

LATVIJAS UNIVERSITĀTE
JURIDISKĀ FAKULTĀTE
PILNĀ LAIKA KLĀTIENES NODAĻA

PVN priekšnodokļa atskaitīšanas juridiskās īpatnības.

BAKALaura DARBS

Autors: **Sandra Bukovska**

Studenta apliecības Nr.: sb06033

Darba vadītājs: Profesors Jānis Lazdiņš

RĪGA 2015

ANOTĀCIJA

Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību pareiza izmantošana mūsdienās ir aktuāla problēma. Bieži šīs tiesības tiek liegtas nepamatoti, ka arī ļaunprātīgi izmantotās, pretlikumīgi samazinot valsts budžetu. Pētījuma mērķis ir izskaidrot, kā ir jāinterpretē tiesību normas, kuras regulē šīs tiesībās, kādos gadījumos rodas tiesības uz Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanu, kā tās var izmantot Eiropas Savienībā. Ka arī raksturot atbildību par nepamatoti atskaitītām priekšnodokļa summām, soda veidus, nodokļu revīzijas lēmumu apstrīdēšanas tiesības. Pētījuma rezultātā autors izvirzīja dažus priekšlikumus, kā atrisināt šo problēmu, papildinot Administratīvo procesa likumu un citus saistošus normatīvus aktus ar Anglijas Pievienotās vērtības nodokļa akta normām.

Atslēgvārdi: Pievienotās vērtības nodokļa likums, priekšnodoklis, neitralitātes princips, krāpšana nodokļu jomā.

ANNOTATION

The correct use of the rights for the deduction of input tax is an acute problem today. These rights are often wrongly denied that abuse, unlawfully used by reducing the national budgets. The aim of the study is to explain how the law is interpreted, the law which governs the cases in which have the right to input tax deduction of value added tax, as they can be used in the European Union. That also describe the responsibility for the wrongly deducted input tax amounts of tax audits, the right of appeal. As a result, the study author put forward some of the proposals on how to resolve this problem, supplementing the Administrative Procedure Law and other binding laws and regulations with the provisions of the Value Added Tax Act.

Keywords: value added tax law, pretax, the principle of neutrality, tax fraud.

SATURA RADĪTĀJS

IEVADS	5
1. PVN IDEJA EIROPAS SAVIENĪBĀ.....	6
1.1. PVN Neitralitātes princips	11
1.2. PVN objekts un teritoriālā darbības jomā.....	15
1.3. Atbrīvojumi no PVN.....	19
2. PRIEKŠNODOKĻA JĒDZIENS NODOKĻU TIESĪBĀS	23
2.1. Priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi.....	28
2.2. Apliekamie un neapliekamie darījumi	33
2.3. Priekšnodokļa atskaitīšanas liegšanas pamati.....	35
3. PRIEKŠNODOKĻA ATSKAITĪŠANAS LIKUMĪBAS PĀRBAUDE UN TĀS PROBLĒMAS	39
3.1. Saimnieciskās darbības nodrošināšana	42
3.2. Pierādīšanas pienākums	44
3.3. Nodokļa rēķins	47
4. SODĀMAS ATBILDĪBAS NOSACĪJUMI PVN PRIEKŠNODOKĻA JOMĀ	51
4.1. Krāpšanas nodalīšana no izvairīšanās no nodokļu nomaksas	58
4.2. Noziedzīgā nodarījuma krāpšana tiesiskais sastāvs	60
4.3. Noziedzīgā nodarījuma izvairīšanās no nodokļu nomaksas tiesiskais sastāvs	63
KOPSAVILKUMS.....	71
Izmantotās literatūras saraksts:.....	74

IEVADS

Nodokļu sistēma ir viena no galvenajiem instrumentiem, lai regulētu valsts ekonomiskās attiecības un tendences.

Nodokļi ir nepieciešamās saites starp ekonomiskām attiecībām sabiedrībā no valstiskuma rašanās brīža. Galvenais budžeta formulēšanas avots ir nodokļu maksājumi. No tiem īsteno valsts un sociālās programmas, izveido fondus, kas kopumā nodrošina valsts esamību un to funkcionēšanu. Izņemot tīri finansiālo funkciju, nodokļu mehānismus izmanto valsts ietekmēšanai ekonomikas ražošanā, uz tās dinamiku un struktūru, kā arī uz tās stāvokli un virzienu, apjomiem un patēriņa kvalitāti. Tas viss nosaka nodokļu sistēmas svarīgumu valsts struktūrā un sabiedrībā, tās pareizas funkcionēšanas pareizību un visu sabiedrības locekļu nodokļu pienākuma izpildes nepieciešamību. Kā savā laikā ir teicis Bendžamins Franklins: „Šajā pasaulē ir divas neizbēgamas lietas, tās ir nāve un nodokļi”.

Kopš iestāšanās Eiropas Savienībā Latvijā ir notikusi Pievienotās vērtības nodokļa evolūcija. Tagad nodokļa normatīvā bāze ir nostabilizējusies un autora mērķis šajā darbā ir noskaidrot pievienotās vērtības nodokļa svarīgākās atšķirības pazīmes - priekšnodokļa juridiskās īpatnības.

Šī tēma ir aktuāla mūsdienās, jo nepareiza vai ļaunprātīga Pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa sistēmas piemērošana, var kaitēt gan valsts budžetam, gan godīgiem nodokļa maksātājiem.

Priekšnodokļa juridiskās īpatnības Latvijā un Eiropas Savienībā zinātniskajā literatūrā nav pietiekoši skaidri aprakstītas, tās galvenokārt veido Eiropas Savienības tiesas un nacionālas tiesas prakse. Apkopojot tās, var izcelt dažas problēmas priekšnodokļa atskaitīšanas jomā, tās ir tiesības uz atskaitīšanu, liegšanas pamati, kādi ir atbrīvojumi, kādam ir jāizskatās nodokļa rēķinam, kādi ir apliekamie un neapliekamie darījumi u.c. Vispirms ir jānoskaidro - kāda ir Pievienotās vērtības nodokļa ideja, kādi ir tā objekti, teritoriālā darbības joma, mērķis un princips.

Pievienotās vērtības nodokļa vienotu sistēmu ES regulē Eiropas Savienības tiesību akti, kā arī dalībvalstu nacionālie likumi.

1. PVN IDEJA EIROPAS SAVIENĪBĀ

Saskaņā ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, Pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā PVN) ir vispārējs patēriņa nodoklis, ko piemēro komercdarbībai, kas ietver preču ražošanu un izplatīšanu, un pakalpojumu sniegšanu.¹

Latvijas likumdošanā PVN regulē Pievienotās vērtības nodokļa likums. Ar Pievienotās vērtības nodokļa likumu tiek pārņemta Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīva 2010/45/ES, ar kuru grozīja Direktīvu 2006/112/EK (PVN 6. Direktīva). No 2013. gada spēkā esošais regulējums PVN jomā definē PVN, kā patēriņa nodokli, kas tiek, iekļauts preces vai pakalpojuma cenā, un to samaksā preces vai pakalpojuma gala patērētājs.

Pievienotās vērtības nodokļa likums nosaka nodokļa maksātājus, ar nodokli apliekamos darījumus un to ar nodokli apliekamo vērtību, preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas vietu, nodokļa likmes un atbrīvojumus no nodokļa, prasības nodokļa maksāšanai un administrēšanai, kārtību, kādā nodoklis maksājams valsts budžetā, noteikumus priekšnodokļa atskaitīšanai un nodokļa atmaksāšanai, kā arī citus noteikumus nodokļa piemērošanai iekšzemē un atbildību par šā likuma pārkāpumiem.²

PVN standartlikme Latvijā ir 21 procents, samazinātā likme ir 12 procenti, kā arī piemēro 0 procentu likmi atsevišķām preču piegādēm un pakalpojumiem.³

Viena no PVN pamatiezīmēm ir tāda, ka šis nodoklis ir tieši proporcionāls attiecīgo preču un pakalpojumu cenai. Tas nozīmē, ka visi piegādātāji PVN samaksā piedalās proporcionāli kopējai summai, kas ir saņemta par pārdotajām precēm.⁴

PVN mērķis, tā kā visiem nodokļiem ir budžeta papildināšana, PVN sistēmas mērķis ir aplikēt ar nodokli vienīgi galīgo patērētāju.⁵

Pievienotās vērtības nodokļa likumā noteikta gan vispārīgā, gan PVN „reversā” (apgrieztā) maksāšanas kārtība darījumiem, kas veikti starp reģistrētiem nodokļa maksātājiem iekšzemē. Ir

¹Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EC par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, pieejams: https://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/regulas/2013/2006-112%20konsolideta%20versija.pdf, aplūkots 2015. gada 9. maijā.

²Pievienotās vērtības nodokļa likums, izdošanas vieta: Rīga, Latvijas Vēstnesis, 2. pants.

³Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/nodoklu_politika/pievienotas_vertibas_nodoklis/no_2013_gada_speka_es_osais_regulejums/.

⁴EST Apvienotās lietas C-249/12 un C-250/12 sprieduma 28 punkts.

⁵EST spriedums lietā *Elida Gibbs*, 19. punkts, un 2011. gada 9. decembra rīkojumu lietā C-69/11 *Connoisseur Belgium*, Krājums, I-191. lpp., 21. punkts, EST apvienotās lietas C-249/12 un C-250/12 34. punkts.

jāatzīmē, ka vispārīgās PVN piemērošanas kārtības gadījumā preču (pakalpojumu) saņēmējs var būt arī ar PVN neapliekamā persona, kurai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli.

PVN „reversā” (apgrieztā) maksāšanas kārtība piemērojama Pievienotās vērtības nodokļa likumā noteiktām preču vai pakalpojumu kategorijām, ja preču piegādātājs (pakalpojumu sniedzējs) un preču (pakalpojumu) saņēmējs ir reģistrēti PVN maksātāji un darījums veikts iekšzemē.

PVN „reversā” (apgrieztā) maksāšanas kārtība Latvijā ieviesta:

- kokmateriālu piegādei un ar to saistītiem pakalpojumiem
- metāllūžņu piegādei un ar to saistītiem pakalpojumiem (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 143.pants) – no 2011. gada 1. oktobra;
- būvniecības pakalpojumiem (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pants) – no 2012. gada 1. janvāra.⁶

PVN ir faktiski vienīgais nodoklis, kas paredz atprasīt samaksāto priekšnodokli. Atšķirībā no akcīzes nodokļa pievienotās vērtības nodoklis tiek iekasēts no tā maksātājiem katrā ar nodokli apliekamo preču pārdošanas gadījumā. Saimnieciskās darbības veicējs šo nodokli pieskaita preces/ pakalpojuma cenai un kad patērētājs samaksā par precī vai pakalpojumu, saņemtais PVN jāiemaksā valsts budžetā.⁷

Nodokļa maksātājs ir persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta. Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrūpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par saimniecisku darbību. Darbības, ko veic nodarbinātās un citas personas, ciktāl tās ar darba devēju saista darba līgums vai jebkādas citas juridiskas saites, kas rada darba devēja un darba ņēmēja tiesiskās attiecības, neuzskata par darbībām, ko veic patstāvīgi. Par reģistrētu nodokļa maksātāju uzskata arī fiskālo pārstāvi un PVN grupu.⁸

Fiskālais pārstāvis ir reģistrēts nodokļa maksātājs, kurš, pamatojoties uz rakstveida līgumu, maksā nodokli valsts budžetā un pārstāv citas dalībvalsts nodokļa maksātāju vai trešās valsts vai trešās teritorijas nodokļa maksātāju šādos darījumos:

⁶ Pievienotās vērtības nodokļa likums, izdošanas vieta: Rīga, Latvijas Vēstnesis 141., 142.,143. pants.

⁷ Lukašina O. Nodokļu sistēma un tās nianse, izdošanas vieta: Rīga, Merkūrijs LAT, 2000. gads. 67. lpp.

⁸ Pārstrādāta Sestā Direktīva 77/388/EEK - Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EC par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu; tā ir vienota bāze, kas kopš pieņemšanas grozīta vairāk nekā 30 reizi. Tajā kodificēti Direktīvas 77/388/EEK noteikumi, sākot no 2007. gada 1. janvāra, negrozot spēkā esošo tiesību aktu būtību, pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/lv/txt/html/?uri=uriserv:l31057&qid=1431185717628&from=en>, apskatīts 2015. gada 9. maijā.

- veicot preču importu ar turpmāku šo preču piegādi citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam,
- veicot preču importu ar turpmāku šo preču piegādi iekšzemē,
- saņemot preces iekšzemē, ja šīs preces saņemtas nolūkā tās eksportēt tālāk un novietotas muitas noliktavā vai akcīzes preču noliktavā, un, veicot šo preču tālāko eksportēšanu,
- veicot preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā, ja šīs preces iegādātas nolūkā tās eksportēt tālāk un novietotas muitas noliktavā vai akcīzes preču noliktavā, un veicot šo preču tālāko eksportēšanu;
- veicot preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā, ja šīs preces faktiski saņemtas iekšzemē nolūkā tās piegādāt uz citu dalībvalsti.⁹

PVN grupu PVN likums definē, kā divu vai vairāku nodokļa maksātāju grupu, kas atbilst PVN likuma nosacījumiem, izveidotu uz PVN grupas dibināšanas līguma pamata savstarpēju darījumu veikšanai iekšzemē un reģistrētu Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.¹⁰

Ja vienkārši aplikt saimnieciskā darījuma veicēja piegādātās preces vai sniegtos pakalpojumus ar 21 procentu likmi, no kuras attiecīgi katrs preču vai pakalpojuma saņēmējs iemaksās nodokli valsts budžetā (ieņēmumi no realizācijas bez netiešajiem nodokļiem). Tad tas būs nevis PVN, bet apgrozījuma nodoklis. Piemēram, preču piegādātājs pārdod preci par 20 eiro, un izejmateriālus, lai izgatavotu šo preci bija iegādājies par summu 10 eiro. Tad pievienotā vērtība, kas tiek aplikta ar PVN, ir 10 eiro, tāpēc, ka preču piegādātājs šiem 10 eiro pievienoja savu darbu, savu peļņu un preci piedāvā preču saņēmējam par 20 eiro. Attiecīgi PVN maksājams no starpības starp preču saņēmēja iekasēto PVN summu, un iegādājoties izejmateriālus samaksāto PVN vērtību. ($4.20 - 2.10 = 2.10$). Tātad PVN tiek iekasēts no pircējiem kā apgrozījuma nodoklis (no pilnas preces cenas), bet iemaksāts budžetā (pēc speciālas pārrēķināšanas) jau kā pievienotās vērtības nodoklis. Šāds nodokļa pārrēķins tiek izdarīts katru mēnesi (dažreiz retāk) speciālā pievienotās vērtības deklarācijā. Tās veidlapa un aizpildīšanas kārtība noteikta LR MK 2013. gada 15. janvāra noteikumos Nr.40 un VID metodiskajos norādījumos.¹¹

Nodokļu kontroli veic nodokļu administrācija – Latvijā tas ir Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk VID), ar kuru uzņēmumam pārskata gada beigās ir jāsalīdzina norēķini par nodokļu

⁹ Pievienotas vērtības nodokļa likums, izdošanas vieta: Rīga, Latvijas Vēstnesis, 1. panta 5.punkts

¹⁰ Pievienotas vērtības nodokļa likums, izdošanas vieta: Rīga, Latvijas Vēstnesis, 1. panta 16.punkts

¹¹ Lukašina O. Nodokļu sistēma un tās nianses, izdošanas vieta: Rīga, Mērkurijs LAT, 2000. gads, 67. -68. lpp.

maksājumiem.¹² Nodokļu administrācijas tiesības nosaka likums „Par nodokļiem un nodevām”, likums "Par Valsts ieņēmumu dienestu" un citi likumi.¹³

Līguma par Eiropas Savienības darbību (LESD) 13. pants nosaka, ka „Savienība paredz pasākumus, lai izveidotu iekšējo tirgu vai nodrošinātu tā darbību saskaņā ar attiecīgajiem Līgumu noteikumiem,(...) iekšējais tirgus aptver telpu bez iekšējām robežām, kurā saskaņā ar Līgumiem ir nodrošināta preču, personu, pakalpojumu un kapitāla brīva aprīte, (...) Padome pēc Komisijas priekšlikuma nosaka pamatnostādnes un nosacījumus, kas vajadzīgi, lai visās attiecīgajās nozarēs nodrošinātu līdzsvarotu attīstību.¹⁴ PVN un tā harmonizācija aizņem būtisku vietu kopējā tirgus veidošanā, attiecībā uz Eiropas integrācijas projektu. LESD 113.pants nosaka, ka „Padome saskaņā ar īpašu likumdošanas procedūru pēc apspriešanās ar Eiropas Parlamentu un Ekonomikas un sociālo lietu komiteju, ar vienprātīgu lēmumu pieņem noteikumus par tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem, akcīzes nodokļiem un citiem netiešajiem nodokļiem tiktāl, ciktāl tāda saskaņošana ir vajadzīga, lai nodrošinātu iekšējā tirgus izveidi un darbību un novērstu konkurences izkropļojumus”.¹⁵

Padomdevēju komiteja pievienotās vērtības nodokļa jautājumos (PVN komiteja) ir norādījusi, savā 101. tikšanās protokolā, ka tiesības uz PVN atskaitīšanu ir viens no galvenajiem pamatprincipiem ES PVN sistēmā un ir apliekamo personu fundamentālās tiesības.¹⁶

Kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.¹⁷

Pat ja kopējā PVN sistēma ES pilnīgi nesaskaņo likmes un atbrīvojumus, tās mērķim vajadzētu būt konkurences izlīdzināšanai, jo katras dalībvalsts teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no ražošanas un izplatīšanas ķēdes garuma.¹⁸

Par katru darījumu PVN, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenas pēc attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem piemērojamas likmes, uzliek pēc tam, kad atskaitīts dažādām izmaksu

¹²Krogzeme. H. Nodokļu finanšu un grāmatvedības pamati, izdošanas vieta: Rīga 2011. Rīgas Tehniskā universitāte Inženierkomunikācijas un vadības fakultāte Starptautisko Ekonomisko sakaru un muitas institūts Muitas un nodokļu katedrā, 285 lpp.

¹³Likums par nodokļiem un nodevām, izdošanas vieta: Rīga, Latvijas Vēstnesis, 17. pants

¹⁴Eiropas Savienības oficiālais vēstnesis, Līguma par Eiropas Savienības darbību konsolidēta versija, pieejams http://www.cfla.gov.lv/userfiles/files/Zi%C5%86u%20dokumenti/Ligums_par_ES_darbibu.pdf.

¹⁵ Ibid.

¹⁶Pieejams:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf, apskatīts 2015. gada 9. maijā

¹⁷ Eiropas Parlamenta un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva, Nr. 2006/112/EK par kopējo PVN sistēmu, OVI 347, 11.12.2006, 2. pants.

¹⁸ Ibid. preambulas Nr. 7. apsvērumš.

sastāvdaļām tieši piemērotais PVN. Kopējo PVN sistēmu piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.¹⁹

No augstāk minētām tēzēm autors var izdarīt secinājumu, ka PVN ir vispārējs patēriņa nodoklis, ko piemēro komercdarbībai, kas ietver preču ražošanu un izplatīšanu, un pakalpojumu sniegšanu. Sestā PVN direktīvā 77/388/EK un tās konsolidētā versija 2006/112/EK reglamentē kopējās PVN sistēmas ieviešanu Eiropas Savienībā (ES). Latvijā PVN nodokli regulē „Pievienotās vērtības nodokļa” likums, kura normas pārņemtas no minētam direktīvām.

Kopējā PVN sistēma attiecas uz precēm un pakalpojumiem, ko patēriņam pērk un pārdod ES teritorijā. Nodokli aprēķina pēc precēm un pakalpojumiem pievienotās vērtības katrā ražošanas un izplatīšanas posmā.

PVN atšķiras no apgrozījuma nodokļa ar tā atskaitīšanas kārtību valsts budžetā. Jo pēdējam tā ir daudz vienkāršāka, apliek ar procentiem un iekasē, bet PVN valsts budžetā atskaita tikai samazinot šo summu ar saimnieciskās darbības nodrošinājumam izlietotām vai arī vēl izlietojamām izmaksām, veidojot priekšnodokli. Turklāt reģistrētam nodokļa maksātājam vēl jāpārlicinās par savām tiesībām šo priekšnodokli atskaitīt. Galu galā PVN sedz galapatērētājs, un tas izpaužas kā preču un pakalpojumu gala cenai pieskaitīti procenti. Šī gala cena ir kopējā vērtība, kas pievienota katrā ražošanas un izplatīšanas stadijā. Preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs (nodokļa maksātājs) par precēm vai pakalpojumiem samaksāto PVN maksā valsts nodokļu iestādēm, iepriekš atskaitot PVN, ko tas jau samaksājis saviem piegādātājiem.

Šāds mehānisms nozīmē, ka nodoklis ir neitrāls un nav atkarīgs no darījumu skaita.

¹⁹ Ibid.

1.1. PVN Neitralitātes princips

Vispārējie principi, ieskaitot tiesību principus, ir diezgan mīksti un elastīgi, tie nenosaka uzreiz atbildi uz kādu specifisku jautājumu tiesību jomā, jo vairāk nenorāda uz kādas konkrētas naudas summas samaksu.

Piemērojot principus ES tiesībās nodokļu jomā ir vēl lielāks izaicinājums nekā piemērojot tos nacionālajās tiesībās, tāpēc ka nacionālās tiesībās likumdevējs izmanto stingras nostājas, kuru principu kur piemērot, savukārt nacionālā Tiesa tos pielieto.²⁰

Daudzi tiesību principi ir iekļauti Eiropas tiesību sistēmā. Daži izriet no starptautiskajiem līgumiem, daži ievesti ar Eiropas Savienības tiesas (turpmāk EST) spriedumiem, bet daži principi, kuri acīmredzami sekmē Eiropas līgumu darbību, netiek atzīti.²¹

PVN likmju atbrīvojumi, darbības sfēra (nodokļu maksātāji un apliekamie darījumi), nodokļu bāze un nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas noteikumi saimnieciskajā darbībā ir tiesiski harmonizēti. Šī sfēra izskatās līdzīgi kā pārejās nacionālo tiesību sfēras nodokļu jomā, un ir visvairāk iekļaujama nacionālajos normatīvajos aktos. Tāpēc jautājumi, kuri mūsdienās rodas saistība ar PVN, ir līdzīgi tradicionālajiem nodokļu tiesību jautājumiem, tādiem kā: vai nodokļu maksātājs vai darījums pieskaitāms pie PVN nodokļa darbības sfēras? Personai vai darījumam ir atbrīvojums? Kāda nodokļu likme ir pielietojama precēm, un vai nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, un vai darījums attiecas pie apliekamiem darījumiem?

Tomēr šī jomā ir principu subjekts. Dominējoši principi ir: neitralitātes un īpaši neitrālā ietekme uz konkurenci, aizliegums ļaunprātīgi izmantot ES un nacionālo likumu, kā arī aizliegums piemērot jebkādu nodokli, kas bremzē preču brīvo apgrozījumu, un aplikšana ar nodokli galamērķa valstī.²²

PVN neitralitātes princips atspoguļojas atskaitīšanas sistēmā, kas ir sistēma, kuras mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļu maksātāju no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ar noteikumu, ka minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN.²³

²⁰Legal principles in EU tax law 29.lpp.

²¹Ibid. 35 lpp

²²Ibid.40 lpp.

²³EST spriedums lietā *Malburg*, Nr. C-204/13, 41. punkts un tajā minētā judikatūra.

PVN sistēma ir visvienkāršākā un neitrālākā, ja nodokli uzliek cik iespējams vispārīgi, aptverot gan visas ražošanas un izplatīšanas stadijas, gan pakalpojumu sniegšanu. Tādēļ iekšējā tirgus un dalībvalstu interesēs ir pieņemt kopēju sistēmu, kas attiecas arī uz mazumtirdzniecību.²⁴

Lai tiktu nodrošināta PVN neitralitāte, dalībvalstīm to iekšējā tiesību sistēmā ir jāparedz iespēja koriģēt rēķinā nepamatoti norādītos nodokļus, ja rēķina izrakstītājs pierāda savu labticību. Tomēr, ja rēķina izrakstītājs savlaicīgi ir pilnībā novērsis nodokļu ieņēmumu apdraudējumu, atbilstoši PVN neitralitātes principam nepamatoti izrakstītais PVN var tikt koriģēts un dalībvalstis šādu korekciju nedrīkst padarīt atkarīgu no minētā rēķina izrakstītāja labticības. Šī korekcija nedrīkst būt atkarīga no nodokļu administrācijas rīcības brīvības.²⁵

Atšķirībā no vienlīdzīgas attieksmes principa ES tiesībās, attiecībā uz PVN, neitralitātes principam nav „konstitucionāla” statusa. Dažās EST lietās tiesa interpretēja neitralitātes principu, kā līdzvērtīgu vai pielīdzināmu vienlīdzīgās attieksmes principam²⁶, bet dažās lietās tiesa norāda, ka principiem savā starpā ir jāatšķiras: „Tomēr nodokļu neitralitātes princips PVN jomā ir uzskatāms par vienlīdzīgas attieksmes principu, kas nosaka, ka salīdzināmas situācijas nevar vērtēt atšķirīgi, ja vien šī atšķirība nav objektīvi pamatota. Tomēr, kaut arī nodokļu neitralitātes principa neievērošana var tikt konstatēta tikai konkurējošu uzņēmumu starpā, par vispārīgā vienlīdzīgas attieksmes principa pārkāpumu nodokļu jomā var liecināt cita veida diskriminācija, kas ietekmē uzņēmējus, kuriem noteikti, nav jābūt konkurentiem, bet kuri tomēr atrodas salīdzināmā stāvoklī citās tiesiskajās attiecībās²⁷. No tā izriet, ka vienlīdzīgas attieksmes princips nodokļu jomā neatbilst nodokļu neitralitātes principam.

Neitralitātes principa galvenā loma ir aizsargāt pilsoņus, kuri maksā nodokļus pret patvaļīgiem lēmumiem likumdošanas un tiesu līmenī.²⁸ Kā arī principu izmantošana ļauj mums lemt ļoti sarežģītas situācijas, pamatojoties uz principu daudzveidību un elastīgumu, kuru loma ir nevis sasniegt nekustāmo patstāvīgumu, bet panākt graciozi pieņemamu taisnīgumu.²⁹

²⁴Padomes Direktīvas 2006/112/EK 5. preambula

²⁵EST spriedums lietā *Rusedespred*, Nr. C-138/1, 26. un 27. punkts un tajos minētā judikatūra

²⁶EST spriedumi lietās no: 2010. gada 10. jūnijā Nr. C262/08, *CopyGene A/S v. Scatteministeriet*, 2011. gada 10. novembra Nr. C – 259/10 *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs v. The Rank Group PLC*, 36. punkts, 2012. gada 15. novembra spriedums lietā *Finanzamt Steglitz v. Ines Zimmermann* Nr. C-174/11, 33.punkts.

²⁷EST spriedums lietā no 2013. gada 25. aprīļa *European Commission v. Kingdom of Sweden*, Nr. C-480-10 17. punkts., 2008. gada 10. aprīļa spriedums lietā *Marks & Spencer*, Nr. C-309/06, Krājums, I-2283. lpp., 49. un 51. punkts.

²⁸Legal principles in EU tax law 49. Lpp.

²⁹Ibid.49.lpp.

Slavenie Adāma Smita nodokļu kanoni, kurus var uzskatīt par patiesiem nodokļu principiem, var sniegt norādījumus likumdevējam, bet tiesību iztulkošanā tie praktiski neder.³⁰

Ar PVN neitralitātes principu katrā preču kustības posmā nodokļa maksātājs kompensē savas izmaksas un palielina nodokli jaunizveidotai preces vērtībai. Galu galā, no gala preču vai pakalpojuma saņēmēja iekasē lielāko nodokli valsts budžetam, kas valstij ir ļoti efektīvi.

PVN iekasētājs ir katrs saimnieciskās darbības veicējs visa preču aprites ķēdē, līdz gala pārdošanai. Respektīvi, valsts no ieņēmumiem atskaita PVN, kas ir samaksāts, iegādājoties preces. Tas arī ir būtiskais PVN princips – tiesības uz PVN atskaitīšanu, lai kompensētu samaksāto nodokli ar budžeta starpību, tas ir aktuāli, ja pastāv atskaitīšanas avots - "saņemtais PVN."

Aprakstītā veidā izpaužas sistēmas mijiedarbības PVN ekonomiskā daba. PVN kompensācijas mērķis (norēķins)- ir katrā ražošanas posmā aplikt ar doto nodokli: darba algu, procentus, nomas maksu, peļņu un citus ražošanas faktoros. Pārdevējs nenes nekādu ekonomisko apgrūtinājumu, iegādājoties preces savai saimnieciskai darbībai, tāpēc ka saņem kompensāciju no valsts par jebkuru nodokļa summu, kas tika samaksāta piegādātājiem (norēķinu sistēma).

PVN neitralitātes uzdevums ir novirzīt nodokli uz gala patērētāju. Pēdējais maksā šo nodokli, kā daļu no gala preču pārdošanas cenas un to nav iespējams kompensēt. Tādējādi PVN ir patēriņa nodoklis, kas apgrūtina gala patērētāju.³¹

Savukārt, pasākumi, kurus dalībvalstis var noteikt, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šādi noteikto mērķu sasniegšanai. Tādējādi tos nedrīkst izmantot tādā veidā, ka tie ietekmētu PVN neitralitāti, kas ir, kā jau tika minēts kopējās PVN sistēmas pamatprincips, kurš ieviests ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā.³²

Ir secināms, ka PVN (pēc mērķa) ir neitrāls nodoklis, jo samazinājuma mehānisms nodrošina, ka ES dalībvalstu teritorijā līdzīgām precēm un pakalpojumiem piemēro vienādu nodokli, neatkarīgi no preču vai pakalpojumu ražošanas ilguma un izplatīšanas veida.

Praksē tomēr šāda neitralitāte pastāv dažreiz tikai teorētiski, ne vienmēr mērķis tiek sasniegts, nodokļu maksātāji nav labi organizēti, sakarā ar nepilno likumdošanu vai Direktīvas nepareizas ieviešanas iekšējās tiesībās, vai vienkārši neproduktīva PVN noteikumu piemērošana

³⁰Ibid.37 lpp.

³¹Глухов В. В., Дольде И. В. Налоги теория и практика. Учебное пособие, издательство «Специальная Литература» г. Санкт – Петербург, 1996.г. 89. lpp.

³²EST spriedums lietā *Rusedespred*, C-138/12, 28. un 29. punkts un tajos minētā judikatūra.

Nodokļu administrācijās un Tiesās. PVN biežāk nekā nepieciešams kļūst par izmaksām nodokļu maksātājiem un diktē nodokļu maksātājiem, kā ir jāorganizē sava saimnieciskā darbība.

Nodokļu neitralitātes princips nav primāro tiesību aktu noteikums, bet gan interpretācijas princips, kurš ir jāņem vērā vienlaikus ar atbrīvojumu šauras interpretācijas principu.³³

³³ 2012. gada 19. jūlija spriedums lietā *Deutsche Bank*, Nr. C-44/11, 45. punkts.

1.2. PVN objekts un teritoriālā darbības jomā.

Nodokļa objekts ir pievienotā vērtība. Pēc savas ekonomiskās būtības to veido samaksāta darba alga un peļņa, kas gūta saimnieciskās darbības rezultātā, bet materiālu un citu izmaksu būtība ir iepriekšējo posmu pievienotā vērtība. Tā, kā pievienotā vērtība ir vienāda ar naudas summu, ko saimnieciskās darbības veicējs saņēma no preču vai pakalpojuma saņēmēja un samaksā par saņemtiem pakalpojumiem vai materiāliem, teorētiski izšķir trīs PVN aprēķināšanas mehānismus:

1. Summēšanas nodoklis (Additive VAT) ir nodoklis, kas piemērots noteiktai vērtībai, kuru veido darba samaksa un peļņa pirms nodokļiem;
2. Starpības nodoklis (Subtraction VAT) ir nodoklis, kas piemērots starpībai starp pārdošanas ieņēmumu un materiālu iegādes un citu ārējiem piegādātājiem samaksāto izdevumu kopsummu;
3. Fakturrēķinu nodoklis (CreditInvoice VAT) ir piemērots jebkuram darījumam.

Fakturrēķina nodokļa aprēķināšanas veids ļauj arī izmantot vairākas nodokļa likmes, katram darījumam pielietot savu likmi.³⁴

Starpība starp saņemto nodokli (tax on sales) un samaksāto (input tax credit) nodokli (priekšnodokli) veido budžetā maksājamo nodokli vai no budžeta atmaksājamo nodokli.

Tieši fakturrēķinu PVN ir tas, kas tiek izmantots ES valstīs, ņemot vērā iespēju piemērot dažādas likmes konkrētiem darījumiem.

Pārrobežu tirdzniecībā, atkarībā no tā, kādai pievienotai vērtībai tiek pielietots nodoklis, var izšķirt divus PVN veidus:

1. Gala mērķa PVN (Destination VAT) nodoklis ir atkarīgs no patēriņa (gala patēriņa) vietas un valstī imports ir aplikts ar PVN, bet eksports netiek aplikts (parasti PVN ir pēc gala mērķa principa);
2. Izcelsmes PVN (Origin VAT) nodokļa piemērošana atkarīga no izcelsmes (ražošanas vietas) un eksports ir aplikts izcelsmes valstī, bet imports, netiek aplikts. Izcelsmes PVN

³⁴Ketners. K. Nodokļu teorijas pamati, izdošanas vieta: Rīga, RTU izdevniecība, 2006. gads, 125 lpp.

veids nav ideāls un būtībā stimulē ārvalstu preces, paaugstinot cenas vietējas izcelsmes precēm.³⁵

PVN objekti ir :

1. Preču piegāde par atlīdzību;
2. Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību;
3. Preču imports;
4. Preču iegāde Eiropas Savienības (turpmāk – ES) teritorijā, arī nodokļa maksātāja preču pārvietošana no citas ES dalībvalsts uz iekšzemi šīs personas uzņēmējdarbības nodrošināšanai iekšzemē;
5. Preču piegāde ES teritorijā, arī nodokļa maksātāja preču pārvietošana no iekšzemes uz citu ES dalībvalsti šī nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības nodrošināšanai citā ES dalībvalstī;
6. Neregistrēta nodokļa maksātāja vai personas, kas nav nodokļa maksātājs, veiktā jaunu transportlīdzekļu iegāde ES teritorijā;
7. Neregulāri veiktas jaunu transportlīdzekļu piegādes uz citu ES dalībvalsti.

No PVN viedokļa jebkuru darījumu var ietvert trijos dažādos ES ģeogrāfiskajos apgabalos:

- attiecīgajā ES dalībvalsts teritorijā;
- ES teritorijā. Tā kā starp dalībvalstīm nepastāv robežas attiecībā uz preču piegādi ES teritorijā, jēdzienus imports un eksports starp ES dalībvalstīm nepiemēro. Tā vietā preču piegādes starp dažādām ES dalībvalstīm – dalībvalsts lieto – ES iekšējo darījumu jēdzienu, un tirdzniecībā sauc par ES iekšējām piegādēm un pirkumiem ES iekšienē.
- Darījumi ar trešajām valstīm (kas nav ES), kuros lieto jēdzienus importu un eksportu.³⁶

PVN par sniegtajiem un saņemtajiem pakalpojumiem ir maksājams tajā valstī, kura tiek uzskatīta par šo pakalpojumu sniegšanas vietu. Līdz ar to, lai noteiktu, kā piemērot PVN sniegtajiem pakalpojumiem un pareizi izrakstīt nodokļa rēķinu, kā arī iekļaut šo darījumu deklarācijā, ir jānoteic sniegtā pakalpojuma sniegšanas vieta.³⁷

Pievienotās vērtības likums par pakalpojuma sniegšanas vietu nosaka:

³⁵Ketners K., Pētersone M. Eiropas Savienības nodokļu politika, Mācību līdzeklis, izdošanas vieta: Rīga 2014. gads RTU Izdevniecība, 183. -184. lpp.

³⁶Fundamentals of Vat January 2015, Antonio Calisto Pato, VAT territorial scope

³⁷Putniņa R. Pakalpojumu sniegšanas vieta un PVN piemērošana, publicēts: lfinances.lv Nr. 10 (11) Oktobris 2014, 12.lpp.

- Pamatprincipus („19. Pants „Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanas vispārīgie noteikumi”) un
- izņēmumus (20.–30. Panti, kuri nosaka speciālus pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanas principus atsevišķiem, šajos pantos minētajiem pakalpojumiem).

Ja pakalpojums tiek sniegts nodokļa maksātājam, tad tā sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja:

- saimnieciskās darbības mītnes vieta;
- pastāvīgas iestādes atrašanās vieta, ja pakalpojums tiek sniegts pakalpojuma saņēmēja pastāvīgai iestādei, kas neatrodas šīs personas saimnieciskās darbības mītnes vietā, vai
- pakalpojuma saņēmēja deklarētā dzīvesvieta, bet, ja tādas nav, - pastāvīgas uzturēšanās vieta, ja pakalpojuma saņēmējam nav saimnieciskās darbības mītnes vietas vai pastāvīgas iestādes.

Ja pakalpojums tiek sniegts personai, kas nav nodokļa maksātājs (visbiežāk fiziskai personai), tad tā sniegšanas vieta ir pakalpojuma sniedzēja:

- saimnieciskās darbības mītnes vieta;
- pastāvīgas iestādes atrašanās vieta, ja pakalpojums tiek sniegts pakalpojuma sniedzēja pastāvīgai iestādei, kas neatrodas šīs personas saimnieciskās darbības mītnes vietā, vai
- saņēmēja deklarētā dzīvesvieta, bet, ja tādas nav, - pastāvīgas uzturēšanās vieta, ja nav iepriekšējās divas pozīcijas.

Darījuma partneru statusu noteikšanā izmantojama Padomes 15.03.2011. Regula Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības sistēmu (turpmāk Regula). Regula ir tieši piemērojama. Regula nosaka daudz precīzākus kritērijus un pierādījumus, darījuma partnera statusa noteikšanai, nekā PVN likuma noteiktais.

Ja pakalpojuma saņēmējs veic saimniecisku darbību ES, tad tas uzskatāms par PVN nodokļa maksātāju PVN likuma izpratnē, ja:

- Pakalpojuma saņēmējs ir paziņojis savu individuālo PVN maksātāja numuru, un šis numurs ir derīgs.

- Pakalpojuma saņēmējs savā valstī vēl nav reģistrējies kā nodokļu maksātājs, bet var iesniegt pierādījumus, ka tas ir iesniedzis pieteikumu PVN numura saņemšanai.³⁸

PVN likums saimnieciskās mītnes vietu definē, kā nodokļa maksātāja pamata saimnieciskās darbības veikšanas vietu, kur atrodas nodokļa maksātāja vadība un tiek pieņemti galvenie ar saimniecisko darbību saistītie administratīvie lēmumi.³⁹

Ja pakalpojumu saņēmējs darbojas tikai vienā valstī, tad mītnes vietas noteikšana grūtības nerāda, bet ja vairākās, tad noteicošais kritērijs būs - kur tiek pieņemti saimnieciskās darbības vadības lēmumi.⁴⁰

Kā jau iepriekš tika minēts, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 20. - 30. pants nosaka izņēmumus no pamatprincipa. Piemēram, saistībā ar nekustāmā īpašuma atrašanās vietu. Sniegšanas vieta būs nekustāmā īpašuma atrašanās vieta, nevis pakalpojuma saņēmēja mītnes vieta.⁴¹

Autors var papildināt, ka 2015. gadā ES sastāv no 28 valstīm, dažās dalībvalstīs iekšējās teritorijās, nav piemērojama PVN sistēma, piemēram, Kipra, Livinjo vai Kanāriju salas, kā arī ir valsts teritorijas, kuras nav uzskatāmās par ES teritorijām, t.i., piemēram, Vatikāns, Farēru salas, Grenlande, kur arī netiek piemērota aprakstītā PVN sistēma.

Ir secināms, ka, ja Latvijas PVN maksātājam nav informācijas vai pierādījumi par to, ka viņa darījuma partneris citā dalībvalstī ir reģistrēts ar derīgo PVN reģistrācijas numuru, vai ka partneris ir iesniedzis iesniegumu tā saņemšanai, tad atbilstoši Regulai pakalpojuma saņēmēju nevar uzskatīt par nodokļu maksātāju Pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē, pat ja tas veic saimniecisko darbību citā valstī. Kā arī pirms pieņemt lēmumu par PVN piemērošanu jāpārbauda, vai nepastāv likuma speciāls regulējums sniegšanas vietas noteikšanā. Ja tāds nepastāv ir piemērojami aprakstītie pamatprincipi.

³⁸ Padomes 15.03.2011. Regula Nr. 282/2011, pieejams: <http://www.l2d.lv/leul.php?i=3490>, apskatīts 2015. gada 18. maijā.

³⁹ Pievienotās vērtības likums, izdošanas vieta: Rīga, Latvijas Vēstnesis, 1. panta 11.punkts.

⁴⁰ Putniņa R. Pakalpojumu sniegšanas vieta un PVN piemērošana, publicēts: Ifinances.lv Nr. 10 (11) Oktobris 2014, 14.lpp.

⁴¹ Ibid.

1.3. Atbrīvojumi no PVN

Termins atbrīvojumi ir pielietojams visās PVN sistēmās, lai apzīmētu darījumus, par kuriem neiekasē nodokli, pakalpojuma sniedzējām nav jāiekasē nodokļi, saistībā ar atbrīvojuma nosacījumu pastāvēšanu, kā arī nav tiesības atskaitīt priekšnodokli par šiem darījumiem.⁴²

Saskaņā ar Direktīvas Nr. 2006/112/EK 132.pantu dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

- pakalpojumus, ko sniedz valsts pasta dienesti, izņemot pasažieru pārvadājumus un telekomunikāciju pakalpojumus, kā arī ar tiem saistītu preču piegādi;
- slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes;
- medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;
- cilvēka orgānu, asiņu un mātes piena piegādes;
- pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātās zobu protēzes
- pakalpojumus, ko sniedz neatkarīgas personu grupas, kuru darbība ir, atbrīvota no PVN vai attiecībā, uz kuru darbību tās nav nodokļa maksātājas, lai sniegtu šo grupu dalībniekiem pakalpojumus, kas tieši nepieciešami to darbības veikšanai, ja šīs grupas tikai pieprasa no saviem dalībniekiem precīzi atmaksāt savu daļu kopīgajos izdevumos, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumu;
- pakalpojumu sniegšanu un preču piegādes, kas ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, tostarp tādas, ko veic veco ļaužu pansionāti, publisko tiesību subjekti vai citas struktūras, kuras attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības struktūrām;
- pakalpojumu sniegšanu un preču piegādes, kas ir cieši saistītas ar bērnu un jauniešu aizsardzību, un kuru veic publisko tiesību subjekti vai citas organizācijas, ko attiecīgā dalībvalsts atzinusi par sociālās labklājības organizācijām;

⁴² Rita de la Feria, VAT Exemptions Consequences and Design Alternatives, Kluwer Law International, Netherlands, year 2011. 11.lpp.

- bērnu vai jauniešu izglītības, skolas vai universitātes izglītības, arodizglītības vai pārkvalifikācijas nodrošināšanu, tostarp ar to cieši saistītu pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi, ko veic publisko tiesību subjekti, kuriem tas ir mērķis, vai citas organizācijas, par kurām attiecīgā dalībvalsts atzinusi, ka tām ir līdzīgi mērķi;
- mācības, ko skolotāji pasniedz privāti un kas aptver skolas vai universitātes mācību vielu;
- personāla nodrošinājumu, ko veic reliģiskas vai filozofiskas iestādes saistībā ar slimnīcas un medicīnisko aprūpi, pakalpojumu sniegšanu un preču piegādes, kas ir cieši saistītas ar sociālo aprūpi un sociālo nodrošināšanu, pakalpojumu sniegšanu un preču piegādes, kas ir cieši saistītas ar bērnu un jauniešu aizsardzību un bērnu vai jauniešu izglītības, skolas vai universitātes izglītības, arodizglītības vai pārkvalifikācijas nodrošināšanas ar nolūku nodrošināt garīgo labklājību;
- pakalpojumu sniegšanu vai ar to cieši saistītu preču piegādi, ko bezpeļņas organizācijas politiskiem, arodbiedrību, reliģiskiem, patriotiskiem, filozofiskiem, filantropiskiem vai pilsoniskiem mērķiem sniedz saviem biedriem to kopējo interešu labad apmaiņā pret biedru naudas nomaksu, kura noteikta saskaņā ar šo organizāciju statūtiem, ja vien atbrīvojums neradītu konkurences izkropļojumus;
- radio un televīzijas organizāciju darbība, kas nav komerciāla rakstura;
- transportēšanas pakalpojumu sniegšanu slimām vai ievainotām personām, izmantojot īpaši šim nolūkam aprīkotus transportlīdzekļus, ja šos pakalpojumus sniedz attiecīgi pilnvarotas organizācijas;
- konkrētus kultūras pakalpojumus un ar tiem cieši saistītas preces, ko attiecīgi, sniedz vai piegādā publisko tiesību subjekti vai citas kultūras organizācijas, ko atzinusi attiecīgā dalībvalsts.

Direktīvas 2006/112 minētie atbrīvojumi, ir interpretējami šauri, ņemot vērā, ka tie nozīmē atkāpes no vispārējā principa, saskaņā, ar kuru PVN tiek iekasēts par katru pakalpojumu, ko pret atlīdzību sniedzis nodokļu maksātājs. Tomēr šo jēdzienu interpretācijai ir jāatbilst minēto atbrīvojumu mērķim un jābūt ievērotām kopējās PVN sistēmas pamatā esošā nodokļu neitralitātes principa prasībām.⁴³

⁴³ EST 2015. gada 12. marta spriedums lietā “*go fair*” *Zeitarbeit OHG v. Finanzamt Hamburg-Altona*. Nr. C-594/13, 17. punkts.

Tiek noteikti arī īpaši nodokļa režīmi lietotām mantām, mākslas darbiem, senlietām un kolekciju priekšmetiem, darījumiem ar zeltu, darbietilpīgiem pakalpojumiem, tūrismam, kā arī elektroniski sniegtajiem pakalpojumiem.⁴⁴

Ja valsts atbrīvo preces no nodokļa, kuras pieejamas iegādei mazumtirdzniecībā, tad veikals vai uzņēmums, kas pārdod šīs preces un arī citas preces, būs daļēji atbrīvots no nodokļa. Lielākā daļa valstu atbrīvo no nodokļa finanšu pakalpojumus, tātad, bankas un citi finanšu pakalpojumu sniedzēji regulāri sastopas ar daļēja atbrīvojuma problēmām.

Preces un pakalpojumus, kas atbrīvoti no PVN, galapatērētājam pārdod, darījumam nepiemērojot PVN. Tomēr, ja preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana ir atbrīvota no PVN, piegādātājs nevar atskaitīt PVN par pirkumiem. Šāds atbrīvojums bez atskaitīšanas tiesībām nozīmē, ka patērētāja samaksātā cena ietver slēpto PVN. Šis atbrīvojums ir skaidri jānošķir no PVN nulles likmes, ko dažas ES valstis var saglabāt saskaņā ar atkāpi un kas nozīmē, ka patērētāja maksātā gala cena neietver slēpto PVN.

Pastāv arī atbrīvojumi ar atskaitīšanas tiesībām; to galvenais mērķis ir panākt, ka tiek ņemta vērā vieta, kurā preces vai pakalpojumi tiek izmantoti un tātad aplikti ar nodokli: šos darījumus atbrīvo no PVN izcelsmes ES valstī, jo tos apliks ar nodokli galamērķa valstī.

Lai sekmētu tirdzniecību, no PVN ir atbrīvots dažu preču imports no valstīm ārpus ES. To starpā var minēt preču galīgu importu, ja šādu preču piegāde ir atbrīvota no nodokļa importa ES valstī, to preču galīgu importu, ko reglamentē Direktīvas 2007/74/EK (preces ceļotāju bagāžā), 2009/132/EK (preces, ko importē nekomerciāliem mērķiem) un 2006/79/EK (nekomerciāli sīksūtījumi).

Lai ņemtu vērā vietu, kur preces un pakalpojumi tikuši izmantoti un tātad aplikti ar nodokli, šādi darījumi ir atbrīvoti no nodokļa ar atskaitīšanas tiesībām:

- preču piegāde ES iekšienē, ieskaitot jaunus transportlīdzekļus un akcīzes preces, ko nosūta no vienas ES valsts uz citu;
- preču eksports no ES uz trešo teritoriju vai valsti, kas nav ES valsts;
- daži darījumi, kas saistīti ar starptautisko transportēšanu vai kas pielīdzināti eksportam;
- pakalpojumu sniegšana, ko veic starpnieki, ja tie ir iesaistīti darījumos saistībā ar eksportu;

⁴⁴ Ketners K., Titova S., Nodokļu politika Eiropas Savienības vidē, izdošanas vieta: Biznesa un finanšu pētniecības centrs, Rīga, 2013. gads, 218.lpp.

- daži darījumi, kas saistīti ar starptautisko tirdzniecību, piemēram, saistībā ar muitas noliktavām un citām noliktavām.

Ir secināms, ka šauras interpretācijas princips nenozīmē, ka jēdzieni, kas izmantoti minētajā 132. pantā paredzēto atbrīvojumu definēšanā, būtu jāinterpretē tādā veidā, kas tiem atņemtu īsto nozīmi, saistībā ar PVN neitralitātes principu.⁴⁵

⁴⁵ EST spriedumi lietās *Horizon College*, C-434/05, 16. punkts; Komisija/Nīderlande, C-79/09, 49. punkts; *Zimmermann*, C-174/11, 22. punkts, kā arī *Klinikum Dortmund*, C-366/12, 26. un 27. punkts.

2. PRIEKŠNODOKĻA JĒDZIENS NODOKĻU TIESĪBĀS

Saskaņā ar Pievienotas vērtības nodokļa likuma 92. panta 1. daļu :

Priekšnodoklis ir:

- 1) no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem;
- 2) samaksātā nodokļa summa par preču importu;
- 3) saskaņā ar īpašu nodokļa režīmu preču importa darījumos aprēķinātā nodokļa summa atbilstoši muitas deklarācijai;
- 4) aprēķinātā nodokļa summa, kas reģistrētam nodokļa maksātājam taksācijas periodā jāmaksā kā pakalpojuma saņēmējam;
- 5) aprēķinātā nodokļa summa par preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā;
- 6) aprēķinātā nodokļa summa par precēm, kas iegādātas kokmateriālu piegādei un ar to saistītiem pakalpojumiem, ka arī metāllūžņu piegādei un ar to saistītiem pakalpojumiem;
- 7) aprēķinātā nodokļa summa par pakalpojumiem, kas saņemti no kokmateriālu piegādes un ar to saistītiem pakalpojumiem, metāllūžņu piegādes un ar to saistītiem pakalpojumiem, ka arī no būvniecības pakalpojumiem;
- 8) aprēķinātā vai samaksātā nodokļa summa par iegādātajām precēm, kas izsniegtas kā mazas vērtības dāvanas vai preču paraugi.⁴⁶

Starpība starp PVN summu, kas saņemta no pircēja, un summu, kas samaksāta izejvielu pārdevējam arī sauc par priekšnodokli.⁴⁷

PVN maksātājs, aprēķinot valsts budžetā iemaksājamo PVN nodokļa summu, sastopas ar priekšnodokļa noteikšanas problēmu – tās summas aprēķināšanu, kuru atļauts atskaitīt no nodokļa, kas aprēķināts apliekamajiem darījumiem.

PVN maksātājs pats saņem nodokļu rēķinus no citiem PVN maksātājiem. Lai iekļautu atskaitāmā priekšnodoklī kādu summu, vajadzētu pārbaudīt katru dokumentu, kurā norādīta PVN summa. Tad jāsadala šie PVN rēķini divās grupās. Vienā būs rēķini, kuros norādītās PVN summas ir iekļaujamas atskaitāmā priekšnodoklī, un otrā, kuras nav. Var būt arī tādi rēķini, kur

⁴⁶LR Pievienotas vērtības likums ar grozījumiem, kas izdarīti ar 06.11.2013. likumu, kas stājās spēkā 01.01.2014.

⁴⁷Lukašina O. Nodokļu sistēma un tās nianse, izdošanas vieta: Rīga, Mērkurijs LAT, 2000. gads. 69. lpp.

norādīto PVN daļēji drīkst iekļaut priekšnodoklī, daļēji nedrīkst.⁴⁸ Pievienotās vērtības nodokļa likuma 98. pants nosaka kārtību, kā atskaita priekšnodokli visos minētos gadījumos.

Likumdošanas mērķis, attiecībā uz priekšnodokļa pareizo atskaitīšanu, ir izveidot mehānismu, lai nodokļa maksātājs, maksājot nodokli nodokļu administrācijai atskaitītu PVN no preču vai pakalpojumu pārdošanas citai personai, un maksātu šo nodokli nodokļu iestādēm regulāri, jebkurā pieļaujamā priekšnodokļa atskaitīšanas veidā. Tas izriet no "pievienotās vērtības" definīcijas, uz kuru ir balstīts PVN, kura nosaka, ka jebkuru PVN summu, ko nodokļa maksātājs atskaita kā priekšnodokli, šai pašai personai ir jāatmaksā kaut kādā veidā.⁴⁹

PVN atskaitīšanas metodes ir divas: atbrīvojuma metode un kredīta metode.

Atbrīvojuma metode paredz, ka nodokļu maksātāja rezidences valsts atbrīvo no nodokļu piemērošanas tādus ienākumus, kurus var aplikt ar nodokļiem ienākuma izcelsmes valstī, piemēram:

- Neierobežotas nodokļu piemērošanas objekti, t.i., patstāvīgas pārstāvniecības ienākumi, kā arī
- Ierobežotas nodokļu piemērošanas objekti, t.i., dividendes procentu ieņēmumi, autoratlīdzība.

Savukārt ir divi atbrīvojuma metožu varianti: pilnā atbrīvošana un atbrīvošana ar progresiju. Ja attiecīgās valsts nodokļu likmes nav progresīvas (mainīgas, atkarībā no ienākuma apmēra), abu variantu piemērošana dod identisku rezultātu. Savukārt atbrīvošana ar progresiju paredz tādas nodokļu likmes piemērošanu, kura būtu piemērojama attiecībā uz kopējiem vispasaules ienākumiem, no kuriem ir atskaitīti izcelsmes ienākumi (t.i., attiecībā uz vietējo ienākumu).

Kredīta metode paredz, ka rezidences valsts iekļauj apliekamajā ienākumā ārzemju izcelsmes ienākumus. Piemērojot pilnu nodokļa kredīta metodi, nodokļu maksātāja rezidences valstī ārzemēs samaksātais nodoklis pilnā apmērā tiek atskaitīts no kopējas nodokļa summas, kura tiek aprēķināta no kopējas vispasaules ienākuma summas.⁵⁰

Vispārējā gadījumā ienākošo nodokli ieskaita kā atskaitāmo nodokli, vai kā „kredītu” no iemaksāta nodokļa vienā laika posmā. Nodokļu maksātājam tiek uzlikts pienākums atskaitīt tikai

⁴⁸Ketners K, Lukašina O. Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā salīdzinoša analīze un praktiskie ieteikumi, izdevniecības vieta: Rīga, Merkūrijs LAT, 2008. gads, 161. lpp.

⁴⁹Tax law design and drafting/ edited by Victor Thuronyi. Kluwer law international. 2000 The Hague Netherlands 217.lpp.

⁵⁰Ernst & Young Eiropas nodokļi Latvijā, Rīga, 2004. 156 lpp.

neto summu nodokļu iestādēm. Principā, visām atskaitāmām priekšnodokļa summām, ko nodokļu maksātājs samaksā, ir jābūt pieejamām, īpaša „kredīta” veidā.

Mehānisms rada dažas problēmas ar nodokli apliekamām personām, kuri neveic darbības tikai ar PVN apliekamiem darījumiem (ar nodokļa atbrīvojumiem bez tiesībām uz „kredītu”), ir divas problēmas, kas rodas atsevišķos gadījumos:

- pirmā ir par tām personām, kuras veic gan ar nodokli apliekamus, gan citus darījumus (gan ar nodokļu atbrīvojumiem, vai ārpus PVN darbības sfēras);
- otrā ir nepieciešamība nodrošināt aizsardzību pret krāpšanu un darījumiem, kuri var radīt ieņēmumu zaudējumus valstij ar nodokļu nemaksāšanu vai to apiešanu ar ieskaitāmā priekšnodokļa atgriešanu („kredītu”).

Daudzās valstīs otrās problēmas risināšanai izmanto priekšnodokļa atskaitīšanas aizliegumus uz dažiem darījuma veidiem, kurus nosaka valsts likums. Turklāt priekšnodokļa atskaitīšana par uzņēmuma ražošanas līdzekļiem ir atskaitāma 1 gada perioda laikā un ir ierobežota.

Galvenā nodokļa maksātāju kategorija, kuriem rodas problēmas ar priekšnodokļa summas konstatēšanu, kuru atskaitīt, ir tiem uzņēmumiem, kuri veic apliekamus un neapliekamus darījumus. Šos gadījumus bieži sauc par daļēju atbrīvojumu. Problēma ir tāda pati, kā tiem uzņēmumiem, kuri darbojas ārpus PVN darbības sfēras. Ja valstī pastāv daudz PVN atbrīvojumi, vai arī ir ierobežota nodokļa bāze, šīs problēmas būs kopīgas.

Likums nosaka, ka priekšnodoklis ir arī aprēķinātā vai samaksātā nodokļa summa par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem, kas izsniegtas kā mazas vērtības dāvanas vai preču paraugi, ja šīs preces un pakalpojumi izmantoti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē. Savukārt Pievienotas vērtības nodokļa likuma 7. Panta 1. Punktā ir noteikts, ka „par preču piegādi par atlīdzību neuzskata saimnieciskās darbības vajadzībām paredzēto preču izmantošanu paraugu vai mazas vērtības dāvanu veidā.”⁵¹

Mazas vērtības dāvanas definīcija ir atrodama Pievienotas vērtības nodokļa likuma 1. Pantā 10. Punktā, tā ir prece vai pakalpojums, kuras vērtība nepārsniedz 14, 23 eiro un tiek, nodota bez atlīdzības. Par mazas vērtības dāvanām neuzskata reklāmas un reprezentācijas izdevums.

Preču paraugs 6. Direktīvas 77/388/EEK izpratnē ir preces piemērs, kura mērķis ir veicināt šīs preces pārdošanu un kas ļauj novērtēt šīs preces raksturojumu un īpašības, gala patērēšanai

⁵¹ Pievienotās vērtības nodokļa likuma 7. panta 1. daļa, 92. panta 1. daļa 8. punkts.

esot tikai tādā gadījumā, ja tā ir raksturīga šādiem reklāmas pasākumiem. Valsts tiesiskajā regulējumā šo jēdzienu nevar vispārīgi ierobežot, to attiecinot tikai uz tādiem paraugiem, kas ir izsniegti formātā, kāds nav pieejams pārdošanai, vai tikai uz pirmo eksemplāru identisku piemēru sērijā, ko ir izsniedzis nodokļa maksātājs vienam un tam pašam saņēmējam, ja vien šis tiesiskais regulējums neļauj ņemt vērā pārstāvētās preces raksturu un īpašo komerciālo kontekstu katram darījumam, kura ietvaros šie piemēri tiek izsniegti. Paraugu saņēmēja kā nodokļa maksātāja statusam šajā gadījumā nav nozīmes.

Ja reģistrēts nodokļa maksātājs saņem no cita reģistrēta nodokļa maksātāja nodokļa rēķinu ar atzīmi "naudas līdzekļu uzskaitē", tad šādā gadījumā priekšnodokli par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem var atskaitīt ne agrāk kā tajā taksācijas periodā, kurā šis reģistrētais nodokļa maksātājs ir samaksājis saņemtajā nodokļa rēķinā norādīto nodokļa summu.⁵²

Galvenais, ka samaksātā PVN atskaitīšanai priekšnodoklī vienlaikus jāizpilda visi likumā minētie nosacījumi. Ja kaut viens no tiem pārkāpts, tiesības norakstīt PVN priekšnodoklī zūd.⁵³ Nodokļa maksātājam, kas tomēr šāda veidā samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļa summu, vajadzēs to samaksāt kopā ar nokavējuma naudu (ja viņš to izdarīs brīvprātīgi pirms pārbaudes) vai kopā ar soda naudu (ja šo faktu atklās nodokļu administrācija)⁵⁴

Šī PVN norma ir pārņemta no PVN direktīvas 169. panta c) punkta, saskaņā, ar kuru trešās valsts vai trešās teritorijas pakalpojumu saņēmējam nav obligāti jābūt PVN maksātājam, t. i. personai, kas veic uzņēmējdarbību, bet gan tā var būt jebkura persona. Tā kā šāda neprecizitāte atstāj tiešu nelabvēlīgu ietekmi uz PVN maksātāja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, ar 2014. gada 1. janvārī šī norma tika redakcionāli precizēta PVN direktīvai.

Termins "ar PVN neapliekamā persona" likumā netiek lietots. Ja Latvijas persona veic saimniecisko darbību, bet nav reģistrēta VID PVN maksātāju reģistrā, uz to attiecas apzīmējums "iekšzemes neregistrēts nodokļa maksātājs".

Likumā lietotais apzīmējums "priekšnodoklis" ir attiecināms tikai uz tādām PVN summām par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, kas ir paredzēti reģistrēta nodokļa maksātāja apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tādējādi priekšnodoklis ir tikai tādas PVN

⁵²Pievienotās vērtības likuma 92. panta 1.daļas 8.punkts un 97.panta 3.daļa.

⁵³EST spriedums lietā *Idexx Laboratories Italia Srl Prêt Agenzia delle Entrate* 38. punkts un tajā minēta judikatūra.

⁵⁴AT Senāta spriedums lietā SKA-12/2013

summas, kuras reģistrētajam nodokļa maksātājam atbilstoši tā saimnieciskajai darbībai ir tiesības atskaitīt no valsts budžetā maksājamās PVN summas.⁵⁵

Līdz ar jaunā Pievienotās vērtības likuma stāšanās spēkā 2013. gadā ir būtiski mainījušies pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnosacījumi, ieviešot jaunas prasības un ierobežojumus.⁵⁶

⁵⁵Panova N. Jaunais Pievienotās vērtības nodokļa likums, raksts no 10.01.2013, pieejams <http://www.d-k.lv>.

⁵⁶ Kauliņa G. Aktuālie jautājumi PVN priekšnodokļa atskaitīšanas kārtībā, pieejams: ifinances.lv, 2014. gads Marts.

2.1. Priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi

Nodokļu normatīvie akti kalpo par pamatu nodokļu tiesisko attiecību dibināšanai.⁵⁷

Likumos nav atļauts atskaitīt priekšnodoklī visas par nopirktajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem samaksātās rēķinos uzrādītās PVN summas. Pastāv virkne stingru nosacījumu, kādos gadījumos atļauta minētā darbība. Ja kaut viens no šiem nosacījumiem nav izpildīts, preču piegādātāji un pakalpojumu sniedzēji samaksāto PVN nedrīkst atskaitīt kā priekšnodokli.

Noteikumus pēc kādiem nodokļa maksātāja samaksāto nodokli drīkst norakstīt priekšnodoklī, var apvienot šādās grupas:

1. pašam nodokļu maksātājam jābūt PVN maksātājam, kas reģistrēts Valsts ieņēmumu dienestā pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un kas veic apliekamus darījumus, kuriem iekšzemē piemēro nodokli.⁵⁸
2. personai, kas pārdevusi nodokļu maksātājam preci vai sniegusi pakalpojumus, jābūt PVN maksātājai, kas ir reģistrējusies Valsts ieņēmumu dienestā.⁵⁹

Priekšnodoklis ir likumā paredzēts veids, kādā nodokļu maksātājam ir pienākums maksāt pievienotās vērtības nodokli, atļauts neiemaksāt valsts budžetā to pievienotās vērtības nodokļa daļu, kas izmantota savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.⁶⁰

Priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām likumā norādītajām pazīmēm.⁶¹

Tas nozīmē, ka ir jākonstatē, vai darījums faktiski ir 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 likumiskam noformējumam.

⁵⁷Ketners K., Titova S. Nodokļu politika Eiropas Savienības vidē 2. Izdevums, izdošanas vieta: Rīga, Banku augstskola, 2013. gads, Biznesa un finanšu pētniecības centrs, 154. Lpp.

⁵⁸Pievienotas vērtības nodokļa likums, Latvijas Vēstnesis, 84. pants 1. daļa

⁵⁹NODOKĻU CEĻVEDIS, NODOKĻU LIKUMU KOMENTĀRI 2. SĒJUMS Likumu par pievienotas vērtības nodokli un par dabas resursu nodokli komentāri, Dienas bizness, DeloitteLatvia, 2014.02.11.1 lpp..16 2014.04 lpp.

⁶⁰AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK-11/2013

⁶¹AT Senāta 2005.gada 30.augusta spriedums lietā SKA-213, 2005.gada 13.septembra spriedums SKA-234, 2005.gada 18.oktobra spriedums SKA-315, 2006.gada 17.janvāra spriedums SKA-9, 2006.gada 10.februāra spriedums SKA-86, 2008.gada 15.maija spriedums SKA-121/2008, 2008.gada 8.maija spriedums lietā SKA-144/2008.

Praksē notiek dažādi gadījumi, apstākļi, ka darījumu partneri ir reģistrēti nodokļa maksātāji, izraksta viens otram rēķinus un tos apmaksā, pats par sevi nerada tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ja konstatē, ka prece reāli nav saņemta un nav izmantota ar pievienotās vērtības nodokļa apliekamo darījumu nodrošināšanai. Ja šāds priekšnoteikums neizpildās, tad personai nav tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu neatkarīgi no tā, vai ir izpildīti pārējie priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumi.

No iepriekš minētā izriet, ka galvenais priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai papildus likumā minētajam ir tas, ka prece vai pakalpojums faktiski saņemts no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas un ka precī faktiski piegādājusi vai pakalpojumu faktiski sniegusi tieši preču pavadzīmē-rēķinā norādītā persona, lai saņemto precī izmantotu savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Ja darījums neapstiprinās, tad nepastāv visi PVN likuma priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumi, un priekšnodokli līdz ar to nevar atskaitīt.⁶²

Arī atbilstoši Eiropas Savienības tiesas (iepriekš — Eiropas Kopienų tiesa) pastāvīgās judikatūras atziņām, darījumam ir jābūt faktiski notikušam. Lai kādu darbību atzītu par saimniecisku darbību, ir jāņem vērā saimnieciskās realitātes princips. It īpaši, tas ir pamata kritērijs, lai piemērotu kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu.⁶³

Labs piemērs ir EST skatītās lietas Halifax un Paul Newey, kurās nodokļa maksātājs ar faktiski notikušiem darījumiem mākslīgi panāca rezultātu, saglabājot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par tādiem darījumiem, par kuriem tās nepienācās, jo saņemtie pakalpojumi pēc savas būtības nodrošināja iespēju sniegt no PVN atbrīvotus un ar kredītiestāžu saistītus pakalpojumus. Šajās lietās nepastāvēja strīds par darījumu eksistēšanu. PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības tiek liegtas, jo šie faktiski notikušie darījumi rada efektu, kas ir pretējs atbrīvojuma no PVN piemērošanas pamatnosacījumiem. Šie darījumi tiek vērtēti no saimnieciskās realitātes principa prizmas.⁶⁴

VID nav jāizskaidro, vai pat jāpierāda nodokļu maksātāja faktiski notikusī darbība, ja tas konstatē, ka grāmatvedības dokumentos norādītā darbība nav notikusi. Apstākļi, ka darījums faktiski nav noticis ar konkrēto darījumu partneri, neizslēdz iespēju, ka dokumentā noteiktās preces iegūtas citā ceļā un varēja izmantot savā saimnieciskajā darbībā. Fakts, ja persona kaut

⁶² Augstākās tiesas Senāta 2006.gada 29.augusta spriedumā SKA – 302/2006

⁶³(sk. 1997. gada 20. februāra spriedumu lietā C-260/95 *Commission ersof Customsand Excise pret DFDS A/S*, 2007. gada 28. jūnija sprieduma lietā Nr. C-73/06 *Planzer Luxembourg*).

⁶⁴ Stūrmanis V. PVN sistēmas ļaunprātīga izmantošana, pieejams: ifinances.lv, 2014. gada, Jūnijs.

kādā ceļā iegūst preces vai izejmateriālus tālākai realizācijai, neapstiprina to iegādi tieši no apšaubāmā darījumu partnera.⁶⁵

Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir paredzētas ar mērķi atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā maksājamā vai samaksātā pievienotās vērtības nodokļa nastu. Attiecīgi nepamatotu budžetā maksājamo nodokļu bāzes samazināšanu, mērķis ir nodrošināt, lai priekšnodokļa atskaitīšana netiktu veikta, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas vai nepamatoti iedzīvotos uz valsts budžeta rēķina. Reģistrētam nodokļu maksātājam ir pašam jā rūpējas, lai vienlaikus būtu izpildīti PVN likumā minētie priekšnoteikumi.

Šī iemesla dēļ pirms priekšnodokļa tiesību izmantošanas, nodokļu maksātājam ir pienākums pārlicināties, 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 atskaitīšanai, jo nodokļa maksātājam ir nodoklis jāsamaksā, kā arī jāuzņemas atbildība, ja priekšnodoklis ir atskaitīts nepamatoti.⁶⁶

PVN maksātājam, kuram ir pienākums kā pakalpojumu saņēmējam maksāt PVN, ir tiesības realizēt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, pat ja tā rīcībā nav nodokļa rēķina, kas ir izsniegts saskaņā ar PVN direktīvas 22. panta trešās daļas prasībām.

Priekšnodoklis par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitāms tajā taksācijas periodā, kad saņemtas preces vai pakalpojumi un saņemts nodokļa rēķins vai atlīdzība par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu ir samaksāta pirms preču vai pakalpojumu saņemšanas, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

Attiecīgi saskaņā ar šī brīža PVN likumā noteikto regulējumu PVN maksātājam, sākot ar 2013. gada 1. janvāri, vairs nav tiesību atskaitīt samaksāto PVN kā priekšnodokli vēlākos taksācijas periodos.⁶⁷

Attiecīgi arī PVN likuma 92. panta pirmā daļa nosaka, ka reģistrēta nodokļa maksātāja rīcībā priekšnodokļa atskaitīšanas taksācijas periodā ir jābūt nodokļa rēķinam, lai tas varētu veikt priekšnodokļa atskaitījumu. Praksē ar PVN apliekamas personas rīcībā esošais rēķins, kas tiks, saņemts no citas ES dalībvalsts, personas gandrīz nekad neatbildīs visām formālajām Latvijas

⁶⁵ Augstākās tiesas Senāta 2006.gada 24.janvāra spriedums SKA-20

⁶⁶ AT 2007.gada 26.aprīļa spriedums SKA-154/2007

⁶⁷Nodokļu ceļvedis, nodokļu likumu komentāri 2. Sējums Likumu par pievienotas vērtības nodokli un par dabas resursu nodokli komentāri, Dienas business, DeloitteLatvia, 2001. gads; 11.6.2 lpp.

likuma prasībām, bet būs sagatavots atbilstoši sniedzēja valsts likumiem. Turklāt var būt gadījumi, kad sniedzējs kļūdas dēļ nenorāda visu PVN direktīvā prasīto informāciju.

Piemērojot PVN, nevar pamatoties tikai uz formālajām likuma prasībām, bet ir jāizvērtē ES direktīvās un tiesu spriedumu noteiktais. Bieži vien tieši ar direktīvu un tiesas spriedumu palīdzību var atrisināt jautājumus, ka līdz šim ir likušies neskaidri vai pretrunīgi. Tādējādi laikus var novērst iespējamās domstarpības ar nodokļu administrāciju un izvairīties no papildu uzrēķiniem.⁶⁸

Likumdevējam ir jāierobežo tiesības pieprasīt priekšnodokļa atmaksu (tās attiecas tikai uz samaksāto priekšnodokli), kuru atskaita par PVN apliekamiem darījumiem. Tas prasa rūpīgu pārskatu par kopējo priekšnodokli, kurš ir atskaitāms un kurš nav. Nav ātrs, bet pilnīgi precīzs veids, kā to izdarīt paredz, ka priekšnodokli, kas radies tikai ar apliekamiem darījumiem un priekšnodokli, kas radies ar daļēji apliekamiem darījumiem, jānorobežo tā, lai tikai to priekšnodokli, kuru atskaita par PVN apliekamiem darījumiem, varētu atgriezt.⁶⁹

Praksē ir iespējami arī tādi gadījumi, kad reģistrēts nodokļa maksātājs nerealizē plānoto ar PVN apliekamo darījumu vai noteiktu apstākļu dēļ uzņēmējdarbība nav efektīva vai darbība tiek pārtraukta. Lai arī ar PVN apliekami darījumi turpmāk vairs netiek veikti, reģistrēts nodokļu maksātājs, iespējams, ir samaksājis PVN par precēm vai pakalpojumiem, lai nodrošinātu šo darījumu veikšanu nākotnē, vai ir noslēdzis līgumus par kādu preču vai pakalpojumu saņemšanu vēl noteiktu laika posmu.

Tā kā šīs preces un pakalpojumi tika iegādāti apliekamo darījumu veikšanai, reģistrētam nodokļu maksātājam būtu jābūt tiesībām par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem samaksāto PVN atskaitīt kā priekšnodokli, arī ja ar PVN apliekami darījumi faktiski vairs netiek veikti. Šādu pieeju apstiprina EST prakse.⁷⁰

Pievienotas vērtības nodokļa likuma (PVN) 92. panta pirmajā daļā ir noteikts, par kādiem darījumiem reģistrētam nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šajā PVN likuma pantā ir minēts, ka iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem ir jābūt jau izmantotiem, lai reģistrētam nodokļu maksātājam būtu tiesības par šīm precēm un pakalpojumiem samaksāto PVN atskaitīt kā priekšnodokli.

⁶⁸ Nodokļu ceļvedis, nodokļu likumu komentāri 2. Sējums Likumu par pievienotas vērtības nodokli un par dabas resursu nodokli komentāri, Dienas bizness, DeloitteLatvia, 2001. gads;

⁶⁹ Tax low design and drafting/ edited by Victor Thuronyi. Kluwer law international. 2000 The Hague Netherlands 217-219 lpp.

⁷⁰ EST spriedums lieta C-32/03.

Atšķirīga priekšnodokļa atskaitīšanas kārtība bija noteiktā likumā “Par PVN”(spēkā līdz 2012. gada 31. decembrim) 10. panta pirmajā daļā. Proti, šī norma noteica, ka tiesības atskaitīt samaksāto PVN par iegādātajām precēm un saņemtiem pakalpojumiem bija par tām precēm un pakalpojumiem, kuri bija nepieciešami ar PVN apliekamo darījumu veikšanas nodrošināšanai. Tādejādi precēm un pakalpojumiem nebija jābūt jau izmantotiem, lai par tiem samaksāto PVN būtu tiesības atskaitīt kā priekšnodokli. Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošana tikai pēc tam, kad preces vai pakalpojumi ir izmantoti ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, ir pretrunā ar direktīvas 2006/112/EK normām, kas ir apstiprināts arī vairākos Eiropas Savienības tiesas (EST) un Latvijas tiesu spriedumos.

Par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, EST savos nolēmumos vairākkārt atzinusi, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli veido neatņemamu PVN sistēmas daļu, ko principā nevar ierobežot. Priekšnodokļa atskaitījuma sistēmas mērķis ir pilnībā atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā ar maksājamo vai samaksāto PVN uzlikto nastu. Kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka minēto saimniecisko darbību, kā tādu principā apliek ar PVN.⁷¹

Saimniecisko darbību PVN izpratnes sistēma neveido viena darbība, bet tā var būt secīgu darbību kopums.⁷² Lai PVN būtu atskaitāms, iepriekš veiktajiem darījumiem jābūt tieši un to veikšanas brīdī saistītiem ar nākotnes darījumiem, kas dod tiesības izdarīt atskaitījumu. Tādejādi tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts ar iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu.⁷³

Ņemot vērā, ka PVN objekts ir pievienotā vērtība (izmaksas, kas palielina preces vai pakalpojuma vērtību), kā arī PVN neitralitātes principu (PVN reāli maksā tikai galīgais patērētājs, bet saimnieciskās darbības veikšanas procesā saimnieciskās darbības veicēju reāli tas neskar), jāatzīst, ka priekšnodokli atskaita, ja tas ir apliekama darījuma nodrošināšanai nepieciešamo izmaksu sastāvdaļa, savukārt šīs izmaksas var iekļaut attiecīgo preču vai pakalpojumu pārdošanas cenā.

Turklāt būtisks kritērijs priekšnodokļa atskaitīšanai ir tieša un tūlītēja saikne starp saņemto pakalpojumu (iegādāto preci) un apliekamo darījumu.

⁷¹ EST spriedums lietā Nr. C-204/13 *Finanzamt Saarlouis prët Heinz Malburg*

⁷² EST spriedums lietā Nr. C-268/83 22.punkts

⁷³ EST spriedums lietā C-465/03 35. punkts.

2.2. Apliekamie un neapliekamie darījumi

Vispārīgais priekšnodokļa princips ir, ka PVN jāattiecas uz precēm un pakalpojumiem, kas saņemti ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai. Gadījumos kad uzņēmums veic tikai PVN likuma 52. pantā minētos, t.i., ar PVN neapliekamus darījumus, par kuriem, tam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Savukārt ļoti bieži praksē reģistrēts nodokļa maksātājs veic gan PVN apliekamus darījumus, gan ar PVN neapliekamus darījumus. No 2013. gada 1. janvāra PVN likums paredz izmaiņas atskaitījumā priekšnodokļa noteikšanas kārtībā šādos gadījumos.

No 2013. gada 1. janvāra PVN likums paredz, ka PVN maksātāji, kas veic gan apliekamus, gan neapliekamus darījumus, nodrošina atsevišķu šo darījumu uzskaiti. Attiecīgi tiek atsevišķi uzskaitītas arī tās PVN summas, kas samaksātas par apliekamiem un neapliekamiem darījumiem. Tādējādi reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības pilnā apmērā atskaitīt to priekšnodokli, kas paredzēts tikai apliekamo darījumu nodrošināšanai. Savukārt samaksāto PVN par iegādātajām precēm un pakalpojumiem, kas izmantoti ar PVN neapliekamo darījumu nodrošināšanai, reģistrētam nodokļa maksātājam nav tiesību atskaitīt kā priekšnodokli.⁷⁴

Eiropas Savienības tiesas praksē ir atzīts, ja persona atskaita priekšnodokli, pamatojoties uz to, ka tā plāno nākotnē veikt apliekamus darījumus, nodokļu inspekcija nav tiesīga atgūt atmaksāto priekšnodokli, ja šie plāni veikt apliekamus darījumus netiek realizēti. Taču nodokļu inspekcija ir tiesīga atprasīt atmaksāto priekšnodokli gadījumos, ja apliekamās personas statuss un līdz ar to tiesības atskaitīt priekšnodokli ir iegūtas negodīgā ceļā. Turklāt, lai būtu iespēja veikt priekšnodokļa atskaitījumus, ir jāpastāv tiešai un tūlītējai saiknei starp priekšnodokli un apliekamiem darījumiem. Nepieciešams arī, lai pievienotās vērtības nodoklis tiktu samaksāts par precēm un pakalpojumiem, kas patiešām vajadzīgi saimnieciskās darbības un apliekamu darījumu nodrošināšanai.⁷⁵

Tādējādi reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto PVN par iegādātajām precēm un saņemtiem pakalpojumiem, ja tie vēl nav izmantoti ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, bet tikai tiek plānoti izmantot ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

⁷⁴ Nodokļu ceļvedis, nodokļu likumu komentāri 2. Sējums Likumu par pievienotas vērtības nodokli un par dabas resursu nodokli komentāri, Dienas business, DeloitteLatvia, 2001. gads, (11.7.1 lpp.)

⁷⁵ AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-23/2007

Jaunais PVN likums izvirza stingrākas prasības, kad nodokļa maksātājs veic gan apliekamus, gan neapliekamus darījumus. Pirms tam tika pielietots proporcijas aprēķins un tika veikta atsevišķa uzskaitē, tagad likums prasa obligātu atsevišķas uzskaites veikšanu, un tikai gadījumā, kad tas nav iespējams ir atļauts piemērot proporcijas atskaitīšanas metodi.⁷⁶

Autors var papildināt iepriekšminēto ar to, ka ar jaunu PVN nodokļa likuma ieviešanu, tiesību normas kļuvušas detalizētākas. Likumdevējs atrisināja problēmu ar daļēji apliekamiem darījumiem, pilnveidoja un sakārtoja tiesību normas, kas regulē priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumus, kā arī likumā ir iekļautas jaunas normas, kas atvieglo nodokļu administrācijas un tiesas darbu. Bet, joprojām pastāv gadījumi, kad tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmanto ļaunprātīgi, tāpēc tiesa, attīstot savu judikatūru, mēģina aizsargāt valsts budžeta intereses, un, lai pareizi iztulkot un piemērot PVN likumdošanu, vēršas atsevišķos gadījumos pēc prejudiciāliem nolēmumiem EST. Prejudiciālo nolēmumi kalpo par tiesību interpretācijas avotiem, lai tiesību prakse visās valstīs neatšķirtos.

⁷⁶ Kauliņa G., Aktuālie jautājumi PVN priekšnodokļa atskaitīšanas kārtībā, pieejams: ifinaces.lv 2014. gads, Marts.

2.3. Priekšnodokļa atskaitīšanas liegšanas pamati

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir secinājis, ka PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir liedzamas, ja īstenojas viens no trim tālāk minētajiem kritērijiem:

- Darījums faktiski nav noticis (preces reāli nav piegādātas, noformēti tikai dokumenti);
- Nodokļa maksātājs pats iesaistījies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, tādējādi iesaistoties PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā;
- Nodokļa maksātājs ir bijis informēts, ka tiek iesaistīts darījumā ar fiktīvo uzņēmumu.
- Pierādījumi, ka ar augstu ticamību īstenojas kāds no minētajiem priekšnosacījumiem, jānodrošina VID, savukārt nodokļa, maksātājam tie ir jāatspēko.⁷⁷

No EST judikatūras izriet, ka PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt liegtas uz dažādiem pamatiem. Praksē pastāv situācijas, kad PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt liegtas, ja darījums ir noticis, bet nav konstatēta PVN sistēmas ļaunprātīgā izmantošana, bet tā radītais rezultāts ir pretrunā ar PVN sistēmas mērķi.

Tāpat PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt liegtas, ja darījums faktiski ir noticis, bet ir saistīts ar PVN sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu.

VID ir pienākums liegt PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ja darījums faktiski nav noticis un ir konstatētā nodokļa maksātāja apzināta ļaunprātīga rīcība.⁷⁸

PVN sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu var iedalīt 3 kategorijās, kur darījumi klasificējami pēc veida, budžetam nodarīto zaudējumu apmēra un sekām:

- 1) Ja tiek veikta saimnieciskā darbība, neregistrējoties PVN maksātāju reģistrā;

Šajā situācijā nodokļu maksātājs netiek uzskatīts par PVN izkrāpšanas shēmas dalībnieku, kurš neuzmanības dēļ vai apzināti PVN nav iekasējis, un vēlāk samaksājis budžetā. Parasti šī sistēma ir saistīta ar lietotu automobiļu ievēšanu un tirdzniecību.

⁷⁷ Administratīvas tiesas apkopojums 2008-2009

⁷⁸ Stūrmanis V., PVN atskaitīšanas tiesību liegšanas pamati, Jurista Vārds 28.04.2015, Nr. 17.

2) Kad darījumu dokumenti formāli ir noformēti, bet faktiskas preču piegādes netiek veiktas un pakalpojumi nav sniegti. Tāpat, ja darījumi ir notikuši, bet VID ir konstatējis PVN izkrāpšanas elementu. Šajā gadījumā nodokļu maksātājs ir atzīts par līdzdalībnieku PVN izkrāpšanas shēmā. Šī ir visizplatītākā lietu kategorija Latvijā, kā arī šajā kategorijā ir visvairāk EST tiesas spriedumu, to skaitā Latvijas slavenā lietā *Forwards V.*⁷⁹ Lai pieskaitītu darījumus pie šīs kategorijas, VID ir jāpierāda nodokļa maksātāja apzināta dalība izkrāpšanas shēmā.⁸⁰

3) Kad faktiski notikuši darījumi rada efektu, kas ir pretējs PVN sistēmas principiem. Šis nodalījums nav saistīts ar PVN izkrāpšanu, bet ir izmantots pretēji PVN sistēmas jēgai. Valstij ir pienākums atjaunot situāciju, kādā tā bijusi, ja šie darījumi nebūtu notikuši.⁸¹

Darījumu atzīt par nenotikušu, kā rezultātā liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, var vienīgi gadījumā, ja, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ir pierādīts, ka nodokļa maksātājs priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir izmantojis krāpnieciski vai ļaunprātīgi. Jāņem vērā – ja VID nav konstatējis, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības izmantojušais nodokļa maksātājs pats būtu rīkojies krāpniecisku vai ļaunprātīgu motīvu vadīts, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības tik un tā ir jāierobežo, ja VID pierāda, ka nodokļa maksātājs zināja, vai tam bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanos saistītā PVN darījumu ķēdē.⁸²

No minētajām atziņām ir skaidrs, ka nodokļu maksātāju nevar sodīt ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu, ja tas nezināja vai nevarēja zināt, ka pakalpojumu sniedzējs vai preču piegādātājs darījumu bija iecerējis kā krāpšanu vai arī cits darījums darījumu ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma ir atskaitīts ar PVN izkrāpšanu. Papildus minētajam, Augstākā tiesa ir norādījusi, ka VID ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem.⁸³

Eiropas Savienībā dalībvalstis var, nevis piešķirt PVN atmaksāšanu nodokļu maksātājiem par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, par kuriem jāmaksā nodoklis saskaņā ar apgrieztās iekasēšanas mehānismu, bet var atļaut šā nodokļa atskaitīšanu.

Lai to panāktu, dalībvalstis uz šo nodokļa maksātāju, kam jāmaksā nodoklis, var arī neattiecināt atmaksāšanas procedūru.

⁷⁹ EST spriedums lietā C-563/11

⁸⁰ EST spriedums lietā C-18/13 Maks Pen

⁸¹ Stūrmanis V., PVN sistēmas ļaunprātīga izmantošana, pieejams: ifinances.lv, 2014. gada, Jūnijs.

⁸² EST apvienotajās lietās *Kittel un Recolta Recycling*, 56.–61. punkts, spriedums apvienotajās lietās *Mahagében un Dávid*, 45. punkts

⁸³ apvienotajās lietās: *Optigen u.c.*, 52. un 55. punkts, lieta *Kittel un Recolta Recycling*, 45., 46. un 60. punkts, *Mahagében un Dávid*, 47. punkts

Padome vienprātīgi pēc Komisijas priekšlikuma, nosaka determinētos izdevumus attiecībā uz kuriem neattiecas PVN atskaitīšana. Jebkurā gadījumā PVN nekādi nav atskaitāms par izdevumiem, kas nav stingri saistīti ar komercdarbību. Piemēram, luksusa preces un izprieceš, izklaides pakalpojumi.

Līdz brīdim, kad stājušies spēkā pirmajā daļā minētie noteikumi, dalībvalstis var saglabāt visus izņēmumus, kas paredzēti šo valstu tiesību aktos 1979. gada 1. janvārī, vai attiecībā uz dalībvalstīm, kuras pievienojās Kopienai pēc minētās dienas, aktos, kas bija spēkā to pievienošanās spēkā stāšanās dienā.

Apspriedusies ar PVN komiteju, katra dalībvalsts var ciklisku saimniecisku iemeslu dēļ pilnīgi vai daļēji izslēgt no atskaitīšanas sistēmas kapitālieguldījumu preces vai citas preces.

Lai saglabātu vienādus konkurences apstākļus, dalībvalstis tā vietā, lai noraidītu atskaitīšanu, var uzlikt nodokli paša nodokļa maksātāja ražotajām precēm vai precēm, kuras tas pircis Kopienā vai importējis, tādā veidā, lai nodoklis nepārsniegtu PVN, kas būtu uzlikts līdzīgu preču iegādei.

Jebkurai personai, kuru uzskata par nodokļa maksātāju, tādēļ ka viņa neregulāri veic jauna transportlīdzekļa piegādi, dalībvalstī, kurā piegāde notiek, ir tiesības atskaitīt PVN, kas ieskaitīts iepirkuma cenā vai maksāts saistībā ar šā transportlīdzekļa importu vai iegādi Kopienas iekšienē, nepārsniedzot tā PVN apjomu, par kuru nomaksu tā būtu atbildīga, ja piegāde nebūtu atbrīvota no nodokļa.

Tiesības uz atlaidi rodas un tās var izmantot tikai jauna transportlīdzekļa piegādes laikā.

Neatkarīgi no parastās vietējās PVN atmaksas kartības pastāv 2 veidu kompensācijas;

- Direktīvas Nr. 2008/8/EK atmaksas procedūra adresēta nodokļa maksātājiem, kuri neveic uzņēmējdarbību dalībvalstī, kurā tie iegādājas preces, un saņem pakalpojumus vai veic preču importu kam uzlikts PVN, bet kuri veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī;

- Direktīvas Nr. 2010/13/EU atmaksas procedūras, ir adresētas nodokļa maksātājiem, kas neveic uzņēmējdarbību Kopienas teritorijā un nodokļa maksātājiem, kas dalībvalstī, kurā tie veic preču un pakalpojumu iegādi vai preču importu, kam uzliek PVN, ir veikuši, vienīgi preču

piegādes, vai, snieguši pakalpojumus personai, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, minētās direktīvas piemērošanas nolūkā uzskata.⁸⁴

⁸⁴ Antonio Calisto Pato, Marlon Tavares Marques . Fundamentals of VAT January 2015, TaxEye 2014

3. PRIEKŠNODOKĻA ATSKAITĪŠANAS LIKUMĪBAS PĀRBAUDE UN TĀS PROBLĒMAS

Likums „Par nodokļiem un nodevām” regulē nodokļu revīzijas nosacījumus, atbildību par krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu nomaksas, kā arī šo lēmumu pārsūdzēšanas kārtību. Konkrēti: 23. panta 6. daļa 2. punkts nosaka atbildību par nodokļu izvairīšanās darbībām, un 34. pants paredz materiālu nodošanu attiecīgām instancēm kriminālprocesa uzsākšanai.⁸⁵

Kontrole ir nodokļu administrēšanas pamatelements, un to var uzskatīt par galveno veiksmīgas nodokļu iekasēšanas faktoru. Nodokļu administrēšanā ir ierobežoti finanšu un personāla resursi, līdz ar to nav iespējas pārbaudīt nodokļu aprēķināšanas pareizību katram nodokļu maksātājam. Kontroles funkcija ļauj noteikt, vai valsts un ES budžetā nodokļi tiek maksāti savlaicīgi un pilnīgi, bet nodokļu sankcijas ir šo funkciju nodrošināšanas veids. Kontroles funkcija nodrošina cēloņu, kas saistīti ar nodokļu nemaksāšanas, saprašanu.⁸⁶

Nodokļu revīzija jeb audits ir nodokļu administrācijas pārbaude, kad tiek kontrolēta viena vai vairāku nodokļu, nodokļu deklarāciju, posteņu vai nodevu un citu valsts obligāto maksājumu aprēķināšanas, maksāšanas un ieskaitīšanas budžetā pareizība un atbilstība normatīvajiem aktiem.

Par audita uzsākšanu, kas nav saistīts ar nodokļa izkrāpšanas pazīmēm, nodokļa maksātājs tiek iepriekš brīdināts.

Lai iegūtu analīzei nepieciešamo informāciju, VID var veikt nodokļu maksātāja novērošanu un apsekošanu.

Novērošana – ir nodokļu administrācijas kontrole, kad pēc nodokļu maksātāja juridiskās adreses vai saimnieciskās darbības veikšanas vietas noteiktā laika posmā tiek fiksētas visas ar saimnieciskās darbības veikšanu saistītas darbības. Tās mērķis ir iegūt informāciju, kas būtu noderīga tālākajā analīzes darbā un nodokļu pārbaudē.⁸⁷

Apsekošana – ir nodokļu administrācijas pārbaude par nodokļu maksātāju, par tā reģistrācijas dokumentos uzrādītās informācijas atbilstību faktiskajam stāvoklim, kā arī materiāltehnisko un cilvēkresursu novērtēšana atbilstoši saimnieciskai darbībai⁸⁸

⁸⁵ Likums Par nodokļiem un nodevām, Latvijas Vēstnesis

⁸⁶ Kavale. L. Joppe A. Nodokļu politikas un administrēšanas pamati, izdošanas vieta: Rīga, Latvijas Universitāte, 2008. gads. 59. lpp.

⁸⁷ Kavale L., Joppe A. Nodokļu politikas un administrēšanas pamati, Rīga, Latvijas Universitāte 2008. gads, 60. lpp.

⁸⁸ Leibus I. Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi, Atkārtots papildināts 3. Izdevums, izdošanas vieta: Rīga 2008. gads. 90 lpp.

Revīzijas mērķis ir pārbaudīt saimniecisko darījumu likumību, lietderību un grāmatvedības uzskaites ticamību, kā arī atklāt uzņēmuma pozitīvos un negatīvos faktus pārbaudāmā pārskata periodā. Revīzijas izpilda nozaru ministriju revīzijas dienesti u.c. augstāk stāvošo instanču revidenti, nozaru ministrijām pakļautas iestādes.⁸⁹

Latvijā nodokļu administrācija ir Valsts ieņēmumu dienests. (VID).

Visas saimnieciskās operācijas uzņēmums noformē pamatojoties uz dokumentiem (preču pavadzīme – rēķins, akts, čeks, kvīts, rīkojumi u.c. attaisnojošie dokumenti). Dokumentācijas jēdziens ietver arī noteikumus par obligātajām dokumenta satura sastāvdaļām, ko sauc par dokumentu rekvizītiem, Ja nav aizpildīts kaut viens no obligātajiem rekvizītiem, dokumentam nav juridiskā spēka. Dokumentos norāda svarīgākos saimnieciskās operācijas būtību raksturojošus datus, piemēram, saņemto vai izsniegto materiālo vērtību nosaukumus un daudzumu, no kā saņemts vai kam izsniegts, izsniegšanas pamatojumu.

Dokumentācija ir uzņēmuma saimnieciskā darījuma fakta, notikuma vai rīkojuma rakstisks apstiprinājums.⁹⁰

VID ieteikumi darījuma partnera novērtēšanai spēlē nozīmīgu lomu, pierādot, ka nodokļu maksātājs ir godprātīgs. Tāpēc galvenā problēma ir darījuma partnera pieskaitīšana pie riskantiem darījuma partneriem. Pirms VID informatīvā materiāla publicēšanas noslēgtie darījumi, kur darījuma partneris ir, saistīts ar budžeta izkrāpšanu, VID nav tiesības argumentēt, ka nodokļa maksātājs zināja, ka ir iesaistīts krāpšanas shēmā. Tikai gadījumos, kad VID spēj pierādīt apzināto rīcību, nodokļu maksātājs tiek atzīts par līdzdalībnieku un ir materiāli atbildīgs par citas personas īstenoto PVN izkrāpšanu. Grūtības rada tas, ka praksē nodokļa maksātājam ir ne vienmēr iespējams pārliecināties par darījuma partnera atbilstību darījuma materiāltehnikai un cilvēku resursiem, ja uzņēmums strādā īsu laiku, nav iespējams pārbaudīt viņa pamatlīdzekļus, darbiniekus. Tas arī nevarētu kļūt par liegšanu sadarboties ar jaunajiem uzņēmumiem. Tāpat nav iespējams pārbaudīt vai darbinieks oficiāli strādā uzņēmumā, un vai ir nodokļu parādi. Materiāltehnikie līdzekļi varētu būt nomāti. Attiecībā uz zemākās cenas piedāvājumu, varētu pastāvēt vairumtirdzniecības iepirkumi, speciālas atlaides. VID metodiskais materiāls paredz to,

⁸⁹Leibus I. Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi, Atkārtots papildināts 3. izdevums, izdošanas vieta: Rīga 2008. gads. 90 lpp.

⁹⁰Krogzeme H. Nodokļu finanšu un grāmatvedības pamati. Izdevniecības vieta: Rīga 2011. gads. Rīgas Tehniskā universitāte Inženierkomunikācijas un vadības fakultāte Starptautisko Ekonomisko sakaru un muitas institūts Muitas un nodokļu katedrā. 13. lpp, 33 lpp.

ka nodokļu maksātājām ir savlaicīgi jāsāk vākt pierādījumus darījumu apstiprināšanai VID, lai viņām neuzliktu sodu un pienākumu maksāt nodokli vēlreiz.⁹¹

Audīta laikā nodokļu inspekcija fokusē savu uzmanību uz šādiem pamatjautājumiem:

- Vai visi darījumi ir piedeklarēti (vai nepastāv izvairīšanās no nodokļi nomaksas);
- Vai nodokļu maksātājs, izmantojot tiesības atskaitīt samaksāto priekšnodokli, ir to piedeklarējis;
- Vai nodokļu maksātājs bija tiesīgs piemērot nodokļu atbrīvojumus, gadījumā ja tie tika izmantoti.⁹²

⁹¹ Stūrmanis V. PVN sistēmas ļaunprātīga izmantošana, pieejams: ifinances.lv, 2014. gada, Jūnijs.

⁹² Quick reference to European VAT Compliance, Deloitte Global Tax Center, Wolters Kluwer, Kluwer Law International, Netherlands, 2014. 13-9 lpp.

3.1. Saimnieciskās darbības nodrošināšana

Sestās direktīvas 2006/112/EK 4. pantā minētā jēdziena „saimnieciskā darbība” piemērošanas joma ir ļoti plaša, un tam ir objektīvs raksturs, proti, darbība tiek izskatīta pati par sevi neatkarīgi no tās mērķiem vai rezultātiem.

Eiropas Savienības (iepriekš Kopienas) tiesa 1985. gada 14. februāra spriedumā lietā Nr. C - 268/83 „*Rompelman pret Nīderlandi*” atzina, ka jēdziens „saimnieciskā darbība” ir jāinterpretē plaši un ka tas ietver arī sagatavošanās darbus apliekamo darījumu veikšanai. Minētajā lietā par sagatavošanās darbiem tika atzīta vēl neuzbūvētu, saimnieciskās darbības veikšanai paredzētu namu iegāde.⁹³

Kā jau iepriekš tika minēts, vērtējot darījuma norisi, ir jānoskaidro, vai darījums faktiski notika, tāpat arī par darījuma izmantošanu, ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, ir jākonstatē faktiska šī apstākļa esamība vai neesamība. Ne jebkurš nodokļu maksātāja vai citas personas izdarīts tiesību normu pārkāpums saistībā ar saimniecisko darbību, tai skaitā, ar konkrētu darījumu, izslēdz ar šo saimniecisko darbību saistīto naudas plūsmu iegrāmatošanu un likumā paredzēto nodokļu aprēķināšanu.

Tomēr, ja kādas ekonomiskās aktivitātes ir notikušas (ja vispār reāli notikušas) nevis ar mērķi nodrošināt savus ar nodokli apliekamos darījumus, bet tikai ar mērķi panākt priekšnodokļa atskaitīšanu vai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu, šādas tiesības nepienākas.⁹⁴

VID lēmumam ir jābūt 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 apstrīdējis.

Jānoskaidro, vai pastāv kādas pazīmes, kas liecinātu par to, ka nodokļu maksātājs apzināti bija iesaistīts krāpšanas shēmā un tam bija ļaunprātīgs nolūks veikt priekšnodokļa izkrāpšanu. Šajā nolūkā tieši VID kā tiesā pārsūdzētā lēmuma pieņēmējam ir pienākums iesniegt tiesā vai ar tiesas starpniecību iegūt tādus pierādījumus, kas liecinātu par Eiropas Savienības tiesas minētajos spriedumos norādīto ļaunprātīgo vai krāpniecisko pazīmju esamību uzņēmuma darbībās, veicot

⁹³2008/2009. gada LR Augstākās Tiesas Administratīvo lietu departamenta tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā, pieejams: <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/>

⁹⁴ Ģenerālvokāta Poiars Maduro 2005. gada 7. aprīļa secinājumu EST lietā Nr. C-255/02 86. punkts, Augstākās tiesas Senāta 2006. gada 1. jūnija spriedums lietā Nr. SKA-209.

konkrētos darījumus, vai arī to, ka bija zināms vai varēja būt zināms, ka tās atrodas citu uzņēmēju veiktajā preču piegādes krāpnieciskajā shēmā un vai tām bija ļaunprātīgs nolūks veikt priekšnodokļa izkrāpšanu. VID, gadījumā, ja ir ziņas par tādu darījumu faktiski neiespējamību, kuri ir vērsti uz kāda priekšnodokļa atskaitīšanai būtiska darījuma nodrošināšanu, ir jāpārbauda katrs no darījumu ķēdes posmiem, un secinājumus par nodrošināmā darījuma faktisku neesamību var izdarīt tikai tiktāl, ciktāl ziņas par citu darījumu to patiešām izslēdz. No darījuma faktiskas neesamības jānošķir gadījumi, kad persona pakalpojumus patiešām saņēmusi no konkrētā darījuma partnera, bez mērķa ļaunprātīgi izmantot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu finansiālu priekšrocību gūšanai, pat ja attiecīgais darījumu partneris pakalpojumu izpildi nodrošinājis prettiesiski.⁹⁵

Latvijas Republikas (LR) Augstākās tiesas (AT) Senāta Administratīvo lietu departaments ieviesa pienākumu nodokļu administrācijai pierādīt nodokļa maksātāja informētību par dalību krāpnieciskā shēmā (darījumu ķēdē), un ir, papildinājusi kritērijus, pēc kuriem nodokļu administrācija var atzīt darījumus (saimnieciskās darbības izmaksas) par fiktīviem. Pievienotās vērtības nodokļa administrācija nevar apstāties pie konstatējuma, ka darījuma partneris faktiski darījumu nevarēja veikt resursu trūkuma vai fiktīvā rakstura dēļ. Arī tiesa savā argumentācijā nevar ar to aprobežoties.⁹⁶

Lai sabalansētu nodokļu maksātāja tiesību un valsts interešu aizsardzību, EST ir atzinusi, ka pirms priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanas, ir jāveic zināšanu pārbaude (angļu valodā "knowledgetest"). Zināšanu pārbaude nozīmē, ka nedrīkst liegt izmantot ar PVN sistēmu radītās tiesības nodokļu maksātājam, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgais darījumu partneris darījumu ir iecerējis kā krāpšanu vai arī noslēdzis to, lai izvairītos no nodokļu nomaksas.

Par Latvijā īstenoto praksi cīņā ar PVN izkrāpšanu 2013. gada 28. februārī EST pieņēma tiesas nolēmumu lietā C-563/11 *Forwards V*, kurā EST norādīja, ka Latvijā izmantotās VID metodes nav atbilstošas ES tiesību aktiem un principiem.⁹⁷

⁹⁵ Administratīvo tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā, skat. <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/>

⁹⁶ 12.06.2013. AT spriedums lietā Nr. SKA-21/2013.

⁹⁷ 2008/2009. Administratīvo tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā, skat. <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/>

3.2. Pieradīšanas pienākums

Faktūras-rēķini vai preču pavadzīmes-rēķini ir uzskatāmi par nodokļa rēķiniem un par pakalpojuma sniegšanu, vai preču piegādi apliecinošiem dokumentiem un to esamība ļauj pieņemt, ka pakalpojums ir sniegts vai preces ir piegādātas. Tomēr šāds pieņēmums neizslēdz iespēju administratīvā procesa dalībniekam to apstrīdēt, iesniedzot attiecīgus pierādījumus, kas apliecina pretējo. Ja VID, pildot savu kontroles funkciju, ir iesniedzis pierādījumus, kas rada pamatotas šaubas par preču pavadzīmē-rēķinā norādīto ziņu patiesumu, tad pieteicējam savukārt ir interese iesniegt pierādījumus, kas atspēko VID norādītos faktus. Proti, ja nodokļu maksātājs uzskata, ka VID ir nepamatoti apšaubījis kādu darījumu vai dokumentu, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pantam nodokļu maksātājam ir jāiesniedz papildus pierādījumi par to, ka darījums patiešām, ir noticis.

Nodokļu maksātāja pienākums iesniegt pierādījumus savu tiesību pierādīšanai nozīmē, ka gadījumā, ja no VID savāktajiem pierādījumiem secināms, ka darījums nav faktiski noticis ar pieteicējas grāmatvedības dokumentos norādīto personu, tad pieteicējai jāspēj iesniegt pietiekami pārliecinošus pierādījumus tieši par darījuma faktisko norisi. Bet, ja pieteicējam savākt kādus pierādījumus nav iespējams, tas atbilstoši Administratīvā procesa likuma 168.panta pirmajai daļai var lūgt tiesu pieprasīt tos.⁹⁸

Praksē notiek tā, kā, dažreiz par sabiedrības amatpersonām kļūst pēc trešo personu piedāvājuma, un sabiedrību saimnieciskajā darbībā tie cilvēki nemaz piedalās. Turklāt personas, kuras izrakstītajos preču pavadzīmēs-rēķinos norādītas kā preču izsniedzējas, nav šo sabiedrību amatpersonas, kā arī nav minētas šo sabiedrību ziņojumos par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem un iedzīvotāju ienākuma nodokļa attiecīgajā mēnesī. Tāpēc vienmēr ir jāpārliecinās vai preču piegādātājs, ar kuru tiek slēgts darījums, ir tiesīgs to slēgt un parakstīt PPR. Administratīvā procesa likuma 305.panta otrā daļa noteic, ja nepieciešams, tiesa uzdod administratīvā procesa dalībniekiem iesniegt papildu pierādījumus, vai izprasa tos pati. Minētā tiesību norma sasaucas ar 103.panta otro daļu un 107.panta ceturto daļu, kurās nostiprināts objektīvās izmeklēšanas princips. Proti, administratīvajā procesā, lai prasījuma robežās noskaidrotu patiesos lietas apstākļus un panāktu tiesisku un taisnīgu lietas izskatīšanu, tiesa dod administratīvā procesa dalībniekiem norādījumus

⁹⁸ 2008/2009. Administratīvo tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā, skat. <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/>

un ieteikumus, kā arī savāc pierādījumus pēc savas iniciatīvas. Par to kādus pierādījumus iesniegt izlemj pats darījuma slēdzējs.

Veicot priekšnodokļa atskaitīšanas pārbaudi, VID nereti iegūst darījumu partneru likumīgo pārstāvju paskaidrojumus, kas kalpo kā tiešie pierādījumi darījumu fakta apstrīdēšanai, tādējādi liedzot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ja tiek konstatēta faktiskajiem apstākļiem neatbilstoša dokumentu noformēšana darījumu partneru – juridisku personu – vārdā. Pie šādiem apstākļiem nav konstatējams viens no obligātajiem priekšnoteikumiem priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai, t.i., ka prece saņemta tieši no pavadzīmē norādītas sabiedrības, jo juridiska persona darbojas un veic uzņēmējdarbību ar tās pārstāvja (fiziskas personas) starpniecību, bet, ja sabiedrības likumīgais pārstāvis noliedz, ka būtu veicis reālu uzņēmējdarbību un slēdzis saimniecisku darījumu, nav iespējams, ka šī sabiedrība veica tiesisku saimniecisko darbību savā vārdā. Līdz ar to būtiski ir noskaidrot personu, kurai ir tiesības pārstāvēt sabiedrību.

Apstākļi, ka uzņēmums ir reģistrēts ar pievienotās vērtības apliekamo personu reģistrā, nerada citai personai tiesisko paļāvību, ka uzņēmums tieši darījuma slēgšanas brīdī veic saimniecisko darbību. Ir jāpārbauda, vai darījuma partneris varēja veikt darījumu, par kuru ir izrakstīts nodokļa rēķins, vai nevarēja. No normatīvajiem aktiem, kas regulē personu iekļaušanu ar pievienotās vērtības apliekamo personu reģistrā, neizriet, ka visos gadījumos, kad persona iesniedz pieteikumu tās reģistrācijai šajā reģistrā, iestāde veic juridiskās adreses apsekošanu. Tiesību normas tikai nosaka, ka gadījumā, ja tiek konstatēts, ka persona tās norādītajā juridiskajā adresē neatrodas, tai var atteikt iekļaušanu reģistrā. Līdz ar to, no tā vien, ka persona ir pierēģistrēta ar pievienotās vērtības apliekamo personu reģistrā, nevar izdarīt secinājumu, ka nav ticams tās likumīgā pārstāvja paskaidrojums, ka uzņēmums reāli nedarbojās un tika pierēģistrēts pēc trešo personu lūguma.

Attiecībā uz personu paskaidrojumiem ir divi galvenie jautājumi: vai personu sniegtie paskaidrojumi VID ir uzskatāmi par pierādīšanas līdzekļiem un vai šīs personas ir nepieciešams noprotināt tiesas sēdē kā lieciniekus.

Likums „Par Valsts ieņēmumu dienestu” 10. panta pirmā daļa 5.punkts piešķir VID ierēdņiem tiesības pieprasīt uzrādīt dokumentu oriģinālus un saņemt no komersantiem, iestādēm, organizācijām, pašvaldībām, finanšu iestādēm un kredītiestādēm dokumentu norakstus ar nodokli apliekamā objekta (ienākumu) uzskaitēi un reģistrācijai vai nodokļu un nodevu pārbaudei, kā arī saņemt no fiziskajām personām nepieciešamās izziņas un dokumentu norakstus, kas liecina par

pārbaudāmās juridiskās vai fiziskās personas nodokļu saistībām un maksājumiem, mantu un ienākumiem, kā arī pieprasīt un saņemt attiecīgus paskaidrojumus.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 103. pantam tiesai, pārbaudot administratīvā akta tiesiskumu, jānoskaidro lietas apstākļi un jādod tiem juridisks vērtējums, tostarp jāpārbauda, vai administratīvais akts atbilst šā likuma noteikumiem un citiem normatīvajiem aktiem. No šīs tiesību normas izriet tiesas pienākums pārbaudīt to apstākļu esamību, ar kuriem pamatots administratīvais akts. Līdz ar to, tiesai ir pienākums vērtēt pierādījumus, tostarp personu dotos paskaidrojumus, ar kuriem nodibināti fakti, uz kuriem balstīts izdotais administratīvais akts. Respektīvi, ir jāņem vērā arī rakstiski personu paskaidrojumi. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 168. panta otrajai daļai rakstveida pierādījumi iesniedzami oriģinālā vai noteiktā kārtībā apliecināta noraksta veidā. Līdz ar to, par nepieļaujamu pierādīšanas līdzekli 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.⁹⁹

⁹⁹ 2008/2009. Administratīvo tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā, skat. <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/>

3.3. Nodokļa rēķins

Lai nodokļu rēķinam kā ikvienam dokumentam būtu juridiskais spēks, dokumentam jā satur šādas nodaļas: dokumenta autora nosaukums, datums, paraksts, adresāta nosaukumam. Savukārt rekvizītā „paraksts” jābūt: dokumenta parakstītāja amata nosaukumam; attiecīgās amatpersonas pašrocīgam personiskajam parakstam; amatpersonas personiskā paraksta atšifrējumam (iniciālim un uzvārdam). Personiskais paraksts nodrošina organizācijas dokumenta juridisko spēku tikai tad, ja to pašrocīgi rakstījusi tieši tā persona, kuras amats minēts dokumentā.

Ja nodokļa rēķins ir parakstīts, bet nav atšifrēts, tas pats par sevi nav iemesls, lai personai liegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šāds secinājums balstās uz iepriekš norādīto atzinumu, ka nodokļa rēķinam ir jāatbilst faktiski notikušam darījumam, jo pretējs secinājums būtu pretrunā ar nodokļu tiesiskā regulējuma jēgu. Tomēr no tā nevar izdarīt secinājumu, ka ikviena objektīvi pastāvoša nepareizība nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanā nenozīmē, ka darījums faktiski nav noticis un ka tādēļ nodokļu maksātājam nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumus.

Nevar apgalvot, ka pastāvoša nepareizība nodokļu tiesiskā regulējuma piemērošanā nenozīmē, ka darījums faktiski nav noticis un ka tādēļ nodokļu maksātājam nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumus.

Ja VID administratīvajā procesā iestādē neapstiprina darījumu (konstatē apstākli un savāc vajadzīgos pierādījumus, ka arī izklausā personu paskaidrojumus) un nekonstatē citus trūkumus, tad paraksta atšifrējuma neesamība kā vienīgais apstāklis nav uzskatāms par pietiekamu pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai.

Atbilstoši „Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas noteikumu” prasībām noformēts rekvizīts „paraksts”, ir amata nosaukums, pats paraksts un tā atšifrējums. Respektīvi, nepareizi noformēts rekvizīts „paraksts” skaitās, ja ir paraksts, bet trūkst tā atšifrējuma. No paraksta nevar konstatēt, kas ir parakstījis šos rēķinus, nav iespējams pārbaudīt, vai rēķinus parakstījusī persona bija tiesīga pārstāvēt juridisko personu. Turklāt piemēram, ja amatpersonas savos paskaidrojumos noliedz savu darbību sabiedrību vārdā, nav iespējams konstatēt, ka pakalpojums saņemts tieši no rēķinā norādītās juridiskās personas. Tad ir jāvērtē ne tikai rēķinus, bet arī darījumu partneru amatpersonu paskaidrojumus, kuros tās noliedz savu darbību sabiedrību vārdā.

Rēķiniem, kuriem nav pašrocīga paraksta, bet ir spiedogs ar paraksta atveidojumu nav juridiska spēka un tie nav atzīstami par nodokļa rēķiniem. Personiskais paraksts, kas atveidots ar dažādiem tehniskiem līdzekļiem (ar spiedogu, izmantojot datoru, kserokopēšanu vai citādā veidā),

nenodrošina dokumenta juridisku spēku. VID savākie pierādījumi dod pamatu apšaubīt sabiedrību, kuru vārdā bija izrakstīti rēķini, spēju veikt PPR norādīto preču piegādi.¹⁰⁰

Lai gan „Pievienotās vērtības” likuma 125. pants paredz, ka nodokļa rēķinā ir norādāma noteikta informācija (piemēram, preču nosaukums un to daudzums vai pakalpojumu veids, to apjoms, preču cena un vērtība vai atlīdzība par sniegtajiem pakalpojumiem), Administratīvo lietu departamenta ieskatā tas nenozīmē, ka attiecīgās ziņas obligāti ir ietveramas tieši nodokļa rēķina tekstā. Pieļaujams, ka nodokļa rēķinā tiek ietverta atsauce uz līgumu vai kādu citu dokumentu, kurā ir norādītas visas nepieciešamās ziņas. Būtiski, lai tiktu izpildīta likuma „Par grāmatvedību” 2. pantā minētā prasība, grāmatvedību kārtot tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Tātad, ja no nodokļa rēķinā norādītajiem dokumentiem ir iespējams pilnībā identificēt darījumu, nevar uzskatīt, ka ir pārkāpti „Pievienotās vērtības nodokļa” likuma nosacījumi priekšnodokļa atskaitīšanai. Pārbaudot nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir jāvērtē pakalpojums kopumā.

Vairākos spriedumos Senāts ir atzinis, ka starpniecības, konsultāciju, mārketinga un vadības pakalpojumu jēdziens ir pārāk plašs un nenoteikts, lai no tā varētu secināt, kādi konkrēti pakalpojumi tikuši sniegti, kā arī menedžmenta pakalpojumi. Ja nodokļa rēķinā nav precīzāk atspoguļota pakalpojumu būtība, tad šāds rēķins neatbilst likuma „Par grāmatvedību” 7. pantā un „Pievienotās vērtības nodokļa,” likuma 125.panta paredzētajiem nodokļa rēķina noformēšanas noteikumiem. Formāli trūkumi nodokļa rēķina noformējumā nav pamats ierobežot tiesības atskaitīt priekšnodokli. Proti, ja darījums ir neapstrīdami noticis, tad personas tiesības atskaitīt priekšnodokli nav apšaubāmas, neskatoties uz to, ka persona nav ievērojusi atsevišķas formālās prasības. Bet ja nav iespējams pārliecināties par pakalpojumu būtību, šādi trūkumi rēķinos nav uzskatāmi tikai par nebūtiskiem pārkāpumiem, kas neietekmē tiesības atskaitīt priekšnodokli, bet par tādiem, kam nav juridiskais spēks. Un tāpēc šādos gadījumos rodas pamats pamatoti ierobežot tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo nav ievērots viens no likuma paredzētajiem priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem, proti, iztrūkst nodokļa rēķina.

Tas nozīmē, ka, ja nav skaidrs, kādi tieši pakalpojumi un, kādā laika posmā tikuši veikti, var atsaukties uz to, ka pakalpojumu būtība izriet no rēķiniem, līgumiem, nodošanas aktiem un samaksas dokumentiem kopumā. Nebūtiskās neprecizitātes, ja pakalpojuma saturu iespējams

¹⁰⁰ 2008/2009. Administratīvo tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā, skat. <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/>

secināt no pārējiem dokumentiem kopumā, un formāli trūkumi nodokļa rēķinā, nevar būt par pamatu ierobežot personas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Bet par tādiem pakalpojumiem kā starpniecība, mārketing, vadība un konsultācijas pakalpojumu jēdziens pats par sevi ir nenoteikts. Tāpēc pakalpojuma saņēmējam, pretendējot uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jāspēj nepārprotami pierādīt, kādi darbi šā pakalpojuma ietvaros tika veikti.

Arī vairākos Administratīvo lietu departamenta spriedumos ir norādīts uz atsevišķiem trūkumiem nodokļu rēķinu noformēšanā (attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu), kas liedz tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Šādi trūkumi ir, piemēram, ja no nodokļa rēķina nav secināms, kādi konkrēti un kādā apjomā, kur un kādā veidā sniegti pakalpojumi; nodokļa rēķinā ietvertā informācija ir nepietiekama, lai identificētu konkrēto pakalpojumu, tas ir, lai saprastu, kur tieši pakalpojums sniegts (pakalpojuma sniegšanas vieta); nav ietvertas arī atsauces uz citiem dokumentiem, pēc kuriem varētu nepārprotami identificēt darījumus; nav izsecināmi konkrēti sniegtie darbi sniegtā pakalpojuma ietvaros; attiecīgo darījumu pierādīšanai iesniegtie dokumenti satur būtiskus trūkumus, kuru dēļ nav iespējams konstatēt to savstarpēju sakarību un attiecināmību uz konkrētu darījumu; nav izpildīta likuma „Par grāmatvedību” 2. panta prasība, grāmatvedību kārtot tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei, u.tml.

Būtiska nozīme šajā sakarā ir apstāklim, ka nodokļu maksātājam ir iespēja pārbaudīt nodokļu rēķinu atbilstību tiesību normām un nepieļaut trūkumus tajos. Šie trūkumi ir būtiski un liedz izrakstītos faktūrrēķinus atzīt par spēkā esošajiem „Pievienotas vērtības nodokļa” likuma izpratnē. Šādi nodokļu rēķini nav izmantojami priekšnodokļa atskaitīšanai un minētais var būt patstāvīgs pamats personas tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežošanai, jo liedz secināt, ka pakalpojumi izmantoti konkrētā nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Atbilstoši Administratīvo lietu departamenta judikatūrai, gadījumos, ja nodokļa rēķinā nav atspoguļota patiesa informācija, tad tie nav uzskatāmi par nodokļa rēķiniem likuma izpratnē un liedz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz tiem.

Augstākās tiesas Senāts 2006. gada 3. oktobra spriedumā SKA-369 bija atzinis, ka agrāka datuma norādīšana preču pavadzīmēs, nekā tās ir izdotas VID, nav uzskatāma tikai par formālu pārkāpumu, bet gan par tādu apstākli, kas liedz šīs pavadzīmes izmantot par nodokļu rēķiniem. Tomēr šo praksi Augstākās tiesas Senāts ir mainījis ar 2008. gada 14. janvāra spriedumu SKA-9/2008, izskatot lietu kopsēdē.

Vērtējot, vai preču pavadzīmju-rēķinu izrakstīšana ar nepareizu datumu ir pamats ierobežot tiesības atskaitīt priekšnodokli, Augstākās tiesas Senāta 2008. gada 14. janvāra spriedumā SKA-9/2008 Administratīvo lietu departaments norādījis tālāk minētos apsvērumus. Apstāklis, ka preču pavadzīmes-rēķina noformējumā ir kādas nepilnības, pats par sevi nav iemesls, lai personai liegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli. Ar to ne vienmēr var apgalvot, ka darījums faktiski nav noticis un ka tādēļ nodokļu maksātājam nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumus. Taču, pieļaujot neprecizitātes nodokļu attaisnojuma dokumentā, jābūt pārliecībai, ka tajā atspoguļotais darījums ar attiecīgo darījuma partneri tiešām ir noticis.

Izvērtējot minēto, var secināt, ka attiecīgais trūkums preču pavadzīmes-rēķina noformēšanā (t.i., preču pavadzīmes-rēķina izrakstīšana ar tādu datumu, kad tas vēl, nav saņemts VID) pats par sevi nevar būt pamats priekšnodokļa tiesību ierobežošanai. Ir nepieciešams pārbaudīt arī citus apstākļus un, gadījumā, ja darījumu ir iespējams konstatēt ar citiem pierādījumiem, tad nav pamata liegt personai atskaitīt priekšnodokli par šo darījumu.

Piemēram, ja preču pavadzīmes-rēķinus izrakstīja ar tādu datumu, kad tie vēl nebija saņemti VID, lai VID apstiprinātu, ka darījumi ir notikuši, ko apliecina akti par preču saņemšanu atbildīgā uzglabāšanā, jāņem vērā cik ātri dokumentus, kas apliecina darījumu norisi, uzrāda audita veikšanas laikā, jo tas palielina ticamību, ka darījumi bija patiešām notikuši, bet nevarēja konkrētajā brīdī tikt noformēti ar preču pavadzīmēm-rēķiniem. Ja ir iespējams identificēt darījumus, darījumu dalībniekus, preces un preču piegādes laiku, tad darījumi ir notikuši.

4. SODĀMAS ATBILDĪBAS NOSACĪJUMI PVN PRIEKŠNODOKĻA JOMĀ

Administratīvais pārkāpums un administratīvais sods ir savstarpēji saistītas lietas, proti, par izdarītu administratīvo pārkāpumu neizbēgami seko piemērots administratīvais sods.¹⁰¹

Jautrīte Briede savā grāmatā Administratīvais akts raksta, ka Latvijas administratīvas tiesības ir pārņemtas no Vācijas, un ka bieži, ja tiek izmantoti anglosakšu sistēmas teorētiskās vai prakšu atziņas, tas ir kritizēts, jo ir jāpārbauda attiecīgais tiesiskais institūts, un juridiskā satura atbilstība. Kā arī viņa norāda, ka tas nenozīmē, ka šo valstu teorētiskās vai tiesu prakses nav izmantojamas vispār.¹⁰²

Administratīvais akts ir individuālais tiesību akts, ko izdod iestāde publisko tiesību jomā atsevišķa gadījuma risināšanai, un kas attiecās uz noteiktu personu vai personām, nodibinot, grozot, konstatējot vai izbeidzot konkrētas tiesiskās attiecības.¹⁰³

Administratīva soda uzlikšanas procesu Latvijā regulē Administratīva pārkāpuma kodekss (APK).¹⁰⁴

Nelikumīgas darbības, nodokļu maksāšanas un atmaksāšanas kārtībā, ir saistītas ar tādām darbībām, kuru rezultātā tiek pārkāptas likumu normas, tai skaitā veiktas kriminālsodāmas darbības.¹⁰⁵

Atbildība par budžeta atmaksājamā nodokļa samazināšanu ir noteikta likumā „Par nodokļiem un nodevām” 32. pantā 2. daļā, kura nosaka, ka: „Par nodokļa revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu.”¹⁰⁶

Naudas sods vēsturiski ir kalpojis par zaudējuma atlīdzināšanas pienākumu par pārkāpuma izdarīšanu. Naudas sods ir visizplatītākais soda veids nodokļu tiesībās Latvijā.¹⁰⁷

¹⁰¹ Stucka A. Administratīvās tiesības otrais papildinātais izdevums, izdošanas vieta: Rīga, Juridiskā koledža 2009. gads.

¹⁰² Briede J. Administratīvais akts, izdošanas vieta: Rīga, Latvijas Vēstnesis, 2003. gads, 157. lpp.

¹⁰³ Juridisko terminu vārdnīca, izdošanas vieta: Rīga, izdevniecība Kamene, 2002. gads, 6. lpp.

¹⁰⁴ APK 32. pants.

¹⁰⁵ Ketners K., Titova S., Nodokļu politika Eiropas Savienības vidē, izdošanas vieta: Biznesa un finanšu pētniecības centrs, Rīga, 2013. gads, 234. lpp.

¹⁰⁶ Likums par nodokļiem un nodevām 32. pants

¹⁰⁷ Stucka A. Administratīvās tiesības otrais papildinātais izdevums, izdošanas vieta: Rīga, Juridiskā koledža 2009. gads.

Ar 2007. gada 1. janvārī stājās spēkā grozījumi likuma „Par nodokļiem un nodevām”, kas paredz būtiskas izmaiņas nodokļu tiesību sodu sistēmā. Šis pants arī tika grozīts ar 2011. gada 13. oktobra grozījumiem, kuri stājās spēkā 2011. gadā 9. novembrī.

Līdzšinējā nodokļu sistēma, izņemot atsevišķus gadījumus, paredzēja 100 procentu apmērā soda naudas aprēķināšanu no samazinātās nodokļu summas. Jaunā, spēkā esošā, sodu noteikšanas sistēma, paredz atšķirīgas sankcijas, kuras ir atkarīgas no nepamatoti palielinātās no valsts budžeta atmaksājamās nodokļa summas.

Būtisks soda papildinājums ir noteikts likumā 33.² pantā, kurā, pēc grozījumu stāšanās spēkā, ir paredzēta līdz šim nebijusi iespēja nodokļa maksātājam, pēc audita uzsākšanas paziņojuma, atzīt un novērst izdarītus pārkāpumus, samazinot soda naudas apmēru.

Likumā noteikti šādi soda apmēri:

- Ja budžetā maksājamā summa ir samazināta ne vairāk kā par 15 procentiem, tad soda nauda tiek noteikta 20 procentu apmērā no nedeklarētās summas;
- Ja budžetā maksājamā summa ir samazināta vairāk nekā par 15 procentiem, tad soda nauda tiek noteikta 30 procentu apmērā no nedeklarētās summas;
- Ja pārkāpums nav izdarīts atkārtoti un ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokli samaksā terminā, kā arī sadarbojies ar VID likuma 32.² pantā izpratnē (iesniedzot VID pieprasīto informāciju), tad soda nauda tiek noteiktā 50 procentu apmērā par nepamatoti palielinātās atmaksājamās nodokļa summas; ja pārkāpums ir atkārots, tad šī summa divkāršojās.

Soda nauda tiek aprēķināta par katru pārbaudītu taksācijas periodu.

Lai pārkāpumu varētu uzskatīt par atkārtotu, ir jārealizējas visām minēta panta pazīmēm, t.i., jābūt pabeigtām auditam, lēmumam par pārkāpumu ir jāiestājas spēkā (var būt pārsūdzēšanas stadijā), atkārtotam pārkāpumam ir jābūt pamatotam ar to pašu likuma normu, vai ar šo normu saistīto normatīvo aktu vai analogisko normu, ja likums tika grozīts.

Šī tiesību norma ir tulkojama pēc likuma jēgas un mērķa, un pierāda to, ka nodokļu maksātājs, izdarot analogisku atkārtotu likuma pārkāpumu, nav apzinājies savas rīcības nepareizību, VID iepriekš konstatētā pārkāpumā.

Nodokļu atkārtotam pārkāpumam jābūt izdarītam ne vēlāk kā trīs gadu laikā.¹⁰⁸

¹⁰⁸Nodokļu ceļvedis I sējums, izdošanas vieta: Rīga, Deloitte, Dienas bizness 2012-01, NN 7.4.3 lpp. Nodokļu ceļvedis I sējums

Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā tiek ņemti vērā attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecināšie rēķini), uz to attiecas arī likuma „Par grāmatvedību” normas: 2. pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7. panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem, būtiska nozīme ir, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Proti, ja arī nodokļu administrācijai un pēc tam arī tiesai ir pamats apšaubīt, vai pieteicēja darījumu partneris varēja izpildīt konkrēto darījumu (respektīvi, ka darījums faktiski noticis tieši ar minēto darījumu partneri), ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs ir iesaistījies (vai arī apzinājies vai tam vajadzēja apzināties, ka tādējādi tas iesaistās) krāpšanā ar nodokļiem.

Lai pārbaudītu faktisko apstākļu atbilstību finanšu un kravas dokumentiem saistībā ar līdzekļa nosūtītāju, nepieciešams pārbaudīt, vai juridiskai personai raksturīga saimnieciskā darbība ar pasūtīto vai iegādātu preču grupu, nepieciešamās licences un eventuāli saņemto preču glabāšanai paredzētā telpas, cisternas vai citas vietas, šo vietu reāli esamība un iespēja uzņemt tāda apjoma un veida preces, vai šādi darījumi ar tiem pašiem piegādātājiem ir bijuši agrāk un kādi ir sabiedrības rezultāti; vai pārskaitītāja rīcībā ir bijuši reāli līdzekļi šāda darījuma veikšanai; Aizdevumi no ārzonu uzņēmumiem vai fiziskām personām attiecīgi pārbaudāmi. Vai darījums noslēgts pa tiešo ar piegādātāju vai starpniekiem. Nepieciešams pārbaudīt arī saimnieciskās darbības vietas reālu esamību.¹⁰⁹

VID ir finanšu ministra padotībā esoša tiešās pārvaldes iestāde, kas nodrošina nodokļu maksājumu un nodokļu maksātāju uzskaiti, valsts nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto obligāto maksājumu iekasēšanu Latvijas Republikas teritorijā, kā arī iekasē nodokļus, nodevas un citus obligātos maksājumus Eiropas Savienības budžetam, īsteno muitas politiku un kārtu muitas lietas.¹¹⁰

Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram un viņa vietniekiem, Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora pilnvarotajiem struktūrvienību vadītājiem un viņu vietniekiem nodokļu administrēšanā ir tiesības apstiprināt materiālus par likumu un citu normatīvo aktu pārkāpumiem valsts ieņēmumu jomā un lemt par vainīgo personu saukšanu pie likumā noteiktās atbildības.¹¹¹

¹⁰⁹Noziedzīgu iegūtu līdzekļu legalizācija apkarošana A. Lieljuksis, Rīga 2007. SIA „P& Ko”. 303-304 lpp.

¹¹⁰Likums Par Valsts ieņēmumu dienestu, Latvijas Vēstnesis, 1. pants

¹¹¹10. panta 2. daļa, 1. punkts likums par VID

Saskaņā ar likumu Par Valsts ieņēmumu dienestu, Valsts ieņēmumu dienesta finanšu policija noziedzīgu nodarījumu izmeklēšanu veic Kriminālprocesa likumā noteiktajā kārtībā.

Lai atklātu un novērstu noziedzīgus nodarījumus un citus likumpārkāpumus, Valsts ieņēmumu dienesta finanšu policijas ierēdņiem ir tiesības piedalīties Valsts ieņēmumu dienesta ierēdņu veiktajos pasākumos un sastādīt administratīvos protokolus par atklātajiem pārkāpumiem, izsaukt uz attiecīgo Valsts ieņēmumu dienesta iestādi jebkuru personu sakarā ar lietām un materiāliem, kuru izskatīšana ir Valsts ieņēmumu dienesta finanšu policijas kompetencē, bet, ja attiecīgā persona bez attaisnojoša iemesla neierodas, atvest to piespiedu kārtā, kā arī pārbaudīt personām, kuras tiek turētas aizdomās par likumpārkāpumu izdarīšanu, personu apliecinošus dokumentus, un arī citus dokumentus, kas nepieciešami to tiesību normu ievērošanas pārbaudei, kuru izpildes kontrole un uzraudzība uzdota finanšu policijai, savas kompetences ietvaros, likumā paredzētajos gadījumos un kārtībā, nogādāt Valsts ieņēmumu dienesta telpās likumpārkāpējus, izdarīt viņu personas apskati, mantu un dokumentu izņemšanu un apskati, administratīvi aizturēt likumpārkāpējus un veikt citus likumā noteiktos pasākumus administratīvo pārkāpumu lietvedības nodrošināšanai.¹¹²

Uldis Krastiņš savā grāmatā noziedzīgo nodarījumu raksturo, kā personas konkrētu uzvedību, kas izpaužas viņas prettiesiskā darbībā vai bezdarbībā. Turklāt viņš norāda, ka personas domas, uzskati, pārliecība, nodoms un pat tā atklāšana, kaut arī tie būtu valstij, sabiedrībai vai atsevišķai personai nepieņemami, jā tie neizpaužas personas ārējā uzvedībā – pārkāpumā, nav pamats kriminālatbildībai.¹¹³

Par noziedzīga nodarījuma vai noziedzīga pārkāpuma mūsdienīgu izpratni krimināltiesības atzīts, ka jēdziens ir attiecināms uz reālajā dzīvē notikušu gadījumu, savukārt tā juridiskais novērtējums apzīmēts, kā „noziedzīga nodarījuma sastāvs”.¹¹⁴

Vaina ir nodoma un neuzmanības apvienojošs apzīmējums. Vaina raksturo personas iekšējās, psihiskās darbības saturu. Krimināltiesību teorija neatzīst noziedzīgo nodarījumu bez vainas. (*nullum crimen sine culpa*).¹¹⁵

Noziedzīgi nodarījumi pret īpašumu ir ietverti Krimināllikuma Sevišķā daļā, tā 18. nodaļā ir sagrupēti likumpārkāpumi, kas apdraud mantas īpašnieka vai tās valdītāja mantiskās intereses.¹¹⁶

¹¹² Likuma par Valsts ieņēmumu dienestu 16. panta 3. punkts

¹¹³ U. Krastiņš Noziedzīgais nodarījums 7. lpp.

¹¹⁴ Beļska. A. Noziedzīgu nodarījumu izpratne Latvijā un ASV Krimināltiesībās, Rīga, 2012. gads, 19. lpp.

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ Krastiņš. U Noziedzīgi nodarījumi ekonomikā I sējums Noziedzīgi nodarījumi pret īpašumu. Izdošanas vieta: Rīga, Latvijas Policijas akadēmija, 1999. gads. 5. lpp.

Noziegumi, kas ir saistīti ar ļaunprātīgas PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu, ir kvalificējami pēc KL 177. vai 218. panta. Tā ir krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu nomaksas.

Lietas faktisko apstākļu izvērtēšanai ir būtiska nozīme, lai pareizi kvalificētu nodarījumu, nošķirot, kādos gadījumos nodarījums kvalificējams pēc Krimināllikuma 177.panta un kādos gadījumos pēc Krimināllikuma 218.panta attiecīgas daļas, neizslēdzot iespēju, ka var būt arī šo noziedzīgo nodarījumu reālā kopība.

Izvērtējot dažādus priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību aspektus, vienmēr jāpatur prātā, ka nodokļa maksātājam pašam ir jānodrošinās, lai to neiesaistītu kādā no krāpšanas shēmām. Šī problēma ir aktuāla ne tikai Latvijā, bet visā Eiropā, un dalībvalstu nodokļu administrācijas aktīvi cīnās pret šādu PVN izkrāpšanu.

Tipiski shēmā iesaistīti vairāki uzņēmumi, kas cits citām izraksta rēķinus ar PVN, par kuriem atskaita priekšnodokli, savukārt viens no ķēdes dalībniekiem – fiktīvs uzņēmums – veiktos darījumus neuzrāda PVN deklarācijās vai neiesniedz tās vispār, kā arī neieskaita no darījuma partnera iekasēto PVN valsts budžetā. Parasti šādi uzņēmumi PVN reģistrā ir reģistrēti kā PVN maksātāji vien īsu laika sprīdi.¹¹⁷

Par vienu no galvenajiem izvairīšanās un krāpšanas shēmām var uzskaitīt „karuselkrāpšanas” shēmas (turpmāk KK shēmas) rēķinu plūsmu, kas šķērso robežu ar esošu vai neesošu preču plūsmu starp iesaistītajām pusēm, no kurām vismaz viena nemaksā PVN budžetā.

Lai varētu īstenoties KK shēma, tiek veidota shēma ar vairākiem dalībniekiem, kurā katrs dalībnieks pilda noteiktas funkcijas. Jebkuras KK shēmas pamatelementi ir:

Fiktīvs uzņēmums. Fiktīvs uzņēmums ir tāds uzņēmums, kas nepilda savas nodokļu saistības, neiesniedz deklarācijas un nemaksā nodokļus, to nevar atrast pēc juridiskās adreses, un nodokļu administrācijai nav pieejama uzņēmuma dokumentācija. Fiktīvais uzņēmums preces iegādājas ES tirgū un pārdot starpniekam.

Starpnieks. Starpnieks ir uzņēmums, kas ir iesaistīts ķēdē ar fiktīvo uzņēmumu vai citu starpnieku un brokeri. Uzņēmums iegādājas preces no fiktīva uzņēmuma un piegādā tās brokerim. Starpnieks pilda savas nodokļa saistības un iesniedz PVN deklarācijas. Tā mērķis ir izjaukt saikni starp fiktīvo uzņēmumu un brokeri, kas vēlas saņemt PVN atmaksu vai iemaksāt budžetā mazāku nodokļa summu. Starpnieku skaits, kas piedalās karuseļa krāpšanā, ir atkarīgs no tā, cik sarežģīta ir krāpšanas shēma. Starpnieks var būt ne tikai uzņēmums, kas dibināts ar mērķi

¹¹⁷ NODOKĻU CEĻVEDIS, NODOKĻU LIKUMU KOMENTĀRI 2. SĒJUMS Likumu par pievienotas vērtības nodokli un par dabas resursu nodokli komentāri, Dienas bizness, Deloitte Latvia

izkrāpt PVN, bet arī tāds uzņēmums, kas jau ilgi darbojas tirgū un var arī nenojaust, ka ir iesaistīts KK shēmā.

Brokeris. Brokeris ir pēdējais posms organizētajā ķēdē, kurš preces iegādājas no starpnieka (retāk no fiktīvā uzņēmuma) un piegādā organizatoram.

Organizators. Organizators ir faktiskais labuma guvējs no KK shēmas. Brokeris un fiktīvais uzņēmums gandrīz ir reģistrēti vienā un tajā pašā dalībvalstī. Atbilstoši Eiropas Savienības tiesas praksei katrs darījums darījumu ķēdē jāvērtē atsevišķi un agrāki vai vēlāki notikumi nevar mainīt shēmā iekļauta konkrētā darījuma raksturu. Nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt kā priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli nevar ietekmēt tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst minētā nodokļa maksātāja darījumi, ir ticis veikts cits darījums (pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma), kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu.¹¹⁸

Eiropas Savienības tiesa ir norādījusi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība. Direktīvas jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību.¹¹⁹

Būtiski ir atzīmēt, ka minētie Eiropas Savienības tiesas spriedumi attiecas uz gadījumiem, ja nav šaubu par to, ka darījums, par kuru tiek aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis (un secīgi atskaitīts kā priekšnodoklis), faktiski ir noticis.

Var secināt, ka attiecībā uz darījumu ķēdē notikušu darījumu personai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli vienīgi tad, ja tā nav rīkojusies krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

Tātad, pirms izvērtēt, vai kādā no darījumu ķēdē veiktajiem darījumiem ir notikusi ļaunprātīga rīcība fiskālu priekšrocību iegūšanai, vispirms ir jākonstatē, ka darījumi formāli atbilst visiem tiesību normās paredzētajiem priekšnoteikumiem. Tas nozīmē, ka jāvērtē, vai darījumi ir vai nav notikuši. Taču šāda vērtēšana ir jāveic tikai tad, ja VID ir apšaubījis darījumu esamību. Gadījumā, ja VID pašu darījuma faktu nav apstrīdējis, bet ir apšaubījis preču vērtību, tad savukārt, precizējot nodokļa maksājumu apmēru uz aprēķinu pamata, nav nepieciešams vērtēt, vai persona ir rīkojusies ļaunprātīgi.¹²⁰

¹¹⁸ Kārlis Ketners "Nodokļu optimizācijas principi", Merkūrijs, LAT, 2009.

¹¹⁹ EST spriedums lietā *Fini H*, 34. Punkts, apvienotajās lietās *Kittel* un *Recolta Recycling*, 55. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében* un *Dávid*, 42. punkts

¹²⁰2008/2009. Administratīvo tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā, skat. <http://at.gov.lv/lv/judikatura/tiesu-prakses-apkopojumi/administrativajas-tiesibas/>

Ja savāktie pierādījumi norāda uz konkrētas personas vainu izmeklējamā noziedzīgā nodarījumā un prokurors ir pārliecināts, ka pierādījumi to apstiprina, viņš pieņem lēmumu par personas saukšanu pie kriminālatbildības.

Lēmuma par personas saukšanu par kriminālatbildību (apsūdzībā) prokurors norāda (KPL 405. pants):

Pie kriminālatbildības saucamās personas vārdu, uzvārdu, personas kodu, paziņo dzīvesvietu un darbavietu;

Katrā inkriminēta noziedzīgā nodarījuma faktiskos apstākļus, kas nosaka juridisko kvalifikāciju;

Personas, kuras cietušas noziedzīga nodarījuma rezultātā;

Citas personas, kuras sauktās pie kriminālatbildības par līdzdalību vai dalību tā paša noziedzīga nodarījuma rezultātā;

Apsūdzībai jābūt konkrētai.¹²¹

Tiesa, vērtējot darījumu, var ņemt vērā, darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā.¹²²

¹²¹ Rokasgrāmata prokuroriem kriminālprocesā, izdošanas vieta: Gunāra Kūtra zinātniskajā redakcijā, Rīga, Tiesu namu aģentūra, 2010. gads, 143-144. lpp.

¹²² EST 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-255/02 *Halifax* 81.punkts.

4.1. Krāpšanas nodalīšana no izvairīšanās no nodokļu nomaksas

Ja uzņēmums reāli veic saimniecisko darbību, ir iespējama izvairīšanās no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas, atskaitot no budžetā maksājamās summas priekšnodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem. Savukārt gadījumos, kad saimnieciskā darbība netiek veikta, bet, pamatojoties uz faktiski nenotikušiem darījumiem norādītais priekšnodoklis, piemēram, tiek saņemts atpakaļ kā pārmaksātais nodoklis, valsts intereses nodokļu iekasēšanas jomā netiek apdraudētas, bet ir pamats izvērtēt, vai nav notikusi krāpšana.¹²³

Saimnieciskās darbības definīcija atrodama, gan likumā par uzņēmuma ienākuma nodokli, gan likumā par iedzīvotāju ienākuma nodokli, gan komerclikuma. Šajos likumos saimnieciskā darbība ir noteiktā, kā darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību, pakalpojumu sniegšanu un cita veida darbību par atlīdzību, kā arī jebkura darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību. Saimnieciskā darbība ietver arī ar uzņēmuma līguma izpildi saistīto darbību, profesionālo darbību, nekustamā īpašuma apsaimniekošanu, komercagenta, māklera un individuālā komersanta darbību, kā arī fiziskās personas īpašumā esoša individuālā uzņēmuma (arī zemnieka un zvejnieka saimniecības) darbību. Saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību (tai skaitā jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbība, lauksaimnieciska darbība). Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu nolūkā sistemātiski gūt no tā ienākumus arī uzskata par saimniecisko darbību šā likuma izpratnē.¹²⁴

Analizējot krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināmu maksājumu nomaksas atšķirības, ir jāņem vērā, ka valsts budžetā iemaksājami naudas līdzekļi nodokļu veidā pieder valstij, nevis nodokļu maksātājam, kura norēķinu kontos vai kasē atrodas un bilances aktīvos ir uzskaitāma šī nauda.

Būtiskā atšķirība, kas norobežo šos divus noziedzīgos nodarījumus, izpaužas tajā apstākļī, ka, izdarot krāpšanu, vainīgā persona iegūst svešu mantu, savukārt izvairoties no nodokļu nomaksas, vainīgās personas darbības vai bezdarbība ir vērsta uz to, lai neatdotu savu mantu citam.

Ja saistībā ar fiktīvajiem darījumiem izveidojušos nodokļu pārmaksu persona pieprasījusi atmaksāt vai izmantojusi Pievienotās vērtības likuma minētajos gadījumos tiesības saņemt

¹²³ AT Senāta spriedums lietā SKK - 11/2013

¹²⁴ Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 1. panta 9.daļa, Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likuma 11. panta 1. Daļa, 1^l punkts, komerclikums 1. panta 3 daļa

pārmaksāto nodokļa summu, tad nodarījums par naudas summas iegūšanu par pārmaksāto nodokli jākvalificē arī pēc Krimināllikuma 177. panta attiecīgās daļas kā pabeigts vai nepabeigts noziedzīgais nodarījums, ņemot vērā vainīgās personas nodoma realizēšanas pakāpi. Šādos gadījumos atzīstams, ka vainīgās personas darbības ir izgājušas ārpus Krimināllikuma 218.panta otrās daļas aizsargātām interesēm, nodokļu iekasēšanas jomas un tāpēc nodarījums jākvalificē kā krāpšana.¹²⁵

Saimnieciskās darbības veicējs realizējot savu noziedzīgo nodomu viltus ceļā un iegūstot tiesības uz valstij piederošajiem naudas līdzekļiem, kuri maksājami valsts budžetā PVN veidā, iegūst tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus, šīs darbības ir jākvalificē pēc Krimināllikuma 177.panta pirmās daļas – kā krāpšana, tikai ar nosacījumu ja viņš būtu saņēmis (vai pat tikai pieprasījis) no valsts budžeta valstij piederošu naudu.¹²⁶

Nodalot krāpšanas sastāvu no izvairīšanās no nodokļu nomaksas sastāva, ir jāizvērtē, vai uzņēmums ir nodarbojies ar saimniecisko darbību.¹²⁷

Ir secināms, ja iesniegtie dokumenti neatspoguļo darījumu patieso norisi, tad tie nav uzskatāmi par darījumu attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību” izpratnē.

¹²⁵ AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK-3/2013

¹²⁶ AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK – 12/2015

¹²⁷ AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK – 12/2015

4.2. Noziedzīgā nodarījuma krāpšana tiesiskais sastāvs

KL 177. pants nosaka, ka Krāpšana – ir svešas mantas vai tiesību uz šādu mantu iegūšana, ļaunprātīgi izmantojot uzticēšanos, vai viltu.

Ļaunprātīga uzticības izmantošana krāpšanā izpaužas tādā veidā, ka vainīgais nolūkā iegūt svešu mantu vai tiesības uz to izmanto līgumiskas vai citādas tiesiskās attiecības, kas pamatojas uz savstarpēju uzticēšanos, un tā rezultātā vainīgais cietušā uzticību izmanto pretēji viņa interesēm.

Viltus, kā krāpšanas veids raksturīgs ar to, ka vainīgais vai nu paziņo nepatiesas ziņas, vai arī noslēpj faktus, kurus viņam vajadzēja paziņot mantas īpašniekam vai valdītājam.¹²⁸

Izvairīšanas no nodokļu nomaksas ir noziedzīgs nodarījums ekonomiskās darbības sfērā. Izšķir divus veidus:

- 1) fiziskās personas izvairīšanas no nodokļu maksāšanas;
- 2) juridiskās personas izvairīšanas no nodokļu maksāšanas,¹²⁹

Pēc M. Levi viedokļa, šis termins nozīmē jebkurš krāpšanas akts, kas rodas ar nodomu izvilkt finansiālo labumu, un iekļauj sevī, kā krimināltiesiski sodāmus nodarījumus, tā arī civiltiesisku deliktu.¹³⁰

Oksfordas Juridisko tiesību vārdnīcā arī var atrast krāpšanas definīciju, tā nosaka vispārējas krāpšanas nozīmi, civiltiesiskā un krimināltiesiskā skatījumā, kā nepatiesu uzskatu, kas rodas no apgalvojuma ar nodomu vai neuzmanīgas uzvedības, materiāla labuma ieguvei.¹³¹

Krāpšana kā svešas mantas vai tiesību uz šādu mantu iegūšana viltus ceļā var izpausties, paziņojot apzināti nepatiesas, patiesībai neatbilstošas ziņas vai noklusējot patiesus faktus. Krāpšana var izpausties arī apzinātās darbībās, kuras vērstas uz mantas īpašnieka vai citas personas maldināšanu. Šādas darbības ir krāpšanas shēmas sastāvdaļa, kas ir aptvertas ar vienotu noziedzīgo nodomu – naudas izkrāpšanu.¹³²

¹²⁸Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija Prakse Otrais papildināts izdevums. Valentīna Liholaja, Tiesu namu aģentūra, Rīga 2007. gads 361. lpp.

¹²⁹Уголовное правою Словарь-справочник. Москва. 2000 г.

¹³⁰Levi M. Regulating Fraud, White –Collar crime and the Criminal Process, L. N.Y., 1987. gads, 26. lpp.

¹³¹Oxford Dictionary of Law, 196. lpp.

¹³²Ibid.

Uzticēšanās ļaunprātīga izmantošana ir gadījumos, kad vainīgais cietušā vai citas personas, kuras lēmums ir būtisks darījuma veikšanai, uzticēšanos izmanto pretēji viņu interesēm, lai nelikumīgi iegūtu viņu mantu vai tiesības uz to.¹³³

Krāpšana kā noziedzīgs nodarījums var tikt izdarīta, realizējot vairākas savstarpēji saistītas darbības, kur katra no tām atsevišķi var nesaturēt noziedzīga nodarījuma pazīmes, taču kopumā veido noziedzīgā nodarījuma sastāvu. Nav izšķirošas nozīmes tam, vai pati apsūdzētā persona veic visas darbības vai arī izmanto darbību veikšanai citas personas.¹³⁴

Ja vainīgā persona izdarījusi divas vai vairākas krāpšanas, kas katra par sevi satur visas Krimināllikuma 177.panta attiecīgajās daļās paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes, noziedzīgais nodarījums kvalificējams pēc smagākās Krimināllikuma 177.panta daļas. Kvalifikācija pēc Krimināllikuma 177.panta trešajā daļā norādītā kvalificējošā pazīme – liels apmērs – ir tikai tad, ja kaut viens no šiem nodarījumiem kvalificējams pēc Krimināllikuma 177.panta trešās daļas.¹³⁵

Apzināti nepatiesas ziņas, kuras tiek sniegtas, izdarot krāpšanu, vai arī kuras tiek noklusētas, var attiekties uz jebkuriem apstākļiem. Vainīgā subjektīvā attieksme pret nodarījumu izpaužas tieša nodoma veidā – viņš apzinās savu darbību kaitīgumu, paredz zaudējumu nodarīšanu cietušajam un vēlas iedzīvoties no prettiesiski iegūta mantiska labuma.¹³⁶

Senāta Krimināllietu departaments lēmis lietā Nr. SKK-9/2009, ka preču pavadzīme-rēķins ir atzīstams par dokumentu Krimināllikuma 275.panta izpratnē, jo tas piešķir tiesības un ir viens no dokumentiem, kas iesniedzams VID PVN atmaksas saņemšanai.¹³⁷

Starp pazīmēm, kas raksturo krāpšanas kā noziedzīga nodarījuma subjektu un subjektīvo pusi, norādāms, ka nodoms prettiesiski iegūt svešu mantu savā valdījumā vainīgajai personai rodas pirms tam, kad manta, nonākusi pie šīs personas, vai mantas saņemšanas brīdī, un viltus, uzticēšanās, tiek izmantots kā mantas prettiesiskas iegūšanas veids. Krāpšanas gadījumā svešas mantas saņemšanas brīdī vainīgā persona jau zina, ka saņemto mantu neatgriezīs cietušajam, un tādā veidā izpaužas uzticības ļaunprātīga izmantošana.¹³⁸

Krimināllikuma 177.pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma objekts ir cietušās personas mantiskās intereses. Neapšaubāmi, izvairoties no nodokļu nomaksas arī tiek aizskartas mantiskās

¹³³ AT Senāta spriedums lietā SKK-405/2008

¹³⁴ AT Senāts spriedums lietā SKK-82/2010

¹³⁵ AT Senāts spriedums lietā SKK – 671/2011

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ AT Senāta spriedums lietā SKK – 671/2011

¹³⁸ AT Senāta spriedums lietā SKK – 504/2011

intereses, taču tādā gadījumā tās ir mantiskās intereses nodokļu iekasēšanas sfērā. Arī noziedzīgā nodarījuma priekšmets izsakāms mantiskā vērtībā.¹³⁹

Krimināllikuma 177.¹pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāva objektīvo pusi raksturo nepatiesu datu ievadīšana automatizētā datu apstrādes sistēmā.¹⁴⁰

¹³⁹ AT Senāta spriedums lietā SKK -3/2013

¹⁴⁰ AT Senāta spriedums lietā SKK-349/2014

4.3. Noziedzīgā nodarījuma izvairīšanās no nodokļu nomaksas tiesiskais sastāvs

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14.punktu, izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas ir apzināti nepatiesas informācijas sniegšana nodokļu deklarācijās.

„Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas notiek, ja persona bez attaisnojošiem iemesliem noteiktā termiņā neizdara maksājumus; slēpšana vai samazināšana (daļēja noslēpšana) notiek, ja nodokļu vai nodevu maksātājs deklarācijās vai nodokļu aprēķinos noslēpj vai samazina nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļu summu”¹⁴¹

Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvs ir materiāls sastāvs, tam ir, jākonstatē noziedzīgā nodarījuma sekas - valstij vai pašvaldībai nodarīti zaudējumi lielā apmērā. Tāpēc gadījumos, kad iesniegtas nepatiesas ziņas par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu, minētais noziedzīgais nodarījums jāatzīst par pabeigtu ar brīdi, kad valstij vai pašvaldībai nodarīti zaudējumi lielā apmērā. Tā, kā šādos gadījumos, nodokļu maksātājam nav pienākuma noteiktos termiņos nomaksāt konkrēta nodokļa summas, zaudējums budžetā tiek nodarīts ar brīdi, kad pārmaksātais nodoklis reāli izmantots, lai segtu nākamajos taksācijas periodos valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli, citus nodokļus vai segtu nodokļu un nodevu parādus. Kamēr nav konstatēta pārmaksātā nodokļa reāla izmantošana, nodarījums kvalificējams, kā nepabeigts Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums.

Noziedzīga nodarījuma kvalifikācija ir pilnīgas atbilstības konstatēšana starp nodarījuma faktiskajām pazīmēm un Krimināllikuma normā paredzētā konkrētā noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmēm.¹⁴²

Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma objekts ir tautsaimniecības intereses un valsts intereses nodokļu ieņēmumu jomā. Objektīvā puse - darbība, sniedzot nepatiesas ziņas nodokļu deklarācijā par priekšnodokļa atskaitīšanu, kā arī pārmaksātās summas izmantošana, nodarot zaudējumus valstij vai pašvaldībai lielā apmērā. Noziedzīgā

¹⁴¹Krastiņš U., Liholaja V., Niedre Ā. Krimināltiesības. Vispārīgā un Sevišķā daļa: Mācību grāmata. izdošanas vieta: Rīga: Tiesu namu aģentūra, 1999. gads, 253.lpp.

¹⁴² Ibid.

nodarījuma priekšmets ir pievienotās vērtības nodoklis. Subjektīvā puse – nodoms panākt savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanu no pārmaksātā nodokļa summām. Subjekts - pieskaitāma (vai arī ierobežoti pieskaitāma) fiziska persona, kura noziedzīga nodarījuma izdarīšanas brīdī sasniegusi kriminālatbildības vecumu, kuras pašas vai tās vadībā esošās juridiskās personas pienākums ir maksāt valsts noteiktos nodokļus vai tiem pielīdzināmos maksājumus.¹⁴³

Katram cilvēkam piemīt dabiskas psiholoģiskās īpatnības. Viena no tām ir saglabāt savus ienākumus. Iedzīvotājiem psiholoģiski grūti atdot valstij daļu no saviem ienākumiem. Savukārt nodokļu iekasēšana ir galvenais valsts budžeta veidošanas paņēmieni, kas nodrošina valsts attīstību, funkcionalitāti, un sociālo izmaksu nodrošināšanu.

Budžetu būtiski samazina nodokļu nemaksāšana. No tā tiek finansētas daudz sabiedrībai svarīgās nozares, piemēram, medicīna, izglītība, policija. Nodokļu pilnīgas vai daļējas neiekasēšanas gadījumā valsts funkciju izpilde ir apgrūtināta. Likumdevējs aizsargā valsts fiskālas intereses, paredzot kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļu nomaksas.

Viens no būtiskiem saukšanas pie kriminālatbildības nosacījumiem ir likuma prasība, lai izdarītam nodarījumam būtu visas noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objekts un priekšmets.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas zinātniskajā literatūrā pēc noziedzīga nodarījuma objekta tiek pieskaitīta noziegumam ekonomikā.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas grupas objekts ir valsts tautsaimniecības intereses, bet tiešais objekts ir valsts tautsaimniecības intereses ieņēmumu sfērā jeb valsts fiskālas intereses.

Analizējama nozieguma priekšmets var būt arī ar nodokļiem apliekami ienākumi, peļņa un citi objekti.

Nelegālā saimnieciskā darbība netiek regulēta ar likumiem, tā var būt saistīta tikai ar kriminālatbildību, proti valsts finanšu intereses tiek aizsargātas ar piedziņu valstis labā.

Likumā nav, tieši definēts, kas ir nodokļiem pielīdzināti maksājumi. Praksē šo definējumu attiecina uz valsts un pašvaldību nodevām. Zaudējumu summa, sakarā, ar kuru tiek celta apsūdzība, norādāma tikai nenomaksāto nodokļu apmērā.

Nodevas kā nodoklis arī ir naudas maksājumi, taču tos budžeta maksā nevis tāpēc, ka attiecīgā persona ir guvusi ienākumus, bet gan tāpēc, ka tā no valsts vai pašvaldības iestādēm ir

¹⁴³ Ibid.

saņēmusi kādu pakalpojumu. Nodeva ir fizisko un juridisko personu maksājums valstij vai pašvaldībai par pakalpojumu.

Apkopojot visu iepriekš minēto, var secināt, ka izvairīšanas no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objekts ir valsts tautsaimnieciskās intereses ieņēmumu sfēra, jeb valsts fiskālas intereses. Savukārt priekšmets ir ieņēmumi, īpašums, izdevumi, patēriņš, nodokļi, valsts n pašvaldību nodevas. Noziedzīga darījuma priekšmetā neietilpst nodokļu pamatparāda palielinājums, soda nauda un nokavējuma nauda, kas ietilpst finansiālā atbildībā un tiek noteiktā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38. pantu.

Par nozieguma priekšmetu nevar būt arī prettiesiski iegūti ienākumi.

No Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas priekšmeta ir atkarīgā tā objektīvā puse.¹⁴⁴

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas objektīvā puse.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksu objektīvās puses pazīmes ir atkarīgas no nodokļu normatīvajos aktos iekļautā regulējuma. Tā var izpausties kā bezdarbība vai darbība. Bezdarbība izpaužas izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, bet darbība izpaužas ar nodokli apliekamu līdzekļu slēpšanā vai samazināšanā.

Krimināllikuma 218. panta dispozīcijā nav iekļauts izsmeļošs no nodokļu nomaksas paņēmieni un darbību saraksts, ar kuru palīdzību var izvairīties no nodokļu samaksas. Krimināllikuma 218. pants nosaka, ka:

Tas pamatojas ar to, ka nodokļu izvairīšanās paņēmieniem nav principiālas nozīmes nodarījuma tiesiskajā novērtēšanā.

Mainoties nodokļu normatīvajiem aktiem, tiek izgudroti jauni izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas metodes un paņēmieni. Tāpēc arī nav lietderīgi Krimināllikumā konkretizēt paņēmiena veidu.

Noziedzīgs nodarījums ir pabeigts ar nodokļu par konkrētu taksācijas periodu iemaksāšanas termiņa iestāšanos. Termiņš ir noteikts attiecīgajos normatīvajos aktos. Tas nozīmē, ka noziedzīgais nodarījums ir pabeigts, kad tiek nokavēts nepamatoti neapreķināta nodokļa iemaksāšanas termiņš.

Subjekts var vēl iesniegt korekcijas un labojumus, kā arī nomaksāt pilno nodokļa summu.¹⁴⁵

¹⁴⁴ Kovaļa I. Administratīvā un kriminālā justīcija. Raksts Nr. 2012 2 (59), 31-32 lpp.

Savukārt, kad iestājās nodokļa nomaksāšanas termiņš un persona samaksājusi tikai nepareizi aprēķināta nodokļa summu, tad noziedzīgs nodoms ir īstenots un noziedzīgs nodarījums ir pabeigts.¹⁴⁶

Var rasties situācija, kad grāmatvedības atskaites dokumentācija ar nepatiesām ziņām ir iesniegta nodokļu administrācijā, bet nodokļa samaksāšanas termiņš nav iestājies. Šīs darbības un apstākļi veido noziedzīgā nodarījuma mēģinājumu, un tās jākvalificē saskaņā ar Krimināllikuma 15. panta ceturto daļu un 218. panta attiecīgo daļu. Nošķiršanas pazīme no nodokļu atbildības ir lieli apmēri.

Kā jau iepriekš tika minēts, personai, kura tikusi saukta pie administratīvās atbildības par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, saskaņā ar Latvijas Administratīva procesa likumu, gan ar Administratīvo pārkāpumu kodeksu, ir tiesības gan apstrīdēt, gan pārsūdzēt administratīvo aktu. Bet jautājums, par personas saukšanu pie kriminālatbildības par KL 218. panta pirmā daļā paredzēta noziedzīga nodarījuma izdarīšanu, ir saistīts ar administratīvā akta spēka esamību apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas laikā. Priekšnodokļa korekciju veic, iesniedzot nodokļa gada deklarāciju par katru taksācijas gadu, sākot ar pamatlīdzekļa iegādes vai izgatavošanas gadu. Priekšnodokļa korekcijas laiks ir pieci gadi, ieskaitot gadu, kurā pamatlīdzeklis iegādāts vai izgatavots. Priekšnodokļa korekciju veic, aprēķinot starpību starp vienu piekto daļu no atskaitītā priekšnodokļa un attiecīgajā taksācijas gadā atskaitāmo priekšnodokli, ievērojot PVN likuma 98.panta pirmajā vai otrajā daļā noteiktās prasības.

Priekšnodokļa korekciju neveic, ja pamatlīdzekļa izmantošanas proporcija darījumiem, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli, un darījumiem, kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, taksācijas gadā nav mainījusies.

Reģistrēts nodokļa maksātājs nodrošina atsevišķu atskaitītā priekšnodokļa grāmatvedības uzskaiti par katru pamatlīdzekli, norādot katrā taksācijas gadā veikto atskaitītā priekšnodokļa korekciju.¹⁴⁷

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likumu, priekšnodokļa korekcijas veikšanai ir ieviestas jaunas prasības, būtiskais ir, ka nodokļa maksātājam ir noteikts pienākumus veikt atskaitītā priekšnodokļa korekciju par preču zudumiem. Ja preču zudumi ir radušies saistībā ar

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Kovaļa L. Administratīvā un kriminālā justīcija. Raksts Nr. 2012 2 (59), 33 lpp.

¹⁴⁷ Pievienotās vērtības likuma 101. pants

zādzību vai stihiskas nelaimes rezultātā, kas ir dokumentāri pierādīts, tad priekšnodokļa korekcija nav jāveic.¹⁴⁸

Savukārt, ja administratīvā akta apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas rezultātā tas tika atcelts, tad arī zūd pamats saukt personu pie kriminālatbildības, saskaņā ar KL 218. panta pirmo daļu.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekts.

Noziedzīgā nodarījuma subjekts ir pieskaitāma (vai arī ierobežoti pieskaitāma) fiziskā persona, kura noziedzīga nodarījuma izdarīšanas brīdī sasniedza kriminālatbildības vecumu. Savukārt izvairīšanās no nodokļu nomaksas gadījumā, jārunā par speciālo noziedzīga nodarījuma subjektu. Papildus noziedzīga nodarījuma subjekta pamatpazīmēm jākonstatē arī Krimināllikuma 218. Pantā paredzētas pazīmes. To konstatēšanai ir nepieciešams izanalizēt noteikta nodokļa maksātāja jēdzienu.

Finanšu tiesībās nodokļa maksātājs var būt gan fiziskā, gan juridiskā personas, kā arī šo personu apvienības. LR krimināltiesību doktrīnā tiek atzīts viedoklis, ka par noziedzīga nodarījuma subjektu var būt tikai fiziskā persona, tas nozīmē, ka juridiskā persona nevar būt par izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjektu.

Juridiskās personas vietā pie kriminālatbildības par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu juridiskās personas interesēs saucama fiziskā persona.

Krimināllikumā, kā jau tika minēts, juridiskā persona nevar būt par noziedzīga nodarījuma subjektu, bet tai var piemērot piespiedu ietekmēšanas līdzekļus: likvidāciju, tiesību ierobežošanu, mantas konfiskāciju un naudas piedziņu.

Rezumējot, secināms, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekts Latvijā ir fiziskā persona, kuras pienākums ir maksāt valsts noteiktos nodokļus vai tiem pielīdzināmus maksājumus.

Situācijā, kad nodokļu maksātājs ir juridiskā persona, rodas daudz jautājumu un neskaidrību noziedzīga nodarījuma subjekta noteikšanā.

Par grāmatvedības kārtošānu un visu saimniecisko darījumu apliecinošo dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu saglabāšanu ir atbildīgs uzņēmuma vadītājs. Uzņēmuma vadītājs ir persona, kas juridiskās personas vārdā slēdz darījumus un veic cita rakstura saimniecisko darbību.

Praksē var rasties situācija, kad uzņēmumam nav reģistrēta vadītāja maiņa vai nav pagarinātas vadītāja tiesības. Šo problēmu atrisināja AT Krimināllietu departamenta sēdē ar 2001.

¹⁴⁸ Kauliņa G., Aktuālie jautājumi PVN priekšnodokļa atskaitīšanas kārtībā, pieejams: ifinnces.lv 2014. gads, Marts.

gada 23. janvāra rīcības lēmumu lieta Nr. SKK-17. Kurā AT Senāts norādīja, ka pie kriminālatbildības saucama, nevis formāli, UR reģistrēta amatpersona, bet reālais juridiskās personas vadītājs.¹⁴⁹

Nosakot izvairīšanas no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjektu, jāņem vērā subjekta nodoms, motīvi un nolūks, jeb subjekta attieksme pret izdarīto – tas ir, subjektīvo pusi.¹⁵⁰

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjektīvā puse.

Kriminālatbildība par Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas iestājas tikai tīši (ar nodomu) izdarītu noziegumu, t.i., vainīgā persona ne vien apzinās savas rīcības prettiesisko saturu, bet arī paredzējusi, ka šādas rīcības rezultātā valsts budžetā netiks iemaksāti attiecīgie maksājumi.

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas nav iespējams izdarīt aiz neuzmanības. Ja persona aiz neuzmanības vai aritmētiskās kļūdas dēļ nepareizi aprēķinājusi nodokļa summu, tad tā var tikt sauktā pie administratīvas atbildības vai kriminālatbildības saskaņā ar KL 197. Pantu (nolaidība), ja ar to radīts būtisks kaitējums uzņēmumam (uzņēmēj sabiedrībai), organizācijai, vai ar likumu aizsargātām citas personas tiesībām un interesēm.¹⁵¹

Likumdevējs Krimināllikumā izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas pantā nenorāda uz nodoma veidu, tiesu prakse atšķiras šajā jautājumā.

Piemēram, AT Senāta Krimināllietu departamenta 2000. gada 13. aprīļa rīcības sēdes lēmums Nr. SKK-99 stipri atšķiras no iepriekšējās tiesu prakses, jo tajā ir uzsvērts, ka Latvijas Kriminālkodeksā 1481. pantā, kas atbilst Krimināllikuma 218. pantam, paredzēto nodarījumu var izdarīt, kā tīši, tā arī ar netiešo nodomu.

Krimināltiesību teorija ir atzīts viedoklis, ka formālo noziedzīgu nodarījumu var izdarīt tikai ar tiešo nodomu. Līdz ar to, augstāk minētai Latvijas Republikas, AT Senāta Krimināllietu departamenta 2000. gada 13. aprīļa rīcības sēdes lēmums Nr. SKK-99 nonāk pretrunā ar krimināltiesību teoriju. Un? Vai tad likums nenosaka visu?

Subjektīvās puses papildus pazīmes ir motīvs un nolūks. Likumdevējs neiekļāva šīs pazīmes analizējamā noziedzīga nodarījuma sastāvā. Līdz ar to, noziedzīga nodarījuma

¹⁴⁹ Latvijas Republikas Augstākās tiesas senāta Krimināllietu departamenta 2001. gada 23. janvāra rīcības sēdes lēmums lietā Nr. SKK-17

¹⁵⁰ Kovaļa I. Administratīvā un kriminālā justīcija. Raksts Nr. 2012 2 (59), 34. -35. lpp.

¹⁵¹ Kovaļa I. Administratīvā un kriminālā justīcija. Raksts Nr. 2012 2 (59), 35. -36. lpp.

kvalificēšana, saskaņā ar KL 218. pantu nav nepieciešams konstatēt motīvu un nolūku. Tomēr subjekta motīvam un nolūkam ir nozīme soda noteikšanā. KL 218. panta satura un tiesu prakses analīze ļauj secināt, ka izvairīšanās no nodokļiem motīviem, galvenokārt ir mantkārīgs raksturs. Savukārt nolūks parasti ir saistīts ar subjekta vēlmi samazināt nodokļa summu, vai pilnībā atstāt noslēptus līdzekļus savā vai citās personas īpašumā.

Izpētot izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjektīvo pusi, secināms, ka kriminālatbildība par šo noziegumu iestājas tikai tad, kad noziegums izdarīts tīši jeb ar nodomu. Nosakot sodu katrā konkrētajā gadījumā, tiesai jāizvērtē izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas subjekta attieksme pret izdarītu, motīvi un mērķis.¹⁵²

Tas tā ir, ja krāpšanu nodokļu jomā izdara pats nodokļu maksātājs. Šajā gadījumā objektīvie kritēriji, uz kuriem ir balstīti nodokļu maksātāja, kas kā tāds darbojas, izdarītu preču piegāžu vai pakalpojumu sniegšanas un saimnieciskās darbības jēdzieni, nav izpildīti.¹⁵³

Turklāt nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanu saistītā PVN darbībā, saskaņā ar Direktīvas 2006/112 mērķiem, ir jāuzskata par šīs krāpšanas dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst vai negūst labumu no preču tālākpārdošanas vai pakalpojumu izmantošanas viņa turpmākos ar nodokli apliekamos darījumos.¹⁵⁴

Iepazīstoties ar sodu piemērošanas praksi kriminālprocesos, par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksu, ir pamats apšaubīt īstenojamas kriminālsodu politikas atbilstību nospraustajiem mērķiem. Attiecībā uz citiem mazāk kaitīgiem pārkāpumiem sods par izvairīšanos no nodokļu nomaksas nenodrošina nepieciešamo preventīvo efektu, neietekmē uz noziedzīgo nodarījumu radīto kaitējumu atlīdzināšanu un proti nav taisnīgs.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas ir smags un sevišķi smags noziegums, bet tiesu un prokuratūras sodu piemērošanas politika ir mīksta.

Lemjot par piespriežamo soda veidu un mēru, nesamērīgi liela nozīme tiek piešķirta atbildību mīkstinošu apstākļu esamībai (vainas atzīšana, izdarīta nožēlošana) un likumpārkāpēju personību raksturojošai informācijai (pozitīvi raksturojumi, sodāmību neesamība, apgādājamo

¹⁵² Ibid. 36.lpp.

¹⁵³ skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Halifax u.c.*, 58. un 59. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Kittel un Recolta Recycling*, 53. punkts.

¹⁵⁴ skat. EST spriedumu apvienotajās lietās *Kittel un Recolta Recycling*, 56. punkts, spriedumu apvienotajās lietās *Mahagében un Dávid*, 46. punkts).

esamība), vienlaikus ignorējot noziedzīga nodarījuma būtību, kā arī faktu, kā rezultātā valstij tikuši radīti liela apjoma zaudējumi.¹⁵⁵

Andrejs Judins savā rakstā uzskata, ka vainīgās personas neesot pārliecinātas par to, ka ar piemērojamiem sodiem ir radīta sistēma, kura efektīvi novērš jaunus līdzīgus noziedzīgus nodarījumus, un tā nesekmē ar noziedzīgo nodarījumu radīta kaitējuma atlīdzināšanu.

Kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļiem ir paredzēta KL 218. Pantā, kas tika grozīts 2013. gada 1. aprīlī, dekriminalizējot atkārtoti gada laikā izdarīto izvairīšanos no nodokļu nomaksas, kā arī, samazinot brīvības, atņemšanas soda robežas, kas var tikt piespriests par šo noziedzīgo nodarījumu.

Atbilstoši tiesu informatīvas sistēmas statistikai 2014. gadā, par KL 218. panta noziedzīgajiem nodarījumiem, tika notiesāti kopā 62 cilvēki, t.sk. 3 sievietes, 5 ar iepriekšējo sodāmību un 25 cilvēki noziedzīgu nodarījumu izdarījuši grupā, no kuriem sodu ar reālu brīvības atņemšanu dabūja (līdz 1 gadam) 5 cilvēki, un (no 1-3 gadiem) - 1 cilvēks.

Fakts, ka tiesas par izvairīšanos no nodokļu nomaksas soda personu ar piespiedu darba vai naudas sodu un gandrīz nepiemēro papildsodus. Tiesai jāņem vērā konkrēti lietas apstākļi, un, vadoties pēc tiem, jāpiespiež taisnīgs un samērīgs sods. Likumdevējam grozot likuma normas, svarīgi nepieļaut situāciju, ka nesamērīgi saudzīga nodokļu politika attiecībā uz konkrētu noziedzīgu nodarījumu grupu tiktu aizstāta ar nesamērīgi bargu.

Ņemot vērā, ka tiesu praksē reāla brīvības atņemšana un papildsodi ir piemērojami retos gadījumos, bet naudas sods tiek noteikts tuvu panta sankcijā paredzētai minimālai soda robežai, un KL 218. panta otrā un trešā daļa paredz daudz plašāku sodu diapazonu, prokuroriem jāīsteno stingrāku sodu politiku attiecībā uz izvairīšanos no nodokļu nomaksas, tā kā to uzskatījis likumdevējs, paredzot bargākos, bet prakse praktiski nepiemērojamus sodus.

¹⁵⁵Judins A. Izvairīšanos no nodokļu nomaksas: vai piespriežami sodi ir taisnīgi un samērīgi., Jurista vārds 15.10.2013./Nr. 42 (793), 10. lpp.

KOPSAVILKUMS

Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams. Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātāji izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājiem ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņā veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kur nomaksu viņš ir atbildīgs:

- PVN attiecīgā dalībvalstī par cita nodokļa maksātāja sniegtajiem pakalpojumiem, vai arī plānotiem pakalpojumiem;

- PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai Direktīvas 2006/112/EK 18. panta a) punktu un 27. pantu (t. i. savas saimnieciskās darbības gaitā saražotās, uzbūvētās, iegūtās, apstrādātās, iepirktas vai importētās preces, ja PVN par šīm precēm nebūtu pilnīgi atskaitāms par cita nodokļa maksātāja saņemtajiem pakalpojumiem; un, ja nodokļa maksātājs sniedz pakalpojumu savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja PVN par šādu pakalpojumu nav atskaitāms gadījumos, kad tos būtu sniedzis cits nodokļa maksātājs.)

- PVN, kas maksājams par preču iegādēm ES;
- PVN, kas maksājams par darījumiem, kurus pielīdzina ES iekšējiem darījumiem;
- PVN, kuru piemēro par preču importu attiecīgajā dalībvalstī.

Gan Direktīva 2006/112/EK, gan nacionālie likumi reglamentē maksājuma kārtību, nodokļa rēķinu, vienkāršošanas pasākumus, uzskaiti, nodokļu deklarācijas u.c.

Attiecībā uz precēm, vai pakalpojumiem, kurus izmanto gan apliekamiem, gan neapliekamiem darījumiem, atskaita tikai to daļu, kura pieskaitāma pie apliekamiem darījumiem.

Eiropas Savienības tiesa aktīvi darbojas tieši PVN jomā, sniedzot ļoti daudz atzinumu par PVN Direktīvas 2006/112/EK normu piemērošanu un interpretāciju. Arī LR Augstāka tiesa ienesa savu ieguldījumu PVN normu interpretācijā, it īpaši par tiesībām atskaitīt priekšnodokli.

Pamatjautājumi, kas rada grūtības pirms atskaitīt priekšnodokli, ir saistīti ar pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanu, saimnieciskās darbības un to pierādīšanas aspektu, PVN maksāšanas brīdi, kā arī par PVN izkrāpšanu no Valsts budžeta un izvairīšanos no nodokļu nomaksas.

Pēc priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību analīzes autors var izdarīt sekojošus secinājumus:

1. Mūsdienu VID politika ir tāda, ka VID nerisina strīdus, bet veic nodokļa uzrēķinus, un tiesājas visās instancēs. Ar jauno likumu PVN jomā netika risinātas problēmas, kā piedzīt no vainīgām personām izkrāptās naudas summas, kā arī kā sodīt negodprātīgus valdes locekļus.

2. Latvijā administratīvā līguma izlīgšanas iespējas ir reglamentētas, bet ir maz pielietojamas, tas galvenokārt ir atkarīgs no tā, ka nodokļu maksātāji nevēlas piekrist VID uzrēķiniem un negrib sadarboties, no minētā izriet, ka likumdevējiem ir jānovērš administratīva līguma nepilnīgs regulējums, kā arī VID ir jāmaina sava nostāja, un jāsāk aktīvāk sadarboties ar nodokļu maksātājiem.

3. Pirms lemt par krāpšanu nodokļu jomā, ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs apzināti bija iesaistīts krāpšanas shēmā un tam bija ļaunprātīgs nolūks veikt priekšnodokļa izkrāpšanu, vai nē.

4. Tiesa par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un krāpšanu soda vainīgās personas ar piespiedu darbu vai naudas sodu un gandrīz nepiemēro papildsodus.

5. VID trūkst kvalificēti speciālisti, kuri spētu kvalitatīvi pielietot spēkā esošu regulējumu.

6. Valsts pārvaldes likums nosaka administratīvā līguma noslēgšanas kārtību, saturu u.c. nosacījumus, arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 41. pants nosaka, ka nodokļu administrācija un nodokļu maksātājs var noslēgt vienošanās līgumu.

Kaut arī Latvijā ir ģermāņu tiesību sistēma, pēc autora ieskata Latvijā varētu piemērot dažas atsevišķas normas no Anglijas likumdošanas.

Lai atvieglotu nodokļu iekasēšanas procesa pārbaudi (nodokļu auditu), un cīņā par budžeta izkrāpšanu, autors var piedāvāt sekojošas izmaiņas likumos:

7. Izteikt APL 63.1 pantu šādā veidā:

Iestāde vienojas ar administratīvā procesa dalībnieku par Administratīvā līguma noslēgšanu pirms apelācijas Valsts pārvaldes likuma noteiktajā kārtībā, ja procesa dalībnieks nepiekrīt līguma nosacījumiem, viņš ir tiesīgs neslēgt šo līgumu un piedāvāt iestādei savus nosacījumus.

Ja līguma nosacījumi ir pretrunā ar ārējiem tiesību aktiem vai vispārējiem principiem, līgums ir jāgroza. Ja līgumu grozīt nav iespējams, tad šis līgums skaitās par spēkā neesošu no noslēgšanas brīža.

8. Valsts pārvaldes likuma 80. panta pirmo daļu grozīt šādi:

Administratīvo līgumu noslēdz šādos gadījumos:

1). lai izbeigtu tiesisko strīdu, it īpaši tiesas procesu

2). ja piemērojamās tiesību normas piešķir iestādei rīcības brīvību attiecībā uz administratīvā akta izdošanu, tā saturu vai faktisko rīcību.

3). pirms Apelācijas gadījuma, lai atstātu lēmumu negrozītu, izmainīt to noteiktā veidā, atcelt, vai uzskatīt par izpildītu.

Līguma noslēgšanas sekas ir tādas pašas, ja šī apelācija tiktu piemērota ar tiesas procesu, ar tādiem pašiem noteikumiem, kuri atrunāti līgumā.

Un 83. pantu grozīt šādi:

Administratīvais līgums saskaņā ar šā likuma 80.panta pirmās daļas 2.punktu neierobežo privātpersonas tiesības, kas tai ir saskaņā ar Administratīvā procesa likumu. Ja privātpersona mutiski vai rakstiski paziņo par administratīvā līgumu atcelšanu, iestāde 30 dienu laikā pēc paziņošanas pieņem lēmumu par to.

Ja privātpersona administratīvo aktu vai faktisko rīcību apstrīd vai pārsūdz, tas uzskatāms par līguma uzteikšanu.

Šie noteikumi neattiecas, kamēr nav nostiprināts fakts par līguma slēgšanu un kamēr termiņi nav atrunāti, ar rakstisko paziņojumu no iestādes privātpersonai.

Atsauce uz minētiem noteikumiem ir jāuzskata par minētā paziņojuma par līguma noslēgšanu paziņošanas brīdi.

9. Likuma Par Nodokļiem un nodevām 25. pantu papildināt ar punktu:

Gadījumā, ja starp nodokļu administrāciju un nodokļa maksātāju ir noslēgts Administratīvais līgums.

10. Kā arī veikt saistošas izmaiņas (ka iestādei ir jāsadarbojas ar nodokļu maksātājiem, slēdzot Administratīvo līgumu, un paziņot to publiski) likumā par Valsts ieņēmuma dienestu, Paziņošanas likumā u.c.

11. Saistībā ar kvalifikācijas paaugstināšanu VID ir vērts pieaicināt speciālistu no citām valstīm, vai organizēt papildu apmācībās darbiniekiem, lai stimulētu to darba spējās.

12. Finanšu policijas darbiniekiem jāspēj pierādīt izkrāpšanu no valsts budžeta un izvairīšanos no nodokļu nomaksas tā, lai varētu sodīt noziedzniekus ar likumā paredzētiem sodu veidiem, pielietojot papildsodus tādus kā mantu konfiskācija un zaudējumu atlīdzināšanas pienākums, nevis sodīt nosacīti, tāpēc, ka nosacītais sods, naudas sods un piespiedu darbs neapstādina šos pārkāpējus veikt jaunus noziegumus valsts ekonomikā.

Izmantotās literatūras saraksts

Grāmatas:

1. Beļska. A. Noziedzīgu nodarījumu izpratne Latvijā un ASV Krimināltiesībās, Rīga, 2012. gads;
2. Briede J., Administratīvais akts, Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2003. gads;
3. Jarve K., Eiropas nodokļi Latvijā, Rīga: Ernst & Young, Latvijas ekonomists, 2004. gads;
4. Kavale L., Joppe A. Nodokļu politikas un administrēšanas pamati, Rīga, Latvijas Universitāte 2008. gads;
5. Ketners K. Nodokļu optimizācijas principi, Rīga: Merkūrijs LAT, 2008. gads;
6. Ketners K., Andrējeva V., Valsts ieņēmumu teorijas pamati, Rīga: RTU izdevniecība, 2008. gads;
7. Ketners K., Lukašina O. Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā, Rīga: Merkūrijs LAT, 2008. gads;
8. Ketners K., Nodokļi un nodevas Latvijā un Eiropā. Vispārīgie aspekti, Rīga: Info Tilts, 2013. gads;
9. Ketners K., Titova S., Nodokļu politika Eiropas Savienības vidē, Rīga: Banku augstskolas Biznesa un finanšu pētniecības centrs, 2013. gads;
10. Ketners. K. Nodokļu teorijas pamati, Rīga: RTU izdevniecība, 2006. gads;
11. Kodoliņa – Miglāne I., Nodokļi Latvijā pēc iestāšanos Eiropas Savienībā., Rīga: Turība SIA, 2005. gads;
12. Krastiņš U. Noziedzīgais nodarījums Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2000. gads;
13. Krastiņš U., Liholaja V., Niedre Ā. Krimināltiesības. Vispārīgā un Sevišķā daļa: Mācību grāmata. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 1999. gads;
14. Krastiņš U., Noziedzīgi nodarījumi ekonomikā, Latvijas Policijas akadēmija. -Rīga : Latvijas Policijas akadēmija, 1999. gads;
15. Krogzeme H., Nodokļu un finanšu grāmatvedības pamati: mācību grāmata, Rīga: RTU Izdevniecība, 2011. gads;
16. Leibus I., Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi, Jelgava: LLU, 2008. gads;
17. Lēja M. Krāpšanas aktuālie jautājumi Latvijas un ārvalstu tiesībās, Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013. gads;

18. Lieljuksis A. Noziedzīgu iegūtu līdzekļu legalizācija apkarošana, Rīga: SIA „P & Ko”, 2007. gads;
19. Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija Prakse Otrais papildināts izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007. gads;
20. Lukašina O. Nodokļu sistēma un tās nianse, Rīga: Merkūrijs LAT, 2000. gads;
21. Lukašina O. Pievienotās vērtības nodoklis: likuma skaidrojumi. Rīga: Kamene, 2003. gads;
22. Nodokļu ceļvedis, nodokļu likumu komentāri 2. Sējums Likumu par pievienotas vērtības nodokli un par dabas resursu nodokli komentāri, Dienas bizness, DeloitteLatvia, 2001. gads;
23. Pētersone M., Ketners K., Eiropas Savienības nodokļu politika: mācību līdzeklis, Rīgas Tehniskā universitāte. Inženierekonomikas un vadības fakultāte. Starptautisko ekonomisko sakaru un muitas institūts. Rīga: RTU Izdevniecība, 2014. gads;
24. Rokasgrāmata prokuroriem kriminālprocesā, Rīga: Gunāra Kūtra zinātniskajā redakcijā, Tiesu namu aģentūra, 2010. gads;
25. Stucka A., Administratīvās tiesības otrais papildināts izdevums, Rīga: Juridiskā koledža 2009. gads;
26. Antonio Calisto Pato, Marlon Tavares Marques . Fundamentals of VAT January 2015, TaxEye 2014;
27. Cécile Brokelind, Principles of law: function, status and impact in EU tax law. Amsterdam: IBFD, 2014. gads;
28. Levi M., Regulating Fraud, White –Collar crime and the Criminal Process, L. N.Y., 1987.
29. Oxford Dictionary of Law, USA: Jonatan Law, 2015;
30. Victor Thuronyi, Tax Law Design and Drafting, International Monetary Fund, 1996;
31. Владимир Глухов, Изабелла Дольдэ, Налоги: теория и практика, Санкт – Петербург: Издательство: Специальная литература 1996. год;
32. Уголовное право, Словарь-справочник. Москва. 2000 г.;

Periodika:

33. Judins A. Izvairīšanas no nodokļu nomaksas: vai piespriežami sodi ir taisnīgi un samērīgi., Jurista vārds 15.10.2013./Nr. 42 (793);
34. Kovaļa Ļ. Administratīvā un kriminālā justīcija. Raksts Nr. 2012 2 (59);
35. Stūrmanis V., PVN atskaitīšanas tiesību liegšanas pamati, Jurista Vārds 28.04.2015, Nr. 1

Normatīvie akti:

36. Līguma Par Eiropas Savienības darbību, konsolidētā versija, 30.3.2010. Eiropas Savienības oficiālais vēstnesis, C83/47;
37. 2011. gada 15. marta Padomes īstenošanas Regula Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK, OVI 77, 23.3.2011;
38. Eiropas Parlamenta un Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva, Nr. 2006/112/EK par kopējo PVN sistēmu, OVI 347, 11.12.2006;
39. 1977. gada 17. maijā Padomes Direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze;
40. Padomes 2008. gada 8. februāra grozījumu Direktīva Nr. 2008/8/ EK par pakalpojumu sniegšanas vietām, Oficiālais Vēstnesis, OV L 44, 20.2.2008;
41. Padomes 1979. gada 6. decembra Direktīva Nr. 79/1072/EEK par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī;
42. Padomes 13. direktīva no 1986. gada 17. novembra Nr.86/560/EEK par dalībvalstu likumu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanas kārtība nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas Kopienas teritorijā;
43. Padomdevēju komitejas PVN jautājumos 101. tikšanas protokols, Pieejams: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.
44. Latvijas Republikas Satversme: pieņemta 1922. gada 15. februārī, stājās spēkā 1922. gada 7. novembrī, Latvijas Vēstnesis, 43, 01.07.1993., "Ziņotājs", 6, 31.03.1994.
45. Administratīvā procesa likums: pieņemts 2001. gada 25. oktobrī, stājās spēkā 2004. gada 1. februāra, Latvijas Vēstnesis, 164, 14.11.2001"Ziņotājs",2001, Nr. 23.
46. Pievienotās vērtības nodokļa likums, pieņemts 2012. gada 11. decembrī, stājās spēkā 2013. gada 1. janvārī, Latvijas Vēstnesis 197 (4800), 14.12.2012.
47. Valsts pārvaldes likums, pieņemts 2002. gada 6. jūnijā, stājās spēkā 2003. gadā 1. janvārī, Latvijas Vēstnesis 94 (2669) 21.06.2002./ „Ziņotājs” 14.25.07202;
48. Likums par grāmatvedību, pieņemts 1992. gada 14. oktobrī, stājās spēkā 1993. gada 1. janvārī, Latvijas Vēstnesis "Ziņotājs", 44, 12.11.1992.

49. Likums par Valsts ieņēmumu dienestu, pieņemts 1993. gadā 28. oktobrī, stājās spēkā 1993. gada 25. novembrī, Latvijas Vēstnesis, 105, 11.11.1993., "Ziņotājs", 34, 09.12.1993.
50. Administratīvā procesa kodekss, pieņemts 1984. gada 7. decembrī, stājās spēkā 1985. gada 1. jūlijā, Latvijas Vēstnesis "Ziņotājs", 51, 20.12.1984.
51. Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts 1994. gada 9. februārī, stājās spēkā 1994. gada 1. aprīlī, Latvijas Vēstnesis, 32 (315), 01.03.1995., "Ziņotājs", 7, 13.04.1995.
52. Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likums, pieņemts 1993. gada 11. maijā, stājās spēkā 1994. gada 1. janvārī, Latvijas Vēstnesis, 32, 01.06.1993., "Ziņotājs", 22/23, 10.06.1993.
53. Likums par nodokļiem un nodevām pieņemts 1995. gada 2. februārī, stājās spēkā 1995. gada 1. aprīlī, Latvijas Vēstnesis 26 (309), 18.02.1995., "Ziņotājs", 7, 13.04.1995.
54. LR Krimināllikums, pieņemts 1998. gada 17. jūnijā, stājās spēkā 1999. gada 1. aprīlī, Latvijas Vēstnesis, 199/200 (1260/1261), 08.07.1998., "Ziņotājs", 15, 04.08.1998.
55. Komerclikums, pieņemts 2000. gada 13. aprīlī, stājās spēkā 2002. gada 1. janvārī, Latvijas Vēstnesis, 158/160 (2069/2071), 04.05.2000., "Ziņotājs", 11, 01.06.2000.
56. Value Added Tax Act 1994, The Parliament of the United Kingdom: Stationary office Limited, 1994.

Atsevišķi raksti grāmatu ietvaros vai internetā:

57. Juridisko terminu vārdnīca, Rīga: Kamene, 2002. gads;
58. Kauliņa G., Aktuālie jautājumi PVN priekšnodokļa atskaitīšanas kārtībā, raksts pieejams: www.ifinances.lv, 2014. gads Marts;
59. Panova N., Jaunais Pievienotās vērtības nodokļa likums, raksts no 2013. gada 10. janvārī, pieejams www.d-k.lv;
60. Stūrmanis V. PVN sistēmas ļaunprātīga izmantošana, pieejams: www.ifinances.lv, 2014. gada, Jūnijs;

Tiesu prakse:

61. EST spriedums apvienotās lietās Nr. C-354/03, C-355/03 un C-484/03 no 2006. gada 12. janvāra. Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd un Bond House Systems Ltd pret Commissioners of Customs & Excise.
62. EST spriedums apvienotās lietās Nr. C-439/04 un C-440/04 no 2006. gada 6.jūlija. Axel Kittel pret Beļģijas valsti un Beļģijas valsts pret Recolta Recycling SPRL.

63. EST spriedums apvienotās lietās Nr. C-80/11 un C-142/11 no 2012. gada 21.jūnija. Mahagében Kft pret Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága un Péter Dávid pret Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága.
64. EST spriedums lietā Nr. C-138/12 no 2013. gada 11. aprīļa. Rusedespred OOD pret Direktor na Direktsia "Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto" - Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite.
65. EST spriedums lietā Nr. C-174/11 no 2012. gada 15. novembra. Finanzamt Steglitz pret Ines Zimmermann.
66. EST spriedums lietā Nr. C-2010/569
67. EST spriedums lietā Nr. C-2010/627
68. EST spriedums lietā Nr. C-2012/458
69. EST spriedums lietā Nr. C-2014/50
70. EST spriedums lietā Nr. C-204/13 no 2014. gada 13.marta. Finanzamt Saarlouis pret Heinz Malburg.
71. EST spriedums lietā Nr. C-208/267 no
72. EST spriedums lietā Nr. C-249/12 no 2013. gada 7. novembra. Corina-Hrisi Tulică pret Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
73. EST spriedums lietā Nr. C-250/12 Pavlošin
74. EST spriedums lietā Nr. C-255/02 no 2006. gada 21. februāra. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd un County Wide Property Investments Ltd pret Commissioners of Customs & Excise.
75. EST spriedums lietā Nr. C-259/10 no 2011. gada 10.novembra. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs pret The Rank Group plc.
76. EST spriedums lietā Nr. C-260/94 no 1995. gada 11. augusta. Eiropas Kopienu Komisija pret Grieķijas Republiku.
77. EST spriedums lietā Nr. C-262/08 no 2010. gada 10.jūnija. CopyGene A/S pret Skatteministeriet.
78. EST spriedums lietā Nr. C-268/83 no 1985. gada 14. februāra. D.A. Rompelman un E.A. Rompelman-Van Deelen pret Minister van Financiën.
79. EST spriedums lietā Nr. C-284/11 no 2012. gada 12.jūlija. EMS-Bulgaria Transport OOD pret Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv.

80. EST spriedums lietā Nr. C-296/95 no 1998. gada 2.aprīļa. The Queen pret Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd, John Cunningham.
81. EST spriedums lietā Nr. C-309/06 no 2008. gada 10.aprīļa. Marks & Spencer plc pret Commissioners of Customs & Excise.
82. EST spriedums lietā Nr. C-32/03 no 2005. gada 3.marta. I/S Fini H pret Skatteministeriet.
83. EST spriedums lietā Nr. C-385/09 no 2010. gada 21.oktobrī. Nidera Handelscompagnie BV pret Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.
84. EST spriedums lietā Nr. C-392/09 no 2010. gada 30.septembra.Uszodaépítő kft pret APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály.
85. EST spriedums lietā Nr. C-44/11 no 2012. gada 19.jūlija. Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst pret Deutsche Bank AG.
86. EST spriedums lietā Nr. C-465/03 no 2005. gada 26.maija. Kretztechnik AG pret Finanzamt Linz.
87. EST spriedums lietā Nr. C-480/10 no 2013. gada 25. aprīļa. Eiropas Komisija pret Zviedrijas Karalisti.
88. EST spriedums lietā Nr. C-590/13 no 2014. gada 11. decembra. Idexx Laboratories Italia Srl pret Agenzia delle Entrate.
89. EST spriedums lietā Nr. C-69/11 no 2011. gada 9.decembra. Connoisseur Belgium BVBA pret Belgische Staat.
90. EST spriedums lietā Nr. C-73/06 no 2007. gada 28.jūnija. Planzer Luxembourg Sàrl pret Bundeszentralamt für Steuern.
91. EST spriedums lietā Nr. C-32/03 no 2005. gada 3.marta. I/S Fini H pret Skatteministeriet.
92. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-111/2006
93. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-12/2013
94. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-125/2007
95. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-154/2007
96. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-16
97. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-2009
98. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-21/2010

99. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-213
100. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-215
101. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-23/2007
102. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-230
103. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-234
104. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-30
105. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-302/2006
106. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-323/2006
107. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-36/2007
108. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-7
109. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-8/2007
110. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-89
111. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-9
112. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKA-9/2008
113. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK-11/2013
114. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK-11/2013
115. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK-12/2015
116. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK-17
117. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK-3/2013
118. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK-349/2014
119. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK-504/2011
120. AT Senāta spriedums lietā Nr. SKK-671/2011

Bakalaura darbs „ Priekšnodokļa juridiskās īpatnības” izstrādāts LU Juridiskā fakultātē.

Ar savu parakstu apliecinu, ka pētījums veikts patstāvīgi, izmantoti tikai tajā norādītie informācijas avoti un iesniegtā darba elektroniskā kopija atbilst izdrukai.

Autors: _____ Sandra Bukovska

Rekomendēju/ nerekomendēju darbu aizstāvēšanai

Darba vadītājs: profesors Jānis Lazdiņš _____

Recenzents: profesore Jautrīte Briede

Darbs iesniegts Valsts tiesību zinātņu katedrā 2015. gada 25. maijā.

metodiķe _____

Darbs aizstāvēts bakalaura gala pārbaudījuma sēdē

2015. gada 4. jūnijā. prot. Nr. __.

Komisijas sekretārs/e _____