

LATVIJAS UNIVERSITĀTE
EKONOMIKAS UN VADĪBAS FAKULTĀTE
FINANŠU KATEDRA

**PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA LIKMES EFEKTIVITĀTE
ATTIECĪBĀ UZ VALSTS BUDŽETA IEŅĒMUMIEM**

Efficiency of value added tax rate with respect to the state budget revenue

MAĢISTRA DARBS

Ekonomikas maģistra studiju programma

Autore: Viktorija Ļicova

Studenta apliecības: Nr. v109034

Darba vadītājs: Dr. ekon., docente Aina Joppe

RĪGA 2016

ANOTĀCIJA

Pievienotās vērtības nodoklim ir viena no centrālām lomām valsts ieņēmumu ģenerēšanā, kā arī kopējā nodokļu sistēmā. Laika periodā no 2009.gada Latvijas valdība ir pieņēmusi vairākus būtiskus lēmumus par pievienotās vērtības nodokļa likmju maiņu, kas deva noteiktus rezultātus, un tādejādi, šī maģistra darba mērķis ir pamatojoties uz pieejamo literatūru un statistiskiem datiem sniegt novērtējumu piemērojamo pievienotās vērtības nodokļu likmju efektivitātei attiecībā uz valsts budžeta ieņēmumiem.

Darbs ir veidots no trim daļām, kuru ietvaros tiks apskatīti pievienotās vērtības nodokļa teorētiskie aspekti, tajā skaitā pievienotās vērtības nodokļu sistēma Latvijā un Eiropas Savienībā, tiks novērtēta pievienotās vērtības nodokļa fiskālā nozīmē un detalizēti tiks izvērtēti pēdējo gadu būtiskākie likuma grozījumi, kā arī tiks izanalizēti pievienotās vērtības nodokļa loma budžeta ieņēmumos un pievienotās vērtības nodokļa likmju efektivitāte.

Veiktā pētījuma rezultātā tika konstatēts, ka pievienotās vērtības nodokļa likmju maiņu rezultātā nodokļa loma budžeta ieņēmumos nemainīja, kā arī pievienotās vērtības nodokļa palielināšana tikai samazināja kopējo nodokļa efektivitāti valstī.

Atslēgvārdi: netiešie nodokļi, pievienotās vērtības nodoklis, valsts budžets, fiskālā nozīme, nodokļa efektivitāte.

ABSTRACT

Value added tax has one of the central roles in government revenue generation, as well as in the overall tax system. Starting from 2009, the Latvian government has adopted a number of substantive decisions regarding changes in value-added tax rates, which gave certain results, and thus, this master thesis objective is based on the available literature and statistical data to assess the effectiveness of applicable value added tax rates in relation to the state budget revenues.

This research paper consists of three parts, in which will be examined theoretical aspects of the value added tax, including value-added tax system in Latvian Republic and in European Union. Will be assessed fiscal meaning of the value-added tax and evaluated most significant amendments to the law in recent years. Also, will be investigated value added tax role in budget revenue and its rate efficiency.

The conducted research states that the changes in the value added tax rates did not change the role of tax in budget revenues. As well, the value added tax increase only reduced the overall tax efficiency in the country.

Keywords: indirect taxes, value added tax, state budget, fiscal role, tax efficiency.

SATURS

Apzīmējumu saraksts	5
Ievads	6
1. Pievienotās vērtības nodokļa teorētiskie aspekti	9
1.1. Nodokļu jēdziena būtība un teorija.....	9
1.2. Pievienotās vērtības nodokļa būtība un tā piemērošanas īpatnības	14
1.3. Pievienotās vērtības nodokļa sistēma Eiropas Savienībā	19
1.4. Pievienotās vērtības nodoklis Latvijā un tā piemērošanas kārtība	24
2. Pievienotās vērtības nodokļa fiskālā nozīme.....	39
2.1. Pievienotās vērtības nodokļa fiskālā nozīme Latvijā	39
2.2. Pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas ietekme uz budžeta ieņēmumiem.....	46
2.3. Pievienotās vērtības nodokļa likmju izmaiņas Latvijā	52
3. Pievienotās vērtības nodokļa likmes efektivitātes noteikšana.....	60
Secinājumi	71
Priekšlikumi	74
Izmantotā literatūra un avoti	75

APZĪMĒJUMU SARAKSTS

PVN – pievienotās vērtības nodoklis

ES – Eiropas Savienība

LR - Latvijas Republika

IKP-iekšzemes kopprodukts

OECD - Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija

ER – Efektivitāte koeficients

VRR – PVN ieņēmumu attiecība

VID - Valsts ieņēmumu dienests

utt. - un tā tālāk

u.c.- un citi

u.tml.- un tamlīdzīgi

IEVADS

Pievienotās vērtības nodoklis ir patēriņa nodoklis, kas tiek plaši piemērots Latvijā, Eiropas Savienībā, kā arī gandrīz visās pasaules valstīs un tā ieņēmumiem nenoliedzami ir liela nozīme katras valsts budžetā. Jautājumi, kas saistīti ar nodokļu politiku, kā arī konkrēti ar pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas būtību, vienmēr ir aktuāli, jo valsts uzdevums ir kontrolēt gan nodokļu administrēšanas un iekasēšanas kārtību, gan to sloga noteikšanu katram tirgus dalībniekam, līdz ar to nodokļu sistēma nemitīgi tiek mainīta.

Pasaules finanšu krīzes ietekmes rezultātā pievienotās vērtības nodoklis ir kļuvis par vienu no visbiežāk grozītiem nodokļiem Latvijā. Sākot ar 2009. gada pievienotās vērtības nodokļu likmes tika mainītas vairākas reizes un pārsvarā valdības pieņemtie grozījumi tika vadīti pēc nepieciešamības radīt papildus ieņēmumus budžetā. Diemžēl, pieņemto lēmumu efektivitāti ne vienmēr ir iespējams precīzi noteikt nākotnes skatījumā, jo nodokļu ieņēmumi ir atkarīgi no vairākiem ekonomiskiem rādītājiem, piemēram, iekšzemes kopprodukta, nodokļu izkrāpšanas līmeņa valstī, mājsaimniecību ienākuma līmeņa, iedzīvotā pirkspējas u.c. Jebkuru grozījumu pieņemšana rada valstij papildus izdevumus to ieviešanas un izstrādes procesā, kā arī neērtības un papildus slogu iedzīvotājiem un uzņēmējdarbības videi kopumā. Dažreiz valsts veidotā nodokļu politika nenes gaidāmos rezultātus, un tādejādi, pieņemtie grozījumi rada tikai papildus izdevumus, un tas, savukārt, liek apšaubīt valsts veidotās nodokļu politikas efektivitāti kopumā. Maģistra darba mērķis ir pamatojoties uz pieejamo literatūru un statistiskiem datiem, izvērtēt piemērojamo pievienotās vērtības nodokļu likmju efektivitāti attiecībā uz valsts budžeta ieņēmumiem un sniegt priekšlikumus pievienotās vērtības nodokļa vēlamām attīstības scenārijiem.

Izvirzītā hipotēze: Pievienotās vērtības nodokļu likmju palielināšana samazina nodokļu efektivitāti un nemaina nodokļa īpatsvaru valsts budžeta ieņēmumu struktūrā.

Izvirzītā mērķa sasniegšanai ir izvirzīti šādi uzdevumi:

- Izvērtēt nodokļu sistēmas un nodokļu politikas nozīmi;
- Iepazīties ar pievienotās vērtības nodokļa attīstības vēsturiskiem etapiem, kā arī piemērošanas aspektiem un metodēm;
- Izanalizēt pievienotās vērtības nodokļu aplikšanas kārtību Eiropas Savienība un Latvijā;
- Noteikt pievienotās vērtības fiskālo nozīmi Latvijā;

- Izpētīt pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas problemātiku attiecībā uz valsts budžeta ieņēmumiem;
- Noskaidrot valdības galvenos vadmotīvus un prognozējamus rezultātus, kas veicināja pievienotās vērtības nodokļa likmju maiņu, kā arī noskaidrot ekspertu viedokli attiecībā uz valdības pieņemtajiem lēmumiem;
- Noteikt pievienotās vērtības nodokļa īpatsvar izmaiņas valsts budžeta ieņēmumos;
- Aprēķināt pievienotās vērtības nodokļa likmju efektivitāti attiecībā uz valsts budžeta ieņēmumiem,
- Veikt secinājumus un izstrādāt priekšlikumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa pilnveidošanas un ieņēmumu palielināšanas iespējām.

Darba struktūra. Maģistra darba ir veidots no trim daļām. Darba pirmā daļa ir veltīta pievienotās vērtības nodokļa gan vēsturiskiem, gan teorētiskiem aspektiem. Sadaļas ietvaros darba autore noskaidros pievienotās vērtības nodokļa būtību, tās attīstības vēsturi, kā arī izvērtēs pievienotās vērtības piemērošanas īpatnības un tiesisko bāzi Eiropas Savienībā, liekot padziļinātu uzsvāru Latvijas nodokļa piemērošanas īpatnībām.

Maģistra darba otrā nodaļa tiks vērsts uz pievienotās vērtības nodokļa fiskālās nozīmes noteikšanu. Sadaļu ietvaros darba autore padziļināti izpētīs pievienotās vērtības nozīmi budžeta ieņēmumos un pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas ietekmi uz valsts budžeta ieņēmumiem un sniegs detalizētu ieskatu valdības veikto pievienotās vērtības nodokļa likmju maiņu pamatojumā un salīdzinās to ar ekspertu skatījumu un prognozēm.

Darba trešajā daļā darba autore veiks pievienotās vērtības nodokļa lomas analīzi, tādejādi noskaidrojot vai pievienotās vērtības nodokļu likmju izmaiņas ir radījušas izmaiņas budžeta struktūrā un noteiks PVN likmju efektivitāti attiecībā uz valsts budžeta ieņēmumiem.

Darba noslēguma daļā tiks izdarīti secinājumi un izstrādāti priekšlikumi par nākotnes pievienotās vērtības nodokļa vēlamām attīstības scenārijiem.

Pētījuma metode. Darba izstrādes procesā tiks izmantotas gan kvantitatīvās, gan kvalitatīvās pētījuma metodes: ekonomiskā analīze, datu salīdzināšana, likumdošanas un zinātnisko pētījumu analīze, matemātiskas un statistiskās metodes.

Pētījuma periods. Galvenokārt, pētījums tiks balstīts uz datu analīzi par laika periodu no 2008.-2015.gadam, taču nepieciešamības gadījumā, darbā var būt tikt apskatīti arī agrāki laika periodi.

Literatūras un datu avotu raksturojums. Darba teorētisko bāzi galvenokārt veidos Latvijas Republikas, kā arī citu valstu pieejamie materiāli nodokļu sistēmas un pievienotās vērtības nodokļa ieviešanas un piemērošanas jomā. Darbā tiks izmantoti zinātni pētnieciski raksti un publikācijas, Eiropas Savienības apkopotie materiāli, Latvijas Republikas normatīvie akti, Centrālās Statistikas pārvaldes materiāli, Latvijas Republikas Finanšu ministrijas un Ekonomikas ministrijas izstrādātie konceptuālie un informatīvie ziņojumi, masu medijos publicētā informācija, kā arī autores pieredze un zināšanas Latvijas pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas jomā.

Diemžēl ierobežota pētījuma izstrādes laika, kā arī ierobežota darba apjoma rezultātā, pētījuma objekts nevar tikt apskatīts un izanalizēts pilnībā, līdz ar to tika pievērsta uzmanība konkrēti apskatāmo jautājumu risināšanai un analīzei.

1. PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA TEORĒTISKIE ASPEKTI

1.1. Nodokļu jēdziena būtība un teorija

Lai varētu izvērtēt pievienotās vērtības nodokļa lomu valsts budžeta ieņēmumos, ir jāizskata nodokļu sistēmas teorētiskos aspekti, tādējādi iegūstot plašāku skatījumu uz pievienotās vērtības nodokļa būtību.

Ilgstoša laika perioda ietvaros nodokļu piemērošana ir attīstījusies kā praktiska nozare. Lielu ietekmi uz šīs nozares attīstību atstāja tādi objektīvi un subjektīvi faktori, kā kari, stihiskās katastrofas un valstu individuālās vēlmes. Pakāpeniski, filozofu un ekonomistu darbi, par nodokļu būtību, to izmantošanas iespējām, saista ar ražošanas posmiem, kā arī izplatīšanos un apriti, sāka pieņemt sistemātisku skatījumu.

Viens no pirmajiem sistematizētu skatījumu uz nodokļiem noformulēja Viljams Petijs (*William Petty*) (1623-1687). Savā pētījumā ar nosaukumu "Traktāts par nodokļiem un nodevām" Petijs apskatīja valstu izdevuma veidus un atklāja iemeslus, kas veicina to palielināšanos. Papildus, Petijs savu darbu veltīja pārdomām par to kā mazināt neapmierinātības līmeni nodokļu maksātāju vidū. Petijs rakstīja: "*ka cik liels nebūtu nodoklis, ja tas gults uz visiem tieši proporcionāli, neviens no tā nezaudē savu bagātību*". Līdz pat šodienai, sabiedrībā nav zaudējusi Petija atziņas attiecībā uz nodokļiem, tā piemēram:

- nodokli ir ļoti viegli maksāt tam, kurus pilnībā apmierina pirmās nepieciešamības preces;
- nodoklis ir taupības sekmētājs, kas ir dabīgs veids cilvēku bagātības veicināšanai;
- neviens nemaksā par lietu divreiz, jo nekas nevar būt patērēts divreiz;
- ar tādu aplikšanas veidu vienmēr ir iespēja gūt lielisku informāciju par labklājību, izaugsmi un spēku valstī.¹

Lielu ieguldījumu nodokļu teorijas attīstībā ienesa skotu izcelsmes ekonomists Ādams Smits (*Adam Smith*) (1723-1790). Smits spēja izstrādāt fundamentālus nodokļu aplikšanas pamatprincipus: vienlīdzīgums un taisnīgums, ērtums, noteiktība un efektivitāte. Smits apgalvoja, ka: "*nodokļi ir brīvības pazīme, nevis verdzības pazīme*". Pēc darba

¹ Merlino, V.C., THE ECONOMIC WRITINGS OF SIR WILLIAM PETTY (1623-1687), UNIVERSITY OF BARCELONA BARCELONA, Spain. Pieejams: http://eet.pixel-online.org/files/research_papers/SP/The%20Economic%20Writings%20of%20Sir%20William%20Petty%20.pdf (skats 12.04.2016)

autores domām, šie nodokļu principi nav zaudējuši savu nozīmi arī mūsdienu pasaulē, jo valstis katrā tās attīstības stadijā būve savu nodokļu sistēmu, ņemot vērā principus, kas ir viss piemērotāki tās ekonomiskai situācijai.²

Nozīmīgi ieguldījumu nodokļu teorijas attīstība nesa angļu izcelsmes ekonomists Davids Rikardo (*David Ricardo*) (1772-1823). Rikardo izskatīja nozīmīgus aspektus saistībā ar nodokļu aplikšanas teorētiskiem un praktiskajiem jautājumiem. Par nodokļu aplikšanas negatīvo pusi Rikardo uzskatīja nevis faktu, kādā veidā nodoklis ir piemērojams, bet to, kādu rezultātu tas atstāj uz ražošanas procesu kopumā. Rikardo bija viens no tiem, kas centās noformulēt konkrētu saikni, kas valda attiecībās starp nodokļiem un cenām un ienākumiem. Rikardo uzskatīja, ka jebkurš nodoklis ar kuru ir aplikama jebkura prece vai pakalpojums samazina no tās izrietošo peļņas normu un ka ir jāpiemēro diferencēto nodokļu aplikšanas pieeju attiecībā uz dažādām produktu grupām. Rikardo uzskatīja, ka primāri ar nodokli ir jāapliek luksusa nevis pirmās nepieciešamības priekšmetus.³

Svarīgu ieguldījumu nodokļu teorijas attīstībā ir veicis vācu ekonomists Ādolfs Vāgners (*Adolph Wagner*) (1835-1917). Vāgners galvenokārt apskatīja problēmas, kas izriet no nodokļu piemērošanas un tādejādi izstrādāja mācību par nodokļu pārlikšanu. Savos darbos Vāgners izšķīra nodokļu pārlikšanu no piedāvājuma uz pieprasījumu, kā arī pieprasījuma pārlikšanu uz piedāvājumu. Lai spētu nodrošināt, lai visas ienākuma formas tiktu apliktas ar nodokli, Vāgners piedāvāja sekojošu nodokļu aplikšanas sistēmu: nodoklis par pirkšanu, nodoklis par īpašumtiesībām, nodoklis par patēriņu – neredzamība attiecībā uz nodokļu maksātājiem, viegls iekasēšanas mehānisms, iespēja regulēt prasības. Pēc darba autores domām ir svarīgi atzīmēt, ka Vāgnera piedāvātais mehānisms, kā arī ar nodokli aplikamie objekti ir skaidri saskatāmi mūsdienu piemērojamā nodokļu aplikšanas mehānismā, līdz ar to, ir jāsecina, ka viņa ieguldījums nav tikai palicis atziņu un pārdomu veidā.⁴

Augstāk minēti zinātnieki un pētnieki savos darbos attiecībā uz nodokļu piemērošanu, galvenokārt, ir pievērsušies nodokļu aplikšanas mehānismam un aplikšanas objektiem, bet interesanti ir pieminēt zviedru ekonomistu Knutu Vikseli (*Knut Wicksell*) (

²**Kabinga, M.**, Principles of Taxation. Pieejams: http://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf (skatīts 12.04.2016)

³**Formain, R.L.** David Ricardo. Theory of Free International Trade. Economic Insights Pieejams: <https://www.dallasfed.org/assets/documents/research/ei/ei0402.pdf> (skatīts 15.04.2016)

⁴**Kurbanovna, R.B.**, ORIGINS OF TAXATION PRINCIPLES AND THEIR RELEVANCE IN THE CONTEMPORARY CONDITIONS. EBSCO HOST 2014 Pieejams: <http://connection.ebscohost.com/c/articles/96105384/origins-taxation-principles-their-relevance-contemporary-conditions> (skatīts 17.04.2016)

1851-1926). Viksels būdams iepriekšminēto zinātnieku vienaudzis, savos darbos nodokļus apskatīja kā regulāru valdības finansēšanas avotu, proti, tas apskatīja nodokļu aplikšanas būtību no valdības puses. Savās atziņās viņš lika lielu uzsvāru uz vajadzību apstiprināt nodokļu parlamenta līmenī, kas tādejādi sekmētu to taisnīgumu attiecības uz visām nodokļu maksātāju grupām. Līdztekus Rikadro Viksels uzskatīja, ka lielākus nodokļus ir jāmaksā tiem, kam ir augstāks ienākuma līmenis. Tālākajā laika posmā, Vikseļa atziņas pārņēma un turpināja to attīstību Ēriks Lindls (*Eric Lindell*) (1891-1960). Līdzīgi kā Viksels Lindls apskatīja nodokļu no valsts valdības skata punkta un tādejādi viņš apskatīja nodokļu kā cenu, kas ir jāmaksā par valsts valdības sniegtajiem pakalpojumiem. Balstoties uz to, ka pastāv iedzīvotāju grupas ar dažādiem ienākuma līmeņiem, Lindls nāca pie secinājuma, ka dažādas nodokļu likmes nodrošina līdzsvaru sabiedrībā. Respektīvi, Lindls aizstāvēja ideju par progresīvo nodokli.⁵

Britu ekonomists Artūrs Sesils Pigū (*Arthur Cecil Pigou*) (1877-1959) uzskatīja, ka nodokļu piemērošanai jābūt vienādiem visiem iedzīvotājiem, kas dzīvo vienādos dzīves apstākļos. Viņš saskatīja nepieciešamību pēc ienākuma nodokļa uzlabošanas. Pigū atzīmēja, ka ienākuma nodoklis ir diskriminējošs attiecībā uz uzkrājumiem, kā arī viņš uzskatīja, ka nodoklim par darba ienākumiem ir jāstimulē darbaspēka aktivitāti. Izvērtējot Pigū teoriju, darba autore secina, ka diemžēl Pigū teorija mūsdienas nav guvusi panākumus, un šobrīd nodokļu slogs, kas gulstas uz darbaspēku bieži vien nevis stimulē darba aktivitāti, bet gan kavē.⁶

20. gadsimta otrajā pusē lielu popularitāti guva "piedāvājuma teorija", kuras ietvaros liela uzmanība tika pievērsta nodokļu ietekmei uz investīciju līmeni, darbaspēka piedāvājumu un ietaupījumiem, kas rodas nodokļu likmju samazināšanas rezultātā. Par vienu no populārākiem šīs skolas pārstāvjiem kļuva amerikāņu ekonomists Artūrs Lafērs (*Arthur Laffer*) (1940 -). Savu pētījumu rezultātā, Lafērs nonāca pie secinājuma, ka pastāv sakarība starp nodokļu likmēm, budžeta ieņēmumiem un nodokļu bāzi. Balstoties uz empīrisku pētījumu rezultātiem, kas tika balstīts uz Amerikas Savienoto Valstu piemēru, Lafērs nonāca pie secinājuma, ka nodokļi ir sasnieguši savu kritisko līmeni un tā rezultātā kavē ekonomisko attīstību. 20.gadsimta 70.-80.gadu reformas ASV nodokļu sistēmā tika veiktas balstoties uz Lafēra konceptuāliem secinājumiem. Nodokļu likmes tika krasi pazeminātas ar cerību, ka tās sekmēs uzņēmējdarbību un darbaspēka aktivitāti, tādejādi

⁵ **Lindahl, E.**, Just Taxation- a positive salutation. Translated from German by Elizabeth Henderson. Pieejams: <http://www.econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/lindahl.pdf> (skatīts 20.04.2016)

⁶ **Cassidy, J.**, An Economists Invisible Hand. The Wall Street Journal.-2009, Pieejams: <http://www.wsj.com/articles/SB10001424052748704204304574545671352424680> (skatīt 20.04.2016)

kompensējot nodokļu zaudējumus. Taču personīgo uzkrājumu pieaugums netika piefiksēts, un tieši pretēji, federālie nodokļu ieņēmumi samazinājās, kā rezultātā federālais budžets, kas tika sabalansēts 1979.gadā, bija raksturojams ar bezprocentu deficītu 200 miljardu apmērā. Līdz ar to ir jāsecina, ka gan Pigū, gan Lafēra prognozes attiecībā uz to, ka darbaspēka intensitāte un uzkrājuma līmenis valstī krasi pieaugs pēc nodokļu likmju samazinājuma, nebija gluži korektas. Tomēr ir skaidrs, ka ja nodokļu līmenis sasniegtu savu maksimālo robežu tiku radīts vēl lielāks kaitējums valsts ekonomikai.⁷

Džozefs Štiglics (*Joseph Stiglitz*) (1934 -) daudz uzmanības veltīja nodokļu aplikšanas problēmām: nodokļu slogam, optimālai nodokļu aplikšanai, kapitāla nodoklim un nodokļu reformām. Viņš izdalīja piecu nodokļu sistēmas principus: ekonomiskā efektivitāte (nodokļu sistēmai nevar būt pretrunā ar efektīvu resursu sadalījumu), administratīvā vienkāršība (administratīvai sistēmai ir jābūt vienkāršai un salīdzinoši lētai tās piemērošanas procesā), politiskā atbildība (nodokļu sistēmai ir jābūt uzbūvētai tādā veidā, lai nodokļu maksātāji būtu pārliecināti par to, ka politikā sistēma spēj precīzi noteikt to vēlmes), taisnīgums (nodokļu sistēmai ir jābūt taisnīgai attiecībā uz atsevišķām indivīdu grupām), elastība (nodokļu sistēmai ir jāspēj ātri reaģēt uz ekonomiskās situācijas izmaiņām). Štiglics savos pētījumos daudz uzmanības arī veltīja optimālās nodokļu piemērošanas problēmām. Viņš atzīmēja, ka optimālā nodokļu sistēma ir tā, kas maksimizē sabiedrības labklājības līmeni.⁸

Mūsdienas par nodokļiem uztver obligāti veicamos maksājumus budžetā, kas nodrošina valstu funkciju izpildi, bet kuri nav saistīti ar konkrētās preces vai pakalpojuma saņemšanu. Šim nolūkam ir valdības veidota nodokļu politika, kas ir valsts subjektīva darbība nodokļu izmantošanas jomā. Valdības padziļinātās zināšanas nodokļu administrēšanas jomā lielā mērā nosaka pastāvošās valdības autoritāti un darbības efektivitāti.⁹ Mūsdienas tiek uzskatīts, ka pastāvošās nodokļu politikas atšķirības valstu starpā ir skaidrojamas ar katrā valstī pastāvošo valsts politisko kultūru, kas nosaka valstu valdībām adoptēt noteiktu nodokļu sistēmas modeli. Respektīvi, ja valstī pastāv augsts izvairīšanās līmenis no tiešo nodokļu nomaksas, ar kuru valsts administrācija nespēj tikt galā, valsts nodokļu politika tiks balstīta uz netiešajiem nodokļiem. Nodokļiem ir ļoti ciešs sakars ar valsts politiku, pastāv uzskats, ka nodokļu politika ir sabiedrības politikas veids.

⁷ Seligman, E. The Income tax: A Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad. Pieejams <http://books.google.lv/books?id> (skatīts 20.04.2016.)

⁸ Stiglitz, J., The Corporation Tax. Stanford University. 1975 Pieejams: file:///C:/Users/Victoria/Downloads/1-s2.0-0047272776900220-main.pdf (skatīts 20.04.2016)

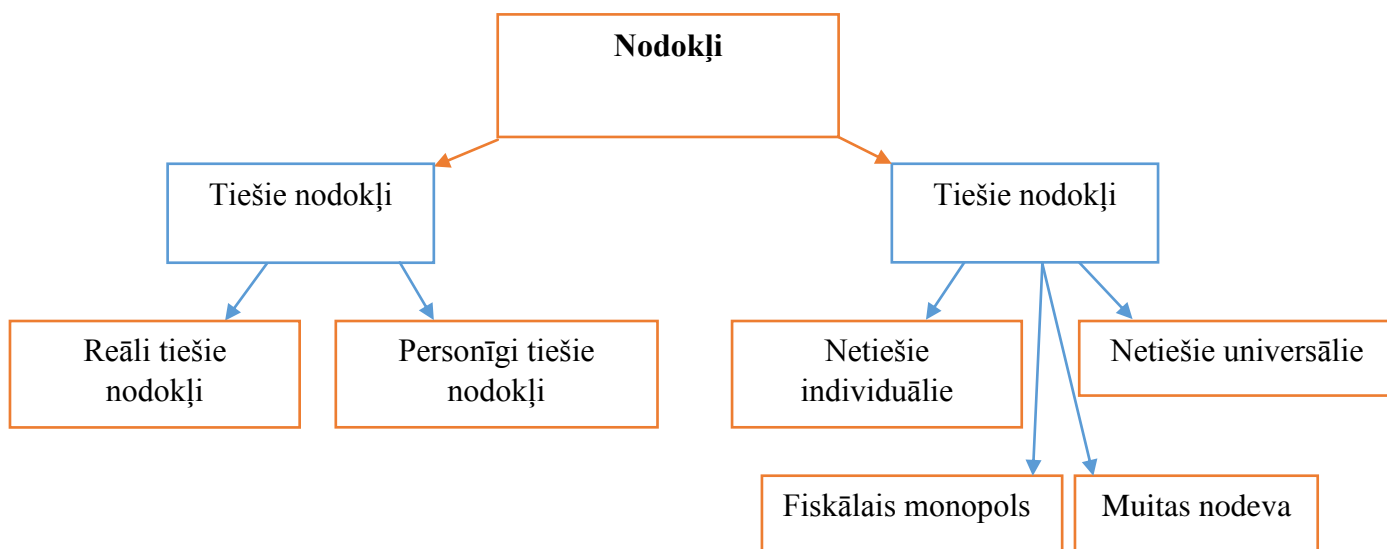
⁹ Kavale L. Nodokļu politika – Rīga: Valsts administrācijas skola, 1998 – 2 lpp.

Sabiedrības un nodokļu politikas tiek realizētas līdzīgi un to ietekme uz cilvēkiem ir identiska, proti:

- viena daļa saņem priekšrocības,
- citiem rodas lielākas grūtības.

Pieredze rāda, nodokļu politika ir efektīvs veids kā gūt sabiedrības atbalstu politikajās vēlēšanās, kā arī bieži vien partijas izmanto nodokļu politiku, lai celtu savu ietekmi un autoritāti valsts politikas veidošanā. Nodokļu politika ir daudzu ieinteresētu pušu mērķis, un tāpēc likuma veidotāji var ietekmēt pastāvošās attiecības starp partijām. Lai izbēgtu no nevajadzīgas spriedzes un saspringumu, valdībai ir jāspēj noteikt precīzu ieņēmumu apjomu, kas, savukārt, dos iespēju sasniegt līdzsvaru starp ieņēmumu nodrošināšanu un nodokļu maksātāju reakciju, jo tas ir jautājums par to – cik maksā valdības politika.¹⁰

Nodokļu sistēmai attīstoties ir parādījusies dažādu veidu nodokļu klasifikācijas princips, kas spēj nodalīt un atšķirt dažāda veida nodokļus, kā arī spēj raksturot vienu vai citu nodokļu sistēmu. Viens no iespējamiem nodokļu klasifikācijas veidiem ir to iedalīšana **tiešajos** un **netiešajos** nodokļos. Grafiski tas ir parādīts attēlā 1.1.



1.1. att. Tiešo un netiešo nodokļu iedalījums¹¹

Tiešie nodokļi tiek iekasēti no īpašuma vai nodokļu maksātāju īpašuma, proti, tiešo nodokļu maksātājs ir īpašuma/ ienākuma īpašnieks. Tiešie nodokļi ir iedalāmi reāli tiešajos

¹⁰ Turpat. 28-31 lpp.

¹¹ Darba autores veidots attēls.

nodokļos, kas tiek maksāti balstoties nevis uz reālo ienākumu, bet uz paredzamo nodokļu maksātāja ienākumu, un personīgi tiešajiem nodokļiem, kas tiek maksāti un aprēķināti jau tieši balsoties uz nodokļu maksātāja reālo ienākumu. Netiešie nodokļi tiek iekļauti produktu vai pakalpojuma cenā. Par beidzamo netiešo nodokļu maksātāju kļūst produktu vai pakalpojuma gala patērētājs. Atkarībā no objekta, netiešie nodokļi ir iedalāmi netieši individuālajos, proti, ar kuru tiek apliktas noteiktas produktu grupas; netiešos universālos - ar kuru pārsvarā tiek apliktas visas produktu un pakalpojuma grupas; fiskālais monopols, ar kuru ir apliekamas visas preces, ražošana un realizācija, kas ir koncentrēta valstu struktūras; muitas nodevas, ar kuru tiek apliktas preces un pakalpojumi pirms to eksporta vai importa.

12

1.2. Pievienotās vērtības nodokļa būtības un tā piemērošanas īpatnības

Pievienotās vērtības nodoklis ir netiešais nodoklis un ir uzskatāms par vienu no mūsdienīgākajiem nodokļiem. Pirms pievienotās vērtības nodokļa rašanās iekšzemes netiešos nodokļu definēja par pārdošanas vai apgrozījuma nodokli. Taču šie nodokļi radīja būtiskus traucējumus nodokļu politikas mehānismā, jo tiek tika apvienoti ar ieņēmumu pieauguma prasībām. Šie traucējumi kalpoja par stimulu meklēt mazāk izkropļotus nodokļus. Pievienotās vērtības nodoklis tika ieviests Vācijā. Par tā pamatlicēju uzskata Vilhemu fon *Simenu (Wilhelm Von Siemens)* (1855-1919), kurš deva tam pirmo nosaukumu “uzlabotais”. No nodokļa izcelsmes brīža līdz nodokļa ieviešanai pagāja krietns laiks, un pirmo reiz tas tika ieviest nevis Vācijā, bet nodokļa piemērošana uzsākās Francijā. Un, tādejādi, 1954. gadā pirmo reizi parādījās mūsdienās visiem pazīstamais nodokļa nosaukumu “pievienotās vērtības nodoklis”. Tā beidzamo nosaukumu noformulēja franču ekonomists *Moris Lore (Moris Lore)* (1917 – 2001). Lore spēja aprakstīt nodokļa darbības sfēras, kā arī dot nodoklim ekonomisko pamatojumu.

Nodokļa nākotnes attīstība bija dažādu motīvu vadīta. Empīriskie pētījumi ir identificējuši saikni starp pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu un valstu attīstības līmeni. *Liams P.Ebrill (Liam P. Ebrill)* ir norādījis, ka visticamāk lielāki ieņēmumi no pievienotās vērtības nodokļa ir tām pasaules ekonomikām, kam ir augstākās ienākuma līmenis uz vienu iedzīvotāju, zemāka lauksamniecības daļa un augstāks lasītprasmes līmenis.

¹² **Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г.**, Налоги и налогообложение: теория и практикум. ООО “Проспект”, 2013- 105-110 стр.

Pievienotās vērtības nodoklim ir augsts iekasējamo ieņēmumu rādītājs, tas spēj tieši ietekmēt fiskālo mobilizāciju, makroekonomisko stabilitāti un attīstību. Piemēram, Rietumu Eiropai pievienotās vērtības nodokļa ieviešana bija cieši saistīta ar vēlmi panākt ekonomisko integrāciju Eiropas Kopienas dalībvalstīs. Pievienotās vērtības nodoklis ir sevišķi labi piemērojams cīņā ar tirgus traucējumiem, ko izraisa netieši nodokļi, un kas tādejādi tos aizvieto. Dienvidu Amerikā pievienotās vērtības nodokli uzskatīja par efektīvu ieņēmumu palielināšanas nodokli, kas ir saskaņā ar valsts ekonomiskās politikas atvērtu orientāciju. Ātrie pievienotās vērtības nodokļa ieviešanas tempi ir raksturojami ar pastāvošo vajadzību aizstāt tradicionālos ieņēmumu avotus, kas bija samazinājušies ekonomisko pārveides rezultātā, ar tādu nodokļu režīmu, kas orientēts uz potenciālo tirgus ekonomiku. Jaunattīstības valstīs, pievienotās vērtības nodokļa ieviešana deva papildus stimulu tirdzniecības ieņēmumu reformai.^{13 14}

Pievienotās vērtības nodoklis ir netiešais nodoklis, kas tiek piemērots valsts un privātā patēriņa sektoram. Neskatoties uz to, ka nodokļa slogs galvenokārt gulstas uz patērētāju pleciem, nodokli valsts budžetā iemaksā uzņēmumi pieskaitot nodokli pie sniegtā pakalpojuma vai piegādātās preces vērtības. Parasti, preces un pakalpojumi tiek aplikti ar PVN ar mērķi iekasēt valsts budžetā pēc iespējas vairāk līdzekļu. PVN ir viens no centrālajiem elementiem valsts nodokļu sistēmā, kas veido svarīgu daļu no budžeta ieņēmumiem. Saskaņā ar PVN piemērošanas shēmu, tad pievienotā vērtība rodas katrā ražošanas procesā, lai katrs ražošanas process varētu nest ieņēmumus valsts budžetā. PVN tiek ieviests jau pašā agrīnā ražošanas procesā un tiek uzskaitīts katrā tālākajā produkta ražošanas vai pakalpojuma ražošanas procesā līdz brīdim, kad prece vai pakalpojums sasniedz gala patērētāju, kas arī maksā nodokli. Taču neskatoties uz to, ka ar PVN tiek aplikts gandrīz katrs precu vai pakalpojuma ražošanas etaps, piemērojot atsevišķu mehānismu ir iespējams uzņēmumiem kompensēt nodokļus, ko tie ir samaksājuši par iegādātām precēm un pakalpojumiem savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, pret nodokli, kas tiem ir jāaprēķina un jāmaksā par pārdotām precēm un pakalpojumiem. Respektīvi, kamēr tirgotājām ir pienākums par tā saražotām precēm vai sniegtiem pakalpojumiem aprēķināt un maksāt nodokli, viņām ir tiesības pieprasīt nodokli, kas tika uzrēķins par precēm un pakalpojumiem, kas tiek iegādāti tā saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Ar PVN tiek aplikta gala patēriņa cena, bet šis nodoklis neietekmē preces

¹³ Liam Ebrill, The modern VAT – Washington, DC, International Monetary Fund, 2001 – 4-6lpp.

¹⁴ Tuan Minh Le, Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, Washington, DC, World Bank, 2003- 2 lpp.

vai pakalpojuma ražošanas vai izplatīšanas procesu. No otras puses, PVN ir regresīvs nodoklis, jo attiecībā uz jau pieminēto patēriņu, cilvēki ar zemākiem ienākumiem tērē mazāk salīdzinājumā ar tiem, kam ienākumi ir lielāki.¹⁵ PVN var uzskatīt par unikālu nodokli, jo tas tiek piemērots visam patēriņam, proti, nodoklis tiek piemērots gandrīz visām precēm un pakalpojumiem, izņemot ļoti nelielu preču un pakalpojuma klāstu, kuram valsts ir piešķirusi atbrīvojumu.

Piegādātām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem varbūt arī piemērojama nulles procentu PVN likme, taču uzņēmumiem/ pārdevējiem atļaujot saglabāt tiesības uz nodokļa atskaitīšanu par precēm un pakalpojumiem, kas iegādāti savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Tādējādi, šajā situācijā ir jāmaksā pilna kompensācija par nodokli, kas samaksāta par preču vai pakalpojuma iegādi. Sava empīriskā pētījuma ietvaros Džeims R. Hines (*James R. Hines*) skaidro, ka kamēr PVN tiek virzīts uz nodokļa iekšējo patēriņu, eksporta darījumiem tiek piemērota nulles procentu likme, respektīvi, eksporta darījumi atstāj valsti bez nodokļa ieņēmumiem.¹⁶ Šāds mehānisms atbilst galamērķa principam un kas savukārt atbilst starptautiskajām PVN aplikšanas normām, kas pieprasa, lai kopējā samaksāta nodokļu likme būtu noteikta ar tās valsts PVN likmi, kur notiek preces vai pakalpojuma gala pārdošana. Savukārt pretēji tam, tā saucamais “orgīnālais” aplikšanas princips pieprasa, lai nodoklis būtu maksāts ar to valsts likmi un tajā valsts budžetā, kur konkrētais produkts vai pakalpojums ir saražots nevis patērēts. Iepriekš pieminētie “izņēmumi” gadījumi ir atšķirīgāki salīdzinājuma ar nulles procentu likmi, un atšķirība ir tajā, ka nodoklis vispār netiek piemērots piegādēm un nav atskaitāms no iegādēm, respektīvi, samaksātais nodoklis no iegādēm netiek atmaksāts.¹⁷

Tādējādi tiek konstatēts, ka PVN nodoklis tiek iekasēt no starpības, kas rodas starp preču vai pakalpojumu pārdošanas un iegādes vērtību. Mūsdienas tiek izdalīti trīs pamatveidi, kā nodoklis var būt tikt iekasēts:

1. Izmantojot “fakturrēķina” starpniecības metodi. Preču vai pakalpojuma piegādātais aprēķina nodokli un piestāda to patērētājam ar rēķina palīdzību, kur tiek uzradīta piemērojamā nodokļa summa. Rēķina saņēmējam, ja viņš ir apliekam persona, ir tiesības samazināt maksājamo nodokli valsts budžetā par

¹⁵ **Bikas, E., Andruskaite E.**, Factors affecting value added tax revenue, 1st Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC 2013, 24-26 April, Azores, Portugal, 42-43 lpp.

¹⁶ **Hines, J.**, Value added Taxes and International Trades: The evidence, The University of Michigan Law School, 2005, 6-lpp.

¹⁷ **Liam Ebrill**, The modern VAT – Washington, DC, International Monetary Fund, 2001 – 4lpp.

paša iegādēm, valsts budžetā pārskaitot starpību, vai saņemot samaksāto nodokļa pārmaksu atpakaļ.

2. Izmantojot “atņemšanas” metodi. Ar šīs metodes starpniecību nodoklis tiek iekasēts izmantojot pārskatu pasākumus, katram uzņēmumam aprēķinot PVN, atņemot no uzņēmuma saimnieciskās darbības ieņēmumiem izmaksas, kas ir saistītas no ārpakalpojumiem vai precēm vai pakalpojumiem, kas tika iegādātas no citam personām.
3. Izmantojot “pievienošanas” metodi, un tādejādi iekasējot nodokli pamatojoties uz aprēķinu, kur summējās attiecīgā maksātājā peļņa vai darba alga (pēc vajadzības tiek piemērots koeficients).

Viss biežāk valstis PVN iekasēšanai pielieto “faktūrrēķina” metodi, jo šī metode ir dzīvīvi viegli realizējama un tā ļauj diferencēt nodokļu likmes atkarībā no apliekamā darījuma.¹⁸

Kā zināms, nodokļu piemērošanā vissvarīgākais ir nodokļa piemērošanas taisnīgums, un attiecība uz pievienotās vērtības nodokli šeit izskan viss lielākā kritika. Taču, neskatoties uz lielo kritiku, līdz šim neviens tā arī nav identificējis precīzu taisnīguma nozīmi.

Literatūrā tiek izklāstītas divas taisnīguma pamata koncepcijas:

1. Horizontālā taisnīguma koncepcija balstās uz pamatpieņēmumu, ka attieksme pret vienlīdzīgiem ir jābūt vienāda. Tādejādi attiecība uz nodokļiem, pamatideja ir tā, ka cilvēkus vai cilvēku grupas ar vienādiem ienākumiem ir jāapliek ar līdzvērtīgām nodokļi likmēm ar kurām apliek citus līdzīga ienākuma līmeņa grupas.
2. Vertikālā taisnīguma koncepcijas – tiem iedzīvotājiem, kas ir spējīgi maksāta vairāk tas arī būtu jādara. Šo koncepciju dēvē arī par “maksātspējas principa nodokļu aplikšana”, un tādejādi, kuri ir spējīgi maksāt vairāk tiem arī ir vairāk jāatbalsta valdība. Vertikālā vienlīdzība ir atbalstāma arī ar “ieguvuma nodokļu aplikšanas principu” vai ar pamatideju, ka tiem kuri saņem vairāk labumu no valsts ir vairāk arī jāmaksā.¹⁹

Sākotnēji ar nodokli tika apliktas pārtikas preces, kas savukārt izraisīja lielu kritiku, jo cieta lielas ģimenes, kam nācās maksāt lielus nodokļus un tādejādi netika ievērots

¹⁸ Turpat. 20 lpp.

¹⁹ **Berliant, C. M., Strauss, P.R.**, The Horizontal and Vertical Equity Characteristics of the Federal Individual Income Tax, 1966-1977, University of Chicago Press, 1985- 181-183 lpp.

taisnīguma princips. Mūsdienās ir vērojamas krasas izmaiņas, pirmkārt, nodoklis ir piemērojams gandrīz visām precēm un pakalpojumiem un tas ir pieņēmis vairākas formas. Otrkārt, nodokļa nasts ir sadalīts preču un pakalpojuma starpā ar iespēju.

Teorija par netiešā nodokļa priekšrocībām ir guvusi plašu atsaucību tieši Eiropas valstu vidū, kur patērīna aplikšanai ir vērojama visspilgtākā augošā tendence. Netiešo nodokļu ieviešanas izdevīgums slēpjas vairākos punktos:

- PVN nerada tik lielu spriedzi iedzīvotāju vidū salīdzinājumā ar ienākuma nodokļiem;
- no šī nodokļa samaksas ir visgrūtāk izvairīties, jo iegādājoties preces vai pakalpojums patērētājiem tik un tā būs jāsamaksā nodoklis;
- nodokļa piemērošanas principi ir viegli saprotami un nodoklis ir salīdzinoši viegli administrējams.

Ja valdība nodokļu sistēmai tomēr dod priekšroku, tad no tās visvairāk cieš iedzīvotāji ar maziem ienākumiem un kuriem ir apgrūtinātas uzkrāšanas iespējas, jo visi ienākumi tiek patērēti dzīvei nepieciešamo preču un pakalpojumu iegādei. Iedzīvotāji ar augstiem ienākumiem patērīna preču iegādei patērē tikai nelielu daļu no saviem ienākumiem, un tādejādi par lielāko daļu to ienākumu nodoklis netiek iekasēts. Tādejādi, netiešiem nodokļiem attiecībā uz iedzīvotāju ienākumiem pastāv regresīvs raksturs.

Attiecība uz šo, literatūra ir aprakstīti sekojoši regresijas ierobežošanas mēģinājumi, piemēram:

- netiešo nodokļu samazināšana pārtikai,
- dzīvojamo telpu īres un komunālo maksājumu atbrīvošana no nodokļa,
- medikamentu un veselības aprūpes atbrīvošana no nodokļa, u.c..²⁰

Augstāk redzami pasākumi ievērojami samazina regresivitāti, jo augstāk minētās grupas ir galvenā patērīna daļa mazzurīgo budžetā.

Sākotnēji tika piedāvāts ieviest vienu PVN likmi, taču tagad daudzās valstīs likmju daudzums ir krietni daudzveidīgāks par vienu, un to skaits svārstās no vienas līdz pat piecām PVN likmēm. Diferencēto likmju pielietošana ir atbalstāma ar efektivitātes apvērsumiem, tā saucamiem “apgrieztās elastības” noteikumiem, kas nozīmē, ka neelastīgi pieprasītām precēm ir jāpiemēro augstākas nodokļu likmes. Taču šāds piegājienis ir lielā mērā vājināts ar nepieciešamību ņemt vērā administratīvos apvērsumu un faktu, ka atsevišķus akcīzes nodokļus vai iekasēt par dažiem vairāk neelastīgi pieprasītām precēm, un kas ir gala

²⁰ **Kavale L.** Nodokļu politika – Rīga: Valsts administrācijas skola, 1998 – 12-15 lpp.

produkts. Vēl nenoliedzami svarīga nianse ir saistītu ar nepieciešamību pielāgot taisnīguma apvērsumus. Respektīvi, ar lielāka nodokļu likmēm būtu jābūt jāapliek tādas preces, kas veido lielāku daļu no sabiedrības locekļu izdevumiem. Objektīvu gadījumu spēks ir atkarīgs no politisko instrumentu pieejamības. Atšķirībā no attīstītajām valstīm, daudzās jaunattīstības valstīs nav labi funkcionējošas ienākumu nodokļu un mērķtiecīgo izdevumu programmas, lai veiktu taisnīguma mērķu sasniegšanu. Pārdales būtība, kura varbūt tikt panākt tikai ar netiešajiem nodokļiem, ir būtiski ierobežota. Proti, ja nabadzīgie iztērē lielāku daļu no saviem ienākumiem par kādu konkrētu preci, turīgie parasti tērē lielāko absolūto daudzumu, nodokļa likmes samazināšana šai pozīcijai faktiski pārved vairāk naudas turīgiem cilvēkiem nekā nabadzīgiem. Pie šī jābūt pieskaitītam administratīvo un izpildes izdevumu pieaugumam, definīciju strīdu un nodokļu nemaksāšanas iespēju, kā arī iespēju, ka ar palielinātu diferenciāciju būs grūtāk uzturēt politisko spiedienu uz lielāku diferenciāciju. Īstais jautājums politikai daudzās jaunattīstības valstīs ir vai nebūtu labāk uzturēt vienu likmi un izmantot uzlabotos ieņēmumus, ko tas dod, lai finansētu nabadzīgo izdevumus, kas ir mērķtiecīgāks, nekā ar samazināto PVN likmi.²¹

Neskatoties uz iepriekš minēto, tomēr pastāv kritisks skatījums attiecībā uz PVN. PVN, kas ir piemērojams katrā ražošanas etapā rada lielāku valdību. 1980. gadā Miltons Frīdmanis (*Milton Friedman*) rakstīja, ka “PVN lielākoties iekasē uzņēmumi, PVN tiek paslēpts kopējā cenā, ko pircējs samaksā neuztverot šī nodokļa tiešo slogu. Tā ir liela priekšrocība likumdevējam un apgrūtinājums nodokļa maksātājiem”. Pie tam, tiek atzīmēts, ka līdz ar to, ka PVN palielina preču un pakalpojuma cenu, tas var radīt cenu un algas spirāli un tādejādi sekmēt inflācijas rašanos, taču šis fakts ir pakļauts lielai kritikai no PVN atbalstītāju puses, kuri norāda, ka ja iepriekš minētajā situācija vienlaicīgi samazina tiešos nodokļus, ir liela varbūtība, ka no šīs situācijas ir iespējams izvairīties. PVN palielina uzņēmumu uzdevumus, kas ir saistīti ar PVN uzskaiti, jo īpaši attiecībā uz maza un vidēja tipa uzņēmumiem.²²

1.3. Pievienotās vērtības nodokļa sistēma Eiropas Savienībā

Jau no Eiropas Kopienas pirmsākumiem, apgrozījuma nodoklim bija fundamentālā loma Eiropas integrācijas procesā. Šo nodokļu saskaņošana ir neatņemam daļa no mērķa par

²¹ The Value added tax. Experiences and issues, International Tax Dialogue Conference on the VAT Pieejams: <http://www.itdweb.org/vatconference/> (skatīts 13.04.2016)

²² **Gayer T.**, Behavioral Economics and the Conservative Critique of VAT. Pieejams: <http://www.brookings.edu/blogs/up-front/posts/2009/10/28-vat-gayer> (skatīts 13.04.2016)

kopējā tirgus izveidi. Nodokļu politika Eiropas Savienībā (turpmāk "ES") ir visu dalībvalstu nacionālās suverenitātes simbols. Nodokļu politikas realizācijā gulstas uz dalībvalstu pleciem nacionālajā vai arī reģionālajā līmenī. ES ir tikai pakārtota loma, tās galvenais uzdevums ir censties nodrošināt, lai visu dalībvalstu nacionālās nodokļu sistēmas būtu savienojamas ar ES noteiktiem mērķiem un priekšstatiem, kā arī ES raugās lai preču, kapitāla un pakalpojuma brīvi pārvietotos ES dalībvalstu vidū. ES tirgus veiksmīgai funkcionēšanā lielu lomu spēlē tas, ka dalībvalstu nodokļu sistēma neierobežo brīvu kapitāla, preču un pakalpojumu apriti, kā arī, lai netiktu izkropļoti godīgas konkurences principi. Tādejādi ES tiesību aktu kopums, skar galvenokārt tikai tos nodokļu, kas iekšējā tirgū ietekmē patēriņu, attiecās uz uzņēmējdarbību un preču un pakalpojumu tirdzniecību uz trešajā valstīm, proti, tie ir **netiešie** nodokļi - pievienotās vērtības nodoklis, akcīzes nodoklis un muitas maksājumi. ES neiejaucās dalībvalstu noteiktajā un veidotajā sociālajā politikā, šajā jomā ES vienīgi raugās, lai nodarbinātam vai pašnodarbinātam personām, pārvietojoties ES valstu starpā, nenāktos maksāt nodoklis divreiz, pie tam, ES neregulē dabas resursu nodokļa piemērošanu un iekasēšanu. Respektīvi, ES tiesību aktu kopums neliek uzsvāru un tiešo nodokļu harmonizāciju, izņemot to, ciktāl tas skar četras Eiropas Kopienas līgumos paredzētās brīvības.

ES nodokļu politikas galvenie uzdevumi:

- sekmēt, lai ES dalībvalstu nodokļu politika un netiešo nodokļu sistēma neizkropļo konkurenci vienotajā tirgū, kā arī kontrolēt, lai dalībvalstis cienītu četras Eiropas Kopienas līgumos paredzētās brīvības – brīvu personu, preču, pakalpojuma un kapitāla kustību;
- mazināt nodokļu maksātāju iespējas izvairīties no nodokļu nomaksas, kā arī novērst dubulto aplikšanu ar nodokļiem;
- kavēt situācijas, kad notiek sacensība uzņēmumu vidū attiecību uz izdevīgāku nodokļu režīma meklējumiem, un tādejādi limitēt migrācija no vienas valsts uz citu.^{23 24}

²³ Nodokļu politika, "Latvijas vēstnesis", pielikums "Eiropas vēstis", Pieejams: <http://providus.lv/article/nodoklu-politika> (skafīts 19.04.216)

²⁴ European Value added tax (VAT), Praxity, 2013, 6-8 lpp Pieejams: <http://www.bkd.com/docs/solution-sheets/european-value-added-tax.pdf> (skafīts 19.04.2016)

Eiropas Kopienas kopējā PVN aplikšanas sistēma tika izstrādāta 1967.gadā, taču tikai 1977.gadā kopēja PVN aplikšanas bāze tika apstiprināta. Pēc vairāk nekā četrdesmit gadiem, pēc desmitiem dažādu likuma grozījumiem, PVN ir kļuvis par harmonizētu ES nodokli. Paradoksāli, taču pateicoties tieši PVN augstajam harmonizācijas līmenim, ko sekmēja daudzi un dažādi PVN likuma aspekti, PVN ir kļuvis par šķērslī ES iekšējās tirgus izveidē.

Kā jau tika pieminēts iepriekš, pievienotās vērtības nodoklis ES tika ieviest 70.gadu beigās, un tam par pamatu kalpoja pirmā un otrā direktīva, kuru primārais mērķis bija aizstāt ražošanas un patēriņa nodokļus. Taču par primāro PVN reglamentējošu dokumentu kļuva PVN Direktīva 2006/112/ES no 2006.gada 26.novembra “ Par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu”. Sestās direktīvas nosaka, ka PVN tiek piemērots uz visiem darījumiem starp nodokļu maksātājiem ES ietvaros, piemēram, jebkurš pašnodarbinātais vai sabiedrība, kas savas uzņēmējdarbības ietvaros piegādā preces vai pakalpojumus. Importa darījumus, kurus veic kāds no iepriekš minētajiem tirgus dalībniekiem arī tiks aplikts ar PVN. Apliekamie darījumi ietver darījumus saistībā ar preces vai pakalpojuma sniegšanu vienas ES valsts robežās, ES valstu iekšējo piegādi (preču vai pakalpojumus piegādā no vienas dalībvalsts citā) un importu uz ES no citas ne - ES valstis. Saistībā ar darījuma vietas noteikšanu, tiek piemēroti atšķirīgi noteikumi, kas ir atkarīgi no darījuma būtības, piegādātā produkta veida un vai ir izmantota transportēšana.

PVN iekasēšana ir atkarīga no darījuma veida, piemēram, kad prece vai pakalpojums tika piegādāts. Parasti, par preču piegādes darījumiem ES valstu starpā, PVN ir iekasējams tad, kad preču piegāde būs uzskatāma par pabeigtu. Importa gadījumā PVN kļūst iekasējams tajā momentā, kad preces tiek ievestas ES valstī. Preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas vai ES preču piegāžu darījumu ietvaros ar nodokli apliekami visi veiktie maksājumi piegādātājam apmaiņā pret saņemto piegādi, importa gadījumā ar nodokli apliekamā vērtība ir darījuma uzrādītā muitas vērtība. Nodevas, nodokļi un citi ieturējumi ir iekļaujami ar nodokli apliekamā bāzē, taču PVN tiek rēķināts atsevišķi, pie tam preču atlaides, cenu atšķirības ir priekš pircēja izslēdzamas.

Eiropas Savienības dalībvalstis likumu vadlīnijas nosaka, ka darījumi noteiktas valsts teritorijas ietvaros tiek aplikti saskaņā ar katras valsts nosacījumiem, taču ievērojot pamatnosacījumu, ka valstu noteiktā PVN standartlikme nav mazāka par 15%. Papildus noteiktai PVN standartlikmei valsts var piemērot divas PVN pazeminātās likmes, kas nevar būt mazākas par 5% Samazinātās likmes var piemērot tikai attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu kategorijām, kuras uzskaitītas III pielikumā PVN direktīvai (jaunākie grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2009/47/EC)

PVN likmes Eiropas Savienībā, 2015.gads,%²⁵

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

Balstoties uz 1.1. tabulā apkopoto informāciju ir redzams, ka PVN standarlikmes ES teritorijā svārstās diapazonā no 19 līdz 25 procentiem, taču kopējās samazināto likmju skaits svārstās no divām līdz trijām PVN likmēm. Latvija ir ceturgtā lielākā PVN likme ES.

²⁵EU VAT rates. Pieejams:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (skatīts 25.05.2016)

Direktīva paredz arī vairākus atbrīvojumus no PVN. Lielāka daļa no atbrīvojumiem ir bez tiesībām uz atskaitīšanu, piemēram, finanšu un apdrošināšanas pakalpojumi, medicīniskā aprūpe un sociālie pakalpojumi. Taču PVN Direktīva ir arī atrunāti gadījumi, kad tiesības uz atskaitīšanu tiek paturētas, piemēram, ES preču piegāžu vai eksporta gadījumā. Daži izņēmumi ES valstu vidū ir piemērojami obligātā kārtā, taču dažu izņēmumu piemērošana vai nepiemērošana tiek atstāta ES valstu patstāvīgai izvēlei. Apliekamai personai ir iespējama atskatīt PVN par ES preču iegādēm vai pakalpojuma saņemšanu tajā valstī kurš šis darījums ir veikts. Dotais PVN varbūt tikt atskaitīts no maksājamās PVN summas saistībā ar apliekamiem darījumiem iekšzemē. Nepastāv tiesības uz atskaitīšanu, ja pastāv noteikt saimnieciskās darbības atbrīvojums vai arī ja apliekamā persona tiek klasificēta pēc noteikta režīma. Dažos gadījumos atskaitīšanu varbūt vai nu ierobežota, vai nu precizēta. Direktīva nosaka pienākumus apliekamām personām, kā arī dažām nepaliekamām personām. Parasti, PVN maksā ikviens nodokļu maksātājs veicot preču piegādes vai ar pakalpojuma sniegšanu saistītos darījumus. Izņēmumi ietver specifiskus darījumus, kur nodokli maksā nevis pakalpojuma sniedzēs, bet saņēmējs. Piemēram, nodokli maksā preču vai pakalpojuma saņēmējs pie dabasgāzes piegādēm.^{26 27}

Sestā Eiropas Savienības ietvaros kopējā PVN sistēma attiecās uz precēm un pakalpojumiem, kas tiek realizēti patēriņā Eiropas Kopienas ietvaros, taču Kopienas ietvaros ir valstis, kas tiek uzskatītas par trešajām teritorijām un uz kurām PVN netiek piemērots: Helgolandes sala, Bīzingenas teritorija, Seūta, Meliļa, Livinjo, Kampione d'Italia un Itālijas Lugāno ezera ūdeņus, Atona kalni, Kanāriju sala, Francijas aizjūras departamenti, Olandes salas un Normandijas salas (teritorijas, kas neveido daļu no Eiropas Kopienas muitas teritorijas). PVN arī nav piemērojams Gibraltārā vai Kipras daļā, kas nav zem Kipras Republikas valdības efektīvās kontroles. Šie reģioni tiek uzskatīti par trešajām teritorijām. Taču jau sākot ar Monako Firstisti, Menas salu un Apvienotās Karalistes Suverēnās teritorijas Akrotiri un Dhekelia neuzskata par trešajām valstīm, PVN tur tiek piemērots.²⁸

²⁶ Council Directive 2006/112/EC — the EU's common system of value added tax (VAT) Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF> (skatīts 16.04.2016)

²⁷ The EU's common system of value added tax (VAT). Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV%3A131057> (skatīts 16.04.2016)

²⁸ Common system of value added tax (VAT). Pieejams: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_en.htm (skatīts 16.04.2016)

1.4. Pievienotās vērtības nodoklis Latvijā un tā piemērošanas kārtība

Kā tik pieminēts darba iepriekšējā sadaļā, neskatoties uz, ka Latvija ir Eiropas Savienības dalībvalsts tai ir sava izstrādāta pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas sistēma, kurā ES spēlē tikai pakārtotu lomu. PVN Latvijā tiek piemērots gandrīz visam patēriņam ar iespēju, ka reģistrētiem PVN maksātājiem ir iespēja atskaitīt PVN priekšnodokli, ja iegādātās preces vai pakalpojumi tiek iegādāti savas saimnieciskās darbības nodrošināšana. Pievienotās vērtības nodoklis Latvijā ekonomikā spēlē vienu no centrālām lomām, kā arī tas ir būtisks instruments investīciju piesaistei un uzņēmējdarbības attīstībai. Līdz 1992.gadam Latvijā pastāvošais apgrozījuma nodoklis tika pārņemts no Padomju Savienības laikiem, kurš tika piemērots starpībai starp ražošanas un patēriņa cenu. 1992.gada mijā tika realizēti būtiski grozījumu attiecība uz apgrozījuma nodokli, kas tika vērsti uz pievienotās vērtības nodokļa izveidi. Laika periodā no 1992.gada līdz 1994.gada 1. jūnijam pastāvošo apgrozījuma nodokli veidoja diferencētas nodokļu likmes: pamatlikme - 12% un samazinātā likme 6%, kas tika piemēroja lauksaimniecības produktiem. Vēlāk apgrozījuma nodokļa pamatlikme pieauga līdz 18%, taču samazinātā likme līdz 10%. 1994.gada 1.jūnija spēkā stājās vienota likme 18% apmēra. 1995.gadā tika pieņemts lēmums par pievienotās vērtības nodokļa ieviešanu, kurš aizstāja iepriekš pieminēto apgrozījuma nodokli.²⁹ Latvijā PVN piemērošanas kārtības galvenokārt balstās likumu "Par pievienotās vērtības nodokli", kurš tika pieņemts 2012.gada 29.novembrī un stājās spēkā ar 2013.gada 1.janvāri. Ir vērts atzīmēt, ka likums ar kuru tika pieņemts pievienotās vērtības nodoklis kā tāds, stājās spēkā ar 1995.gada 1.maija, taču zaudēja spēku ar tagadējo spēkā esošo likumu. Saskaņā ar spēkā esošu LR PVN likuma 5.pantu, tad ar PVN tiek aplikti sekojoši darījumi:

- preču piegāde par atlīdzību, tajā skaita preču piegāde ES un preču eksports,
- pakalpojuma sniegšana par atlīdzību,
- preču iegāde no ES par atlīdzību,
- imports,

Pie tam, šī panta ietvaros arī tiek atrunāts, ka ar nodokli ir aplikama jauna transportlīdzekļa iegāde, kuru iegādājas neregistrēts nodokļu maksātājs vai persona Eiropas Savienības teritorijas ietvaros. Tas nozīmē, ka persona iegādājoties jaunu transportlīdzekli kādā citā ES dalībvalstī PVN būs jāsamaksā Latvijā, ja transportlīdzeklis tiks reģistrēts Latvijā.

²⁹Kodoliņa I. Nodokļi Latvijā – Rīga: Biznesa augstskola Turība, 1999 – 38 lpp.

Ir svarīgi atzīmēt, ka augstāk minētās preču piegādes neaprobežojās tikai ar fiziski taustāmu lietu piegādēm. Par preču piegādes darījumiem uzskata arī elektroenerģijas, apkures, gāzes un tamlīdzīgas piegādes un tādejādi saskaņa ar ES Sestās Direktīvas 24. un 25.pantu pakalpojuma sniegšana ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde. Pie šāda tipa darījumiem ir pieskaitāmi:

- nemateriālā īpašuma nodošana neatkarīgi no tā, vai tas ir tāda dokumenta priekšmets, kas rada īpašumtiesības;
- pienākums atturēties no kādas darbības vai pieļaut kādu darbību vai situāciju.

Saskaņa ar PVN likuma 6.pantu, tad ar nodokli apliekamiem darījumiem uzskata reģistrēta nodokļa maksātāja saimnieciskajā darbībā izmantojamo aktīvu daļu nodošanu bez atlīdzības savām vai sava personāla privātajām vajadzībām vai šo aktīvu daļu izmantošanu citiem mērķiem, nevis savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja priekšnodoklis par attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitīts. Respektīvi, ja reģistrēts nodokļu maksātājs (uzņēmums) nodod fiziskai personai (piemēram, darbiniekam) kādu sev piederošo mantu bez atlīdzības, tad tas būs uzskatāms par apliekamu darījuma pievienotās vērtības nodokļa likuma izpratnē. Taču likuma 7.pantā uzreiz tiek atrunāts, ka šie nosacījumiem neattiecas uz atsevišķām darbībām, kas netiek uzskatītas par preču piegādēm vai pakalpojuma sniegšanu pret atlīdzību. Saskaņā ar likuma pantu šāda tipa darījuma ir:

- saimnieciskās darbības ietvaros paredzētos preču paraugus vai mazas vērtības dāvanas;
- uzņēmuma pārejas (mantas kopības vai tās daļas pāreju, kas izpaužas kā aktīvu un saistību nodošana) cita saimnieciskās darbības veicēja īpašumā, izņemot gadījumus kas saistīti ar uzņēmumu izpārdošanu vai likvidēšanu.³⁰

Bet neraugoties uz to, ka balstoties uz iepriekš minēto, rodas sajūta, ka PVN tiek piemērots gandrīz visiem darījumiem, tomēr pastāv arī noteikti izņēmumi. Balstoties uz likumu Par pievienotās vērtības nodokli, tad Latvijā saskaņas ar Plikuma 52. pantu, PVN neapliekamos darījumus ir iespējams iedalīt sešās grupās.

Pirmā ar PVN neapliekamo darījumu grupu veido pakalpojumi, kas gulstas uz valsts budžeta finansējumu, proti:

³⁰Likums “ Par pievienotās vērtības nodokli”; Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=253451> (skatīts 24.04.2016)

- pasta pakalpojumi, kurus sniedz universālie pakalpojumi sniedzēji un to sniedzamie pakalpojumi ietver sekojošus pakalpojumus – sūtījumu savākšanu, šķirošanu, pārvadāšanu un piegādi;
- pasta apmaksas zīmes, ko laiž apgrozībā un piegādā saskaņā ar Pasta likumu;
- sociālās aprūpes pakalpojumi, kuru sniedzēji ir valsts vai pašvaldības institūcijas un kuri ir reģistrēti sociālo pakalpojumu reģistrā;
- ēdināšanas pakalpojumi, kuri tiek sniegti ieslodzījumu un labošanas darbu iestāžu ietvaros;
- skolēnu pārvadājumu pakalpojuma daļu, ko finansē no pašvaldību budžetiem un ko veic licencēti pārvadātāji saskaņā ar likumu Par pašvaldībām.

Augstāk minēto pakalpojumu neaplikšana ar PVN ir skaidrojama ar to, ka valsts budžeta finansēto pakalpojumu aplikšana ar PVN radītu neefektīvu līdzekļu pārdali, jo tie tiktu nevajadzīgi patērēti iekasējot nodokļus atkārtotai pārdalei. Pie tam, augstāk minēto pakalpojumu aplikšana ar PVN varētu kropļot godīgo tirgus konkurenci.

Otro grupu veido darījumi, kas ir saistīti ar medicīnu, proti:

- medicīnas pakalpojumi;
- zobārstniecības pakalpojumi;
- cilvēku orgānu, mātes piena un cilvēku asiņu piegādes.

Veselība ir viena no cilvēka pamatvajadzībām un, tādejādi medicīnas aprūpes nodrošināšana ir viens no valsts primāriem uzdevumiem. Medicīnas pakalpojumu nodrošināšana gulstas uz valsts un valsts budžeta finansējumu un tādejādi šo pakalpojumu aplikšana ar PVN kropļotu katras valsts ekonomiku.

Trešo ar PVN neapliekamo darījumu grupu veido zinātne un izglītība:

- preču piegādes un pakalpojumu sniegšana bērnu un jauniešu tiesību aizsardzības mērķiem, ko veic sabiedriskā labuma organizācijas;
- pirmsskolas izglītības iestāžu sniegtos bērnu uzturēšanās un pirmsskolas izglītības pakalpojumi;
- valsts atzītu izglītības iestāžu pakalpojumi vispārējās izglītības, profesionālās izglītības, augstākās izglītības un interešu izglītības jomā, kā arī ar šiem izglītības pakalpojumiem cieši saistītu pakalpojumu sniegšana un preču piegāde, ko veic minētās izglītības iestādes;

- izglītības pakalpojumus, ko sniedz pedagogi, pasniedzot privātsiņas vispārējās izglītības, profesionālās izglītības un augstākās izglītības mācību programmu ietvaros;
- zinātniskie pētījumi, kurus finansēs valsts, pašvaldību vai starptautisko fondu budžeti.

Arī izglītība skaitās par vienu no cilvēka pamatvajadzībām, un tādejādi par tās nodrošināšanu rūpējas valsts un pašvaldību budžeti. Pie tam, izglītības un zinātniskais progress veicina valsts ekonomisko attīstību, ceļ iedzīvotāju kopējo labklājības līmeni, un tādejādi vecina lielākus nodokļu ieņēmumus.

Ceturta grupa ietver kultūras pasākumus un ar to sniegšanu saistītos pakalpojumus:

- bibliotēkas krājumā esošās informācijas publiskas pieejamības un izmantošanas nodrošināšanas pakalpojumus;
- muzeju, zooloģisko dārzu, izstāšu un botānisko darbību;
- cirka un teātra izrādes;
- koncertdarbības un sarīkojumi kultūras iestādēs;
- bērniem paredzētos sarīkojumus, pašdarbības mākslas kolektīvu sarīkojumus un labdarības mērķiem veltītos sarīkojumus.

Kultūras pakalpojumu atbrīvošana no PVN ir skaidrojama ar to, ka tieši pateicoties kultūrai cilvēks ir spējīgs attīstīties, pie tam, nākotnē tas spēj attīstīt noteiktu potenciālu radīt lielāku pievienoto vērtību saražotam precēm un sniegtajiem pakalpojumiem.

Piekto grupu ir iekļaujami noteikti finanšu darījumi, un, proti:

- banknošu, monētu un zelta piegāde Latvijas bankai;
- pakalpojumi, kas ir saistīti ar vērspapīru glabāšanu un ieguldījumiem kapitālā, kā arī pakalpojumiem, kas saistīti ar maksāšanas līdzekļu un citu naudas tirdzniecību;
- apdrošināšanas uzņēmumu un to starpnieku sniegtie apdrošināšanas pakalpojumi;
- pakalpojumi, kas saistīti ar citu atmaksājamo līdzekļu piesaisti, kā arī bezskaidras un skaidras naudas maksājumu veikšana;
- kreditēšanas un naudas aizdevumu piešķiršana, to skaitā arī ietilps pakalpojumi, kas saistīti uz uzraudzību, garantijām un galvojumiem.³¹

³¹ Turpat.

Finanšu pakalpojumu neaplikšana ar PVN ir skaidrojama ar to, ka finanšu darījumos ir grūti precīzi noteikt ar nodokli apliekamo bāzi, un tāpēc nodoklis netiek piemērots.³²

Visbeidzot, sestajā grupā ir pārējie nepaliekami darījumi, kuriem nav izteiktas vienotas pazīmes un kuru būtu iespējams apvienot vienotā grupā.

- azartspēles, tajā skaita derības un izsoles;
- iedzīvotāju veicamie maksājumi par dzīvojamo telpas īri;
- lietota nekustamā īpašuma pārdošana, izņemot apbūves zemes pārdošanu;
- autoratlīdzības;
- ārvalstu finanšu palīdzību, kas tiek veicama saskaņā ar Ministru kabinetu noteikto kārtību;
- preces, ko ievēd cilvēki savā rokas bagāžā no citas valsts un kam nav komerciāls raksturs.³³

Papildus augstāk minētajam, ar nodokli netiek aplikti ar imports, taču imports ko veic noteiktas grupas, un, respektīvi:

- ES institūcijas un to pašvaldības, Eiropas Atomenerģijas Kopiena, Eiropas Investīciju Banka vai ar Eiropas Savienības tiesību aktiem izveidotas struktūras;
- starptautiskās struktūras un organizācijas, taču kas nav minētas iepriekš un kuras ir atzinušas attiecīgo dalībvalstu kompetentās iestādes;
- starptautiskās organizācijas vai to pārstāvniecības Eiropas Savienības teritorijā;
- Ziemeļatlantijas līguma organizācijas (NATO) struktūrvienības starptautiskā līguma izpildes vajadzībām vai NATO dalībvalstu bruņoto spēku vienības (izņemot Latvijas Republikas Nacionālos bruņotos spēkus), kas uzturas Latvijas Republikas teritorijā, savām vajadzībām vai to sastāvā esošo personu vajadzībām;
- Latvijas Republikā reģistrētās dalībvalstu un trešo valstu diplomātiskās un konsulārās pārstāvniecības, taču ņemot vērā likumā noteiktus ierobežojumus.

Līdz ar to, rezumējot augstāk minēto tiek konstatēts, ka saskaņā ar LR likumu Par pievienotās vērtības nodokli, tad Latvijā netiek piemērots preču piegādēm un pakalpojumiem, ko, pirmkārt, finansē valsts vai pašvaldību budžeti, kas tādejādi novestu pie otrreizējas nodokļu aplikšanas jau sadalītos budžeta ieņēmums. Otrkārt, ar PVN cenšas

³² European Commission. Common Rules for a Financial Transaction Tax – Frequently Asked Questions. Pieejams: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-640_lv.htm (skatīts 24.04.2016)

³³ Likums “Par pievienotās vērtības nodokli”, Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=253451> (skatīts 24.04.2016)

neaplikt darījumus, kas nav ar saimniecisko darbību saistīti darījumi, taču kuri ir nepieciešami cilvēku pamatvajadzību nodrošināšanai, proti, izglītība, medicīna, sociālā aprūpe u.c.

Balstoties uz spēkā esošo likumdošanu precēm un pakalpojumiem tiek piemērota viena no trijām PVN likmēm. Saskaņā ar PVN likuma 41.pantu, tad PVN standartlikme ir 21%, kas tiek piemērota gandrīz visām preču piegādēm un pakalpojumiem, izņemot tos kuri ir neapliekami, vai tos kuriem ir piemērojama samazinātā PVN likme 12% un 0% apmērā. Tātad, papildus izdalīt darījumus, kuriem ir piemērojama standartlikme ir nepieciešams, kā arī darba ierobežota apjoma dēļ tas pat nevarētu būt iespējams, jo kā tika minēts iepriekš, PVN standartlikme tiek piemērota gandrīz visām preču piegādēm un pakalpojuma sniegšanai saimnieciskās darbības ietvaros.

Izvērtējot samazinātās likmes un to piemērošanas pamatotību, jo pirmkārt, ir jāņem vērā taisnīguma princips un, otrkārt, kādu ietekmi tas atstās uz valsts budžeta ieņēmumiem. Samazināta PVN likme 12% apmēra tiek piemērota zemāk minētajam precēm un pakalpojumiem:

- medikamentiem, kas ir reģistrēti balstoties uz Eiropas Zāļu novērtēšanas aģentūras centralizēto zāļu reģistrācijas procedūru, ka arī medikamentiem, kas ir iekļauti LR reģistrēto zāļu sarakstā;
- medicīnai domāto ierīču piegādēm, kā arī paša medicīnas ierīcēm, kuras ir domātas organisma funkciju traucējumu ārstniecībai un atvieglošanai;
- zīdaiņiem domātos produktus, kas ir iekļauti Ministru Kabineta apstiprināta sarakstā;
- pasažieru un to bagāžas pārvadājuma pakalpojumiem;
- nodokļu samazināto likmi piemēro iespieddarba vai elektroniska izdevuma formā izdotai mācību literatūras un oriģinālliteratūras piegādei, izņemot minētās literatūras piegādi tiešsaistes režīmā vai to lejupielādējot, kā arī citiem darbiem saskaņā ar Ministru Kabineta noteikto sarakstu.
- nodokļa samazināto likmi piemēro tādu iespieddarba vai elektroniska izdevuma formā izdotu avīžu, žurnālu, biļetenu un citu periodisko izdevumu piegādei un to abonementmaksai, kuri iznāk ne retāk kā reizi trijos mēnešos un kuru vienreizējā tirāža pārsniedz 100 eksemplāru;
- izmitināšanas pakalpojumiem tūrisma vietās;
- koksnes kurināmā piegādēm, ja tās patērētājs ir iedzīvotājs un tas pērk un patērē koksnes kurināmo māsaimniecības vajadzībām.

Trešā Latvijā izmantojamā PVN likme ir 0% likme. Izvērtējot 0% likmi ir jāsaprot, ka nulles procentu likme nav atbrīvojums no PVN. Saskaņā ar PVN likuma 43.pantu, 44.pantu, 45.pantu, 46.pantu, 47.pantu, 48.pantu, 49.pantu, 50.pantu un 51.pantu, tad LR 0% likmi piemēro:

- preču eksportam, tajā skaitā preču eksportam kura ietvaros preces tiek domātas tālākai eksportēšanai un novietotas muitas noliktavā vai akcīzes preču noliktavā;
- preču piegādei muitas noliktavās un brīvajās zonās, taču ir jāņem vērā ka preču piegāde attiecās uz tādām precēm, kas ir ievestas ES no trešajām valstīm un teritorijām un kuras nav izlaistas brīvam apgrozījumam;
- preču piegādei ES;
- jauna transportlīdzekļa piegādei citā ES dalībvalstī;
- beznodokļu tirdzniecības veikalos veiktajām preču piegādēm fiziskajām personām, kuras izbrauc no iekšzemes uz trešajām valstīm vai trešajām teritorijām;
- preču importam, ja šīs preces nodokļu maksātājs vai fiskālais pārstāvis 30 dienu laikā nemainīgā stāvoklī piegādā citam ES nodokļu maksātājam;
- nulles procentu likmi piemēro arī šāda veida pakalpojumiem, proti:
 - pakalpojumiem, kas saistīti ar preču eksportu, kurām muitas procedūra ir uzsākta cita ES dalībvalstī;
 - pakalpojumiem, kas saistīti ar preču importu, un kad šā pakalpojuma cena ir iekļaujama muitas vērtībā;
 - kas tieši saistīti ar tranzīta pārvadājumiem;
 - pakalpojumiem, kas sniegti brīvajā zonā vai muitas noliktavā un ir tieši saistīti ar precēm, kas ievestas ES teritorijā no trešajām valstīm vai trešajām teritorijām un nav izlaistas brīvam apgrozījumam;
 - pasažieru pārvadājumiem starptautiskajos maršrutos;
- starpniecības pakalpojumiem, pārdodot biļetes pasažieru pārvadājumiem starptautiskajos maršrutos;
- nulles procentu likmi piemēro tādu kuģu piegādei un importam, kurus izmanto:
 - kuģošanai starptautiskajos ūdeņos un kuri pārvadā pasažierus par atlīdzību vai kurus izmanto komercdarbībai, zvejniecībai vai rūpnieciskai darbībai;
 - glābšanas vai palīdzības darbiem jūrā;
 - piekrastes zvejai.

- nulles procentu likmi piemēro tādu gaisakuģu piegādei un importam, kurus lieto aviosabiedrības, kas darbojas par atlīdzību galvenokārt starptautiskos maršrutos;
- nulles likmi piemēro netieši, atmaksājot samaksāto PVN, preču piegādēm un pakalpojumiem, kas iekšzemē sniegti LR reģistrētām:
 - trešo valstu diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām;
 - ES institūcijām vai to pārstāvniecībām un ar tām saistītajām personām vai ar ES tiesību aktiem izveidotajām struktūrām;
 - starptautiskajām organizācijām vai to pārstāvniecībām un šādu organizāciju vai to pārstāvniecību darbiniekiem, kuriem Latvijas Republikas teritorijā ir diplomātiskais statuss;
- nulles likmi piemēro preču piegādēm un pakalpojumiem, kas iekšzemē sniegti:
 - NATO struktūrvienībām saskaņā ar noslēgto starptautisko līgumu;
 - NATO bruņoto spēku vienībām, kas ierodas uz kopējo NATO dalībvalstu aizsardzības pasākumu LR teritorijā;
 - LR reģistrētām diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām vai ES institūcijām vai to pārstāvniecībām u.c.^{34 35}

Rezumējot augstāk minēto, ir jāsecina, ka nulles procentu likme ir piemērojama tām preču piegādēm un pakalpojuma sniegšanām, kas tikai netīši skar kādu teritoriju vai tā gala patērēšana ir citā valstī. Piemēram, Latvijas nodokļu maksātājs piegādā preces vai sniedz pakalpojumu citas dalībvalsts nodokļu maksātājam, tad nodoklis ir jāaprēķina un jāsamaksā saņēmēja dalībvalstī un Latvijā šīs preces vai pakalpojumi tiktu aplikti ar 0% likmi. Šāds mehānisms darbojas, ja Latvijas nodokļu maksātājs iegādājās preces vai saņem pakalpojumus no citas ES dalībvalsts. Par saņemtajām precēm vai pakalpojumiem tas saņem nodokļu rēķinu ar nulles procentu likmi, kurā ir atsauces uz kādu no ES direktīvu, un tad balstoties uz šo rēķinu tam vajag pašam piemērot nodokli saskaņā ar Latvijas likumdošanu, kā arī, ja tam uz to radītos tiesības aprēķinātais nodoklis varbūt atskaitīts kā priekšnodoklis.

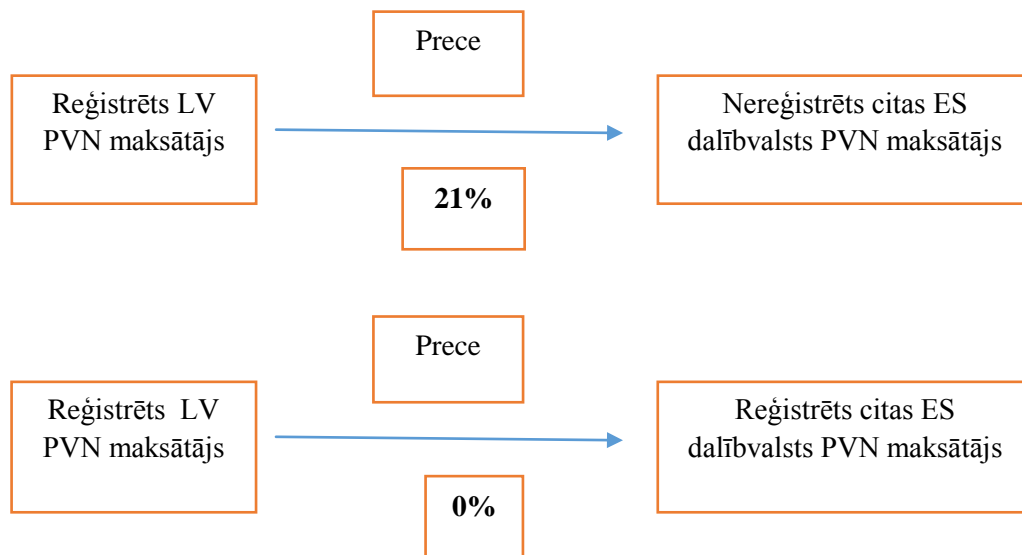
Kā var secināt, tad PVN piemērošanā ir ārkārtīgi svarīgi noteikt preču piegādes vai pakalpojuma saņemšanas vietu, jo tieši balstoties uz to, var noteikt kāda PVN likme ir piemērojama konkrētā gadījumā.

Saskaņa ar pievienotās vērtības nodokļa 12.pantu, tad attiecībā uz preču piegādēm, tad preču piegādes vieta ir vieta, kur preces atrodas brīdī, kad sākās preču nosūtīšana vai

³⁴ Likums "Par pievienotās vērtības nodokli". Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=253451> (skatīts 28.04.2016)

³⁵ Finanšu Ministrija. Ar PVN neapliekamie darījumi. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/nodoklu_politika/pievienotas_vertibas_nodoklis/no_2013_gada_speka_esosais_regulejums/ar_pvn_neapliekamie_darijumi/ (skatīts 28.04.2016)

transportēšana preču saņēmējam, taču ja preces nenosūta vai netransportē, tad preču piegādes vieta ir vieta kur preces atrodas to piegādes brīdī.



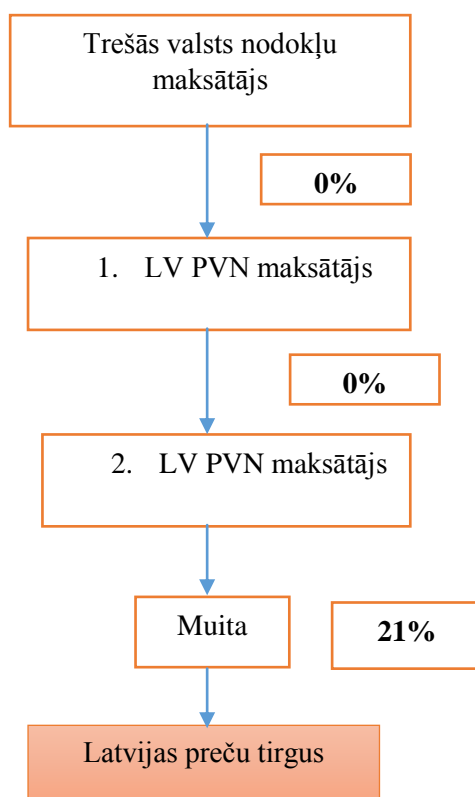
1.2.att. Preču piegādes vieta Eiropas Savienībā³⁶

Apskatot darba autores izveidoto attēlu 1.2. var redzēt, ka balstoties uz PVN likumā noteikto tad, ja Latvijas uzņēmums piegādā kādas citas dalībvalsts uzņēmumam preces, tad piegādes vieta ir Latvija un ir jāpiemēro Latvijas PVN likme. Taču, ja citas dalībvalsts uzņēmums ir arī reģistrēts pievienotās vērtības nodokļu maksātājs, tad preču piegādei ir piemērojama Latvijas nulles procentu likme un nodoklis tiek piemērots tajā valstī uz kuru preces tika piegādātas. Šis pats princips darbojas, ja Latvijas reģistrēts nodokļu maksātājs iegādājas preces no cita ES reģistrēta nodokļu maksātāja. Saskaņā ar PVN likuma 16.pantu, tad preču iegādes vieta ir iekšzeme, ja preces nosūta vai transportē no citas dalībvalsts uz iekšzemi, proti, uz Latviju. Līdz ar to, ka šajā situācija darījuma vieta ir iekšzeme un šie darījumi ir apliekami ir jāpiemēro PVN saskaņā ar likuma 5.pantu. Latvijas nodokļu maksātājs saņems rēķinu no cita ES nodokļu maksātāja ar nulles procentu likme uz kura pamata tam radīsies pienākums ar PVN deklarācijas starpniecību aprēķināt un samaksāt iekšzemes PVN.

Attiecībā uz preču importu, tad šeit saskaņā ar PVN likumu tiem piemērojami citi nosacījumi, un tā saskaņā ar PVN likuma 18.pantu, tad preču importa vieta ir tā dalībvalsts,

³⁶ Darba autores veidots attēls.

kur tiek noslēgta preču importa procedūra un ja muitas procedūra tiek noslēgta Latvijā, tad importa vieta ir iekšzeme un līdz ar to ir piemērojams Latvijas PVN.

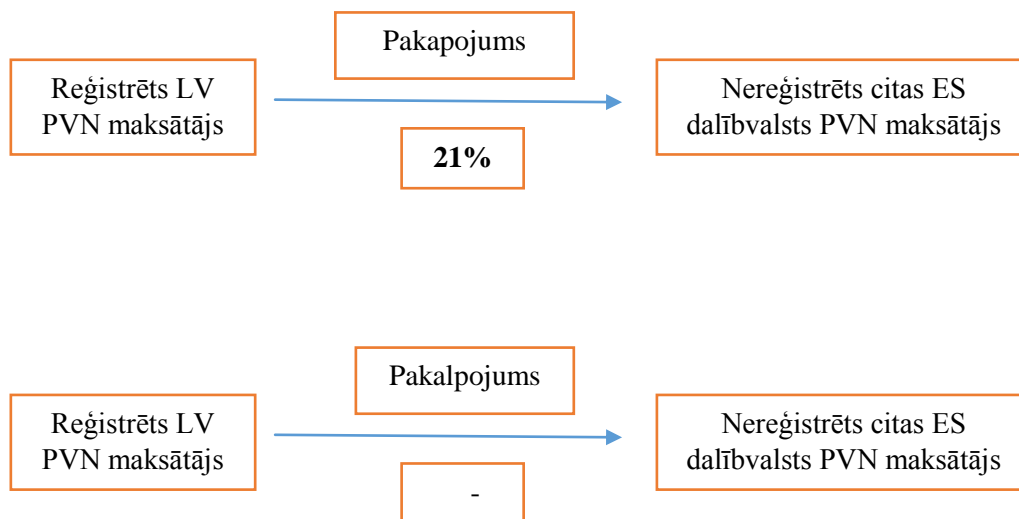


1.3.att. Preču imports³⁷

Lai izprastu PVN likuma noteikto darījuma vietu preču importa gadījumā, darba autore ir izveidojis attēlu ar konkrētu piemēru, respektīvi, apskatot attēlu 1.3. tiek konstatēta sekojoša situācija. Latvijā reģistrēts nodokļu maksātājs iegādājās tehnoloģiskās iekārtas no trešās valsts un to pirms ieviešanas Latvijas Republikas teritorijā pārdod citam Latvijas reģistrētam nodokļu maksātājam, kurš jau arī importē iekārtu uz Latviju. Proti, ja preces nonosūta vai netransportē, preču piegādes vieta ir trešā valsts, un tā kā pirmais Latvijas nodokļu maksātājs, kas iegādājās tehnoloģiskās iekārtas netransportē tam darījuma vieta nav iekšzeme tam nav jāpiemēro Latvijas nodoklis šai preču piegādei. Savukārt, par nodokļu nomaksu Latvijā par minēto preču importu būs atbildīgs otrais pieminētais nodokļu maksātājs, jo tieši viņš ievēd šīs preces Latvijā un tādejādi darījuma vieta tam ir iekšzeme un tieši viņš noslēdz muitas procedūru.

³⁷ Darba autores veidots attēls.

Līdzīgi kā preču piegādes gadījumā, tad arī pakalpojumu sniegšanā būtisku loma spēlē vai pakalpojums tiek sniegts reģistrētam vai neregistrētam nodokļu maksātājam. Proti, ja pakalpojums tiek sniegts reģistrētam nodokļu maksātājam.



1.4.att. Pakalpojuma sniegšanas vieta³⁸

Ja pakalpojums tiek sniegts reģistrētam nodokļu maksātājam, tad pakalpojuma sniegšanas vieta ir pakalpojuma saņēmēja saimnieciskās darbības mītnes vieta, pastāvīgās atrašanās vieta vai pastāvīgās uzturēšanās vieta. Savukārt, ja pakalpojums tiek sniegts neregistrētam nodokļu maksātājam, tad par pakalpojuma sniegšanas vietu tiks uzskatīta pakalpojuma sniedzēja saimnieciskās darbības mītnes vieta, pastāvīgās atrašanās vieta vai arī pastāvīgas uzturēšanās vieta. Piemēram, iekšzemes nodokļu maksātājs sniedz konsultatīva rakstura pakalpojumus citam reģistrētam ES nodokļu maksātājam. Līdz ar to, ka pakalpojums tiek sniegts reģistrētam nodokļu maksātājam, pakalpojuma sniegšanas vieta ir cita ES dalībvalsts un tāpēc Latvijas PVN netiek piemērots.

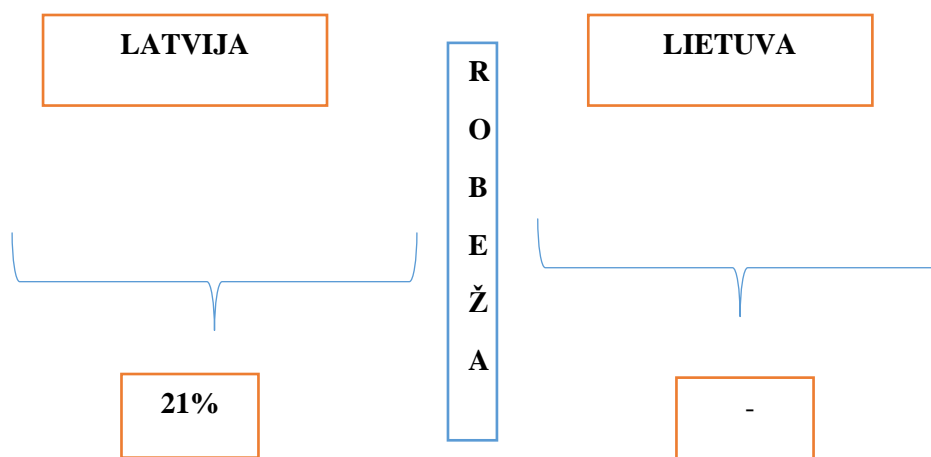
Darījuma vietas noteikšanā atsevišķu vietu aizņem kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides un cita līdzīga rakstura pakalpojumi. PVN likuma 20.panta tiek teikts, ka kultūras, mākslas, sporta, zinātnes, izglītības, izklaides un cita līdzīga rakstura pakalpojuma sniegšanas vieta ir vieta, kur faktiski norisinās konkrētais pasākums.

Respektīvi, gadījuma ja Latvijas nodokļu maksātājs sniegs pasākuma organizēšanas pakalpojumus Igaunijas reģistrētam nodokļu maksātājam un kur faktiskā pasākuma norises vieta ir Igaunijā, tad nodoklis šajā situācijā nav jāpiemēro. Ja šāda tipa pakalpojumu

³⁸ Darba autores veidots attēls.

saņemtu Latvijas reģistrētais nodokļu maksātājs un faktiskā pakalpojuma norises vieta būtu arī Latvija, un tādejādi Latvijas nodokļu maksātājam vajadzētu piemērot Latvijas nodokli. Gadījumā, ja tādu pašu pakalpojumu Latvijas reģistrētais nodokļu maksātājs sniegtu neregistrētam nodokļu maksātājam un pat tad, ja šī pasākuma norises vieta ir cita valsts, ir piemērojams Latvijas PVN.

Saskaņā ar PVN likuma 22.pantu, sniedzot preču transportēšanas pakalpojumus darījuma vieta ir tāda pakalpojuma sniegšanas vieta, kas nav preču transporta pakalpojums Eiropas Savienības teritorijā, ja šo pakalpojumu sniedz personai, kas nav nodokļa maksātājs, ir vieta, kur faktiski notiek preču pārvadāšana proporcionāli iekšzemē un citās valstīs veiktajiem attālumiem.

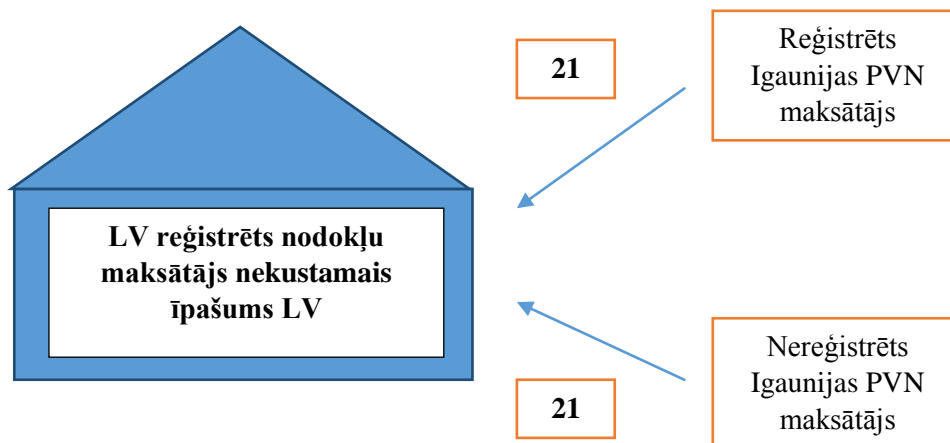


1.5.att. Transportēšanas pakalpojumu darījuma vieta³⁹

Proti, šeit ir nepieciešams rēķināt proporciju, un tādejādi preču transportēšanai, kas notiek Latvijas teritorijas ietvaros būs piemērojams 21% PVN, savukārt daļai kur notiek preču transportēšana ārpus Latvijas PVN nebūs jāpiemēro.

Sniedzot pakalpojums, kas ir saistīti ar konkrētu nekustamo īpašumu, tad saskaņā ar likuma 25.pantu, neskatoties uz to vai pakalpojums tiek sniegts reģistrētam vai neregistrētam citas valsts vai iekšzemes nodokļu maksātājam, būs piemērojams Latvijas PVN.

³⁹ Darba autores veidots attēls.



1.6.att. Darījuma vieta pie nekustamā īpašuma izīrēšanas⁴⁰

Balstoties uz 1.6. attēlā redzamo situāciju var redzēt, ka gadījumā ja reģistrēts Latvijas PVN maksātājs izīrē Igaunijas reģistrētam vai neregistrētam nodokļu maksātājam kādu nekustamo īpašumu Latvijā, piemēram biroja telpas, būs piemērojams Latvijas PVN, jo nekustamais īpašums atrodas Latvijā un tādejādi pakalpojuma sniegšanas vieta arī ir Latvija.

Visbeidzot izvērtējot un apskatot pievienotās vērtības likuma normas Latvijā papildus rezumējošā kārtība ir jāapskata ar pievienotās vērtības nodokļa apliekamo darījumu brīdi, proti, brīdi, kad darījums ir apliekams un nodoklis tiek iemaksāts valsts budžetā. Saskaņā ar PVN likuma 31.pantu, tad preču piegāde ir notika brīdī, kad tiek veikta preču piegāde, bet šīs piegādes brīdis nevar būt vēlāks par brīdi kurā preču saņēmējs tās saņem. Šis pats kritērijs attiecas arī par preču piegādēm Eiropa Savienības ietvaros. Pēc preču saņemšanas nodokļu maksātājam piecpadsmit dienu laikā pēc preču piegādes ir jāizraksta nodokļu rēķins, taču ja preces tiek piegādātās ilgstošā laika periodā un par šo preču piegādi periodiski izraksta nodokļa rēķinus vai šāda preču piegāde rada turpmākus maksājumus, uzskata, ka darījums ir noticis tad, kad beidzas periods, uz kuru attiecas šādi rēķini vai maksājumi, bet ne retāk kā reizi sešos mēnešos. Savukārt, ja tiek piegādās preces, kam papildus ir nepieciešama to montāža vai uzstādīšana, tad darījums ir noticis tad, kad ir pabeigta šo preču montāžās vai uzstādīšanas darbi.

Attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu, tad normas ir samērā līdzīgās, un tā saskaņā ar PVN likuma 32.pantu, tad darījums ir noticis tad, kad pakalpojums ir sniegts pakalpojuma saņēmējam. Pie tam, ja tiek sniegti ar būvniecību saistīti pakalpojumi, tad būvniecības pakalpojums ir sniegts tad, kad tiek parakstīts būvprojekta pieņemšanas-nodošanas akts par katru no būvdarbu izpildes posmiem, proti, katram būvprojektam ir vispār pieņemtajā kārtībā

⁴⁰ Darba autores veidots attēls.

ir jābūt sadalītam vairākos posmos un tieši šie posmi nosaka darījuma brīdi attiecībā uz būvniecības pakalpojumiem. Fakts, ka būvdarbu pakalpojumi ir sadalīti vairākos posmos balstoties uz pieņemšanas- nodošanas aktu palīdz nokontrolēt darījumus un noteikt pastāvīgu nodokļu aplikšanas brīdi, šajā situācija tas ir akūti svarīgi, jo daži būvniecības pakalpojumi var ilgst vairākus gadus.

Preču transporta pakalpojums Eiropas Savienības teritorijā vai ar preču eksportu vai tranzītu saistīts preču transporta pakalpojums ir sniegts tad, kad krava ir nodota preču saņēmējam un kravas pieņemšana ir apstiprināta transporta pavadzīmē. Un viss beidzot – preču imports. Preču imports ir noticis tad, kad preces ir izlaista brīvam apgrozījumam.⁴¹ Respektīvi, ja preces, kas ievestas ES teritorijā, tiek izlaistas brīvam apgrozījumam iekšzemē, nodokli preču saņēmējs maksā valsts budžetā pēc preču izlaišanas brīvam apgrozījumam.⁴²

PVN atvieglojumu Latvijas speciālās ekonomiskās zonās. Latvijā ir divas speciālās ekonomiskās zonas (SEZ) – Rēzeknes SEZ un Liepājas SEZ, kā arī divas brīvostas – Rīgā un Ventspilī. Latvijā šīs zonas ir populāras un pievilcīgas ar to, ka tās uzņēmumiem piedāvā noteiktus nodokļu atvieglojumus, kā arī atvieglotus muitas noteikumus. Piedāvātie atvieglojumu attiecās arī uz PVN normām.

Piešķirtos PVN atvieglojumus regulē likuma “Par nodokļu piemērošanu brīvostās un speciālajās ekonomiskajās zonās” 3.pants. Tādējādi, ar šo likuma pantu 0% PVN likme varbūt tikt piemērota sekojošām piegādēm SEZ teritorijā dibinātiem uzņēmumiem:

- Preču piegādei SEZ teritorijā ar mērķi šīs preces nodot turpmākajam eksportam;
- Ilgtermiņa ieguldījumiem [materiālie ieguldījumi (ēkas, būves, tehnoloģiskās iekārtas un mašīnas, nepabeigtās celtniecības objekti) un nemateriālie ieguldījumi (izmaksas patentu iegūšanai un tehnoloģiju apguvei)], ka:
 - o ir izsniegti saskaņā ar ieguldījuma/ investīciju līgumu vai arī balstoties uz SEZ valdes lēmumu;
 - o ir saskaņā ar “sākotnējā ieguldījuma” definīciju (ieguldījumi ar mērķi izveidot jaunu vienību vai paplašināt esošās vienības darbību, dažādojot produkciju ar jauniem papildus produktiem vai veicot būtiskas izmaiņas un uzlabojumus esošā ražošanas procesā).

⁴¹ Likums “Par pievienotās vērtības nodokli”. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=253451> (skatīts 29.04.2016)

⁴²VID metodiskais materiāls. Metodiskais materiāls par PVN piemērošanu. Pieejams: http://www.plz.lv/wp-content/uploads/2014/02/Metodiskais_materials_par_PVN_piem.pdf (skatīts 29.04.2016)

Balstoties uz darba autores pieredzi ir nepieciešams atzīmēt, ka dotie PVN atvieglojumu ne tik bieži investoru vidū darbojās, kā papildus stimuls, lai investētu SEZ, jo:

- attiecībā uz uzņēmumiem, PVN ir tikai īpašnieka maiņas nodoklis atstājot tiešu ietekmi tikai uz naudas plūsmu. PVN nav tiešas ietekmes uz nodokļa maksātāja peļņu, ja tā sniegtie pakalpojumu un piegādātās preces ir pilnībā ar PVN apliekami (tajā skaitā preču vai pakalpojuma eksports).
- Saskaņā ar vispārējām PVN piemērošanas normām Latvijā, PVN 0% ir piemērojams tikai uz importa un eksporta darījumiem, un tādejādi uzņēmumi, kas darbojās Latvijas speciālās ekonomiskās zonās gūst labumu tikai tad, kad tie iepērk lielu daudzumu preču no Latvijas uzņēmumiem nodošanai tālākam eksportam.
- izmantojot iespēju PVN 0% likmes piemērošanai par ilgtermiņa ieguldījuma iegādi ir jāņem vērā, ka dotam ieguldījumam SEZ teritorijā ir jāatrodas vismaz piecu gadus, savādāk, PVN vajadzēs pārrēķināt un samaksāt budžetā bez atskaitīšanas iespējas.

2. PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA FISKĀLĀ NOZĪME

2.1. Pievienotās vērtības nodokļa fiskālā nozīme Latvijā

Latvijas valsts konsolidētais kopbudžets sastāv no valsts konsolidētā budžeta, kas tiek iedalīts valsts pamatbudžetā un valsts speciālā budžetā, kā arī pašvaldību budžetā, ko veido pašvaldību pamatbudžets un pašvaldību speciālais budžets. Konsolidētos budžeta ieņēmumus galvenokārt veido ieņēmumi no tiešiem un netiešiem nodokļiem, kas ir aptuveni 80% no visiem budžeta ieņēmumiem, kā arī nenodokļu ieņēmumi, proti, ieņēmumi no maksas pakalpojumiem, sankciju veidā iegūtie ieņēmumi, soda naudas un ārvalstu finanšu palīdzība.⁴³

Balstoties uz Finanšu ministrijas ikgadēji publicēto informāciju par valsts budžeta ikgadēju ieņēmumu izdevumu struktūru, darba autore ir izteikusi ieņēmumu struktūru procentuāli, kur kopējie budžeta ieņēmumi atbilst simts procentiem. Informācijas novērtējumam, darba autore ir izdalījis informāciju par diviem atsevišķiem budžeta kontiem, proti, valsts pamatbudžeta un valsts speciālā budžeta kontu.

2.1.tabula.
Valsts pamatbudžeta ieņēmumu struktūra no 2011.-2015. gadam (%)⁴⁴

	2011	2012	2013	2014	2015
Nodokļu ieņēmumi	59.09	60.75	65.77	67.49	69.49
Nenodokļu ieņēmumi	9.58	10.31	8.48	8.4	8.13
Ārvalstu finanšu palīdzība	29.32	26.93	23.96	22.31	20.76
Ieņēmumi no maksas pakalpojumiem un citi pašu ieņēmumi – kopā	2.01	1.91	1.65	1.71	1.57
Transferti	0	0.1	0.13	0.09	0.05

Balstoties uz 2.1. tabulu, var novērot, ka lielākais īpatsvars Latvijas pamatbudžeta kontā ir nodokļu ieņēmumiem, kas 2015. gadā sastādīja 69,49%. Valsts pamatbudžeta nodokļu ieņēmumi veidojas no sekojošas atšķirīgu nodokļu grupas: *uzņēmuma ienākuma nodoklis, iedzīvotāju ienākuma nodoklis, pievienotās vērtības nodoklis, akcīzes nodoklis, vieglo automobiļu un motociklu nodoklis, nodoklis no azartspēlēm, nodoklis valsts mēroga izolēm, muitas nodoklis, nodoklis par dabas resursu iegūvi vai vides piesārņošanu,*

⁴³ **Rešina G.** Latvijas Republikas budžets: vakar, šodien, rīt. Rīga: Biznesa augstskola Turība SIA, 2003. 146. lpp.

⁴⁴ Darba autores viedota tabula, balstoties uz Finanšu ministrijas arhīva 2011., 2012., 2013., 2014. un 2015. gada valsts budžeta analīzi. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/valsts_budzets/valsts_budzeta_likums_arhivs/2015__gads/ (skatīts 19.06.2016)

transportlīdzekļu ekspluatācijas nodoklis, uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis, elektroenerģijas nodoklis. Nenodokļu ieņēmumiem ir viens no mazākajiem īpatsvaram valsts pamatbudžetā, un tādejādi 2015. gadā sastādot vien 8.13 procentus. Procentuāli lielu īpatsvaru aizņem arī ārvalstu finanšu palīdzība, taču balstoties uz apkopoto informāciju, pēdējo gadu laikā ārvalstu finanšu palīdzības daļai ir tendences samazināties. Balstoties uz darba autores skatījumu, šīs izmaiņas ir jāuztver pozitīvi, jo tas nozīmē, ka Latvijai samazinās atkarība no ārvalstu finansējuma, un tādejādi valsts pamazām kļūst spējīga sevi nodrošināt pati. Līdzīgi kā pamatbudžeta ieņēmumu struktūrā arī valsts speciālais budžets galvenokārt balstās uz nodokļu ieņēmumiem.

2.2.tabula.

Valsts speciālā budžeta ieņēmumu struktūra no 2011.-2015. gadam (%)⁴⁵

	2011	2012	2013	2014	2015
Nodokļu ieņēmumi	97.94	98.42	98.1	89.94	89.64
Nenodokļu ieņēmumi	0.81	0.23	0.44	0.56	1.27
Ieņēmumi no maksas pakalpojumiem un citi pašu ieņēmumi – kopā	0.01	0	0	0	0
Transferti	1.24	1.35	1.46	9.5	9.09

Kopumā izvērtējot tabulā 2.2. procentuāli izteikto Latvijas speciālā budžeta struktūru var droši apgalvot, ka Latvija speciālais budžets tiek galvenokārt balstīts uz nodokļu ieņēmumiem, kas veido aptuveni 90 procentus no kopējiem speciālā budžeta ieņēmumiem. Visi nodokļu ieņēmumi nāk no valsts sociālās apdrošināšanas obligātām iemaksām, kas tiek pārskaitītas uz šo kontu 100% apmērā. Valsts speciālajā budžeta struktūrā augošu tendenci uzņem transferti⁴⁶, kas piecu gadu laikā ir pieauguši astoņas reizes, un tādejādi 2015. gadā sasniedzot 9.09%.

2.3.tabula.

Kopbudžeta nodokļu ieņēmumi, 2008-2015.gads, milj. euro^{47 48}

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
--	------	------	------	------	------	------	------	------

⁴⁵ Turpat.

⁴⁶ **Transferti** ir gadskārtējā valsts budžeta likumā īpaši iezīmēti budžeta līdzekļu pārskaitījumi. Tos var veikt viena līmeņa budžeta — valsts pamatbudžeta, valsts speciālā budžeta, pašvaldību pamatbudžeta, pašvaldību speciālā budžeta — ietvaros vai starp dažāda līmeņa budžetiem. Transferta saņēmējs saņemto budžeta līdzekļu pārskaitījumu var izmantot gan izdevumu segšanai, gan pārskaitīšanai tālāk citam transferta saņēmējam.

⁴⁷ Valsts budžeta ieņēmumu analīze. 2016.gads. Pieejams:

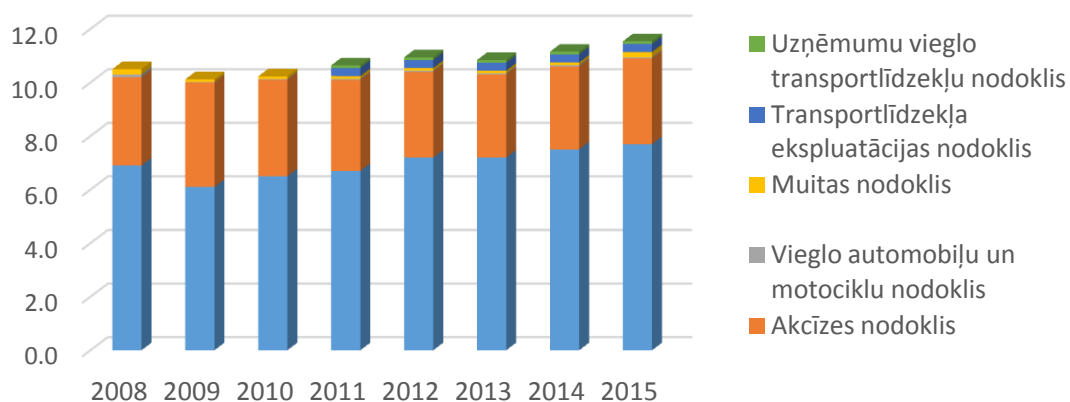
http://www.fm.gov.lv/files/valstsbudzets/2016/FMPask_G_180216_bud2016.pdf (skatīts 01.05.2016)

⁴⁸ Valsts budžeta ieņēmumu analīze. 2014.gads. Pieejams:

http://www.fm.gov.lv/files/valstsbudzets/budzetapaskaidrojumi/FMPask_G_270114_bud2014.pdf (skatīts 01.05.2016)

Nodokļu ieņēmumi. t. sk.	6779.8	5031.1	4897.8	5522.3	6102.8	6426.3	6676.4	7002.7
<i>Tiešie nodokļi</i>	4275.2	3075.0	2950.9	3313.1	3638.2	3849.0	3907.5	4065.9
<i>Netiešie nodokļi</i>	2450.6	1916.6	1912.8	2171.6	2419.3	2529.0	2693.6	2852.3
<i>Pārējie nodokļi</i>	54.1	39.6	34.1	37.6	45.4	48.3	75.3	84.5

Saskaņā ar autores apkopoto informāciju tabulā 2.3. var redzēt, ka kopējie kopbudžeta nodokļu ieņēmumi 2015. gadā bija 7 002.7 milj. euro, kas salīdzinājumā ar 2014. gadu ir par 326,3 milj. euro jeb 4,9% vairāk. Valsts valdība skaidro, ka šīs pozitīvās izmaiņas nodokļu ieņēmumos galvenokārt noteica iedzīvotāju un uzņēmumu ekonomiskās aktivitātes pieaugums un administrēšanas pasākumu pozitīvā ietekme. Pozitīvā tendence nodokļu ieņēmumos ir vērojama jau no 2011. gada. Laika posmā no 2008. gada līdz 2010. gadam gan netiešajos, gan tiešajos nodokļu ieņēmumos ir vērojama ievērojama lejupslīde, proti, divu gadu laikā nodokļu ieņēmumu samazinājās aptuveni par 1/3 daļu. Šī lejupslīde ir skaidrojama ar šajā periodā pastāvošo pasaules finanšu un ekonomisko krīzi, kā arī Latvijas valdība papildus uzsver, ka šajā laika periodā nodokļu ieņēmumu samazināšanos galvenokārt ietekmēja saimnieciskās darbības apjoma samazināšanās, darba samaksas fonda samazinājums, kā arī piešķirto nodokļu samaksas termiņa pagarinājumu pieaugums. Netiešie nodokļi ir nodokļi, kuri balstīti uz patēriņu, un tādejādi ar nodokli apliekot tā izlietojumu, nevis personas ienākumus.⁴⁹ Kā jau tika minēts iepriekš, par netiešajiem nodokļiem uzskata pievienotās vērtības nodokli, akcīzes nodokli, vieglo automobiļu un motociklu nodokli, muitas nodokli, transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokli un uzņēmuma vieglo transportlīdzekļu nodokli.



2.1. att. Netiešo nodokļu ieņēmumi, 2008.-2015.gads, % no IKP^{50 51}

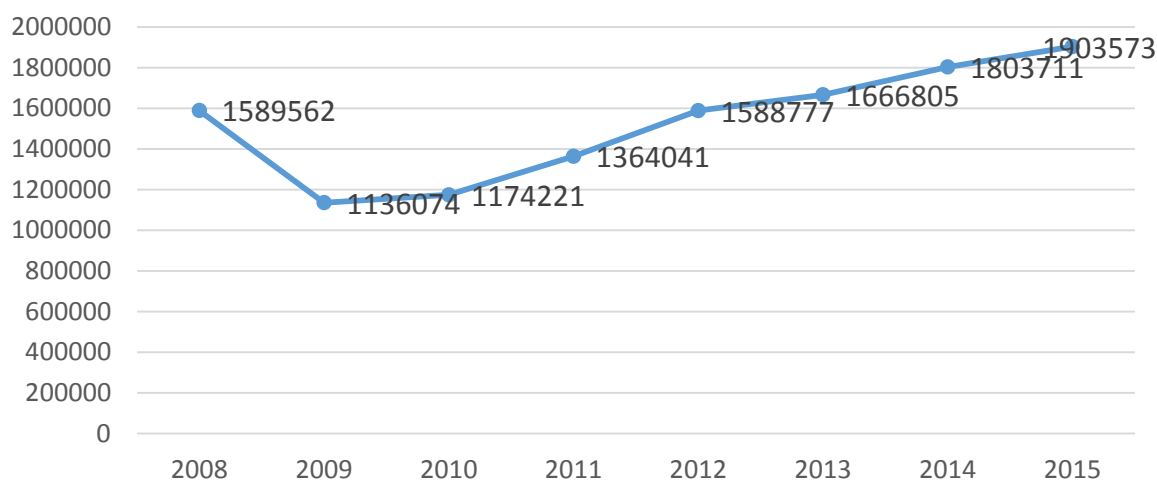
⁴⁹ **Brigsa S.** Publiskās finanses. Mācību līdzeklis. Vidzemes Augstskola: SIA Dardedzes hologrāfija, 2011.-52.

lpp

⁵⁰ Valsts budžeta ieņēmumu analīze.2016.gads. Pieejams:

http://www.fm.gov.lv/files/valstsbudzets/2016/FMPask_G_180216_bud2016.pdf (skatīts 01.05.2016)

Saskaņā ar Latvijas valdības noteikto nodokļu politiku visi attēlā 2.1. pieminētie nodokļi tiek 100 procentu apmērā ieskaitīti valsts pamatbudžetā, kas nozīmē, ka šo līdzekļu pārdale ir atkarīga no politiskās un ekonomiskās situācijas valstī. Taču nepieciešams atzīmēt, ka neskatoties uz iepriekš minēto, noteikta procentu daļa no pievienotās vērtības nodokļa tiek novirzīta arī uz Eiropas Savienības budžetu. 2015. gadā netiešo nodokļu ieņēmumu īpatsvars iekšzemes kopproduktā sasniedza 11,5%, no kuriem vislielākais īpatsvars ir pievienotās vērtības nodoklim un akcīzes nodoklim. Pievienotās vērtības nodoklis sastāda lielāko procentuālo īpatsvaru no IKP, kas laika periodā no 2008. līdz 2015. gadam bija intervālā no 6.1% - 7.7%.



2.2.att. PVN ieņēmumi laika periodā no 2008.-2015.gadam,tūkst. EUR ⁵²

Pievienotās vērtības nodokļa ieņēmumi ir nozīmīgs valsts pamatbudžeta ieņēmumu avots, kas 2015. gadā veidoja 53.0% no valsts pamatbudžeta nodokļu ieņēmumiem. Pievienotās vērtības nodokļa ieņēmumi 2015. gadā bija 1 903.6 milj. euro, kas salīdzinājumā ar 2014. gada atbilstošo periodu ir par 99,9 milj. euro jeb 5.5% vairāk. Tas skaidrojams gan ar bruto iemaksu pieaugumu, ko noteica mazumtirdzniecības apgrozījuma un saimnieciskās darbības apjoma pārejās tautsaimniecības nozarēs palielināšanās, gan ar atmaksu samazināšanos. Saskaņā ar Centrālās statistikas pārvaldes datiem, mazumtirdzniecības uzņēmumu kopējais apgrozījums faktiskajās cenās 2015. gada vienpadsmit mēnešos

⁵¹ Valsts budžeta ieņēmumu analīze. 2014.gads. Pieejams:

http://www.fm.gov.lv/files/valstsbudzets/budzetapaskaidrojumi/FMPask_G_270114_bud2014.pdf (skatīts 01.05.2016)

⁵² Nodokļu ieņēmumi 2015.gads. Valsts ieņēmumu dienests. Pieejams:

<https://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=11&id=7806&hl=1&IzveleId=7598> (skatīts 05.05.2016)

salīdzinājumā ar 2014. gada atbilstošo periodu, palielinājās par 1.8 procentiem. Arī attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli augošā tendence ir vērojama no 2010. gada. Taču laika periodā no 2008. - 2009. gadam ir vērojams vērīenīgs ieņēmumu kritums. Neskatoties uz to, ka šo kritumu galvenokārt izraisīja pasaules ekonomiskā un finanšu krīze, darba autore tomēr atzīmē, ka pastāvošā Latvijas nodokļu politika saskarās ar neelastības problēmām gan īstermiņa, gan ilgtermiņa uzdevumu sasniegšanā. PVN ieņēmumi tūlītēji reaģē uz ekonomisko situāciju un inflāciju valstī, kā arī balstoties uz 2.2.attēlā redzamo dinamiku, Latvijas valdības veidotā nodokļu politika nav spējīga pietiekoši ātri reaģēt un pielāgoties, lai neciestu tik lielus nodokļu zaudējumus ekonomisko izmaiņu rezultātā. Pie tam, jau tagad ir lietderīgi atzīmēt, ka laika periodā no 2009. gada līdz 2011. gadam Latvija ir pieredzējusi vairākus grozījumu PVN likumā, tajā skaitā arī PVN likmju pieaugumu un samazinājumu, taču apskatot attēlu 2.2., labi redzams, ka PVN pieaugums nav saistīts ar grozījumiem, taču ar ekonomisko atveseļošanas kopumā.

Arī citās pasaules valstīs pievienotās vērtības nodoklis spēlē būtisku lomu valsts budžeta ieņēmumos. Tā, piemēram, 2015. gadā Igaunijas valsts budžeta ieņēmumi no PVN sastādīja gandrīz 1,9 miljardus eiro, kas ir 42% no kopējiem nodokļu ieņēmumiem, savukārt Lietuvā ieņēmumi no PVN sastādīja 45% kas ir aptuveni 3 miljardi eiro.^{53 54}

Visas trīs Baltijas valstis saskaņā ar Eiropas Savienības Sesto PVN Direktīvu 2006/112/ES no 2006. gada 26. novembra “ Par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu”, ir noteikušas vienu PVN standartlikmi, un nevienu, vienu vai divas samazinātās likmes. Lietuvā PVN standartlikme ir 21% un ir piemērojamas divas samazinātās likmes, taču Igaunijā PVN standartlikme ir zemāka, attiecīgi 20%, taču līdzīgi kā Latvijā - piemērojama tikai viena PVN samazinātā likme. Interesanti atzīmēt, ka Baltijas valstis ir vienas no astoņām Eiropas Savienības dalībvalstīm, kurām ir viena no augstākajām PVN pārtikas precēm – 21%, un pēc likmes lieluma attiecībā uz pārtikas precēm tad tās atpaliek tikai no Dānijas. Attīstītās valstis (Vācija –7% likme, Luksemburga –8% un Lielbritānija – 0%) piemēro daudz zemāku samazināto PVN likmi nekā Latvija, neskatoties uz to, ka tās varētu atļauties ieviest arī augstāku samazināto PVN likmi, jo iedzīvotāju dzīves līmenis ir augstāks un viņi būtu spējīgi nest arī nedaudz lielāku nodokļu nastu.⁵⁵ Pastāv daudz dažādu skatījumu uz šo situāciju, taču darba autore arī nevar nepiekrīt apgalvojumam, ka PVN samazinātā likme nestu tikai pozitīvas izmaiņas, piemēram, tas palielinātu Latvijas

⁵³LT State budget for 2016. Pieejams: <http://finmin.lrv.lt/en/news/government-has-approved-draft-state-budget-for-2016> (skatīts 05.05.2016)

⁵⁴EE State budget for 2016. Pieejams <http://www.stat.ee/53719/?highlight=taxes> (skatīts 05.05.2016)

⁵⁵Latvijai viena no augstākām PVN likmēm pārtikai ES. Pieejams: <http://www.db.lv/tirdznieciba/latvija-viena-no-augstakajam-pvn-likmem-partikai-es-415643> (skatīts 05.05.2016)

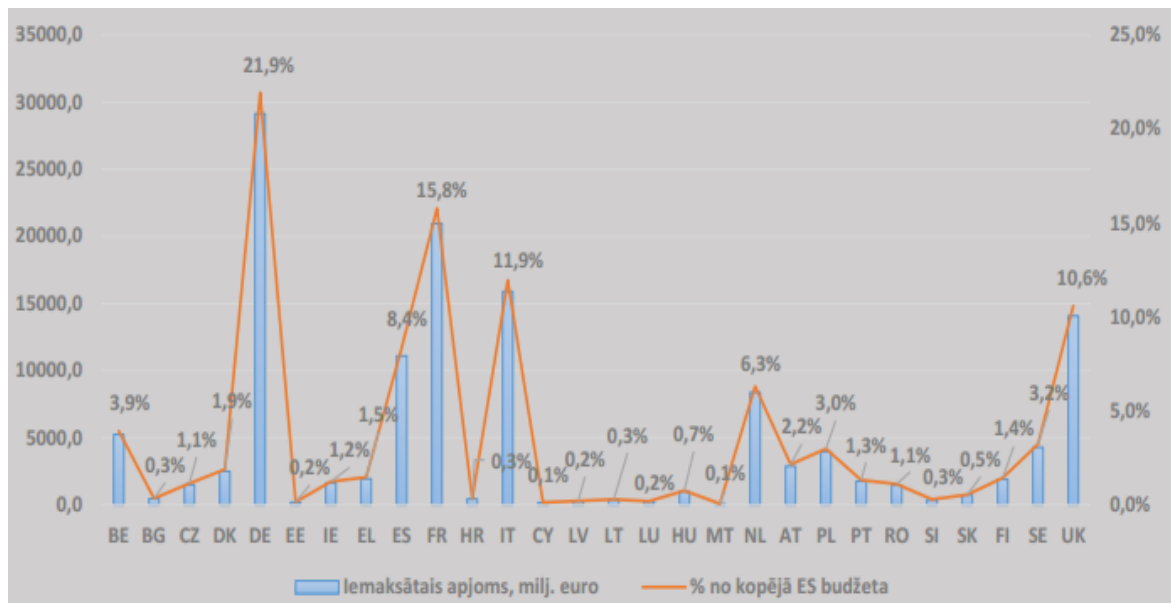
konkurētspēju un Latvija varētu konkurēt ar tām valstīm kurām ir jau piemērojama samazinātā PVN likme. Šobrīd Latvijas produktu preču plaukti ir pārpildīti ar importa precēm, kurām ir daudz zemāks kvalitātes līmenis un par kurām netiek maksāts nodoklis. Jānis Bērziņš atzīmē, ka "Ja PVN likme Latvijā būtu zemāka, atbrīvotos niša pašmāju ražotājiem, līdz ar to uz ielu stūriem vairāk tirgotu vietējo audzētāju produkciju un arī lauku veikalos importa preču būtu mazāk".⁵⁶ Pie tam, darba autore uzskata ka PVN samazinātas likmes ieviešana ne tik vien kā spēs veicināt iekšzemes ražotāju saimniecisko darbību, bet arī stimulēs patēriņu, kas tādejādi nosegs budžeta zaudējumus no samazinātās likmes piemērošanas.

Latvijai, būdama Eiropas Savienības dalībvalsts ir pienākums daļu ieņēmumu iemaksāt arī kopējā Eiropas Savienības budžetā. Eiropas Savienības ieņēmumi no dalībvalstīm tiek saņemti no trim bāzes resursiem: 1) Tradicionālie pašu resursi – pārsvarā tiek iekasēti no muitas nodokļiem, ko piemēro precēm kas tiek ieviestas no trešajām valstīm, kas veido 11.4% no kopējiem ieņēmumiem; 2) pievienotās vērtības nodokļa resurss – tiek aprēķināts, piemērojot vienotu proporciju katras valsts pievienotās vērtības nodokļa ieņēmumiem, veido 12.26% no kopējiem ieņēmumiem; 3) nacionālā kopienākuma resurss – aprēķina piemērojot vienotu likmi dažādiem dalībvalstu NKI, veido lielāko ienākumu daļu – 68,73%.⁵⁷ Interesanti atzīmēt, ka 2000. gadu pirmajos gados ES budžeta resursu sadalījums attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļu ieņēmumiem un nacionālā kopienākuma resursu kritni atšķīrās. Un tā, 2000. gadu pirmajā pusē ES budžeta ieņēmumi no PVN sastādīja 38%, savukārt ieņēmumi no nacionālā kopienākuma tik vien kā 40%. Darba autore vērtē šīs nobīdes pozitīvi, jo tas norāda uz to, ka tuvākajā laikā dalībvalstīm nevajadzēs speciāli atdalīt ieņēmumus no pievienotās vērtības nodokļa, un pārskaitīt to ES kopējā budžetā, un tādejādi dalībvalstu iemaksas tiks veidotas no nacionālā kopienākuma resursa un pašu resursiem. Šis pozitīvais skatījums var tik argumentēts ar to, ka tas atvieglos ES budžeta veidošanas modeli, un tādejādi samazinās administratīvās izmaksas, kas rodas dēļ maksājamo līdzekļu aprēķināšanas un pārdales.

⁵⁶ Turpat.

⁵⁷ Eiropas Savienības budžets īsumā. Pieejams:

http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/glance/budget_glance_lv.pdf (skatīts 05.06.2016)



2.3.att. Eiropas Savienības dalībvalstu iemaksas ES budžetā 2014. gadā, milj. EUR ⁵⁸

Balstoties uz 2014. gada rezultātiem, tad Latvija iemaksāja 244 miljonus eiro ES budžetā, kā arī ES vārdā iekasēja 35 miljonus eiro muitas un lauksaimniecības tirdzniecības nodokļos, no kuriem Latvija varēja paturēt 25% kā administratīvo nodevu. Savukārt Latvija no ES budžeta 2014. gadā saņēma 1,06 miljardus eiro finansējumu. No tiem 780 miljoni eiro (73%) tika novirzīti reģionālajai politikai, kas krietni pārsniedz ES vidējo rādītāju – 42%. Lauksaimnieku atbalstam tika atvēlēti 236 miljoni eiro (22%). Pētniecībā un attīstībā ieguldīti 2%, kas ir daudz mazāk nekā vidēji ES – 7%. ⁵⁹ Kopumā ES dalībvalstīm bija jānodrošina 132 961,3 milj. euro ES budžeta ieņēmumu, un tādejādi Latvijas iemaksas sastādīja 0,2%. Attiecinot valstu iemaksas pret to iekšzemes kopproduktu (IKP), Latvija ierindojas 3. pozīcijā visu dalībvalstu vidū, tā kā Latvijas iemaksātais apjoms sastāda 1,14% no tās 2014.gada IKP (23 850,9 milj. euro). Apskatot pārējās divas Baltijas valstis, Igaunijas 2014.gadā iemaksātā summa arī sastādīja 270 miljonus eiro, kas ir 0,2 %. Lietuvas ES budžetā kopējā iemaksātā summa sastādīja mazliet lielāku procentu, kas ir 0,3% jeb aptuveni 450 miljoni eiro. Pēc autores domām, tas ir skaidrojams ar to, ka Lietuva no visām trim dalībvalstīm ir vislielākā gan teritoriālajā ziņā, gan iedzīvotāju ziņā, gan arī no ekonomikas skata punkta. Lielākā daļa ieņēmumu ES budžetā nāk no lielākām Eiropas Savienības ekonomikām, proti, Vācijas – 21,9%, Francijas - 15,8%, Itālijas 11,09% un Lielbritānijas

⁵⁸ LR neto bilance 2014. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/files/esunesbudzets/Neto_bilance-2014.pdf (skatīts 05.06.2016)

⁵⁹ Eiropas Savienība un Eiropas Savienības budžets. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/es_un_es_budzets/ (skatīts 05.06.2016)

10,6%. Līdz ar to, no 28 Eiropas Savienības valstu iemaksāt, šo četru dalībvalstu iemaksas sastāda aptuveni 60% no kopējām iemaksām ES budžetā.

2.2. Pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas ietekme uz budžeta ieņēmumiem

Izvērtējot pievienotās vērtības fiskālo nozīmi, tad nevar nepieminēt krāpšanas problēmu, kas saistītas ar PVN nomaksu valsts budžetā. Kā tika konstatēts iepriekš, pievienotās vērtības nodoklis ir viens no būtiskākajiem Latvijas budžeta ikgadējiem papildinātājiem. Balstoties uz Eiropas Komisijas pētījumu, 2013.gadā Latvijā PVN plaisa, kas radās starp aprēķināto un faktiski iekasēto PVN, sastādīja 30 procentus jeb 721 miljonus eiro. Lai saprastu vai tas ir daudz vai maz, tad salīdzinājumam – aptuveni 720 miljonus eiro veido ikgadējais Latvijas veselības aprūpes budžets, kā arī 721 miljoni ir divas trešdaļas no summas, kas ir nepieciešama, lai kārtībā uzturētu visus Latvijas autoceļus.

Praksē pastāv daudz un dažādi PVN izkrāpšanas mehānismi, kur viens no tipiskākajiem ir tāds, kurā iesaistās vairākas puses un viena no pusēm ir negodīgs nodokļu maksātājs. Piemēram, uzņēmums A, kas ir citas ES PVN maksātājs pārdod Latvijas PVN maksātājam uzņēmumam B precī. Saskaņā ar PVN likumā noteikto kārtību, par preču iegādi no citas Eiropas Savienības dalībvalsts ir atbildīgs preču saņēmējs, proti, uzņēmums B. Uzņēmums B piekopi negodīgu nodokļu praksi, un tādejādi, izvairās no saistībām attiecībā uz PVN nomaksu. Tālāk uzņēmums B pārdod šīs preces uzņēmumam C, kas ir Latvijas reģistrēts PVN maksātājs, un kurš veic apmaksu par precī balstoties uz uzņēmuma B izstādīto PVN rēķinu. Uzņēmums B turpinot savu negodīgo uzņēmējdarbības praksi, negodīgi piesavina sev līdzekļus, kas pienākas valsts budžetam un pazūd, vai neliekas par to ne zinis. Taču uzņēmums C, kas ir uzskatāms par godīgu nodokļu maksātāju pēc šī darījuma veikšanas, pretendē uz samaksātā PVN atmaksu. Rezultātā, ja VID nav identificējis negodīgā nodokļa maksātāja nodomus, atmaksā uzņēmumam C nodokli, un tādejādi valsts budžets zaudē līdzekļus, vai arī VID atsaka uzņēmumam C PVN atmaksu, tādejādi godīgais nodokļu maksātājs cieš zaudējumus.⁶⁰

Diemžēl ir jāatzīmē, ka PVN ir visvairāk pakļauts krāpšanas un nemaksāšanas riskam. Literatūrā tiek plaši aprakstīta tā saucamā karuseļa krāpšanas shēma. Šai shēmai ir raksturīga liela izrakstāmo nodokļu rēķinu plūsma pāri valstu robežām ar esošu vai neesošu preču kustību starp shēmā iesaistītajām pusēm, kur vismaz viena iesaistītā puse izvairās no

⁶⁰ Par PVN krāpšanās shēmām. Pieejams <http://www.plz.lv/?p=18266> (skatīts 01.06.2016)

PVN nomaksas. Kā tika pieminēts iepriekš, šajā shēmā piedalās vairākas iesaistītās puses jeb karuseļa shēmas dalībnieki. Literatūrā tiek minēts, ka praksē šai shēmai ir raksturīgi sekojoši darbojošies elementi.

- **Shēmas organizators**, kas ir īstenais labuma guvējs;
- **Fiktīvs uzņēmums** – uzņēmums nemaksā nodokļus valsts budžetā, neveic reālu saimniecisko darbību, nesniedz atskaites nodokļu administrācijai, norāda fiktīvu juridisko adresi u.c.. Šis fiktīvais uzņēmums iegādājas preces no cita ES nodokļu maksātāja ar mērķi tās pārdot starpniekam;
- **Starpnieks** šajā situācija izpilda starpnieka lomu starp fiktīvo uzņēmumu un brokeri vai citu starpnieku, respektīvi, starpnieks iegādājas preces no fiktīvā uzņēmuma ar mērķi tās pārdot tālāk. Atšķirībā no fiktīvā uzņēmuma, starpnieks sedz visas savas nodokļu saistības, kā arī sniedz nodokļu administrācijai visas nepieciešamās atskaites. Starpnieka galvenais uzdevums ir izjaukt saikni starp fiktīvo uzņēmumu un brokeri, kas vēlās saņemt PVN atmaksu no budžeta.
- **Brokeris** ir pēdējā iesaistītā puse šīs shēmas ietvaros. Brokeris iegādājas preces no starpnieka ar mērķi piegādāt šīs preces organizatoram.⁶¹

Jau vairāku gadu garumā gan Latvijas, gan arī visas pasaules nodokļu administrācijas īsteno dažādus PVN izkrāpšanas apkarošanas pasākumus. Piemēram, valsts administrācijas ir iegādājušas speciālas centralizētas programmas, kas ļauj identificēt nesakritības darījuma partneru starpā, kā arī identificēt riskantus darījumus, kuriem vajadzētu pievērst pastiprinātāku uzmanību un lūgt detalizētus paskaidrojumus no nodokļu maksātājiem. Apskatot problēmas, kas saistītas ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, nodokļu administrācija atsauca uz tādiem apvērsumiem, kā:”

- materiāltehnisko resursu trūkums, lai veiktu darījumus;
- neatrašanās juridiskajā adresē;
- PVN deklarāciju un citu pārskatu neiesniegšana;
- darījumu neuzrādīšana PVN deklarācijās;
- amatpersonu dzīvesvietas īpatnības (nedeklarēta vai deklarēta patversmēs, cietumos u.c.),

⁶¹ Ketners K., Nodokļu plānošana, Rīga, RTU Izdevniecība, 2007. 110-111.lpp.

- algu maksājumu dati un nodarbināto cilvēku skaits – darbaspēka resursu trūkums, lai veiktu darījumus,
- nepilnīga rēķinos norādītā informācija – neprecīzs piegādāto preču apraksts, pavadzīmēs nav norādīts preču transporta līdzeklis, nav saņēmēja paraksta par preču saņemšanu un saņemšanas datuma,
- darījumu partnera piegādātāji nav iemaksājuši budžetā PVN par pārdotajām precēm vai pakalpojumiem.”⁶²

Saskaņā ar Latvijas Uzņēmumu reģistra datiem, tad Latvijā visbiežāk fiktīvie uzņēmumi ir sastopami mazumtirdzniecībā, būvniecībā, restorānu un viesnīcu nozarē, komercpakalpojumos, kā arī pakalpojumos, kas saistīti ar nekustamo īpašumu un kokmateriālu tirdzniecībā.⁶³

PVN izkrāpšanas problēma ir aktuāla ne tikai Latvijā, bet Eiropas Savienībā kopumā. Pēc Eiropas Komisijas aprēķiniem, ik gadu ES kopumā zaudē aptuveni no 40 līdz 60 miljardiem euro. Lai cīnītos ar šo problēmu gan Latvijā, gan arī visā Eiropā, papildus tehniskajam atbalstam tiek izmantota tā saucamā atgrieztā jeb reversā PVN maksāšanas kārtība. Pirmo reizi Latvijā šī kārtība tika ieviesta 01.07.1999. vienā no nozīmīgākajām un lielākajām tautsaimniecības nozarēm – kokrūpniecībā. Tagad reversais PVN maksāšanas mehānisms tiek plaši izmantots pie tādām preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanām kā būvniecības pakalpojumi, metāllūžņu un dažādām elektronisko ierīču piegādēm. Sintija Ozola, Finanšu ministrijas, Netiešo nodokļu departamenta Pievienotās vērtības nodokļa nodaļas vadītāja divus PVN maksāšanas mehānismus skaidro šādi: “ Vispārīgās PVN maksāšanas kārtības gadījumā, PVN par preču piegādi vai sniegto pakalpojumu valsts budžetā iemaksā preču piegādātājs vai pakalpojuma sniedzējs, kas ir reģistrēts PVN maksātājs. Līdz ar to, PVN iekasēšanā liela loma ir uzņēmējiem, kuri ir tie, kas reāli nodrošina PVN ieskaitīšanu valsts budžetā. No uzņēmēju godaprāta ir atkarīgs tas, vai PVN, kas aprēķināts par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem, ir iemaksāts valsts budžetā. Apgrieztās jeb reversās PVN maksāšanas kārtībā pretēji vispārīgajai PVN maksāšanas kārtībai, PVN par preču piegādi vai sniegto pakalpojumu valsts budžetā iemaksā preču vai pakalpojuma saņēmējs, kurš ir reģistrēts PVN maksātājs”.⁶⁴ Diemžēl doto mehānismu var piemērot tikai tiem darījumiem, kas notiek vienas teritorijas ietvaros, t.i.,

⁶² **Taukačs, J.** Vēl joprojām par PVN krāpšanu, jeb *I'm going slightly mad*

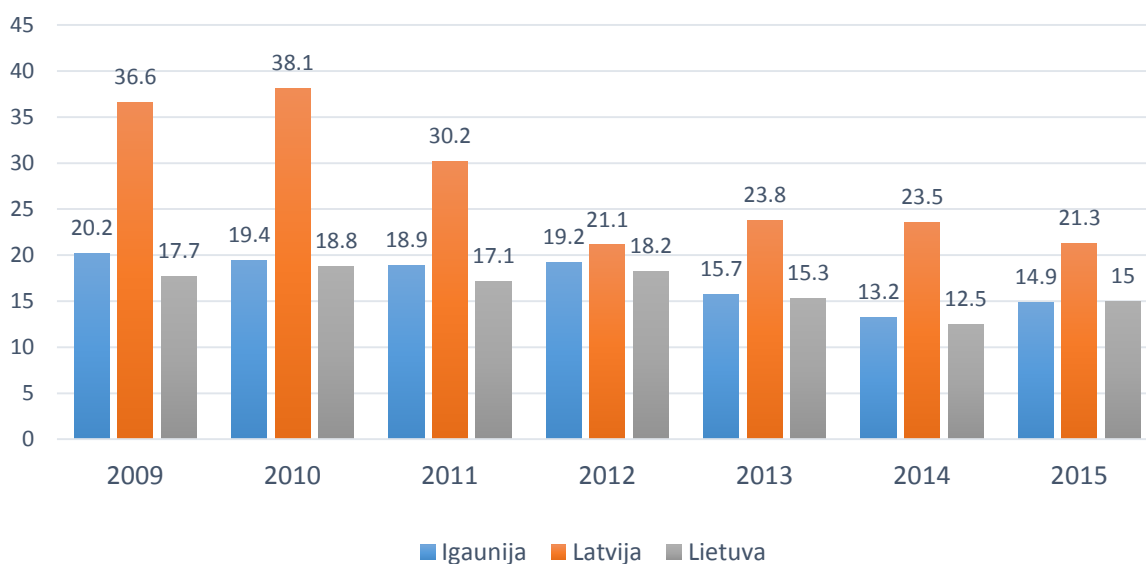
Pieejams: <http://www.db.lv/viedokli/blogi/janis-taukacs/vel-joprojam-par-pvn-krapsanu-jeb-i-m-going-slightly-mad-388858> (skatīts 01.06.2016)

⁶³ **Joppe A.** Nodokļu administrēšanas pilnveidošana. Rīga, Latvijas Universitāte, 2010. 118-119.lpp

⁶⁴ Kādas ir iespējas cīņās ar PVN krāpniecību. Pieejams: <http://ifinances.lv/raksti/nodokli/pievienotas-vertibas-nodoklis/kadas-ir-iespejas-cinai-ar-pvn-krapniecibu/9294> (skatīts 05.06.2016)

gadījumos, kad darījuma vieta ir iekšzeme, līdz ar to PVN izkrāpšana šādā veidā var būt tikt apkarota tikai vienas valsts ietvaros. Darba autore uzskata, ka diemžēl reversās PVN maksāšanas kārtības piemērošana ir tikai viens no līdzekļiem, kā cīnīties ar PVN izkrāpšanu. Ne mazāk svarīga ir uzņēmumu vēlme sakārtot nozari, radot stabilu pamatu jau pašos uzņēmējdarbības pamatos, kā arī radot godīgai konkurencei drošu darbības vidi. Tāpat PVN sistēmas izmantošanu izkrāpšanas nolūkā varētu mazināt jaunā Eiropas Komisijas iniciatīva – ieviest galīgos noteikumus par vienotu Eiropas PVN zonu. Jaunie noteikumi paredzēs PVN piemērot pēc tās valsts noteikumiem, kurā ir galapatēriņš.⁶⁵

PVN izkrāpšanas un nemaksāšanas līmenis valstī ir cieši saistīts ar pastāvošo ēnu ekonomikas īpatsvaru valstī. 2015.gadā ēnu ekonomikas īpatsvars veidoja 21,3% no iekšzemes kopprodukta, kas ir par 2,2% mazāk nekā 2014.gadā. Apskatot citu Baltijas valstu situāciju, tad Lietuvā ēnu ekonomikas īpatsvars 2015.gadā sastādīja 15% un Igaunijā 14,9% no IKP.



2.4. att. Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs, 2009.- 2015.gads, % no IKP⁶⁶

Balstoties uz Rīgas ekonomikas augstskolas (SSE Rīga) Ilgtspējīga biznesa centra pētījumu "Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.-2015", lielāko ēnu ekonomikas

⁶⁵ Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system. Pieejams: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf (skatīts 05.06.2016)

⁶⁶ Pētījums: ēnu ekonomikas īpatsvars pērn Latvijā 21,3% no IKP - augstākais Baltijas valstīs. Pieejams: <http://www.focus.lv/business/biznesa-vide/petijums-enu-ekonomikas-ipatsvars-pern-latvija-213-no-ikp-augstakais-baltijas-valstis> (skatīts 07.06.2016)

daļu Latvijā veido neuzrādītie ienākumi (44,4%), seko aplokšņu algas (34,9%) un neuzrādītie darbinieki (20,7%). Igaunijā lielāko ēnu ekonomikas daļu veido aplokšņu algas (59%), kam seko neuzrādītie ienākumi un neuzrādītie darbinieki - attiecīgi 20,7% un 20,3%. Savukārt Lietuvā lielāko ēnu īpatsvaru veido aplokšņu algas (42,3%), seko neuzrādītie ienākumi (38%) un neuzrādītie darbinieki (19,7%).

Kā liecina dati, tad visām trim Baltijas valstīm visaugstākais kukuļdošanas līmenis ir Lietuvā un 2015. gadā tas ir pieaudzis. Kukuļdošanas līmenis ir pieaudzis gan vispārējā uzņēmējdarbībā no 10,2% uz 12,7% no ieņēmumiem, gan saistībā ar valsts pasūtījumiem no 10,9% uz 11,5 % no valsts pasūtījuma līguma vērtības.⁶⁷

Izvērtējot visas nozares kopumā, tad ēnu ekonomikas īpatsvars uzņēmējdarbībā Latvijā vēl joprojām saglabājās būvniecības nozarē, kas veido aptuveni 40%. Igaunijā un Lietuvā šis rādītājs ir uz pusi mazāks. Ir jāatzīmē, ka augstais krāpnieciskais līmenis būvniecībā jau ir atstājis un turpina atstāt negatīvu ietekmi uz valsts PVN budžeta ieņēmumiem. Latvijas valsts valdība ir jau pieņēmusi vairākus PVN likuma grozījumus, piemēram, būvniecības pakalpojumiem no 2012.gada 1. janvāra tika noteikta jau iepriekš pieminētā apgrieztā PVN maksāšanas kārtība.

Darba autore pētot pieejamos literatūras avotus atzīmē, ka saskaņā ar Latvijas Televīzijas raidījuma "100 krēsli" ekspertu diskusiju, domas par ēnu ekonomikas mazināšanu un PVN likmēm ir salīdzinoši atšķirīgas. Diskusijas laikā, Latvijā pazīstamais uzņēmējs Gunārs Ķirsons atzīmē, ka: „Es kā uzņēmējs viņiem pat lūgtu samazināt PVN, un budžetā būs vairāk ieņēmumu, un arī algas būs lielākas,” sacīja Ķirsons. Uzņēmējs ir pārliecināts, ka ēnu ekonomikas īpatsvaru varētu mazināt, mazinot nodokļu likmes, jo viņš uzskata, ka cilvēki nemaksā nodokļu ne dēļ tā ka negrib, bet gan tāpēc ka nevar.⁶⁸ Šīs pašas diskusijas ietvaros, sertificēta nodokļu konsultante Gunta Kauliņa atzīmē, ka pievienotās vērtības nodokļa samazinājums nespēs samazināt ēnu ekonomikas īpatsvaru valstī. Samazinot pievienotās vērtības likmi, likme tiks samazināta gan bagātajiem, gan nabadzīgajiem iedzīvotājiem. Kā alternatīvu PVN likmes samazinājumam, Gunta Kauliņa piedāvā palielināt neapliekamo ienākumu, tādējādi mazinot nodokļu slogu tiem iedzīvotājiem, kuriem ir zems ienākumu līmenis.⁶⁹

⁶⁷ 2015. gadā ēnu ekonomikas apjoms Latvijā ir nedaudz mazinājies. Pieejams:

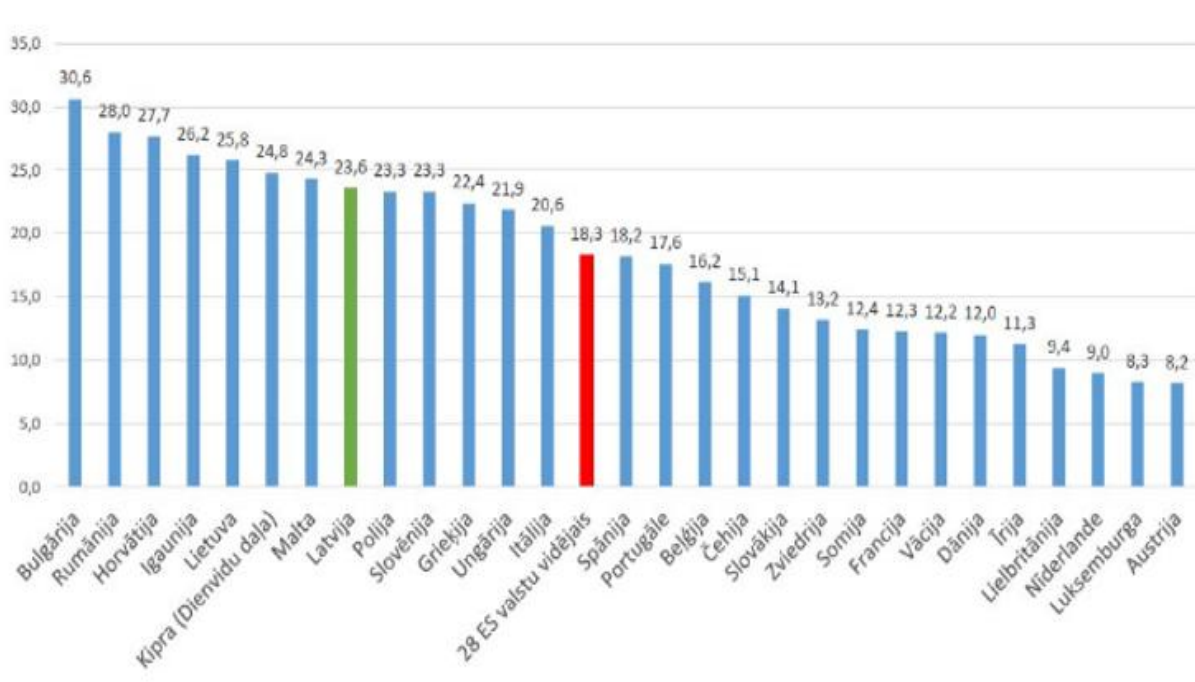
<http://www.seb.lv/jaunumi/2016-05-12/2015-gada-enu-ekonomikas-apjoms-latvija-ir-nedaudz-mazinajies> (skatīts 07.06.2016)

⁶⁸ Latvijas Sabiedriskie mediji. Ķirsons: PVN samazināšana pārtikai palielinātu ieņēmumus budžetā un mazinātu ēnu ekonomiku. 2014. Pieejams: <http://www.lsm.lv/lv/raksts/latvija/zinas/kirsons-pvn-samazinashanapartikai-palielinatu-ienjemumus-budzhe.a97959/> (skatīts 15.06.2016)

⁶⁹ Turpat.

Respektīvi skatījumi ir atšķirīgi gan ekspertu vidū, gan ekspertu skatījumā salīdzinājumā ar darba autores uzskatiem, taču doma ir vienota – ir jāmazina nodokļu likmes, lai valstī varētu panākt ēnu ekonomikas īpatsvara samazinājumu.

Balstoties uz austriešu ekonomikas profesora F. Šneidera (*Schneider*) izteikumiem, tiek paredzēts ik gadu ēnu ekonomikas īpatsvaru Latvijā samazināt par 1%. Balstoties uz pētnieka veikto pētījumu tad ēnu ekonomikas īpatsvars Latvijā bija 23,6 %, savukārt Eiropas vidējais ēnu ekonomikas īpatsvars Eiropas Savienība ir 18.3% (skatīt attēlu 2.5.)



2.5. att. Ēnu ekonomikas īpatsvars Eiropas Savienībā 2015.gadā, %⁷⁰

Saskaņā ar F.Šneidera pētījuma tika pierādīts, ka ik gadu samazinot ēnu ekonomikas īpatsvaru no IKP par 1%, valsts budžeta papildus var gūt 50-70 miljonus eiro. Taču valstij ir jāērēķinās ar papildus izmaksām, kas ikgadēji varētu sasniegt līdz 0,5% IKP.

Rezumējot šīs sadaļas ietvaros apkopoto un izanalizēto informāciju, darba autore nonāk pie secinājuma, ka nodokļu izkrāpšanas un ēnu ekonomikas problēmas īpatsvars ir diezgan liela problēma Latvijā. Valdība ikgadēji zaudējot simtiem miljonus eiro ir spiesta veikt izmaiņas likumdošanā un tādejādi, piemēram, palielināt vai samazināt nodokļu likmes, kā arī valstī ir jāērēķinās ar papildus līdzekļu piesaisti nodokļu izkrāpšanas problēmas apkarošanai. Diemžēl līdz šim brīdim nav izstrādāta noteikta “recepte”, kas spētu apkarot šo

⁷⁰ Finanšu ministrija. Ēnu ekonomikas īpatsvars Latvijā pakāpeniski mazinās. 2015 Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/aktualitates/jaunumi/nodokli/50812-enu-ekonomika-ipatsvars-latvijas-ekonomikapakapeniski-mazinas> (skatīts 07.06.2016)

problēmu un kas būtu tieši piemērojama konkrētai valstij. Līdz ar to, valsts saskarās ar veidotās nodokļu politikas neefektivitāti, un biežu jaunu likumu grozījumu pieņemšanu.

2.3. Pievienotās vērtības nodokļa likmju izmaiņas Latvijā

Valdība maina PVN likmes kāda noteikta mērķa vadītas, piemēram, lai veicinātu ekonomisko izaugsmi vai lai radītu papildus ienākumus valsts budžetā, vai samazinātu inflācijas līmeni valstī, vai palielinātu vai samazinātu kādas preces vai pakalpojumu patēriņu, vai arī lai veicinātu investīciju pieplūdi. No 2011.gada Latvija ir pieredzējusi vairākas PVN likmju maiņas, kas tādejādi padarīja PVN par vienu no visbiežāk maināmiem nodokļiem Latvijā.

Ar 2009.gada 1.janvari, Latvija pieredzēja PVN likmes būtisku pieaugumu. Pieaugums skāra gan PVN standartlikmi, gan arī samazināto likmi. Latvijas Ministru kabineta sēdē, kas norisinājās 2008.gada nogalē, tika pieņemts lēmums palielināt PVN standartlikmi no 18% līdz 21%, kā arī palielināt samazināto PVN likmi no 5% līdz 10%. Pie tam, daudzas grupas tika vienkārši izslēgtas no samazinātās likmes grupas, nosakot tām PVN standartlikmi 21% apmērā. Saskaņā ar likumprojektam pievienoto anotāciju, tad šie grozījumi galvenokārt bija nepieciešami, lai mazinātu globālās finanšu un ekonomikas krīzes ietekmi uz valsts budžetu, un tādejādi radītu papildus ieņēmumus valsts budžetā un mazinātu budžeta deficītu.

2.4. tabula.

Pievienotās vērtības nodokļa likmes izmaiņas precēm un pakalpojumiem, kam līdz 2008.gada 31.decembrim bija noteikta samazinātā likme (ar 2009.gada 1.janvāri)^{71 72}

	Līdz 31.12.2008	No 01.01.2009
Medikamenti	5%	10%
Medicīniskās ierīces un preces	5%	10%
Veterinārie medikamenti	5%	21%
Zīdaiņiem paredzētā specializētā pārtika	5%	10%

⁷¹ Valsts ieņēmumu dienesta metodiskais materiāls "Pievienotās vērtības nodokļa likmes izmaiņas precēm un pakalpojumiem, kam līdz 2008.gada 31.decembrim bija noteikta samazinātā likme". Pieejams:

https://www.google.lv/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiEr5TF_ODNAhUKLZoKHYyxAugQFggcMAA&url=https%3A%2F%2Fwww.vid.gov.lv%2Fdokumenti%2Ftiesibu_akti%2Fmetodiskie%2520mater%25C4%2581i%2Fpvn%2Fmet_pvn_par_pvn_piemeerossanu.doc&usq=AFQjCNHDnYvcn1RTPeRRu_SNJRpljhIZGQ&sig2=NqMSh7ZUINM2M0ttYxeajQ (skafīts 02.06.2016)

⁷² Likums "Par pievienotās vērtības nodokļa normu piemērošanas kārtību: LR Ministru Kabineta noteikumi Nr.933. Pieejams: <http://m.likumi.lv/doc.php?id=148768> (skafīts 02.06.2016)

Grāmatas un kartogrāfiskie izdevumi	5%	21% (no 01.08.2009. – 10% mācību un oriģinālliteratūrai)
Avīzes, žurnāli un citi periodiskie izdevumi	5%	10%
Komerčiālās televīzijas un radio abonentmaksas	5%	21%
Viesu izmitināšanas pakalpojumi	5%	21%
Ūdens piegāde	5%	21%
Kanalizācijas pakalpojumi	5%	21%
Sadzīves atkritumu savākšana	5%	21%
Apbedīšanas pakalpojumi	5%	21%
Ieejas maksa sporta pasākumos	5%	21%
Ieejas maksa kino	5%	21%
Sabiedriskais transports iekšzemē	5%	10%
Siltumenerģija iedzīvotājiem	5%	10%
Elektroenerģija iedzīvotājiem	5%	10%
Dabasgāze iedzīvotājiem	5%	10%
Frizieru pakalpojumi	5%	21%
Renovācijas pakalpojumi iedzīvotājiem	5%	21%
Malkas un koksnes piegādes iedzīvotājiem	5%	21% (no 01.08.2009. – 10%)

Balstoties uz darba autores izveidotu tabulu 2.4. var redzēt, ka daudzas grupas tika izslēgtas no samazinātās likmes grupas, savukārt dažām grupām tiek iedots pārejas periods (kā, piemēram, avīzēm, žurnāliem un citiem periodiskiem izdevumiem). Pārejas periods (no sākuma, līdz 2009.gada 31.decembrim, bet pamatojoties uz pēdējiem grozījumiem, pārejas periods tika pagarināts līdz 2011.gada 31.decembrim) bija galvenokārt iedots šai grupai, jo brīdī, kad valdība paziņoja par likmes izmaiņām, līgumi bija noslēgti, un šai preču grupai pārsvarā līgumi tiek noslēgti gadu uz priekšu.

Arī interesants fakts, ka, piemēram, tāda preču un pakalpojumu grupa kā grāmatas un kartogrāfiskie izdevumi no 2009.gada 1.janvāra bija izslēgti no samazinātās likmes grupas, savukārt kopš 2009.gada 1.augusta tika izņemts atkal aplikēt šo preču grupu (mācību un oriģinālliteratūra) ar samazināto likmi. Bet, saskaņā ar Ministra kabineta noteikumiem, tika atrunātas vairākas prasības, kurām jāizpildās, lai to varētu aplikēt ar samazināto likmi.

Tika paredzēts, ka dotie PVN likuma grozījumi turpmākos trīs gadus nesīs valsts pamatbudžetam papildus 288 miljonus latu jeb 409 miljonus eiro.⁷³

Izmaiņas tika pieņemtas ar asu kritiku, un Ģimenes aptieku tīklu pārstāve Rūta Grikmane norādīja, ka: "PVN samazinātās likmes paaugstināšana izsauks cenu paaugstināšanos medikamentiem tik pat lielā mērā, jo aptiekas ir ļoti regulēta nozare, tām ir jāizpilda daudz prasību un ir maz iespēju manevrēt ar cenām". Šo pašu viedokli atbalstīja arī RIMI mazumtirdzniecības veikalu pārstāve Zane Eniņa, norādot ka: "PVN likmes palielināšana radīs cenu pieaugumu un liks jau tā taupīt gribošajiem pircējiem tērēt vēl piesardzīgāk. Cenu pieaugums veikalos pieaugs attiecīgi tikpat lielā mērā kā PVN likme, proti par trim vai pieciem procentiem". Mazumtirdzniecības veikalu ELVI sabiedrisko attiecību speciāliste Vineta Grigāne papildus augstāk minētajam viedoklim atzīmēja, ka: "Diemžēl lēmums mainīt PVN likmes novedīs pie cenu celšanās rezultātā var vēl vairāk pasliktināt ekonomisko situāciju, jo samazināsies patēriņš. Taču ekonomikas atveseļošanai ir nepieciešams tieši patēriņa pieaugums - lai intensificētu ražošanu, nodrošinātu darbavietas un iedzīvotāju maksātspēju. Šāds lēmums var dot zināmu pienesumu valsts budžetam, taču, vērojot mūsu pircēju uzvedību, nākas secināt, ka taupība arvien pieaug un, ja celsies cenas, tā pieaugs vēl vairāk. Protams, ir zināms preču klāsts, bez kuriem cilvēki vienkārši nevar iztikt un kas būs jāpērk - taču, vai ieņēmumi no PVN likmes paaugstināšanas palielinās valsts budžetu, ir grūti prognozēt. Iespējams, ka cilvēki pirks mazāk un līdz ar to arī ieņēmumi nepieaugs. Tāpat noteikti turpināsies tendence, ka cilvēki pirks lētākas preces. Un pat, ja Valsts kases ienākumi pieaugs, no tā vienalga cietīs iedzīvotāji, uzņēmējdarbība. PVN likmes pieaugums var novest pie iedzīvotāju dzīves līmeņa krišanās un jau tā spiedīgajos ekonomiskajos apstākļos pietuvinātu bankrota sliksnim arvien vairāk ģimeņu". Taču tajā pašā laikā uz pozitīvāku noskaņu tajā laikā bija noskaņots MAXIMA mazumtirdzniecības veikalu pārstāvis Ivars Andiņš norādot, ka līdz ar PVN likmes paaugstināšanos ražotāji samazinās cenas un līdz ar to cenu līmenis veikalu plauktos saglabāsies.⁷⁴

Otrā PVN likmes paaugstināšanas kārtā sākās 2011. gada janvārī, kad PVN pamatlīkmi un samazināto likmi palielināja attiecīgi līdz 22% un 12%. Līdzīgi kā 2009.gadā PVN likmes palielināšana 2011.gadā bija nepieciešama, lai radītu papildus budžeta ieņēmumus un tādejādi turpinot samazināt budžeta deficītu. Balsoties uz likumam pievienoto anotāciju, tad likmju paaugstināšana turpmākos trīs gadus radīja papildu 65 976 tūkst. latu

⁷³ PVN likumprojekta anotācija. Pieejams: http://www.saeima.lv/Likumdosana/9S_DK/lasa-dd=LP1009_0-1.htm (skatīts (01.06.2016)

⁷⁴ Papildināta - Osis: valdība atkārti iepriekš pieļautās kļūdas. Pieejams: <http://www.diena.lv/sabiedriba/papildinata-osis-valdiba-atkarto-ieprieks-pielautas-kludas-641029?image=5> (01.06.2016)

jeb 93 619 tūkst. eiro lielus papildus ienākumus. Līdztekus nodokļu likmju pieaugumam arī šie grozījumi nesa izmaiņas, kas izslēdza divas grupas no samazinātās PVN likmes grupas, nosakot tām standartlikmi 22%.

2.5.tabula.

Pievienotās vērtības nodokļa likmes izmaiņas pakalpojumiem, kam līdz 2010.gada 31.decembrim bija noteikta samazinātā likme (ar 2011.gada 1.janvāri)⁷⁵

	Līdz 31.12.2010	No 01.01.2011
Elektroenerģija iedzīvotājiem	10%	22%
Dabasgāze iedzīvotājiem	10%	10 % (līdz 30.06.2011.) 22 % (no 01.07.2011.)

Arī šie grozījumi sabiedrībā tika sagaidīti ar domu, ka likmju pieaugums radīs cenu pieaugumu un tādejādi samazinās iedzīvotāju pirktspēju. Turklāt, ņemot vērā, ka arī mājsaimniecības saskarsies ar cenu pieaugumu elektroenerģijas un dabasgāzes piegādēm, iedzīvotāju pirktspēja vēl jo vairāk samazināsies, un tādejādi ir pamats uzskatīt, ka likmju palielināšana neradīs vēlamos rezultātus valsts budžetam, pat ņemot vērā faktu, ka jau 2011.gadā Latvijas ekonomiskā situācija sāka uzlaboties. "Tallink Hotel Riga" direktors Hanness Talls atzīmēja, ka "Latvijā nodokļus te ceļ, te atkal samazina un tad atkal ceļ, rada nestabilitāti. Ekonomiskā vide ir nervoza, un tas nav labi. Mēs strādājam, ievērojot Latvijas likumdošanu, un šāda nestabilitāte rada nevajadzīgi saspringtu situāciju". Pie tam, līdz ar procentu likmes pieaugumu, Latvijas tūrisma nozare, lai spētu saglabāt savu konkurētspēju Baltijas valstu vidū, bija spiesta samazināt savu pakalpojumu cenas.⁷⁶

Darba autore nonāk pie secinājuma, ka līdz ar to ka gan tūrisma nozares pārstāvji, gan arī visa tirgus pārstāvji bija spiesti samazināt, valdības ieceres attiecībā uz papildus ieņēmumiem budžetā, ko nesīs PVN likmes paaugstināšanu šajā laika periodā ir apstrīdamas, jo kā atzīmēja nozaru pārstāvji – lai saglabātu konkurētspēju ir jāsamazina pakalpojumu cenas. Respektīvi, veicot parastāko matemātisko aprēķinu – ja pakalpojuma cena krītas, valsts iekasējamā PVN procenta daļā arī zemāka. Vai darba autores izvirzītais apgalvojums ir pareizs vai nē, tas tiks pārbaudīts šī darba trešajā sadaļā.

⁷⁵ Likums "Par pievienotās vērtības nodokli". Pieejams: <http://likumi.lv/ta/id/34443-par-pievienotas-vertibas-nodokli> (01.06.2016)

⁷⁶ Dienas Business laikraksta arhīvs. PVN izmaiņas viesnīcu cenas necels. Pieejams: <http://www.db.lv/laikraksta-arhivs/zinas/pvn-izmainas-viesnicu-cenas-necels-260142> (skatīts 01.06.2016)

Visbeidzot pēdējie vērienīgākie PVN likmes grozījumi Latvijā stājās spēkā 2012.gada 1.jūlijā. Ar 2012.gada 1.jūlijā PVN standartlikme tika samazināta līdz 21% . Saskaņā ar Finanšu ministrijas aprēķiniem, PVN likmes samazinājums valstij 2012.gadā prasīja 23, 5 miljonus eiro, savukārt, 2013.gadā 57, 6 miljonus eiro. Valdība skaidroja, ka PVN grozījumu mērķis bija samazināt PVN likmi, un tādejādi pietuvināt Latvijas PVN likmes kaimiņvalstu likmēm, kas tādejādi sekmētu Latvijas reģionālo konkurētspēju un mazinātu pasaules cenu kāpuma izraisīto inflācijas spiedienu uz iedzīvotājiem.⁷⁷ Uz to laika periodu, kad Latvija PVN likme bija 22%, Lietuvā PVN likme bija 21% un Igaunijā 20%. Papildus valdība atzīmēja, ka:” PVN likmes samazināšana ir signāls Latvijas izešanai no pasaules finanšu un ekonomiskās krīzes.” Taču tajā pašā laikā Jānis Ozoliņš atzīmēja, ka PVN likmes izmaiņu mērķis ir inflācijas samazināšana, bet "visi pārējie mērķi jāskata savādākā veidā".⁷⁸ Lai PVN pamata likmes samazināšana līdz 21% atspoguļotos arī cenās, valdība iepriekš parakstīja sadarbības memorandu ar Latvijas Degvielas tirgotāju asociāciju un Latvijas Pārtikas tirgotāju asociāciju. Latvijas Degvielas tirgotāju asociācija norādījusi, ka, samazinot PVN likmi no 22% uz 21%, autovadītāji Latvijā gadā degvielas tēriņos ietaupīja aptuveni 10 miljonus latu (14 miljonus eiro). Tirdzniecības tīkla "Maxima" pārstāvis Ivars Andiņš informēja, ka līdz ar PVN likmes samazināšanu "Maxima" pazemināja cenas aptuveni 25 000 dažādu preču. Lielveikalu tīklam "Maxima" preču zīmju nomaiņa, kases aparātu pārprogrammēšana un citu pasākumu veikšana, kas saistīti ar pāreju uz samazināto PVN likmi, izmaksāja aptuveni 110 000 latu (156 515 eiro). Arī SIA "Rimi Latvia" iepriekš informēja, ka: “no 1.jūlija visām precēm tiks piemērota jaunā PVN likme un cenu samazinājums būs attiecināms uz teju 70% no sortimenta precēm - kopumā vairāk nekā 25 000 dažādu preču, kuru cena ir sākot no vienas latu (vienu eiro).” Samazinoties PVN likmei, kas tiek piemērota elektroenerģijas patēriņa maksājumiem, tika samazināts arī elektroenerģijas tarifa mājtsaimniecībām maksājums.⁷⁹ Līdz ar to, darba autore nonāk pie secinājuma, ka līdz ar pozitīvam izmaiņām pazeminoties procentu likmēm, uzņēmēji un valsts bija atkal spiesti saskārsties ar papildus izdevumiem, no kā pēc autores domām varēja izvairīties krīzes laikā nenosakot tik lielu PVN procentu likmi.

⁷⁷ Ziņu portāls “Diena”. PVN likmi līdz 21% samazinās no 1.jūlija. Pieejams: <http://www.diena.lv/ekonomika/likumi-nodokli/pvn-likmi-lidz-21-proc-samazinas-no-1-julija-13948671> (skatīts 06.06.2016)

⁷⁸ Turpat.

⁷⁹ Ziņu portāls “Kas Jauns”. Stājas spēkā jaunā PVN pamata likme - 21%. Pieejams: <http://www.kasjauns.lv/lv/zinas/86212/stajas-speka-jauna-pvn-pamata-likme---21> (skatīts 06.06.2016)

Priekšlikumi PVN likmju izmaiņām

Valdībai plānu ir daudz un tie mainās dažreiz pat vairākās reizes dienā. Interesanti apskatīties dažus piedāvājumus no valdības puses, kuras valdība līdz šim brīdim tā arī nav realizējusi.

Diskusija par PVN likmes lielumu pārtikas produktiem – tā ir diskusija jau vairāku gadu ilgumā. Uzņēmēji un iedzīvotāji jau pauduši vairākus argumentus PVN likmes samazināšanas labā, tomēr valdība katru reizi noraida jebkādus priekšlikumus. Kas ir tam par iemeslu un kādi ir valdības argumenti pret PVN likmes samazināšanas šai preču grupai.

Tā, piemēram, 2005.gada vasarā Ekonomikas ministrija iesniegusi izskatīšanai Ministru Kabinetā priekšlikumus PVN likmes samazināšana pārtikas produktiem, kas pēc Ekonomikas ministrijas aplēsēm iegrožos inflāciju, informēja Ekonomikas ministrijas sabiedrisko attiecību nodaļā. Priekšlikumi paredzēja samazināt PVN likmi pārtikas produktiem no 18% līdz 5%, ieviešot to 2006.gada 1.jūlijā. PVN likmes pazemināšana pārtikai palēninātu straujo inflācijas kāpumu Latvijā un samazinās inflācijas spiedienu uz iedzīvotājiem, uzskatīja ministrija. Ekonomikas ministrs Krišjānis Kariņš uzsvēra, ka nodokļa samazināšanā ieguvēji būtu tieši iedzīvotāji ar zemiem ienākumiem. Maznodrošināto ģimeņu kopējais cenu samazinājums varētu sasniegt 5%, jo ģimenes ar zemākiem ienākumiem patērīna grozā izdevumu īpatsvars pārtikas produktiem ir gandrīz divas reizes augstāks nekā vidēji situētās ģimenēs. EM aprēķini liecināja, ka PVN likmes samazināšana pārtikai inflāciju, ņemot vērā arī pieprasījuma pieaugumu, varētu samazināt par aptuveni 2 - 2,3 procentpunktiem. Toreizējā situācija pieļāva izšķirties par PVN samazināšanu pārtikai, jo nodokļu ieņēmumi pārsniedza plānotos un izaugsmes tendences ļāva prognozēt nodokļu ieņēmumu kāpumu arī nākošajam gadam.⁸⁰ Kā zinām, tajā laikā, neskatoties uz Ekonomikas ministrijas priekšlikumiem, PVN likme pārtikas produktiem netika samazināta.

Plašās diskusijas par PVN likmes samazināšanu pārtikas precēm atsākās 2010.gadā. 2010.gada 3.februārī Zemnieku organizāciju un Zemkopības ministrijas pārstāvji vienojās prasīt samazinātās likmes piemērošanu pārtikas produktiem. Organizācija uzskatīja, ka

⁸⁰.DELFI portāls. Kariņš piedāvās samazināt PVN likmi pārtikai līdz 5% .Pieejams: <http://www.delfi.lv/news/national/business/karins-piedavas-samazinat-pvn-likmi-partikai-lidz-5.d?id=11396523> (skatīts 07.06.2016)

nepieciešams samazināt PVN likmi pamata pārtikas produktiem, lai nodrošinātu iedzīvotājus ar lētāku pārtiku. Arī šī iniciatīva nedeva nekādus rezultātus.⁸¹

Arī 2015.gadā un šogad jautājums attiecībā uz samazinātās PVN likmes piemērošanu pārtikas produktiem tika plaši diskutēts. Un tā, balstoties uz veikto aptauju attiecībā uz PVN likmes samazināšana nozaru ekspertu vidū, lielākā daļa ekspertu atzīmēja ka pievienotās vērtības nodokļa samazināšana pārtika produktiem būtu pozitīvs notikums. Tā Latvijas Tirdzniecības asociācijas prezidents Henriks Danusēvičs sacīja sekojošo: ““PVN likmes samazināšana pārtikai ir labs priekšlikums. Cilvēkiem ar maziem ienākumiem, kuri pašlaik spiesti taupīt, dažkārt nopērkot sliktas kvalitātes pārtiku, pavērtos iespēja iegādāties labāku. Kaut arī tā maksātu dārgāk, uz PVN samazinājuma rēķina pircējiem kabatā būtu vairāk naudas pirkumiem un lielākas iespējas izvēlēties. Reizē labums būtu arī tirgotājiem – pieaugtu pārtikas preču noiets.”⁸² Līdzīgu viedokli pauda arī Latvijas Tirdzniecības un rūpniecības kameras (LTRK) viceprezidente Lienīte Caune. Diskusijas laikā L. Caune atzīmēja, ka PVN likmes samazināšana pārtikas produktiem ir loģiska un vajadzīga.

Taču neskatoties uz uzņēmēju un iedzīvotāju pozitīvo acu skatienu arī šogad PVN likmes samazināšana pārtikas produktiem tika noraidīta. Finanšu ministrijas valsts sekretāra vietnieks Ilmārs Šnucins savas intervijas laikā norādīja, ka samazinātā pievienotās vērtības likme būtu pretrunā ar Latvijas sabiedrības izvirzīto mērķi attiecībā uz pastāvošās nevienlīdzības samazināšanu. Respektīvi, citējot Ilmāra Šnuciņa sacīto:” Proporcioniāli mazturīgie tērē vairāki, bet lielāks ieguvums no samazinātās likmes būs turīgākām mājāsaimniecībām, arī OECD pētījums liecina, ka atbalsts mazturīgajiem caur samazinātām likmēm ir dārgs un samērā neefektīvs”. Pie tam, Šnuciņa kungs uzskata samazinātās likmes ieviešana stimulētu iedzīvotāju vairāk pirkt neveselīgu pārtiku. Šo pašu bažu vadīts veselības ministrs Guntis Belēvičs norādīja, ja PVN likmi pārtikas produktiem varētu samazināt tikai tad, ja valdība ieviesies papildus akcīze nodokli neveselīgām pārtikas piedevām. Finanšu ministrijā savā ziņojumā norādīja, ka par galvenajiem ieguvējiem piemērojot PVN samazināto likmi kļūt nevis mazturīgie iedzīvotāji, bet gan iedzīvotāji ar lieliem ienākumiem, un vēl jo vairāk valdība zaudētu nopietnu daļu no budžeta ieņēmumiem.

Līdz ar to, darba autore nonāk pie secinājuma, ka valsts ekspertu un valdības acu skatiens uz PVN samazinātās likmes piemērošanu pārtikas produktiem ir krasi atšķirīgs, un

⁸¹DELFI portāls. Zemnieki prasīs samazināt PVN. Pieejams:

<http://www.delfi.lv/news/national/politics/article.php?id=29680451> (skatīts 07.06.2016)

⁸²Latvijas avīze. Nodoklis pārtikai ir jāsamazina. Pieejams: <http://www.la.lv/nodoklis-partikai-jamazina/> (skatīts 07.06.2016)

kā zināms līdz šim kopsaucējs attiecībā uz šī jautājama atrisināšanu vai lēmuma pieņemšanu vēl nav atrasts.⁸³

⁸³ Latvijas Sabiedrības mēdiji. Valdība noraida iespēju samazināt PVN likmi pārtikai. Pieejams: <http://www.lsm.lv/lv/raksts/ekonomika/zinas/valdiiba-noraida-iespeju-samazinat-pvn-likmi-partikai.a117254/> (skatīts 10.06.2016)

3. PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻU LIKMES EFEKTIVITĀTES NOTEIKŠANA

PVN īpatsvara izmaiņas valsts budžeta ieņēmumu struktūrā

Balstoties uz iepriekšējās nodaļās apskatīto un izanalizēto informāciju darba autore rezumē, ka laika periodā no 1995.gada, kad pievienotās vērtības nodoklis sāka darboties Latvijā PVN procentu likmes, kā arī pievienotās vērtības nodokļa likums kopumā ir pieredzējis vairākas būtiskas izmaiņas. Proti, 1995.gadā tika ieviesta viena PVN likme 18% ar kuru tika aplikts viss patēriņš. No 1995.gada līdz 2008.gadam PVN standartlikme 18% apmērā netika grozīta, taču papildus tika ieviesta PVN samazināta likme 5% apmērā, kura bija piemērojama tādām precēm un pakalpojumiem, kā zīdaiņu pārtika, medikamenti, televīzijas un radio abonentmaksas, veterinārie medikamenti, apbedīšanas pakalpojumi, friziera pakalpojumi u.c. Laika periodā no 2009.gada līdz 2012.gada vidum PVN likmes Latvijā tika mainītas trīs reizes. No 2009.gada 1. janvāra PVN standarlikme tika palielināta par 3 procentu punktiem, proti, līdz 21%, savukārt samazināta PVN likme tika palielināta par 5 procentu punktiem un tādejādi sasniedzot 10% apmēru. Pie tam, 2009.gadā no preču un pakalpojumu grupas, kam iepriekš bija piemērojama PVN samazinātā likme, tika izslēgtas vairākas pozīcijas, un tādejādi šīm precēm un pakalpojumiem piemērojot PVN standartlikme. No PVN samazinātās likmes grupas tika izslēgtas tādas preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas, kā frizieru pakalpojumi, malkas un koksnes piegādes, apbedīšanas pakalpojumi, sadzīves atkritumu izvešana, renovācijas pakalpojumi, veterinārie pakalpojumi, televīzijas un radio abonentmaksas u.c.. Turpmākās PVN likmju izmaiņas sekoja jau 2011. gada janvārī. PVN standarlikme tika palielināta par vienu procentu punktu, tādejādi sasniedzot 22% apmēru, taču samazinātā PVN likme tika palielināta par diviem procentu punktiem, sasniedzot 12% apmēru. Arī šoreiz ar PVN samazinātās likmes apliekamo preču un pakalpojumu klāst tika sašaurināts, izslēdzot no šī grupas elektroenerģijas piegādi un dabasgāzes piegādi. Visbeidzot, 2012.gada jūlijā Latvija pieredzēja līdz šim brīdim pēdējās PVN likmes izmaiņas, kuru rezultātā standarlikme samazinājās par vienu procentu, proti, no līdzšinējiem 22% tā tika samazināta uz 21%. Var secināt, ka laika periodā no 2008.gada PVN likme būtiski tika grozīta tikai 2009.gadā, savukārt pārējos laika periodos izmaiņas nebija būtiskas, proti, izmaiņas bija veiktas tikai viena procentu punkta apmērā. Taču neskatoties uz to, darba autore tomēr ir noteicis sev mērķi

noskaidrot kādu efektu šīs izmaiņas atstāja uz valsts budžetu un vai šīm izmaiņas deva valstī gaidāmo efektu.

Tabulā 3.1. ir parādīti Latvijas valsts pamatbudžeta kopējie ieņēmumi, kopējie pamatbudžeta nodokļu ieņēmumi, kā arī atsevišķi izdalīti pievienotās vērtības nodokļu ieņēmumi un PVN procentuālā daļa no kopējiem pamatbudžeta nodokļu ieņēmumiem laika periodā no 2008.-2015.gadam.

3.1.tabula.

Valsts pamatbudžeta ieņēmumi un nodokļu ieņēmumi 2008.-2015.gadam⁸⁴

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Valsts pamatbudžeta ieņēmumi milj.euro	4615.654	3801.344	3731.766	4139.846	4845.9	4839.7	4939.2	5150.3
Valsts pamatbudžeta nodokļu ieņēmumi milj.euro	3458.29	2366.094	2261.797	2676.137	3044.4	3189.3	3383.8	3546.4
PVN ieņēmumi milj. euro	1589.6	1136.1	1174.2	1364.1	1588.8	1666.8	1803.7	1903.6
PVN no pamatbudžeta nodokļu ieņēmumiem, %	46.0	48.0	51.9	51.0	52.2	52.3	53.3	53.7

Balstoties uz tabulā 3.1. apkopoto informāciju ir skaidri redzams, ka ieņēmumi pievienotās vērtības nodokļa veido lielāko daļu no valsts pamatbudžeta ieņēmumiem. 2015.gadā ieņēmumi no pievienotās vērtības nodokļa sasniedza 53.7% no kopējiem valsts pamatbudžeta ieņēmumiem. Kā tika minēts iepriekš, pirmie būtiskākie PVN grozījumi stājās spēkā 2009.gadā, kad standartlikme pieaugu par trim procentu punktiem, savukārt samazinātā PVN likme par pieciem procenta punktiem. Izvērtējot tabulā 3.1. redzamo informāciju var redzēt, ka PVN likmju palielinājums deva procentuālu PVN pieaugumu valsts budžeta ieņēmumos, taču PVN faktiskie ieņēmumi krasi samazinājās. 2009.gads ir uzskatīts par globālās finanšu un ekonomiskās krīzes laika periodu un tādejādi ieņēmumu samazinājums ir pašsaprotams. 2009.gadā palielinoties PVN likmei par trim un pieciem procenta punktiem, procentuālais īpatsvars PVN ieņēmumus palielinājās tikai par 2 procenta

⁸⁴ Darba autores viedota tabula, balstoties uz Finanšu ministrijas arhīva 2008.- 2015. gada valsts budžeta ieņēmumu analīzi. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/valsts_budzets/valsts_budzeta_likums_arhivs/2015__gads/ (skatīts 30.06.2016)

punktiem. 2011.gadā PVN standartlikme tika palielināta par vienu un samazinātā likme par vienu procenta punktiem, proti, PVN standarlikme tika paaugstināta līdz 22%, bet PVN samazinātā likme līdz 12%. Balstoties uz tabulā redzamo informāciju, tad šajā laika periodā ir vērojama interesanta sakarība, proti, PVN budžeta ieņēmumi šajā laika periodā ir palielinājušies par aptuveni par 414 milj. EUR, savukārt PVN procentuālais īpatsvars valsts pamatbudžeta ieņēmumos samazinājās par 0.9 procenta punktiem. Respektīvi, PVN likmei palielinoties par vienu un diviem procentiem, PVN īpatsvars PVN pamatbudžeta ieņēmumos samazinājās gandrīz par vienu procentu. Visbeidzot, 2012.gadā vidū PVN standartlikme tika samazināta līdz 21%, taču PVN samazinātā likme palika negrozīta. Balsoties uz tabulā redzamo informāciju, PVN likmei samazinoties PVN procentuālā daļa un PVN ieņēmumi eiro – pieauga. Tādejādi gan 2011.gadā, gan 2012.gadā ir vērojams PVN procentuālā īpatsvarā pretējs efekts, proti, PVN likmei palielinoties PVN īpatsvars valsts pamatbudžeta ieņēmumos samazinājās, taču PVN likmi samazinot PVN īpatsvars palielinājās. Laika periodā no 2010.gada PVN valsts pamatbudžeta ieņēmumi ir nemitīgi auguši un 2015.gadā bija jau pārsnieguši pirms krīzes rezultātus, līdzīga situācija ir vērojama arī PVN procentuālā īpatsvarā, izņemot 2011.gadu, kur PVN īpatsvars pamatbudžeta ieņēmumos ir ik gadu audzis.

3.2.tabula.

Ikgadējs pamatbudžeta kopējais nodokļu un PVN ienākumu pieaugums, 2008.-2015.gads, %⁸⁵

	2008/2009	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013	2013/2014	2014/2015
Valsts pamatbudžeta nodokļu ieņēmumi	-31.6	-4.4	18.3	13.8	4.8	6.1	4.8
PVN ieņēmumi	-28.5	3.4	16.2	16.5	4.9	8.2	5.5

Saskaņā ar tabulā 3.2. redzamo informāciju var redzēt, ka lielākie lēcieni gan kopējo nodokļu ieņēmumos, gan arī PVN ieņēmumos ir vērojami laika periodos no 2008.-2009.gadam un 2010.-2011.gadam. Attiecība uz laika periodu no 2008. - 2009.gadam, tad ir jāatzīmē, ka šis periods ir iezīmējies kā finanšu krīzes periods, taču tieši 2009.gadā notika PVN likmju grozījumi, kad PVN standartlikme tika palielināta par trim un samazinātā likme par pieciem procenta punktiem. Respektīvi, darba autore nonāk pie secinājuma, ka

⁸⁵ Darba autores aprēķinātā attiecība, balstoties uz Finanšu ministrijas arhīva 2008.- 2015. gada valsts budžeta ieņēmumu analīzi. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/valsts_budzets/valsts_budzeta_likums_arhivs/2015__gads/ (skatīts 30.06.2016)

neskatoties uz PVN likmju palielinājumu budžets cieta no dramatiskiem zaudējumiem un PVN likmju palielinājums nevarēja valstij atlīdzināt šos zaudējumus. 2011.gadā ir vērojams otrs lielākais lēciens budžeta ieņēmumos. Šajā laikā periodā nodokļu ieņēmumi palielinājās aptuveni par 20-22%, un šeit darba autorei ir jāatzīst, ka PVN grozījumi bija pozitīvi ņemot vērā faktu, ka PVN likme tika palielināta tikai par vienu procentu. 2012.gadā PVN likme tika samazināta, taču balstoties uz 3.2. tabulā redzamo informāciju gan PVN, gan kopējie nodokļu ieņēmumi ir turpinājuši augt. Kopumā var teikt, ka PVN un kopējo nodokļu ieņēmumu ikgadējie pieguma tempi ir samērā līdzīgi, atšķirība veidojās intervālā no 0.1%-2.7%.

PVN efektivitātes analīzi ir jābalsta uz pamata nodokļu aplikšanas principiem, jo PVN aplikšanas principi ir līdzvērtīgi vispārējiem nodokļu aplikšanas pamatprincipiem.⁸⁶ Lai varētu novērtēt PVN efektivitāti, darba autore salīdzinās kopējās valsts izdevumos no nodokļu un nodevumu iekasēšanas ar kopējiem PVN ieņēmumiem, jo primārais priekšnoteikums nodokļu efektivitātes noteikšanā ir konstatēšana vai nodokļu ieņēmumi pārsniedz izdevumus, kas rodas no nodokļu iekasēšanas. Diemžēl, šī salīdzinājuma veikšanā, darba autorei ir pieejami tikai kopējie Valsts ieņēmumu dienesta izdevumi nodokļu administrācijas izdevumiem, no kuriem atsevišķi nav iespējas izdalīt izdevumus, kas attiecas uz pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanas. Līdz ar to, ir svarīgi ņemt vērā, ka izdevumi no PVN administrācijas ir daudz zemāki nekā tas tiks parādīts tabulā 3.3 un tādejādi tas varēs palielināt kopējo PVN efektivitāti. Tabulā 3.3. ir parādīti kopējo nodokļu ieņēmumi, PVN ieņēmumi un VID izdevumi nodokļu un nodevu pārvaldei, kā arī tiek aprēķināta izdevumu daļa no PVN ieņēmumiem.

3.3. tabula.

3.4. Nodokļu ieņēmumu salīdzinājums un izdevumu īpatsvars PVN ieņēmumos, 2008.-2015.gadas⁸⁷

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Valsts pamatbudžeta nodokļu ieņēmumi milj.euro	3458.29	2366.094	2261.797	2676.137	3044.4	3189.3	3383.8	3546.4

⁸⁶ Sedliačiková, M., Hajdúchová, I., "Value-added Tax Impact on the State Budget Expenditures and Incomes., International Scientific Conference: Business Economics and Management, Pieejams: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115016858> (skatīts 30.06.2016)

⁸⁷ Darba autores viedota tabula, balstoties uz Finanšu ministrijas arhīva 2008.- 2015. gada valsts budžeta likumus. Pieejams:

http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/valsts_budzets/valsts_budzeta_likums_arhivs/2015__gads/ (skatīts 30.06.2016)

PVN ieņēmumi milj. euro	1589.6	1136.1	1174.2	1364.1	1588.8	1666.8	1803.7	1903.6
Izdevumi par nodokļu un nodevu iekasēšanu, milj. euro	142	104.7	93.5	84.4	88.5	93.9	107.9	110.2
Izdevumu īpatsvars PVN ieņēmumos (%)	8.93	9.22	7.96	6.19	5.57	5.63	5.98	5.79

Saskaņā ar 3.3 redzamo informāciju var secināt, ka laika perioda no 2012.gada izdevumu apmērs, kas nepieciešams nodokļu un nodevu administrācijai ir pieaudzis, taču izdevumu apmērs vēl jo projām nav sasniedzis 2008.gada apmēru, kad bija sasniedzis 142 milj. eiro apmēru. Neskatoties uz to, ka no 2012.gada izdevumu apjomam ir augoša tendence to īpatsvars PVN ieņēmumos ir aizvien mazinājies, pie tam, tā kā tabulā norādītie izdevumi administrācijas vajadzībām attiecās uz visiem nodokļiem un nodevām kopumā, tad ir jāatzīmē, ka līdzekļi, kas nepieciešami konkrēti PVN administrēšanas vajadzībām ir vairākas reizes mazāki un tādejādi PVN efektivitātes pakāpe ir augsta. Pēdējo gadu izdevumu pieaugums nodokļu un nodevu administrācijas vajadzībām ir skaidrojams ar sistēmu un nodokļu administrācijas modernizāciju, kas bija nepieciešams lai maksimāli samazinātu nodokļu izkrāpšanas līmeni valstī, kā arī panāktu maksimālu “caurspīdīguma” nodokļu maksātāju darījumos ar citiem Eiropas Savienības nodokļu maksātājiem. Valdība prognozē, ka līdz ar nodokļu un nodevu pārvaldes modernizācijas pabeigšanu, ēnu ekonomikas īpatsvars valstī krietni samazināsies un nodokļu ieņēmumi valstī pieaugs.

Pievienotās vērtības nodokļa likmju efektivitātes noteikšana

Mūsdienas nepastāv vispārārtāta viedokļa par PVN sistēmas efektivitāti vai kādai būtu jāizskatās nodokļu sistēmai, taču lielākās domstarpības savienojās jautājumā par PVN efektivitāti noteikšanu attiecībā uz piemērojamām procentu likmēm. Līdzīgi kā citur, tā arī Latvijas valdība ir šī jautājumu priekšā, jo no vienas puses palielinot PVN likmi tiek veicināta ekonomiskā attīstība, taču mazinot PVN likmi valsts iedzīvotājiem var palīdzēt vieglāk nodrošināt sevi ar pirmās nepieciešamības precēm un pakalpojumiem, piemēram, medikamentiem, kultūru un izglītību. Pētot jautājumu par PVN likmju efektivitāti, tad svarīgi vietu šī jautājumu analīzē ieņem arī jautājumi saistībā ar piemērojamiem nodokļu atbrīvojumiem, kam ir salīdzinoši liela nozīme kopējās nodokļu sistēmas ietvaros. Kā tika minēts iepriekš, Latvijā pastāv trīs pamata atbrīvojumu grupas: piemērojamie atbrīvojumi valstī, eksports un imports. Visiem atbrīvojumiem ir liegtas tiesības atskaitīts priekšnodokli

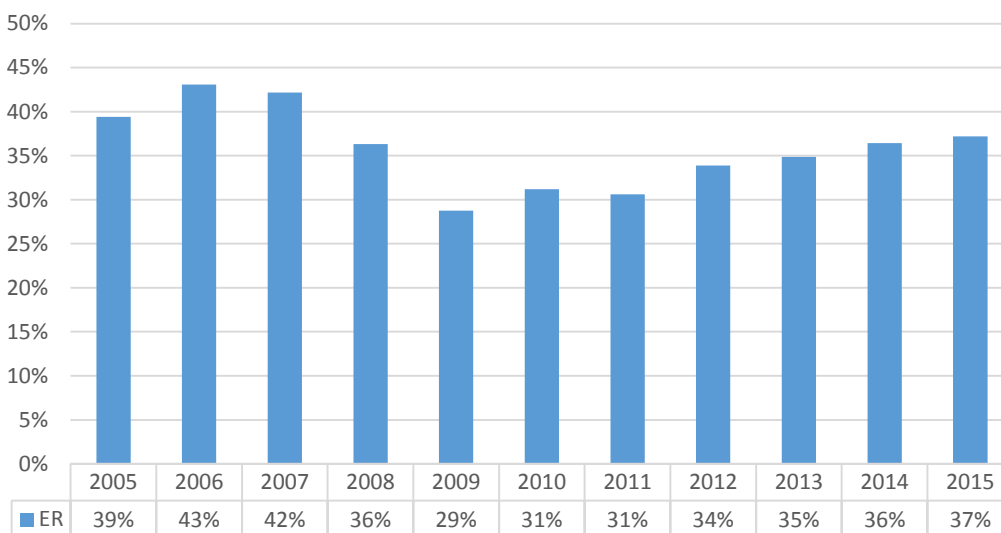
par iegādātajām precēm un pakalpojumiem šo neapliekamo darījumu nodrošināšanā, savukārt eksporta gadījumā PVN samaksa tiek noteikta izejot no galamērķa principa, taču nezaudējot tiesības atskaitīt priekšnodokli par iegādātajam izejvielām. Latvijā, kā arī Eiropas Savienībā kopumā ir salīdzinoši šaurs darījumu spektrs, kam ir liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli. Ir jāatzīst, ka ja tiesības atskaitīt priekšnodokli ir liegtas, PVN kļūst par papildus izmaksu avotu preču vai pakalpojuma sniedzējam, kas savukārt tiek pārnestas uz gala patērētāju un tā rezultātā gala patērētājam ir jāmaksā vairāk. Tādejādi, tas rada papildus traucējumus un nedrošību kopējā nodokļu sistēmā, kā rezultātā tas attur PVN sistēmu no visaptveroša nodokļa principa un biznesa neitralitātes. No otras puses, regresivitāte neatrisina efektivitātes problēmu, jo šie pasākumi nav mērķēti uz iedzīvotājiem ar zemu ienākuma līmeni. Tāpēc PVN atbrīvojumu metodi nevar uzskatīt par labāko praksi. Bez tam, šis jautājums ir izgājis cauri vairākām tiesvedības praksēm Eiropas Savienības ietveros, nosakot vai konkrētais darījums ir vai nav pakļauts PVN atbrīvojumam. Pastāvošie PVN atbrīvojumi ir arī pretrunā ar visaptveroša nodokļa principiem. PVN atbrīvojumu skaita samazināšana veicina nodokļu efektivitāti un neitralitāti, un tādejādi piedāvājot derīgu alternatīvu PVN likmes palielināšanai. Ir jāatzīmē, ka PVN atbrīvojumi sarežģī nodokļu sistēmu kopumā, palielina administratīvās izmaksas un atver papildus logu iespējai izvairīties no nodokļu nomaksas. Līdz ar to, pirms PVN atbrīvojumu ieviešanas ir jāizanalizē visas potenciālās izmaksas un ieguvumus pirms PVN atbrīvojumu ieviešanas. Veidoto nodokļu politiku ir iespējams novērtēt ar sekojošu kritēriju palīdzību: atbilstība, lietderības un efektivitāte. Atbilstības kritērijs sniedz atbildi uz jautājumu, vai veiktie nodokļu pasākumi ir saskaņā ar politikas prioritātēm un vai tie ir mērķēti uz faktiskām valsts vajadzībām. Lietderības kritērijam ir jāsniedz atbildi uz jautājumu, vai veikti nodokļu pasākumi ir efektīvi nostādīto mērķu sasniegšanas procesā valsts budžeta skatījumā. Efektivitātes kritērijs atbild uz jautājumu vai veiktais nodokļu pasākums ir vispiemērotākais un efektīvs līdzeklis, lai sasniegtu mērķi salīdzinot ar citu alternatīvu pieeju.

Līdz ar to ka nepastāv skaidru priekšstatu par efektīvu PVN sistēmu un nav iespējams noteikt precīzus pasākumus PVN efektivitātes veicināšanai. Šī darba ietvaros tiks izmantotas trīs pieejas PVN efektivitātes aprēķināšanā kopā ar visām izejošām priekšrocībām un trūkumiem. Literatūrā šī pieejas definē sekojoši: PVN ieņēmumu attiecība (VRR), efektivitātes koeficients (ER) un C-efektivitātes koeficients (CER).

Efektivitātes koeficients vai PVN produktivitātes koeficients ir nosakāma ar sekojošu matemātisku izteiksmi:

$$ER = \frac{R}{Y \cdot r} \cdot 100$$

kur ar R tiek apzīmēti faktiski savāktie PVN ieņēmumi, ar Y - nominālo IKP un ar r – standarta PVN likmi.



3.1.att. Efektivitātes koeficients Latvijā, 2005. – 2015.gads, %⁸⁸

Efektivitātes koeficients parāda cik lielu procentu no IKP dod katrs PVN procenta punkts no iekasētiem ieņēmumiem. Balstoties uz 3.1. attēlā atspoguļoto informāciju var redzēt, ka laika periodā no 2005.-2015.gadam zemākais efektivitātes koeficients Latvijā ir vērojams 2009.gadā – 29%. Šajā laika periodā stājās spēkā pirmie grozījumi piemērojamās PVN likmēs, kuru rezultātā PVN standartlikme tika palielināta no 18 procentiem uz 21 procentu. 2011.gadā Latvija bija pieredzējusi otro vilni ar PVN likmes maiņu, palielinot PVN par vienu procentu. Kā liecina dati, tad arī šie grozījumi nav veicinājuši strauju PVN efektivitātes koeficienta augšanu. Efektivitātes koeficienta augoša tendence ir vērojama sākot no 2012.gada, kad 2012.gada vidū PVN likme tika atpakaļ pazemināta līdz 21%.

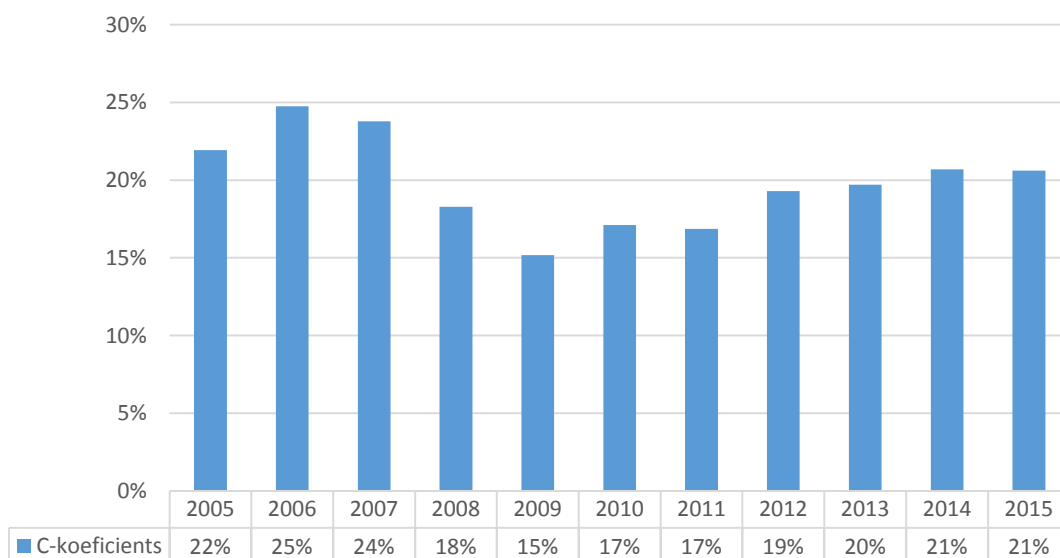
Ir jāatzīst, ka balstoties uz ER koeficienta aprēķinu rezultātiem, tad PVN likmes palielinājums ir vērtējams salīdzinoši neitrāli, jo neskatoties uz to, ka finanšu krīzes ietekmē krass rādītāju pieaugums nevarētu būt sasniegts, PVN likmes izmaiņas tik un tā ir vērtējamās kā neefektīvas. Pētot pieejamos literatūras avotus par šīs metodes trūkumiem, tad ir jāatzīmē, ka šī pieeja rada domstarpības dažādu zinātnieku vidū, jo PVN ir uzskatāms par

⁸⁸ Autores veidots attēls balstoties uz aprēķinu rezultātā gūtiem aprēķiniem.

patēriņa nevis ražošanas nodokli, taču IKP ietver ražošanu un nevis patēriņu. Tādējādi ideāls 100% efektivitātes koeficients varētu būt sasniegts, ja PVN standarta likme būtu piemērojama ražošanai, taču Latvijā, kā arī citās ES dalībvalstīs PVN ir piemērojams patēriņam, kā arī 100% rezultātu varētu sasniegt, ja būtu iespējams līdz minimum samazināt kļūdu īpatsvaru IKP statistiskos datos.⁸⁹ Šī problēma varbūt tik mazinātā izmantojot C-efektivitātes koeficientu, kas aizstāj patēriņu IKP, un kas varbūt izteikta ar šādas matemātiskās palīdzību :

$$CER = \frac{R}{FC \cdot r} \cdot 100$$

kur ar R tiek apzīmēti faktiski iekasēti PVN ieņēmumi, FC- gala patēriņa izdevumi un r- standarta PVN likme.



3.2.att.C-koeficients Latvijā, 2005. – 2015.gads, %⁹⁰

Balstoties uz 3.2.attēlā atspoguļoto informāciju, tad var redzēt, ka kopējā rādītāju tendence ir tuva iepriekš aprēķinātā Efektivitātes koeficienta rezultātiem, un tādējādi zemākais rādītājs ir vērojams 2009.gadā – 15%. Salīdzinot Efektivitātes koeficienta un C-koeficienta aprēķina rezultātus, tad ir redzams, ka pēc C-koeficienta aprēķināšana rezultātiem kopējie efektivitātes rādītāji ir daudz zemāki, tādējādi mazinot kopējo nodokļu efektivitātes vidi

⁸⁹ **Soperk, P.**, “Tax expentured and the efficiency of Croation value added tax”, Preliminary communication,Croatia 2012 – 287 lpp

⁹⁰ Darba autores veidots attēls balstoties uz aprēķinu rezultātā gūtiem aprēķiniem.

Latvijā. Balstoties uz pieejamie informācijas avotiem, tad simtprocentīgs C-efektivitātes koeficients būtu sasniegts tikai tajā gadījumā, ja tiktu piemērota viena PVN likme, bet gadījumā, ja tiek piemērota nulles procentu likme vai samazināta PVN likme noteiktam preču un vai pakalpojuma klāstam, C-efektivitātes koeficients noslīdētu zem 100% atzīmes. No otras puses, investīciju iekļaušana PVN bāzē, vai pārrāvums PVN gala vai starp patēriņa ķēdē varētu novest pie 100% C-efektivitātes koeficienta rādītāja.⁹¹

Teorētiski, nodokļu sistēmu varētu uzskatīt par pilnīgi efektīvu tikai tajā gadījumā, ja tas attiektos uz visu nodokļu bāzi (galapatēriņa izdevumi) un tiktu piemērota vienota nodokļu likme, kā arī ja nodokļu administrācijai būtu iespēja iekasēt visas aprēķinātās nodokļu saistības. Šim nolūkam Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (OECD, Organisation for Economic Co-operation and Development) ir izstrādājis un savos pētījumos izmanto salīdzinoši atbilstošu rādītāju ar nosaukumu PVN ieņēmumu attiecība (VRR- VAT Revenue Ratio). VRR rādītājs nosaka starpību starp PVN ieņēmumiem un ieņēmumiem kas tīri teorētiski varētu tikt iekasēti, ja būtu piemērojama vienota PVN likme.⁹² Šī attiecība ir izsakāma ar sekojošas formulas palīdzību:

$$VRR = \frac{R}{B \cdot r} \cdot 100$$

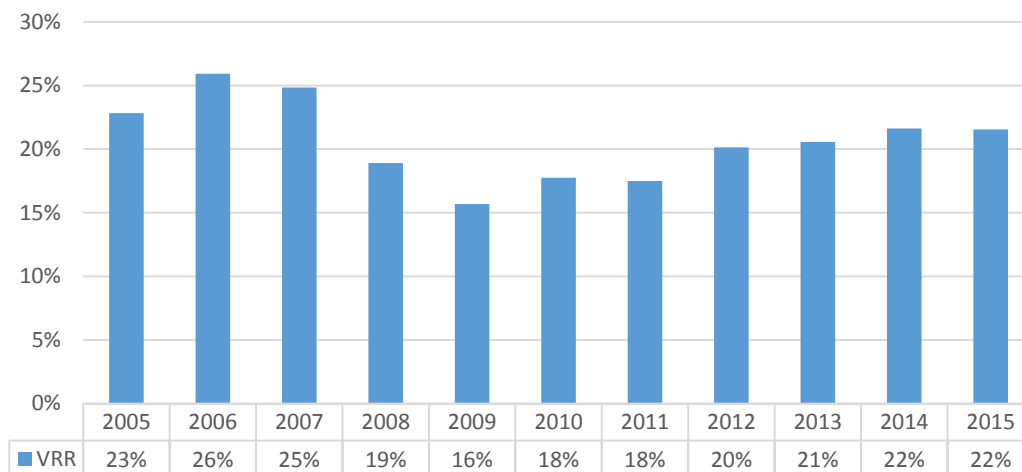
kur ar R apzīmē faktiski iekasētos PVN ieņēmumus, B – PVN nodokļu bāze, r- standarta PVN likme. Kā tik minēts iepriekš, ļoti tuvu PVN bāzi var izteikt kā starpību starp gala patēriņa izdevumiem un faktiski iekasētiem PVN ieņēmumiem, tādejādi iepriekšminētā izteiksme varbūt izteikta sekojoši:

$$VRR = \frac{R}{(FC - R) \cdot r} \cdot 100$$

kur FC apzīmē gala patēriņa izdevumus, citiem mainīgiem saglabājot iepriekš minēto nozīmi.

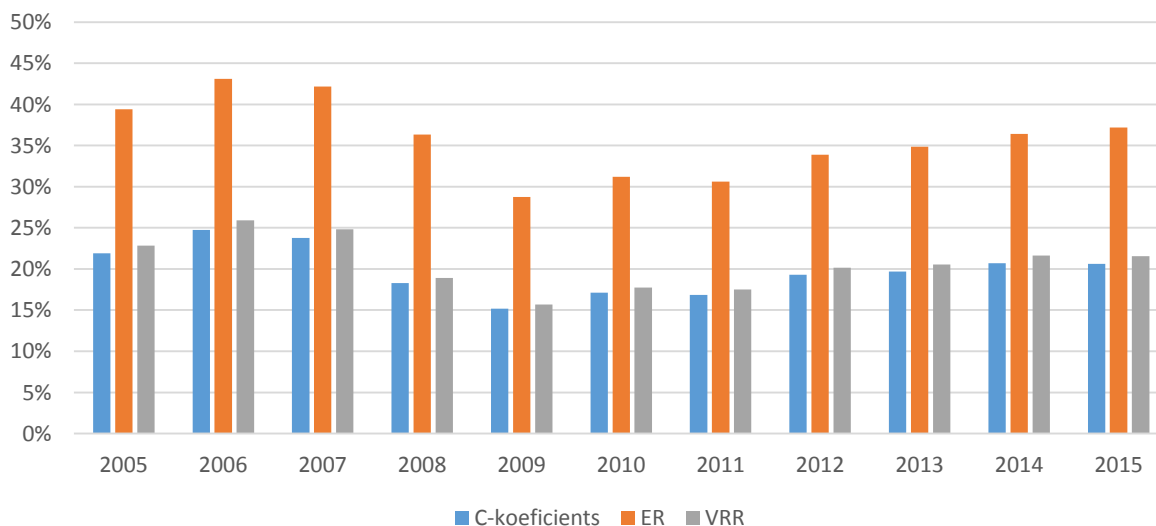
⁹¹ **Soperk, P.**, “Tax expenditure and the efficiency of Croatia value added tax”, Preliminary communication, Croatia 2012 – 287 lpp

⁹² **OECD Tax Policy Studies**, “The Distributional effects of Consumption Taxes in OECD Countries, Korea Institutes of Public Finance, 2012 – 75 lpp



3.3.att. PVN ieņēmumu attiecība, 2005. – 2015.gads, %⁹³

Balstoties uz 3.3.attēlā apkopoto informāciju var redzēt, ka salīdzinot datus ar C-koeficienta un ER koeficientu aprēķina rezultāta gūtiem rādītājiem, tad tendence ir nemainīgi, taču salīdzinot ar C-koeficienta rezultātiem, tad tie ir par vienu procentu augstāki. PVN ieņēmumu attiecības aprēķināšanas rezultātā zemākie rezultāti tika sasniegti 2009.gadā – 16% un augoša rādītāja tendence ir saskatāma tikai sākot no 2012.gada.



3.4.att. C-koeficients, ER, VRR, 2005.-2015.gads, %⁹⁴

Rezumējot gūtās atziņas C-koeficienta, Efektivitātes koeficienta un PVN ieņēmumu attiecības aprēķinu rezultāta ir jāsecina, ka kopumā laika periodā no 2005.-2015.gadam

⁹³ Autores veidots attēls balstoties uz aprēķinu rezultātā gūtiem aprēķiniem.

⁹⁴ Autores veidots attēls balstoties uz aprēķinu rezultātā gūtiem aprēķiniem.

piemērojamās nodokļus likmes Latvijā ir uzskatāmas par neefektīvām, jo visā pētāmā laika periodā visu trīs rādītāju rezultāti nav sasnieguši pat 50 procentus no iespējamajiem 100 procentiem. Zemākie rezultāti visu trīs aprēķinu rezultāta tika sasniegti 2009.gadā, kad PVN standartlikme tika palielināta par trim procenta punktiem. Acīmredzami pozitīvi rezultāti arī nav saskatāmi 2011.gadā, kad sekoja otrs PVN likmes palielināšanas vilnis. Salīdzinot Latvijas situācijas ar citām Eiropas Savienības dalībvalstīm, tad balsoties uz Zagrebas Publisko finanšu Universitātes profesora Petar Sopek veikto pētījumu ar nosaukumu “Nodokļu izdevumi un PVN efektivitātes Horvātijā”, tad Latvijā ir zemākie efektivitātes rādītājā Eiropas Savienības ietvaros. Vidējie Eiropas Savienības rādītāji ir - balstoties uz C-koeficienta rezultātiem diapazonā no 43.7% līdz 47.8 %, balstoties uz Efektivitātes koeficienta rezultātiem diapazonā no 35.3% līdz 37.5%, balstoties uz PVN ieņēmumu attiecības rezultātiem ir diapazonā no 47.6% līdz 52.4%. Ir jāatzīmē, ka šī paša pētījuma ietvaros tika publicēta informācija par Eiropas Savienības dalībvalstīm ar augstākajiem rādītājiem Eiropas Savienības valstu vidū, piemēram, Bulgārija visu trīs koeficienta aprēķina rezultātā vidējie rezultāti ir virs 60%. Līdzīgu tendenci uzrāda arī Latvijas kaimiņvalsts Igaunijā, kur vidējie visu trīs rādītāju rezultāti ir virs 62%. Pie tam, ir svarīgi atzīmēt, ka abu valstu PVN standartlikme ir zemāka nekā Latvijā un sastāda 20%.⁹⁵

Darba autore atzīmē, ka dotie rezultāti nav simtprocentīgi precīzi ņemot vērā aprēķinu nepilnības, kas tika minētas pie katra aprēķina apraksta, taču neskatoties uz to, šie rezultāti dod acīmredzamumu tendenci, kas norāda uz PVN likmju efektivitāti konkrētā laika periodā, un tādejādi darba autore nonāk pie secinājuma, ka PVN likmju palielināšana nebija efektīvs veids budžeta ieņēmumu palielināšanai Latvijā.

⁹⁵ **Soperk, P.**, “Tax expenditure and the efficiency of Croatia value added tax”, Preliminary communication, Croatia 2012 – 287 lpp

SECINĀJUMI

1. Nodokļi ir galvenais valsts finansēšanas avots ar kura palīdzību valsts ir spējīga sevi uzturēt, kā arī tie dod iespēju pārdalīt iekasētos līdzekļus iedzīvotāju starpā tādā veida, lai rezultātā gūtu lielāku labumu.
2. Valsts noteiktais nodokļu slogs, kas gulstas uz iedzīvotāju pleciem nevar būtiski pasliktināt to labklājības līmeni un tādejādi tam ir jābūt bāzētam uz pieciem pamata principiem: *ekonomiskā efektivitāte, administratīvā vienkāršība, politiskā atbildība, taisnīgums, elastība*.
3. Katras valsts valdībai ir jāspēj noteikt precīzu ieņēmumu apjomu, kas dos iespēju sasniegt līdzsvaru starp ieņēmumu nodrošināšanu un nodokļu maksātāju reakciju, jo tas ir jautājums par to – cik maksā valdības politika.
4. Pievienotās vērtības nodoklis ir uzskatāms par vienu no mūsdienīgākajiem nodokļiem un tā piemērošanas objekts ir pakalpojuma vai preces jaunradītā vērtība. Pievienotās vērtības nodoklim ir augsts iekasējamo ieņēmumu rādītājs, tas spēj tieši ietekmēt fiskālo mobilizāciju, makroekonomisko stabilitāti un attīstību.
5. Pievienotās vērtības nodoklis ir kritizēts par to, ka tas nespēj ievērot vertikālā taisnīguma principu, jo nodoklis ir piemērojams gandrīz visam patēriņam vienādi neraugoties uz to, kas ir tā galapatērētājs. PVN ir arī vērojams regresīvs raksturs, jo iedzīvotājiem ir dažādu ienākuma līmeni ir par iegādājamām precēm vai pakalpojumiem ir jāmaksā vienādi.
6. Pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtību Latvijā regulē likums “Par pievienotās vērtības nodokli”, taču Latvijai būdamai Eiropas Savienības dalībvalstij ir jāņem vērā Eiropas Savienības Sestās Direktīvas nodokļa piemērošanas pamatprincipus, tādejādi nodrošinot harmonizētu nodokļa piemērošanu visu dalībvalstu starpā un sekmētu mērķa sasniegšanu par kopēja tirgus izveidi.
7. Eiropas Savienības Direktīva nosaka, ka apliekamiem darījumiem pievienotās vērtības likme tiek piemērota saskaņā ar katras valsts nosacījumiem, taču ievērojot, ka piemērojama pievienotās vērtības nodokļa standarlikme nav mazāka par 15% un samazinātā PVN likme nav mazāka par 5%.
8. Latvijā ir piemērojamas divas pievienotās vērtības nodokļa procentu likmes – PVN standarlikme 21% apmērā, un PVN samazinātā likme 12%. Uz doto brīdi Latvijai ir ceturtnā lielākā PVN standartlikme Eiropas Savienības ietvaros.

9. Latvijā ieņēmumi no pievienotās vērtības nodokļa simts procentu apmērā tiek pārskaitīti uz valsts pamatbudžetu, kas nozīmē, ka šo iekasēto līdzekļu pārdale ir atkarīga no ekonomiskās un politiskās situācijas valstī. 2015.gadā Latvijas valsts pamatbudžeta ieņēmumi no PVN sastādīja 53%, tādejādi pasvītrotot to centrālo nozīmi valsts budžeta ieņēmumu struktūrā.
10. Salīdzinot PVN īpatsvaru valsts budžeta ieņēmumos ar citām Baltijas valstīm, tad Latvijā PVN ieņēmumi ir viss būtiskākie valstu budžeta struktūrā, jo Lietuvā tie veido 45 % no valsts pamatbudžeta ieņēmumiem, savukārt Igaunijā 42%.
11. Latvijā ir augsts ēnu ekonomikas īpatsvars, kas 2015. gadā sasniedza 21,3% no iekšzemes kopprodukta. Augstais ēnu ekonomikas īpatsvars ir atstājis savu negatīvo ietekmi arī uz pievienotās vērtības nodokļu ieņēmumiem, un tādejādi, pēc pēdējo gadu rezultātiem, PVN plaisa Latvijā, kas rados starp aprēķināto un faktiski iekasēto PVN, ir sastādījusi 30 % jeb 721 miljonus eiro.
12. Latvijas valdība, lai sekmētu līdzekļu iztrūkumu budžeta ieņēmumos, kas radies gan pastāvošās ēnu ekonomikas rezultāta, gan pasaules finanšu krīzes ietekmē no 2009.gada, ir pieņēmusi vairāku pievienotās nodokļa likuma grozījumus, kas galvenokārt skāra piemērojamās procentu likmes. Laika periodā no 2009.gada Latvija PVN standarlikme tika grozīta trīs reizes, kā arī samazinātā likme tika mainīta divas reizes, tādejādi padarot pievienotās vērtības nodokli par vienu no visbiežāk grozītu nodokli Latvijā.
13. Valdība pieņemtais lēmums par pievienotās vērtības nodokļa likmes paaugstināšanu tika vadīts ar vēlmi un cerību radīt papildus līdzekļu budžeta ieņēmumos, taču balstoties uz veiktajiem aprēķiniem:
 - 2009.gadā pievienotās vērtības likmes palielināšana par trim procenta punktiem, proti, palielinot nodokļu slogu par aptuveni 17% to loma budžeta ieņēmumos palielinājās tikai par 2%, pie tam faktiskie ieņēmumi naudas izteiksmē salīdzinot ar 2009.gadu samazinājās par 28.5 procentiem.
 - 2011.gadā palielinot procentu likmi par vēl vienu procentu likmi jeb nodokļu slogu palielinot par 4%, pievienotās vērtības nodokļa loma budžeta ieņēmumos samazinājās par 0.9%, bet faktiskie ieņēmumi palielinājās par 16.2%.

Tādejādi, darba autore secina, ka pievienotā vērtības nodokļa palielināšana nav spējusi budžetam radīt papildus ieņēmumus un kompensēt zaudējumus, kas, savukārt, varbūt skaidrojams ar valsts iedzīvotāju nespēju saglabāt pierasto patēriņu ņemot vērā nodokļa pasaules finanšu krīzes ietekmi un nodokļa sloga palielināšanos.

14. Viens no centrālajiem rādītājiem nodokļu efektivitātes noteikšanā ir konstatēšana vai nodokļu ieņēmumi pārsniedz izdevumus, kas rodas no nodokļu iekasēšanas, un tādejādi darba autore secina, ka no šī skata punkta laika periodā no 2008.gada līdz pašdienai, pievienotās vērtības nodokli var uzskatīt par efektīvu, jo izdevumi tā administrēšanā ir nebūtiski salīdzinājumā ar budžeta ieņēmumiem.
15. Efektivitātes koeficienta, C – koeficienta un PVN ieņēmumu attiecības aprēķināšanas rezultātā tika konstatēts, ka piemērojamās PVN likmes Latvija ir neefektīvas, jo laika periodā no 2005.-2015.gada rezultāti nav sasnieguši pat 50% no 100%, tādejādi liekot secināt, ka Latvijas veidotā nodokļu politika ir neelastīga un valdība neprecīzi nosaka un pilda gan īstermiņa, gan ilgtermiņa uzdevumus noteikto mērķu sasniegšanai un nākotnes attīstībai.
16. Balstoties uz Efektivitātes koeficienta, C – koeficienta un PVN ieņēmumu attiecības aprēķināšanas rezultātiem, Latvijai ir vieni no zemākajiem rezultātiem Eiropas Savienības valstu vidū, kā arī Latvijas vidējie rezultāti ir zemāki par visu Eiropas Savienības dalībvalstu vidējiem rezultātiem.
17. Balstoties uz efektivitātes koeficienta, C – koeficienta un PVN ieņēmumu attiecības aprēķināšanas rezultātiem tiek secināts, ka:
 - 2009.gadā, kad pievienotās vērtības likme tika palielināta par trim procentiem līdz 21%, nodokļa efektivitāte krasi samazinājās tādejādi uzrādot zemāko rādītāju 10 gadu laikā.
 - 2011.gadā, kad sekoja otrs pievienotās vērtības nodokļa palielināšanas vilnis, nodokļa efektivitāte palielinājās, taču pēc autores domām šis fakts ir skaidrojams ar ekonomiskās situācijas uzlabošanos valstī.
 - 2012.gada otrajā pusē nodokļu likme tika samazināta, un kā liecina dati, nodokļa efektivitāte sāka pieaugt.

Maģistra darba izvirzītā hipotēze “Pievienotās vērtības nodokļu likmju palielināšana samazina nodokļu efektivitāti un nemaina nodokļa īpatsvaru valsts budžeta ieņēmumu struktūrā ” ir pierādīta.

PRIEKŠLIKUMI

Latvijas Republikas Finanšu ministrijai

- Sekot citu Eiropas Savienības dalībvalstu piemēram un tomēr pieņemt lēmumu par samazinātās likmes piemērošanu pārtikas produktiem. Samazinātās likmes ieviešana pārtikas produktiem veicinās kopējo patēriņu, atbalstīs vietējos ražotājus, samazinās importu un uzlabos zemo un vidējo māsaimniecību labklājības līmeni Latvijā.
- Likuma grozījumus pieņemt un izsludināt balstoties uz noteiktu vispārēju likumā atrunātu grafiku, tādējādi samazinot administratīvās izmaksas gan valstij, gan uzņēmumiem, kā arī samazinot neapmierinātības līmeni iedzīvotāju vidū.
- Maksimāli samazināt ar PVN neapliekamo darījumu grupu, jo šo darījumu rezultātā papildus nodokļu slogs tiek uzlikts uz galapatērētāju, jo uzņēmums sniedzot ar nodokli nepaliekamos darījumus, zaudē tiesības atskaitīt samaksāto PVN par iegādātām precēm un pakalpojumiem.

Valsts ieņēmumu dienestam

- Veikt ikgadēju analīzi par piemērojamo PVN likmju efektivitāti Latvijā, atsevišķi izdalot gūtos rezultātus pa nozarēm, kā arī salīdzināt Latvijas rezultātus ar citām Eiropas Savienības dalībvalstīm. Šāda tipa analīze spēs palīdzēt VID vieglāk identificēt tās nozares kur piemērojamās likmes nav efektīvas, tādējādi akcentējot izmaiņu nepieciešamību.
- Informatīvus materiālus par pieņemtiem nodokļu grozījumiem publicēt pirms pieņemto grozījumu stāšanās spēkā.
- Vairāk organizēt VID bezmaksas seminārus par jauniem likumu grozījumiem, liekot uzsvāru uz pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas īpatnībām.

IZMANTOTĀ LITERATŪRA UN AVOTI

1. EU VAT rates. Pieejams:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (skatīts 25.05.2016)
2. LR likums “ Par pievienotās vērtības nodokli”. Pieejams:
<http://likumi.lv/doc.php?id=253451> (skatīts 28.04.2016)
3. LR likums “Par pievienotās vērtības nodokli”. Pieejams: <http://likumi.lv/ta/id/34443-par-pievienotas-vertibas-nodokli> (01.06.2016)
4. LR likums “Par pievienotās vērtības nodokļa normu piemērošanas kārtība: LR Ministru Kabineta noteikumi Nr.933. Pieejams:
<http://m.likumi.lv/doc.php?id=148768> (skatīts 02.06.2016)
5. LR PVN likumprojekta anotācija. Pieejams:
http://www.saeima.lv/Likumdosana/9S_DK/lasa-dd=LP1009_0-1.htm (skatīts 01.06.2016)
6. Valsts ieņēmumu dienesta metodiskais materiāls ” Pievienotās vērtības nodokļa likmes izmaiņas precēm un pakalpojumiem, kam līdz 2008.gada 31.decembrim bija noteikta samazinātā likmes”. Pieejams:
https://www.google.lv/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiEr5TF_ODNAhUKLZoKHYyxAugQFggcMAA&url=https%3A%2F%2Fwww.vid.gov.lv%2Fdokumenti%2Ftiesibu_akti%2Fmetodiskie%2520materijali%25C4%2581li%2Fpvn%2Fmet_pvn_par_pvn_piemeerossanu.doc&usg=AFQjCNHDnYvcn1RTPeRRu_SNJRpljhIZGQ&sig2=NqMSh7ZUINM2M0ttYxeajQ (skatīts 02.06.2016)
7. VID metodiskais materiāls. Metodiskais materiāls par PVN piemērošanu. Pieejams:
http://www.plz.lv/wp-content/uploads/2014/02/Methodiskais_materials_par_PVN_piem.pdf (skatīts 29.04.2016)
8. **Berliant, C. M., Strauss, P.R**, The Horizontal and Vertical Equity Characteristics of the Federal Individual Income Tax, 1966-1977, University of Chicago Press, 1985-445 lpp.

9. **Bikas, E., Andruskaite E.**, Factors affecting value added tax revenue, 1st Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC 2013, 24-26 April, Azores, Portugal, 49 lpp.
10. **Brigsa S.** Publiskās finanses. Mācību līdzeklis. Vidzemes Augstskola: SIA Dardedzes hologrāfija, 2011.-133 pp
11. **Cassidy, J.**, An Economists Invisible Hand. The Wall Street Journal.-2009, Pieejams:
<http://www.wsj.com/articles/SB10001424052748704204304574545671352424680> (skatīt 20.04.2016)
12. **Formain, R.L.** David Ricardo. Theory of Free International Trade. Economic Insights Pieejams:
<https://www.dallasfed.org/assets/documents/research/ei/ei0402.pdf> (skatīts 15.04.2016)
13. **Gayer T.**, Behavioral Economics and the Conservative Critique of VAT. Pieejams:
<http://www.brookings.edu/blogs/up-front/posts/2009/10/28-vat-gayer> (skatīts 13.04.2016)
14. **Hines, J.**, Value added Taxes and International Trades: The evidence, The University of Michigan Law School, 2005, 6-lpp.
15. **Joppe A.** Nodokļu administrēšanas pilnveidošana. Rīga, Latvijas Universitāte, 2010-207 lpp
16. **Kabinga, M.**, Principles of Taxation. Pieejams: http://www.taxjustice-and-poverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Introduction/05_Principles.pdf (skatīts 12.04.2016)
17. **Kavale L.** Nodokļu politika – Rīga: Valsts administrācijas skola, 1998 – 49 lpp
18. **Ketners K.**, Nodokļu plānošana, Rīga, RTU Izdevniecība, 2007. 114.lpp.
19. **Kodoliņa I.** Nodokļi Latvijā – Rīga: Biznesa augstskola Turība, 1999 – 63lpp.
20. **Kurbanovna, R.B.**, ORIGINS OF TAXATION PRINCIPLES AND THEIR RELEVANCE IN THE CONTEMPORARY CONDITIONS. EBSCO HOST 2014 Pieejams: <http://connection.ebscohost.com/c/articles/96105384/origins-taxation-principles-their-relevance-contemporary-conditions> (skatīts 17.04.2016)

21. **Liam Ebrill**, The modern VAT – Washington, DC, International Monetary Fund, 2001 – 242 lpp.
22. **Lindahl, E.**, Just Taxation- a positive salutation. Translated from German by Elizabeth Henderson. Pieejams:
<http://www.econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/lindahl.pdf> (skatīts 20.04.2016)
23. **Merlassino, V.C.**, THE ECONOMIC WRITINGS OF SIR WILLIAM PETTY (1623-1687), UNIVERSITY OF BARCELONA BARCELONA , Spain. Pieejams:
http://eet.pixel-online.org/files/research_papers/SP/The%20Economic%20Writings%20of%20Sir%20William%20Petty%20.pdf (skats 12.04.2016)
24. **OECD Tax Policy Studies**, “The Distributional effects of Consumption Taxes in OECD Countries, Korea Institutes of Public Finance, 2012 – 152 lpp
25. **Rešina G.** Latvijas Republikas budžets: vakar, šodien, rīt. Rīga: Biznesa augstskola Turība SIA, 2003 - 263 lpp.
26. **Sedliačiková, M., Hajdúchová, I.**, “Value-added Tax Impact on the State Budget Expenditures and Incomes., International Scientific Conference: Business Economics and Management, Pieejams:<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115016858> (skatīts 30.06.2016)
27. **Seligman, E.** The Income tax: A Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad. Pieejams <http://books.google.lv/books?id> (skatīts 20.04.2016.)
28. **Soperk, P.**, “Tax expensured and the efficiency of Croation value added tax”, Preliminary communication, Croation 2012 – 297 lpp
29. **Stiglitz, J.**, The Corporation Tax. Stanford University. 1975 Pieejams:
<file:///C:/Users/Victoria/Downloads/1-s2.0-0047272776900220-main.pdf> (skatīts 20.04.2016)
30. **Tuan Minh Le**, Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues, Washington, DC, World Bank, 2003- 55lpp.

31. **Taukačs., J.** Vēl joprojām par PVN krāpšanu, jeb *I'm going slightly mad* Pieejams:
<http://www.db.lv/viedokli/blogi/janis-taukacs/vel-joprojam-par-pvn-krapsanu-jeb-i-m-going-slightly-mad-388858> (skatīts 01.06.2016)
32. **Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г.**, Налоги и налогообложение: теория и практикум. ООО “Проспект”, 2013- 462 стр.
33. Assessment of the application and impact of the optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT system. Pieejams:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf (skatīts 05.06.2016)
34. Common system of value added tax (VAT). Pieejams:
http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_en.htm (skatīts 16.04.2016)
35. Council Directive 2006/112/EC — the EU’s common system of value added tax (VAT) Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF> (skatīts 16.04.2016)
36. DELFI portāls. Zemnieki prasīs samazināt PVN. Pieejams:
<http://www.delfi.lv/news/national/politics/article.php?id=29680451> (skatīts 07.06.2016)
37. DELFI portāls. Kariņš piedāvās samazināt PVN likmi pārtikai līdz 5% .Pieejams:
<http://www.delfi.lv/news/national/business/karins-piedavas-samazinat-pvn-likmi-partikai-lidz-5.d?id=11396523> (skatīts 07.06.2016)
38. Dienas Bizness laikraksta arhīvs. PVN izmaiņas viesnīcu cenas necels. Pieejams:
<http://www.db.lv/laikraksta-arhivs/zinas/pvn-izmainas-viesnicu-cenas-necels-260142> (skatīts 01.06.2016)
39. EE State budget for 2016. Pieejams <http://www.stat.ee/53719/?highlight=taxes> (skatīts 05.05.2016)
40. Eiropas Savienība un Eiropas Savienības budžets. Pieejams:
http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/es_un_es_budzets/ (skatīts 05.06.2016)
41. Eiropas Savienības budžets īsumā. Pieejams:
http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/glance/budget_glance_lv.pdf (skatīts 05.06.2016)

42. European Commission. Common Rules for a Financial Transaction Tax – Frequently Asked Questions. Pieejams: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-640_lv.htm (skatīts 24.04.2016)
43. European Value added tax (VAT), Praxity, 2013. Pieejams: <http://www.bkd.com/docs/solution-sheets/european-value-added-tax.pdf> (skatīts 19.04.2016)
44. Finanšu Ministrija. Ar PVN neapliekamie darījumi. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/nodoklu_politika/pievienotas_vertibas_nodoklis/no_2013_gada_speka_esosais_regulejums/ar_pvn_neapliekamie_darijumi/ (skatīts 28.04.2016)
45. Finanšu ministrija. Ēnu ekonomikas īpatsvars Latvijā pakāpeniski mazinās. 2015 Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/lv/aktualitates/jaunumi/nodokli/50812-enu-ekonomika-ipatsvars-latvijas-ekonomikapakapeniski-mazinas> (skatīts 07.06.2016)
46. Kādas ir iespējas cīņās ar PVN krāpniecību. Pieejams: <http://ifinances.lv/raksti/nodokli/pievienotas-vertibas-nodoklis/kadas-ir-iespejas-cinai-ar-pvn-krapniecibu/9294> (skatīts 05.06.2016)
47. Latvijai viena no augstākām PVN likmēm pārtikai ES. Pieejams: <http://www.db.lv/tirdznieciba/latvija-viena-no-augstakajam-pvn-likmem-partikai-es-415643> (skatīts 05.05.2016)
48. Latvijas avīze. Nodoklis pārtikai ir jāmazina. Pieejams: <http://www.la.lv/nodoklis-partikai-jamazina/> (skatīts 07.06.2016)
49. Latvijas Sabiedrības mēdiji. Valdība noraida iespēju samazināt PVN likmi pārtikai. Pieejams: <http://www.lsm.lv/lv/raksts/ekonomika/zinas/valdiiba-noraida-iespeju-samazinat-pvn-likmi-partikai.a117254/> (skatīts 10.06.2016)
50. Latvijas Sabiedriskie mediji. Ķirsons: PVN samazināšana pārtikai palielinātu ieņēmumus budžetā un mazinātu ēnu ekonomiku. 2014. Pieejams: <http://www.lsm.lv/lv/raksts/latvija/zinas/kirsons-pvn-samazinashanapartikai-palielinatu-ienjemumus-budzhe.a97959/> (skatīts 15.06.2016)
51. LR neto bilance 2014. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/files/esunesbudzets/Neto_bilance-2014.pdf (skatīts 05.06.2016)

52. LT State budget for 2016. Pieejams: <http://finmin.lrv.lt/en/news/government-has-approved-draft-state-budget-for-2016> (skatīts 05.05.2016)
53. Nodokļu ieņēmumi 2015.gads. Valsts ieņēmumu dienests. Pieejams: <https://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=11&id=7806&hl=1&IzveleId=7598> (skatīts 05.05.2016)
54. Nodokļu politika, "Latvijas vēstnesis", pielikums "Eiropas vēstis", Pieejams: <http://providus.lv/article/nodoklu-politika> (skatīts 19.04.216)
55. Papildināta - Osis: valdība atkārti iepriekš pieļautās kļūdas. Pieejams: <http://www.diena.lv/sabiedriba/papildinata-osis-valdiba-atkarto-ieprieks-pielautas-kludas-641029?image=5> (01.06.2016)
56. Par PVN krāpšanās shēmām. Pieejams <http://www.plz.lv/?p=18266> (skatīts 01.06.2016)
57. Pētījums: ēnu ekonomikas īpatsvars pērn Latvijā 21,3% no IKP - augstākais Baltijas valstīs. Pieejams: <http://www.focus.lv/bizness/biznesa-vide/petijums-enu-ekonomikas-ipatsvars-pern-latvija-213-no-ikp-augstakais-baltijas-valstis> (skatīts 07.06.2016) 2015. gadā ēnu ekonomikas apjoms Latvijā ir nedaudz mazinājies. Pieejams: <http://www.seb.lv/jaunumi/2016-05-12/2015-gada-enu-ekonomikas-apjoms-latvija-ir-nedaudz-mazinajies> (skatīts 07.06.2016)
58. The EU's common system of value added tax (VAT). Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV%3A131057> (skatīts 16.04.2016)
59. The Value added tax. Experiences and issues, International Tax Dialogue Conference on the VAT Pieejams: <http://www.itdweb.org/vatconference/> (skatīts 13.04.2016)
60. Valsts budžeta ieņēmumu analīze. 2014.gads. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/files/valstsbudzets/budzetapaskaidrojumi/FMPask_G_270114_bud2014.pdf (skatīts 01.05.2016)
61. Valsts budžeta ieņēmumu analīze. 2016.gads. Pieejams: http://www.fm.gov.lv/files/valstsbudzets/2016/FMPask_G_180216_bud2016.pdf (skatīts 01.05.2016)

62. Ziņu portāls “Diena”. PVN likmi līdz 21% samazinās no 1.jūlija. Pieejams:
<http://www.diena.lv/ekonomika/likumi-nodokli/pvn-likmi-lidz-21-proc-samazinas-no-1-julija-13948671> (skatīts 06.06.2016)
63. Ziņu portāls “Kas Jauns”. Stājas spēkā jaunā PVN pamata likme - 21%. Pieejams:
<http://www.kasjauns.lv/lv/zinas/86212/stajas-speka-jauna-pvn-pamata-likme---21> (skatīts 06.06.2016)

Maģistra darbs „PIEVIENTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA LIKMES EFEKTIVITĀTE ATTIECĪBĀ UZ VALSTS BUDŽETA IEŅĒMUMIEM” izstrādāts LU Ekonomikas un vadības fakultātē.

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

Autore: () Viktorija Ļicova

Rekomendēju/nerekomendēju darbu aizstāvēšanai

Vadītāja: profesore Dr. ekon., docente Aina Joppe () ____.____.2016.

Recenzents: Dr. oec., asoc. prof. Vilnis Ādamsons

Darbs iesniegts Finanšu katedrā ____.____.2016.

Dekāna pilnvarotā persona: metodiķe Zanda Nilendere ()

Darbs aizstāvēts maģistra gala pārbaudījuma komisijas sēdē

____.____.2016. prot. Nr.

Komisijas sekretāre: _____ ()