksas summas veidojas kontroles nodokļu pārbaūžu – nodokļu auditu – rezultātā. Visstrīdīgākais atbildētājs strīdos ar NM pēc TIS administratīvo tiesu datiem ir LR VID, priekšmets – apstrīdamie PVN darījumi priekšnodokļa piemērošanā. Sakarā ar to tika veikts mēģinājums izskaidrot nodokļu audita metodes un procedūras veikšanas paņēmienus PVN audita ietvaros, apkopojot attiecīgos audita pierādījumu kvalitāti noteicošos kritērijus, lai tādus varētu izmantot tiesā;
3. Nodokļu audita pārskats nevar kalpot par patstāvīgu pierādīšanas līdzekli tiesā, audita pārskatā secinājumiem jābūt nepārprotamai un loģiskai saiknei ar iegūtajiem objektīvajiem pierādījumiem;
4. Objektīvie pierādījumi pēc SRS ir kvalitatīvi un kvantitatīvi kritēriji: attiecināmība un pietiekamība;
5. Pierādījumu attiecināmība un pietiekamība ir atkarīga no to uzticamības un pilnīguma, kas, savukārt, ir atkarīgs no audita pierādījuma iegūšanas avotiem un formām, ko nosaka nodokļu auditora profesionālās prasmes un kompetences līmenis;
6. Ir neiespējami izdarīt viennozīmīgus secinājumus par to, ka audita metodes, kas tiek izmantotas nodokļu pārbaudēs un attiecīgi audita pierādījumu iegūšanas procedūras tiek pielietotas saskaņā ar vispāratzītu auditu praksi pēc SRS standartiem. Dotie apstākļi ir pretrunā ar auditoru darba standartiem un ētikas kodeksu, tādējādi noniecinot auditora profesijas prestižu, veicot revīziju neatkarīgi no tā, kas ir audita mērķis, tas ir, neatkarīgi no finanšu vai nodokļu pārbaudes;
7. Audita pierādījumu iegūšanas procedūras, lai iegūtu audita pierādījumus, galvenokārt, tiek sašaurinātas līdz formālai dokumentu pārbaudei, netika konstatēta kvalitatīva papildus analītisko procedūru pielietošana un NM izstrādātās iekšējās uzņēmuma kontroles novērtējumu sistēmas;
8. Ir piefiksēts, ka VID nodokļu auditu pārskatos un slēdzienos pieļauj subjektīvus secinājumus, kas nav apstiprināti ar pietiekamiem un pieņemamiem audita pierādījumiem, pārliekot pierādīšanas slogu uz NM, kas ir pretrunā ar izveidojušos judikatūru un vispārējiem tiesību principiem;

9. Izejot ārpus savu pilnvaru robežām, VID ļauj veikt faktisko apstākļu novērtējumu, patstāvīgi pieņemot un interpretējot nodokļu likumdošanas normas, it īpaši to likumu normas, kas attiecas uz PVN, kaut gan saskaņā ar LR demokrātisko iekārtu šādas privilēģijas ir tikai tiesām;
10. VID izvirza nepareizas pozīcijas, argumentējot tās ar no konteksta izrautām tēzēm no analogiskām tiesvedībām, kā arī ignorējot ES uzstādīto tiesu praksi. VID uzdevums lielākajā daļā gadījumu, kad darījums netiek atzīts, noved pie nodokļu maksātāja ļaunprātības konstatēšanas;
11. Saskaņā ar esošo tiesu praksi ļauno nodomu var konstatēt tad, ja tiek konstatēts, ka darījums nav ticis veikts, bet dokumenti tikuši noformēti tikai formāli, un persona zinājusi par tās veiktās darbības ļaunprātīgu raksturu;
12. Lai pierādītu augstāk minēto hipotēzi, nepieciešams atjaunot faktiskos lietas apstākļus. Ņemot vērā to, ka katrs saimnieciskās darbības fakts ir atspoguļojams dokumentāli, galvenais audita pierādījumu iegūšanas veids nodokļu audita robežās ir dokumentu pārbaude, līdz ar ko tas nav pietiekams, lai apstiprinātu ļauna nodoma esamību;
13. Lai iegūtu objektīvus audita pierādījumus, pielieto audita procedūru un analīzes kopumu, ņemot vērā fiktīva dokumenta pazīmes, liekot vērtējumu pēc trim kritērijiem: formālais, atbilstība, spēkā esamība;
14. Autore izvirza versiju par to, ka dotā retrospektīvo datu atjaunošanas procedūra ir grūti izpildāma, ņemot vērā materiālo resursu patēriņu vai dažos gadījumos pat neiespējama rūpīgi noformētu dokumentu dēļ;
15. Strīdos par NM tiesību pielietošanu, piemērojot PVN priekšnodokli, tiek pielietota LR AT judikatūra, kas sniedz galvenās vadlīnijas PVN likumu normu interpretēšanā;
16. Tiesas sēdēs tiek pieņemti NM nelabvēlīgi lēmumi, balstoties uz VID iesniegtiem un objektīvi nepārbaudāmiem pierādījumiem. Kritizētas tiek tikai VID izvirzītās īpaši neloģiskās, absurdās hipotēzes. Ar šādu praksi tiek grauti vispārēji tiesību principi un godprātīgu NM tiesības;
17. Atsevišķi momenti, kas skar VID lēmumu objektivitāti, ir pretrunā ar EST lēmumiem. Kaut gan šajā darbā netika veikta EST lietu pierādījumu analīze, tajā pašā laikā, analizējot LR tautas vārdā tapušos tiesas spriedumus, ir secināts, ka VID viedoklis ir balstīts uz pierādījumiem, kurus SRS skatījumā nevar atzīt par objektīviem, t.i., pietiekamiem un attiecināmiem;
18. Maģistra darbā tiek secināts, ka, visticamāk, dotā problēma ir nepārdomātas nodokļu politikas, tieši preventīvā mehānisma un represīvā rakstura nodokļu administrēšanas pasākumos, sekas.

PRIEKŠLIKUMI

Līdz ar to autore piedāvā šādus ieteikumus ieviešanai, strādājot pie aplūkoto problēmu cēloņsakarību izpētes un risinājumu meklēšanas:

1. **Nodokļu maksātājiem** aktīvi jāpiedalās komunikācijā ar VID nodokļu auditoriem jau nodokļu audīta sākum sarunās un noteikti aktīvi jāiesaistās savu tiesību pierādīšanā pirmstiesas posmā, līdz VID ģenerāldirektores galīgā lēmuma pieņemšanai, aktīvi iesaistoties informācijas sniegšanā un īpaši nobeiguma sarunas tapšanā;
2. **VID vadības** pienākums ir sagatavot tādu speciālistu nodokļu audīta veikšanai, kas var kvalitatīvi sagatavot un veikt profesionālo nodokļu audītu, atbilstoši Starptautiskajai revīzijas standartu praksei, lai gūtu vispusīgus un objektīvus pierādījumus, kas neapšaubītu pierādījumu kvalitāti gan vietējā, gan valsts mērogā. Tādā veidā būtu nodrošināta valsts interešu aizsardzība pret negodīgiem NM, bet tajā pašā laikā neaizskartu godīgu NM tiesiskās intereses;
3. **LR Augstākās tiesai** jāatjauno prakses apkopojums “Par Pievienotās vērtības nodokļa tiesību normu interpretāciju un piemērošanu”, kas nav aktualizēts astoņu gadu garumā, līdz ar ko trūkst jaunākie nolēmumi, kas atrodami ES judikatūrā un atspoguļo aktuālo praksi PVN likuma piemērošanas normās;
4. **LR likumdevējam** Demokrātiskās valsts pienākums ir veidot tādu taisnīgu valsts pārvaldes mehānismu, kas ļautu, nepārkāpjot vienas grupas intereses, nodrošināt citas grupas tiesību aizsardzību. Tādēļ nav pieļaujams, lai nodokļu optimizācija, kas liecina par atklātu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tiktu sodīta administratīvo lietu ietvaros. Tāpēc, ja ar tiesu spriedumu ir konstatēts NM ļaunprātīgs nodoms, balstoties uz pārbaudītiem objektīviem pierādījumiem, tad šis pārkāpums nevar vairs tikt izskatīts likuma par PVN ietvaros un kā sods nevar būt darījuma anulēšana – informācija par konstatēto faktu šādā gadījumā jānodod izmeklēšanas institūcijām lietas ierosināšanai par izvairīšanos no nodokļu samaksas.
5. **VID.** Lai reālāk attēlotu praksi, VID pozīcija nedrīkst beigties ar mēģinājumu atklāt ļaunprātīgu nodomu, bet jāizmanto četri nosacījumi pirmsnodokļu tiesību atzīšanai saskaņā ar

spēkā esošajiem kritērijiem, jāizskata grāmatvedības principu kritēriji, tas ir, ieņēmumu un izdevumu atbilstība. Ja saimnieciskās darbības veikšanas laikā nav ieviestas jaunas preces vai pakalpojumi, ir aprēķināts un samaksāts PVN, tad priekšnodoklis nevar tikt atzīts;

6. **LU JF.** Par obligātu juristu sagatavošanas studiju programmās ieviest studiju kursu “Tiesu grāmatvedība”, lai studenti gūtu izpratni par grāmatvedības uzskaiti, kā arī pārzinātu iespējas, kā ar audita palīdzību iegūt nepieciešamos pierādījumus noziedzīgajos nodarījumos, kas saistīti ar ekonomikas jomu;
7. **LU EVF.** Ieviest nodokļu audita kursu profesionālajai bakalaura “Grāmatvedība: analīze un audits” studiju programmai, lai veicinātu studentu grāmatvedības, analīzes un audita iemaņu praktisko pielietošanu. Lai sintezējot studiju kursus “Audits”, “Iekšējās kontroles sistēma”, “Finanšu analīze” iegūtās zināšanas un prasmes un juridiskās tehnikas pamatzināšanas, sagatavotu augsti kvalificētus speciālistus konkurētspējīgam darbam valsts iestādēs.

IZMANTOTĀS LITERATŪRAS UN AVOTU SARAKSTS

1. Administratīvā procesa likums. LR likums no 01.02.2004. "Latvijas Vēstnesis", 164 (2551), 14.11.2001. Spēkā esošs (ar grozījumiem 19.03.2013. ieskaitot). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=55567>
2. Par grāmatvedību. LR likums no 14.10.1992. "Ziņotājs", 44, 12.11.1992. (ar 05.12.2013. grozījumiem ieskaitot). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=66460> (skatīts 13.05.2016)
3. Krimināllikums. LR likums no 17.06.1998. "Latvijas Vēstnesis", 199/200 (1260/1261), 08.07.1998., "Ziņotājs", 15, 04.08.1998. Spēkā esošs (ar grozījumiem 21.04.2016. ieskaitot). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=88966>
4. Par nodokļiem un nodevām. LR likums no 02.02.1995. "Latvijas Vēstnesis", 26 (309), 18.02.1995. Spēkā esošs (ar 16.12.2015. grozījumiem ieskaitot). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=33946>
5. Pievienotās vērtības nodokļa likums. LR likums no 29.11.2012. "Latvijas Vēstnesis", 197 (4800). Spēkā esošs (ar grozījumiem 17.12.2015. ieskaitot). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=253451>
6. Par pievienotās vērtības nodokli. LR likums no 09.03.1995. Stājas spēkā: 01.05.1995. "Latvijas Vēstnesis", 49 (332), 30.03.1995., "Ziņotājs", 9, 11.05.1995. Zaudējis spēku no 01.01.2013. Pieejams: <http://likumi.lv/ta/id/34443-par-pievienotas-vertibas-nodokli>
7. Par tiesu varu. LR likums no 15.12.1992. "Ziņotājs", 1, 14.01.1993. Spēkā esošs (ar grozījumiem 18.06.2015. ieskaitot). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=62847>
8. Par Valsts Ieņēmumu Dienestu. LR likums no 28.10.1993. "Latvijas Vēstnesis", 105, 11.11.1993., "Ziņotājs", 34, 09.12.1993. (ar grozījumiem 18.06.2015. ieskaitot). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=59902>

9. Valsts pārvaldes iekārtas likums. LR likums no 06.06.2002. "Latvijas Vēstnesis", 94 (2669), 21.06.2002. Spēkā esošs (ar 22.10.2015. grozījumiem ieskaitot). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=63545>
10. Administratīvo pārkapumu kodekss. "Ziņotājs", 51, 20.12.1984. Spēkā no 07.12.1984. 9ar 21.04.2016. grozījumiem ieskaitot). Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=89648#p159.8>
11. **Liede A. Kriminālprocess un tiesu pierādījumi.** 3.izdevums. Rīga : Izdevniecība "Zvaigzne", 1971. 370.lpp.
12. **Administratīva procesa likuma komentāri.** A un B daļa. Autoru kolektīvs. Dr.iur. J.Briedes zinātniskajā redakcijā. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013. 1058. lpp.
13. **Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия.** Краткий курс лекций. 3-е издание. Москва: Рерайт, Юнити, 2015. 19.с.
14. **Кеворкова Ж. А. Аудит (схемы, таблицы, комментарии.** Учебное пособие. М: «Проспект», 2015. 230 с.
15. **Попова В. Налоговый аудит.** Учебно-методическое пособие. М: «Дело и сервис», 2015. 200 с. Стр.85.
16. **Резниченко С.М. Современные системы внутреннего контроля.** Учебное пособие. Ростов-на-Дону: «Феникс» 2015. 510 с. Стр. 389
17. **Суйц В. П. Аудит общий, банковский, страховой.** Учебник. М: «Инфра-М» 2000. 556 с. Стр. 156.
18. Commission Staff working document. Country Report Latvia 2015. Brussels, 26.02.2015. Pieejams: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/cr2015_latvia_en.pdf
19. VK revīzijas ziņojums Nr.2.4-1-39/2014 par Latvijas Republikas 2014.gada pārskatu „ Par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem”. Pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2014/2.4-1-39_2014/sgp_zinojums_01102015.pdf

20. Ifinances.lv žurnāls Nr.8 (21) augusts. Rīga: Izdevniecība SIA "Izdevniecība iŽurnāli", 2015. 58.lpp.
21. Commission Staff working document. Country Report Latvia 2015. Brussels, 26.02.2015. Pieejams: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/cr2015_latvia_en.pdf
Pēdējo reizi skatīts: 20.05.2016.
22. Profesionālo grāmatvežu ētikas kodeksa rokasgrāmata (IESBA Profesionālu grāmatvežu ētikas kodekss). Pieejams: <http://lzra.lv/files/SRS/2014-IESBA-Handbook-Final-tracked-changes.pdf>.
23. Starptautiskie revīzijas standarti. Pieejami: <http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>
24. Eiropas Savienības tiesas nolēmumi. Pieejami: <http://at.gov.lv/lv/judikatura/est-judikatura/aktualie-nolemumi/#3>
25. LR Augstākās Tiesas prakses apkopojums administratīvajās lietās likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā. Pieejams: <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkpojumi/administrativajas-tiesibas/>
26. LR Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 2.aprīļa spriedums lietā Nr. Nr. A420267414. Nav publicēts.
27. LR Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 25.novembra Nr. A420566112. Nav publicēts.
28. LR Administratīvās rajona tiesas Liepājas tiesu nama 2014.gada 13.novembra spriedums lietā Nr. A420243414. Nav publicēts.
29. LR Administratīvās rajona tiesas Rēzeknes tiesu nama 2015.gada 23.janvāra spriedums lietā Nr. A420403512. Nav publicēts.
30. LR VID mājaslapas publicētie materiāli.
31. LR TIS mājaslapas publicētie dati.