

LATVIJAS UNIVERSITĀTE  
BIZNESA, VADĪBAS UN EKONOMIKAS FAKULTĀTE  
FINANŠU UN GRĀMATVEDĪBAS NODAĻA

**“Pievienotās vērtības nodoklis un ar šo  
nodokli saistītā krāpšana Latvijā un  
Eiropas Savienībā”**

MAGISTRA DARBS

Profesionālās augstākās izglītības maģistra studiju programma  
“Grāmatvedība un Audits”

Darba Autore: **Alisa Šatalova**  
St.apl.Nr. 534196

Darba vadītāja: Dr. ekon. Inga Bumāne

RIGA 2018

## **Anotācija**

Darbā ir pētīts pievienotās vērtības nodoklis Latvijā un ES. Pievienotās vērtības nodoklis tiek uzskatīts par sarežģītāko nodokli, tādēļ ir nepieciešams skaidri un vienkārši noteikt nodokļa piemērošanu.

Pamatojoties uz PVN teorētisko aspektu raksturojumu izpētīt ar šo nodokli saistīto krāpšanu Latvijā un Eiropas Savienībā un izstrādāt priekšlikumus konstatēto nepilnību risināšanai

Darbā tiek analizēta Latvijas likumdošana par nodokļa piemērošanu un tās attīstība, kā arī veikta tā salīdzināšana ar citu Eiropas Savienības dalībvalstu pieredzi.

Atslēgvārdi: Pievienotās vērtības nodoklis, PVN likums, Eiropas Savienības Direktīvas, Valsts budžets, Valsts ieņēmumu dienests.

## **Annotation**

The major research of the present dissertation related to the value added tax in Latvia and the EU. Value added tax is considered as the most complex tax, so it is necessary to clearly finalize the use of the VAT in the taxation system.

On the basis of the characteristics of the theoretical aspects of VAT, investigate tax fraud in Latvia and the European Union and elaborate proposals for addressing the identified shortcomings.

The dissertation analyzes Latvian legislation on the application of tax and its development, as well as its comparison with the experience of other European Union member states.

Keywords: Value Added Tax, VAT Law, European Union Directives, State Budget, State Revenue Service;

## SATURS

IEVADS .....	6
1. PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKLIS: VĒSTURE, EIROPAS SAVIENĪBĀ UN LATVIJĀ.....	9
1.1 Pievienotās vērtības nodoklis Latvijā .....	9
1.2 Pievienotās vērtības nodoklis Eiropas Savienībā .....	19
2. PVN KRĀPŠANAS APKAROŠANAS PASĀKUMI ES VALSTĪS.....	37
2.1 Ar PVN saistītās krāpšanas apkarošanas administratīvā sadarbība .....	37
2.2 PVN Revīzijas tvērums un pieeja .....	46
2.3 ES dati un rezultātīvie rādītāji attiecība uz PVN .....	51
3. NOZIEDZĪGU NODARĪJUMU PAR IZVAIRĪŠANOS NO PVN NOMAKSAS KVALIFICĒŠANA UN IZMEKLĒŠANA .....	68
3.1 Pētījuma bāze.....	68
3.2 Izvairīšanās no PVN nomaksas objektīvās pazīmes un kriminālatbildība .....	71
3.3. Izvairīšanās no PVN nomaksas priekšmets .....	75
3.4 Izvairīšanās no PVN nomaksas objektīvā puse un objektīvā izpausme .....	77
3.5. Izvairīšanās no PVN nomaksas pabeigšanas brīdis .....	85
3.6 Izvairīšanās no PVN nomaksas subjektīvās pazīmes. ....	86
3.7. Izvairīšanās no PVN nomaksas nošķiršana no PVN krāpšanas un tiesu piemērojamo sodu samērīgums.....	94
IZMANTOTĀ LITERATŪRA UN AVOTI .....	103

## Saisinājumi:

*B2C*: piegāde no uzņēmuma patērētājam  
*CCWP*: Muitas sadarbības jautājumu darba grupa  
*DJ*: *Eurofisc* darbības joma  
*DKP*: daudzpusējie kontroles pasākumi  
*EMPACT*: Eiropas daudznozaru platforma pret noziedzības draudiem  
*EPPO*: Eiropas Prokuratūra  
*ES*: Eiropas Savienība  
*ESAO*: Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija  
*FATF*: Finanšu darījumu darba grupa  
*KI*: Kopienas iekšienē  
*KMO*: kopīga muitas operācija  
*MKĪN*: Muitas kodeksa īstenošanas noteikumi  
*42 MP*: 42. muitas procedūra  
*MTIC*: “pazudušā tirgotāja” krāpnieciska darbība Kopienā  
Nodokļu politikas un muitas savienības  
*ĢD*: Nodokļu politikas un muitas savienības ģenerāldirektorāts  
*OLAF*: Eiropas Birojs krāpšanas apkarošanai  
*ONG*: organizētās noziedzības grupējumi  
*ORP*: operatīvie rīcības plāni  
*PVN*: pievienotās vērtības nodoklis  
*SCAC*: Administratīvās sadarbības pastāvīgā komiteja  
*SFIA*: Savienības finanšu interešu aizsardzība  
*VAD*: vienotais administratīvais dokuments  
*VIES*: PVN informācijas apmaiņas sistēma  
*VID*: Valsts ieņēmumu dienests  
*AT*: Apgabaltiesa  
*RT*: Rajona Tiesa  
*PT*: Priekšpilsētas tiesa

## IEVADS

**Nodokļu sistēmā** ietilpst jebkādu valsts obligātie maksājumi, tos sauc par nodokļiem un nodevām. Nodokļu un nodevu loma sabiedrībā attīstījās vēsturiski, attīstoties visai sabiedrībai. Bez nodokļiem nevar iedomāties valsts budžetu. Jau daudzus gadsimtus un pat vairāk, sabiedrība regulē savu darbību ar dažāda veida obligātiem maksājumiem. Nodokļi izpilda daudzas funkcijas un nodokļu veidošanas principus. Nodokļu politika tiek izstrādāta valsts līmenī, nodokļus un nodevas reglamentē Latvijas Republikas likumi un Ministru kabineta noteikumi. Nodokļi attiecas tieši uz ekonomikas sfēras izpēti un tie ir svarīgi ne tikai fiziskām personām, bet arī juridiskām personām.

Nodokļu iekasēšana ir svarīga valsts aktivitāte, kas ir saistīta ar izmaksām.

Nodokļu maksāšana vai nemaksāšana atspoguļojas ekonomikā, sociālajā sfērā, budžetā, tirgus aktivitātēs.

Nodokļi ir galvenais valsts budžeta ienākuma veids un tādēļ tiem piegriežama sevišķa uzmanība. Latvijā pastāv 15 veidu nodokļi un par sarežģītāko tiek uzskatīts Pievienotās Vērtības Nodoklis (turpmāk - PVN), jo salīdzinot ar citiem nodokļiem ir daudz kļūdīšanās iespēju PVN aprēķinā, kā arī krāpšanas gadījumu.

Pastāv divu veidu nodokļi – tiešie un netiešie. PVN ir netiešais nodoklis, ko maksā gala patērētājs un nodokļa likme nemainās atkarībā no patērētāja finansiālā stāvokļa. PVN Latvijā ir ļoti svarīgs valsts budžeta sastādīšanai, jo tas sastāda lielu daļu no iekasēto nodokļu kopsummas. PVN Latvijā reglamentē „Pievienotās vērtības nodokļa likums”, kas daļēji atbilst Eiropas Savienības direktīvām, kuras paredzētas, lai nodrošinātu Eiropas Savienības iekšzemes tirgus pilnīgumu un harmonizētu konkurenci. Direktīvas ir diezgan elastīgas nodokļa noteikšanas jomā, tādēļ atšķirības starp dalībvalstīm joprojām ir lielas.

**Pievienotās vērtības nodokli** piemēro visiem darījumiem, ko par atlīdzību (samaksu) ES veic nodokļu maksātājs, t.i. jebkāda persona vai iestāde, kas piegādā ar nodokli apliekamas preces vai sniedz pakalpojumus savas uzņēmējdarbības gaitā. Arī šādu personu importētas preces vai pakalpojumus apliek ar PVN.

**Maģistra darba hipotēze** - arvien biežāk Eiropas Savienībā (ES) un Latvijas publiskajā telpā tiek runāts par problēmām ar pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iekasēšanu un samērā lielo PVN plaisu (proti, starpību starp iekasējamo un iekasēto PVN apjomu) rādītāju PVN krāpniecības dēļ. Šī nodokļa sistēmas nenoturība pret krāpniecību nodara būtiskus zaudējumus nacionālo valstu budžetu ieņēmumiem, kas savukārt ietekmē tautsaimniecību un iedzīvotāju labklājību.

**Maģistra darba mērķis** - pamatojoties uz PVN teorētisko aspektu raksturojumu, izpētīt ar šo nodokli saistīto krāpšanu Latvijā un Eiropas Savienībā un izstrādāt priekšlikumus konstatēto nepilnību risināšanai

### **Maģistra darba tēma**

**”Pievienotās vērtības nodoklis un ar šo nodokli saistītā krāpšana Latvijā un Eiropas Savienībā”**

**Lai sasniegtu darba mērķi, ir noteikti šādi uzdevumi:**

1. Raksturot PVN nodokli Latvijā un ES;
2. Izpētīt likumdošanu, kas nosaka PVN Latvijā un Eiropas Savienībā, PVN likumu un ES regulejošos normatīvos aktus, kā arī ES Revīzijas Palātas datus, lai secināt cik efektīva ir ES veidotā sistēma pret izvairīšanos no PVN maksājumiem un krāpnieciskiem darījumiem kopienā;
3. Noskaidrot kādas metodes tiek lietotas sakarā ar ciņu pret PVN nodokļa nenomaksas Latvijā un ES;
4. Analizēt ar PVN saistītas krāpšanas gadījumus un preventīvos pasākumus pret nelikumīgām darbībām, kas skar Eiropas Savienības finanšu intereses;
5. Salīdzināt PVN krāpšanas gadījumus Latvijā un Eiropas Savienības dalībvalstīs;
6. Izdarīt secinājumus, piedāvājot efektīvākos problēmu risinājumus sakarā ar PVN krāpnieciskiem darījumiem;
7. Piedāvāt iespējamus PVN krāpniecisko darbību problēmu risinājumus.

Darbs sastāv no ievada, trīs nodaļām, secinājumiem un priekšlikumiem.

Pirmajā nodaļā apskatīts PVN nodoklis Latvijā un ES, izpētīta PVN nodokļa funkcijas, veidošanas pamatprincips un nodokļa politikas raksturojums.

Otrajā nodaļā autore izpēta Eiropas Revīzijas Palātas datus, tieši par izvairīšanās no PVN nodokļa maksāšanu, lai noskaidrotu, vai Eiropas Savienība efektīvi cīnās pret krāpšanu saistībā ar PVN kopienā.

Trešajā nodaļā autore analizē Tiesas spriedumus nodokļu krāpšanas jomā un darbības kuras ir veiktas Latvijas nodokļu sistēmā ar valsts institūcijām, kuras ir saistītas ar nodokļu sfēru. Dati saistīti ar tiesu spriedumiem tiek analizēti par periodu no 2008.gadam līdz 2013.gadam, jo šajā laikā bijā visaktīvākais periods noziedzīgiem darījumiem saistība ar PVN krāpšanu.

Maģistra darba **pētījuma objekts** ir PVN nodoklis.

Darba **pētījuma priekšmets** ir PVN nodoklis un ar to saistītie krāpniecisku darījumu shēmas Latvijā un Eiropas Savienībā.

Pētījumā tiek izmantota Eiropas Revīzijas Palātas atskaite no Eiropas Savienības Publikāciju birojā no 2016.gadā. Darba tapšanas laikā tika izmantoti likumdošanas akti, mācību materiāli, interneta resursi gan speciālā ekonomiskā literatūra.

Maģistra darba **pētījuma periods** ir analizēti un raksturoti dati, sākot ar 1995.gadu līdz 2018.gadam.

# 1. PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKLIS: VĒSTURE, EIROPAS SAVIENĪBĀ UN LATVIJĀ

## 1.1 Pievienotās vērtības nodoklis Latvijā

Nodokļu politika nodrošina valsts funkciju pastāvēšanu un to iekasēšana ir tik pat sena, cik veca ir civilizācija.

Pievienotas vērtības nodokļa piemērošanas pirmsākumi ir meklējami vēl **antīkajās civilizācijās**. **Senajā Romā** tika piemērots vispārējais apgrozījuma nodoklis precēm, kas tika pārdotas tirgu izsolēs. Šī sistēma tika pārņemta arī **Ēģiptē, Francijā un Spānijā** un turpināja pastāvēt pēc **Romas** impērijas krišanas. Apgrozījuma nodokļi plaši tika piemēroti viduslaiku **Eiropā** un vēlāk, īpaši **Spānijā** (to sauca “*alcabala*”). Spānijas ietekmē nodoklis tika ieviests arī citās valstīs.<sup>1</sup>

**Spāņu** vēlme ieviest 10 % pārdošanas nodokli (desmito peniju) arī **Nīderlandē** noveda pie sacelšanās, kā rezultātā tika iegūta šo provinču neatkarība. Īstenībā apgrozījuma nodokļa ieviešana gandrīz visas valstīs nesa līdzīgas jaunas reizes un nepatīkšanas. Tās nebūt netika pārspīlēts, kad vācieši šo nodokli nosauca par “izmisuma bērnu” vai uzskatīja par krīžu, kara vai pēckara nodokli<sup>2</sup>

Pirmās nodokļu sistēmas izveidošana **Latvijā** bija saistīta ar daudzām grūtībām, kas radās brīvvalsts pirmajos pastāvēšanas gados. **1930. gada beigās** nodokļu skaitu **Latvijā** papildināja vairāki no jauna ieviesti nodokļi. Un tāpat kā citur pasaulē, **Latvijā eksistēja pievienotās vērtības nodokļa priekšgājējs – apgrozījuma nodoklis**.

Šajā laikā apgrozījuma nodoklis tika noteikt 2 līdz 5 procentu apmērā no preču mazumtirdzniecības cenām, taču bija arī noteikt samērā garš preču saraksts, kuru ražošanu vai pārstrādi tomēr neaplika ar šo nodokli. Tādas, piemēram, bija daudzas pirmās nepieciešamības preces, par kurām tika uzskatīta sāls, sērskociņi, ziepes un naglas, kā arī pārtikas preces arī lopbarības un lauksaimniecības tehnika. Apgrozījuma nodokli arī pirms Latvijas Republikas okupācijas 1940. gadā maksāja pircējs jeb patērētājs un tas bija netiešais nodoklis, kas iekļāvās preču cenā.

**Vācijas – PSRS kara dēļ 1941. gada vasarā** mainīja okupācijas varas. Šo notikumu dēļ pilnībā pēc **Padomju Savienībā** noteiktajām likmēm netika izmainītas **Latvijas brīvvalsts laikā** noteiktā apgrozījuma nodokļa likmes preču ražotājiem un pārstrādātājiem.

---

1 G. Kauliņas disertācija “PVN sistēmas attīstība Eiropas Savienībā un Latvijā piemērošanas problēmas un iespējamie risinājumi”, 2007.gads, 20.lpp

2 Kauliņas G. Pievienotas vērtības nodokļa sistēmas attīstība Eiropas Savienībā un Latvijā. Piemērošanas problēmas un iespējamie risinājumi: disertācija. LU Ekonomikas fakultāte. Rīga: Latvijas Universitāte, 2007.

**Francijā** apgrozījuma nodoklis gala rezultātā pārtapa **pievienotās vērtības nodoklī**. Pirmais, kas **1954. gada 10. aprīlī** ar to iepazīstināja un kas tiek uzskatīts par pievienotās vērtības nodokļa “tēvu” tiek uzskatīts franču ekonomists (M. Lori.)

**Līdz 1990. gadam** apgrozījuma nodokli maksāja preču realizētāji – preču vairumtirdzniecības bāzes. Ar to aplika starpniecību, kas radās starp vairumtirdzniecības jeb ražotāja cenu un mazumtirdzniecības jeb realizācijas cenu. Uzskaiti atvieglāja apstākļi, ka visā valstī bija noteiktas gan vairumtirdzniecības, gan mazumtirdzniecības cenas. **Apgrozījuma nodoklī**, tika iekļauti arī muitas un akcīzes nodokļa maksājumi, ko pieskaitīja preču cenām. Apgrozījuma nodoklis bija regulārs nodoklis, ko lielle vairumtirdzniecības uzņēmumi ievērojamā preču apgrozījuma dēļ bieži vien valsts budžetā pārskaitīja katru dienu, reizi trijās dienās vai reizi desmit dienās.

**Latvijā** apgrozījuma nodokli nomainīja pievienotās vērtības nodoklis 50 gadus vēlāk **Francijā**.

Nodokļi ir viena no finanšu attiecību sastāvdaļām, kuru rašanās ir saistāma ar valsts pastāvēšanu. **Latvijā** nodokļu sistēmas vispārīgos noteikumus par nodokļiem un nodevām, kas spēkā ir jau no **1995. gada** un pašlaik nosaka, ka **Latvijas Republikā ir 15 dažādi nodokļi**.

Likums „**Par pievienotās vērtības nodokli**” Saeimā tika pieņemts **1995. gada 9. martā**. Valsts prezidents to izsludināja **1995. gada 30. martā un likums stājās spēkā ar 1995. gada 1. maiju**.

**Nodoklis** — ar likumu noteikts obligāts periodisks vai vienreizējs maksājums valsts budžeta vai pašvaldību budžetu (pamatbudžeta vai speciālā budžeta) ieņēmumu nodrošināšanai un valsts funkciju un pašvaldību funkciju finansēšanai. Nodokļu samaksa neparedz atlīdzinājumu nodokļa maksātājam tiešā veidā. Minētais termins piemērojams arī valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, kā arī muitas nodoklim un citiem līdzvērtīgiem maksājumiem, kuri noteikti tieši piemērojamos Eiropas Savienības normatīvajos aktos par muitas lietām;<sup>1</sup>

**Netiešo nodokļu** sistēmu veido universālie un specifiskie patēriņa nodokļi. Viens no šiem nodokļiem ir apskatītais pievienotās vērtības nodoklis, kas tiek iekļauts preces vai pakalpojuma cenā, un reāli to samaksā preces vai pakalpojuma patērētājs.

**Pievienotās vērtības nodokļa** tiesiski normatīvo bāzi **Latvijā veido likums “Par pievienotās vērtības nodokli”**,

---

<sup>1</sup> Nodoklis [tiešsaiste] – <http://www.dabolas-gramatvediba.lv/lv/nodoklis>

1) visi uzņēmēji, kuri darbojas Latvijā, iedalāmi pievienotās vērtības nodokļa maksātājos un nemaksātājos. Šodien normatīvajos dokumentos pirmos ļoti bieži un neveiksmīgi sauc par “**apliekamajām personām**”, kaut gan pievienotās vērtības nodoklis tiek uzskatīts par nodokli, kas neskar uzņēmumu, jo netiek piemērots uzņēmējdarbības veikšanas procesā, tiek aplikts tikai ienākums, uzņēmējdarbība, bet personas, uzņēmēji – tiek reģistrēti;

2) visi uzņēmēji, (gan pievienotās vērtības nodokļa maksātāji, gan pievienotās vērtības nodokļa nemaksātāji) var nodarboties: - tikai ar nodokļiem apliekamu darbību, tikai ar nodokļiem neapliekamu darbību, vienlaicīgi ar nodokļiem apliekamu un ar nodokļiem neapliekamu darbību. Ar noteikumu, ja pievienotās vērtības nodokļa nemaksātājam darījumi iepriekšējo 12 mēnešu laikā nav sasnieguši 10 000 EUR vai Eiropas Savienībā iegādāto preču vērtība bez pievienotās vērtības nodokļa kalendāra gada laikā sasniedz 10 000 EUR, jo tad viņam jāreģistrējas **Valsts ieņēmumu dienestā** kā pievienotās vērtības nodokļa maksātājam.

3) pievienotās vērtības nodokļa maksātājam jāizslēdz no saviem izdevumiem pievienotās vērtības nodoklis un jāuzskaita tas pēc nomaksas kā priekšnodoklis. Pievienotās vērtības nodoklis tā maksātājam var tikt iekļauts tikai izdevumos, kas saistīti ar nodokli neapliekamu darbību, un izdevumos, kuri nav saistīti ar saimniecisko darbību. Turpretī pievienotās vērtības nodokļa nemaksātājam visas pievienotās vērtības nodokļa summas jāiekļauj savās izmaksās, gan ar saimniecisko darbību saistītās, gan ar to nesaistītās.

Ar nodokli apliekamā darbība, savukārt, tiek iedalīta trīs dažādās likmēs, kā redzams, ar **21% likmi** apliekamajā darbībā (preču piegāde, pakalpojumu sniegšana Latvijas iekšējā teritorijā un to imports); ar **12% samazināto likmi**<sup>1</sup>, kuru piemēro medikamentu un medicīnisko ierīču piegādēm pēc Ministru kabineta sastādīta saraksta, zīdaiņiem paredzēto specializēto produktu piegādēm, mācību literatūras, kā arī oriģinālliteratūras izdevumu piegādei, masu informācijas līdzekļiem vai to abonementmaksai (avīzēm, žurnāliem, biļeteniem un citiem periodiskajiem izdevumiem, kuri iznāk ne retāk kā reizi trīs mēnešos un kuru vienreizējā tirāža pārsniedz 100 eksemplārus), sabiedriskā transporta pakalpojumiem iekšzemē, izmitināšanas pakalpojumiem tūristu mītnēs un iedzīvotājiem piegādātajai siltumenerģijai, dabasgāzei (izņemot dabasgāzi autotransportam), malkai un koksnes kurināmajam; ar **0% likmi** apliekamajā darbībā, kuru piemēro preču eksportam, pakalpojumiem, kas saistīti ar preču eksportu, preču importu un tranzīta pārvadājumiem, ar tūrismu saistītiem pakalpojumiem, darījumiem ar Eiropas Savienības dalībvalstīm, pakalpojumiem, kas sniegti ar starptautisko transportu un citiem.

---

<sup>1</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums. Redakcija uz 20.05.2018. VSIA “Latvijas Vēstnesis” [atsauce izmantots 21.05.2018]. Pieejams: <https://likumi.lv/doc.php?id=253451>

Ar pievienotās vērtības nodokli apliekamos un neapliekamos darījumus Latvijā nosaka **LR “Pievienotās vērtības nodokļa likums” 6. pants**. Visi, tajā uzskaitītie (pakalpojumu veidi un preces) ar pievienotās vērtības nodokli netiek aplikti, bet visi, tajā neuzskaitītie attiecas uz ar nodokli apliekamo darbību.

**Saeima 2017.gada 27. jūlijā galīgā lasījumā pieņēma likumu “Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā”, kas stājas spēkā 2018.gada 1.janvārī<sup>1</sup>.**

Atbilstoši veiktajiem grozījumiem:

- tiek ieviests **īpašs PVN piemērošanas režīms** jeb apgrieztā (reversā) maksāšanas kārtība sadzīves elektronisko iekārtu un sadzīves elektriskās aparatūras, spēļu konsoļu, būvizstrādājumu un metālizstrādājumu piegādēm;
- tiek ieviests īpašs PVN piemērošanas režīms jeb apgrieztā (reversā) maksāšanas kārtība ar metālizstrādājumu piegādēm saistītiem pakalpojumiem;
- paplašināta Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pantā minētā īpaša PVN piemērošanas režīma jeb apgrieztās (reversā) maksāšanas kārtības piemērošana uz visiem būvniecības pakalpojumiem;
- samazināts ar PVN apliekamo darījumu 12 mēnešu vērtības sliekšnis reģistrācijai VID PVN maksātāju reģistrā no 50 000 euro uz 40 000 euro.

**143.4 pantu**, kas nosaka, ka PVN apgrieztā jeb reversā maksāšanas kārtība ir piemērojama metālizstrādājumu piegādei un ar to saistītiem pakalpojumiem;

**143.5 pantu**, kas nosaka, ka PVN apgrieztā jeb reversā maksāšanas kārtība ir piemērojama sadzīves elektronisko iekārtu un sadzīves elektriskās aparatūras piegādei.

**Finanšu ministrija** izstrādās **Ministru kabineta noteikumus**, kuros tiks noteiktas preces, kas uzskatāmas par metālizstrādājumiem, sadzīves elektroniskajām iekārtām un sadzīves elektrisko aparatūru. Saistībā ar minētajiem īpašajiem PVN piemērošanas režīmiem radīsies nepieciešamība ieviest jaunus kodus – “R7” un “R8”, lai šādus darījumus varētu uzrādīt PVN deklarācijas pielikumā, līdz ar to jau tiek gatavoti grozījumi Ministru kabineta **2013.gada 15. janvāra** noteikumos Nr.40 “Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām”. Šie darījumi **PVN deklarācijas pielikumā** būs uzrādāmi analogiskā kārtībā kā šobrīd tiek uzrādīti citi darījumi ar **īpašu PVN piemērošanas režīmu**.

Par īpašo PVN piemērošanas režīmu būvniecības pakalpojumu sniegšanai un būvizstrādājumu piegādēm.

Atbilstoši veiktajiem grozījumiem **Pievienotās vērtības nodokļa likuma 142.pantā**:

---

<sup>1</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums. Redakcija uz 20.05.2018. VSIA “Latvijas Vēstnesis” [atsauce 21.05.2018]. Pieejams: <https://likumi.lv/doc.php?id=253451>

1. paplašināts īpašā nodokļa piemērošanas režīms būvniecības pakalpojumu sniegšanai, nosakot, ka būvniecības pakalpojumi ir: a) jebkura būvdarbu veikšana; b) būvniecības pakalpojumu līgumā ietvertā visu veidu projektēšana.

Tādējādi svītrotas līdz šim likumā esošās būvniecības pakalpojumu nosakošās ierobežojošās normas.

2. ieviests jauns īpašā nodokļa piemērošanas režīms būvizstrādājumu piegādēm un jaunu kodu – “R9”, lai šādus darījumus varētu uzrādīt PVN deklarācijas pielikumā.

Minētais īpašais nodokļa piemērošanas režīms būs attiecināms uz ikvienu iestrādāšanai būvē paredzēto izstrādājumu vai rūpnieciski izgatavotu konstrukciju.

Atbilstoši veiktajiem grozījumiem, Pievienotās vērtības nodokļa likuma 143.1panta otrā daļa ir papildināta ar 4. punktu, nosakot, ka PVN apgrieztā jeb reversā maksāšanas kārtība tiek attiecināta arī uz spēļu konsolu piegādēm.

Saskaņā ar veiktajiem grozījumiem Pievienotās vērtības nodokļa likuma 59. panta pirmajā daļā iekšzemes nodokļa maksātājs būs tiesīgs neregistrēties Valsts ieņēmumu dienesta PVN maksātāju reģistrā, ja tā veikto ar PVN apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā nepārsniegs 40 000 euro.

**Finanšu ministrija** izstrādā arī citus **precizējošus grozījumus Ministru kabineta 2013.gada 3. janvāra** noteikumos Nr.17 “Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai”.

**2017.gada 25. jūlijā** ir izdoti **Ministru kabineta noteikumi Nr.433 “Grozījumi Ministru kabineta 2013.gada 15. janvāra** noteikumos Nr.40 “Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām”.

Atbilstoši **2017.gada 20. aprīlī Saeimā pieņemtajam likumam “Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā” Ministru kabineta 2013.gada 15. janvāra** noteikumos Nr.40 “Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām” bija nepieciešami attiecīgi precizējumi<sup>1</sup>.

Ņemot vērā, ka Pievienotās vērtības nodokļa likumā lietotie termini ir precizēti atbilstoši būvniecības jomu reglamentējošajos tiesību aktos lietotajai terminoloģijai, Ministru kabineta 2013.gada 15. janvāra noteikumos Nr.40 “Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām”:

---

<sup>1</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums. Redakcija uz 20.05.2018. VSIA “Latvijas Vēstnesis” [atsauce 21.05.2018]. Pieejams: <https://likumi.lv/doc.php?id=253451>

- vārds “rekonstruēts” aizstāts ar vārdu “pārbūvēts”; • vārds “renovēts” aizstāts ar vārdu “atjaunots”.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 50. pants ir papildināts ar jaunu 7.1 daļu, kas nosaka PVN 0 procentu likmes tiešu piemērošanu preču piegādēm un pakalpojumiem, kas iekšzemē sniegti Latvijas Republikā reģistrēta Sabiedroto spēku štāba personāla locekļiem un viņu apgādājamiem Sabiedroto spēku štāba veikalā saskaņā ar Parīzes protokola papildu nolīguma nosacījumiem un ierobežojumiem, kā arī degvielas piegādēm, kas Latvijā piegādāta Amerikas Savienoto Valstu vēstniecībai un tās diplomātiskajiem un konsulārajiem aģentiem un administratīvi tehniskajam personālam;

- ņemot vērā minēto, Ministru kabineta **2013.gada 15. janvāra** noteikumu Nr.40 “Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām” attiecīgie punkti ir papildināti, lai, sākot ar **2018. gadā 1. janvāri** reģistrēti PVN maksātāji varētu korekti PVN deklarācijā uzrādīt preču piegādes un pakalpojumus, kuriem piemērota PVN 0 procentu likme.

Saskaņā ar Ministru kabineta **2017.gadā 24. maija rīkojumu Nr.245 “Par Valsts nodokļu politikas pamatnostādņēm 2018.–2021. gadam”**, Ministru kabineta 2013.gada 15. janvāra noteikumos Nr.40 “Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām” ir noteikts zemāks PVN deklarācijas pielikumos atsevišķi norādāmo darījumu summas sliekšnis;

- tādējādi reģistrētam PVN maksātājam būs jāatšifrē darījumi ar reģistrētiem PVN maksātājiem, kuru vērtība bez PVN pārsniedz 150 euro, līdzšinējo darījumu, kuru vērtība bez PVN pārsniedz 1430 euro, vietā; šīs izmaiņas attiecībā uz 150 euro darījumu summas sliekšni PVN deklarācijas un tās pielikumu aizpildīšanai piemērojamas, **sākot ar 2018.gada (pirmā mēneša, pirmā ceturkšņa) taksācijas periodu<sup>1</sup>**.

Latvijas Republikas nodokļu un nodevu sistēmu veido nodokļi un valsts nodevas. Latvijas nodokļu sistēma ir samērā jauna, tā tika izveidota saskaņā ar **Latvijas Republikas Augstākās padomes lēmumu 1990. gadā 28. decembrī. Latvijā sākot ar 1991. gada 1. janvāri** stājās spēkā jauna nodokļu sistēma, kuras darbība tiek reglamentēta ar likumu „Par nodokļiem un nodevām”. Eksistē dažādas definīcijas, kas skaidro nodokļu būtību, nozīmi un svarīgus ietilpstošus elementus. Likumā „Par nodokļiem un nodevām” 1. pantā ir teikts, ka nodoklis ir ar likumu noteikts obligāts maksājums valsts budžetā vai pašvaldību budžetos (pamatbudžetā vai speciālajos budžetos), kas nav maksājums par noteiktas preces iegādi vai pakalpojuma saņemšanu un nav soda naudas, pamatparāda palielinājuma naudas un

<sup>1</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums. Redakcija uz 20.05.2018. VSIA “Latvijas Vēstnesis” [atsauce 21.05.2018]. Pieejams: <http://www.likumi.lv>

nokavējuma naudas maksājums, kā arī nav maksājums par valsts kapitāla vai tā daļas izmantošanu. Minētais termiņš piemērojams arī valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām. Latvijas Republikas nodokļu un nodevu sistēmu saskaņā ar likumu veido:

- **valsts nodokļi**, ar kuriem apliekamos objektus un likmi nosaka Saeima;
- **valsts nodevas**, kuras tiek uzliktas saskaņā ar likumu "Par nodokļiem un nodevām", citiem likumiem un Ministru kabineta noteikumiem;
- **pašvaldību nodevas**, kuras tiek uzliktas saskaņā ar likumu "Par nodokļiem un nodevām" un pašvaldības domes (padomes) izdotiem saistošiem noteikumiem.

Izpildīt likuma un līdz ar to vienotas Latvijas nodokļu sistēmas noteikumus ir visu juridisko un fizisko personu pienākums. Likumā „Par nodokļiem un nodevām” 1. pantā ir noteikts, ka Latvijas Republikas vai ārvalstu fiziskās un juridiskās personas un uz līguma vai norunas pamata izveidotas šādu personu grupas vai to pārstāvji, kas veic ar nodokli apliekamas darbības vai kam tiek garantēts ienākums nākotnē. Konkrētā nodokļa objekts un maksātāju loks tiek noteikts katra konkrētā nodokļa likumā. Šā likuma un konkrēto nodokļu likumu izpratnē par nodokļu maksātājiem uzskatāmas arī ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas un personas, to grupas vai grupu pārstāvji, kuras ietur vai kurām jā ietur nodoklis no maksājumiem citām personām, to grupām vai grupu pārstāvjiem. Latvijas Republikas valsts budžetā 1991.gadā vislielākos ienākumus deva apgrozījuma nodoklis (31,1%), kas šobrīd ir saukts par pievienotās vērtības nodokli un peļņas nodoklis (24,4%), kas jau ir uzņēmuma ienākuma nodoklis.

Latvijā ir noteikti sekojošie valsts nodokļi saskaņā ar LR likumu „Par nodokļiem un nodevām” 8. pantu, katru nodokļa veidu reglamentē konkrēts likums:

#### **Nodokļu veidi pēc noteiktām pazīmēm:**

- pēc darbības laika:
  - pastāvīgie
  - vienreizējie
- pēc nozīmības pazīmes:
  - vietējie nodokli
  - valsts nodokli
- pēc funkcionēšanas īpatnībām:
  - piesaistītie
  - regulējošie
- no ieturēšanas viedokļa
  - tiešie

- un netiešie

Iedalījums atkarībā no nodokļa mērķa, ir tradicionāls. Tādējādi valsts iegūst iespēju ietekmēt atsevišķo ekonomisko darbību. Iedalījums uz tiešiem un netiešiem nodokļiem ir viens no vispazīstamākajām iedalījumiem. Eiropas Savienības valstīs tiešie nodokļi ir tādi, pie kuriem priekšplānā ir identitāte starp nodokļu subjektu un nodokļu maksātāju, tātad, nenotiek nekāda pāradresēšana. Turpretim netiešie nodokļi tiek uzskatīti kā pāradresējamie.

Izšķir tiešos un netiešos nodokļus, kur tiešie nodokļi ir atkarīgi no ienākuma vai mantas lieluma, piemēram, iedzīvotāju ienākuma nodoklis, nekustamā īpašuma nodoklis, bet netiešie nodokļi jāiemaksā neatkarīgi no ienākuma vai mantas lieluma, piemēram, muitas nodoklis, akcīzes nodoklis.

#### **Pastāv šādi nodokļa likmes:**

1. **proporcionālās jeb nemainīgās** – tas nozīmē, ka ir viena likme neatkarīgi no nodokļa bāzes lieluma.
2. **progresīvās likmes** – tas nozīme, ka likme pieaug, palielinoties ar nodokli apliekamajai bāzei.
3. **regresīvās likmes** – tas nozīmē, ka, palielinoties ar nodokli apliekamai bāzei, samazinās.

Palielinot nodokļu likmes, pieaug arī nodokļu ieņēmumi. Taču ir kāds lūzuma punkts, kad turpinot palielināt nodokļu likmes, nodokļu ieņēmumi samazinās. Iemesli ir šādi, ka samazinās ražošana, pieaug ēnu ekonomikas sektors.

#### **Nodokļu klasifikācija jeb struktūra:**

Nodokļus var iedalīt:

- **Tiešajos nodokļos** – nodokļu veidi, kur apliekamais objekts pieder vai ir attiecināms uz pašu nodokļu maksātāju;
- **Netiešajos nodokļos** – nodokļu veidi, kur apliekamais objekts ir prece vai pakalpojums. **Netiešo nodokļu īpatnība** ir tā, ka šos nodokļus pilnībā “pārnes” uz patērētāju, ietverot nodokli patēriņa preces vai pakalpojuma pārdošanas cenā.

*Tabula 1.1*

#### **Nodokļu klasifikācija<sup>1</sup>**

<b>Nr.p.k.</b>	<b>Valsts nodokļa nosaukums</b>	<b>Likums</b>
1	iedzīvotāju ienākuma nodoklis	"Par uzņēmumu ienākuma nodokli";

<sup>1</sup> Autores veidota tabula.

Avots : <https://likumi.lv/doc.php?id=33946>

## Nodokļu klasifikācija

Nr.p.k.	Valsts nodokļa nosaukums	Likums
2	uzņēmumu ienākuma nodoklis	"Par uzņēmumu ienākuma nodokli";
3	nekustamā īpašuma nodoklis	"Par uzņēmumu ienākuma nodokli"
4	pievienotās vērtības nodoklis	"Par pievienotās vērtības nodokli"
5	akcīzes nodoklis	"Par akcīzes nodokli"
6	muitas nodoklis	Muitas likums un citi muitas lietās noteikto kārtību reglamentējoši normatīvie akti;
7	dabas resursu nodoklis	Dabas resursu nodokļa likums
8	izložu un azartspēļu nodoklis	"Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli";
9	valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas	"Par valsts sociālo apdrošināšanu";
10	solidaritātes nodoklis	
11	elektroenerģijas nodoklis	Elektroenerģijas nodokļa likums
12	mikrouzņēmumu nodoklis	Mikrouzņēmumu nodokļa likums
13	transportlīdzekļa ekspluatācijas nodoklis	Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums;
14	uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis	Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums.
15	subsidētās elektroenerģijas nodoklis	

1. iedzīvotāju ienākuma nodoklis — "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli";
2. uzņēmumu ienākuma nodoklis — "Par uzņēmumu ienākuma nodokli";
3. nekustamā īpašuma nodoklis — "Par nekustamā īpašuma nodokli";
4. pievienotās vērtības nodoklis — "Pievienotās vērtības nodokļa likums" akcīzes nodoklis — "Par akcīzes nodokli";
5. muitas nodoklis — Muitas likums un citi muitas lietās noteikto kārtību reglamentējoši normatīvie akti;
6. dabas resursu nodoklis — Dabas resursu nodokļa likums;
7. izložu un azartspēļu nodoklis — "Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli";
8. valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas — "Par valsts sociālo apdrošināšanu";
9. solidaritātes nodoklis;
10. elektroenerģijas nodoklis — Elektroenerģijas nodokļa likums;
11. mikrouzņēmumu nodoklis — Mikrouzņēmumu nodokļa likums;
12. transportlīdzekļa ekspluatācijas nodoklis — Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums;

13. uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis — Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums.

14. subsidētās elektroenerģijas nodoklis<sup>1</sup>

Nodokļu maksātāji Latvijā var būt Latvijas Republikas fiziskās un juridiskās personas, ka arī ārvalstu fiziskās un juridiskās personas. Latvijā nodokļu maksātājus klasificē:

- iekšzemes nodokļu maksātāji (rezidenti)
- ārvalstu nodokļu maksātāji (nerezidenti)

Fiziskā persona tiek uzskaitīta par rezidentu, ja šīs personas pastāvīgā dzīvesvieta ir Latvijas Republikā vai uzturas Latvijas Republikā 183 dienas vai ilgāk jebkurā 12 mēnešu periodā, ka arī šī persona ir Latvijas Republikas pilsonis, ko ārzemēs nodarbina Latvijas Republikas valdība.

Nodokļu maksātājs – juridiskā persona ir uzskatāms par rezidentu, ja tas izveidots un reģistrēts vai bija jāveido un jāreģistrē saskaņā ar Latvijas Republikas likumiem.

Nodokļu maksātāju vispārīgie pienākumi, kurus noteica Latvijas Republikas likums ir šādi:

- aprēķināt maksājamo nodokļu summas;
- noteiktā termiņā un pilnā apjomā maksāt nodokļus un nodevas;
- deklarēt taksācijas perioda ienākumus un citus ar nodokļiem apliekamos objektus;
- uzglabāt finansiālās un saimnieciskās darbības ieņēmumus un izdevumus apliecinājošos dokumentus ne mazāk kā piecus gadus, lai varētu pierādīt nodokļu aprēķina pareizību;
- ziņot par visiem saviem ienākumiem;
- atļaut nodokļu administrācijas ierēdņiem likumā noteiktajā kārtībā apskatīt uzņēmējdarbībai izmantojamās telpas.

Nodokļu maksātājiem ir tiesības:

- izmantot likumos noteiktas nodokļu un nodevu atvieglojumus;
- izmantot likumos paredzētās nodokļu atlaides;
- nodokļu reglamentē nodokļu un nodevu aprēķināšanas un maksāšanas kārtību;
- iepazīties ar nodokļu un nodevu aprēķinu pārbaudes aktiem un pārskatiem, kas attiecas uz konkrēto nodokļu maksātāju;
- Pārsūdzēt likumā noteiktajā kārtībā nodokļu administrācijas lēmumus;
- Iesniedzt nodokļu administrācijā vai tiesā pieteikumus par nodokļu likumiem<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Par nodokļiem un nodevām – [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams: <https://likumi.lv/doc.php?id=33946>

<sup>2</sup> Likumi. – [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams: <https://m.likumi.lv/doc.php?id=33946>

**Nodokļu politika valstī** nodrošina valsts funkciju finansēšanu un tās eksistenci. Bez nodokļiem nav iespējama valsts pastāvēšana. Viens no sarežģītākajiem un ienesīgākajiem nodokļiem valsts budžetā ir pievienotās vērtības nodoklis, PVN jeb VAT (value-added tax), kas kā netiešais nodoklis skar visus patērētājus, jo tiek iekļauts preces vai pakalpojuma cenā.<sup>1</sup>

Valsts ieņēmumu dienesta (VID) administrētie kopbudžeta ieņēmumi 2017.gadā ir 8,62 miljardi EUR, kas ir par 0,60 miljardiem EUR jeb 7,5 % vairāk nekā 2016.gadā. Tādējādi VID administrēto kopbudžeta ieņēmumu plāns 2017.gadam izpildīts 101,1 % apmērā. To galvenokārt veicināja četru lielāko nodokļu (valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu, pievienotās vērtības nodokļa, iedzīvotāju ienākuma nodokļa un akcīzes nodokļa) ieņēmumi.

Ieņēmumu pieauguma temps **2016.gadā un 2017.gadā** bija visai līdzīgs. Tomēr, atšķirībā no 2016.gada, kad straujāk pieauga nenodokļu ieņēmumi, pērn pieaugumu nodrošināja tieši nodokļu ieņēmumi. 2017.gadā nodokļu ieņēmumi, salīdzinot ar 2016.gadu, palielinājušies par 0,67 miljardiem EUR jeb 8,8 %.

Pievienotās vērtības nodokļa ieņēmumu pieaugums 2017.gadā, salīdzinot ar 2016.gadu, bija straujākais pēdējo piecu gadu laikā un veicināja ieņēmumu plāna izpildi.

Lielākais pievienotās vērtības nodokļa ieņēmumu pieaugums ir no nodokļu maksātājiem, kuri darbojas tirdzniecības un automobiļu un motociklu remonta nozarē. Otrs lielākais pievienotās vērtības nodokļa ieņēmumu pieaugums bija no nodokļu maksātājiem, kuru pamatdarbības veids saistīts ar valsts pārvaldes un sabiedrisko organizāciju darbību, ko veicināja investīciju un būvniecības nozares atgūšanās ekonomikā straujāk ieplūstot Eiropas Savienības fondu līdzekļiem<sup>2</sup>.

## **1.2. Pievienotās vērtības nodoklis Eiropas Savienībā**

**1954. gadā franču ekonomists Lorē** piedāvāja ieviest pilnīgi jaunu nodokļa veidu – PVN – kā alternatīvu apgrozījuma nodoklim. **1967.gadā tika izstrādāta speciālā Eiropas Ekonomiskās Savienība direktīva par PVN pakāpenisku ieviešanu EES dalībvalstīs.** No iekasētā nodokļa plānoja finansēt **EES kopējo budžetu.** Drīz **PVN esamība** valsts nodokļu sistēmā kļuva par vienu no obligātiem noteikumiem **iestājoties EES<sup>3</sup>.**

Lai būtu iespējams kontrolēt ES kā savienības dalībvalstu rīcību, ES tika pieņemti daudzi normatīvie akti, kuri ir saistoši visām ES dalībvalstīm. Tas, protams, ir pašsaprotami,

---

<sup>1</sup> Nodokļi [tiešsaiste] – [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/nodokli>

<sup>2</sup> 2017.gada nodokļu ieņēmumi pārsniedza plānotos par 90,23 miljoniem. – [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/2017gada-nodoklu-ienemumi-parsniedza-planotos-par-9023-miljoniem-0>

<sup>3</sup> Kauliņas G. Pievienotās vērtības nodokļa sistēmas attīstība Eiropas Savienībā un Latvijā. Piemērošanas problēmas un iespējamie risinājumi: disertācija. LU Ekonomikas fakultāte. Rīga: Latvijas Universitāte, 2007.

ka ES dalībniekiem sakarā ar to, ka tie ir vienas savienības dalībnieki, ir jāpakļaujas vienotiem normatīvajiem aktiem.

**ES sastāvā ietilpst 28 valstis** un līdz ar to **ES** var pilntiesīgi dēvēt par **Eiropas kontinenta pārstāvi**. **Eiropas Savienība** sniedzas no **Atlantijas okeāna līdz Melnajai jūrai**, atkal apvienojot **Eiropas rietumu un austrumu daļu** pirmo reizi, kopš tās šķira pirms **60 gadiem** uzsāktais aukstais karš.

**ES netiešo nodokļu** harmonizācijas pamatuzdevumi ir: **fiskālo robežu** novēršana Savienības ietvaros un **PVN likmju tuvināšana**. Līdz **1997.gadam** tika plānota PVN atcelšana eksporta – importa operācijās ES ietvaros. Lai novērstu **ES dalībvalstu ieinteresētību iekasējot PVN** starpvalstu operācijas savā nacionālajā budžetā, pamata akcentu jāuzliek nodokļu likmju disproporciju likvidēšanai un **PVN klīringa** ieviešanai.

#### **Svarīgākie aspekti par PVN:**

**PVN piemēro** visiem darījumiem, ko par atlīdzību (samaksu) ES veic nodokļu maksātājs, t. i., jebkāda persona vai iestāde, kas piegādā ar nodokli apliekamas preces vai sniedz pakalpojumus savas uzņēmējdarbības gaitā. Arī šādu personu importētās preces vai pakalpojumus apliek ar PVN.

Darījumi, par kuriem uzliek nodokli, ietver preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu atsevišķā ES valstī, preču iegādes ES iekšienē (precēm, ko piegādā un nosūta vai transportē uzņēmums vienā ES valstī uzņēmumam citā ES valstī), kā arī preču importu ES no valstīm ārpus ES.

Attiecībā uz darījuma vietu tiek piemēroti dažādi noteikumi — tas ir atkarīgs no darījuma veida, piegādātā produkta veida un tā, vai tiek veikta transportēšana.

- **Preču piegāde** — nodokļa uzlikšanas vieta ir preču piegādes vieta.
- **Preču iegādes ES iekšienē** — nodokļa uzlikšanas vieta ir teritorija, kurā puse, kas veic preču iegādi, tās saņem, t. i., ES valsts, kurā preces atradīsies pēc transportēšanas no citas ES valsts.
- **Preču imports** — nodokļa uzlikšanas vieta ir teritorija, kurā preces, kas importētas no valstīm ārpus ES, parasti apliek ar nodokli, t. i., tajā ES valstī, kur preces tiek saņemtas.
- **Pakalpojumu sniegšana** — nodokļa uzlikšanas vieta ir pakalpojumu sniegšanas vieta. Tā ir atkarīga ne vien no sniegtā pakalpojuma veida, bet arī pakalpojuma saņēmēja statusa. Lai nodrošinātu, ka pakalpojumu apliek ar nodokli teritorijā, kur tas faktiskie tiek saņemts, vispārējiem noteikumiem ir vairāki izņēmumi, piemēram:
  - pakalpojumi, kas saistīti ar nekustamo īpašumu;
  - pasažieru pārvadājumi;

- darbības, kas saistītas ar kultūru, sportu, izglītību un izklaidi;
- restorānu pakalpojumi.

**PVN iekasē**, ņemot vērā darījuma veidu, piemēram, to, vai tiek piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi. PVN var iekasēt par ES iekšienē veiktu pirkumu, ja preču piegāde uz attiecīgo ES valsti ir uzskatāma par pabeigtu. Attiecībā uz importu ES teritorijā, nodokļa iekasējamības gadījums iestājas brīdī, kad preces tiek ievestas ES valstī.

**Summa, kurai izliek nodokli** par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kā arī par preču iegādēm ES iekšienē, ietver visus maksājumus piegādātājam vai pakalpojumu sniedzējam. Ja preces tiek importētas, šī summa ir to vērtība muitas vajadzībām. Nodevas, nodokļi un citi maksājumi ir iekļauti summā, kurai uzliek nodokli, taču pašu PVN, klientam piešķirtās cenu atlaides un rabatus tajā neiekļauj.

**Dalībvalsts teritorija** — konkrētās Eiropas Savienības dalībvalsts (turpmāk — dalībvalsts) teritorija, kurai piemēro Līguma par Eiropas Savienību 52.pantu un Līguma par Eiropas Savienības darbību 355.pantu, izņemot trešās teritorijas, kā arī Monako Firstistes, Menas salas un Apvienotās Karalistes Akrotiri (Akrotiri) un Dekelijas (Dhekelia) suverēnās bāzu teritorijas, kuras nodokļa piemērošanas nolūkā tiek uzskatītas par attiecīgi Francijas, Apvienotās Karalistes vai Kipras teritoriju;

**Eiropas Savienības teritorija** — dalībvalstu teritoriju kopums;

**Elektroniski sniegti pakalpojumi** — Padomes 2011.gada 15. marta Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (pārstrādātā versija), 7.pantā minētie pakalpojumi, tai skaitā:

- a) tīmekļa vietņu apkalpošana, tīmekļa resursu nodrošināšana, programmu un iekārtu uzturēšana no attāluma,
- b) programmatūras piegāde un atjaunināšana,
- c) attēlu, teksta un informācijas piegāde un piekļuves nodrošināšana datubāzēm,
- d) mūzikas, filmu un spēļu, tai skaitā laimes spēļu un azartspēļu, piegāde, kā arī politisku, kultūras, mākslas, sporta, zinātnes un izklaides raidījumu un ziņu piegāde,
- e) tālmācība;

**Fiskālais pārstāvis** — 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 (attiecībā uz akcīzes precēm ievērojot arī akcīzes nodokli un akcīzes preču apriti reglamentējošus normatīvos aktus) šādos darījumos:

- a) veicot preču importu ar turpmāku šo preču piegādi citas dalībvalsts reģistrētam nodokļa maksātājam,

- b) veicot preču importu ar turpmāku šo preču piegādi iekšzemē,
- c) 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,
- d) 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;
- e) veicot preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā, ja šīs preces faktiski saņemtas iekšzemē nolūkā tās piegādāt uz citu dalībvalsti;

**Iekšzeme** — Latvijas Republikas teritorija;

**Īpašs nodokļa režīms preču importa darījumos** — par veikto preču importu muitas deklarācijā aprēķinātās valsts budžetā maksājamās nodokļa summas samaksas atlikšana līdz tās norādīšanai atbilstošā taksācijas perioda nodokļa deklarācijā;

**Pastāvīgā iestāde** — jebkura vieta, kura nav personas saimnieciskās darbības mītnes vieta, bet kuru raksturo pietiekama pastāvības pakāpe un piemērota struktūra darbaspēka un tehnisko resursu ziņā, ļaujot tai nodrošināt tās sniegtos pakalpojumus vai saņemt un izmantot pakalpojumus, kuri sniegti šīs pastāvīgās iestādes vajadzībām;

**PVN grupa** — divu vai vairāku nodokļa maksātāju grupa, kas atbilst šā likuma nosacījumiem, izveidota uz PVN grupas dibināšanas līguma pamata savstarpēju darījumu veikšanai iekšzemē un reģistrēta Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā;

**Preču transporta pakalpojums Eiropas Savienības teritorijā** — preču transporta pakalpojums, ja preču transportēšanas sākumpunkts un preču transportēšanas galamērķis atrodas divās dažādās dalībvalstīs; ja preču transportēšanas sākumpunkts un preču transportēšanas galamērķis atrodas vienas un tās pašas dalībvalsts teritorijā, preču transportēšanu uzskata par preču transporta pakalpojuma Eiropas Savienības teritorijā posmu, ja šāda transportēšana ir daļa no transporta pakalpojuma, kura preču transportēšanas sākumpunkts un preču transportēšanas galamērķis atrodas divu dažādu dalībvalstu teritorijās;

**Saimnieciskās darbības mītnes vieta** — nodokļa maksātāja pamata saimnieciskās darbības veikšanas vieta, kur atrodas minētā nodokļa maksātāja vadība un kur tiek pieņemti galvenie ar saimnieciskās darbības veikšanu saistītie administratīvie lēmumi;

#### **Trešās teritorijas:**

- a) šādas Eiropas Savienības teritorijas, kas ir Eiropas Savienības muitas teritorijas daļas, — Atosa kalns, Kanāriju salas, Francijas teritorijas, kas minētas Līguma par Eiropas Savienības darbību 349.pantā un 355.panta 1.punktā, Ālandu salas, Normandijas salas,

b) šādas Eiropas Savienības teritorijas, kas nav Eiropas Savienības muitas teritorijas daļas, — Helgolandes sala, Bizingenas teritorija, Seūta, Melilja, Livinjo, Kampjone Itālijā (Campione d'Italia), Lugāno ezera Itālijas ūdeņ<sup>1</sup>;

**Trešās valstis** — tādas valstis vai teritorijas, kurām nepiemēro Līgumu par Eiropas Savienību un Līgumu par Eiropas Savienības darbību;

**Elektronisko sakaru pakalpojumi** — Padomes 2011.gada 15. marta Īstenošanas regulas (ES) Nr. 282/2011, ar ko nosaka īstenošanas pasākumus direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (pārstrādātā versija), 6.a pantā (Padomes 2013.gada 7.oktobra Īstenošanas regulas (ES) Nr. 1042/2013, ar ko groza Īstenošanas regulu (ES) Nr.282/2011 attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietu, redakcijā) minētie pakalpojumi.

Standarta **PVN likme**, kas visām ES valstīm jāpiemēro precēm un pakalpojumiem, ir vismaz 15 %. ES valstis noteiktām precēm vai pakalpojumiem, kas uzskaitīti direktīvas III pielikumā, var piemērot vienu vai divas samazinātas likmes, kas nedrīkst būt mazākas par 5 %. Noteiktos apstākļos var piemērot arī vairākus noteikumus, kas pieļauj atkāpes no šiem noteikumiem (zemākas likmes, samazinātas likmes citām precēm vai pakalpojumiem u. c.).

Direktīvā pieļauti arī **atbrīvojumi no PVN**. To lielākā daļa ir atbrīvojumi bez atskaitīšanas tiesībām, piemēram, finanšu un apdrošināšanas pakalpojumi, medicīniskā aprūpe un sociālie pakalpojumi. Tomēr pastāv arī atbrīvojumi ar atskaitīšanas tiesībām, piemēram, attiecībā uz preču piegādi ES iekšienē vai preču eksportu uz valstīm ārpus ES. ES valstīm noteikti atbrīvojumi jāievēro obligāti, bet citi ir neobligāti.

Nodokļu maksātājam ir **tiesības atskaitīt** PVN summu, kas samaksāta par preču iegādi vai pakalpojumu saņemšanu tajā ES valstī, kur attiecīgie darījumi veikti. Šo priekšnodokli var atskaitīt no PVN, kas jāmaksā par darījumiem, kas apliekami ar nodokli, piemēram, preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu valsts iekšienē. Kopumā tiesības uz atskaitīšanu nepastāv tādas saimnieciskās darbības gadījumos, kas ir atbrīvota no PVN vai ja nodokļa maksātājs kvalificējas īpašam režīmam. Atsevišķos gadījumos atskaitīšanu var ierobežot vai koriģēt.

#### **PVN regulējošie ES normatīvie akti:**

Pievienotās vērtības nodoklis pēc savas ekonomiskās būtības ir uzskatāms par universālu netiešo patēriņa nodokli. Šī nodokļa universālums izpaužas apstākļi, ka nodoklis tiek piemērots visam patēriņam, t.i., visām precēm un pakalpojumiem, izņemot ļoti ierobežotu skaitu likumā noteiktu atbrīvojumu. Pievienotās vērtības nodoklis tiek uzskatīts par nodokli, kas tieši neskar komersantu, jo nodoklis reāli tiek samaksāts kā preces vai pakalpojuma cenas palielinājums, kamēr tiešie nodokļi pilnībā tiek attiecināti uz pašu ražotāju vai piegādātāju un

---

<sup>1</sup> EUR-Lex.europa.eu. – [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu>

tiešā veidā cenu neiespaido. Tā kā šī nodokļa atšķirīga piemērošana dažādās ES dalībvalstīs var būtiski izkropļot konkurences nosacījumus Eiropas kopēja tirgū, ES ir izvirzījusi ļoti stingrus nosacījumus nodokļa piemērošanai Latvijā likums “ Par pievienotās vērtības nodokli ” (turpmāk arī – likums “ Par PVN”), ar ko tika ieviests šis nodoklis, stājās spēkā **1995.gada**

**1.maijā.** Likums jau sākotnēji tika izstrādāts , balstoties uz **1977.gada 17.maija Eiropas Padomes Sesto direktīvu (77/388/EEC)**, taču tika pieļautas vairākas būtiskas atkāpes no minētās direktīvas prasībām, un turpmāko gadu laikā Latvijas likums pakāpeniski tika tuvināts ES prasībām. Likumā ir izdarīti daudzi un dažādi grozījumi, kuru mērķis ir uzlabot šī nodokļa aprēķināšanas, maksāšanas un administrēšanas procesu, bet galvenajās pamatnostādņēs likums ir palicis nemainīgs . Likums “Pievienotās vērtības nodokļa likums” sastāv no 5 daļām. Pirmajā daļā ir veikts vispārīgo termiņu skaidrojums , skaidrots , kas ir ar PVN apliekamie darījumi un apliekamā vērtība, ar PVN apliekamās personas un to reģistrācija, preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas vieta, kā arī noteiktas PVN nodokļa likmes. Likuma otrajā daļā ir noteikti izņēmumi un atvieglojumi, kā arī PVN 0% likmes piemērošana. Trešā daļa nosaka nodokļa aprēķināšanas, maksāšanas kārtību un administrēšanas procesu, bet galvenajās pamatnostādņēs likums ir palicis nemainīgs. piemērošana. Trešā daļa nosaka nodokļa aprēķināšanas un maksāšanas kārtību - PVN rēķina izrakstīšanās kārtību, nodokļa taksācijas periodu , priekšnodokļa atskaitīšanu un budžeta maksājamā nodokļa aprēķināšanu, nodokļa deklarācijas iesniegšanas un aizpildīšanas kārtību, nodokļa iemaksāšanas kārtību un atsevišķu PVN maksāšanas kārtību ārvalstu juridiskām personām. Likuma ceturtā daļā ir īpašie noteikumi – nodokļa piemērošana tūrismu firmām, zemnieku saimniecībām, ar kokmateriālu piegādēm saistītiem uzņēmumiem, kā arī atrunāta nodokļa piemērošana uzņēmuma maiņas un likvidācijas gadījumā. Likuma piektā daļa ir nobeiguma noteikumi, kur nosacīta atbildība par šī likuma pārkāpumiem, strīdu izrakstīšanas kārtība, kā arī likuma normu piemērošanas kārtība.

**Eiropas Ekonomikās Padomē iekšienē no 1997.gada** ievada jaunu kārtību pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanai, pēc kuras nodokli iekasē valstī kurā ražo precī, bet preču piegāde cita valstī Eiropas Ekonomikās Padomes locekļiem jādara pēc saviem režīmiem identiskiem piegādei valsts iekšā.

**Eiropas Savienībā** pievienotās vērtības nodokļa likme nepārsniedz 25%, lai gan dalībvalstis var brīvi izvēlēties arī augstākas. **Eiropas Savienības dalībvalstīm** ir noteiktas stingras prasības pievienotās vērtības nodokļa piemērošanai. **Eiropas Padomes Sestajā direktīvā**, ir pieļaujamas divu veidu standartlikmes, kas nevar būt zemākas par 15 % un dalībvalstis savā teritorijā var piemērot arī vienu vai divas samazinātās likmes, kas savukārt nevar būt zemākas par 5% no darījuma vērtības, tas ir saistīts ar to, ka šī nodokļa piemērošana

atšķirīgās Eiropas Savienības valstīs var būtiski izkropļot konkurences nosacījumus Eiropas kopējā tirgū.<sup>1</sup>

## 6.direktīva

Lai vieglāk tiktu administrēts PVN, 70. Gados tika pieņemta ES direktīva 77/388/EEC, jeb EK Padomes Sestā direktīva par pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Šī direktīva ir par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze.

Sestā direktīva ir veidota, ņemot vērā:

- Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līgumu, jo īpaši tā 99. Un 100. pantu;
- Eiropas Komisijas priekšlikumu;
- Eiropas Parlamenta atzinumu<sup>2</sup>;
- Ekonomikas un sociālo lietu komitejas atzinumu<sup>3</sup>;
- Kā arī apstākļi, ka visas dalībvalstis tajā brīdī ir jau pieņēmušas pievienotās vērtības nodokļu sistēmu saskaņā ar padomes 1967. Gada 11. aprīļa Pirmo un Otro direktīvu par to, kā saskaņojami dalībvalstu likumi par apgrozījuma nodokļiem;<sup>4</sup>
- 1970. Gada 21. Aprīļa lēmumu par dalībvalstu finansiālo ieguldījumu aizstāšanu ar Kopienų pašu resursiem;
- Un uzdevumu panākt tālāko progresu, likvidējot šķēršļus personu, preču, pakalpojumu un kapitāla aprītei, kā arī tautsaimniecību integrācijai.

Šīs direktīvas mērķis:

- Atcelt nodokļu uzlikšanu importam un piemērot nodokļu atvieglojumus eksportam tirzniecībā starp dalībvalstīm, kam būtu jānodrošina tas, ka kopējā apgrozījuma nodokļu sistēma nav diskriminējoša attiecībā uz preču un pakalpojumu izcelsmi, lai beidzot varētu izveidot kopējo tirgu, kas pieļauj godīgu konkurenci un ir īsts iekšējais tirgus;
- pastiprināt nodokļa nediskriminējošo būtību, noskaidrot termiņu “nodokļu maksātājs”, ļaujot dalībvalstīm to paplašināt, lai iekļautu personas, kuras laiku pa laikam veic dažus darījumus;
- Noskaidrot un definēt dažādus jēdzienus, kā piemēram, darījuma veicējs, vieta, kur notiek darījums, nodokļu bāze, par dalībvalstu piemerojamām nodokļu likmēm, atbrīvojumiem no nodokļa, utt.<sup>1</sup>

---

1 EUR-Lex.europa.eu. – [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu>

<sup>2</sup> Atsauce uz: OV C 40, 8.4.1974., 25.lpp

<sup>3</sup> Atsauce uz: OV C 139, 12.11.1974., 15.lpp

<sup>4</sup> Atsauce uz: OV C 71, 14.4.1967., 1301./67.lpp

PVN likumdošanu ES regulē direktīvas un galvenokārt 6. direktīva, kura tika ieviesta ar mērķi harmonizēt PVN likumdošanu starp ES dalībvalstīm. Lai gan direktīva ir saistoša attiecībā uz vispārējo rezultātu, katra ES dalībvalsts ir tiesīga izvēlēties metodes, ar kuru palīdzību šī direktīva tiek ieviesta nacionālajos normatīvajos aktos. Tomēr jāņem vērā arī tas, ka mūsu normatīvo aktu nosacījumi ir jāinterpretē ne tikai nacionālajā kontekstā, bet gan visas Eiropas kontekstā. Tātad, neskaidru jautājumu risināšanai atbilde būs jāmeklē ne tikai Latvijas normatīvajos aktos, bet arī ES 6. direktīvā un tās skaidrojumos. Interpretācijai ES papildus direktīvām izmanto arī Eiropas tiesas spriedumus, kas ir saistoši ES dalībvalstīm. Šī direktīva beidzot ievieša pārejas noteikumus tirzniecības atvieglošanai starp dalībvalstīm. Šī direktīva beidzot ievieša pārejas noteikumus tirdzniecības atvieglošanai starp dalībvalstīm, sākot ar 1993. Gadu.

Direktīvas otrajā pantā skaidri ir noteikts par koi r jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis un tas ir:

- Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas.
- Par preču ieviešanu.

Sestās direktīvas 4. Pantā tiek definēts “nodokļa maksātāja jēdziens”.

Ir konstatēta atšķirība starp PVN 6. Direktīvas regulējumu un Latvijas izpratni. Direktīvā noteikts, ka par apliekamo personu uzskatāma jebkura persona, kas neatkarīgi jebkurā vietā veic saimniecisko darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta, savukārt Latvijas likumā “Par pievienotās vērtības nodokli” ir ietverts atšķirīgs regulējums, jo pamatprasība ir personas reģistrācijas esamība PVN maksātāju reģistrā.

Tāpat ir atšķirīga interpretācija Latvijā par to, kas ir saimnieciskā darbība. Latvijā ar šo terminu saprot jebkuru sistemātiski veiktu darbību par atlīdzību, taču direktīvā šī izpratne ir plašāka, ar saimniecisko darbību saprotot arī ilgstošu materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu ar nolūku gūt no tā ienākumus, kā arī aktivitātes, kas vērstas uz preču un pamatlīdzekļu iegādēm, kas vēlāk tiktu izmantotas ienākumu gūšanai. Tas nozīmē, ka nedrīkstētu tikt ierobežotas tiesības atskaitīt priekšnodokli personām, kuras ilgāku laiku iegādājas attiecīgas preces vai saņem pakalpojumus, kas domāti turpmākajai saimnieciskās darbības uzsākšanai un veikšanai. Latvijā nodokļu administrācija joprojām ierobežo

---

<sup>1</sup> eur-lex.europa – [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:lv:HTML>

priekšnodokļa atskaitīšanas iespējas šādos gadījumos, kaut arī Eiropas Tiesa jau vairākkārt šādos gadījumos lēmusi par labu nodokļa maksātājam<sup>1</sup>.

Sestajā direktīvā noteikts, kuras preces un pakalpojumus dalībvalstis var atļaut neaplikt ar nodokli. Līdz ar to dalībvalstis nacionālajā likumdošanā no šiem ierobežojumiem drīkst atkāpties tikai saskaņā ar individuālu vienošanos un pamatojoties uz padomes lēmumu.

Latvijas PVN likuma neatbilstība 6. direktīvas prasībām bija iemesls tam, ka lielākā daļa no PVN likuma 6. pantā minētajām precēm un pakalpojumiem ar 2003. gada 1. janvāri no neapliekamo darījumu saraksta izslēgti.

ES direktīvā paredzēts, ka ar PVN neapliek pakalpojumus, ko sniedz sabiedriskie pasta dienesti, izņemot telekomunikāciju pakalpojumus, slimnīcu sniegtos pakalpojumus un medicīnisko aprūpi, zobu tehniķu pakalpojumus, sociālās apdrošināšanas jomā un vēl daudzus citus darījumus.

Attiecībā uz atsevišķiem ar nodokli neapliekamajiem darījumiem dalībvalstis var paredzēt izvēles iespēju tos ar nodokli aplikt vai neaplikt. Tie ir finansiālie pakalpojumi, kā arī atsevišķi darījumi ar nekustamo īpašumu.

ES 6. direktīvas 8. pants regulē preču piegādes vietas noteikšanu un atbilstošu PVN piemērošanu. Šī ir vien no ES PVN jomām, kas ir radījusi tiesu precedentus un neskaidrības. Taču jāatzīst, ka principi, kā tiek noteikta preču piegādes vieta un atbilstošās PVN likmes piemērošana, nav tik sarežģīti kā principi, pēc kādiem nosaka pakalpojumu sniegšanas vietu un atbilstošu PVN piemērošanu ES. Tas galvenokārt tādēļ, ka nav nepieciešamības noteikt preču piegādes būtību, kā tas būtu jādara pakalpojuma gadījumā. Tāpat arī nav nepieciešams ņemt vērā tāds faktorus kā piegādātāja vai pircēja reģistrācijas vieta. Pamatprincips preču piegādes vietas noteikšanai ir vienkāršs, - preces var tikt piegādātas tikai tur, kur tās fiziski atrodas. Tomēr, neraugoties uz minēto, šie noteikumi ir būtiski, jo to pareiza piemērošana nodrošina to, ka preču piegādes ES netiek apliktas ar nodokli divreiz vai arī neizvairās no aplikšanas ar nodokli vispār.

**PVN 6. direktīva** neparedz šāda sliekšņa esamību. Taču jāatzīst, ka tikai dažas ES dalībvalstīs (**Beļģijā, Itālijā, Zviedrijā, Nīderlandē, Ungārijā**) šādi sliekšņi nav noteikti. Reģistrēšanās limits ir noteikts vai nu 35 000 eiro, vai 100 000 eiro apmērā. Lielākajā daļā pašreizējo dalībvalstu reģistrēšanās sliekšņi ir noteikti, pie tam tie ir atšķirīgi.

---

<sup>1</sup> Kauliņas G. Pievienotas vērtības nodokļa sistēmas attīstība Eiropas Savienībā un Latvijā. Piemērošanas problēmas un iespējamie risinājumi: disertācija. LU Ekonomikas fakultāte. Rīga: Latvijas Universitāte, 2007.

## 8.direktīva

**ES Astotā direktīva**, jeb **direktīva Nr. 79/1072/EEK**, kura tika pieņemta **1979.gada 6. decembrī**, ir par dalībvalstu tiesību aktu saskaņošanu attiecībā uz apgrozījuma nodokļiem – kārtība pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanai nodokļu maksātājiem, kas nav reģistrēti attiecīgajā valstī. Šī direktīva tika pieņemta, lai nodrošinātu, ka nodokļiem pakļauta persona, kas ir reģistrēta vienas valsts teritorijā, var citā dalībvalstī pieprasīt tāda nodokļa atmaksāšanu, par ko tai pienākušas faktūras sakarā ar preču vai pakalpojumu piegādi, vai kas ir samaksāts sakarā ar importu šajā citā dalībvalstī, tādējādi izvairoties no dubultas aplikšanas ar nodokļiem.

Astotās direktīvas noteikumi konkrēti nosaka, ka lēmumi attiecībā uz iesniegumiem par atmaksāšanu jādara zināmi sešu mēnešu laikā no dienas, kad tie iesniegti; tā kā atmaksāšanai būtu jānotiek tajā pašā laikposmā. Šīs direktīvas ieviešana radīja problēmas Itālijai, jo saskaņā ar direktīvu PVN summa jāatmaksā sešu mēnešu laikā, bet pēc Itālijas tā laika sistēmas bija paredzēts PVN summu izmaksāt 9 mēnešu laikā. Un tāpēc Itālijai gada laikā nācās reorganizēt PVN atgriešanas sistēmu un piemērot Kopienas sistēmu.

Ja personai (gan juridiskai, gan fiziskai personai) noteiktā laika posmā šajā valstī nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu pārdošana, nedz arī, ja neeksistē šāda saimnieciskas darbības vieta vai pastāvīgs uzņēmums, pastāvīga dzīvesvieta vai parasta uzturēšanās vieta, un kas tajā pašā laikā nav piegādājusi nekādas preces vai pakalpojumus, par kuriem var uzskatīt, ka tie ir piegādāti minētajā valstī, izņemot:

- Transporta pakalpojumus un palīgpakalpojumus šajā sakarā, kam piešķirts atbrīvojums pakalpojumu sniegšanai saistībā ar preču ieviešanu, ja šo pakalpojumu vērtība ir iekļauta summā, kurai uzliek nodokli;
- Pakalpojumus, kas sniegti gadījumos, kad nodoklis jāmaksā tikai un vienīgi personai, kurš rezidē ārzemēs un kurš sniedz šādus pakalpojumus:
- autortiesību, patentu, licenču, preču, zīmju un līdzīgu tiesību nodošana un tiesību pāreja;
- reklāmas pakalpojumi;
- konsultantu, inženieru, izpētes biroju, juristu, grāmatvežu un citi līdzīgi pakalpojumi,
- kā arī datu apstrāde un informācijas piegāde;
- banku, finanšu un apdrošināšanas darījumi, ieskaitot pārapirošināšanu, bet izņemot seifu īri;
- personāla nodrošinājums;

- aģentu pakalpojumi, kuri darbojas kāda cita vārdā un uz cita rēķina, nodrošinot savam priekšniekam pakalpojumus.

Un tomēr jānorāda, ka dalībvalstīs var prasīt, lai par nodokļa samaksu solidāri būtu atbildīgs pakalpojumu sniedzējs.

Katra dalībvalsts, ievērojot turpmāk minētos nosacījumus, atmaksā nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta valsts teritorijā, bet ir reģistrēta citā dalībvalstī, visus pievienotās vērtības nodokļus, kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, vai arī kas maksāti par preču ievešanu valstī.

Ja nodokļiem pakļautā persona nav reģistrēta Kopienas teritorijā, dalībvalstis var atteikt atmaksāšanu vai uzstādīt īpašus noteikumus.

Noraidot iesniegumu, norāda šāda lēmuma iemeslus, Šādus noraidījumus var pārsūdzēt attiecīgās dalībvalsts kompetentajās iestādēs, ievērojot tādus pašus nosacījumus attiecībā uz formu un laika ierobežojumiem kā attiecībā atmaksāšanas pieprasījumiem, ko iesniedz nodokļiem pakļautās personas tajā pašā valstī.

Ja nodokļiem pakļautā persona nav reģistrēta Kopienas teritorijā, dalībvalstis var atteikt atmaksāšanu vai uzstādīt īpašus noteikumus.

Noraidot iesniegumu, norāda šāda lēmuma iemeslus. Šādus noraidījumus var pārsūdzēt attiecīgās dalībvalsts kompetentajās iestādēs, ievērojot tādus pašus nosacījumus attiecībā uz formu un laika ierobežojumiem kā attiecībā uz atmaksāšanas pieprasījumiem, ko iesniedz nodokļiem pakļautās personas tajā pašā valstī.

Atmaksāšana nevar notikt uz labvēlīgākiem noteikumiem nekā attiecībā uz Kopienas teritorijā reģistrētām nodokļiem pakļautām personām.<sup>1</sup>

### 13.direktīva

ES trīspadsmitā direktīva, jeb **direktīva 86/560/EEK**, kura tika pieņemta **1986. gada 17. Novembrī**, vairāk vai mazāk izriet gan no **6. direktīvas**, gan no **8. direktīvas**. Tā paredz pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu nodokļiem pakļautajām personām, kas nav reģistrētas ES teritorijā, tā saucamajām trešajām valstīm. Šai direktīvai jānodrošina harmoniska tirzniecības attiecību attīstība starp Kopienas un trešajās valstīs, kā arī jānovērš zināmi izvairīšanās veidi no nodokļu maksāšanas.

---

1 Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006.gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības sistēmu [tiešsaistē]-[atsauce20.05.2018.].Pieejams:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

Tāpat kā astotajā direktīvā, tā arī trīspadsmītajā direktīvā persona, kura ir tiesīga atgūt pievienotās vērtības nodokli no ES teritorijas ir persona, kurai nav bijusi nedz saimnieciskas darbības vieta, nedz pastāvīgs uzņēmums, no kura notikusi darījumu kārtošana, nedz arī, ja

Neeksistē šāda saimnieciskas darbības vieta vai pastāvīgs uzņēmums, pastāvīga dzīvesvieta vai parasta uzturēšanās vieta, un kas tajā pašā laikā nav piegādāti minētajā **vastī**. Šai direktīvai arī ir piemērojami tie paši izņēmumi, kas astotajā direktīva.

**Trīspadsmītā direktīva** paredz, ka katra dalībvalsts, ievērojot visus šajā direktīvā

Norādītos nasacījumus, jebkurai nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt visus pievienotās vērtības nodokļus, kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī.

Šai personai ir jāiesniedz attiecīgās dalībvalsts institūcijā, kura nodarbojas ar PVN atgriešanu, iesniegums. Dalībvalsti nosaka to iesniegšanas kārtību, ieskaitot laika ierobežojumus šai darbībai, iesniegumos aptveramo laika periodu, kompetento iestādi iesniegumu saņemšanai un summu minimum, par kurām var iesniegt iesniegumu. Tās uzliek iesniedzējam pienākumus, kas nepieciešami, lai noteiktu, vai iesniegums ir pamatots, un lai novērstu krāpšanu, jo īpaši pienākumu sagādāt pierādījumus, ka persona ir iesaistīta saimnieciskā darbībā.

Iesniedzējam ar rakstisku paziņojumu jāapliecina, ka minētajā laika periodā šī persona nav veikusi nekādus darījumus, kas neatbilst **šīs** direktīvas 1. panta 1. punkta nosacījumiem.

Šīs direktīvas 5. pantā ir noteikts termiņš ka dalībvalstīm ir jāizstrādā un jāstājas spēkā normatīvajiem un administratīvajiem aktiem, kas vajadzīgi, lai izpildītu šīs direktīvas prasības ne vēlāk kā līdz **1988. gada 1. Janvārim**.

**PVN piemērošana ES dalībvalstīs** tiek regulēta saskaņā ar **Direktīvu 2006/112/EK** par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – **Direktīva 2006/112/EK**). Mērķis, ar kādu tiek regulēta PVN nodokļu likmju piemērošana dalībvalstīs, ir ierobežot konkurences kropļošanu Eiropas kopējā tirgū. Direktīvā 2006/112/EK noteikts, ka ES dalībvalstis var piemērot vienu vai divas samazinātās PVN likmes, kas nevar būt mazākas par 5 % noteiktas kategorijas preču un pakalpojumu piegādei.

Dažām ES dalībvalstīm tiek pieļauti arī atsevišķi izņēmumi. Tām pastāv iespējas piemērot īpaši samazinātas (zemākas par 5 %) PVN likmes. Šādas priekšrocības ir piecām valstīm, kurās ir šādas īpaši samazinātas PVN likmes: Francijai – 2,1 % Luksemburgai – 3 %, Spānijai un Itālijai – 4 %, Īrijai – 4,8 %.

Latvija ir viena no piecām ES dalībvalstīm, kurā pārtikas produktiem netiek piemērotas samazinātās PVN likmes. Pārtikas produktiem PVN standartlikmes tiek piemērotas tikai

Dānijā, Bulgārijā, Lietuvā, Igaunijā un Latvijā. Tomēr atšķirībā no pārējām četrām minētajām valstīm Latvijā samazinātā 12 % PVN likme tiek piemērota zīdaiņiem paredzēto specializēto pārtikas produktu piegādēm.

Samazinātās PVN likmes atsevišķām pārtikas produktu piegādēm ES dalībvalstīs svārstās no 0 % Apvienotajā Karalistē, Maltā un Īrijā līdz pat 18 % Ungārijā. <sup>1</sup>

Tabula 1.2

**ES dalībvalstīs PVN % likmju intervāls<sup>2</sup>**

Valsts	Samazināta PVN likme %	PVN standartlikme %
Lielbritānija	5/0	20
Malta	0	18
Īrija	0/4,8/9/13,5	23
Luksemburga	3	17
Spānija	4/10	21
Itālija	4/10	22
Kipra	5/9	19
Polija	5/8	23
Horvātija	5/13	25
Ungārija	5/18	27
Francija	5,5/10	20
Nīderlande	6	21
Beļģija	6/12	21
Portugāle	6/13	23
Vācija	7	19
Rumānija	9	19
Slovēnija	9,5	22
Austrija	10/13	20
Slovākija	10	20
Čehija	10/15	21
Zviedrija	12	25
Griekija	6/12	24
Somija	14	24
Latvija	5*/12*	21
Bulgārija	9	20
Igaunija	9	20
Lietuva	21	21
Dānija	25	25

**Lielbritānija** tiek uzskatīta par Eiropas biznesa centru ar visatvērtāko uzņēmējdarbības vidi Eiropas Savienībā.

**PVN standarta likme ir 15%, pazeminātā likme - 5%, un „0” likme.** Ar nodokli netiek aplikti apdrošināšanas un kreditēšanas pakalpojumi, izglītības pakalpojumi, līdzekļu vākšana labdarībai, kā arī ziedojumi. 0% likme tiek piemērota avīzēm un grāmatām, bērnu

<sup>1</sup> Database [tiešsaistē]- [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

<sup>2</sup> Autores izveidota tabula.

Avots:[[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)] ES dalībvalstīs PVN % likmju intervāls

apģērbiem un apaviem, publiskā transporta pakalpojumiem un pārtikai (izņemot ēdināšanas pakalpojumus sabiedriskās ēdināšanas iestādēs) u.c. Pazeminātu likmi (5%) piemēro sieviešu higiēnas precēm, energotaupīgo materiālu uzstādīšanas pakalpojumiem, degvielai un enerģijai apkures vajadzībām u.c.

**Polijā** PVN standartlikme ir 23 %. Pārtikas produktiem tiek piemērotas divas samazinātās PVN likmes. **Polijā** samazinātā PVN likme pārtikai tika ieviesta jau **1993. gadā, kad tā bija 7 %**. 2000. gadā **Polijā** tika ieviesta arī otra samazinātā PVN likme – 3 %. Tomēr 2011. gadā finanšu krīzes ietekmē samazinātās PVN likmes tika paaugstinātas, attiecīgi līdz 5 un 8 %, kā arī PVN standartlikme tika palielināta no 22 līdz 23 %. Samazinātā 5 % PVN likme tiek piemērota neapstrādātiem un daļēji apstrādātiem produktiem, piemēram, graudaugiem, kartupeļiem, svaigiem augļiem un dārzeņiem, gaļai, piena produktiem, maizei. Savukārt samazinātā 8 % PVN likme tiek piemērota pārstrādātiem pārtikas produktiem, piemēram, gaļas izstrādājumiem, svaigiem citrusaugļiem, riekstiem (izņemot valriekstus un lazdu riekstus), konservētiem augļiem un augļus saturošiem produktiem, žāvētiem dārzeņiem, kā arī dažiem konditorejas izstrādājumiem. Tomēr, piemēram, konfektēm, alkoholiskajiem dzērieniem un minerālūdeņiem tiek piemērota 23 % PVN standartlikme.

Nevar nepieminēt, ka **Polijā** lauksaimniecības produkcijas ražotāju saimniecībām tiek atvieglota naudas plūsmas aprīte, jo arī izejvielām, kas saistītas ar lauksaimniecisko ražošanu, tiek piemērotas samazinātās PVN likmes, tādējādi neveidojot šo saimniecību PVN priekšnodokļa pārmaksas valsts budžetā. Piemēram, sēklām tiek piemērota samazinātā 5 % PVN likme. Savukārt samazinātā 8 % PVN likme tiek piemērota mēslošanas līdzekļiem, augu aizsardzības produktiem, dzīvnieku barībai, dažādiem lauksaimniecības, tostarp lopkopības pakalpojumiem, arī mežsaimniecības un zivsaimniecības pakalpojumiem.

**Polijas** salīdzinoši lielais tirgus un draudzīgais PVN režīms pārtikas ražotājiem ir būtisks atspajds, kas nodrošina to, ka Polijas lauksaimniecības produkcijas un pārtikas produkcijas cenas ir vienas no zemākajām ES.

**Ungārijā** PVN standartlikme ir 27 %, kas ir augstākā PVN standartlikme starp ES dalībvalstīm. Samazinātās PVN likmes Ungārijā tika ieviestas jau 1988. gadā. **Ungārijā** pārtikas produktiem tiek piemērotas divas samazinātās PVN likmes, attiecīgi 5 un 18 %. No **2014. gada 1. janvāra Ungārijā** samazinātā 5 % PVN likme tiek piemērota dzīvu cūku piegādei un nefasētai cūkgaļai. No **2015. gada 1. janvāra** samazinātās 5 % PVN likmes piemērošana tika paplašināta, piemērojot to arī dzīvnieku liellopiem, aitām, jēriem, kazām un nefasētai šo dzīvnieku gaļai. Kopš **2016. gada 1. janvāra** samazināto 5 % PVN likmi ungāri piemēro arī fasētai cūkgaļai. Savukārt no **2017. gada 1. janvāra** samazinātā 5 % PVN likme tiek piemērota arī svaigpienam, olām un putniem. Samazinātā 18 % PVN likme, kas ir

visaugstākā samazinātā PVN likme ES dalībvalstīs, **Ungārijā** tiek piemērota piena produktiem, tostarp aromatizētam pienam, graudaugiem, miltiem, cieti vai pienu saturošiem produktiem.

**Zvērinātu advokātu biroja Sorainen** sagatavotajā analizē<sup>1</sup> norādīts, ka **Ungārija** ieviesa samazināto 5 % PVN likmi tādēļ, ka strauji palielinājās PVN izkrāpšanas gadījumu skaits jēlas gaļas piegādei. Sākotnēji **Ungārija** vērsās **Eiropas Komisijā (turpmāk – EK)**, lai ieviestu apgriezto PVN maksāšanas kārtību dažās nozarēs, kurās strauji palielinājās krāpšanas gadījumu skaits, bet EK nedeva tam atļauju. Tādēļ Ungārijas nodokļu administrācija panāca samazinātās PVN likmes piemērošanu jēlas gaļas piegādei, tā padarot šīs nozares nepievilcīgas krāpniekiem.

**Slovākijā** PVN standartlikme ir 20 %. Samazinātā PVN likme pārtikai ieviesta salīdzinoši nesen un tiek piemērota tikai no **2016. gada**. Samazinātā 10 % PVN likme **Slovākijā** tiek piemērota maizei, svaigai gaļai un svaigām zivīm, pienam un sviestam. Pārējām pārtikas precēm **Slovākijā** tiek piemērota PVN standartlikme 20 %. Slovākija nolēma ieviest samazināto PVN likmi atsevišķiem pārtikas produktiem, jo šajā valstī bija stabili augoša ekonomika un arī valsts ekonomiskā situācija konkrētajā brīdī varēja finansiāli atļaut samazinātās PVN likmes ieviešanu atsevišķiem pārtikas produktiem. Pieņemot šādu lēmumu **Slovākiju** mudināja arī fakts, ka šī valsts bija vienīgā reģionā, kurā pārtikas produktiem netika piemērota samazinātā PVN likme. Tolaik **Austrijā, Čehijā, Polijā un arī Ungārijā** jau tika piemērotas samazinātās PVN likmes pārtikas produktiem.

**Slovākijas** mērķis<sup>2</sup>, ieviešot samazināto PVN likmes atsevišķiem pārtikas produktiem, bija atbalstīt mazturīgos iedzīvotājus un vietējos ražotājus, kā arī palielināt vietējās pārtikas produkcijas noietu. Ieviešot samazināto PVN likmi pārtikas produktiem, **Slovākijas** valsts panāca vienošanos ar mazumtirgotājiem (tika parakstīts memorands) par to, ka cenas veikalos tiks samazinātas par samazinātā nodokļa apmēru.

**Rumānijā** PVN standartlikme ir 19 %. Rumānijā samazinātā 9 % PVN likme pārtikai tika ieviesta 2013. gada 1. septembrī. Sākotnēji to piemēroja tikai maizei. Ievērojot pozitīvo pieredzi, ko radīja samazinātās PVN likmes piemērošana maizei, rumāņi jau 2015. gada 1. jūnijā ieviesa samazināto PVN likmi visai pārtikai. Rumānijas mērķi<sup>3</sup> samazinātās PVN likmes ieviešanā bija atbalstīt mājsaimniecības, stimulēt ekonomiku, palielinot patēriņu un investīcijas, mazināt ēnu ekonomiku un Krievijas embargo krīzes sekas lauksaimniecības

<sup>1</sup>Žurnāls “Balances Juridiskie Padomi”Nr.11(41),2016.gada novembris [tiešsaistē]-[atsauce 21.05.2018.].Pieejams:<http://www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/article.The-EU-experience-in-VAT-fraud-combating.2016-11-04.lat.balances-juridiskie-padomi.sabinev-dacee.pdf>

<sup>2</sup>[tiešsaistē]-[atsauce]21.05.2018.Pieejams:[https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/index\\_lv.htm](https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/index_lv.htm)

<sup>3</sup>Turpat

nozārē. Samazināto PVN likmi visiem pārtikas produktiem rumāņi nolēma ieviest arī tāpēc, lai izvairītos no administratīvā sloga, diferencējot PVN likmes dažādām pārtikas produktu grupām.

Rezultāti<sup>1</sup>, kas tika sasniegti, ieviešot samazināto PVN likmi pārtikas produktiem, bija tādi, ka tika legalizēta daļa produkcijas, kas tika realizēta ēnu ekonomikā, un par 18 % palielinājās pārtikas produktu apgrozījums. Savukārt pārtikas cena mazumtirdzniecībā samazinājās par aptuveni 12 %.

Tāpat kā **Polijā, arī Rumānijā** samazinātā 9 % PVN likme tiek piemērota ne tikai pārtikas produktiem, bet arī dažādiem ar lauksaimniecisko ražošanu saistītiem produktiem un pakalpojumiem. Tādējādi samazinātā 9 % PVN likme tiek piemērota lauksaimniecībā izmantojamiem mēslošanas līdzekļiem, augu aizsardzības līdzekļiem, sēklām un citiem lauksaimniecības produktiem, kas nepieciešami sējai un stādīšanai, piegādei, kā arī citiem specifiskiem lauksaimniecības pakalpojumiem. Tas ievērojami atvieglo lauksaimnieku naudas plūsmu, jo neveidojas pārmērīgas PVN priekšnodokļa pārmaksas valsts budžetā.

Lielākajā daļā valstu pārtikai piemērota samazinātā PVN likme. **Lielbritānijā, Maltā** un daļēji arī **Luksemburgā** pārtikai vispār netiek piemērots šis nodoklis. **Ungārija, Rumānija** un **Slovākija** salīdzinoši nesen ir ieviesušas samazinātās likmes vairākiem pārtikas produktiem. Šo valstu pozitīvā pieredze ir bijis pamats tam, ka gan **Rumānija, gan Ungārija** no 2015. gadā ir paplašinājušas samazināto PVN likmju piemērošanu pārtikas produktiem.<sup>2</sup>

### **PVN pārrobežu situācijas:**

#### **ES valstīs**

Pārdošana uzņēmumiem:

Ja citam uzņēmumam pārdodat preces, kas jānogādā uz citu **ES dalībvalsti**, darījumam nav jāpierēķinā PVN ja **klientam ir derīgs PVN reģistrācijas numurs**.

Joprojām drīkst kā priekšnodokli atskaitīt PVN, ko samaksājāt saistītajos izdevumos (t.i., par precēm un pakalpojumiem, kas bija jāiepērk tieši šā darījuma īstenošanai).

Ja klientam **nav derīga PVN reģistrācijas numura**, pārdotajām precēm vai pakalpojumiem **visbiežāk būs jāpierēķina PVN** pēc jūsu valstī piemērotās likmes.

**Pārdošana patērētājiem.** Ja **pārdod preces** un sūta tās patērētājiem **citā ES valstī**, tur jāreģistrējas un par darījumu **jāpieskaita PVN** pēc šīs valsts likmes, bet ne tad, ja jūsu

---

1[tiešsaistē]- [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams: <http://blog.euromonitor.com/2016/02/vat-reduction-romania-retailing.html>

2 Database [tiešsaistē]- [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams:<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

pārdevumu kopējā vērtība attiecīgajā valstī gadā ir mazāka par šīs valsts noteikto sliekšni (EUR35000 vai EUR100000).<sup>1</sup>

Uzņēmuma vajadzībām iepērkot preces citā **ES dalībvalstī**, par darījumu jāmaksā PVN pēc tāda paša principa, it kā jūsu uzņēmums būtu pārdevis šo produkciju, piemērojot **jūsu valsts PVN likmi**.

Parasti vēlāk jūs šo summu varēsiet atskaitīt kā **priekšnodokli**.<sup>2</sup>

**Latvijā** nodokļu administrācija joprojām ierobežo priekšnodokļa atskaitīšanas iespējas šādos gadījumos, kaut arī **Eiropas Tiesa** jau vairākkārt šādos gadījumos lēmusi par labu nodokļa maksātājam.<sup>3</sup>

**Administrēšanas nodrošināšanai** visām apliekamajām personām pirms ekonomisko aktivitāšu uzsākšanas jāreģistrējas nodokļu administrācijas speciāli šim mērķim izveidotā apliekamo personu reģistrā, saņemot apliekamās personas reģistrācijas apliecību ar apliekamās personas reģistrācijas numuru. Latvijā ir noteikts reģistrācijas sliekšnis – apliekamo darījumu apjoms 10000 EUR 12 mēnešu ilgā periodā, kuru sasniedzot šāda reģistrācija ir obligāta, bet brīvprātīgi par apliekamo personu var kļūt arī pirms šī apjoma sasniegšanas<sup>4</sup>.

**PVN 6. Direktīva** neparedz **šāda sliekšņa esamību**. Taču jāatzīst, ka tikai dažas ES dalībvalstīs (**Beļģija, Itālija, Zviedrijā, Nīderlandē, Ungārijā**) šādi sliekšņi nav noteikti. Reģistrēšanas limits ir noteikts vai nu **35 000 eiro, vai 100 000 eiro apmērā**. Lielākajā daļā pašreizējo dalībvalstu reģistrēšanās sliekšņiem dažādās **ES dalībvalstīs**.

### 1.3.Tabula

#### Limiti, kurus sasniedzot jāreģistrējas attiecīgās ES dalībvalstīs PVN reģistrā<sup>5</sup>

<i>Austrija</i>	EUR	100 000	finanšu gada laikā
<i>Beļģija</i>	EUR	35 000	finanšu gada laikā
<i>Dānija</i>	EUR	37 675	finanšu gada laikā
<i>Francija</i>	EUR	100 000	finanšu gada laikā
<i>Grieķija</i>	EUR	35 000	finanšu gada laikā
<i>Itālija</i>	EUR	27 889	finanšu gada laikā

<sup>1</sup>Pieejams: [https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index\\_lv.htm](https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index_lv.htm)

<sup>2</sup> Turpat

<sup>3</sup> Kauliņas G. Pievienotas vērtības nodokļa sistēmas attīstība Eiropas Savienība un Latvijā. Piemērošanas problēmas un iespējamie risinājumi : disertācija. LU Ekonomikas fakultāte. Rīga: Latvijas Universitāte, 2007.

<sup>4</sup> Turpat

<sup>5</sup> Autores izveidota tabula

Avots:[[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)]

**Limiti, kurus sasniedzot jāreģistrējas attiecīgās ES dalībvalstīs PVN reģistrā<sup>1</sup>**

<i>Itālija</i>	EUR	27 889	finanšu gada laikā
<i>Īrija</i>	EUR	35 000	finanšu gada laikā
<i>Lielbritānija</i>	EUR	100 075	finanšu gada laikā
<i>Luksemburga</i>	EUR	100 000	finanšu gada laikā
<i>Nīderlande</i>	EUR	100 000	finanšu gada laikā
<i>Portugāle</i>	EUR	31 424	finanšu gada laikā
<i>Somija</i>	EUR	35 000	finanšu gada laikā
<i>Spānija</i>	EUR	35 000	finanšu gada laikā
<i>Vācija</i>	EUR	100 000	finanšu gada laikā
<i>Zviedrija</i>	EUR	33 000	finanšu gada laikā

**Kopsavilkums:**

Kopš Latvija ir kļuvusi par Eiropas Savienības dalībvalstī, ir ļoti svarīgi aktīvi iesaistīties nodokļu sistēmas pilnveidošanā. Īpaši tas attiecināms uz netiešo nodokļu sfēru, pie kuras pieder arī pievienotās vērtības nodoklis (PVN), jo attīstoties brīvai preču un pakalpojumu kustībai starp ES dalībvalstīm, arvien lielāka nozīme ir dalībvalstīs piemērotajai nodokļu sistēmai, kas ir būtisks priekšnosacījums godīgas konkurences nodrošināšanai arī starpvalstu darījumiem.

---

<sup>1</sup> Autores izveidota tabula

Avots:[[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)]

## 2. PVN KRĀPŠANAS APKAROŠANAS PASĀKUMI ES VALSTĪS

### 2.1 Ar PVN saistītās krāpšanas apkarošanas administratīvā sadarbība

Ar vienotā tirgus izveidi **1993. gada 1. janvārī** tika atcelta robežkontrole attiecībā uz tirdzniecību Kopienas iekšienē. Tā kā attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko eksportē uz citu dalībvalsti, saglabājās atbrīvojums no PVN, šāda situācija ir radījusi risku, ka minētās preces un pakalpojumi netiek aplikti ar nodokli nedz piegādātājā dalībvalstī, nedz arī patēriņa dalībvalstī. PVN neiekasēšana ne tikai rada ieņēmumu zaudējumus dalībvalstīm, bet arī ietekmē Eiropas Savienības pašu resursus.

Saskaņā ar Eiropas Revīzijas Palātas datiem, revīzija kura bija veikta 2015.gadā tieši par izvairīšanās no PVN nodokļa maksāšanas, lai noskaidrotu, vai Eiropas Savienība efektīvi cīnās pret krāpšanu saistībā ar PVN Kopienā. Palāta konstatēja, ka ES sistēma nav pietiekami efektīva un ka to negatīvi ietekmē salīdzināmu datu un ES mēroga rādītāju trūkums par krāpšanu saistībā ar PVN Kopienā. Krāpšana PVN jomā bieži vien ir saistīta ar organizēto noziedzību. Saskaņā ar Eiropola pārstāvju sniegto informāciju tiek lēsts, ka PVN ieņēmumu zaudējumus 40–60 miljardu EUR apmērā ik gadu dalībvalstīm rada organizētās noziedzības grupējumi un ka 2 % no šiem grupējumiem ir atbildīgi par 80 % gadījumu, kas saistīti ar “pazudušā tirgotāja” krāpniecisko darbību Kopienā (*MTIC*).

ES ir ieviesusi instrumentu kopumu, ko dalībvalstis var izmantot, lai cīnītos pret krāpšanu saistībā ar **PVN Kopienā**, taču daži no tiem ir jānostiprina vai jāpiemēro konsekventāk. Proti,

- lielākajā daļā apmeklēto dalībvalstu netiek veiktas efektīvas sasaistu pārbaudes attiecībā uz muitas un nodokļu iestāžu datiem;
- administratīvās sadarbības sistēma nodrošina iespēju dalībvalstu nodokļu iestādēm apmainīties ar PVN informāciju, taču ir problēmas saistībā ar datu precizitāti, pilnīgumu un savlaicīgumu;
- ka arī ir vērojams administratīvo, tiesu un tiesībsardzības iestāžu sadarbības trūkums un kompetenču pārklāšanās.

Kā apliek ar nodokli Kopienas iekšējos darījumus:

Ar vienotā tirgus izveidi **1993. gada 1. janvārī** tika atcelta **robežkontrole attiecībā uz tirdzniecību Kopienas iekšienē**. Piegādātājiem, kas reģistrēti kā PVN maksātāji, ir tiesības piemērot PVN nulles likmi pārdošanas darījumiem ar pircējiem citās dalībvalstīs, kas reģistrēti kā PVN maksātāji. Būtībā PVN būtu jāmaksā dalībvalstī, kurā preces patērē.

Piegādātāja dalībvalsts nodokļu iestāžu pienākums ir piešķirt atbrīvojumu no PVN preču piegādei Kopienas iekšienē ar nosacījumu, ka preces piegādā patērētājam vai tieši

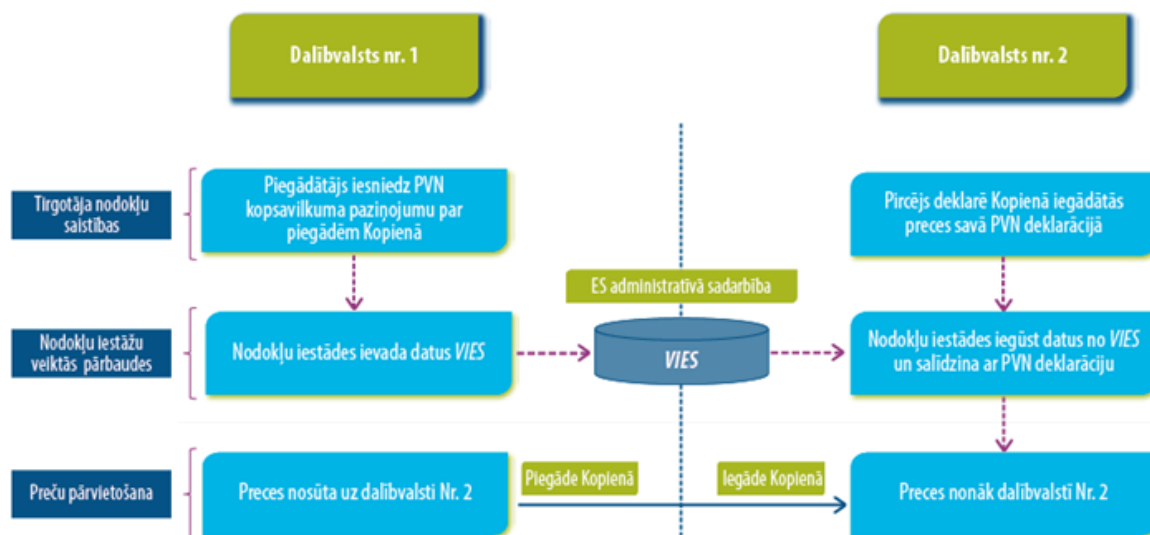
pārvieto līdz piegādātājam citā dalībvalstī. Atbrīvojums no PVN ir piemērojams tikai tādā gadījumā, ja piegādātājs var pierādīt, ka preces ir fiziski izvestas no piegādātāja dalībvalsts.

Lai piemērotu PVN Kopienā, piegādātājiem jābūt identificētiem ar īpašu PVN identifikācijas numuru un regulāri jāziņo par veiktajām preču piegādēm vai pārvietošanu.<sup>1</sup> Kopienā, iesniedzot kopsavilkuma paziņojumu piegādātāja dalībvalsts nodokļu iestādēm.

Paziņojumu iesniedz visi nodokļa maksātāji, kuri identificēti PVN nolūkā un kuri veic piegādes Kopienas iekšienē. Kopsavilkuma paziņojumu sagatavo katru mēnesi, un tajā sniedz informāciju par to preču kopējo vērtību, kas piegādātas katram pircējam citās dalībvalstīs; pircējus sarakstā iekļauj pēc to PVN identifikācijas numura. Dalībvalstis var paredzēt iespēju iesniegt šo paziņojumu reizi ceturksnī, ja piegādāto preču vērtība nepārsniedz 50 000 EUR.

**Eiropas Savienībā** bija izveidota elektroniskā sistēma (**VIES**)<sup>2</sup>, kuru izmanto dalībvalstis, lai apmainītos ar informāciju par tirgotājiem, kas reģistrēti **PVN maksātāju reģistrā**, kā arī par piegādēm Kopienā.

Piegādātāja dalībvalsts nodokļu iestāžu pienākums ir ievadīt kopsavilkuma paziņojuma informāciju **VIES** datubāzē, tādējādi nodrošinot, ka šie dati ir pieejami nodokļu iestādēm galamērķa dalībvalstī. Klientam preču iegāde Kopienas iekšienē ir jādeklarē galamērķa dalībvalsts nodokļu iestādēs; tas ir aplikšanas ar nodokli gadījums, kuram iestājoties, PVN kļūst iekasējams attiecīgajā galamērķa dalībvalstī. Tas, kā preču piegādes Kopienas iekšienē tiek paziņotas un kontrolētas, izmantojot **VIES**, ir attēlots



2.1. att. VIIES darbības princips<sup>3</sup>

<sup>1</sup>[tiešsaistē]-Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>

<sup>2</sup>[tiešsaistē]-Pieejams: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/faq.html?locale=lv](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=lv)

<sup>3</sup> Autores izveidots attēls VIIES darbības princips (Avots: Eiropas Revīzija Palāta (publikāciju birojs) 2015.gadā, īpašais ziņojums, apsvērumi 9-12.lpp)

Kopienas PVN sistēma bieži vien tiek izmantota ļaunprātīgi, veicot tā dēvēto “pazudušā tirgotāja” krāpniecisko darbību Kopienā (*MTIC*). Šajā krāpšanas shēmā dalībvalstī nr. 1 reģistrēts piegādātājs, tā sauktā palīgsabiedrība, piegādā preces (atbrīvotas no PVN) otram uzņēmumam, kas reģistrēts dalībvalstī nr. 2, proti, tā sauktajam pazudušajam tirgotājam. Šis tirgotājs izmanto no PVN atbrīvotu preču piegādi Kopienā un šīs preces pārdod tālāk dalībvalsts nr. 2 iekšējā tirgū, piedāvājot ļoti konkurētspējīgas cenas. Šis tirgotājs var piedāvāt šādas cenas, jo, lai gan tirgotājs piemēro PVN savam klientam, tas nenomaksā šo PVN nodokļu iestādēm, tādējādi palielinot savu peļņas normu. Vēlāk “pazudušais tirgotājs” pazūd bez pēdām un valstī, kurā preces vai pakalpojumus patērē, nav iespējams iekasēt nodokli.

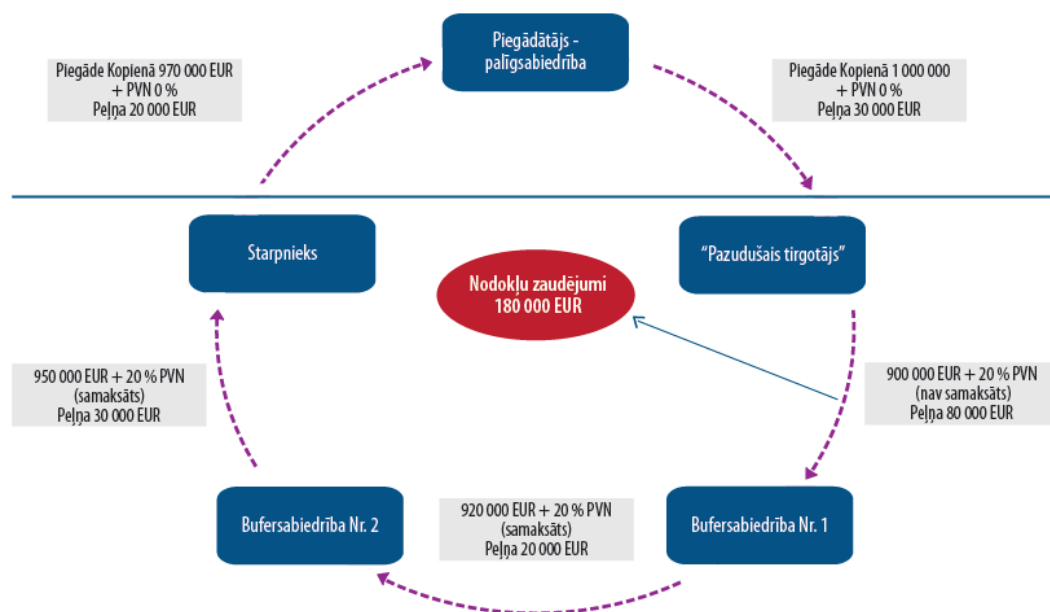
Vienā no šīs shēmas paveidiem “pazudušā tirgotāja” klients (starpnieks) pārdod – vai izliekas, ka pārdod – preces uz ārvalstīm, reizēm arī atpakaļ palīgsabiedrībai, un pieprasa savai nodokļu iestādei atmaksāt PVN, ko tas samaksājis “pazudušajam tirgotājam”. Šis darījums var tikt atkārtots atkal un atkal, un tādēļ šī shēma tiek dēvēta par “karuseļveida” krāpšanu.

Reizēm preces pat netiek pārvietotas vai eksistē tikai dokumentos. Krāpšanas shēmu var vēl vairāk sarežģīt, ja “pazudušais tirgotājs” pārdod preces tā dēvētajām bufersabiedrībām – dažas no tām var veikt godīgu uzņēmējdarbību –, lai nodokļu iestādēm būtu vēl grūtāk izsekot krāpšanas shēmas īstenošanai. Ja šajā lokā tiek iekļauta trešā valsts, var tikt izmantota arī 42. muitas procedūra, lai apgrūtinātu darījumu izsekojamību.

**42. muitas procedūra** ir režīms, ko importētājs izmanto, lai saņemtu atbrīvojumu no PVN, ja importētās preces transportēs uz citu dalībvalsti. PVN ir maksājams galamērķa dalībvalstī.

Turpmāk **2.2 attēls** ir parādīta “karuseļveida” krāpšanas pamatshēma, pieņemot, ka PVN likme ir 20 %. Pirmajā posmā palīgsabiedrība pārdod preces “pazudušajam tirgotājam” par 1 000 000 EUR, nepiemērojot PVN, jo piegādes Kopienas iekšienē ir atbrīvotas no PVN. Otrajā posmā “pazudušais tirgotājs” pārdod preces bufersabiedrībai nr. 1 par 1 080 000 EUR (900 000 EUR plus PVN 180 000 EUR). “Pazudušais tirgotājs” nenomaksā šo PVN summu 180 000 EUR apmērā savai nodokļu iestādei un pazūd. Trešajā posmā bufersabiedrība nr. 1, kura, iespējams, nezina, ka piedalās krāpšanas ķēdē, pārdod preces bufersabiedrībai nr. 2, gūstot 20 000 EUR peļņu, un samaksā nodokļu iestādei PVN 20 % apmērā no šīs peļņas (4000 EUR). Bufersabiedrība nr. 2 pārdod preces starpniekam, gūstot peļņu 30 000 EUR apmērā, un samaksā no šīs peļņas PVN 20 % (6000 EUR). Starpnieks noslēdz krāpšanas ķēdi, pārdodot preces atpakaļ palīgsabiedrībai, gūstot peļņu 20 000 EUR apmērā. Tas nepiemēro PVN palīgsabiedrībai, jo piegādes Kopienas iekšienē ir atbrīvotas no PVN, taču pieprasa atmaksāt PVN, ko tas samaksājis bufersabiedrībai nr. 2 (190 000 EUR). Tādējādi dalībvalsts

nr. 2 nodokļu iestādēm rodas nodokļa zaudējumi 180 000 EUR apmērā, jo tās iekasē 10 000 EUR no bufersabiedrībām nr. 1 un nr. 2, taču atmaksā 190 000 EUR starpniekam “Karuseļveida” shēmas nodrošinātā kopējā peļņa ir 180 000 EUR, kas tiek sadalīta krāpšanas shēmas dalībnieku starpā.



2.2. att. Karuseļveida krāpšanas shēma<sup>1</sup>

“Pazudušā tirgotāja” krāpnieciskajās darbībās un “karuseļveida” krāpšanā parasti izmanto augstas vērtības izstrādājumus, piemēram, mobilos tālruņus, mikroshēmas un dārgmetālus, taču šie produkti var būt arī nemateriāli, piemēram, oglekļa dioksīda kredīts, gāze un elektrība, kā arī ekoloģiskās enerģijas sertifikāti.<sup>2</sup>

Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, individuālas dalībvalstis nevar vienas pašas cīnīties pret krāpšanu PVN jomā Kopienā – tām cieši jāsadarbjas ar citu ES dalībvalsti un trešo valsti nodokļu iestādēm.<sup>3</sup>

Ar vienotā tirgus izveidi tika atcelta robežkontrole attiecībā uz tirdzniecību Kopienas iekšienē. Kopš tā laika dalībvalstis lai varētu iekasēt PVN savā teritorijā ir atkarīgas no informācijas, ko tās saņem no citām dalībvalstīm par tirdzniecību Kopienā. Dalībvalstis apmaiņās ar šo informāciju, izmantojot administratīvās sadarbības pasākumus, kas paredzēti ES tiesību aktos<sup>4</sup>. Šajos tiesību aktos paredzēti šādi administratīvās sadarbības instrumenti:

<sup>1</sup> Autores izveidots Attēls - “Karuseļveida” krāpšanas shēma (Avots: Eiropas Revīzija Palāta (publikāciju birojs) 2015.gadā, īpašais ziņojums,apsvērums).

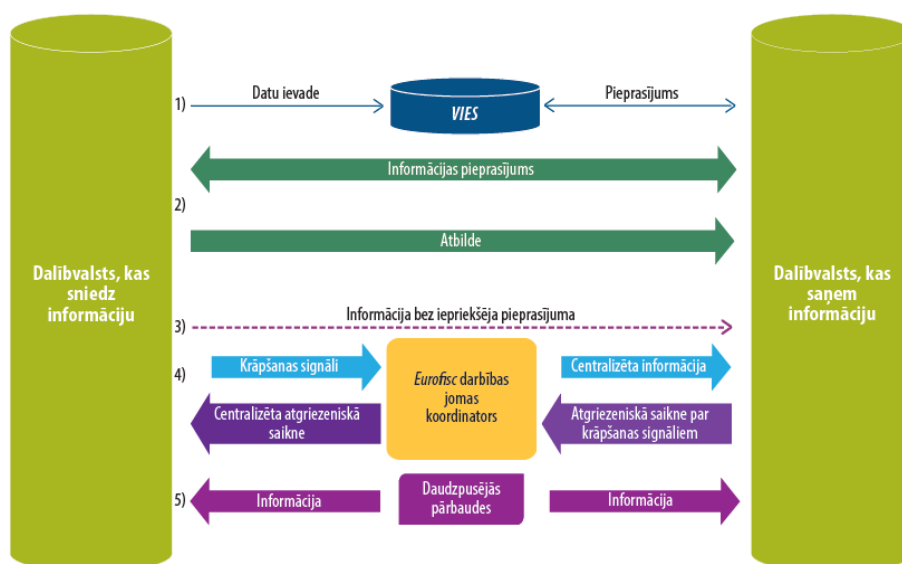
<sup>2</sup> Apvienotās Karalistes parlamenta Lordu palātas Eiropas Savienības lietu komitejas, 2012.–2013. gada sesijas 12. ziņojums “Cīņa pret krāpšanu Eiropas Savienības finanšu jomā”, 4. izcēlums, 22. lpp.

<sup>3</sup> Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lv/TXT/?uri=CELEX:32010R0904>

<sup>4</sup> Turpat

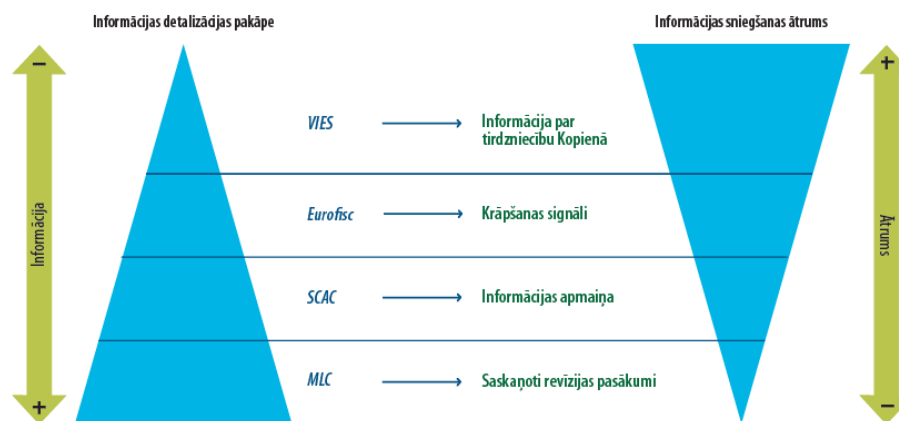
- informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma un informācijas apmaiņa bez iepriekšēja pieprasījuma, izmantojot standarta veidlapas, ko apstiprina Administratīvās sadarbības pastāvīgā komiteja (*SCAC*);
- informācijas apmaiņa, izmantojot **VIES elektronisko datubāzi**
- pārbaudes, ko vienlaicīgi veic divās vai vairāk dalībvalstīs (**daudzpusējās pārbaudes – DP**), kā arī nodokļu iestāžu ierēdņu klātbūtne citās dalībvalstīs, nodrošinot viņiem iespēju piekļūt attiecīgajiem dokumentiem vai piedalīties notiekošajās pārbaudes procedūrās;
- kā arī decentralizēts tīkls *Eurofisc* ātrai **mērķtiecīgas informācijas apmaiņai** starp dalībvalstīm par **aizdomīgiem tirgotājiem** un līdzīgiem jautājumiem. Tā mērķis ir veicināt un sekmēt daudzpusēju sadarbību cīņā pret krāpšanu saistībā ar PVN. Tīkls darbojas kā sadarbības sistēma bez juridiskās personas statusa.
- **Fiscalis** ir **ES rīcības programma**, kas **finansē dažādus pasākumus**, piemēram, saziņas un informācijas apmaiņas sistēmas, daudzpusējās pārbaudes, seminārus un projektu grupas, kā arī darba vizītes, mācību un citus līdzīgus pasākumus. Programmas mērķis ir uzlabot nodokļu sistēmu pienācīgu darbību iekšējā tirgū, veicinot sadarbību starp iesaistītajām valstīm, to nodokļu iestādēm un ierēdņiem.

Turpmāk **2.3 attēlā** parādīts, kā darbojas dažādi administratīvās sadarbības instrumenti, un **2.4 attēlā** tie sarindoti atbilstīgi informācijas sniegšanas ātrumam un sniegtās informācijas detalizācijas pakāpei.



2.2. att. Administratīvās sadarbības instrumenti<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Avots: Eiropas Revīzija Palāta (publikāciju birojs) 2015.gadā, īpašais ziņojums, apsvērumi



### 2.3. att. Administratīvās sadarbības instrumenti atbilstīgi informācijas sniegšanas ātrumam un sniegtās informācijas detalizācijas pakāpei<sup>1</sup>

Pieejamie aprēķini par “**pazudušā tirgotāja**” krāpniecisko darbību Kopienā

Apvienotā Karaliste 2015. gada 22. oktobrī informēja, ka saskaņā ar tās aprēķiniem ar PVN saistītās krāpšanas apmērs Kopienā laikposmā **no 2013. līdz 2014. gadam bija 0,5–1 miljards GBP**. Publicētie aprēķini norāda uz to, ka pēdējos **piecos gados** krāpšanas apmērs samazinājies **par 0,5 miljardiem GBP**.

Jaunākajos aprēķinos, ko publicējusi **Beļģijas Augstākā revīzijas iestāde**, noteikts, ka “**pazudušā tirgotāja**” krāpniecisko darbību apmērs **2009. gadā bija 94 miljoni EUR, 2010. gadā – 29 miljoni EUR un 2011. gadā – 28 miljoni EUR**.<sup>2</sup>

Lai gan **Eiropas Revīzijas Palātas** apsekojuma rezultāti norādīja tikai uz neregulārām problēmām saistībā ar sistēmas uzticamību (četri respondenti no 28), respondenti ziņoja ka 10 dalībvalstīs bija radušās problēmas saistībā ar savlaicīgu PVN identifikācijas numuru anulēšanu; kā arī 7 dalībvalstīs nebija aktualizēti dati par PVN identifikācijas numuriem. Šie konstatējumi apstiprinājās revīzijas pārbaudēs, ko Palāta veica piecās apmeklētajās dalībvalstīs. Turklāt Palātas pārbaudes parādīja, ka jauni PVN identifikācijas numuri *VIES* sistēmā tiek piešķirti, neveicot riska analīzi, kā arī nenodrošinot to tirgotāju “pienācīgu apmācību”, kas jau reģistrēti nodokļa uzlikšanas nolūkā<sup>3</sup>. Lai dalībvalstu riska pārvaldības sistēmas būtu efektīvas un mazinātu “pazudušo tirgotāju” problēmu, ir svarīgi pārbaudīt augsta riska tirgotājus tūlīt pēc reģistrācijas *VIES*.

Pozitīvs piemērs ir divkāršā PVN numura sistēma, ko ieviesusi Portugāle, proti, viens PVN identifikācijas numurs darbībai iekšzemē, savukārt otrs PVN numurs – piegādēm Kopienā. Turklāt dažas dalībvalstis, piemēram, Spānija, Portugāle un Horvātija, veic papildu kontroles pasākumus, lai pārbaudītu nodokļa maksātājus, kas vēlas veikt piegādes Kopienā.

<sup>1</sup> Avots: Eiropas Revīzijas Palāta (publikāciju birojs) 2015. gadā, īpašais ziņojums, apsvērumi

<sup>2</sup> Measuring tax gaps [tiešsaistē]- Pieejams: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>

<sup>3</sup> Saskaņā ar Eiropas Revīzijas Palātas īpašo ziņojumu (2015. gads)

Palāta izveidoja to *VIES* kļūdu ziņojumu izlasi, kuros tika norādīts uz nepareiziem PVN numuriem<sup>1</sup>, un konstatēja, ka nodokļu iestādes lielākajā daļā apmeklēto dalībvalstu<sup>2</sup> nereaģēja uz šiem ziņojumiem. Šāda situācija palielina risku, ka daļa piegāžu netiek aplikta ar nodokļiem. Turklāt dalībvalstij, kas saņem kopsavilkuma paziņojumus, ir divu darba dienu laikā jāinformē sūtītājs, ja PVN numuri nav pareizi. Taču vienā gadījumā dalībvalsts nosūtīja kļūdas ziņojumu vairāk nekā divus gadus un piecus mēnešus par vēlu. Ja kļūdas ziņojums tiek saņemts pēc noilguma perioda<sup>3</sup> beigām, PVN iekasēšana nav iespējama.

“Karuseļveida” krāpšanas shēmās palīgsabiedrības veic reālas vai fiktīvas piegādes Kopienā “pazudušajiem tirgotājiem” vai tirgotājiem, kas nepilda savas saistības. Tādēļ ir jāidentificē to tirdzniecības partneri citās dalībvalstīs, kā arī jāuzrauga un nepieciešami tas gadījumā nekavējoties jāizslēdz no reģistra. Tomēr dažu dalībvalstu tiesību akti nepieļauj palīgsabiedrības izslēgšanu no reģistra tāpēc vien, ka tai ir darījumu attiecības ar “pazudušajiem tirgotājiem” vai tirgotājiem, kas nepilda savas saistības.

#### ***Fiscalis* ir svarīgs ES instruments administratīvās sadarbības stiprināšanai**

Eiropas Savienība izveidoja daudzgadu **ES rīcības programmu “*Fiscalis* 2013”**, lai finansētu nodokļu administrāciju iniciatīvas nolūkā uzlabot nodokļu sistēmu darbību iekšējā tirgū. Tās darbības termiņš nesen pagarināts **līdz 2020. gadam\***. Programma “***Fiscalis* 2013” attiecās uz laikposmu no 2008. līdz 2013. gadam, un tās budžets bija 156,9 miljoni EUR**, savukārt programmai “***Fiscalis* 2020” atvēlētais finansējums ir 223,4 miljoni EUR**. Regulā, ar ko izveido programmu “***Fiscalis* 2020”**, no jauna definēts konkrētais mērķis, skaidrāk uzsverot atbalstu cīņai pret krāpšanu nodokļu jomā, pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un pret nodokļu agresīvu plānošanu\*.

**\*Eiropas Parlamenta** un Padomes 2007. gada 11. decembra Lēmums Nr. 1482/2007/EK, ar ko izveido Kopienas programmu (“*Fiscalis* 2013”) nodokļu sistēmu darbības uzlabošanai iekšējā tirgū un atceļ Lēmumu Nr. 2235/2002/EK (OV L 330, 15.12.2007., 1. lpp.). Darbības ietver saziņu un informācijas apmaiņas sistēmas, daudzpusējās pārbaudes, seminārus un projektu grupas, darba vizītes, apmācību un citus līdzīgus pasākumus.

**\*Eiropas Parlamenta un Padomes** 2013. gada 11. decembra Regula (ES) Nr. 1286/2013, ar ko izveido rīcības programmu nodokļu sistēmu darbības uzlabošanai **Eiropas Savienībā** laikposmam no **2014. līdz 2020. gadam (“*Fiscalis* 2020”)** un atceļ Lēmumu Nr. 1482/2007/EK (OV L 347, 20.12.2013., 25. lpp.).

<sup>1</sup> Saskaņā ar Eiropas Revīzijas Palātas īpašo ziņojumu (2015.gads)

<sup>2</sup> Turpat

<sup>3</sup> Turpat

**Eiropas Revīzijas Palāta ir izvērtējusi programmas “Fiscalis 2013” starpposma<sup>1</sup> un noslēguma novērtējumu<sup>2</sup>, kā arī konkrētu *Fiscalis* projektu grupu darba rezultātus un intervējusi dalībvalstu ierēdņus, kas ir atbildīgi par *Fiscalis* darbību. Katrā dalībvalstī, kur Palāta veica revīziju, tika izveidota *Fiscalis* finansēto administratīvās sadarbības instrumentu izlase: 20 gadījumi, kad veikta informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma, 20 *VIES* kļūdas ziņojumi, 10 daudzpusējās pārbaudes un 20 krāpšanas signāli, saistībā ar kuriem notiek informācijas apmaiņa, izmantojot *Eurofisc* pirmo darbības jomu.**

Lai gan lēmumā, ar ko izveido programmu “*Fiscalis 2013*”, bija noteikts, ka “darba programmā iekļauti rādītāji attiecībā uz īpašajiem programmas mērķiem”, līdz laikam, kad tika veikts starpposma novērtējums, Komisija nebija noteikusi nevienu rādītāju. Starpposma novērtējumā Komisijai un dalībvalstīm tika ieteikts ieviest uz rezultātiem balstītu uzraudzības un vērtēšanas sistēmu, kurā būtu iekļauti galvenie tiešo rezultātu un iznākuma rādītāji un, ja iespējams, arī pamatrādītāji un mērķi, kas būtu izmantojami, lai katru gadu novērtētu panākto progresu. Komisija izveidoja darbības rezultātu uzraudzības sistēmu, taču tā sāka darboties tikai **2014. gada aprīlī**, un tāpēc šāda pati kritika atkārtojās arī noslēguma novērtējumā **2014. gada jūnijā**.

Pamatdatu un rādītāju trūkuma dēļ nebija iespējams izteikt skaitļos **2013. gada *Fiscalis* programmas efektivitāti**. Taču, no otras puses, kvalitatīvie pierādījumi, par kuriem ziņots novērtējumos vai par kuriem ziņojušas personas, kuras praktiski strādājušas apmeklētajās dalībvalstīs, lielākoties ir pozitīvi. Piemēram, saskaņā ar programmas “*Fiscalis 2013*” starpposma novērtējumu apsekojuma dalībnieki un interviju sniedzēji uzskata, ka *Fiscalis* veicina efektīvāku cīņu pret krāpšanu, jo samazinās krāpšanas gadījumu biežums, krāpšana tiek biežāk atklāta un tiek iekasēts lielāks nodokļu apjoms pēc krāpšanas atklāšanas (nodokļu piedziņa). Tomēr neviens no piecām nodokļu iestādēm apmeklētajās dalībvalstīs nemēra savas dalības *Fiscalis* iznākumu, pamatojoties uz šiem aspektiem.

#### **Administratīvās sadarbības instrumentu finansēšana**

Aptuveni 22 % finansējuma budžeta tika novirzīti kopīgiem pasākumiem – daudzpusējām pārbaudēm, darba vizītēm, semināriem un projektu grupām, un noslēguma novērtējumā tika atzīts, ka izmaksas bija “lielā mērā pamatotas”. Starpposma novērtējumā tika konstatēts, ka konkrēto mērķu līmenī programma ir “lielā mērā” veicinājusi labāku

---

<sup>1</sup>[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/fiscalis2013\\_mid\\_term\\_report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/fiscalis2013_mid_term_report_en.pdf).

<sup>2</sup>[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/fiscalis2013\\_final\\_evaluation.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/fiscalis2013_final_evaluation.pdf).

administratīvo sadarbību starp to dalībvalstu nodokļu administrācijām, kuras piedalījās programmā.

### **Atbilstīgas IT infrastruktūras nodrošināšana**

Gandrīz **75 % budžeta** tika atvēlēti saziņas un informācijas apmaiņas sistēmām. Tā kā to daļa programmas “*Fiscalis 2013*” izdevumos bija tik liela, noslēguma izvērtēšanā IT sistēmām tika pievērsta īpaša vērība. Šīs izmaksas tika atzītas par pamatotām, ņemot vērā sistēmu augsto pielietojuma līmeni. Turklāt ieinteresētās personas bija lielā mērā pārliecinātas par to vērtību. Dalībvalstīs, kurās veica revīziju, lietotāju attieksme pret IT sistēmām lielākoties bija pozitīva.

### **Zināšanu uzlabošana, izmantojot *Fiscalis* projektu grupas**

*Fiscalis* projektu grupās ir dalībvalstu eksperti. Viņi cita starpā veica darbu, lai aktualizētu Labas prakses rokasgrāmatu cīņā pret krāpšanu saistībā ar PVN Kopienā. Dalībvalstu nodokļu iestādes ir apmierinātas ar šo ekspertu dalību minētajās grupās un uzskata, ka viņi ir veicinājuši labas administratīvās prakses izplatību un vairojuši nodokļu iestāžu ierēdņu zināšanas par ES tiesību aktiem nodokļu jomā. Palāta uzskata, ka *Fiscalis* projektu grupas nr. 29 sagatavotie ieteikumi ir pārdomāti, un izmantoja tos kā pamatu **Palātas izveidotajam 42. muitas procedūras kontroles modelim.**

- Labas prakses rokasgrāmatu publicē dalībvalstu tīmekļa vietnēs.
- **Fiscalis** projekta grupa nr. 29 par PVN noteikumu ļaunprātīgu izmantošanu, veicot importu.

Starposma novērtējumā norādīts, ka **programma *Fiscalis* “lielā mērā”** ir palīdzējusi nodokļu iestāžu ierēdņiem sasniegt augstu izpratnes līmeni par Savienības tiesību aktiem un to īstenošanu, jo īpaši PVN un akcīzes nodokļa jomā. Programma “**ļoti lielā mērā**” ir veicinājusi arī labas administratīvās prakses attīstību.

### **PVN tiesību akti ir pielāgoti, lai apkarotu ar PVN saistīto krāpšanu**

Lai īstenotu efektīvu ar PVN saistītās krāpšanas apkarošanas stratēģiju, jāpieņem atbilstīgi tiesību akti nolūkā cīnīties pret krāpšanu PVN jomā Kopienā. Komisija savā 2008. gada paziņojumā noteica rīcības plānu attiecībā uz saskaņotu stratēģiju, lai Eiropas Savienībā uzlabotu cīņu pret krāpšanu saistībā ar PVN. Tajā bija iekļauti 11 tiesību aktu priekšlikumi, kuru mērķis bija veicināt ar PVN saistītas krāpšanas novēršanu<sup>1</sup> un tās atklāšanu<sup>2</sup>, kā arī uzlabot nodokļu administrāciju spējas iekasēt un piedzīt nodokļus.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>[tiešsaistē][atsauce\_20.05.2018.].Pieejams:<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/lv/TXT/?uri=CELEX:32010R0904>

<sup>2</sup>[tiešsaistē][atsauce20.05.2018.].Pieejams:<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/LV/TXT/?uri=CELEX:02006L0112-20130815>

Padome apstiprināja lielāko daļu šo priekšlikumu, izņemot priekšlikumu par solidāru atbildību un kopīgu atbildību visu dalībvalstu ieņēmumu aizsardzībai.

Vienā no apstiprinātajiem priekšlikumiem<sup>2</sup> tika paredzēts pienākums reizi mēnesī iesniegt informāciju par preču piegādēm Kopienā, ja darījumu kopējā vērtība pārsniedz

50 000 EUR, lai nodrošinātu iespēju ātrāk atklāt krāpšanu. Taču dalībvalstīm atļauts arī turpmāk sniegt informāciju reizi ceturksnī attiecībā uz preču piegādēm, kuru vērtība nepārsniedz minēto summu, un attiecībā uz sniegtajiem pakalpojumiem.

Komisija vērsās pie ārēja līgumslēdzēja ar lūgumu novērtēt, kā uzņēmumus ietekmēs jaunā prasība kopsavilkuma ziņojumu iesniegt nevis reizi ceturksnī, bet reizi mēnesī, kā arī robežvērtību un atkāpju izvēle. Pētījuma rezultāti parādīja, ka īstenošana nebija saskaņota un tādēļ radīja uzņēmumiem papildu izmaksas. Kopsavilkuma ziņojumu biežāka iesniegšana rada uzņēmumiem papildu izmaksas – gan vienreizējas, gan arī atkārtotas. Viens no izmaksu rašanās iemesliem ir nodokļu iestāžu nesaskaņota rīcība dažādās dalībvalstīs, kurās uzņēmums darbojas. Atkārtotās izmaksas rodas tādēļ, ka procedūra jāveic katru mēnesi, nevis reizi ceturksnī. Ja tiek piemēroti atšķirīgi termiņi PVN deklarāciju un kopsavilkuma ziņojumu iesniegšanai, ir vajadzīgi papildu kontroles pasākumi. Turklāt atšķirīgas prasības attiecībā uz ziņošanu nozīmē to, ka nav vienādu konkurences nosacījumu to tirgotāju starpā, kuri darbojas iekšējā tirgū.

Visas dalībvalstis ir pielāgojušas savus tiesību aktus PVN jomā PVN direktīvai. Taču revīzijas rezultāti parādīja, ka **Vācijā**, lai gan tiesību akti PVN jomā ir pielāgoti PVN direktīvai, tirgotāji kopsavilkuma paziņojumu joprojām iesniedz reizi ceturksnī vai gadā, lai gan tiek pārsniegta 50 000 EUR robežvērtība, un tādējādi kopsavilkuma paziņojumi obligāti jāiesniedz reizi mēnesī.

## 2.2 PVN Revīzijas tvērums un pieeja

**PVN Revīzijas mērķis** bija atbildēt uz jautājumu: “**vai ES efektīvi cīnās pret krāpšanu saistībā ar PVN Kopienā?**”. Tas tika darīts, aplūkojot turpmāk minētos apakšjautājumus.

1. Vai Komisija efektīvi izmanto tās rīcībā esošos instrumentus, lai cīnītos pret krāpšanu saistībā ar PVN Kopienā, un vai šie instrumenti ir pietiekami?

2. Vai dalībvalstis efektīvi sadarbojas, lai cīnītos pret krāpšanu saistībā ar PVN Kopienā? Lai atbildētu uz šo jautājumu, Eiropas Revīzijas Palāta pārbaudīja, vai bija ieviesti

---

<sup>1</sup>[atsauce11.06.2018.].Pieejams:<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/LV/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>,  
Pieejams:[http://publications.europa.eu/resource/ellar/9d591360-c832-4ca7-b9b9-fcaae395ef00.0014.01/DOC\\_1](http://publications.europa.eu/resource/ellar/9d591360-c832-4ca7-b9b9-fcaae395ef00.0014.01/DOC_1)

atbilstīgi mehānismi, kas nodrošināja nepieciešamās informācijas efektīvu paziņošanu un administratīvo sadarbību starp dažādu dalībvalstu iestādēm, kā arī dalībvalstīs.

### **Eiropas Revīzijas Palātas komisija:**

ir veikusi ticamus aprēķinus par krāpšanas apmēru šajā jomā un vai tā ir noteikusi atbilstīgus rezultātīvos rādītājus, lai varētu izvērtēt problēmas nopietnību un tās risināšanai pieņemto regulatīvo un kontroles pasākumu efektivitāti;

- **Komisija** ir ieviesusi efektīvus dalībvalstu administratīvās sadarbības pasākumus, lai nodokļu iestādes varētu apmainīties ar informāciju par PVN;
- **Komisija** ir palīdzējusi izveidot stabilu tiesisko regulējumu, izvirzot atbilstīgus tiesību aktu priekšlikumus, kas var mazināt PVN krāpšanu dalībvalstīs.
- **Komisija** uzskata, ka detalizēti pasākumi saistībā ar pārbaudēm attiecīgo Savienības tiesību aktu īstenošanai ir dalībvalstu atbildība. Komisija ir vispārēji vērsusi dalībvalstu uzmanību uz to, ka efektīvas pārbaudes attiecībā uz PVN iekasēšanu ir svarīgas.
- **Komisija norāda**, ka dalībvalstīs ir pieejama ļoti ierobežota informācija par to, kāds ir ar PVN saistītās krāpšanas apmērs Kopienā. Tikai dažās valstīs tiek aprēķināts krāpšanas apmērs Kopienā; un pat šīs valstis npublicē izmantoto metodoloģiju, un aprēķini ir lielākoties konfidenciāli.

**Komisija** ir veikusi īpašas darbības, lai uzlabotu aprēķinus:

- **Komisijas dienesti (Eurostat un Nodokļu politikas un muitas savienības ĢD)**<sup>1</sup> strādā pie saprašanās memoranda, lai labāk noteiktu nākotnes sadarbības jomas ar mērķi izpētīt datus un metodes nodokļu iztrūkuma aprēķiniem un citu rādītāju aprēķiniem attiecībā uz nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- **Nodokļu iztrūkuma** projekta grupa tika izveidota saskaņā ar programmu “*Fiscalis 2020*”, lai apvienotu zināšanas un apmainītos ar informāciju par nodokļu iztrūkuma aprēķina metodoloģiju. Līdz ar to tiek ņemti vērā arī ar nodokļu jomā īstenotās krāpšanas aprēķinu saistītie aspekti<sup>2</sup>.
- **Pārrobežu informācijas apmaiņai** ir skaidri noteikti tiesību akti gan attiecībā uz kompetentajām nodokļu, gan muitas iestādēm. *Eurofisc* tīklā notiek papildu informācijas apmaiņa starp muitas un nodokļu iestādēm saistībā ar **42. muitas procedūru**.

<sup>1</sup> [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.]. Pieejams: [https://ec.europa.eu/info/departments\\_lv](https://ec.europa.eu/info/departments_lv)

<sup>2</sup> Pieejams: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/fiscalis-programme\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en)

- **Dalībvalstis** ir atbildīgas par Savienības tiesību aktu īstenošanas nodrošināšanu un juridiski noteiktu nodokļu iekasēšanu. Tāpēc Komisija neatzīst, ka būtu vajadzīgi papildu tiesību akti.
- **Komisija** piekrīt šim ieteikumam. Tā jau piedalās *Eurofisc* darbības jomu sanāksmēs un turpinās mudināt dalībvalstis uzlabot tīkla darbību un veicināt tā efektivitāti.

**Eiropas Revīzijas Palāta** veica revīziju gan Komisijas, gan arī dalībvalstu līmenī. Komisijas līmenī Palāta pārbaudīja, vai Komisijas izveidotā īpašā regulatīvā un kontroles sistēma atbilst starptautiskajai labākajai praksei pārrobežu nodokļu piemērošanas jomā. Palāta informācijas pārbaudes nolūkā apmeklēja arī **ESAO, Eiropolu, Eurojust un Eurofisc galveno mītni**<sup>1</sup>. Plašāka informācija par Komisijā izmantoto revīzijas pieeju sniegta.

Palāta, veicot praktisko revīzijas darbu, Komisijai darīja zināmus dalībvalstīs veiktā apsekojuma rezultātus. Palāta iepazīstināja arī ar vispārīgu aptaujas anketu, kas paredzēta Komisijai. Šajā vispārīgajā aptaujas anketā bija jautājumi par pašreizējām tendencēm un tika vākti pierādījumi par Komisijas darbībām tādās jomās kā administratīvā sadarbība, Palātas īpašā ziņojuma par 42. muitas procedūru pēcpārbaude, apgrieztās maksāšanas procedūra, **e-komercija un PVN iekasēšanas efektivitāte**, tostarp sadarbība starp dalībvalstu un **Eiropas Savienības administratīvajām, tiesu un tiesībsardzības iestādēm**. Atbildes uz šīs vispārīgās aptaujas anketas jautājumiem sniedza **Budžeta ģenerāldirektorāts, Migrācijas un iekšlietu ģenerāldirektorāts, Tiesiskuma un patērētāju ģenerāldirektorāts, OLAF un Nodokļu politikas un muitas savienības ģenerāldirektorāts**<sup>2</sup>.

Lai novērtētu **administratīvo, tiesu un tiesībsardzības iestāžu sadarbības efektivitāti, Palāta vērsās pie Padomes un izskatīja tās galvenos dokumentus saistībā ar EMPACT, ORP un 42. muitas procedūru.**

Palāta Nodokļu politikas un muitas savienības ģenerāldirektorātam nosūtīja vēl vienu aptaujas anketu, lai pārbaudītu, vai Komisija ir pienācīgi veikusi pēcpārbaudi par to, kā dalībvalstis transponējušas dažādus grozījumus PVN direktīvā attiecībā uz krāpšanu PVN jomā.

Palāta apsprieda ar Nodokļu politikas un muitas savienības ģenerāldirektorāta pārstāvjiem metodes, ko izmantojis Komisijas piesaistītais līgumslēdzējs pieejamajos pētījumos par PVN iztrūkuma aprēķiniem. Palāta nosūtīja Nodokļu politikas un muitas savienības ģenerāldirektorātam trešo aptaujas anketu, lai novērtētu šīs metodes un uzdotu

<sup>1</sup> [https://www.eca.europa.eu/Lists/...24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_LV.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/...24/SR_VAT_FRAUD_LV.pdf)

<sup>2</sup> Eiropas Revīzijas Palātas īpašais ziņojums

Pieejams: [https://www.eca.europa.eu/Lists/...24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_LV.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/...24/SR_VAT_FRAUD_LV.pdf)

attiecīgus jautājumus par šo tēmu **Itālijas, Latvijas un Apvienotās Karalistes** nodokļu iestādēm.

Palāta, vēršoties pie **OLAF**, vāca revīzijas pierādījumus par attiecīgām kopīgajām muitas operācijām un veikto izmeklēšanu saistībā ar 42. muitas procedūru un pārāk zemas preču vērtības noteikšanu.

Apmeklētajās dalībvalstīs Palāta iztaujāja *Fiscalis* sadarbības koordinatorus. Palāta izvērtēja arī starpposma un noslēguma ziņojumus par programmas *Fiscalis* 2013 novērtējumu, kā arī *Fiscalis* projektu grupu darbības rezultātus cīņā pret krāpšanu PVN jomā, un apmeklētajās dalībvalstīs veica *Fiscalis* finansēto administratīvo instrumentu izlases pārbaudes.

Revīzijas pieeja dalībvalstu muitas un nodokļu iestāžu līmenī.

Eiropas Revīzijas Palāta arī dalībvalstīs revīziju īstenoja divos posmos, proti, veicot sagatavošanos un revīzijas praktisko darbu.

1. Sagatavošanās posmā Palāta nosūtīja apsekojuma anketu visu 28 dalībvalstu centrālajiem koordinācijas birojiem, kas atbildīgi par administratīvo sadarbību. Izmantojot šo apsekojuma anketu, Palāta uzzināja dalībvalstu viedokli par administratīvās sadarbības efektivitāti, lai apkarotu krāpšanu PVN jomā saistībā ar darījumiem Kopienā.

Palāta izskatīja arī pieejamos *Eurofisc* gada darbības ziņojumus un statistiku par administratīvo sadarbību, *Eurofisc* krāpšanas signāliem, *O\_MCTL* ziņojumiem un importu saskaņā ar 42. muitas procedūru.

2. Veicot revīzijas praktisko darbu, Palāta apmeklēja Vācijas, Ungārijas, Itālijas, Latvijas un Apvienotās Karalistes nodokļu un muitas iestādes, iztaujāja pārstāvjus no centrālajiem koordinācijas birojiem un citām iestādēm, kas atbildīgas par *VIES*, *Eurofisc*, *Fiscalis* un daudzpusējām pārbaudēm, izmantojot aptaujas anketu, lai vāktu **pierādījumus** šajās jomās.

Katrā dalībvalstī Palāta izveidoja *VIES* reģistrēto uzņēmumu, administratīvās sadarbības instrumentu un Kopienas iekšienē veikto darījumu izlasi. Katrā dalībvalstī tika izraudzītas pavisam 110 vienības, izmantojot šādu pieeju:

a) lai pārbaudītu, vai **VIES** atbilst pilnīguma, pareizības un savlaicīguma prasībām, kā noteikts **22. un 23. pantā Padomes Regulā<sup>1</sup> (ES) Nr. 904/2010**, Palāta izveidoja divas izlases:

i) gadījumizlasi no **O\_MCTL** ziņojumiem, ko dalībvalsts nosūtījusi un saņēmusi **2014. gada pirmajā pusgadā**, kā arī

---

<sup>1</sup> Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lv/AUTO/?uri=CELEX>

ii) gadījumizlasi no **10 datnēm par tirgotājiem, kuri 2013. gadā pirmo reizi reģistrēti VIES<sup>1</sup>**;

b) lai pārbaudītu informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma efektivitāti un šādas informācijas apmaiņas atbilstību 7. – 12. pantam, Palāta izveidoja to **SCAC** pieprasījumu izlasi, kuri bija nosūtīti un saņemti **2013. gadā**;

c) lai pārbaudītu, cik efektīva ir dalībvalstu savstarpējā sadarbība, kā arī tās atbilstību 29. un 30. pantam, Palāta izveidoja uz risku balstītu izlasi, tajā iekļaujot piecas daudzpusējās pārbaudes, kuru iniciatores bija apmeklētās dalībvalsts nodokļu iestādes, un piecas daudzpusējās pārbaudes, kurās apmeklētās dalībvalsts nodokļu iestādes piedalījās pēc citu dalībvalstu pieprasījuma. Izlase attiecās uz 2013. gadu, un, ja minimālais izlases lielums netika sasniegts, uz iepriekšējo un turpmākajiem gadiem;

d) lai pārbaudītu *Eurofisc* pirmās darbības jomas efektivitāti, Palāta izveidoja uz risku balstītu izlasi no 10 krāpšanas signāliem, ko nosūtījusi un saņēmusi katra apmeklētā dalībvalsts 2013. gadā; kā arī,

e) lai veiktu Palātas iepriekšējās revīzijas attiecībā uz 42. muitas procedūru pēcpārbaudi un lai pārbaudītu, kā muitas un nodokļu iestādes īsteno savstarpēju sadarbību, kā arī sadarbību ar citām dalībvalstu iestādēm, piemēram, vajadzības gadījumā izmantojot *Eurofisc* trešo darbības jomu, un lai noteiktu, vai *VIES* dati ir pilnīgi, Palāta izveidoja uz risku balstītu izlasi, iekļaujot tajā 30 importa darījumus saskaņā ar 42. muitas procedūru.

Visbeidzot, Palāta pārbaudīja pieejamos ziņojumus par *Eurofisc* revīziju, ko veikušas **Vācijas, Ungārijas un Austrijas** augstākās revīzijas iestādes.

Revīzijas palātas izveidotais 42. muitas procedūras kontroles modelis.

Palāta šo kontroles modeli pieņēma savā īpašajā ziņojumā Nr. 13/2011.

1. **Vienotā administratīvā dokumenta (VAD) 44. ailē obligāti norāda** gan importētāja (vai viņa nodokļu pārstāvja) PVN identifikācijas numuru, gan pircēja vai – pārvietošanas gadījumā – paša importētāja PVN identifikācijas numuru galamērķa dalībvalstī. *VIES* pārbauda šo PVN identifikācijas numuru derīgumu, pirms preces laiž brīvā apgrozībā. Pretējā gadījumā PVN maksājams importa brīdī.

2. Atsauce uz pierādījumu tam, ka preces paredzēts transportēt uz galamērķa dalībvalsti, piemēram, transporta dokumenta numurs un galamērķa valsts kods, ir norādīti attiecīgi VAD 44. ailē un 17.a ailē. Pretējā gadījumā muitas deklarācija ir jālabo.

3. Muitas iestādes, izmantojot piemērotas riska pārvaldības metodes, pēc muitas pārbauda, vai neilgi pēc importēšanas preces patiešām transportēja uz VAD 17.a ailē norādīto galamērķa dalībvalsti, vai preces, ko piegādā galamērķa dalībvalstī, ir tās pašas

<sup>1</sup> Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/...content/.../TXT/CELEX%3A52014D>

preces, ko importēja, vai importētājs un preču piegādātājs ir viena un tā pati persona un vai muitas vērtējums un ar PVN nodokli apliekamā summa ir pareiza. Ja netiek izpildītas iepriekš minētās prasības, veic PVN pēcmuitošanas piedziņu. Ja ir uzrādīta pārāk zema ar nodokli apliekamā summa, muitas iestādes vajadzības gadījumā prasa tirgotājam kopsavilkuma paziņojumā labot attiecīgo Kopienas iekšienē veikto piegāžu vai preču pārvietošanu vērtību.

4. Notiek automātiska informācijas apmaiņa starp importa dalībvalsts muitas iestādēm un nodokļu iestādēm par attiecīgo importu.

5. Importa dalībvalsts nodokļu iestādes pēc iespējas drīzāk paziņo par riskantiem importa darījumiem galamērķa dalībvalstij, izmantojot *Eurofisc* trešo darbības jomu.

6. Nodokļu iestādes salīdzina no muitas iestādēm saņemto informāciju ar importētāja (vai viņa nodokļu pārstāvja) iesniegto PVN kopsavilkuma paziņojumu, lai nodrošinātu tā pilnību/pareizību. Ja tajā norādītās summas ir mazākas nekā ar PVN apliekamā summa importam, tad nodokļu riska pārvaldības sistēmai jānosaka, vai ir nepieciešama turpmāka izmeklēšana, ņemot vērā šajā gadījumā radušos riska faktoros.

7. Gadījumos, kad kopsavilkuma paziņojums nav iesniegts vai tajā ietvertā informācija nav pilnīga/pareiza, nodokļu iestādes galamērķa dalībvalstī tiek informētas, izmantojot administratīvās sadarbības pasākumus.

8. Nodokļu iestādes galamērķa dalībvalstī salīdzina no citām dalībvalstīm saņemto informāciju ar PVN deklarāciju, ko iesniedzis pircējs (iegādātājs) vai pats importētājs, ja preces pārvieto<sup>1</sup>.

### 2.3 ES dati un rezultatīvie rādītāji attiecībā uz PVN

Lai efektīvi cīnītos pret krāpšanu PVN jomā, nodokļu iestādēm jāizveido sistēmas krāpšanas apmēra novērtēšanai un pēc tam jānosaka mērķi krāpšanas mazināšanai. Kā jau Palāta norādīja 2008. gadā, “salīdzināmi dati par PVN nemaksāšanu Kopienas iekšienē būtu ieguldījums uzlabotai mērķa sadarbībai starp dalībvalstīm. **Eiropas Revīzijas Palātas** Komisijai un dalībvalstīm ir jāizstrādā kopēja pieeja PVN nemaksāšanas aprēķināšanai un analīzei”<sup>2</sup>. Tā kā tikai divas dalībvalstis, proti, **Beļģija un Apvienotā Karaliste**, publicē aprēķinus par PVN ieņēmumu zaudējumiem Kopienas iekšienē veiktās krāpšanas dēļ, Komisijas rīcībā nav aprēķinu par situāciju Eiropas Savienībā kopumā.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Eiropas Komisija, “Pētījums par PVN iztrūkuma aprēķināšanu un analīzi Eiropas Savienības dalībvalstīs. 2015. gada ziņojums” [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.]. Pieejams: ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/studies/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.htm))

<sup>2</sup> Eiropas Revīzijas palātas informatīvais izklāsts par Īpašo ziņojumu Nr. 8/2007 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļa jomā [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_ECA-07-39\\_lv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-07-39_lv.htm)

<sup>3</sup> Turpat

Tā kā trūkst tiešas informācijas par krāpšanu PVN jomā, Komisija regulāri ir pasūtījusi pētījumus, lai tiktu noteikts PVN atbilstības iztrūkums, kuru veido starpība starp kopējām PVN saistībām un faktiski iekasēto PVN. Pēdējā pētījuma laikā tika aplēsts, ka **2013. gadā ES 26 dalībvalstīs PVN iztrūkums bija 168 miljardi EUR jeb 15,2 % no kopējām nodokļu saistībām<sup>1</sup>.**

PVN iztrūkums nav ticams aprēķins attiecībā uz krāpšanu PVN jomā Kopienā, jo, to veicot, ņem vērā ne tikai vietējo un pārrobežu krāpniecisko darbību PVN jomā, bet arī citu veidu ieņēmumu zaudējumus, tostarp zaudējumus, kas radušies saistībā ar likumīgu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tirgotāju maksātspēju un nodokļu administrāciju praksi, kas paredz iecietīgu attieksmi pret grūtībās nonākušu uzņēmumu nodokļu parādiem. Turklāt PVN iztrūkuma aprēķini ir ļoti jutīgi pret ēnu ekonomikas aprēķiniem, ko iekļauj IKP datos.

Komisija nenosaka rezultātos rādītājus vai darbības mērķus, kas saistīti ar krāpšanas PVN jomā mazināšanu Kopienā, un, izņemot **Apvienoto Karalisti**, šādus rādītājus un mērķus nenosaka arī dalībvalstu nodokļu administrācijas.

**Apvienotā Karaliste** regulāri nosaka rezultātos rādītājus gan attiecībā uz kopējiem papildu ieņēmumiem, kas iegūti informācijas par PVN apmaiņas rezultātā, gan arī attiecībā uz veikto novērtējumu un krāpšanas gadījumu skaitu.

Tā kā trūkst ES mēroga aprēķinu par krāpšanu PVN jomā Kopienā un rezultatīvo rādītāju progresa uzraudzībai, rodas grūtības novērtēt, vai ES centieni cīņā pret krāpšanu PVN jomā ir efektīvi.

#### **Informācija par darijumiem ar PVN ES dalībvalstīs (informācijas apmaiņa)**

Pašreizējā administratīvās sadarbības sistēma nodrošina iespēju dalībvalstu nodokļu iestādēm apmainīties ar informāciju PVN jomā.

Dalībvalstu spēja iekasēt PVN to teritorijā ir atkarīga no informācijas, kas saņemta no citām dalībvalstīm, par tirdzniecību Kopienas iekšienē. Palātas veiktā apsekojuma rezultāti parāda, ka nodokļu iestādes 26 no 28 dalībvalstīm uzskata, ka pašreizējā administratīvās sadarbības sistēma ir pietiekama, lai efektīvi cīnītos pret krāpšanu PVN jomā Kopienā.

Dalībvalstis uzskatīja, ka informācijas apmaiņa, izmantojot elektroniskas standarta veidlapas, ir efektīvākais risinājums, taču nesniedza atbildes savlaicīgi.

Dalībvalstis uzskatīja, ka informācijas apmaiņa, izmantojot elektroniskas standarta veidlapas, ir efektīvākais risinājums, taču nesniedza atbildes savlaicīgi Palātas apsekojuma rezultāti rāda, ka šī informācijas apmaiņa ir efektīvākais mehānisms cīņā pret krāpšanu, jo

---

<sup>1</sup> Eiropas Revīzijas palātas informatīvais izklāsts par Īpašo ziņojumu Nr. 8/2007 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļa jomā [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_ECA-07-39\\_lv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-07-39_lv.htm)

saņemtās atbildes var izmantot kā pierādījumus tiesvedībā. Šādā informācijas apmaiņā izmanto elektroniskās veidlapas, kuras ieviesa 2013. gada jūlijā, un to darbība ir apmierinoša un ļauj ātrāk apstrādāt pieprasījumus. Pierādījumu vākšana par tirgotāja dalību krāpšanā uzlabo iespēju piedzīt PVN. Turklāt nodokļu iestādes izmanto šo informāciju, lai atteiktu tirgotājiem tiesības atskaitīt PVN, ko tie samaksājuši par saviem pirkumiem<sup>1</sup>, vai tiesības saņemt atbrīvojumu no PVN par piegādēm Kopienas iekšienē<sup>2</sup> (proti, piemērot nulles likmi), pamatojoties uz to, ka tirgotāji zināja vai tiem bija jāzina, ka veiktie darījumi bija saistīti ar krāpšanas radītiem nodokļa zaudējumiem.

Notiek divējāda informācijas apmaiņa, izmantojot standarta veidlapas, proti, informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma un informācijas apmaiņa bez iepriekšēja pieprasījuma.

Informācijas apmaiņa pēc pieprasījuma

Dalībvalsts iestādēm jāsniedz pieprasītā informācija cik vien ātri iespējams, bet ne vēlāk kā trīs mēnešu laikā pēc pieprasījuma saņemšanas dienas. Taču, ja pieprasījuma saņēmējas iestādes rīcībā šāda informācija jau ir, termiņu samazina uz laikposmu, kas nav ilgāks par vienu mēnesi.

Tomēr atbilžu sniegšanas savlaicīgums nebija apmierinošs. Statistikas dati, ko dalībvalstis nosūtīja Komisijai, rāda, ka kopumā novēloti dalībvalstis atbildes sniedza, atbildot uz 41 % pieprasījumu, kas saņemti 2013. gadā. Turklāt sešas dalībvalstis sniedza atbildes novēloti vairāk nekā 50 % gadījumu. Katras dalībvalsts saņemto pieprasījumu skaita analīze rāda, ka kavēšanās ne vienmēr bija samērīga ar pieprasījuma skaita radīto darba slodzi.

Izņemot Apvienoto Karalisti, neviena no revīzijā ietvertu dalībvalstu nodokļu iestādēm nav noteikusi darbības mērķus attiecībā uz novēlotu atbilžu īpatsvara samazināšanu, papildu ieņēmumu iekasēšanu, ko nodrošinātu informācijas apmaiņa PVN jomā, vai attiecībā uz novērtējumu/krāpšanas gadījumu skaitu. Turklāt šā administratīvās sadarbības instrumenta ietekme uz PVN iekasēšanu lielā mērā nav apzināta.

Tomēr apsekojuma rezultāti parādīja, ka, izņemot vienu respondentu, pārējie respondenti bija apmierināti ar atbilžu kvalitāti. Komisija noteica rezultatīvos rādītājus attiecībā uz informācijas apmaiņas gadījumu skaitu, un tās noteiktais mērķis, proti, palielināt informācijas apmaiņas pēc pieprasījuma gadījumu bāzes skaitu par 13 %, tika sasniegts 2013. gadā.

---

<sup>1</sup>Tiesas spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, Kittel un Recolta Recycling, apvienotās lietas C-439/04 un C-440/04, ECR I -6177, 60. un 61. Punkts[tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.]. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=147503&doclang=LV>

**Elektroniskā informācijas apmaiņa** pēc pieprasījuma ir noderīgs instruments, ko dalībvalstis novērtējušas atzinīgi. Tomēr trūkst informācijas par tās efektivitāti PVN iekasēšanas ziņā. Turklāt novēlotas atbildes mazina PVN iekasēšanas efektivitāti<sup>1</sup>.

Informācijas apmaiņa bez iepriekšēja pieprasījuma

Saskaņā ar ES tiesību aktu “katras dalībvalsts kompetentā iestāde bez iepriekšēja pieprasījuma nosūta informāciju jebkuras citas attiecīgās dalībvalsts kompetentajai iestādei šādos gadījumos:

a) ja galamērķa dalībvalstī paredzēta nodokļa uzlikšana un ja izcelsmes dalībvalsts sniegtā informācija ir vajadzīga, lai nodrošinātu galamērķa dalībvalsts kontroles sistēmas efektivitāti;

b) ja dalībvalstij ir pamats uzskatīt, ka citā dalībvalstī ir notikusi vai, iespējams, ir notikusi tiesību aktu neievērošana PVN jomā;

c) ja citā dalībvalstī pastāv nodokļa zaudējumu risks”

Komisija noteica rezultātos rādītājus attiecībā uz informācijas apmaiņas starp dalībvalstīm gadījumu skaitu, un tās noteiktais mērķis, proti, palielināt bāzes skaitu par 10 %, tika sasniegts 2013. gadā.

Apsekojuma rezultāti norādīja uz to, ka dalībvalstis nepārprotami atzina instrumentu par noderīgu. Dalībvalstis sniedza daudzus tādu gadījumu piemērus (papildu PVN novērtējumi, informācija par “pazudušajiem tirgotājiem”, labojumi *VIES* sistēmā), kad informācijas apmaiņa bez iepriekšēja pieprasījuma tām ir bijusi noderīga.

*VIES* sniedz informāciju par darījumiem Kopienā, bet dažkārt rodas uzticamības problēmas.

ES ir izveidojusi elektronisku sistēmu (*VIES*), kuru izmanto dalībvalstis, lai apmainītos ar informāciju par tirgotājiem, kas reģistrēti PVN nolūkā, kā arī par piegādēm Kopienā. Dalībvalstis ir atbildīgas par *VIES* ievadītās informācijas kvalitāti un **ticamību**, un tām būtu jāīsteno procedūras, lai pārbaudītu šos datus, pamatojoties uz to riska novērtējumu. Šādas pārbaudes principā būtu jāveic pirms identifikācijas numura piešķiršanas PVN nolūkā vai, ja pirms šādas identifikācijas veic tikai provizoriskas pārbaudes, ne vēlāk kā sešus mēnešus kopš šādas identifikācijas.

Lai gan Palātas apsekojuma rezultāti norādīja tikai uz neregulārām problēmām saistībā ar sistēmas uzticamību četri respondenti no 28, tika minēti 17 problēmgadījumi saistībā ar datu nepieejamību un novēlotu pieejamību, apsekojuma respondentu sniegtajās atbildēs bija

---

<sup>1</sup> Eiropas Komisija, “Pētījums par PVN iztrūkuma aprēķināšanu un analīzi Eiropas Savienības dalībvalstīs. 2015. gada ziņojums” [tiešsaistē]- [atsauce 20.05.2018.]. Pieejams: ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/studies/index\\_en.ht](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.ht))

minēta apgrūtināta piekļuve 11 dalībvalstu datiem. Respondenti ziņoja, ka 10 dalībvalstīs bija radušās problēmas saistībā ar savlaicīgu PVN identifikācijas numuru anulēšanu, kā arī 7 dalībvalstīs nebija aktualizēti dati par PVN identifikācijas numuriem.

Šie konstatējumi apstiprinājās revīzijas pārbaudēs, ko Palāta veica piecās apmeklētajās dalībvalstīs. Turklāt Palātas pārbaudes parādīja, ka jauni PVN identifikācijas numuri *VIES* sistēmā tiek piešķirti, neveicot riska analīzi, kā arī nenodrošinot to tirgotāju “pienācīgu apmācību”, kas jau reģistrēti nodokļa uzlikšanas nolūkā. Lai dalībvalstu riska pārvaldības sistēmas būtu efektīvas un mazinātu “pazudušo tirgotāju” problēmu, ir svarīgi pārbaudīt augsta riska tirgotājus tūlīt pēc reģistrācijas *VIES*.

Saskaņā ar dokumentu “Atbilstības riska pārvaldības rokasgrāmata nodokļu administrācijām”, ko sagatavojusi Fiscalis 32. projekta grupa, ja tirgotāja neatbilstības iemesls ir nodokļu tiesību aktu konkrētu noteikumu sarežģītība, iespējamais risinājums var būt nodokļu iestāžu sniegtas bezmaksas konsultācijas tirgotājiem vai ierosinājums grozīt tiesību aktus, lai tos vienkāršotu.

Komisija neapmeklēja dalībvalstis uzraudzības nolūkā, lai novērtētu, vai tās ir pieņēmušas “pasākumus, kas vajadzīgi, lai nodrošinātu, ka dati, kurus snieguši nodokļa maksātāji to identifikācijai PVN nolūkā, būtu pilnīgi un pareizi”. Neveicot šādus apmeklējumus, Komisijai ir grūti uzraudzīt uzlabojumus šādos pasākumos<sup>1</sup>.

*VIES* ir ļoti noderīgs instruments dalībvalstu datu apmaiņai par piegādēm Kopienā. Taču dalībvalstis to izmanto nepilnīgi, un tas dažreiz ietekmē *VIES* datu ticamību, precizitāti, pilnīgumu un savlaicīgumu un līdz ar to arī šīs sistēmas efektivitāti krāpšanas apkarošanā.

Daudzpusējās pārbaudes ir efektīvs instruments, taču tās veic samērā reti, Divas vai vairāk dalībvalstis var vienoties, ka tās vienlaicīgi pārbauda viena vai vairāku iesaistīto tirgotāju nodokļu saistības, ja tās uzskata, ka šādas pārbaudes ir efektīvākas nekā tikai vienas dalībvalsts veiktas pārbaudes.

Divas vai vairāk dalībvalstis var vienoties, ka tās vienlaicīgi pārbauda viena vai vairāku iesaistīto tirgotāju nodokļu saistības, ja tās uzskata, ka šādas pārbaudes ir efektīvākas nekā tikai vienas dalībvalsts veiktas pārbaudes.

Saskaņā ar apsekojuma rezultātiem 27 dalībvalstis uzskatīja daudzpusējās pārbaudes par noderīgu instrumentu cīņā pret krāpšanu PVN jomā. Taču mehānisms netiek pilnībā izmantots, turklāt to piemēro arvien retāk. Komisijas statistika rāda, ka dalībvalstu uzsāktu daudzpusējo pārbaudžu skaits samazinājās – no 52 pārbaudēm 2011. gadā līdz 42 pārbaudēm 2012. gadā un tikai 33 pārbaudēm 2013. gadā. Daudzpusējās pārbaudes bieži vien ieilgst – Palātas revīzija parādīja, ka vairumā gadījumu tās netiek pabeigtas paredzētajā termiņā, proti,

---

<sup>1</sup> Padomes Regula (ES) Nr. 904/2010, 22. pants.

gada laikā. Turklāt 2013. gadā netika sasniegts Komisijas mērķis palielināt uzsāktu daudzpusējo pārbažu bāzes skaitu par 7 %, sasniedzot 46 pārbaudes. Šī situācija norāda uz to, ka Komisijas ieteikums palielināt dalībvalstu uzsāktu daudzpusējo pārbažu skaitu 2014. gadā līdz aptuveni 75 pārbaudēm nebija īstenojams<sup>1</sup>.

Nodokļu iestādes apmeklētajās dalībvalstīs nav noteikušas rezultatīvos rādītājus – izņēmums ir **Apvienotā Karaliste**, kas ir noteikusi darbības mērķi attiecībā uz PVN iekasēšanu, ko nodrošinātu dalība daudzpusējās pārbaudēs. Pārējās dalībvalstis neveic pēcpārbaudes attiecībā uz piedziņu PVN novērtējumiem, kas sagatavoti daudzpusējo pārbažu laikā, kurās tās piedalījušās, un tādējādi mazinās to ieinteresētība tajās vairāk iesaistīties.

***Eurofisc*** – daudzsološs instruments, kas jāuzlabo

***Eurofisc*** ir decentralizēts dalībvalstu nodokļu un muitas administrāciju ierēdņu tīkls, kas veic ātru mērķtiecīgas informācijas apmaiņu par iespējamām krāpnieciskiem uzņēmumiem un darījumiem. *Eurofisc* darbība patlaban notiek četrās darbības jomās (DJ).

***Eurofisc*** darbības jomas

1. DJ – “**pazudušā tirgotāja**” krāpnieciska darbība Kopienā.
2. DJ – **krāpšana saistībā ar transportlīdzekļiem (automobiļi, ūdens transporta līdzekļi un lidmašīnas).**
3. DJ – **krāpšana saistībā ar 42. muitas procedūras ļaunprātīgu izmantošanu.**
4. DJ – **ar krāpšanu PVN jomā saistītu tendenču un notikumu novērošanas centrs.**

Komisija nodrošina *Eurofisc* tehnisko un loģistikas atbalstu, taču tā nepiedalās *Eurofisc* ikdienas darbā un nevar piekļūt informācijai, ar ko apmainās *Eurofisc* sistēmā. Dalībvalstu sadarbības koordinatori, kuri piedalās konkrētās *Eurofisc* darbības jomās, ir pieredze cīņā pret krāpšanu PVN jomā. Koordinācijas ierēdņi no sava vidus izvēlas *Eurofisc* darbības jomas koordinatoru. Šis koordinators apkopo un izplata informāciju, kas saņemta no *Eurofisc* sadarbības koordinatoriem, kuri piedalās darbībās.

Ja dalībvalsts kādu sabiedrību atzīst par palīgsabiedrību, kas veic fiktīvas vai reālas piegādes Kopienā “pazudušajiem tirgotājiem” vai tirgotājiem, kas nepilda savas saistības, informācija par šīs palīgsabiedrības pašreizējiem un iespējamajiem partneriem būtu nekavējoties jānosūta *Eurofisc* sistēmā, lai tos būtu iespējams identificēt, uzraudzīt un nepieciešamības gadījumā savlaicīgi izslēgt no reģistra. Pretējā gadījumā dalībvalstu spēja

---

<sup>1</sup> Eiropas Komisija, “Pētījums par PVN iztrūkuma aprēķināšanu un analīzi Eiropas Savienības dalībvalstīs. 2015. gada ziņojums” [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.]. Pieejams: ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/studies/index\\_en.ht](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.ht))

cīnīties pret “pazudušā tirgotāja” krāpniecisko darbību Kopienā ir ierobežota. Ja nav ātrdarbīga mehānisma, kas ļauj sniegt atgriezenisko saikni par saņemto krāpšanas signālu lietderību, dalībvalstis nevar uzlabot savas riska analīzes kvalitāti.

Eiropas Revīzijas Palātas apsekojuma rezultāti parādīja, ka 27 dalībvalstis uzskata *Eurofisc* par efektīvu agrīnās brīdināšanas sistēmu krāpšanas novēršanai, tomēr dalībvalstis bija norādījušas uz šādiem trūkumiem, kurus apstiprināja arī revīzijas pārbaudes dalībvalstīs: atgriezeniskā saikne netika sniegta pietiekami bieži; Dati, ar kuriem apmainījās, ne vienmēr bija pietiekami mērķtiecīgi; Ne visas dalībvalstis piedalās visās *Eurofisc* darbības jomās; Informācijas apmaiņa nav lietotājdraudzīga; kā arī datu apmaiņa ir pārāk lēna<sup>1</sup>.

Visās apmeklētajās dalībvalstīs krāpšanas signālu apstrāde un augšupielāde bija ilgstošs un sarežģīts process. Pārbaudot 20 krāpšanas signālu izlasi katrā apmeklētajā dalībvalstī, Palāta pārliecinājās, ka informācijas apmaiņa zināmā mērā ir elementāra un lēna un nav lietotājdraudzīga, turklāt tiek veikta, izmantojot *Excel* izklājlapas. *Eurofisc* darbības virziena koordinators manuāli apkopo un izplata šīs izklājlapas katras dalībvalsts sadarbības koordinatoriem, kura piedalās *Eurofisc*. Tādējādi rodas risks nosūtīt nepilnīgu vai nepareizu informāciju.

Palātas revīzijas laikā konstatēts, ka katra dalībvalsts veic savu riska analīzi. Nav kopīgu kritēriju vai informācijas avotu šādas riska analīzes veikšanai. Turklāt atgriezeniskā saikne par datu apmaiņas lietderību ir nepietiekama. Tāpēc dalībvalstis, kuras piedalās dažādās darbības jomās, nereti apmainās ar informāciju arī par godīgiem tirgotājiem, tādējādi izšķērdējot resursus\*.

Laikposmā no 2011. līdz 2014. gadam saistībā ar 1. DJ tika augšupielādēti 30 493 signāli par uzraudzītajiem uzņēmumiem. Attiecībā uz 11 028 signāliem (36 %) no kopējā augšupielādēto signālu skaita pieprasījuma saņēmējas dalībvalstis nesniedza atgriezenisko saikni. Attiecībā uz pārējiem 19 465 signāliem 11 127 uzņēmumi (57 %) tika atzīti par standarta tirgotājiem, kas nerada krāpšanas risku. 2013. gadā attiecībā uz trešo darbības jomu tika augšupielādēts 83 301 signāls, kas ir par 80 % vairāk nekā 2012. gadā. Lai gan ievērojami palielinājās informācijas apmaiņas gadījumu skaits, informācijas mērķtiecība samazinājās – gandrīz 83 % tirgotāju, par kuriem 2013. gadā tika augšupielādēti dati, tika atzīti par godīgiem salīdzinājumā ar 70 % 2012. gadā.

Nav kvalitātes rādītāju par sniegto/saņemto atgriezenisko saikni vai savlaicīgumu. Lai gan tiek sniegti statistikas dati par to uzņēmumu skaitu, par kuriem ziņo tīklā, un par šādu

---

<sup>1</sup> Eiropas Komisija, “Pētījums par PVN iztrūkuma aprēķināšanu un analīzi Eiropas Savienības dalībvalstīs. 2015. gada ziņojums” [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.]. Pieejams: ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/studies/index\\_en.ht](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.ht))

uzņēmumu klasificēšanu dažādās kategorijās, dalībvalstis nav ieviesušas citus rezultātīvos rādītājus, lai novērtētu dažādo *Eurofisc* darbības jomu efektivitāti. Turklāt nav pieejami vispārēji statistikas dati par sniegtās atgriezeniskās saiknes savlaicīgumu.

Apmeklētajās dalībvalstīs veikto izlases pārbažu rezultāti rāda, ka lielākajai daļai šo dalībvalstu ir vajadzīgi vairāk nekā trīs mēneši, lai sniegtu atgriezenisko saikni par ienākošajiem krāpšanas signāliem. Daudzos gadījumos sniegtā informācija ir nepilnīga, un dažkārt tā netiek sniegta standarta formātā, tādējādi vēl vairāk paildzinot tās apstrādi.

Komisija sniedz vērtīgu palīdzību dalībvalstīm, taču neapmeklē tās.

Dalībvalstis un Komisija pārbauda un izvērtē to, kā darbojas administratīvās sadarbības pasākumi. Eiropas Savienības Palātas Komisija apkopo dalībvalstu pieredzi nolūkā uzlabot šo pasākumu norisi.

Saskaņā ar Palātas apsekojuma rezultātiem 25 respondenti no 28 uzskata, ka Komisija sniedz vērtīgu palīdzību dalībvalstīm. Komisija 2014. gadā 12. februārī publicēja savu ziņojumu par administratīvās sadarbības novērtējumu<sup>1</sup>. Komisija uzsvēra, ka dalībvalstis var efektīvi apkarot krāpšanu nodokļu jomā un nodokļu nemaksāšanu tikai tad, ja tās darbojas kopīgi, un ka tāpēc dalībvalstu nodokļu iestāžu administratīvās sadarbības uzlabošana ir galvenais mērķis.

Komisija savā ziņojumā uzsvēra jomas, kurās administratīvā sadarbība būtu jāpastiprina. “Kopumā jāsniedz ātrāka atbilde uz informācijas pieprasījumiem, jo novēlotas atbildes ir aktuāla problēma; atgriezeniskā saikne, kas sniegta spontāni vai pēc pieprasījuma, ir pieeja, kura jāveicina saistībā ar labu sadarbību un paraugpraksi, jo tas ir labākais veids, kā informēt nodokļu iestāžu amatpersonas, ka viņu veiktais darbs (noteiktā mērā) ir bijis derīgs”.

Komisijas ziņojums cita starpā bija balstīts uz aptaujas anketu, ko tā nosūtīja dalībvalstīm. Tomēr laikposmā no ziņojuma publicēšanas līdz šai revīzijai nav apmeklēta neviena dalībvalsts. Neapmeklējot dalībvalstu nodokļu iestādes uz vietas, Komisija nevar pilnībā noskaidrot, kā faktiski tiek īstenoti administratīvās sadarbības pasākumi, un līdz ar to nevar efektīvi uzlabot to darbību.

Dalībvalstis neapmainās ar informāciju, ko tās saņem no trešām valstīm.

ES tiesību aktā paredzēts: kad dalībvalsts kompetentā iestāde saņem informāciju no trešās valsts, minētā iestāde var nodot informāciju to dalībvalstu kompetentajām iestādēm, kuras tā varētu interesēt, un jebkurā gadījumā – visiem, kas to pieprasa.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> COM(2014) 71 final, 12.2.2014.

<sup>2</sup> Padomes Regula (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams: <https://lv.vlex.com/vid/padomes-oktobris-anas-anu-pievienot-bas-223040550>

Tikai 13 respondenti uzskata, ka dalībvalstis izmanto šo iespēju, lai apmainītos ar informāciju, ko tās saņem no trešām valstīm. Deviņi respondenti arī ierosināja noslēgt savstarpējās palīdzības nolīgumu PVN jomā ar Amerikas Savienotajām Valstīm, un astoņi respondenti ierosināja slēgt nolīgumus ar Turciju un Ķīnu; tas apstiprina šādas informācijas lielo nozīmi.

Trešo valstu informācija ir īpaši svarīga, lai iekasētu PVN par digitālajiem pakalpojumiem un nemateriālām precēm, ko Eiropas patērētājiem piegādā no attāliem reģioniem, kad nav piegādātāja tiešas vai netiešas fiziskas klātbūtnes patērētāja jurisdikcijā. Tiesību akti e-komercijas jomā atbilst labākajai starptautiskajai praksei, taču to īstenošana ir sarežģīta.

Pakalpojumu un nemateriālo preču attālināta piegāde rada problēmas PVN sistēmās, jo bieži vien par šādām piegādēm PVN netiek iekasēts vai arī tiek iekasētas nesamērīgi mazas summas. Eiropas Savienība elektroniski sniegtiem pakalpojumiem un nemateriālu preču pārrobežu piegādēm galapatērētājiem, proti, no uzņēmuma patērētājam (*B2C*), piemēro galamērķa valsts principu saskaņā ar labāko starptautisko praksi, ko atzinusi ESAO.

Galamērķa valsts princips nozīmē to, ka tādu pāri robežām piegādātu pakalpojumu un nemateriālo preču patēriņa vietai, ko veic no attāla reģiona privātajam saņēmējam, kas nav attiecīgās valsts rezidents, jābūt jurisdikcijai, kas ir saņēmēja pastāvīgā dzīvesvieta.

- ESAO publikācija “Patēriņa nodokļa piemērošana pārrobežu pakalpojumiem un nemateriālajam īpašumam e-komercijas jomā”, 2001. Gads<sup>1</sup>.

Noteikumu par e-komerciju piemērošana ir sarežģīta un PVN iekasēšana ir apdraudēta, ja dalībvalstīm trūkst informācijas par *B2C* pakalpojumiem un nemateriālu īpašumu, kas piegādāts no trešām valstīm, izmantojot internetu. Saskaņā ar Vācijas Revīzijas palātas sniegto informāciju<sup>2</sup>. Vācijā iekasētais PVN saistībā ar *B2C* e-pakalpojumu piegādēm no trešām valstīm **2011. gadā bija tikai 23,7 miljoni EUR** un 2012. gadā samazinājās līdz 22,8 miljoniem EUR, **lai gan e-komercijas jomā ir vērojama strauja izaugsme**. Tādēļ **Vācijas Augstākā revīzijas iestāde** secināja, ka ir daudz neregistrētu tirgotāju.

Administratīvās, tiesu un tiesībsardzības iestādes savstarpēji nesadarbojas, un to kompetences cīņā pret krāpšanu PVN jomā pārklājas.

Krāpšana PVN jomā bieži vien ir saistīta ar organizēto noziedzību. Ienākumi, ko nodrošina “pazudušā tirgotāja” krāpnieciskā darbība Kopienā, parasti tiek ieguldīti citās

<sup>1</sup> **Padomes Regula (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā** [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams: <https://lv.vlex.com/vid/padomes-oktobris-anas-anu-pievienot-bas-223040550>

<sup>2</sup> Bundesrechnungshof, 2013 Bemerkungen – Weitere Prüfungsergebnisse Nr. 11 “Ausländische Internetanbieter zutreffend besteuern”.

noziedzīgās darbībās. Tāpēc jāpieņem kopīga daudznazaru pieeja, lai cīnītos pret krāpšanu PVN jomā Kopienā. Saskaņā ar **Eiropola** pārstāvju sniegto informāciju<sup>1</sup> tiek lēsts, ka PVN ieņēmumu zaudējumus 40–60 miljardu EUR apmērā ik gadu rada organizētās noziedzības grupējumi un ka 2 % no šiem grupējumiem ir atbildīgi par 80 % no “pazudušā tirgotāja” krāpnieciskās darbības Kopienā (**MTIC**).

**Eiropadome** ir vairākkārt norādījusi uz sadarbības trūkumu administratīvo, tiesu un tiesībsardzības iestāžu starpā. Tā ir problēma, kas traucē efektīvi cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā.

Nenotiek datu apmaiņa muitas un nodokļu iestāžu, policijas un kriminālvajāšanas iestāžu starpā. Netiek īstenota integrēta politika vai stratēģija ES līmenī attiecībā uz krāpšanas izmeklēšanu un vainīgo saukšanu pie atbildības. Bieži vien tiesībsardzības un tiesu iestādes strādā neatkarīgi, un nereti tās šajā darbā neiesaista visas attiecīgās iestādes.

Eiropadome ir izveidojusi Muitas sadarbības jautājumu darba grupu (**CCWP**). Šī ekspertu darba grupa veic darbu saistībā ar operatīvo sadarbību dalībvalstu muitas administrāciju starpā, lai palielinātu to tiesībsardzības spējas un jo īpaši, lai noteiktu, kādi jauni modeļi nepieciešami sadarbībai muitas un citu aģentūru starpā un kopīgu muitas operāciju īstenošanai.<sup>2</sup>

Darba grupa konstatēja, ka sadarbība muitas un policijas starpā, kā arī sadarbība muitas un nodokļu iestāžu starpā ir diezgan laba, taču joprojām ir vairāk šķēršļi, kas traucē sadarbībai. Būtiskākie šķēršļi ir informācijas apmaiņas ierobežojumi, strukturētu sistēmu un sasaistītu datubāzu trūkums, kā arī tas, ka informācija netiek sniegta savlaicīgi vai tā ir sliktas kvalitātes un trūkst atbilstīgas atgriezeniskās saiknes. Ziņojumā uzsvērts arī, ka atkartojas funkciju pārklāšanās un dublēšanās risks.

Visas dalībvalstis nepiedalās visās *Eurofisc* darbības jomās. Trešā darbības joma attiecas uz “pazudušā tirgotāja” krāpniecisko darbību Kopienā (**MTIC**) saistībā ar **importu saskaņā ar 42. muitas procedūru**. Tajā ir iesaistījušās divdesmit divas dalībvalstis, taču aktīvākas dalībnieces ir drīzāk nodokļu iestādes, nevis muitas iestādes.<sup>3</sup> No piecām apmeklētajām dalībvalstīm tikai Ungārijas un Itālijas muitas iestādes piedalās trešajā darbības jomā.

Eiropas Savienības Revīzijas Palātas veiktās revīzijas laikā tika konstatēts arī, ka **Vācijas un Apvienotās Karalistes** muitas iestādes nenosūta datus par importu saskaņā ar 42.

---

<sup>1</sup> Carlo Van Heuckelom paziņojums konferencē par krāpšanu PVN jomā, ko Eiropas Parlamenta ēkā Briselē 2015. gada 4. februārī rīkoja Eiropas Parlamenta deputāte Ingeborg Grässle un Eiropas Parlamenta deputāts Benedek Javor [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.] Pieejams: <http://antikorupcio.hu/en/vat-fraud-in-the-eu-member-states/>

<sup>2</sup> Eurojust stratēģiskā sanāksme par krāpšanu PVN jomā 2011. gada martā, sk. Padomes 2011. gada 17. jūnija dokumentu nr. 11570/11

<sup>3</sup> CCWP ziņojumā ierosināts muitas iestādēm aktīvāk piedalīties Eurofisc trešajā darbības jomā. Sk. Padomes 2015. gada 20. marta dokumentu Nr. 16071/1/14. -neatrod

muitas procedūru nodokļu iestādēm un ka tirgotāji Vācijā, Itālijā un Apvienotajā Karalistē PVN kopsavilkuma paziņojumā atsevišķi neziņo par piegādēm Kopienas iekšienē, ko veic pēc importa saskaņā ar 42. muitas procedūru.

Datu apmaiņas trūkums muitas un nodokļu iestāžu, kā arī policijas un tiesībsardzības iestāžu starpā mazina efektivitāti cīņā pret krāpšanu. Beļģijai izdevās samazināt ar krāpšanu saistītos zaudējumus par 85 % tikai divu gadu laikā, pieņemot kopīgu pieeju attiecībā uz labāku sadarbību iestāžu starpā, kas ļāva aktīvi vērsties pret krāpšanas organizatoriem, nevis “pazudušajiem tirgotājiem”.<sup>1</sup>

### **Eiropolam un OLAF nav pieejami VIES un Eurofisc dati**

Nedz Eiropolam, nedz arī OLAF nav pieejami Eurofisc dati. Dalībvalstis atsaucas uz Regulas Nr. 904/2010 35. un 55. pantu, kā arī uz dalībvalstu slepenības noteikumiem nodokļu jomā, lai liegtu šādu piekļuvi. Eurofisc pirmā līdz trešā darbības joma ietver datu apmaiņu. Eurofisc ceturtā darbības joma datu apmaiņu neietver – tā ir krāpšanas novērošanas centrs, kura darbības ietvaros novēro tendences krāpšanas jomā. Lai gan datu apmaiņa netiek veikta, Eiropolam un OLAF šī informācija nav pieejama. Gan Eiropolam, gan arī OLAF ir liegta pieeja arī VIES.

Lai gan šāds pieejas liegums atbilst regulas noteikumiem, tas mazina Eiropola un OLAF spēju cīnīties pret krāpšanu PVN jomā, identificējot un likvidējot organizētās noziedzības grupējumus, kas atbildīgi par “karuseļveida” krāpšanu, un pat to spēju novērtēt patieso ietekmi, kāda ir krāpšanai PVN jomā Kopienā.

Kompetenču pārklāšanās, kā arī efektīvas sadarbības un informācijas apmaiņas trūkums administratīvo, tiesu un tiesībsardzības iestāžu starpā gan dalībvalstu, gan arī starptautiskā līmenī traucē cīņai pret krāpšanu PVN jomā Kopienā. 2013. gadā sadarbība Eiropola, Eurojust un OLAF starpā tika raksturota kā “samezglots tīkls”, kas veicina saskaņotas rīcības trūkumu krāpšanas apkarošanā.<sup>2</sup>

**EMPACT** ir laba iniciatīva, taču tās ilgtspēja ir apdraudēta

**ES 2010. gadā izveidoja daudzgadu politikas ciklu cīņai pret smagu starptautisko un organizētu noziedzību**<sup>3</sup>, nosakot šādus mērķus:

---

<sup>1</sup> Avots: Ondersteuningscel (BTW fraude) – Cellule de soutien (Fraude TVA). Sk. “Rapport annuel des Finances 2003”. Sk. arī “Fraude intracommunautaire à la TVA. Audit de suivi réalisé en collaboration avec les cours des comptes des Pays-Bas et d’Allemagne. Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants”. Briselē, 2012. gada septembrī.

<sup>2</sup> Apvienotās Karalistes parlamenta Lordu palātas Eiropas Savienības lietu komitejas 2012.–2013. gada sesijas 12. ziņojums “Cīņa pret krāpšanu Eiropas Savienības finanšu jomā”.

<sup>3</sup> Projekts Padomes Secinājumiem par ES politikas cikla izveidi un īstenošanu organizētas un smagas starptautiskas noziedzības jomā, dokuments nr. 15358/10 COSI 69 ENFOPOL 298 CRIMORG 185 ENFOCUSTOM 94

a) efektīva sadarbība dalībvalstu tiesībsardzības aģentūru, ES iestāžu, ES aģentūru un citu organizāciju starpā; kā arī

b) saskaņota un stingra operatīvā darbība, vēršoties pret aktuālākajiem noziedzības draudiem, ar kuriem saskaras ES.

Pamatojoties uz **Eiropola** sagatavoto apdraudējumu novērtējumu, dalībvalstu pārstāvji noteica deviņas prioritārās jomas, tostarp krāpšana saistībā ar akcīzes nodokli un “pazudušā tirgotāja” krāpnieciskā darbība Kopienā. Attiecībā uz katru prioritāro jomu Padome sagatavoja daudzgadu **stratēģisko plānu**, kas aptvēra laikposmu **no 2014. līdz 2017. gadam**. Plāna mērķis ir mazināt to **organizētās noziedzības grupējumu (ONG)** un to speciālistu spējas, kas iesaistīti krāpšanā saistībā ar akcīzes nodokli un “pazudušā tirgotāja” krāpnieciskajā darbībā Kopienā.

**Plānā 2014. – 2017. gadam** bija minētas desmit iespējamie apdraudējumi. Šajā plānā bija ne tikai uzsvērts **ONG** augstais speciālo zināšanu un elastīguma līmenis, bet arī norādīts uz sistemātiskas sadarbības trūkumu tiesībsardzības iestāžu un nodokļu iestāžu starpā **dalībvalstu un ES līmenī**. Plānā bija minēti arī juridiskie šķēršļi, kas liedz apmainīties ar informāciju Eiropola un *Eurofisc* pārstāvēto dalībvalstu starpā.

Plānā bija noteikti seši stratēģiskie mērķi. Viens no šiem mērķiem attiecas uz pieejamās izlūkošanas informācijas apmaiņu ES līmenī par ONG, kas rada lielāko apdraudējumu. Minētās darbības pārklājas ar informācijas apmaiņu par augsta riska uzņēmumiem, ko veic *Eurofisc* pirmās darbības jomas ietvaros. Turklāt *SCAC* sanāksmes laikā dažas dalībvalstis iebilda pret to, ka *Fiscalis* projektu grupas nr. 82 izstrādāto Labas prakses rokasgrāmatu cīņā pret krāpšanu saistībā ar PVN Kopienā pilnā apmērā izmanto tiesībsardzības iestādes, jo lielākā daļa rokasgrāmatas nodaļu ir piemērotas nodokļu administrācijām, nevis tiesībsardzības iestādēm. Lai noteiktu, cik lielā mērā sasniegts katrs no mērķiem, Eiropas daudznozaru platformas pret noziedzības draudiem (*EMPACT*) ietvaros tika izstrādāti vairāki operatīvie rīcības plāni (ORP). Dalībvalstīm bija jāfinansē 2014. gada operatīvā rīcības plāna darbības no valsts budžeta. Progresu ziņojumi par operatīvo rīcības plānu 2014. gadam rāda, ka no 11 operatīvajām darbībām 2 nebija pabeigtas un finansējuma trūkuma dēļ tika atliktas uz 2015. gadu. Finansējuma trūkums apdraud *EMPACT* mērķu sasniegšanu un operatīvo rīcības plānu īstenojamību.

Komisija 2015. gadā piešķīra septiņus miljonus EUR Eiropolam operatīvo darbību finansēšanai 2015. un 2016. gadā. Taču, tā kā šis finansējums paredzēts deviņām prioritārajām jomām, nav zināms, vai tas nodrošinās *EMPACT* finansiālo ilgtspēju prioritārajā jomā, kas skar “pazudušā tirgotāja” krāpniecisko darbību Kopienā.

Dalībvalstis neatbalsta priekšlikumus iekļaut PVN direktīvas par finanšu interešu aizsardzību un regulas par Eiropas Prokuratūras izveidi darbības jomā visu dalībvalstu eksperti 2011. gada martā *Eurojust* rīkotā sanāksmē aicināja īstenot efektīvāku sadarbību administratīvo, tiesu un tiesībaizsardzības iestāžu starpā dalībvalstu un starptautiskā līmenī<sup>1</sup>. Eiropadome ieteica izstrādāt noteikumus par ekskluzīvu jurisdikciju attiecībā uz krāpšanu PVN jomā Kopienā vai uzticēt izmeklēšanu un lietas ierosināšanu par šādiem noziegumiem **Eiropas Prokuratūrai (EPPO)**

Tomēr lielākā daļa dalībvalstu iebilst pret Komisijas priekšlikumu iekļaut PVN jautājumu direktīvas par cīņu pret krāpšanu<sup>2</sup> vai regulas, ar ko izveido **Eiropas Prokuratūru**, darbības jomā. PVN izslēgšana no šo priekšlikumu darbības jomas būtu liels solis atpakaļ, jo, kā nesen atgādināja **Eiropas Savienības Tiesa (lieta C-105/14, 8.9. 2015., *Taricco*)**, pašreizējais tiesiskais regulējums ietver krāpšanu PVN jomā, proti, **PIF konvencijā**<sup>3</sup>, kura direktīvai par cīņu pret krāpšanu jāaizstāj. Turklāt neviens sekundārais tiesību akts **nepiešķir tiesības OLAF veikt izmeklēšanu PVN jomā**.

Eiropas Revīzijas Palātas Komisija uzskata, ka detalizēti pasākumi saistībā ar pārbaudēm attiecīgo Savienības tiesību aktu īstenošanai ir dalībvalstu atbildība. Komisija ir vispārēji vērsusi dalībvalstu uzmanību uz to, ka efektīvas pārbaudes attiecībā uz PVN iekasēšanu ir svarīgas.

Komisija norāda, ka dalībvalstīs ir pieejama ļoti ierobežota informācija par to, kāds ir ar PVN saistītās krāpšanas apmērs Kopienā. Tikai dažās valstīs tiek aprēķināts krāpšanas apmērs Kopienā; un pat šīs valstis npublicē izmantoto metodoloģiju, un aprēķini ir lielākoties konfidenciāli.

Komisija ir veikusi īpašas darbības, lai uzlabotu aprēķinus:

– Komisijas dienesti (*Eurostat* un Nodokļu politikas un muitas savienības ĢD) strādā pie saprašanās memoranda, lai labāk noteiktu nākotnes sadarbības jomas ar mērķi **izpētīt** datus un metodes nodokļu iztrūkuma aprēķiniem un citu rādītāju aprēķiniem attiecībā uz nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

– Nodokļu iztrūkuma projekta grupa tika izveidota saskaņā ar programmu “**Fiscalis 2020**”<sup>4</sup>, lai apvienotu zināšanas un apmainītos ar informāciju par nodokļu iztrūkuma aprēķina

<sup>1</sup> Eurojust stratēģiskā sanāksme par krāpšanu PVN jomā 2011. gada martā, sk. ES Padomes 2011. gada 17. jūnija dokumentu Nr. 11570/11.

<sup>2</sup> Komisijas 2012. gada 11. jūlija paziņojums “Priekšlikums Eiropas Parlamenta un Padomes direktīvai par cīņu pret krāpšanu, kas skar Savienības finanšu intereses, izmantojot krimināltiesības”, COM (2012) 363 final.

<sup>3</sup> 1995. gada 26. jūlija Konvencija par Eiropas Kopienu finansiālo interešu aizsardzību un tās divi protokoli (Padomes 1997. gada 19. jūnija akts un Padomes 1996. gada 27. septembra akts).

<sup>4</sup> Eiropas Komisija, “Pētījums par PVN iztrūkuma aprēķināšanu un analīzi Eiropas Savienības dalībvalstīs. 2015. gada ziņojums” [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.]. Pieejams: ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/publications/studies/index\\_en.ht](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/studies/index_en.ht))

metodoloģiju. Līdz ar to tiek ņemti vērā arī ar nodokļu jomā īstenotās krāpšanas aprēķinu saistītie aspekti.

Katru gadu Komisija pieprasa datus par administratīvās sadarbības guvumiem un rezultātiem, izmantojot statistikas modeli.

Komisija aplūko šīs problēmas savos novērtējuma ziņojumos, kas tiek prezentēti dažādos forumos, kuros tā turpina mudināt dalībvalstis un aicināt tās uzlabot atbilžu savlaicīgumu un *VIES* datu uzticamību. Turpmākajos ziņojumos Komisija plāno veikt pēcpārbaudi saistībā ar saviem ieteikumiem un programmas “*Fiscalis*” projekta grupu ieteikumiem.

Pēc Komisijas iniciatīvas Nodokļu iztrūkuma projekta grupa tika izveidota saskaņā ar programmu “*Fiscalis 2020*”, lai apvienotu zināšanas un veiktu informācijas apmaiņu par nodokļu iztrūkuma aprēķina metodoloģiju. Šī projekta grupa arī apsver ar nodokļu jomā īstenotās krāpšanas aprēķinu saistītos aspektus.

Dalībvalstīs ir pieejama ierobežota informācija par to, kāds ir ar PVN saistītās krāpšanas apmērs Kopienā. Tās dažas valstīs, kurās tiek aprēķināts krāpšanas apmērs Kopienā, parasti nepublicē aprēķinus, un izmantotā metodoloģija ir lielākoties konfidenciāla.

**Pētījumos izmantotā metodoloģija** ir balstīta uz lejupēju pieeju, jo **Komisijai** nav piekļuves datiem, ko varētu izmantot aprēķiniem, pamatojoties uz augšupēju pieeju. Lejupējas pieejas trūkums ir tas, ka rezultātus nav iespējams sadalīt atbilstoši rūpniecības nozarēm vai citiem kritērijiem (piemēram, krāpšanai).

Komisija uzskata, ka jārod līdzsvars starp atbilžu savlaicīgumu un to kvalitāti. Tomēr Komisija jau ir sākusi risināt šo problēmu ar dalībvalstīm un izteikusi aicinājumu dalībvalstīm ar lielāko kavētu atbilžu skaitu uzlabot situāciju.

Komisijai nav piekļuves operatīvajiem datiem, ko dalībvalstis sniedz citu dalībvalstu kompetentajām iestādēm, izmantojot *VIES*, un tas ierobežo Komisijas iespējas uzraudzīt šādu pasākumu uzlabošanu.

Komisija apsver iespēju veikt mērķtiecīgas vizītes dalībvalstīs, lai novērtētu ES administratīvās sadarbības pasākumu ieviešanu valstu līmenī, ņemot vērā nākamos ziņojumus.

Komisija uzskata, ka jaunajai darbības rezultātu novērtēšanas sistēmai, ko īstenoja 2014. gada aprīlī līdz ar jauno programmas “*Fiscalis 2020*” versiju, būtu jāveicina programmas un tās darbību uzraudzība. Datim, kas savākti programmas darbības laikā, būtu jānodrošina labāks pamats programmas efektivitātes novērtēšanai un noteikšanai.

Komisija uzskata, ka detalizēti pasākumi saistībā ar pārbaudēm attiecīgo Savienības tiesību aktu īstenošanai ir dalībvalstu atbildība. Tas ietver sadarbības organizēšanu starp valsts

muitas un nodokļu iestādēm. Komisija pievērsīs dalībvalstu uzmanību tam, cik svarīgi ir, lai informācija, kuru deklarētāji norāda muitas deklarācijas 44. ailē, būtu pilnīga un pareiza.

Komisija uzsver, ka, lai gan pārāk zemas vērtības noteikšana rada nopietnas problēmas saistībā ar muitas nodokļu iekasēšanu, ar šādu pārāk zemas vērtības noteikšanu saistītie PVN zaudējumi preču importa brīdī ir konkrēti tikai tad, kad importētājam nav pilnīgu tiesību atskaitīt iepriekš aprēķināto PVN. Citos gadījumos PVN ir starpposma aprēķins un tiek aprēķināts, izmantojot vēlāko pārdošanas cenu, t. i., sākotnējā muitas vērtība importēšanas brīdī vairs nav būtiska saistībā ar maksājamo PVN. Komisija atzīst, ka preces (piemēram, tekstilizstrādājumi un apavi) var tikt novirzītas uz importējošās dalībvalsts nelikumīgo tirgu.

Komisija ir vispārēji vērsusi dalībvalstu uzmanību uz to, cik svarīgi ir efektīvi īstenot Savienības tiesību aktus, lai iekasētu PVN. Saistībā ar iespējamiem neatbilstības gadījumiem attiecīgi tiks veikta pēcpārbaude.

Komisija stingri uzskata, ka vienkāršota nodokļu reģistrācijas un maksāšanas sistēma, piemēram, vienas pieturas mini shēma, ir būtiska, lai nodrošinātu nodokļu piemērošanu nerezidentu piegādātājiem. Šāda sistēma nozīmē, ka atbilstības pārbaudes iespējams sākotnēji piemērot neregistrētiem uzņēmumiem (izmantojot vienas pieturas mini shēmu vai tieši reģistrēts galamērķa valstī).

Komisija atgādina, ka tā ir ierosinājusi izveidot Eiropas Prokuratūru, kuras uzdevums būtu izmeklēt un uzsākt kriminālvajāšanu attiecībā uz krāpšanu, kas skar ES budžetu. Ierosinātā regula par Eiropas Prokuratūras izveidi pašlaik tiek apspriesta ES Padomē.

Komisija atbalsta, ka Eiropalam un *OLAF* tiek piešķirta piekļuve *VIES* un *Eurofisc* datiem, kas ir būtisks instruments, kurš abām organizācijām ļautu labāk izpildīt savu uzdevumu – atbalstīt dalībvalstu veikto izmeklēšanu – un *OLAF* gadījumā ļautu veikt ar PVN saistītas krāpšanas izmeklēšanu Kopienā.

Daudzgaļu stratēģiskajā plānā, kas attiecas uz ES prioritāti noziedzības novēršanas jomā “Krāpšana saistībā ar akcīzes nodokli un “pazudušā tirgotāja” krāpnieciskajām darbībām Kopienā (*MTIC*)”, īpaši norādīts, ka iespējamu neaizsargātību pret krāpšanu saistībā ar “pazudušā tirgotāja” krāpnieciskajām darbībām Kopienā (*MTIC*) rada tas, ka “trūkst sistēmiskas sadarbības starp tiesībsardzības iestādēm un nodokļu iestādēm valstu un ES līmenī”.

Attiecībā uz *OLAF* problēma drīzāk ir tas, ka trūkst skaidra juridiskā pamata un instrumentu, nevis tas, ka trūkst koordinācijas ar citām ES struktūrām<sup>1</sup>.

**Atklātie krāpnieciskie pārkāpumi:** 2016. gadā ir ziņots par 513 krāpnieciskiem pārkāpumiem ( 11 %). Tas ir par 32 % mazāk, ja salīdzina ar piecu gadu vidējo rādītāju

---

<sup>1</sup> Eiropas Revīzijas Palātas īpašais ziņojums 2015.gads

(749 pārkāpumi laikposmā no 2012. gada līdz 2016. gadam). Ietekmētā TPR summa, kas aplēsta un konstatēta 2016. gadā (83 miljoni euro, ir 15 %), ir par 30 % mazāka nekā piecu gadu vidējais rādītājs (119 miljoni euro).

**Atklātie un paziņotie ar krāpšanu nesaistītie pārkāpumi:** To pārkāpumu skaits, par kuriem nav ziņots kā par krāpnieciskiem, bija 4134, un tas ir par 9 % mazāks nekā piecu gadu vidējais rādītājs (4532 pārkāpumi attiecībā uz laikposmu no 2012. gada līdz 2016. gadam). Ietekmētā TPR summa, kas aplēsta un konstatēta, bija 454 miljoni euro, un tā par 28 % pārsniedz piecu gadu vidējo rādītāju (355 miljonus euro). Lai gan kopējais krāpniecisko un ar krāpšanu nesaistīto gadījumu skaits samazinājās no 5514 gadījumiem 2015. gadā līdz 4647 gadījumiem 2016. gadā (par 16 % mazāk), kopējās iesaistītās TPR summas pieauga no 445 miljoniem euro līdz 537 miljoniem euro (par 21 % vairāk).

#### **Eiropas Biroja krāpšanas apkarošanai gūtie rezultāti:**

*OLAF* sāka 40 izmeklēšanas par iespējamu izvairīšanos no importa nodevu maksāšanas. Tas pabeidza 30 izmeklēšanas un sniedza ES valstu muitas iestādēm 71 finanšu ieteikumu par nenomaksāto nodevu atgūšanu 103,7 miljonu euro vērtībā. ES valstu tiesu iestādēm tika nosūtīti astoņi ieteikumi par tiesvedības ierosināšanu<sup>1</sup>.

#### **Kopsavilkums:**

Kopumā izpētot maģistra darba 2. nodaļu pēc Eiropas Revīzijas Palātas datiem, un izpētot īpašo ziņojumu: “Ar PVN saistītās krāpšanas apkarošana Kopienā” autore secina, ka ES dalībvalstīs ir pieejama ļoti ierobežota informācija par to, kāds ir ar PVN saistītās krāpšanas apmērs Kopienā. Tikai dažās valstīs tiek aprēķināts krāpšanas apmērs Kopienā; un pat šīs valstis npublicē izmantoto metodoloģiju, un aprēķini ir lielākoties konfidenciāli. Līdz ar to Eiropadome ir vairākkārt norādījusi uz sadarbības trūkumu administratīvo, tiesu un tiesībsardzības iestāžu starpā. Tā ir problēma, kas traucē efektīvi cīnīties pret krāpšanu nodokļu jomā.

Administratīvās, tiesu un tiesībsardzības iestādes savstarpēji nesadarbojas, un to kompetences cīņā pret krāpšanu PVN jomā pārklājas.

Trešo valstu informācija ir īpaši svarīga, lai iekasētu PVN par digitālajiem pakalpojumiem un nemateriālām precēm, ko Eiropas patērētājiem piegādā no attāliem reģioniem, kad nav piegādātāja tiešas vai netiešas fiziskas klātbūtnes patērētāja jurisdikcijā.

Tā kā visa informācijas apmaiņa vairākkārt notiek digitāli, datu apmaiņas trūkums muitas un nodokļu iestāžu, kā arī policijas un tiesībsardzības iestāžu starpā mazina efektivitāti cīņā pret krāpšanu.

---

<sup>1</sup> Pieejams: [ec.europa.eu/.../rep/.../COM-2017-383-F1-LV-MAIN-PART-1.PDF](http://ec.europa.eu/.../rep/.../COM-2017-383-F1-LV-MAIN-PART-1.PDF)

Secināms ka, būtiskākie šķēršļi ir informācijas apmaiņas ierobežojumi, strukturētu sistēmu un sasaistītu datubāzu trūkums, kā arī tas, ka informācija netiek sniegta savlaicīgi vai tā ir sliktas kvalitātes un trūkst atbilstīgas atgriezeniskās saiknes. Ziņojumā uzsvērts arī, ka atkārtotas funkciju pārklāšanās un dublēšanās risks.

**2016.gadā** publicētajā PVN iztrūkuma ziņojuma konstatēts PVN iztrūkums **159,5 miljardu euro** apmērā. Saskaņā ar “Fiscalis” programmu tika izveidota ekspertu grupa, lai dalībvalstis varētu apmainīties ar paraugpraksi, nosakot PVN iztrūkumu, kas rādieskrāpšanas dēļ.

Vairums dalībvalstu ziņoja par pasākumiem, kas paredzēti, lai cīnītos pret krāpšanu muitas jomā. **Dānija un Francija** ziņoja par valsts risku analīzi, **Itālija un Portugāle** ziņoja par valsts muitas risku novērtējumu, savukārt **Austrija un Slovēnija** ziņoja par valsts muitas kontroles stratēģiju. **Bulgārija, Grieķija un Somija** ziņoja par pasākumiem, kas paredzēti cīņai pret organizēto noziedzību un finanšu noziegumiem, kā arī kontrabandas apkarošanai. **Bulgārija, Čehijas Republika, Īrija, Lietuva, Latvija un Polija** ziņoja par pasākumiem, kas paredzēti, lai cīnītos pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu PVN jomā.

### **3. NOZIEDZĪGU NODARĪJUMU PAR IZVAIRĪŠANOS NO PVN NOMAKSAS KVALIFICĒŠANA UN IZMEKLĒŠANA**

#### **3.1 Pētījuma bāze**

##### **Krimināllikuma 195.pants. Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšana**

- (1) Par noziedzīgi iegūtu finanšu līdzekļu vai citas mantas legalizēšanu —  
soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz trim gadiem vai ar īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas.
- (2) Par tādām pašām darbībām, ja tās izdarījusi personu grupa pēc iepriekšējas vienošanās, —  
soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz pieciem gadiem vai ar īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas.
- (3) Par šā panta pirmajā daļā paredzētajām darbībām, ja tās izdarītas lielā apmērā vai ja tās izdarījusi organizēta grupa, —  
soda ar brīvības atņemšanu uz laiku no trim līdz divpadsmit gadiem, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas, un ar probācijas uzraudzību uz laiku līdz trim gadiem vai bez tās.

##### **Krimināllikuma 218.pants.**

(1) *(Izslēgta ar 13.12.2012. likumu)*

- (2) Par izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, ja ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā,  
soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz četriem gadiem vai ar īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas un atņemot tiesības uz noteiktu vai visu veidu komercdarbību vai uz noteiktu nodarbošanos vai tiesības ieņemt noteiktu amatu uz laiku no diviem līdz pieciem gadiem.

- (3) Par šā panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, ja to izdarījusi organizēta grupa, soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz desmit gadiem, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas un atņemot tiesības uz noteiktu vai visu veidu komercdarbību vai uz noteiktu nodarbošanos vai tiesības ieņemt noteiktu amatu uz laiku no diviem līdz pieciem gadiem, un ar probācijas uzraudzību uz laiku līdz trim gadiem.

Pētījuma ietvaros analizēti **87 krimināllietu materiāli (skat. pielikumu), kurās saskaņā ar Krimināllikuma<sup>1</sup> (turpmāk arī KL) 195. pantu apsūdzētas 63 personas (58 vīrieši un 5 sievietes) un saskaņā ar KL 218. pantu – 83 personas (75 vīrieši un 8 sievietes).**<sup>2</sup>

Analizējamās krimināllietas izskatītas pirmās instances tiesā laika posmā no **2008. gada līdz 2013. gadam, attiecīgi 2008. gadā – 3 krimināllietas, 2009. gadā – 7, 2010. gadā – 14, 2011. gadā – 17, 2012. gadā – 41 un 2013. gadā – 5 krimināllietas.**

**Apelācijas kārtībā** tika pārsūdzēti 34 nolēmumi, 12 gadījumos pirmās instances tiesas spriedumi atstāti negrozīti, 8 gadījumos apelācijas instances tiesa pirmās instances tiesas spriedumu atcēla pilnībā sakarā ar procesuālo normu pārkāpumiem, pārējos gadījumos spriedumi atcelti daļā par notiesāšanu un attaisnošanu, daļā par soda noteikšanu, kā arī kaitējuma kompensācijas piedziņu. Savukārt tiesu nolēmumi kasācijas kārtībā pārsūdzēti 18 gadījumos, no tiem 9 nolēmumus Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments (turpmāk arī AT Senāta Krimināllietu departaments) atstāja negrozītus, 8 gadījumos tiesu nolēmumi atcelti un lieta nosūtīta jaunai izskatīšanai (procesuāli pārkāpumi, nodarījuma juridiskais izvērtējums, soda noteikšana), 1 gadījumā lietvedība izbeigta.

No **87 analizētajām krimināllietām 18 izskatītas, piemērojot Kriminālprocesa likuma<sup>3</sup> (turpmāk arī KPL) 499. pantu un neizdarot pierādījumu pārbaudi, 32 krimināllietas izskatītas vienošanās procesā.**

#### **KPL.499.pants. Pierādījumu pārbaudes neizdarīšana**

(1) Tiesa var pieņemt lēmumu par pierādījumu pārbaudes neizdarīšanu attiecībā uz visu apsūdzību vai tās patstāvīgu daļu tikai ar nosacījumu, ka:

- 1) apsūdzētais atzīst savu vainu visā viņam izvirzītajā apsūdzībā vai attiecīgā tās daļā;
- 2) tiesai pēc lietas materiālu pārbaudes nav šaubu par apsūdzētā vainu;
- 3) apsūdzētais, bet obligātās aizstāvības gadījumos arī viņa aizstāvis un pārstāvis, piekrīt šādas pārbaudes neizdarīšanai.

(2) Pirms izlemt jautājuma par pierādījumu pārbaudes neizdarīšanu, tiesa noskaidro prokurora, personas, kas īsteno aizstāvību, cietušā un viņa pārstāvja, un kriminālprocesā aizskartā mantas īpašnieka, kura mantai uzlikts arests, viedokli par to, kā arī izskaidro viņiem pierādījumu pārbaudes neizdarīšanas procesuālo būtību un sekas. Ja apsūdzētais nepiekrīt tikai kaitējuma kompensācijas apmēram un ja šis apmērs neietekmē noziedzīgā nodarījuma juridisko kvalifikāciju, tiesa var veikt pierādījumu pārbaudi tikai jautājumā par kompensācijas apmēru.

<sup>1</sup> Krimināllikums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, Nr.199/200, 1998, 8. jūl.

<sup>2</sup> Saskaņā ar KL 195. un 218. pantu apsūdzēto personu skaits nesakrīt ar analizējamajās krimināllietās apsūdzēto personu kopskaitu (124), jo virknē gadījumu apsūdzētajiem inkriminēti abi šie panti.

<sup>3</sup> Kriminālprocesa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, Nr.74, 2005, 11. maijs.

(2<sup>1</sup>) Ja kriminālprocesā aizskartais mantas īpašnieks, kura mantai uzlikts arests, nepiekrīt pieņemumam par mantas noziedzīgo izcelsmi un tas neietekmē noziedzīgā nodarījuma juridisko kvalifikāciju, tiesa var veikt pierādījumu pārbaudi tikai jautājumā par rīcību ar mantu.

(3) Pēc tam, kad pieņemts lēmums par pierādījumu pārbaudes neizdarīšanu, tiesa pārbauda apsūdzētā personu raksturojošos datus un pāriet pie tiesas debatēm.

(4) Pēc tiesas debatēm tiesa noklausās apsūdzētā pēdējo vārdu, taisa un pasludina spriedumu. Šādu spriedumu apelācijas kārtībā var pārsūdzēt tikai daļā par tiesas piespriesto sodu, kompensāciju, rīcību ar mantu vai sakarā ar pieļautiem procesa pārkāpumiem.

42 personas apsūdzētas viena, galvenokārt KL 218. pantā paredzētā noziedzīgā nodarījuma izdarīšanā, savukārt 82 personas apsūdzētas divu un vairāk noziedzīgu nodarījumu izdarīšanā, kas veido noziedzīgu nodarījumu kopību. Apmēram 96 personas sauktas pie kriminālatbildības kā noziedzīgu nodarījumu izdarītāji un 28 personas kā līdzdalībnieki, galvenokārt kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas organizētāji – 15 personas, 12 personas kā šā noziedzīgā nodarījuma atbalstītāji, un viena persona kā uzskūditāja uz šo noziedzīgo nodarījumu un tā atbalstītāja.

Kvalifikācijas jautājumi saistībā ar noziedzīgu nodarījumu kopības veidošanu, dalību un līdzdalību un citi ar analizējamo krimināltiesību normu piemērošanu saistītie jautājumi tiks analizēti turpmākajā pētījuma satura izklāstā.

Pētījuma gaitā analizētajos tiesu nolēmumos personas pie kriminālatbildības sauktas par **KL 218. pantā paredzēto noziedzīgo nodarījumu panta redakcijā, kas bija spēkā līdz 2013. gada 1. aprīlim**, kad nodarījuma pamatsastāvu veidoja izvairīšanās no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, kas izdarīts atkārtoti gada laikā. Savukārt kvalificētu sastāvu veidoja zaudējumu nodarīšana valstij vai pašvaldībai lielā apmērā (panta otrā daļa), bet sevišķi kvalificētu sastāvu – šā panta otrajā daļā paredzētās darbības, ja tās izdarījusi organizēta grupa (panta trešā daļa). Visām personām, kuras apsūdzētas saskaņā ar KL 218. pantu, inkriminēta tā otrā daļa, norādot uz zaudējuma nodarīšanu valstij lielā apmērā, kas tika klasificēts kā mazāk smags noziegums. Šāda nodarījuma kvalifikācija saglabāta KL 218. panta otrajā daļā arī pēc šajā krimināltiesību normā **2012. gada 13. decembrī** izdarītajiem grozījumiem,<sup>1</sup> tikai ar piebildi, ka saskaņā ar KL 7. panta ceturto daļu tas atzīstams par smagu noziegumu.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, Nr.202, 2012, 27.dec.

<sup>2</sup> Ņemot vērā KL 7. pantā doto noziedzīgo nodarījumu klasifikāciju, turpmāk KL 218. panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums tiks apzīmēts kā noziegums.

Saskaņā ar KL 1. panta pirmo daļu pie kriminālatbildības saucama un sodāma persona, kura ir vainīga noziedzīga nodarījuma izdarīšanā, tas ir, kura ar nodomu (tīši) vai aiz neuzmanības izdarījusi šajā likumā paredzētu nodarījumu, kam ir visas noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes. Kā norāda profesors **Uldis Krastiņš**, ar noziedzīga nodarījuma sastāvu (*corpus delicta*) krimināltiesībās saprot „Krimināllikumā paredzēto visu objektīvo un subjektīvo pazīmju kopumu, kas ir nepieciešams un pietiekams, lai kādu darbību vai bezdarbības aktu atzītu par noteikta veida noziedzīgu nodarījumu.”<sup>1</sup> Noziedzīga nodarījuma sastāvs ir kvalifikācijas juridiskais pamats, noziedzīga nodarījuma sastāva objektīvo pazīmju (objekts un objektīvā puse) un subjektīvo pazīmju (subjekts un subjektīvā puse) precīza konstatēšana ir pamats izdarītā nodarījuma pareizai juridiskai izvērtēšanai un noziedzīgo nodarījumu nošķiršanai, kas ir aktuāli arī šā pētījuma ietvaros.

### **3.2 Izvairšanās no PVN nomaksas objektīvās pazīmes un kriminālatbildība**

No 2012.gadā **Eiropas Komisijas veiktā pētījuma**<sup>2</sup> rezultātiem secināms, ka **Latvija ir starp lielākajiem neiekasētā PVN zaudētājiem**. Saskaņā ar **D.Melča** pētījuma rezultātiem Latvija ar 0,9 miljardu eiro zaudējumiem PVN jomā **2011.gadā**, ierindojoties starp proporcionāli lielākajiem zaudētājiem starp ES valstīm<sup>3</sup>. Saskaņā ar laikraksta Dienas Bizness resursa rīcībā esošo informāciju ņemot vērā pētījumā ietverto dinamiku, īpaši zaudējumi palielinājušies **Spānijā, Latvijā, Īrijā, Portugālē un Slovākijā**, bet galvenais iemesls, kāpēc valsts budžetā netiek saņemts maksājamais PVN, ir PVN krāpšana, kas aizņem trešdaļu no visiem valstī izdarītajiem noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā<sup>4</sup>. Par krāpšanu, t.sk. PVN jomā, kriminālatbildība ir paredzēta **Krimināllikuma 177.pantā**.

Kā rāda **Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) statistika par 2013.gadā VID Finanšu policijas pārvaldes uzsākto kriminālprocesu skaitu**<sup>5</sup>, par vēl vienu Latvijā izplatītu smagu noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā, ar kuru valstij regulāri tiek nodarīts būtisks kaitējums, var uzskatīt izvairšanos no nodokļu nomaksas, par kuru kriminālatbildība ir paredzēta Krimināllikuma 218.pantā. Izvairšanas lielākoties tiek veikta no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN). Tas ir skaidrojams ar to, ka PVN ir liela nozīme valsts ekonomikā, jo tas atspoguļo valsts iekšējo kopproduktu. No PVN rādītājiem un godīgas

<sup>1</sup> Krastiņš, U., Liholaja, V., Niedre, A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 68. lpp.

<sup>2</sup> Pieejams: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-844\\_lv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-844_lv.htm) - aplūkots 20.05.2018.

<sup>3</sup> Melķis, D., Nodokļos zaudēti simtiem miljardi// Db.lv biznesa portāls, 2013.gada 23.septembrī. Pieejams: <http://www.db.lv/nodokli/nodokli/nodoklos-zaudeti-simtiem-miljardi-401695> – aplūkots 20.05.2018.

<sup>4</sup> Dienas bizness. Pieejams: <http://rus.db.lv/nachalo/nalogi/latvija-terjaet-ogromnye-summy-na-nds-55093> izmantots 20.05.2018.

<sup>5</sup> Finanšu policija: noziedzīgo grupējumu aizstāvji ir Latvijā pazīstami advokāti. BNS, 2013.gada 16.oktobrī. Pieejams: <http://www.bns.lv/> – izmantots 20.05.2018.

attieksmes pret PVN nomaksu ir atkarīga valsts budžeta pildīšana un sabiedrības labklājība. Savukārt PVN nesaņemšana nodara valsts budžetam būtisku kaitējumu. Noziedzīgs nodarījums PVN jomā atšķiras no nodokļu pārkāpuma ar īpašu šā kaitīgumu, kura sekas ir sociālajām vajadzībām paredzēto līdzekļu trūkums, kā arī valsts ekonomikas rādītāju lejupslīde. Tieši šīs būtiskas ietekmes uz valsts ekonomikas stabilitāti un sabiedriskās bīstamības dēļ likumdevējs ir paredzējis kriminālatbildību par izvairīšanos no nodokļu nomaksas un krāpšanu.

**Plašsaziņu līdzekļos** regulāri izskan viedoklis, ka par noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā vēl neviena persona nav sodīta ar brīvības atņemšanu un mantas konfiskāciju, kā arī kopumā sabiedrības attieksme pret šādiem noziedzīgiem nodarījumiem nav nosodoša, kas veicina šo noziedzīgu nodarījumu un to dalībnieku īpatsvara palielināšanos. Vērtējot šādas sabiedrības attieksmes veidošanās iemeslus, uzmanība tiek vērsta tiesu praksei ar nodokļiem saistītajās krimināllietās, jo tikai **tiesas (un retāk prokurori ar priekšrakstu par sodu) ir pilnvarotas atzīt personas par vainīgām un piemērot sodus.**

**Noziedzīga nodarījuma kvalifikācijā** visi četri sastāva elementi ir vienlīdz būtiski, un noziedzīgu nodarījumu nav iespējams kvalificēt, ja nav konstatējams kaut viens no tiem. Kļūdas noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijā bieži vien noved pie būtiskām grūtībām, iztiesājot šādas krimināllietas.

**Noziedzīgs nodarījums nodokļu jomā ir prettiesisks**, sabiedriski kaitīgs nodarījums, kas vērsts uz likumos paredzētās nodokļu administrēšanas kārtības pārkāpšanu un kas izpaužas kā darbība vai bezdarbība ar mērķi iegūt savā vai trešo personu valdījumā valsts budžetā ieskaitīšanai paredzētos naudas līdzekļus, ar to nodarot valstij zaudējumu lielā apmērā.

**Noziedzīga nodarījuma sastāva jēdziens:** saturs un tā nozīme izpaužas kā tiesisks pamats personu saukt pie kriminālatbildības par izdarītu noziedzīgu nodarījumu<sup>1</sup>. Noziedzīga nodarījuma sastāvam ir būtiska loma šāda nodarījuma kvalifikācijai un kriminālatbildības noteikšanai par to. Kā izriet no krimināltiesību teorijas, noziedzīga nodarījuma sastāvam ir četri elementi: objekts, objektīvā puse (objektīvās pazīmes) subjekts un subjektīvā puse (subjektīvās pazīmes). Noziedzīga nodarījuma kvalifikācijā visas iepriekš minētās pazīmes ir vienlīdz būtiskas, un noziedzīgu nodarījumu nav iespējams kvalificēt, ja nav konstatējams kaut viens no šiem elementiem.

**Objektīvo pazīmju** konstatēšanai ar nodokļiem saistītajās lietās ir būtiska nozīme šādu noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijā un vainīgas personas saukšanā pie kriminālatbildības. Lai

---

<sup>1</sup> Krastiņš, Uldis. Noziedzīgs nodarījums: mācību grāmata: U.Krastiņš. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2000, 260 lpp.

noskaidrotu šo noziedzīgu nodarījumu raksturīgās pazīmes, atsevišķi jāizskata noziedzīga nodarījuma objektīvās pazīmes.

Objektīvo pazīmju kopumā ietilpst ar Krimināllikumu aizsargātās valsts, sabiedrības, atsevišķu cilvēku grupu un indivīdu intereses, kuras apdraud noziedzīgs nodarījums. Šo pazīmju kopums ir noziedzīga nodarījuma objekts.

Sekojošās apakšnodaļās tiks apskatīts noziedzīga nodarījuma – izvairīšanās no PVN nomaksas objekts un objektīvā puse.

**Noziedzīga nodarījuma objekts** ir ar Krimināllikumu aizsargātās valsts, sabiedrības, atsevišķu indivīdu intereses, kuras tiek apdraudētas noziedzīga nodarījuma rezultātā<sup>1</sup>. Krimināltiesībās pastāv trīs noziedzīgu nodarījumu objektu veidi – vispārējais, grupas un tiešais objekts.

Ar vispārējo noziedzīgu nodarījumu objektu ir jāsaprot visu interešu kopums, ko aizsargā Krimināllikums, t.i. tādu interešu kopumu noteiktā valsts un sabiedrības attīstības posmā, kuras apdraud noziedzīgi nodarījumi, kas par tādiem ir atzīti Krimināllikumā<sup>2</sup>. Noziedzīgo nodarījumu grupas objekts ir tādas pašas vai viena veida savstarpēji saistītās vairākas intereses, kuras apdraud vesela noziedzīgu nodarījumu grupa. Grupas objekts ir daļa no tām interesēm, kas ir iekļautas noziedzīgu nodarījumu vispārējā objekta jēdzienā<sup>3</sup>. Izskatot Krimināllikuma 218.pantā paredzētā noziedzīga nodarījuma sastāvu, ar šāda nodarījuma grupas objektu ir jāsaprot tautsaimniecības intereses, kuras ir tieši apdraudētas, jo nomaksai paredzētās nodokļu summas netiek saņemtas valsts budžetā. Savukārt tiešais objekts ir intereses, ko apdraud noteiktais noziedzīgs nodarījums. Noziedzīga nodarījuma tiešais objekts aptver tādas ar nodarījumu apdraudētās intereses, kuras ir visraksturīgākās un tāpēc vispilnīgāk atklāj apdraudējuma būtību. Šādas intereses vienmēr tiek apdraudētas, izdarot noteikta veida noziedzīgo nodarījumu, un tieši tāpēc tās var uzskatīt par noziedzīgā nodarījuma tiešo objektu<sup>4</sup>. Par izvairīšanos no nodokļu nomaksas tiešo objektu var uzskatīt valsts intereses saņemt normatīvajos aktos paredzētos nodokļu maksājumus.

Ar noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā objektu jāsaprot valsts fiskālas intereses. Izstrādājot valsts budžetu, tiek plānoti ienākumi un izdevumi, bet traucējot plānoto ienākumu ieskaitīšanu valsts budžetā, tiek apdraudēta tā izpilde, kā rezultātā rodas negatīvas sekas. Tātad, šī noziedzīga nodarījuma grupas objekts ir valsts fiskālas intereses, valsts

---

<sup>1</sup> Liholaja, V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2007. 23.lpp.

<sup>2</sup> Krastiņš, U. Noziedzīgs nodarījums: mācību grāmata. Rīga: Tiesu namu aģentūra 2000. 36. lpp.

<sup>3</sup> Turpat, 37.lpp

<sup>4</sup> Krastiņš, U. Noziedzīgs nodarījums: mācību grāmata. Rīga: Tiesu namu aģentūra 2000. 36. lpp.39. lpp

tautsaimniecības intereses, citu cietušo personu mantiskās intereses, bet tiešais objekts ir valsts budžetā nesaņemtie nodokļu maksājumi.

Kā jau iepriekš norādīts, par šo noziedzīgu nodarījumu ir paredzēta kriminālatbildība KL 218.pantā. Šī panta dispozīcija nav precīza, tas ir tajā likumdevējs nekonkretizē noziedzīga nodarījuma izdarīšanas veidu, un tādēļ skaidrojot šo pantu vispirms ir jāvērsas pie normatīvajiem aktiem, kas regulē nodokļu administrēšanas sistēmu Latvijas Republikā. Tā, izskatot KL 218.panta dispozīciju – par izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu – vispirms ir jānoskaidro tādi jēdzieni kā nodokļi, pielīdzinātie maksājumi, ienākumi, peļņa, citi ar nodokli apliekamie objekti, kā arī slēpšanas vai samazināšanas darbību saturs.

Kā izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 16.punkta, „izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas ir apzināta nepatiesas informācijas sniegšana nodokļu deklarācijās, nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšana, nelikumīga nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošana vai jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji”<sup>1</sup>. Saskaņā ar šā likuma 1.panta 1.punktā ietverto definīciju „nodoklis ir ar likumu noteikts obligāts periodisks vai vienreizējs maksājums valsts budžeta vai pašvaldību budžetu (pamatbudžeta vai speciālā budžeta) ieņēmumu nodrošināšanai un valsts funkciju un pašvaldību funkciju finansēšanai”. Tāpat šis termins piemērojams arī valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, kā arī muitas nodoklim un citiem līdzvērtīgiem maksājumiem, kuri noteikti tieši piemērojamos Eiropas Savienības normatīvajos aktos par muitas lietām<sup>2</sup>.

Kā redzams no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 8.panta, Latvijas Republikā pastāv šādi nodokļu veidi: uzņēmumu ienākuma nodoklis, nekustamā īpašuma nodoklis, pievienotās vērtības nodoklis, akcīzes nodoklis, muitas nodoklis, dabas resursu nodoklis, izložu un azartspēļu nodoklis, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, vieglo automobiļu un motociklu nodoklis, elektroenerģijas nodoklis, mikrouzņēmumu nodoklis, transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokli, uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis. Jāatzīmē, ka katra nodokļa piemērošanas, aprēķināšanas un maksāšanas kārtību nosaka konkrēts normatīvais akts. Līdz ar to visiem šiem nodokļiem ir atšķirīgi ar šiem attiecīgajiem nodokļiem apliekamie objekti. Ar objektu, kas ir apliekams ar nodokli Pievienotās vērtības likuma izpratnē, ir

---

<sup>1</sup> Likums „Par nodokļiem un nodevām”: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=33946> – izmantots 20.05.2018.

<sup>2</sup> Turpat

jāsaprot ienākumu vai peļņu no ar PVN apliekamiem darījumiem, kuru uzskaitījums ir norādīts Pievienotās vērtības nodokļa likumā (5.pants).

### 3.3.Izvairšanās no PVN nomaksas priekšmets

Apskatot noziedzīga nodarījuma objektu, atsevišķa uzmanība ir arī jāpievērš noziedzīga nodarījuma priekšmetam, kas ir cieši saistīts ar objektu. Saskaņā ar tā definējumu **noziedzīga nodarījuma priekšmets** ir „cilvēka ārējā pasaulē objektīvi eksistējoša lieta, pret kuru tieši vērsts kaitīgs nodarījums un līdz ar to tiek apdraudēts noziedzīga nodarījuma objekts”<sup>1</sup>.

Lai precīzi noteiktu noziedzīga nodarījuma priekšmetu, ir arī jānoskaidro šā nodarījuma izdarīšanas mērķis. Nemaksājot normatīvajos aktos paredzētos nodokļus un nodevas valsts budžetā, personai ir mērķis neiemaksāt naudas līdzekļus. Tātad, priekšmets, atbilstoši esošajai doktrīnai KL 218.pantā paredzētā noziedzīga nodarījuma priekšmets ir „likumā noteiktie nodokļi, ar tiem apliekamie ienākumi, peļņa un citi ar nodokli apliekamie objekti, kā arī citi nodokļiem pielīdzinātie maksājumi – valsts nodevas, pašvaldības nodevas”<sup>2</sup>. Tāpat šajā apakšnodaļā ir jāpievērš uzmanība tādiem jēdzieniem kā „lieta kura paredzēta noziedzīga nodarījuma izdarīšanai” un „noziedzīga nodarījuma rīks”, tai skaitā attiecībā uz KL 218.pantā paredzēto noziedzīgu nodarījumu.

Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments 2013. gada 30. maija lēmumā lietā Nr. SKK–332/2013 (krimināllieta Nr. 11331033911) norāda, ka „nepieciešams nošķirt jēdzienus „noziedzīga nodarījuma rīks” un „lieta, kura bija paredzēta vai tika izmantota noziedzīga nodarījuma izdarīšanai”. Viena un tā pati lieta, ievērojot konkrētos lietas apstākļus, var tikt atzīta par noziedzīga nodarījuma rīku vai par lietu, kura bija paredzēta vai tika izmantota noziedzīga nodarījuma izdarīšanā”<sup>3</sup>.

Tādējādi, no iepriekš minētā secināms, ka grāmatvedības, atskaites dokumenti, kuros tika norādītas nepatiesas ziņas par nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, atbilstoši esošai doktrīnai, ir atzīstami par lietu, kura tika izmantota KL 218.pantā paredzētā noziedzīga nodarījuma izdarīšanā, jo ar šiem grāmatvedības dokumentiem persona tieši neiedarbojās uz noziedzīga nodarījuma priekšmetu, bet izmantoja to noziedzīga nodarījuma izdarīšanā.

Savukārt par KL 218.pantā paredzētā noziedzīga nodarījuma izdarīšanas rīku, atbilstoši iepriekš minētajām atziņām, atzīstama PVN deklarācija, ar kuru persona tieši iedarbojas uz šā noziedzīga nodarījuma priekšmetu, t.i. nodokļa (PVN) maksājumu.

<sup>1</sup> Krastiņš, U. Noziedzīgs nodarījums: mācību grāmata. Rīga: Tiesu namu aģentūra 2000, 44. lpp.

<sup>2</sup> Liholaja, V. Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Latvijas Republikas Augstākā tiesa, 2013, 7 lpp.

<sup>3</sup> Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 30. maija Lēmums Lietā Nr. SKK–332/2013. Pieejams: at.gov.lv/files/uploads/files/archive/departament2/2013/skk-332-13.doc – aplūkots 25.12.2013.

Jāatzīmē, ka Latvijas Republikas normatīvajos aktos, t.sk. likumā „Par grāmatvedību” (2.pants) un „Pievienotās vērtības nodokļa likums”, ir norādītas prasības attiecībā uz grāmatvedības dokumentu kvalitāti un tajos iekļaujamo datu ticamību.

Tāpat likumā „Par grāmatvedību” ir noteikta atbildība par šā likuma noteiktumu pārkāpumiem, tostarp 16.pantā ir noteikts, ka „uzņēmumu vadītāji, kuri ir pieļāvuši likuma „Par grāmatvedību” un citu spēkā esošo grāmatvedības normatīvo aktu pārkāpumus, grāmatvedības datu ļaunprātīgu sagrozīšanu, oficiāli noteikto pārskatu neiesniegšanu vai grāmatvedības dokumentu nozaudēšanu, tiek saukti pie atbildības likumos paredzētajā kārtībā”. Savukārt likuma 17.pantā ir noteikts, ka „uzņēmuma vadītājs ir atbildīgs par zaudējumiem, kas, pārkāpjot šā likuma noteikumus viņa vainas dēļ, nodarīti uzņēmumam, valstij (pašvaldībai) vai trešajai personai”<sup>1</sup>.

Savukārt kriminālatbildība par grāmatvedības noteikumu pārkāpšanu un nepatiesu ziņu sniegšanu nodokļu deklarācijās ir paredzēta Krimināllikuma 217.pantā „Grāmatvedības un statistiskās informācijas noteikumu pārkāpšana” un 219.pantā „Izvairīšanās no deklarācijas iesniegšanas”.

#### **KL 217.pants. Grāmatvedības un statistiskās informācijas noteikumu pārkāpšana**

(1) Par uzņēmumam (uzņēmēj sabiedrībai), iestādei vai organizācijai likumos noteikto grāmatvedības dokumentu, gada pārskatu, statistikas pārskatu vai statistiskās informācijas slēpšanu vai viltošanu —

soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz vienam gadam vai ar īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu.

(2) Par tādām pašām darbībām, ja tās radījušas būtisku kaitējumu valsts varai vai pārvaldības kārtībai vai ar likumu aizsargātām personas interesēm, —

soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz trim gadiem vai ar īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu.

(3) Par šā panta otrajā daļā paredzēto noziedzīgo nodarījumu, ja tas izdarīts mantkārīgā nolūkā, —

soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz pieciem gadiem vai ar īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu.

*(13.12.2012. likuma redakcijā, kas stājas spēkā 01.04.2013.)*

#### **KL 219.pants. Izvairīšanās no deklarācijas iesniegšanas**

(1) *(Izslēgta ar 13.12.2012. likumu)*

---

<sup>1</sup> Likums „Par grāmatvedību”: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=66460> – izmantots 20.05.2018.

(2) Par nepatiesu ziņu norādīšanu likumā noteiktajā ienākumu, īpašuma, darījumu vai cita mantiska rakstura deklarācijā, ja nepatiesas ziņas norādītas par mantu vai citiem ienākumiem lielā apmērā, —

soda ar īslaicīgu brīvības atņemšanu vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu.

(3) Par likumā noteiktās deklarējamās mantas vai citu ienākumu izcelsmes avota nenorādīšanu vai par nepatiesu ziņu sniegšanu par deklarējamās mantas vai citu ienākumu izcelsmes avotu, ja šādas ziņas likumā noteiktajā kārtībā pieprasījusi attiecīgi pilnvarota valsts institūcija un, ja nepatiesas ziņas norādītas par mantu vai citiem ienākumiem lielā apmērā, —

soda ar brīvības atņemšanu uz laiku līdz diviem gadiem vai ar īslaicīgu brīvības atņemšanu, vai ar piespiedu darbu, vai ar naudas sodu, konfiscējot mantu vai bez mantas konfiskācijas.

### 3.4 Izvairīšanās no PVN nomaksas objektīvā puse un objektīvā izpaušme

Pie noziedzīga nodarījuma sastāva **objektīvajām pazīmēm** pieskaitāmas arī tās, kuras raksturo personas nodarījuma ārējās izpaušmes procesu, kaitējumu, kas radīts ar **prettiesisko darbību vai bezdarbību ar likumu aizsargātām interesēm**. Šādi apstākļi veido noziedzīga nodarījuma sastāva objektīvo pusi<sup>1</sup>. Ja noziedzīga nodarījuma objekts ir ar krimināllikumu aizsargātās intereses, tad objektīvā puse ir šāda nodarījuma ārējā izpaušme. Tas ir „nodarījuma ārējās izpaušmes pazīmju kopums, kas tiek realizēts kā prettiesiska uzvedība darbības vai bezdarbības veidā, un nodara kaitējumu ar Krimināllikumu aizsargātām interesēm vai rada šāda kaitējuma nodarīšanas reālas briesmas”<sup>2</sup>.

Šā nodarījuma objektīvā puse izpaužas kā darbība – ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšana vai samazināšana, vai kā bezdarbība – izvairīšanās no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas. Ja noziedzīga nodarījuma materiālajā sastāvā ir paredzētas kaitīgas sekas, obligāti jākonstatē cēloņsakarība starp darbību (bezdarbību) un kaitīgām sekām, kas Krimināllikuma 218.panta izpratnē izpaužas kā valsts budžetā nesaņemtie līdzekļi. Cēloņsakarība Krimināllikuma 218.panta 2.daļas izpratnē izpaužas kā nodokļu maksātāja (uzņēmuma) amatpersonas (fiziskas personas) apzinātās darbības, kas izpaužas nodokļu maksātāja deklarāciju iesniegšanā nodokļu administrācijā ar apzināti sagrozītiem datiem par veiktajiem ar nodokli apliekamiem darījumiem, kuru rezultātā valsts budžetā netiek saņemti līdzekļi.

<sup>1</sup> Liholaja, V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra 2007. 29.lpp.

<sup>2</sup> Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski praktiskais komentārs. Rīga: Firma „AFS”, 2007, 147.,148. lpp.

Turpmāk šajā nodaļā tiks apskatīta izvairīšanās no PVN nomaksas objektīvās puses izpaušmes, t.i. darbības un bezdarbības akti.

No šā likuma 8. pantā norādītajiem Latvijas Republikas valsts nodokļu veidiem izvairīšanās no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas inkriminēta 92 personām; izvairīšanās no iedzīvotāju ienākuma nodokļa nomaksas – 13 personām; izvairīšanās no valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas – 11 personām; izvairīšanās no uzņēmuma ienākuma nodokļa nomaksas – 7 personām; izvairīšanās no dabas resursu nodokļa nomaksas – 3 personām; izvairīšanās no akcīzes nodokļa nomaksas – 2 personām. Savukārt 4 personām inkriminēta izvairīšanās no uzņēmējdarbības riska valsts nodevas nomaksas. Izvairīšanās no pašvaldības nodevu nomaksas analizētajos materiālos nav konstatēta. Ņemot vērā, ka analizējamā nodokļa priekšmets, izņemot dažus gadījumus, ir valsts nodoklis, turpmāk tiks lietota norāde uz izvairīšanos no valsts nodokļu nomaksas, nepieciešamības gadījumā norādot arī citu nozieguma priekšmetu esamību.

Atbilstoši KL 218. panta otrās daļas dispozīcijā noteiktajam, analizējamais noziegums, **pirmkārt, var izpausties kā bezdarbība**, kad persona, būdama nodokļu maksātāja, apzināti izvairās pildīt likumā noteikto pienākumu – proti, aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15. panta pirmās daļas 1., 2. punkts).

Tiesu praksē netika konstatētas kvalifikācijas problēmas gadījumos, kad apsūdzētie, veicot saimniecisko darbību, tieši pieļāvuši izvairīšanos no nodokļu nomaksas, kas izdarīta bezdarbības ceļā. Piemēram,

Otrkārt, saskaņā ar **KL 218. panta otrajā daļā noteikto, izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas** var izpausties arī kā **ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšana vai samazināšana**, kas ir personas aktīvas darbības, deklarācijās vai nodokļu aprēķinos noslēpjot vai samazinot nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļu summu.<sup>1</sup>

Šāda nozieguma objektīvās puses izpaušme konstatēta Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2012. gada 5.februāra spriedumā lietā Nr.K27-466-12/8, krimināllieta Nr.15839203709. Tiesa atzina par pierādītu, ka apsūdzētais A. R., SIA „[.]” vadītājs, laika posmā no 2006. gada 1. oktobra līdz 2008. gada 16. janvārim slēpa patiesos datus par uzņēmumā strādājošiem darbiniekiem izmaksātām algām, neaprēķinādams no visiem darbinieku ienākumiem – izmaksātās algas –noteiktos nodokļus un neiemaksādams tos valsts budžetā, kā arī neuzrādāms tos iesniegtajos VID paziņojumos par darbiniekiem izmaksātajām darba algām

---

<sup>1</sup> Krastiņš, U., Liholaja, V., Niedre, A. Krimināltiesības. Sevišķā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga : Tiesu namu aģentūra, 2009, 494. lpp.

un aprēķinātām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām Ls 26 841,19 apmērā un iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 18 253,84 apmērā, tādējādi izvairījās no nodokļu nomaksas, slēpdams un samazinādams ar nodokli apliekamo objektu par kopējo summu Ls 45 095,03.

No nodokļu nomaksas, gan neiesniedzot ienākumu deklarācijas, gan slēpjot ar nodokli apliekamo objektu, izvairījās arī J. A., kurš ar Rīgas pilsētas Zemgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 13. novembra spriedumu krimināllietā Nr.15830112108, tāpat atzīts par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā. Tiesa atzina, ka apsūdzētais, kurš reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs ar statusu pašnodarbinātais ar deklarēto darbības veidu – sava nekustamā īpašuma izīrēšana un iznomāšana, un kā nodokļu maksātājs, neiesniedza ienākumu deklarācijas un izvairījās no iedzīvotāju ienākumu nodokļa nomaksas Ls 38 350,37 apmērā un no valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu nomaksas Ls 801,24 apmērā. Turklāt apsūdzētais nebija reģistrējies ar PVN apliekamo personu reģistrā un, slēpjot no VID ar PVN apliekamos darījumus, izvairījās no PVN nomaksas par kopējo summu Ls 15 759,52.

Tādējādi jāsecina, ka KL 218. pantā ietverta norāde uz diviem veidiem, kā objektīvi var izpausties šajā pantā ietvertais noziegums, ko apstiprina A.T Senāta Krimināllietu departamenta 2005. gada 9. augusta lēmumā lietā SKK-272 norādītais: „Krimināllikuma 218. panta nosaukums „Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas” ļauj secināt, ka šī nozieguma sastāvs aptver ne tikai tiešu izvairīšanos no aprēķināto nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, bet arī ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu.”<sup>1</sup>

Iepriekšminētais savukārt norāda, ka apsūdzībā, pirmkārt, būtu jānorāda, kādā veidā izdarīts KL 218. pantā paredzētais noziegums – proti, ar bezdarbību, tieši izvairoties no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, vai arī ar darbību, slēpjot vai samazinot ienākumus, peļņu vai citus ar nodokļiem apliekamos objektus un tādējādi izvairoties no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas. Tieši tā rīkojusies Rīgas pilsētas Centra rajona tiesa jau minētajā 2012. gada 5. septembra spriedumā lietā Nr. K27-466-12/8, krimināllietā Nr.15839203309 A. R. apsūdzībā: vispirms aprakstījusi apsūdzētā darbības, kas raksturo ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu, un tad norādījusi, ka tādējādi izpaudās izvairīšanās no nodokļu nomaksas. Arī jau minētajā Rīgas pilsētas Zemgales priekšpilsētas tiesas 2012. gada 13. novembra spriedumā krimināllietā Nr.15830112108, tiesai pamatoti konstatējot, ka J. A. gan tieši izvairījās no nodokļu nomaksas, neiesniegdams nodokļu

---

<sup>1</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmumi 2005. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2006, 120.-126. lpp.

deklarācijas, gan arī slēpa ar nodokli apliekamos objektus nolūkā izvairīties no nodokļu nomaksas

Ar Liepājas tiesas 2011. gada 26. aprīļa spriedumu krimināllietā Nr.15830315806 J. J. atzīts par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā, tiesai konstatējot, ka apsūdzētais „izvairījās no nodokļu nomaksas, slēpa un samazināja ar nodokli apliekamos objektus, ar ko tika nodarīti zaudējumi valstij lielā apmērā, un konkrēti: laikā no 2005. gada 1. janvāra līdz 2005. gada 31. decembrim J.J., būdams SIA „[.]” vadītājs, SIA vārdā veica uzņēmējdarbību. Iesniedzot Valsts ieņēmumu dienesta Liepājas nodaļas nodokļu inspekcijā deklarācijas un pārskatus par SIA „[.]” veiktajiem saimnieciskajiem darījumiem un gūtajiem ieņēmumiem, J.J. slēpa un samazināja ar nodokļiem apliekamos objektus un izvairījās no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas Ls 84 269,29 apmērā un no valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu nomaksas Ls 387,14 apmērā. Tā J. J. nodarīja valstij zaudējumus lielā apmērā par kopējo summu Ls 84 683,43.”

Šo noziedzīgo nodarījumu izdarīšanas shēma ir visai līdzīga un galvenokārt ir saistīta ar fiktīvu darījumu ietveršanu grāmatvedības dokumentos un to norādīšanu nodokļu administrācijai iesniedzamajās PVN deklarācijās un to pielikumos, turklāt nereti šajos nodarījumos iesaistoties trešajām personām, kā tas fiksēts, piemēram,

Rīgas pilsētas Zemgales priekšpilsētas tiesas 2012.gada 25. maija spriedumā krimināllietā Nr.15830111209, ar kuru par vainīgu KL 218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā atzīts J. G. Tiesa konstatēja, ka SIA „[.]” amatpersona – valdes priekšsēdētājs J. G. – savā pilnvaru laikā pēc pirmstiesas izmeklēšanā nenoskaidrotu personu norādījumiem parakstīja uzņēmuma dibināšanas dokumentus, preču pavadzīmes rēķinus, līgumus ar darījuma partneriem, banku dokumentus, citus dokumentus un bija informēts par to, ka sabiedrība veic saimniecisku darbību un tai ir ienākumi. Apsūdzētais, neveicot darījumus ar SIA „[.]”, SIA „[.]”, SIA „[.]”, SIA „[.]” un SIA „[.]”, bet tikai uz noformēto dokumentu pamata, PVN deklarācijas pielikumā „Pārskats par priekšnodokļa summām, kas iekļautas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā” par 2007. gada janvāri, februāri, martu un aprīli, nepamatoti veica priekšnodokļa atskaitījumus par neveiktajiem darījumiem ar iepriekšminētiem uzņēmumiem un tādā veidā ieguva tiesības neiemaksāt valsts budžetā pievienotās vērtības nodokli LVL 107 384,30 apmērā. Jāpiezīmē, ka šajā spriedumā, pamatojot nozieguma kvalifikāciju, plaši un precīzi norādīti tie likumi un citi normatīvie akti, kuru priekšrakstus apsūdzētais ir pārkāpis.

Analizējamā nozieguma izdarīšanā nereti tiek iesaistītas personas, kurām ar attiecīgā uzņēmuma saimniecisko darbību nav nekāda sakara un kuras virknē gadījumu par simbolisku samaksu apņemas veikt uzņēmuma amatpersonas norādītās darbības.

Tā, piemēram, ar Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2012. gada 5. septembra spriedumu lietā Nr. K27-460/12, krimināllieta Nr.1580401011 konstatēts, ka K.V. 2007. gada sākumā piedāvāja savam paziņam J. B. reģistrēt uz sava vārda SIA „[.]”, kas jau bija reģistrēta Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā 1992. gada 19. jūnijā, un kļūt par tā amatpersonu, norādīdams, ka reāli ar uzņēmējdarbību nevajadzēs nodarboties, ka uzņēmumā visu saimniecisko darbību veiks viņš pats, t. i., K. V. No 2007. gada 15. februāra J. B. tika reģistrēts kā minētās SIA vienīgā amatpersona – valdes loceklis, K. V. paliekot uzņēmuma faktiskajam vadītājam un saimnieciskās darbības veicējam.

Nolūkā izvairīties no nodokļu nomaksas laika posmā no 2008. gada aprīļa līdz 2008. gada jūlijam, K. V. sagatavoja dokumentus – rēķinus par ar pievienotās vērtības nodokli aplikamiem darījumiem ar fiktīvu uzņēmumu SIA „[.]”, kuri faktiski netika veikti, sastādīja un iesniedza VID pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas un to pielikumus, ailē „atbildīgā persona” atdarinot J. B. parakstu, kurās iekļāva nepatiesu informāciju, proti, nepamatoti palielināja priekšnodokļa atskaitījumu summu par faktiski nenotikušiem darījumiem, tādējādi nepamatoti samazinādams pievienotās vērtības nodokļa summu, kas SIA jāmaksā valstij. Tiesa pamatoti atzina, ka K. V. izdarījis KL 218. panta otrajā daļā paredzēto noziegumu.

Vēl sarežģītāka izvairīšanās no nodokļu nomaksas shēma konstatēta kriminālprocesā J. K. apsūdzībā KL 20. panta otrajā daļā un *218. panta otrajā daļā paredzētā nozieguma izdarīšanā*. Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesa ar 2011. gada 3. novembra spriedumu lietā Nr. K30-0859-11, krimināllieta Nr.158301064 konstatēja, ka J. K. organizēja izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, samazinādamst ar nodokli aplikamo objektu. Realizējot savu noziedzīgo nodomu, J. K. iesaistīja sešas personas, kuras par materiālu atlīdzību sameklēja pirmstiesas procesā noskaidrotas personas, kas piekrita par atlīdzību kļūt par amatpersonām ne mazāk kā 30 uzņēmumos ar fiktīvu uzņēmumu pazīmēm. Iekļaujot PVN deklarācijās un to pielikumos nepatiesas ziņas it kā par notikušiem darījumiem, nepamatoti palielinātas priekšnodokļa atskaitījuma summas, izvairoties no PVN nomaksas Ls 1 677 974,32 apmērā.

KL 218. panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma sastāvs pēc savām konstruktīvajām īpatnībām atbilst materiāla sastāva pazīmēm, jo satur norādi ne tikai uz personas nodarījumu darbības vai bezdarbības veidā, bet arī uz kaitīgām sekām – zaudējumiem valstij vai pašvaldībai lielā apmērā, obligāti konstatējot cēloņsakarību starp kaitīgo darbību vai bezdarbību un krimināltiesību normā paredzētajām sekām,<sup>1</sup> proti, zaudējumu valstij vai pašvaldībai, kas ir vienāds ar nozieguma izdarīšanas brīdī valstī noteikto piecdesmit minimālo mēnešalgu kopsummu vai pārsniedz to.

<sup>1</sup> Krastiņš, U. Noziedzīgs nodarījums. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2000, 53. lpp.

### **Darbība kā izvairīšanos no PVN nomaksas.**

Kā atzīmē Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departaments savā 2005.gada 9.augusta lēmumā lietā SKK-272, Krimināllikuma 218.pantā paredzētā nozieguma „sastāvs aptver ne tikai tiešu izvairīšanos no aprēķināto nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, bet arī ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu un samazināšanu”<sup>1</sup>, tādējādi norādot uz diviem šā noziedzīga nodarījuma objektīvās puses izpausmes veidiem.

Kā jau iepriekš norādīts, **aktīva darbība** šā noziedzīga nodarījuma izdarīšanā izpaužas kā ar nodokli apliekamā objekta **slēpšana** vai **samazināšana**. Tas nozīmē, ka faktiski esošā peļņa (vai cits ar nodokli apliekamais objekts) netiek atspoguļota attiecīgajos dokumentos (deklarācijās), kā rezultātā no tās netiek aprēķināts un atskaitīts nodoklis. Visizplatītākais slēpšanas veids ir nepatiesu ziņu sniegšana par nodokļu maksātāja saimniecisko darbību. Tas nozīmē, ka nodokļu maksātājs nodokļu administrācijā iesniedzamo deklarāciju pielikumos apzināti nenorāda patiesas ziņas par notikušiem darījumiem, proti, to apmēru, summu, preču vai pakalpojumu daudzumu.

Savukārt lai samazinātu ar PVN apliekamo objektu, nodokļu maksātājs iekļauj nodokļu administrācijā iesniedzamo deklarāciju priekšnodokļa postenī faktiski nenotikušos darījumus ar reāli nestrādājošiem jeb fiktīviem uzņēmumiem, tādējādi mākslīgi palielinot atskaitāmā nodokļa summu un ar viltu iegūstot tiesības samazināt valsts budžetā maksājamo nodokli.

No šā tiesas sprieduma izriet, ka apsūdzētā uzņēmuma vadītāja aktīvas darbības izpaudās nepatiesu ziņu norādīšanā un to iesniegšanā nodokļu administrācijā, apzinoties, ka ar šādām aktīvām darbībām tiek slēpts ar nodokli apliekamais objekts un samazinātas valsts budžetā maksājamās summas.

Kā vēl vienu piemēru likumos paredzēto deklarāciju un pārskatu neiesniegšanai un ar nodokli apliekamo objektu slēpšanai var minēt Zemgales priekšpilsētas tiesas 2012.gada 13.novembra spriedumu krimināllietā Nr. 15830112108, ar kuru tiesa atzina, ka apsūdzētais, kurš reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs pašnodarbinātā statusā, un kā nodokļu maksātājs neiesniedza ienākumu deklarācijas un izvairījās no iedzīvotāju ienākumu nodokļa nomaksas lielā apmērā. Turklāt apsūdzētais nebija reģistrējies ar PVN apliekamo personu reģistrā un, slēpjot no VID ar PVN apliekamos darījumus, **izvairījās** no PVN nomaksas lielā apmērā<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Liholaja, V. Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Latvijas Republikas Augstākā tiesa, 2013, 10. lpp.

<sup>2</sup> Turpat, 10. lpp

Arī no šā tiesas sprieduma redzams, ka persona izdarīja aktīvas darbības, apzināti sagrozot datus nodokļu administrācijā iesniedzamajos pārskatos, un tādējādi slēpjot ienākumus no veiktajiem darījumiem.

Izskatot piemērus, secināms, ka gan samazinot, gan slēpjot ar nodokli apliekamo objektu, tiek sagrozīti dati dokumentos, tādēļ grāmatvedības, atskaites un darījumu apliecinošajiem dokumentiem ir liela nozīme šāda noziedzīga nodarījuma kvalifikācijas un izmeklēšanas gaitā.

### **Bezdarbība kā izvairīšanās no PVN nomaksas**

Krimināllikuma 218.pantā paredzētā noziedzīga nodarījuma objektīvā puse var izpausties arī kā bezdarbība. Tas notiek, kad persona, būdama nodokļu maksātāja pilnvarotais pārstāvis, apzināti izvairās pildīt likuma Par nodokļiem un nodevām 15.panta pirmās daļas 1. un 2.punktā noteikto pienākumu – aprēķināt maksājamo nodokļu summas un/vai pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas<sup>1</sup>.

Kā piemēru šādai bezdarbībai, izdarot izvairīšanos no nodokļu nomaksas, var minēt Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesas 2012.gada 5.jūlija spriedumu lietā Nr.K30-0912/13, krimināllieta Nr. 12514001911, kurā konstatēts, ka apsūdzētais, būdams uzņēmuma, kas reģistrēta VID nodokļu maksātāju reģistrā un ar PVN apliekamo personu reģistrā, vienīgais īpašnieks un amatpersona – valdes priekšsēdētājs ar paraksta tiesībām, iesniedza nodokļu administrācijai PVN deklarācijas ar pielikumiem, ziņojumus par aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un aprēķināto iedzīvotāju ienākuma nodokli. Taču aprēķinātās summas noteiktajā termiņā valsts budžetā nenomaksāja, lai arī uzņēmums bija maksāspējīgs un tam bija manta un naudas līdzekļi, ko apsūdzētais izmantoja savām vajadzībām<sup>2</sup>.

No šā tiesas sprieduma izriet, ka tieši ar bezdarbību, t.i. izvairoties no aktīvas darbības (neveicot to) – likumā paredzētajā termiņā un kārtībā nodokļu maksāšanas, apzinoties, ka uzņēmumam tas ir jādara un ka tam ir šim mērķim paredzētie līdzekļi, apsūdzētais tādējādi izvairījies no likumos paredzēto nodokļu maksāšanas valsts budžetā, ar savu bezdarbību nodarot tam zaudējumu lielā apmērā.

Līdzīgs piemērs atrodams Jelgavas tiesas 2012.gada 10.janvāra spriedumā krimināllieta Nr. 15830406310, kurā konstatēts, ka apsūdzētais, būdams uzņēmuma dibinātājs un vienīgā amatpersona ar paraksta tiesībām, veicdams saimniecisko darbību, sistemātiski sniedza nodokļu administrācijai likumā noteiktās deklarācijas, pārskatus, ziņojumus, bet labprātīgi

---

<sup>1</sup> Liholaja, V. Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Latvijas Republikas Augstākā tiesa, 2013, 10. lpp.Turpat, 8. lpp.

<sup>2</sup> Turpat, 9. lpp

nodokļu maksājumi nav veikti, kā rezultātā ievērojies kopējais nodokļu pamatparāds Ls 21 017,70 apmērā, ko veido iedzīvotāju ienākuma nodokļa, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu, pievienotās vērtības nodokļa un uzņēmējdarbības riska valsts nodevas parāds. Tiesa arī konstatēja, ka šajā laika periodā uzņēmumam ir bijuši naudas līdzekļi, veikta saimnieciskā darbība, iegādātas preces, sniegti un saņemti pakalpojumi (atsauce).

Pamatojoties uz šajā tiesas spriedumā norādīto, secināms, ka uzņēmuma vienīgās amatpersonas apzinātā bezdarbība, kas izpaudās aprēķināto nodokļu nemaksāšanā, ar ko valsts budžetam nodarīts zaudējums lielā apmērā.

Tāpat no šā tiesas sprieduma secināms, ka uzņēmumam – nodokļu maksātājam vispirms ir jāveic likumos paredzēto nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu iemaksas, un tikai pēc tam nodokļu maksātājs drīkst turpināt veikt saimniecisko darbību, t.i. novirzīt sava rīcībā esošos līdzekļus turpmākai preču iegādei un/vai pakalpojumu saņemšanai. Tas ir, primārajai nodokļu maksātāja rīcībā esošo līdzekļu izmantošanai ir jābūt likumos paredzēto nodokļu maksāšanai.

Pētot tiesu praksi krimināllietās, kas saistītas ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas, secināms, ka tiesas ne vienmēr pareizi konstatē, vai zaudējums valsts budžetam nodarīts ar darbību vai bezdarbību.

Kā piemēru var minēt Vidzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2012.gada 6.septembra spriedumu Nr. KA05-0167-10<sup>1</sup>. Šajā gadījumā AT Senāts ar lēmumu lietā Nr. SKK-556/10<sup>2</sup> atcēla Vidzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas spriedumu, pievēršot uzmanību tam, ka apelācijas instance, kura ar savu spriedumu attaisnoja apsūdzēto, nekonstatēja zaudējumus valstij, nav izskatījusi apsūdzību pēc KL 218.panta 2.daļas, jo persona tika apsūdzēta par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, nevis par ienākumu slēpšanu vai samazināšanu.

Kā izriet no šā tiesas sprieduma, acīmredzami tika pieļauta kļūda noziedzīga nodarījuma kvalifikācijas procesā, procesa virzītajam nepareizi konstatējot objektīvo pusi, kas beigās noveda pie grūtībām šīs krimināllietas iztiesāšanā.

Turklāt, izvērtējot šajā apakšnodaļā izklāstīto, secināms, ka, lai pareizi kvalificētu noziedzīgu nodarījumu PVN jomā, ir jākonstatē nenomaksātā nodokļa veida atbilstība tiesību normām, kas regulē PVN, kā arī jākonstatē, kādā veidā notika noziedzīgs nodarījums (izvairīšanās no PVN nomaksas, ienākuma slēpšana vai samazināšana), atbildīgā fiziska

---

<sup>1</sup> Vidzemes apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģijas 2012.gada 6.septembra spriedums lietā Nr.KA05-0167-10. Nav publicēts

<sup>2</sup> Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2010.gada 26.novembra lēmums lietā Nr. SKK-556/10. Nav publicēts

persona, noziedzīga nodarījuma priekšmets, izdarīšanas rīki, termiņi, t.sk. taksācijas periods, vai ir iestājušas negatīvas sekas un vai to apmērs ir fiksēts ar kompetentās iestādes atzinumu.

### **3.5. Izvairšanās no PVN nomaksas pabeigšanas brīdis**

Izskatot noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā sastāvus, jāpievērš uzmanība brīdim, kad šāds noziedzīgs nodarījums tiek uzskatīts par pabeigtu, t.i. ir svarīgi noskaidrot, kad tieši šāds noziedzīgs nodarījums ir izdarīts, lai noteiktu, vai tas ir pabeigts vai arī nav izdarīts līdz galam, t.i. izdarīts mēģinājums. Saskaņā ar Krimināllikuma 53.pantu tas ir svarīgi, tiesai nosakot sodu.

Atbilstoši krimināltiesību ekspertu atziņām, „ja likumdevējs kā pabeigta noziedzīga nodarījuma obligātu prasību kopā ar darbību vai bezdarbību nodarījuma sastāvā iekļāvis arī kaitīgas sekas (nodarījuma materiāls sastāvs) tad noziedzīgs nodarījums skaitās pabeigts ar brīdi, kad tādas sekas iestājušas”<sup>1</sup>.

Pēc autores domām, noziedzīgs nodarījums nodokļu jomā tiek uzskatīts par pabeigtu brīdī, kad valsts budžetā faktiski nav saņemti līdzekļi, kuriem bija jābūt samaksātiem ar nodokļu administrēšanu saistītajos likumos noteiktajā kārtībā un apmērā. Par šādu brīdi tiek uzskatīta nākošā diena pēc likumos paredzēto nodokļu nomaksas termiņa beigām. Šāds viedoklis ir pamatots ar to, ka iesniedzot nodokļu administrācijā deklarāciju ar kļūdainu informāciju par veiktajiem darījumiem, valsts budžetam netiek nodarīts kaitējums, jo normatīvajos aktos paredzēto nodokļu iemaksa vēl nav notikusi un tai vēl nav jānotiek, un nodokļu maksātāja pārstāvim – fiziskai personai ir tiesības iesniegt laboto deklarāciju. Savukārt pēc deklarācijas iesniegšanas un noteikta nodokļa maksāšanas termiņa iestāšanos tiek uzskatīts, ka nodokļu maksātāja pārstāvis ir īstenojis nodomu un ar šo termiņu iestāšanos valsts budžetam ir nodarīts kaitējums nenomaksāto nodokļu veidā. Turklāt, lai nodokļu maksātājam iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli vai pieprasīt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atmaksu no valsts budžeta, pamatojoties uz veiktajiem darījumiem, visiem šo darījumu ķēdes dalībniekiem ir obligāti jābūt reģistrētiem PVN maksātāju reģistrā darījumu veikšanas brīdī.

Sakarā ar augstāk minēto jāprecizē katra atsevišķa nodokļa nomaksas termiņi, kuri savukārt ir atkarīgi no attiecīgajam nodoklim likumā paredzētā taksācijas perioda (mēnesis, ceturksnis, pusgads, gads). Pastāv arī citi nodokļu nomaksas nosacījumi, kā arī dažiem nodokļiem ir noteikti atsevišķie nomaksas termiņi. Tādēļ, lai noteiktu brīdi, kad noziedzīgs

---

<sup>1</sup> Krastiņš, U., Liholaja, V., Niedre, A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga : Tiesu namu aģentūra, 2008, 200. lpp.

nodarījums par izvairīšanos no nodokļu nomaksas tiek uzskatīts par pabeigtu, jāprecizē konkrētā nodokļa nomaksas termiņš.

Jautājumos, kas saistīti ar noziedzīga nodarījuma pabeigšanas brīdi gadījumā, kad nepamatoti izmantotas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jāvadās no Augstākās tiesas Senāta Krimināltiesību departamenta 2013.gada 26.marta lēmumā lietā Nr. SKK-3/2013, kurā noteikts, ka „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”<sup>1</sup>.

Tādējādi secināms, ka uzņēmējam, konstatējot viņa vadītā uzņēmuma rīcībā esošo VID aprēķināto PVN pārmaksu, ir jāpārbauda, vai uzņēmuma iesniegtie dati, uz kurām pamatots VID aprēķins, ir ticami jeb atbilst faktiskajiem apstākļiem. Tikai pēc tam, t.i. pārliedzinoties nodokļu administrācijai iesniegto datu ticamībā un atbilstībā faktiskajiem apstākļiem, uzņēmums drīkst izmantot VID aprēķināto PVN pārmaksu.

### **3.6 Izvairīšanās no PVN nomaksas subjektīvās pazīmes**

Šajā nodaļā tiks apskatītas noziedzīga nodarījuma – izvairīšanās no PVN nomaksas – subjektīvās pazīmes, t.i. subjekts un subjektīvā puse.

Noziedzīga nodarījuma sastāvu, izņemot objektīvās pazīmes, t.i. objektu un objektīvo pusi, veido arī subjektīvās pazīmes, kas savukārt sastāv no subjekta un subjektīvās puses.

Par subjektīvajām pazīmēm uzskatāmas arī tādas pazīmes, kas raksturo personas psihisko attieksmi pret pašas izdarīto darbību vai bezdarbību un nodarījuma kaitīgajām sekām. Šāda rakstura pazīmes ir noziedzīga nodarījuma subjektīvā puse<sup>2</sup>.

#### **Izvairīšanās no PVN nomaksas subjekts.**

Par noziedzīga nodarījuma subjektu atzīstama prettiesisko darbību izdarījusī vai bezdarbību pieļāvusī fiziska un pieskaitāma persona, kas uz noziedzīga nodarījuma izdarīšanas dienu ir sasniegusi Krimināllikumā paredzētu vecumu, un līdz ar to viņu par izdarīto noziedzīgo nodarījumu ir pamats saukt pie kriminālatbildības<sup>3</sup>.Tāpat jāatzīmē, ka

<sup>1</sup> Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 26. marta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013.Pieejams:at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-3-13.doc –izmantots 20.05.2018.

<sup>2</sup> Liholaja, V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija: Likums. Teorija. Prakse. Otrais papildinātais izdevums. Rīga: Tiesu namu aģentūra 2007, 53.lpp.

<sup>3</sup> Krastiņš, U., Liholaja,V., Niedre, A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga : Tiesu namu aģentūra, 2008, 138. lpp.

nodokļu pārkāpums var būt tīšs vai netīšs jeb aiz neuzmanības, savukārt noziedzīgs nodarījums nodokļu jomā tiek izdarīts vienīgi tīši jeb ar nodomu (tiešu vai netiešu).

Noziedzīga nodarījuma izdarīšanas nodomu veidi ir izskaidroti Krimināllikuma 9.pantā. Tostarp šā panta 3.daļā ir noteikts, ka „noziedzīgs nodarījums atzīstams par izdarītu ar netiešu nodomu, ja persona apzinājusies savas darbības vai bezdarbības kaitīgumu, paredzējusi nodarījuma kaitīgās sekas un, kaut arī šīs sekas nav vēlējusies, tomēr apzināti pieļāvusi to iestāšanos”<sup>1</sup>.

Kriminālprocesu par izvairīšanos no nodokļu nomaksas var uzsākt gan pret fizisku, gan pret juridisku personu, taču pie kriminālatbildības par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu juridiskas personas vārdā vienmēr tiek saukta atbildīgā fiziska persona. Kas attiecas uz juridiskās personas atbildību, tā nav saucama pie kriminālatbildības atšķirībā no Igaunijas Republikas Penitenciārā likuma, taču juridiskajai personai saskaņā ar saskaņā ar Latvijas Republikas Krimināllikuma 12.pantu var piemērot Krimināllikuma VIII<sup>1</sup>nodaļā noteiktos piespiedu ietekmēšanas līdzekļus, tostarp likvidāciju, tiesību ierobežošanu utt.

Tā kā saskaņā ar Krimināllikuma 11.pantu vispārējais noziedzīga nodarījuma subjekts ir nodarījuma brīdī 14 gadu vecumu sasniegusi, pieskaitāma fiziska persona, jāatzīst, ka teorētiski vecums, par kuru iestājas kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu nomaksas ir sākot no 14 gadiem.

Tomēr praksē lielākā daļa par izvairīšanos no PVN nomaksas pie kriminālatbildība sauktās personas ir uzņēmumu amatpersonas. Savukārt, lai kļūtu par komercsabiedrības amatpersonu, noteiktā kārtībā ir jāreģistrējas Komercreģistrā. Komerclikuma 1.pantā noteikts, ka komersants ir komercreģistrā ierakstīta fiziskā persona (individuālais komersants) vai komercsabiedrība (personālsabiedrība un kapitālsabiedrība)<sup>2</sup>. Savukārt Komerclikumā 304.pantā paredzēts, ka par komercsabiedrības valdes locekli var būt tikai rīcībspējīga fiziskā persona. Rīcībspējīgajai personai Civillikuma izpratnē ir jāsasniedz pilngadības vecums. Atbilstoši Civillikuma 219.pantam, nepilngadība abu dzimumu personām turpinās tik ilgi, kamēr tās sasniedz astoņpadsmit gadu vecumu<sup>3</sup>.

No iepriekš minētā secināms, ka lielākoties pie kriminālatbildības par izvairīšanos no PVN nomaksas ir saucamas pilngadīgas un rīcībspējīgas fiziskas personas. Tas tomēr neizslēdz nepilngadīgo personu (no 14 gadu vecuma) saukšanu pie kriminālatbildības par šo noziedzīgu nodarījumu izdarīšanu vai atbalstīšanu.

---

<sup>1</sup> Krimināllikums: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=88966> – izmantots 25.12.2013.

<sup>2</sup> Komerclikums: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=5490> – izmantots 25.12.2013.

<sup>3</sup> Civillikums: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=90223> – izmantots 25.12.2013.

Tieši izmeklējot pret juridisko personu uzsākto krimināllietu par izvairīšanos no nodokļu nomaksas tiek noskaidrota pie kriminālatbildības saucamā fiziska persona. Sakarā ar to, ka noziedzīga nodarījuma nodokļu jomā subjektam, izņemot kriminālatbildības iestāšanās vecumu un rīcībspēju, piemērojamas arī citas kvalificējošas pazīmes, šāda persona saskaņā ar krimināltiesību teoriju ir atzīstama par speciālo subjektu jeb personu, kura var būt „tikai par noteiktu noziedzīgu nodarījumu kategoriju vai noteikta veida noziedzīga nodarījuma subjektu”<sup>1</sup>, Lai noteiktu noziedzīgu nodarījumu PVN jomā speciālo subjektu, ir jāvērtē pie normatīvajiem aktiem, kas saistīti ar PVN un citu nodokļu regulējumu. Tostarp Pievienotās vērtības likuma 3.panta 2.punkts nosaka, ka nodokļa maksātājs ir persona, kura patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisko darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta<sup>2</sup>. Kļūstot par nodokļu maksātāja – juridiskās personas amatpersonu, fiziska persona uzņemas noteiktas saistības un atbildību, t.sk. saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību” kārtot uzņēmuma grāmatvedību, kārtojot uzņēmuma grāmatvedību, norādīt patiesu, salīdzināmu, savlaicīgu, nozīmīgu, saprotamu un pilnīgu informāciju<sup>3</sup>. Tāpat uzņēmuma amatpersona saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” normām ir atbildīga par darījumu apliecinošo dokumentu saglabāšanu, kā arī, kā norādīts iepriekš darbā, par grāmatvedības pārkāpumiem ir paredzēta kriminālatbildība. Tātad, ņemot vērā iepriekš minēto, var secināt, ka uzņēmuma izdarīto noziedzīgu nodarījumu PVN jomā pie atbildības ir saucama šā uzņēmuma amatpersona – fiziska, pilngadīga un pieskaitāma persona.

Kā piemēru fiziskas personas saukšanai pie atbildības noziedzīga nodarījuma izdarīšanā juridiskās personas interesēs var minēt Liepājas tiesas 2012.gada 23.oktobra spriedumu krimināllietā Nr.15830300308, kurā tiesa, atsaucoties uz KL 12.pantu un konstatējot, ka uzņēmuma vienīgā amatpersona – valdes loceklis ar tiesībām pārstāvēt kapitālsabiedrību atsevišķi, vadītājs un īpašnieks ir bijis apsūdzētais – fiziska persona, pamatoti atzina, ka apsūdzētais kā uzņēmuma vadītājs ir bijis atbildīgs par grāmatvedības dokumentos uzrādīto faktu patiesumu, un, balstoties uz tiesībām pārstāvēt juridisko personu, viņam bija pienākums maksāt valsts noteiktos nodokļus vai tiem pielīdzinātos maksājumus un viņš atzīstams par KL 218.panta otrajā daļā paredzētā noziedzīgā nodarījuma subjektu<sup>4</sup>.

Turklāt, saucot pie kriminālatbildības fizisku personu – uzņēmuma pilnvaroto pārstāvi, nedrīkst aizmirst par juridiskajām personām piemērojamiem piespiedu ietekmēšanas līdzekļiem ar mērķi ierobežot trešajām personām turpmākās labuma gūšanas iespējas ar šāda

<sup>1</sup> Krastiņš, U, Liholaja, V.Niedre, A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums.Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 140. lpp.

<sup>2</sup> Pievienotās vērtības nodokļa likums: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=253451>

<sup>3</sup> Likums „Par grāmatvedību”: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=66460>

<sup>4</sup> Liholaja, V. Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Latvijas Republikas Augstākā tiesa, 2013, 19. lpp.

uzņēmuma starpniecību, jo saskaņā ar Krimināllikuma 12.pantu fiziskas personas saukšana pie kriminālatbildības par noziedzīga nodarījuma izdarīšanu juridiskās personas interesēs neizslēdz piespiedu ietekmēšanas līdzekļu piemērošanu šai juridiskajai personai. Saskaņā ar Krimināllikuma 70. pantu juridiskajai personai var piemērot vienu vai vairākus piespiedu ietekmēšanas līdzekļus, tostarp tiesību ierobežošanu, mantas konfiskāciju, naudas piedziņu. Savukārt piemērojot juridiskajai personai likvidāciju, citi piespiedu ietekmēšanas līdzekļi netiek noteikti<sup>1</sup>.

Šādi pasākumi patiešām var ietekmēt trešās personas – labuma guvējus un ierobežot to iespējas turpmāk izmantot šīs piespiedu ietekmēšanas līdzekļiem pakļautās juridiskās personas nelikumīga labuma gūšanai.

### **Izvairīšanās no PVN nomaksas subjektīvā puse.**

Saucot pie atbildības fizisku personu, būtiski ir konstatēt subjektīvo pusi, t.i. noskaidrot vainīgas personas psihisko attieksmi pret izdarīto noziedzīgu nodarījumu un konstatēt šīs personas nodomu, t.i. konstatēt, ka persona apzinājās savas darbības kaitīgas sekas un vēlējusies to iestāšanos.

Subjektīvā puse ir svarīgs elements noziedzīga nodarījuma sastāvā, un saskaņā ar Krimināllikuma 8.panta 2.daļu nosakot noziedzīgo nodarījumu izdarījušās personas vainas formu, jākonstatē šīs personas psihiskā attieksme pret noziedzīgā nodarījuma objektīvajām pazīmēm, tas ir, jāsaista noziedzīgo nodarījumu izdarījušās personas attieksmi ar šā nodarījuma faktiskajiem apstākļiem.

Pētījuma „Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas” autore, norādot, ka Krimināllikuma 218.pantā paredzētais noziedzīgs nodarījums var būt izdarīts tikai tīši jeb ar nodomu, atzīmē, ka „praktiski no visām analizētajām apsūdzībām (*autora piezīme* – no 2008. līdz 2013.gadam) izriet, ka pie kriminālatbildības sauktā persona tīši un apzināti pieļāvusi bezdarbības aktu, kas virzīts uz tiešu izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, nepildot nodokļu maksātāja pienākumu aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas un noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas, vai arī veikusi darbības, kas virzītas uz ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu”<sup>2</sup>. Šādu noziedzīgu nodarījumu var izdarīt tikai un vienīgi ar tiešu nodomu, jo

<sup>1</sup> Krimināllikums: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=88966>

<sup>2</sup> Liholaja, V. Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Latvijas Republikas Augstākā tiesa, 2013, 21. lpp.

„tikai šāda nodoma veidā izpaužas vēlēšanās sasniegt noteiktu prettiesiskās darbības vai bezdarbības rezultātu”<sup>1</sup>.

Tādējādi, no iepriekš minētā secināms, ka izvairīšanos no nodokļu nomaksas var izdarīt tikai tīši, un tikai ar tiešu nodomu, t.i. apzinoties un paredzot kaitīgo seku iestāšanos savas darbības/bezdarbības rezultātā. Tāpat secināms, ka tiesas spriedumos subjektīvās puses konstatēšanai un izvērtēšanai tiek pievērsta salīdzinoši neliela uzmanība.

Aprakstot subjektīvo pusi, Rīgas pilsētas Latgales priekšpilsētas tiesa 2010.gada 15.decembra spriedumā lietā Nr.K29-103/10, norāda, ka apsūdzētais Krimināllikuma 218.panta otrajā daļā paredzēto noziegumu izdarīja ar tiešu nodomu, proti, paredzēja nodarījuma sekas, un, uzņēmuma PVN deklarācijās iekļaujot it kā samaksātas priekšnodokļa summas par faktiski nenotikušiem darījumiem ar fiktīvu uzņēmumu, vēlējās samazināt paša uzņēmuma ar nodokli apliekamo objektu un valsts budžetā maksājamo nodokļu summu un tādējādi izvairīties no nodokļu nomaksas par ar PVN apliekamiem darījumiem<sup>2</sup>.

Tāpat, aprakstot subjektīvo pusi, Rīgas pilsētas Vidzemes priekšpilsētas tiesa 2011.gada 4.oktobra spriedumā lietā Nr.K30-0208/6, norāda, ka atzīst apsūdzētās vainu par pierādītu ar visiem krimināllietas materiāliem to kopumā un savstarpējā saistībā, nenosakot un neanalizējot vainas formu, kā to prasa Krimināllikuma 8. panta otrā daļa. Atstājot šo pirmās instances tiesas spriedumu negrozītu, Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesas kolēģija 2011. gada 21. decembra lēmumā lietā Nr.KA04-1016-11/8 atzina, ka apsūdzētā noziedzīgo nodarījumu izdarīja ar tiešu nodomu, proti, apsūdzētā paredzēja nodarījuma sekas un, noformējot neesošus darījumus uzņēmuma vārdā, vēlējās samazināt valsts budžetā maksājamo nodokļu summu un tādējādi izvairīties no nodokļu nomaksas, nodarot valstij zaudējumus lielā apmērā<sup>3</sup>.

Kā norādīts iepriekš, svarīgi konstatēt, ka persona apzinājās savas darbības kaitīgas sekas un vēlējusies to iestāšanos, jo kriminālatbildība par nelikumīgām darbībām nodokļu jomā ir paredzēta tikai par tīšu noziedzīgu nodarījumu, t.i. ja konstatēta izvairīšanās no nodokļu nomaksas, bet persona neapzinājās tās rīcības sekas, šāda persona nav saucama pie kriminālatbildības. Šādu nepilnību bieži izmanto nelikumīgo nodokļu optimizācijas shēmu veidotāji.

Iepriekš minētās shēmas izpaužas šādi: reāli strādājošo uzņēmumu pārstāvji vai personas – organizatori, kas saistītas ar šiem uzņēmumiem-klientiem, uz trešo personu vārda reģistrē uzņēmumus. Tiek meklētas vāji izglītotas personas ar zemu ienākumu līmeni. Šīs

---

<sup>1</sup> Turpat.

<sup>2</sup> Liholaja, V. Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Latvijas Republikas Augstākā tiesa, 2013, 23. lpp.

<sup>3</sup> Turpat, 24. lpp.

personas darbojas organizatoru uzdevumā, atvērot uz uzņēmumu vārda norēķinu kontus kredītiestādēs, slēdzot ar VID līgumu par elektronisko dokumentu parakstīšanu ar elektronisko parakstu, izmantojot VID elektroniskās deklarēšanas sistēmas pakalpojumus (turpmāk – Elektroniskās deklarēšanas sistēmas līgums jeb EDS līgums),<sup>1</sup> kā arī veic citas darbības saskaņā ar klientu vai organizatoru uzdevumiem, t.sk. par atlīdzību apmeklē VID un sniedz paskaidrojumus un liecību par uz viņu vārda reģistrēto uzņēmumu saimniecisko un finansiālo darbību. Faktiski šīs trešās personas neveic uz viņu vārda reģistrēto uzņēmumu saimniecisko un finansiālo darbību, kā arī nav saistītas ar šo uzņēmumu grāmatvedības kārtošānu, turklāt parasti visus ar uzņēmumu saimniecisko un finansiālo darbību saistītos dokumentus un citus līdzekļus tās nodod organizatoriem vai retāk klientiem, kuri paši izmanto tos savās interesēs. Katrai no iesaistītajām pusēm ir savas intereses –reāli strādājošie uzņēmumi, iekļaujot PVN deklarācijas priekšnodokļa postenī faktiski nenotikušos darījumus ar uz trešo personu vārda reģistrētiem uzņēmumiem, prettiesiski iegūst tiesības atskaitīt priekšnodokli, organizētās grupas dalībnieki saņem procentu no klientu prettiesiski gūtā labuma, savukārt trešās personas, uz kuru vārdiem ir reģistrēti faktiski saimniecisko darbību neveicošie jeb fiktīvie uzņēmumi, par savām darbībām saņem atlīdzību.

Problēma rodas brīdī, kad VID fiktīvajam uzņēmumam, kurš nav iesniedzis deklarācijas un atskaites un nav maksājis nodokļus, aprēķina nodokļu parādu. Liecību sniegšanai tiek izsaukta attiecīgajā laikposmā atbildīgā amatpersona, kura apstiprina fiktīvā uzņēmuma veiktos darījumus, tādējādi liedzot VID iespēju atzīt šos darījumus par nenotikušiem, taču pati norobežojas no atbildības, norādot, ka tā rīkojusies ar trešās (parasti kriminālprocesā nenoskaidrotas) personas palīdzību, t.i. uzņēmuma amatpersona liecina, ka pati ir veikusi preces pasūtīšanu, pieņemšanu, nodošanu, parakstīja darījumu apliecinātos dokumentus, taču nav kārtojusi uzņēmuma grāmatvedību, nav veikusi uzņēmuma finansiālo darbību, un par nodokļu parādu veidošanos neko nezina.

Šīs situācijas rezultātā uzņēmuma amatpersonai nav konstatējams nedz tiešs, nedz arī netiešs nodoms, tā nav paredzējusi kaitīgo seku iestāšanos savu darbību rezultātā, un līdz ar to nav saucama pie kriminālatbildības. Autora uzskatā, šāda iespēja nelikumīgi gūt peļņu un izvairīties no atbildības arī turpmāk radīs arvien biežākus šādas shēmas izmantošanas gadījumus arvien lielākos apjomos.

Šai sakarā vari pieminēt, ka ar 21.05.2009. grozījumiem, kas stājas spēkā 01.07.2009. no Krimināllikuma tika izslēgt 209.pants Fiktīva uzņēmējdarbība, pēc kura būtu saukta pie kriminālatbildības fiktīva uzņēmuma amatpersona.

---

<sup>1</sup> Likums „Par grāmatvedību”: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=66460>

Tomēr, šo personu darbībās ir saskatāmas KL 197.pantā paredzētā noziedzīga nodarījuma pazīmes, un šo personu saukšana pie kriminālatbildības par nolaidību autora uzskatā ir lietderīga un pamatota. Pēc autora domām, saucot fiktīvos direktorus pie kriminālatbildības par nolaidību var veicināt šādos nodarījumos iesaistīto personu skaita samazināšanos.

Vēl viens no iespējamiem risinājumiem, kas ļautu ierobežot šo personu iesaistīšanu noziedzīgu nodarījumu izdarīšanā, ir uzņēmumu reģistrācijas pastiprināta kontrole, vai stingrāku noteikumu uzņēmumu reģistrācijai izstrāde, kā arī kredītiestāžu pastiprinātā kontrole un ziņošana. Tāpat būtu jāapsver iespēja VID piemērot aizliegumu uzņēmumiem, par kuriem saņemti riska ziņojumi, veikt ar PVN apliekamos darījumus. Darījumu vērtībā un apgrozāmās summas ir lielas, naudas pārskaitījumi starp dažādiem uzņēmumiem notiek dienas laikā (viens vai vairāki darījumi nedēļā) un turpinās dažu mēnešu laikā.

Autora uzskatā, Uzņēmumu reģistram, kā papildus un ļoti būtisku funkciju, ir jāuzdod uzņēmumu reģistrācijas un pārreģistrācijas pastiprināta kontrole. Praksē tas nozīmē divu vai vairāk personu ar attiecīgo pieredzi un zināšanām nodarbināšana vai jau strādājošo darbinieku apmācīšana un nodarbināšana amatos, kas būtu saistīti tikai un vienīgi ar uzņēmumu reģistrācijas un pārreģistrācijas kontroli. Šo darbinieku uzdevums būtu ne tikai formāli vērtēt faktisko apstākļu atbilstību attiecīgo ar reģistrāciju un/vai pārreģistrāciju saistītajām tiesību normām, bet arī veikt pārbaudi par topošās amatpersonas zināšanām uzņēmējdarbības jomā, nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas kārtība. Šeit autors vēlas atzīmēt, ka, izejot no pieredzes, fiktīvo uzņēmumu amatpersonas norāda, ka tām nav zināšanu par Latvijas Republikā pastāvošo nodokļu aprēķināšanas un iemaksas kārtību un regulējumu, un ka uz viņu vārda reģistrēto uzņēmumu grāmatvedību kārtot trešās (bieži vien nenoskaidrotas) personas. Likuma Par grāmatvedību 2.pantā ir noteikts ka par grāmatvedības kārtošānu un visu saimnieciskos darījumus apliecinošo dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu saglabāšanu ir atbildīgs uzņēmuma vadītājs<sup>1</sup>. Autora uzskatā, uzņēmuma vadītājam – amatpersonai ir jāzina nodokļu regulējumu un grāmatvedības kārtošānu pamati, un uzņēmuma reģistrācijas brīdī būtu jāpārbauda topošās amatpersonas zināšanas, veicot tās aptauju. Tāpat autora uzskatā Uzņēmumu reģistram formālās uzņēmuma reģistrācijas vieta būtu jāpārbauda, cik lielā mērā topošā amatpersona ir informēta par tās uzņēmuma darbības virzienu, darījumu partneriem, darījumu veikšanas apstākļiem un gaitu, un izvērtējot visu iegūto informāciju, Uzņēmumu reģistram būtu jāpieņem pamatots lēmums par atļauju vai atteikšanos reģistrēt/pārreģistrēt uzņēmumu.

---

<sup>1</sup> Likums „Par grāmatvedību”: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=66460>

Nemot vērā fiktīvo uzņēmumu skaitu, pēc autora domām, šādi pasākumi ir nepieciešami. Tāpat arī jāatzīmē, ka 2013.gadā jau tika sperts solis kontroles pastiprināšanai par uzņēmumu pārreģistrāciju, proti saskaņā ar 2013.gada 2.maija grozījumiem Komerclikumā, kas stājās spēkā 2013.gada 1.jūlijā, lai pārreģistrētu uzņēmumu uz citas personas vārda, ir nepieciešams šīs personas notariāli apliecināts paraksts uz pieteikuma veidlapas (10.pants)<sup>1</sup>.

Kā redzams no AT Senāta 2013.gada 26.marta sprieduma Nr. SKK-3/2013, noziedzīgu nodarījumu kvalifikācija pēc Krimināllikuma 177. un 218.panta izraisa domstarpības, sakarā ar ko turpmāk šajā darbā ir jāapskata katra šajos Krimināllikuma pantos ietvertā noziedzīga nodarījuma sastāvs un kvalifikācijas process.

Noziedzīgs nodarījums ir kvalificējams pēc Krimināllikuma 218.panta, kad uzņēmuma amatpersona aprēķina nodokli, iesniedz atskaites VID, bet neveic maksājumus neatkarīgi no šādas rīcības motīviem. Kā piemēru var minēt Daugavpils tiesas 2011.gada 8.aprīļa spriedumu lietā Nr. K12-0313-11, no kura izriet, ka uzņēmuma amatpersona apzināti nav veikusi nodokļu maksājumus. Jāatzīmē, ka izskatot krimināllietas, kas saistītas ar KL 218.pantā paredzēto noziedzīgu nodarījumu izdarīšanu, tiesas motīvu daļā atspoguļo zaudējumu valsts budžetam, t.i. nenomaksātos nodokļus.

Tāpat savā 2013.gada 29.marta spriedumā lietā Nr. SKK-3/2013<sup>2</sup> AT Senāts ievieš skaidrību Krimināllikuma 218.panta objektīvās puses konstatēšanā, norādot, ka vainīgās personas darbība vai bezdarbība ir vērsta uz nodokļu nemaksāšanu un prettiesisku tiesību iegūšanu nodokļu samazināšanai, pārmaksātā nodokļa izmantošanai.

Svarīgi, ka izskatot krimināllietas par PVN jomā izdarītajiem noziedzīgiem nodarījumiem, vienmēr jāizvērtē Krimināllikuma 218.panta piemērotība, pat ja noziedzīga nodarījuma sastāvā ir saskatāmas krāpšanas pazīmes. Tātad, lai kvalificētu uzņēmuma amatpersonas darbību vai bezdarbību pēc Krimināllikuma 218.panta, ir jākonstatē uzņēmuma faktiskā saimnieciskā darbība. Pretējā gadījumā šīs amatpersonas rīcībā nav konstatējams valsts budžetā maksājama nodoklis no faktiski neesošas saimnieciskās darbības.

Tāpat būtiski atzīmēt, ka gadījumā, kad uzņēmuma amatpersona pieprasa PVN pārmaksu, kas izveidojusies par fiktīviem jeb faktiski neveiktajiem darījumiem, vai arī šī amatpersona izmanto tiesības saņemt VID uz nepatieso ziņu pamata aprēķināto PVN pārmaksu par faktiski nenotikušiem darījumiem, šāds noziedzīgs nodarījums būtu jākvalificē ne tikai kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas, bet arī kā krāpšanu.

---

<sup>1</sup> Komerclikums: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=5490> – aplūkots 25.12.2013.

<sup>2</sup> Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013.gada 26.marta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013. Pieejams: [at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-3-13.doc](http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-3-13.doc)

### **3.7. Izvairīšanās no PVN nomaksas nošķiršana no PVN krāpšanas un tiesu piemērojamo sodu samērīgums**

Lai pareizi kvalificētu noziedzīgu nodarījumu PVN jomā, ir jāievēro noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijas kārtība. Par noziedzīgu nodarījumu kvalifikāciju dēvē procesu, kura gaitā konkrētas situācijas pazīmes tiek salīdzinātas ar Krimināllikumā paredzētā noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmēm, un kura rezultātā tiek izdarīts secinājums par to pilnīgu atbilstību un sakritību, fiksējot to attiecīgajā kriminālprocesuālajā dokumentā.

Viens no iemesliem, kāpēc pastāv nevienlīdzīga prakse, ir vienādas pozīcijas trūkums, vērtējot ar nodokļiem saistīto noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijas pareizību. Galvenā atšķirība tiesu spriedumos ir jautājumā par nodarījuma kvalifikāciju kā krāpšanu \_KL 177.panta vai KL 218.panta izpratnē.

Šī doma ir atspoguļota Augstākās tiesas Senāta 2013.gada 26.marta spriedumā Nr. SKK-3/2013, kurā tiesa apšaubā visu Krimināllikuma 218.panta 2.daļā paredzētā noziedzīga nodarījuma sastāva elementu esamību un attiecīgi arī apsūdzētā izdarītā nodarījuma kvalifikāciju. Šajā spriedumā AT Senāts skaidro gadījumus, kad piemērojams Krimināllikuma 177.pants un 218.pants situācijās ar PVN aprēķināšanu pamatojoties uz nepatiesas informācijas sniegšanu. Šajā spriedumā AT Senāts arī norāda uz atšķirībām Krimināllikuma 177.pantā un 218.pantā paredzēto noziedzīgu nodarījumu sastāviem. No šā sprieduma izriet, ka viena no būtiskākajām atšķirībām starp iepriekš minētajiem noziedzīgiem nodarījumiem ir tas, ka KL 177.panta gadījumā persona iegūst svešu mantu, savukārt KL 218.panta gadījumā šīs mantiskās intereses ir saistītas ar nodokļu iekasēšanu, t.i. ar nodokļu nesaņemšanu.

Kā redzams no AT Senāta 2013.gada 26.marta izgājušas ārpus Krimināllikuma 218.panta otrās daļas aizsargātām interesēm, nodokļu iekasēšanas jomas” izgājušas ārpus Krimināllikuma 218.panta otrās daļas aizsargātām interesēm, nodokļu iekasēšanas jomas”<sup>1</sup>.

Savā rakstā, kas veltīts sodu politikai Latvijas Republikā, Andrejs Judins apšaubā tiesu piespriesto sodu par izvairīšanos no nodokļu nomaksas taisnīgumu un samērīgumu<sup>2</sup>. Šā maģistra darba autore pilnībā pievienojas A.Judina viedoklim, t.i. par izvairīšanos no nodokļu nomaksas piesprieštie sodi nav adekvāti un nepilda savu preventīvo funkciju, neveicina sabiedrībā uzskatu par to, ka šāds noziedzīgs nodarījums ir faktiski sodāms. Savā rakstā A.Judins norāda, ka „valsts reakcijai uz noziedzīgiem nodarījumiem jābūt vērstai uz taisnīguma atjaunošanu, sabiedrības drošības aizsardzību, jaunu likumpārkāpumu

<sup>1</sup> Liholaja, V. Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Latvijas Republikas Augstākā tiesa, 2013, 29.-30. lpp.

<sup>2</sup> Judins, A. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas: vai piespriežamie sodi ir taisnīgi un samērīgi// Jurista vārds, 2013.gada 15.oktobrī, 10. – 14.lpp.

novēršanu”<sup>1</sup>. Jāpiekrīt arī viedoklim, ka „soda bardzība ir tas preventīvais līdzeklis, kas vērsts uz sabiedrību kopumā, piedraudot ar bargu sankciju atturēt personas no kriminālsodāmas rīcības, kā arī paredzot atbildību par noteiktu priekšrakstu nepildīšanu”<sup>2</sup>. Tiesām piespriežot neadekvātus sodus, neviena no iepriekš minētajām funkcijām netiek īstenota.

Autora uzskatā termini „smags noziedzīgs nodarījums” un „sevišķi smags noziedzīgs nodarījums” ir jāasociējas ar jēdzienu „bargs sods”, bet ņemot vērā aktuālās tendences sodu noteikšanas politikā, t.i. lielāku sodu piemērošanu par mazāk kaitīgiem nodarījumiem, negodprātīgiem nodokļu maksātājiem pavērās plašas iespējas netraucēti, nebaidoties no iespējamiem sodiem un citiem piespiedu ietekmēšanas līdzekļiem, īstenot nelikumīgus nodomus ar mērķi nemaksāt nodokļus.

Savā rakstā A.Judins pievērš uzmanību statistikai, norādot, ka 2013.gada 1.janvāra līdz 30.septembrim Latvijas tiesas izskatīja 26 krimināllietas, kurās 34 personas tika sodītas par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Ar šiem noziegumiem valstij tika radīti 3 707 728,08 latu zaudējumi. Piespriežot sodu par šiem noziegumiem, neviena persona netika sodīta ar reālu brīvības atņemšanu; piecām personām brīvības atņemšana tika piemērota nosacīti, 18 tika sodītas ar piespiedu darbu, bet 11 – ar naudas sodu diapazonā no Ls 1000 līdz Ls 7000. KL 218. panta otrās daļas sankcijā paredzētais papildsods – mantas konfiskācija - tika piemērots vienai personai (3%), savukārt 33 gadījumos (97%) tiesneši uzskatīja, ka mantas konfiskācijas piemērošanai nav pamata. Cits KL 218. panta sankcijā paredzētais papildsods – tiesību atņemšana veikt komercdarbību vai noteiktu nodarbošanos – netika piemērots 22 tiesājamajiem (65%)<sup>3</sup>.

Tāpat jāatzīmē tas, ka pirmstiesas izmeklēšanas iestāžu darbs kļūst arvien sarežģītāks, jo negodprātīgos nodokļu maksātājus aizstāv pieredzējušie speciālisti, sabiedrībā pazīstamie advokāti, bijušie tiesību aizsardzības un citu iestāžu darbinieki. To ziņu aģentūrai BNS arī atzina VID Finanšu policijas pārvaldes priekšnieks Kaspars Čerņeckis, norādot, ka „tendence, kas diemžēl pēdējos gados iezīmējusies – visos noziedzīgos grupējumos bezpajumtniekus un, protams, arī organizatorus, aizstāv vispazīstamākie advokāti sabiedrībā”<sup>4</sup>. Tāpat K.Čerņeckis savā intervijā atzina, ka „lieli naudas līdzekļi tiek ieguldīti modernos informācijas tehnoloģiju risinājumos. Tas savukārt rada zināmas problēmas konstatējot noziedzīgus nodarījumus un

---

<sup>1</sup> Turpat

<sup>2</sup> <https://www.rsu.lv/aktualitates/rsu-docents-aldis-lieljuksis-par-buvniecibas-noteikumu-parkapsanu-un-glabeju-darbu-21>

<sup>3</sup> Judins, A. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas: vai piespriežamie sodi ir taisnīgi un samērīgi, Jurista vārds, 2013.gada 15.oktobrī, 10. – 14.lpp.

<sup>4</sup> Finanšu policija: noziedzīgo grupējumu aizstāvji ir Latvijā pazīstami advokāti. BNS, 2013.gada 16.oktobrī. Pieejams: <http://www.bns.lv/>

prasa līdzekļus, lai attīstītu zināšanas, pieredzi un aprīkotu tiesību aizsardzības iestādes ar modernajām tehnoloģijām, lai spētu vienā līmenī cīnīties ar noziedzību”<sup>1</sup>.

### **Kopsavilkums:**

Šajā nodaļā tika izskatīti jautājumi, kas attiecas uz noziedzīga nodarījuma sastāva objektīvo pazīmju konstatēšanu. Nodaļā tika apskatīts izvairīšanās no nodokļu nomaksas objekts, objektīvā puse. Tāpat uzmanība tiks pievērsta šā noziedzīga nodarījuma priekšmetam, rīkiem un lietām, ar kurām iedarbojas uz priekšmetu. Papildus iepriekš minētajam, tiks apskatīts šā noziedzīga nodarījuma pabeigšanas brīdis.

Ar noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā objektu jāsaprot valsts fiskālas intereses. Izstrādājot valsts budžetu, tiek plānoti ienākumi un izdevumi, bet traucējot plānoto ienākumu ieskaitīšanu valsts budžetā, tiek apdraudēta tā izpilde, kā rezultātā rodas negatīvas sekas. Tātad, šī noziedzīga nodarījuma grupas objekts ir valsts fiskālas intereses, valsts tautsaimniecības intereses, citu cietušo personu mantiskās intereses, bet tiešais objekts ir valsts budžetā nesaņemtie nodokļu maksājumi

Tādējādi, autore secināja, ka grāmatvedības, atskaites dokumenti, kuros tika norādītas nepatiesas ziņas par nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, atbilstoši esošai doktrīnai, ir atzīstami par lietu, kura tika izmantota KL 218.pantā paredzētā noziedzīga nodarījuma izdarīšanā, jo ar šiem grāmatvedības dokumentiem persona tieši neiedarbojās uz noziedzīga nodarījuma priekšmetu, bet izmantoja to noziedzīga nodarījuma izdarīšanā.

Krimināllikuma 218.panta 2.daļas izpratnē izpaužas kā nodokļu maksātāja (uzņēmuma) amatpersonas (fiziskas personas) apzinātās darbības, kas izpaužas nodokļu maksātāja deklarāciju iesniegšanā nodokļu administrācijā ar apzināti sagrozītiem datiem par veiktajiem ar nodokli apliekamiem darījumiem, kuru rezultātā valsts budžetā netiek saņemti līdzekļi.

Jāņem vērā, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1. panta 14. punktā ir skaidrots, ka izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas ir

- 1) apzināta nepatiesas informācijas sniegšana nodokļu deklarācijās;
- 2) nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšana;
- 3) nelikumīga nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošana vai
- 4) jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji.

Ievērojot iepriekšminēto, kā arī to, ka dažādu nodokļu un nodevu likmi, to aprēķināšanas un nomaksas kārtību nosaka ne tikai pamatlikums „Par nodokļiem un

---

<sup>1</sup> Finanšu policija: noziedzīgo grupējumu aizstāvji ir Latvijā pazīstami advokāti. BNS, 2013.gada 16.oktobrī. Pieejams: <http://www.bns.lv/>

nodevām”, bet arī konkrētā nodokļa vai nodevas likums, attiecīgajos gadījumos arī Ministru kabineta noteikumi un vietējo pašvaldību saistošie noteikumi, apsūdzībā konkrēti norādāmas tās likuma normas un citi normatīvie akti, saskaņā ar kuriem personai bijis pienākums maksāt nodokļus vai tiem pielīdzinātos maksājumus, kad un kādā veidā tā ir izvairījusies no savu pienākumu pildīšanas.

## Secinājumi :

- 1) Izvairīšanās no nodokļu maksājumiem un krāpnieciskie darījumi lielākoties tiek veikta no Pievienotās Vērtības Nodokļa (turpmāk – PVN). Tā kā PVN nodoklim ir liela nozīme valsts ekonomikā un valsts budžeta ieņēmumos.
- 2) No PVN rādītājiem un godīgas attieksmes pret PVN nomaksu ir atkarīga ES valstīs budžeta pildīšana un sabiedrības labklājība. Savukārt PVN nesaņemšana nodara valsts budžetam būtisku kaitējumu.
- 3) Kopš Latvija ir kļuvusi par Eiropas Savienības dalībvalstī, ir ļoti svarīgi aktīvi iesaistīties nodokļu sistēmas pilnveidošanā. Īpaši tas attiecināms uz netiešo nodokļu sfēru, pie kuras pieder arī pievienotās vērtības nodoklis (PVN).
- 4) Trīspadmitā direktīva paredz, ka katra dalībvalsts, ievērojot visus šajā direktīvā norādītos nosacījumus, jebkurai nodokļiem pakļautai personai, kas nav reģistrēta Kopienas teritorijā, var atmaksāt visus pievienotās vērtības nodokļus, kas maksāti par pakalpojumiem vai kustamu īpašumu, ko tai šīs valsts teritorijā piegādājušas citas nodokļiem pakļautas personas, vai arī kas maksāti par preču ieviešanu valstī.
- 5) Tā kā attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko eksportē uz citu dalībvalsti, saglabājās atbrīvojums no PVN, šāda situācija ir radījusi risku, ka minētās preces un pakalpojumi netiek aplikti ar nodokli nedz piegādātājā dalībvalstī, nedz arī patēriņa dalībvalstī. PVN neiekasēšana ne tikai rada ieņēmumu zaudējumus dalībvalstīm, bet arī ietekmē Eiropas Savienības pašu resursus.
- 6) Saskaņā ar Eiropas Revīzijas Palātas datiem, revīzija kura bija veikta 2015.gadā tieši par izvairīšanās no PVN nodokļa maksāšanas, lai noskaidrotu, vai Eiropas Savienība efektīvi cīnās pret krāpšanu saistībā ar PVN Kopienā. Palāta konstatēja, ka ES sistēma nav pietiekami efektīva un ka to negatīvi ietekmē salīdzināmu datu un ES mēroga rādītāju trūkums par krāpšanu saistībā ar PVN Kopienā.
- 7) ES administratīvās sadarbības sistēmai jānodrošina iespēju dalībvalstu nodokļu iestādēm apmainīties ar PVN informāciju, taču ir problēmas saistībā ar datu precizitāti, pilnīgumu un savlaicīgumu;
- 8) Par jaunu juridisko pasākumu apstiprināšanu un īstenošanu ir atbildīgas galvenokārt ES dalībvalstis.
- 9) ES dalībvalstīs pārstāvē juridiskie šķēršļi, kas kavē valstu un ES administratīvo, tiesu un tiesībsardzības iestāžu savstarpējo informācijas apmaiņu.
- 10) OLAF un Eiropolam bija konstatēta ierobežota piekļuve VIES un Eurofisc datiem.

- 11) PVN krāpšanas apkarošanai ir nepieciešama daudz efektīvāka informācijas apmaiņa valstu kompetento iestāžu starpā nekā pašlaik notiekošā. Dalībvalstu nodokļu iestādes jau apmainās ar noteiktu informāciju par saimniecisko darbību un pārrobežu tirdzniecību, šī sadarbība lielā mērā ir atkarīga no informācijas manuālas apstrādes. Tajā pašā laikā ES tiesībsardzības iestādēm netiek sistemātiski nodota PVN informācija un izlūkdati par organizētās noziedzības grupām, kuras ir iesaistītas visnopietnākajos krāpšanas gadījumos PVN jomā.
- 12) Nodokļu iestādes un tiesībsardzības iestādes valstu un ES līmenī arī savstarpēji nekoordinē izmeklēšanas, un tādēļ šīs strauji mainīgās noziedzīgās darbības pašlaik netiek pietiekami ātri izsekotas un novērstas.
- 13) ES Revīzijas Palātas Komisijas ziņojums cita starpā bija balstīts uz aptaujas anketu, ko tā nosūtīja dalībvalstīm. Tomēr laikposmā no ziņojuma publicēšanas līdz šai revīzijai nav apmeklēta neviena dalībvalsts. Neapmeklējot dalībvalstu nodokļu iestādes uz vietas, Komisija nevar pilnībā noskaidrot, kā faktiski tiek īstenoti administratīvās sadarbības pasākumi, un līdz ar to nevar efektīvi uzlabot to darbību.

Dalībvalstis neapmainās ar informāciju, ko tās saņem no trešām valstīm.

ES tiesību aktā paredzēts: kad dalībvalsts kompetentā iestāde saņem informāciju no trešās valsts, minētā iestāde var nodot informāciju to dalībvalstu kompetentajām iestādēm, kuras tā varētu interesēt, un jebkurā gadījumā – visiem, kas to pieprasa.

- 1) Trešo valstu informācija ir īpaši svarīga, lai iekasētu PVN par digitālajiem pakalpojumiem un nemateriālām precēm, ko Eiropas patērētājiem piegādā no attāliem reģioniem, kad nav piegādātāja tiešas vai netiešas fiziskas klātbūtnes patērētāja jurisdikcijā.
- 2) Tiesību akti e-komercijas jomā atbilst labākajai starptautiskajai praksei, taču to īstenošana ir sarežģīta.
- 3) Pakalpojumu un nemateriālo preču attālināta piegāde rāda problēmas PVN sistēmās, jo bieži vien par šādām piegādēm PVN netiek iekasēts vai arī tiek iekasētas nesamērīgi mazas summas. Eiropas Savienība elektroniski sniegtiem pakalpojumiem un nemateriālu preču pārrobežu piegādēm galapatērētājiem, proti, no uzņēmuma patērētājam (B2C), piemēro galamērķa valsts principu saskaņā ar labāko starptautisko praksi, ko atzinusi ESAO
- 4) Tā kā tikai divas dalībvalstis, Beļģija un Apvienotā Karaliste, publicē aprēķinus par PVN ieņēmumu zaudējumiem Kopienas iekšienē veiktās krāpšanas dēļ, Komisijas rīcībā nav aprēķinu par situāciju Eiropas Savienībā kopumā.

- 5) Nenotiek datu apmaiņa muitas un nodokļu iestāžu, policijas un kriminālvajāšanas iestāžu starpā. Netiek īstenota integrēta politika vai stratēģija ES līmenī attiecībā uz krāpšanas izmeklēšanu un vainīgo saukšanu pie atbildības.
- 6) Eiropas Savienības Revīzijas Palātas veiktās revīzijas laikā tika konstatēts arī, ka Vācijas un Apvienotās Karalistes muitas iestādes nenosūta datus par importu saskaņā ar 42. muitas procedūru nodokļu iestādēm un ka tirgotāji Vācijā, Itālijā un Apvienotajā Karalistē PVN kopsavilkuma paziņojumā atsevišķi neziņo par piegādēm Kopienas iekšienē, ko veic pēc importa saskaņā ar 42. muitas procedūru.
- 7) Eiropadome ieteica izstrādāt noteikumus par ekskluzīvu jurisdikciju attiecībā uz krāpšanu PVN jomā Kopienā vai uzticēt izmeklēšanu un lietas ierosināšanu par šādiem noziegumiem Eiropas Prokuratūrai (*EPPO*).
- 8) Ar noziedzīgu nodarījumu nodokļu jomā objektu jāsaprot valsts fiskālas intereses. Izstrādājot valsts budžetu, tiek plānoti ienākumi un izdevumi, bet traucējot plānoto ienākumu ieskaitīšanu valsts budžetā, tiek apdraudēta tā izpilde, kā rezultātā rodas negatīvas sekas. Tātad, šī noziedzīga nodarījuma grupas objekts ir valsts fiskālas intereses, valsts tautsaimniecības intereses, citu cietušo personu mantiskās intereses, bet tiešais objekts ir valsts budžetā nesaņemtie nodokļu maksājumi.

**Maģistra darba izverztā hipotēze** tika pierādīta.

#### **Priekšlikumi:**

- 1) Lai novērstu krāpšanas gadījumus sakarā ar Trīspadsmitās direktīvas piemērošanu, attiecīgajai dalībvalsts institūcijai, kura nodarbojas ar PVN atgriešanu, un kur bija sniegts iesniegums, jāuzliek iesniedzējam pienākumus, kas nepieciešami, lai noteiktu, vai iesniegums ir pamatots, un lai novērstu krāpšanu, jo īpaši pienākumu sagādāt pierādījumus, ka persona ir iesaistīta saimnieciskā darbībā.
- 2) ES Dalībvalstīs jāveic efektīvākās sasaistu pārbaudes attiecībā uz muitas un nodokļu iestāžu datiem;
- 3) Administratīvās sadarbības sistēmai jāpilnveido dalībvalstu nodokļu iestāžu datu apmaņu sistēmu par PVN informāciju, kā arī jākontrolē datu precizitāti, pilnīgumu un savlaicīgumu; Administratīvām, tiesām un tiesībaizsardzības iestādēm jāpilnveido sadarbības kārtību.
- 4) Ieteikumi Eiropas Revīzijas Palātas Komisijai:
  - jārosina saskaņoti dalībvalstu centieni, lai izveidotu kopīgu sistēmu statistikas vākšanai par krāpšanu saistībā ar PVN Kopienā;
  - jāierosina tiesību aktu grozījumi, kas ļautu veikt efektīvas muitas un PVN datu sasaistu pārbaudes;

- jāuzņemās iniciatīva un jāmudina dalībvalstis novērst trūkumus *Eurofisc* darbībā;
- jāmudina dalībvalstis labāk saskaņot to politiku apgrieztās maksāšanas procedūras jomā;
- veicot administratīvās sadarbības pasākumu novērtējumu, jāpievērš lielāka uzmanība tam, lai dalībvalstis savlaicīgāk sniegtu atbildes uz informācijas pieprasījumiem, lai tiktu stiprināta *VIES* uzticamība un lai Komisija kontrolētu, kā tiek novērstas nepilnības, kas minētas tās iepriekšējo ziņojumu par administratīvo sadarbību konstatējumos;
- Piegādātāja dalībvalsts nodokļu iestāžu pienākums ir ievadīt kopsavilkuma paziņojuma informāciju *VIES* datubāzē, tādējādi nodrošinot, ka šie dati ir pieejami nodokļu iestādēm galamērķa dalībvalstī. Klientam preču iegāde Kopienas iekšienē ir jādeklarē galamērķa dalībvalsts nodokļu iestādēs; tas ir aplikšanas ar nodokli gadījums, kuram iestājoties, PVN kļūst iekasējams attiecīgajā galamērķa dalībvalstī.

Sadarbībā ar dalībvalstīm jālikvidē juridiskie šķēršļi, kas kavē valstu un ES administratīvo, tiesu un tiesībaizsardzības iestāžu savstarpējo informācijas apmaiņu.

Jāatvēr jauni saziņas un datu apmaiņas kanāli nodokļu iestāžu un Eiropas tiesībaizsardzības iestāžu starpā par pārobežu darbībām, kuras rada aizdomas par krāpšanu PVN jomā. *OLAF*, Eiropolu un jaunizveidoto Eiropas Prokuratūru (*EPPO*). Sadarbībā ar Eiropas iestādēm valstu iestāžu sniegto informāciju varētu salīdzināt ar informāciju no sodāmības reģistriem, datubāzēm un citu Eiropola un *OLAF* rīcībā esošu informāciju, lai identificētu patiesos krāpšanā vainīgos un viņu tīklus;

5) Jānodrošina *OLAF* un Eiropola piekļuve *VIES* un *Eurofisc* datiem, un dalībvalstīm jāizmanto šo iestāžu sniegtā informācija.

6) Dalībvalstīm sadarbība jāstiprina. Ar PVN saistīta krāpšana var notikt dažu minūšu laikā, tādēļ dalībvalstīm ir vajadzīgi instrumenti, lai rīkotos pēc iespējas ātrāk. Jāpilnveido un jāuzlabo *Eurofisc* — ES krāpšanas apkarošanas ekspertu tīkls, kas jau darbojas. Šajā sistēmā dalībvalstis var apstrādāt, analizēt un revidēt datus par pārobežu darbībām, lai nodrošinātu pēc iespējas ātrāku un precīzāku riska novērtējumu. Lai palielinātu dalībvalstu spēju pārbaudīt pārobežu piegādes, divu vai vairāku valstu nodokļu iestāžu ierēdņiem jāveic kopīgas revīzijas un jāizveido vienotu revīzijas komandu krāpšanas apkarošanai, kas ir īpaši svarīgi krāpšanas gadījumos e-komercijas nozarē.

7) Administratīvā sadarbība būtu jāpastiprina. “Kopumā jāsniedz ātrāka atbilde uz informācijas pieprasījumiem, jo novēlotas atbildes ir aktuāla problēma; atgriezeniskā saikne, kas sniegta spontāni vai pēc pieprasījuma, ir pieeja, kura jāveicina saistībā ar labu sadarbību

un paraugpraksi, jo tas ir labākais veids, kā informēt nodokļu iestāžu amatpersonas, ka viņu veiktais darbs (noteiktā mērā) ir bijis derīgs”.

8) Autore ieteiktu noslēgt savstarpējās palīdzības nolīgumu PVN jomā ar Amerikas Savienotajām Valstīm, un Trešām valstīm.

9) Autore uzskata ka, jāuzlabo informācijas apmaiņa starp nodokļu un muitas iestādēm par konkrētām muitas procedūrām, kuras pašlaik dara iespējamu krāpšanu PVN jomā. Ievērojot īpašu procedūru, preces, kuras ieved no ārpus ES esošām valstīm un kuru galamērķis ir kāda dalībvalsts, var ievest ES caur citu dalībvalsti un tālāk sūtīt tranzītā, nemaksājot PVN. Tādos gadījumos PVN iekasē tikai tad, kad preces nonāk galamērķī.

10) Varētu piedāvat ES Dalībvalstīm nodokļu administrācijam apbalvot informatorus, mēģinot apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā to jau praktizē Lielbritānijā.

## IZMANTOTĀ LITERATŪRA UN AVOTI

1. Krimināllikums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, Nr.199/200, 1998, 8. jūl; izmantots [03.05.2018].
2. Kriminālprocesa likums: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, Nr.74, 2005, 11. maijs.
3. Likums „Par grāmatvedību”: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=66460> izmantots [03.05.2018].
4. Likums „Par nodokļiem un nodevām”: LR likums. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=33946> – izmantots [21.05.2018].
5. Grozījumi Krimināllikumā: Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis, Nr.202, 2012, 27.dec., izmantots [21.05.2018].
6. Pievienotās vērtības nodokļa likums. Redakcija uz 20.05.2018. VSIA “Latvijas Vēstnesis” [atsauce 20.05.2018]. Pieejams: <http://www.likumi.lv>
7. 1995. gada 26. jūlija Konvencija par Eiropas Kopienų finansiālo interešu aizsardzību un tās divi protokoli (Padomes 1997. gada 19. jūnija akts un Padomes 1996. gada 27. septembra akts).
8. Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006.gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības sistēmu [tiešsaistē]- [atsauce 20.05.2018.]. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>
9. ES dalībvalstīs PVN % likmju intervāls  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf); izmantots [20.05.2018].
10. Measuring tax gaps [tiešsaistē]- [atsauce 20.05.2018.]. Pieejams: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>
11. Padomes Regula N904/2010 (2010.gada 7.oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā [tiešsaistē]-atsauce [21.05.2018.].  
Pieejams:<https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/lv/TXT/?uri=CELEX:32010R0904>
12. Priekšlikums Padomes direktīva, ar ko groza Direktīvu 2006/112/EK attiecībā uz fakultatīvu un pagaidu apgrieztas maksāšanas sistēmas piemērošanu attiecībā uz noteiktu preču un pakalpojumu piegādi ar paaugstinātu krāpšanas risku [tiešsaistē]- [atsauce:21.05.2018.].Pieejams:  
<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/LV/TXT/?uri=CELEX:52009PC0511>

13. Padomes Regula N904/2010 (2010.gada 7.oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā [tiešsaistē]- [atsauce 21.05.2018.].Pieejams:  
<https://eurlex.europa.eu/legalcontent/lv/TXT/?uri=CELEX:32010R0904>
14. Padomes Regula (ES) Nr. 904/2010, 22. pants.
15. EUR-Lex.europa.eu. – [atsauce 21.05.2018.]. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu>
16. Finanšu policija: noziedzīgo grupējumu aizstāvji ir Latvijā pazīstami advokāti. BNS, 2013.gada 16. oktobrī. Pieejams: <http://www.bns.lv/>
17. Carlo Van Heuckelom paziņojums konferencē par krāpšanu PVN jomā, ko Eiropas Parlamenta ēkā Briselē 2015. gada 4. februārī rīkoja Eiropas Parlamenta deputāte Ingeborg Grässle un Eiropas Parlamenta deputāts Benedek Javor [tiešsaistē]- [atsauce 21.05.2018.] Pieejams:  
[https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_LV.pf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_LV.pf)
18. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 26. marta lēmums lietā Nr. SKK-3/2013. Pieejams:  
[at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-3-13.doc](http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-3-13.doc)
19. Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta lēmumi 2005. Rīga : Tiesu namu aģentūra, 2006, 120.-126. lpp. izmantots [21.05.2018].
20. Saskaņā ar KL 195. un 218. pantu apsūdzēto personu skaits nesakrīt ar analizējamajās krimināllietās apsūdzēto personu kopskaitu (124), jo virknē gadījumu apsūdzētajiem inkriminēti abi šie panti. izmantots [22.05.2018].
21. Apvienotās Karalistes parlamenta Lordu palātas Eiropas Savienības lietu komitejas, 2012.–2013. gada sesijas 12. ziņojums “Cīņa pret krāpšanu Eiropas Savienības finanšu jomā”, 4. izcēlums,22.lpp. (Committee of European Union Affairs of the House of Lords of the UK Parliamentary Assembly, 2012-2013 12th annual report, "Fighting fraud in the European Union's financial area"); [23.05.2018]
22. Apvienotās Karalistes parlamenta Pārstāvju palātas Valsts kontu komitejas “Standarta ziņojums par Viņas Majestātes ieņēmumu un muitas dienesta kontiem: “pazudušā tirgotāja” krāpnieciska darbība saistībā ar PVN”, 2006. –2007. gada sesijas 45. ziņojums, kopsavilkums,3. lpp. (United Kingdom Parliamentary House of Representatives House Accounts Committee "Standard Report on Her Majesty's Revenue and Customs Account Accounts:" Misleading VAT Payer ") [23.05.2018]
23. Eiropas Revīzijas Palātas īpašais ziņojums 2015.gads (Report of European Court of Auditors 2015)

24. Padomes Regula (ES) Nr. 904/2010 (2010. gada 7. oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams: <https://lv.vlex.com/vid/padomes-oktobris-anas-anu-pievienot-bas-223040550>
25. Eiropas Revīzija Palāta (publikāciju birojs) 2015.gadā, (Report of European Court of Auditors 2015) ģpašais ziņojums, apsvērumi 9-12.lpp
26. Eiropas Komisija, "Pētījums par PVN iztrūkuma aprēķināšanu un analīzi Eiropas Savienības dalībvalstīs. 2015. gada ziņojums" European Commission, "Study on the calculation and analysis of VAT shortfalls in the Member States of the European Union"
27. [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.]. Pieejams: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/publications/studies-made-commission\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/studies-made-commission_en)
28. Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28 novembris ) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:02006L0112-20130815>
29. Eiropas Revīzijas palātas informatīvais izklāsts par Ģpašo ziņojumu Nr. 8/2007 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļa jomā [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_ECA-07-39\\_lv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-07-39_lv.htm)
30. Eiropas Revīzijas palātas informatīvais izklāsts par Ģpašo ziņojumu Nr. 8/2007 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļa jomā [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_ECA-07-39\\_lv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-07-39_lv.htm)
31. Eiropas Revīzijas palātas informatīvais izklāsts par Ģpašo ziņojumu Nr. 8/2007 par administratīvu sadarbību pievienotās vērtības nodokļa jomā [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_ECA-07-39\\_lv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-07-39_lv.htm)
32. Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006. gada 28 novembris ) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX:02006L0112-20130815>
33. Padomes Regula N904/2010 (2010.gada 7.oktobris) par administratīvu sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā [tiešsaistē]- [atsauce 11.06.2018.].Pieejams:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lv/TXT/?uri=CELEX:32010R0904>
34. Database:[tiešsaistē]-[Pieejams: <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>
35. PVN pārrobežu situācijās, Pieejams:[https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index\\_lv.htm](https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index_lv.htm))

36. COM (2014) 71 final, 12.2.2014. EUROPEAN COMMISSION Brussels, 12.2.2014 COM(2014)  
[www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/files/.../082dbcc54314a3a3014425b4878e4c58.do](http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/files/.../082dbcc54314a3a3014425b4878e4c58.do)
37. Komisijas 2012. gada 11. jūlija paziņojums “Priekšlikums Eiropas Parlamenta un Padomes direktīvai par cīņu pret krāpšanu, kas skar Savienības finanšu intereses, izmantojot krimināltiesības”, COM (2012) 363 final.
38. Projekts Padomes Secinājumiem par ES politikas cikla izveidi un īstenošanu organizētas un smagas starptautiskas noziedzības jomā, dokuments nr. 15358/10 COSI 69 ENFOPOL 298 CRIMORG 185 ENFOCUSTOM 94
39. Eiropas Savienības robežās, saskaņā ar 17. panta 1. punktu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. Padomes Direktīva 2006/112/EK (2006.gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0112>
40. Apvienotās Karalistes parlamenta Lordu palātas Eiropas Savienības lietu komitejas 2012. – 2013. gada sesijas 12. ziņojums “Cīņa pret krāpšanu Eiropas Savienības finanšu jomā”. (committee of European Union Affairs of the House of Lords of the UK Parliamentary Assembly 2012-2013 12th annual report on the fight against fraud in the European Union's financial sector.)
41. Pieejams <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>
42. <https://www.vid.gov.lv/lv/pvn-maksataju-registra-bus-jaregistrejas-kad-ar-pvn-apliekamo-darijumu-vertiba-sasniegs-40-000-eiro>
43. **Kauliņas G.** disertācija “PVN sistēmas attīstība Eiropas Savienībā un Latvijā piemērošanas problēmas un iespējamie risinājumi”, 2007.gads, 20.lpp
44. **Kauliņas G.** Pievienotas vērtības nodokļa sistēmas attīstība Eiropas Savienība un Latvijā. Piemērošanas problēmas un iespējamie risinājumi: disertācija. LU Ekonomikas fakultāte. Rīga: Latvijas Universitāte, 2007.
45. **Kauliņas G.** Pievienotas vērtības nodokļa sistēmas attīstība Eiropas Savienība un Latvijā. Piemērošanas problēmas un iespējamie risinājumi: disertācija. LU Ekonomikas fakultāte. Rīga: Latvijas Universitāte, 2007.
46. **Krastiņš, U.** Noziedzīgs nodarījums: mācību grāmata. Rīga: Tiesu namu aģentūra 2000. 36. lpp.
47. **Liholaja, V.** Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Latvijas Republikas Augstākā tiesa, 2013, 29.-30. lpp.

48. **Kovaļa**, L. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas objektīvā puse un kvalifikācijas problēmas. Pieejams: [www.dukonference.lv/files/proceedings\\_of\\_conf/...Kovala.pdf](http://www.dukonference.lv/files/proceedings_of_conf/...Kovala.pdf) ;
49. **Krastiņš**, U., **Liholaja**, V., **Niedre**, A. Krimināltiesības. Vispārīgā daļa. Trešais papildinātais izdevums. Rīga : Tiesu namu aģentūra, 2008, 200. lpp.
50. <https://www.rsu.lv/aktualitates/rsu-docents-aldis-lieljuksis-par-buvniecibas-noteikumu-parkapsanu-un-glabeju-darbu-21> izmantots [21.05.2018].
51. **Liholaja**, V. Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Latvijas Republikas Augstākā tiesa, 2013, 7 lpp.
52. Meisel, Nicolas. Governance Culture and Development: A Different Perspective on Corporate Governance. Organisation for Economic Co-operation and Development. 2004 p. 41; izmantots [21.05.2018].
53. **Melķis**, D., Nodokļos zaudēti simtiem miljardi// Db.lv biznesa portāls, 2013.gada 23.septembrī.Pieejams:<http://www.db.lv/nodokli/nodokli/nodoklos-zaudeti-simtiem-miljardi-401695>
54. Ņemot vērā KL 7. pantā doto noziedzīgo nodarījumu klasifikāciju, turpmāk KL 218. panta otrajā daļā paredzētais noziedzīgais nodarījums tiks apzīmēts kā noziegums.
55. Латвия теряет огромные суммы на НДС//Dienas bizness. Pieejams: <http://rus.db.lv/nachalo/nalogi/latvija-terjaet-ogromnye-summy-na-nds-55093>; izmantots [21.05.2018].
56. **Šurko** A. Mazās uzvaras par PVN pārmaksu. Bilance Nr.20(224), 10.2009. 26. Lpp
57. **Judins**, A. Izvairīšanās no nodokļu nomaksas: vai piespriežamie sodi ir taisnīgi un samērīgi, Jurista vārds, 2013.gada 15.oktobrī, 10. – 14.lpp; izmantots [21.05.2018].
58. Finanšu policija: noziedzīgo grupējumu aizstāvji ir Latvijā pazīstami advokāti. BNS, 2013.gada 16.oktobrī. Pieejams: <http://www.bns.lv/> – izmantots [21.05.2018].
59. Krāpšanas apkarošana: jaunā pētījumā konstatēts, ka nesamaksātā PVN apjoms sasniedz miljardus. Eiropas Komisijas paziņojums preseī, Briselē, 2013.gada 19.septembrī.Pieejams:[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-844\\_lv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-844_lv.htm); izmantots [21.05.2018].
60. Tiesas spriedums, 2006. gada 6. jūlijs, Kittel un Recolta Recycling, apvienotās lietas C-439/04 un C-440/04, ECR I -6177, 60. un 61. Punkts[tiešsaistē]-[atsauce 21.05.2018.].Pieejams:<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=147503&doclang=LV>; izmantots [24.05.2018].
61. Augstākās tiesas Senāta Krimināllietu departamenta 2013. gada 30. maija Lēmums Lietā.Nr.SKK–332/2013.Pieejams: Likumprojekta „Grozījumi Krimināllikumā” sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojums (anotācija)

- Pieejams: [at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-332-13.doc](http://at.gov.lv/files/uploads/files/archive/department2/2013/skk-332-13.doc)  
izmantots [23.05.2018].
62. Tiesas spriedums, 2012. gada 6. septembris, Mecsek-Gabona, C-273/11, 55. punkts.  
izmantots [23.05.2018].  
Pieejams: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:lv:HTML>; izmantots [21.05.2018].
63. Krāpšanas apkarošana: jaunā pētījumā konstatēts, ka nesamaksātā PVN apjoms sasniedz miljardus. Eiropas Komisijas paziņojums presei, Briselē, 2013.gada 19. septembrī. izmantots [24.05.2018].  
Pieejams: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP13844\\_lv.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP13844_lv.htm); izmantots [21.05.2018].
64. Žurnāls "Balances Juridiskie Padomi" Nr. 11 (41), 2016. gada novembris [tiešsaistē], Pieejams: <http://www.sorainen.com/UserFiles/File/Publications/article.The-EU-experience-in-VAT-fraud-combating.2016-11-04.lat.balances-juridiskie-padomi.sabinev-dacee.pdf> izmantots [23.05.2018].
65. EU komisijas Dienesti un izpildaģentūras: [https://ec.europa.eu/info/departments\\_lv](https://ec.europa.eu/info/departments_lv)
66. EU Comission [\\_https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/fiscalis-programme\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en)
67. Eiropas Revīzijas Palātas īpašais ziņojums; izmantots [23.05.2018].  
[https://www.eca.europa.eu/Lists/...24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_LV.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/...24/SR_VAT_FRAUD_LV.pdf);  
izmantots [24.05.2018].
68. Pieejams: <http://blog.euromonitor.com/2016/02/vat-reduction-romania-retailing.html>  
izmantots [23.05.2018]