

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

**NODOKĻU OPTIMIZĀCIJA, IZVAIRĪŠANĀS NO NODOKĻU
NOMAKSAS UN TĀ IETEKME UZ BUDŽETA IEŅĒMUMIEM
LATVIJĀ**

**Tax optimization, tax evasion and its impact on budget revenue in
Latvia**

MAĢISTRA DARBS

Ekonomikas maģistra studiju programma

Finances un kredīts apakšprogramma

Autors: **Elīna Pīrāga - Berjoza**

Studenta apliecības Nr.: Ep12067

Darba vadītājs: Dr. ekon.doc., **Aina Joppe**

Rīga, 2018

ANOTĀCIJA

Nodokļi nodrošina valsts funkciju izpildi un ir galvenais ienākumu avots, bet situācijā, kad nodokļu ieņēmumi samazinās dēļ nodokļu izvairīšanās, it īpaši ekonomiskās krīzes apstākļos, tas atstāj būtisku ietekmi uz valsts budžetu un tā ieņēmumiem. Tas liedz iespēju valstij pilnā apmērā nodrošināt pakalpojumus sabiedrībai un ieguldīt līdzekļus valsts attīstībā.

Maģistra darba mērķis ir pamatojoties uz zinātnisko literatūru un statistikas datiem, novērtēt un izpētīt nodokļu optimizācijas un izvairīšanās no nodokļiem ietekmi uz Latvijas valsts budžetu, kā arī izstrādāt priekšlikumus lai samazinātu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

Darba gaitā autore secina, ka lielākie zaudējumi no izvairīšanās no nodokļiem valsts budžetā rodas tieši no darbaspēku nodokļu nemaksāšanas, pievienotās vērtības nodokļa krāpniecības un no agresīvas nodokļu politikas pielietošanas, novirzot peļņu uz zemu nodokļu jurisdikcijām.

Atslēgas vārdi: *nodokļi, izvairīšanās no nodokļiem, nodokļu ieņēmumi, valsts budžets, nodokļu apiešana, ofšori, nodokļu plānošana, nodokļu optimizācija.*

ANNOTATION

Taxes ensure the state functions and are the main source of income, but in a situation where tax revenues are reduced due to tax evasion, especially during the period of the economic crisis, it has a significant impact on the state budget and its revenues. Tax evasion prevents the state from providing full services to the public and it impacts the state development.

The aim of the Master thesis is to evaluate and determine the impact of tax optimization and tax avoidance on the Latvian state budget based on specialized literature and statistical data, as well as to provide recommendations how to reduce and prevent tax evasion.

During the research the author concludes that the greatest loss to the Latvian state budget arise from labor tax evasion, value added tax fraud and the use of aggressive tax planning and shifting profits to low tax jurisdictions.

Keywords: *tax, tax evasion, tax revenue, state budget, tax avoidance, offshore, tax planning, tax optimization.*

SATURS

Apzīmējumu saraksts.....	6
IEVADS	7
1. Nodokļu optimizācijas teorētiskie aspekti.....	10
1.1. Nodokļu plānošana un optimizācija.....	12
1.2. Izvairšanās no nodokļiem	18
1.2.1. Agresīva nodokļu plānošana	22
1.2.2. Ārzonu nodokļu modelis	26
1.2.3. Dubultā nodokļu uzlikšana.....	29
1.2.4. Tranfertcenas	30
1.2.5. PVN krāpniecības shēmas	32
2. Nodokļu optimizācija un izvairšanās no nodokļiem Latvijā un Eiropas Savienībā.....	39
2.1. Nodokļu ieņēmumu analīze Latvijā	45
2.2. Nodokļu optimizācija Latvijā	51
2.2.1. Darbaspēka nodokļi.....	57
2.2.2. Mikrouzņēmuma nodoklis	60
2.2.3. Pievienotās vērtības nodoklis	62
3. Nodokļu nemaksāšanas novēršana Eiropā un pasaulē	66
3.1. OECD un Eiropas Savienības iniciatīvas.....	67
3.1.1. BEPS novēršanas projekts.....	68
3.1.2. ATAD direktīva.....	73
3.1.3. CCCTB direktīva.....	75
3.2. PVN krāpniecības novēršana ES	76
3.3. Rīcība Latvijā nodokļu nomaksas pārkāpumu samazināšanai	79
Secinājumi un priekšlikumi	84
Izmantotās literatūras saraksts	87
PIELIKUMI.....	95
1.Pielikums. Ēnu ekonomikas līmenis EU28 valstīs	95

2.Pielikums. Pasaules nodokļu patvērumi un ārzonas finanšu centri	96
3.Pielikums. Ēnu ekonomiku veidojošās kategorijas ES-28 valstīs (2013).....	98
4. Pielikums. Nedeklarētās darba algas īpatsvars komercsektorā.....	99
5.Pielikums. VID piemēroto LAPK pantu statistika (2014-2016).....	100
6.Pielikums. Nodokļu plaisas aprēķini (2014-2015, milj,eur).....	102

APZĪMĒJUMU SARAKSTS

AN – akcīzes nodoklis

ASV – Amerikas Savienotās valstis

BEPS – Nodokļa bāzes erozija un peļņas novirzīšana (*Base erosion and profit shifting*)

DRN – dabas resursu nodoklis

EDS - Elektroniskās deklarēšanas sistēma

ES – Eiropas savienība

ES 28 – Eiropas Savienības 28 dalībvalstis

IIN – iedzīvotāju ienākuma nodoklis

IKP – Iekšzemes kopprodukts

IMF – (SVF) – Starptautiskais valūtas fonds

KKUINB - Kopējā konsolidētā uzņēmumu nodokļu bāze

LR – Latvijas Republika

LURSOFT – Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistra datu bāze

MN – muitas nodoklis

MUN – Mikrouzņēmuma nodoklis

NĪN – Nekustamā īpašuma nodoklis

OECD – (**ESAO**) - Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (Organisation for Economic Co-operation and Development)

PVN – Pievienotās vērtības nodoklis

TJN – Nevalstiskā organizācija „Tax Justice Network”

UK – Apvienotā Karaliste (United Kingdom)

VID – Valsts ieņēmumu dienests

VSAOI – valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas

IEVADS

Kā zināms, tad nodokļi ir viens no galvenajiem ieņēmumu veidiem valsts budžetā. Nodokļu ieņēmumi nodrošina valsts funkciju izpildi. Situācijā, kad valsts budžeta ieņēmumi kritiski samazinās un valstij trūkst līdzekļu valsts funkciju nodrošināšanai, izvairīšanās no nodokļiem un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas kļūst par vienu no būtiskākajām problēmām, jo no tās risināšanas ir atkarīgi ieņēmumi valsts budžetā un ekonomikas izaugsme un atveseļošanās.¹

Uzņēmējdarbību var uzskatīt par vienu no galvenajiem faktoriem, kas veicina un nodrošina ekonomikas izaugsmi, veicinot produktivitātes līmeni, nodrošinot nodarbinātību un nodrošinot ieņēmumus valsts budžetā caur nodokļu sistēmu. Ja nodokļu slogs ir pārāk augsts, tas var bremsēt uzņēmumus veikt investīcijas un motivēt tos meklēt veidus kā apiet nodokļu maksājumus. Pēdējos gados ir ievērojami pieaugusi krāpšana nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, un to novēršanai arvien vairāk uzmanības tiek veltīts gan Eiropas Savienības, gan pasaules līmenī.² No nodokļu krāpniecības un izvairīšanās no nodokļiem, katru gadu Eiropas Savienība un tās dalībvalstis zaudē aptuveni 1 triljonu eiro.³ Tā kā nodokļi nodrošina būtisku budžeta ieņēmumu daļu, ir skaidrs tas, ka izvairoties no nodokļu maksājumiem, valsts nespēj pilnā apmērā nodrošināt sabiedrībai nepieciešamos pakalpojumus, līdz ar ko cieš arī sniegto pakalpojumu kvalitāte (veselības aprūpe, izglītība u.c.).

Kā liecina Latvijas Darba devēju konfederācijas veiktais pētījums par uzņēmējdarbības attīstību Latvijas reģionos, tad vērtējot dažādu uzņēmējdarbības šķēršļu aktualitāti un ietekmi, lielākā daļa uzņēmēju no dažādiem reģioniem Latvijā visbiežāk kā šķērslis, kas ietekmē uzņēmējdarbību tiek minētas nodokļu likmes, kā arī likumu un noteikumu izmaiņu biežums.⁴ Pasaules bankas veiktais pētījums arī norāda uz to, ka nodokļu likmes un nodokļu sistēmas administratīvās izmaksas ir būtisks uzņēmējdarbību ietekmējošais

¹ Kovaļa I., Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšana, Jurista vārds, 15. Februāris 2011 /NR. 7 (654), skatīts 14.02.2018., pieejams: <http://www.juristavards.lv/doc/225763-izvairisanas-no-nodoklu-nomaksas-subjekta-noteiksana/>

² LR Ministru Kabineta 2017. Gada sēde Nr.18., Likumprojekts "Grozījumi likumā "Par nodokļiem un nodevām", skatīts 03.03.2018., pieejams: <http://titania.saeima.lv/C2257D79002642E1.nsf/0/3B9042441626AD67C22580FB004B0131?OpenDocument#&c>

³ Allain C., Fraudeau J., Martin A.G., Facing Tax Fraud in the European Union: Challenges and perspectives, 2016. Skatīts internetā 03.03.2018., pieejams:

http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf

⁴ Klāsons G., Spuriņš U., Uzņēmējdarbība reģionos Latvijā: aktivitāte, sadarbība, konkurētspēja. Latvijas darba devēju konfederācija, 2015. Skatīts internetā 03.03.2018., pieejams: <http://www.lddk.lv/wp-content/uploads/2015/12/Uz%C5%86%C4%93m%C4%93jdarb%C4%ABba-re%C4%A3ionos-Latvij%C4%81-Aktivit%C4%81te-sadarb%C4%ABba-konkur%C4%93tsp%C4%93ja.pdf>

un kavējošais faktors. Izvairīšanās no nodokļiem veicina negodīgu konkurenci uzņēmumu starpā, līdz ar to, arī uzņēmumi, kas godīgi maksā nodokļus, ir spiesti izvairīties no nodokļu nomaksas.

Izvairīšanās no nodokļiem ir aktuāls jautājums gan attīstītajās valstīs, gan attīstības valstīs, jo tas rada būtiskus zaudējumus valsts budžetam, un ņemot vērā, ka uzņēmēji ir tie, kas nodrošina lielāko daļu valsts nodokļu ieņēmumu ir būtiski veicināt godīgu nodokļu nomaksu un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, lai valsts budžetā ieplūstu līdzekļi pakalpojumu sniegšanai un infrastruktūras un citu nozīmīgu objektu attīstībai.

Maģistra darba mērķis ir pamatojoties uz zinātnisko literatūru un statistikas datiem, novērtēt un izpētīt nodokļu optimizācijas un izvairīšanās no nodokļiem ietekmi uz Latvijas valsts budžetu, kā arī izstrādāt priekšlikumus lai samazinātu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

Mērķa sasniegšanai izvirzīti sekojoši **darba uzdevumi**:

- Izpētīt nodokļu optimizācijas un izvairīšanās no nodokļiem teorētiskos aspektus
- Veikt nodokļu ieņēmumu analīzi Latvijā un Eiropas Savienībā
- Izpētīt Eiropas Savienības un OECD valstu iniciatīvas, lai samazinātu izvairīšanos no nodokļiem
- Apkopot darba izstrādes gaitā gūtos galvenos secinājumus
- Izstrādāt priekšlikumus, lai samazinātu izvairīšanos no nodokļiem Latvijā;

Maģistra darba pētījuma **objekts** ir nodokļu ieņēmumi Latvijā, savukārt pētījuma **priekšmets** ir izvairīšanās no nodokļu nomaksas ietekme uz valsts budžetu.

Pētījuma hipotēze: Izvairīšanās no nodokļu maksājumiem un nodokļu apiešana rada būtiskus zaudējumus valsts budžetam.

Darba apjoms un struktūra: darbs sastāv no trīs nodaļām. Pirmajā nodaļā ir izpētīta nodokļu optimizācijas un izvairīšanās no nodokļiem teorētiskā bāze. Nodaļas mērķis ir apskatīt nodokļu optimizācijas būtību un veidus, lai atklātu praksē biežāk pielietos nodokļu samazināšanas veidus.

Otrajā nodaļā ir veikta datu analīze par nodokļu ieņēmumiem Eiropas Savienībā un Latvijā. Tiek apskatīti Eiropas Savienības valstu dati, lai atrastu kopsakarības par izvairīšanos

no nodokļiem valstīs. Ir veikta nodokļu ieņēmumu analīze Latvijā, ar mērķi izvērtēt izvairīšanos no nodokļiem Latvijā un tā ietekmi uz valsts budžeta ieņēmumiem.

Trešajā nodaļā ir izpētītas Eiropas Savienības un OECD valstu iniciatīvas un vadlīnijas nodokļu apiešanas samazināšanai, lai varētu identificēt iespējamus risinājumus un veidus, kā valstis var samazināt izvairīšanos no nodokļiem.

Darba izstrādes gaitā apkopoti arī galvenie secinājumi un atziņas, kā arī izstrādāti priekšlikumi, lai samazinātu izvairīšanos no nodokļiem Latvijā.

Darbā izmantotās metodes:

- literatūru aprakstošā metode, lai iepazītos ar nodokļu optimizācijas teorētiskajiem aspektiem un izpētītu praksē pielietotās shēmas, lai izvairītos no nodokļu nomaksas un veiktu nodokļu apiešanu.
- datu statistiskā un grafiskā analīze, lai analizētu nodokļu ieņēmumus Latvijā un Eiropas Savienībā, un novērtētu pastāvošās tendences un likumsakarības.

Pētījuma periods un ierobežojumi: Pētījumā analizēti galvenokārt dati par laika periodu no 2011.gada -2016.gadam, lai gūtu ieskatu par tendencēm gadu griezumā nodokļu ieņēmumos. Ņemot vērā to, ka nodokļu apiešana ir plašs jēdziens un pastāv neskaitāmas iespējas kā juridiski veikt izvairīšanos no nodokļiem un nodokļu apiešanu, darbā ir aprakstītas visbiežāk praksē pielietotās izvairīšanās shēmas starptautiskā līmenī.

Pētījumā izmantotās literatūras avoti: Maģistra darba izstrādei izmantota ārvalstu un Latvijas autoru literatūra, publikācijas un zinātniskie raksti, LR normatīvie akti, interneta resursi, kā arī Valsts ieņēmumu dienesta, Eiropas Komisijas u.c. institūciju ziņojumi un pārskati, kā arī statistikas datu bāzēs pieejamie dati. Darbā ir ievietotas zemsvītras atsauces katrā lapā.

1. NODOKĻU OPTIMIZĀCIJAS TEORĒTISKIE ASPEKTI

Kā zināms, tad nodokli plašākā nozīmē uzskata par obligātu bezatlīdzības maksājumu, kuram nav soda vai kompensācijas rakstura. Savukārt, no ekonomikas viedokļa, nodoklis tiek uzskatīts par ekonomisko resursu sardeles, nacionālā ienākuma pārdales un makroekonomiskās stabilizācijas līdzekli.⁵

Latvijas likumdošanā nodoklis ir definēts kā ar likumu noteikts obligāts periodisks vai vienreizējs maksājums valsts budžeta vai pašvaldību budžetu (pamatbudžeta vai speciālā budžeta) ieņēmumu nodrošināšanai un valsts funkciju un pašvaldību funkciju finansēšanai.⁶

Nodokļi ir būtiska valsts finanšu sistēmas sastāvdaļa, kas vienlaikus ir gan valsts politikas finansēšanas avots, gan arī nozīmīgs fizisko un juridisko personu izdevumu postenis. No vienas puses, nodokļi nodrošina valsts pastāvēšanu, bet no otras puses, tas ir uzņēmēju peļņu samazinošs faktors. Tādejādi, notiek nodokļu sistēmas divu virzītājspēku mijiedarbība – valsts nodokļu administrācija mēģina maksimizēt iekasēto nodokļu apjomu, palielinot no fiziskām un juridiskām personām saņemamo nodokļu summu, savukārt nodokļu maksātāji cenšas rast legālas, kā arī nelegālas iespējas, lai samazinātu esošo nodokļu slogu un nodokļu maksājumu summu.⁷

Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas ir sociāla parādība. Cilvēku sociāli psiholoģisko īpašību dēļ tā pastāv gan bagātās valstīs ar attīstītu ekonomiku, gan arī ekonomiski mazāk attīstītās valstīs. Nodokļu iekasēšanas situācija pasliktinās it īpaši ekonomiskās nestabilitātes laikā, jo tā ir atkarīga no ekonomiskās situācijas valstī. Tajā pašā laikā valsts ekonomiskais stāvoklis lielā mērā ir atkarīgs no ieņēmumiem valsts budžetā, kas galvenokārt veidojas no nodokļiem. Ekonomiskā situācija valstī ir cieši saistīta ar nodokļu iekasēšanu valsts budžetā, jo nodoklis ir galvenais valsts budžeta ieņēmumu veids. Šis apstāklis kļūst acīmredzams ekonomiskās krīzes apstākļos. Samazinoties komerciālajai aktivitātei, uzņēmumi mēģina samazināt savus izdevumus ne tikai uz darbinieku, bet arī uz nodokļu maksāšanas rēķina.⁸ Katra uzņēmēja interesēs ir samazināt izmaksas, tajā skaitā arī izmaksas, kas saistītas nodokļu maksājumiem. Tādēļ uzņēmuma darbības nodrošināšanas būtiska sastāvdaļa ir nodokļu plānošana un nodokļu optimizācija.⁹

⁵ Ketners K., Lukašina O., Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā: salīdzinošā analīze un praktiski ieteikumi, SIA "Merkūrijs LAT", 2008 – 9.lpp.

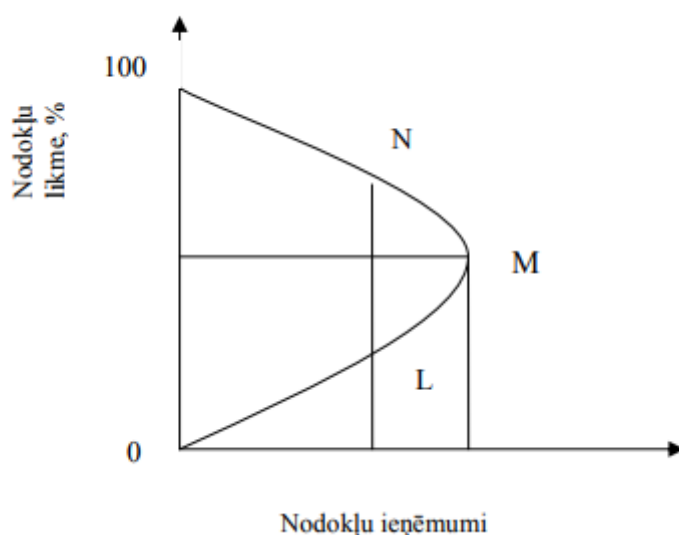
⁶ Likumi.lv, Par nodokļiem un nodevām, Skatīts internetā 01.02.2018. Pieejams: <https://likumi.lv/doc.php?id=33946>

⁷ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA "Merkūrijs LAT", 2008- 4.lpp

⁸ Kovaļa Ļ., Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšana, Jurista vārds, 15. Februāris 2011 /NR. 7 (654), skatīts 14.02.2018., pieejams: <http://www.juristavards.lv/doc/225763-izvairisanas-no-nodoklu-nomaksas-subjekta-noteiksana/>

⁹ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA "Merkūrijs LAT", 2008- 4.lpp

Apskatot arī nodokļu likmes apjomu, aktuāls jautājums ir par optimālas nodokļu likmes lieluma noteikšanu. Likumsakarību par uzņēmuma nodokļu slogu un nodokļu ieņēmumiem ir analizējis amerikāņu ekonomists A. Lafērs. Augstas nodokļu likmes nesekmē ekonomikas attīstību, savukārt nodokļu likmju samazināšana stimulē ražošanas pieaugumu un līdz ar to paplašina arī nodokļu aplikšanas bāzi (skat.att.Nr.1.1)¹⁰



1.1. att. Lafēra līkne¹¹

Attēlā Nr.1.1., Lafēra līknē ir redzams, ka pie nodokļu likmes 0% un 100%, nodokļu ieņēmumi būs 0. Paaugstinot nodokļu likmi sektorā L, nodokļu ieņēmumi pieaugs, savukārt punktā M – kas ir maksimuma punkts nodokļu likmei, paaugstinot likmi virs M, nodokļu ieņēmumi atkal samazināsies. Kas nozīmē to, ka paaugstināt nodokļu likmes virs punkta M nebūs efektīvi, jo, neņemot vērā to, ka likme pieaugs, nodokļu ieņēmumi tieši pretēji – samazināsies. To var skaidrot ar to, ka pārāk augstas nodokļu likmes mazina uzņēmējdarbības stimulus, līdz ar to samazinās arī ieņēmumi valsts budžetā. Nodokļu ieņēmumu samazināšanās iemesli var būt ražošanas apjomu samazināšanās un ēnu ekonomikas pieaugums.¹² Tieši šo apsvērumu dēļ, valstī ir būtiski noteikt optimālu nodokļu likmi. No uzņēmumu puses, savukārt, ir aktuāli veikt nodokļu plānošanu, lai spētu optimizēt to maksājamo nodokļu apjomu.

¹⁰ Nodokļu politikas tiesiskie un ekonomiskie aspekti un to ietekme uz uzņēmējdarbības vidi Latvijā: Monogrāfija /Škapara R, Šumilo Ē, Dunska M. red – Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2010 –89.lpp

¹¹ Turpat, 89.lpp

¹² Saksonova S., Valdības loma jauktajā ekonomikā., Rīga, 2010. Skatīts internet 03.12.2017., pieejams: <http://profizgl.lu.lv/mod/book/tool/print/index.php?id=19904#ch4267>

1.1. Nodokļu plānošana un optimizācija

Fiskālās politikas ietekmi uz ekonomiku un praktisko pielāgošanās pusi tai var novērtēt caur nodokļu maksātāju uzvedību. Nodokļu maksātāju uzvedība sniedzas no apzinātas nodokļu plānošanas, nodokļu optimizācijas līdz izvairīšanās no nodokļu nomaksas un pat nodokļu nemaksāšanai un nodokļu krāpniecībai, kas ir pretlikumīga un sodāma darbība.¹³

Kembridžas vārdnīcā jēdziens “optimizācija” tiek definēts sekojoši – process, kura laikā tiek gūts vislielākais labums, vislielākā efektivitāte. (*The process of making something as good or effective as possible*)¹⁴. Savukārt jēdziens “minimizācija” tiek definēts kā kaut kā samazināšana līdz mazākajam iespējamam līmenim vai apjomam (*a reduction of something to the smallest possible level or amount*)¹⁵

Maksājamo nodokļu samazināšanu var aprakstīt ar vairākiem jēdzieniem – nodokļu plānošana, nodokļu optimizācija, nodokļu minimizācija, izvairīšanās no nodokļu nomaksas, nodokļu krāpšana. Tomēr, augstākminētie jēdzieni nav identiski. K. Ketners jēdzienus nodokļu optimizācija un plānošana uzskata par līdzvērtīgiem, tomēr pastāv atšķirības to lietojumā - jēdziens nodokļu plānošana sevī ietver dažādu nodokļu alternatīvu analīzi, kuras mērķis ir minimizēt uzņēmuma nodokļu saistības. Savukārt jēdziens nodokļu optimizācija ir process, kura rezultātā nodokļu vadības sistēma atrod savu optimālo lielumu, pielietojot nodokļu plānošanas metodes.¹⁶

Autore uzskata, ka bieži vien publiskajā vidē jēdzieni nodokļu plānošana un optimizācija tiek saistīti ar negatīvu pieskaņu un bieži vien asociējas tieši ar nelegālu izvairīšanos no nodokļiem. Tomēr autore nepiekrīt šim uzskatam, jo uzskata ka nodokļu plānošana ir neatņemama katra uzņēmuma rīcība, lai optimizētu tā izmaksas un darbību.

Nodokļu plānošana ir nodokļu maksātāja rīcība, kas saistīta ar nodokļu maksājumu uzskaites, veikšanas un iekšējās kontroles nodrošinājumu, kas vērsta uz nodokļu elementiem, lai samazinātu vai izslēgtu korporatīvās vai individuālās nodokļu saistības. Nodokļu plānošanu un optimizāciju var uzskatīt par nodokļu maksātāja darbības organizēšanu tādā veidā, lai optimizētu nodokļu saistības ilgstošā laika posmā, nepārkāpjot likumus un citus valsts noteiktus ierobežojumus, kā arī nemainot ierastās komercdarbības mērķus un

¹³ Erdos E., Tax optimization, tax avoidance or tax evasion? Contributions to the offshore companies' legal background, Financial Law University of Miskolc, skatīts internetā 14.02.2018., pieejams: http://www.upm.ro/facultati_departamente/ea/RePEc/curentul_juridic/rcj10/recjurid103_4F.pdf

¹⁴ Cambridge Dictionary. Skatīts internetā 21.04.2018., pieejams: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/optimization>

¹⁵ Cambridge Dictionary. Skatīts internetā 21.04.2018., pieejams: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/minimization>

¹⁶ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA “Merkūrijs LAT”, 2008- 4.lpp

uzdevumus. Nodokļu optimizācijas pamatā ir ar likumu noteikto atvieglojumu un priekšrocību izmantošana, kā arī nodokļu iekasētāju pozīcijas novērtēšana un valsts kopējās nodokļu, budžeta un investīciju politikas ievērošana.¹⁷

Nodokļu minimizācija ir maksimāla visa nodokļu sloga samazināšana, kas agri vai vēlū nonāk pretrunā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem un kļūst identiska jēdzienam izvairīšanās no nodokļu nomaksas, nodokļu prettiesiska samazināšana, nodokļu krāpšana. Savukārt nodokļu optimizācija ir process, kas saistīts ar optimālo izmaksu sasniegšanu, kas arī nozīmē noteiktu saimnieciskās darbības aspektu sasniegšanu, ņemot vērā visus darījumus un projektus. Nodokļu optimizācija ir saistīta ar nodokļu maksātāja vēlmi izvairīties no pārāk augstajiem nodokļu maksājumiem, kurus paredz normatīvie akti. Bieži vien, šāda vēlme noved pie “agresīvas nodokļu optimizācijas”.¹⁸

Agresīvas nodokļu plānošanas būtība ir gūt labumu no nodokļu sistēmas tehniskajām īpatnībām vai divu vai vairāku nodokļu sistēmu nesaskaņotības, samazinot nodokļu saistības. Agresīva nodokļu plānošana var izpausties daudzos un dažādos veidos. Tās rezultāti ietver dubulto atskaitīšanu (piemēram, vienus un tos pašus zaudējumus atskaita gan to izcelsmes valstī, gan nodokļu rezidences valstī) un nodokļu dubulto neuzlikšanu (piemēram, ienākumi, kuriem neuzliek nodokli to izcelsmes valstī, ir atbrīvoti no nodokļa rezidences valstī).¹⁹ Lielākās grūtības rada tas, ka arvien sarežģītāka nodokļu plānošana pārnes ar nodokļiem apliekamos ienākumus uz valstīm, kur nodokļu sistēmas ir labvēlīgākas nodokļu maksātājiem. Šī prakse samazina nodokļu saistības, īstenojot sistēmas, kurās likums tiek ievērots burtiski, taču ne pēc būtības, izmantojot iespējas apiet tiesību aktus.²⁰ Agresīva nodokļu plānošana detalizētāk tiks apskatīta tālāk darbā.

Legāla nodokļu optimizācija ir savlaicīga konkrēta nodokļa elementu ietekmēšana kārtējā vai nākamajos taksācijas periodos, ņemot vērā konkrētā maksātāja darbības specifiku. Galvenokārt, nodokļu optimizācija ir saistīta ar nodokļa objekta vai nodokļa subjekta ietekmēšanu – izvairīšanās no darījumiem (piemēram, aizstājot vienu darījumu ar vairākiem, samazinot darījuma vērtību), ienākumu vai citu nodokļa objektu pieskaņošana likumā noteiktajiem atvieglojumiem, reģistrācijas un formas izvēle vai darījumu cenu koriģēšana.²¹

¹⁷ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA “Merkūrijs LAT”, 2008- 50.lpp

¹⁸ Turpat, 5-6.lpp

¹⁹ Eiropas Savienības Oficiālais Vēstnesis, Komisijas ieteikums par agresīvu nodokļu plānošanu, (2012. gada 6. Decembris (2012/772/ES) Skatīts 03.03.2018., pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=LV>

²⁰ EUR – Lex, Agresīva nodokļu plānošana: Komisijas Ieteikums 2012/772/ES par agresīvu nodokļu plānošanu. Skatīts 03.03.2018., pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/LSU/?uri=CELEX%3A32012H0772>

²¹ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA “Merkūrijs LAT”, 2008- 8.lpp

Kapiezs A. (Capiez A.) uzskata, ka nodokļu optimizācijas pamatmērķis galvenokārt ir samazināt ienākumu nodokļus, lai maksimizētu ieņēmumus pēc nodokļiem. Tāpat arī citi pētnieki, uzskata, ka optimizācijas galvenais mērķis ir samazināt nodokļu slogu un palielināt gūstamo peļņu. Šajā gadījumā, ar nodokļu optimizāciju arī saprot veiktās darbības likumdošanas ietvaros, ar mērķi samazināt ar nodokli apliekamo bāzi.²²

Nodokļu optimizāciju pēc subjekta var iedalīt divos veidos – korporatīvā nodokļu plānošana un individuālā nodokļu plānošana. Korporatīvās nodokļu plānošanas subjekts ir komercsabiedrība, kuras galvenais mērķis ir kopējās peļņas, pēc nodokļu nomaksas, maksimizācija. Savukārt individuālās nodokļu plānošanas galvenais mērķis ir ienākumu maksimizācija. Atkarībā no subjekta, var mainīties izmantojamie nodokļu plānošanas rīki, bet princips ir viens – nodokļu saistību samazināšana konkrētajā periodā.²³

Nodokļu optimizācijas metodes var iedalīt divos veidos:

- 1) legāla nodokļu plānošana
- 2) nelikumīga izvairīšanās no nodokļu maksāšanas.²⁴

1.1. tabula

Nodokļu plānošanas veidi²⁵

		Likums tiek ievērots	Likums netiek ievērots
Nodokļu maksātāja rīcība attiecībā uz maksājumu apmēru	→ Maksā nodokļus kā parasti →	Klasiskā nodokļu plānošana –pareizas un savlaicīgas nodokļu nomaksas nodrošināšana	-
	→ Mēģina nodokļus samazināt →	Optimizējoša nodokļu plānošana – <i>tax avoidance</i> , <i>tax mitigation</i>	Prettiesiska nodokļu plānošana – <i>tax evasion</i>

Tomēr, plānojot nodokļus, ir būtiski saprast, kuri nodokļi atstāj vislielāko ietekmi uz uzņēmuma peļņu. Visi nodokļi lielākā vai mazākā mērā ietekmē uzņēmējdarbību, bet to ietekmes veids atšķiras. K. Ketners pēc nodokļus pēc to ietekmes uz uzņēmējdarbību iedala četrās grupās – nodokļi, kuriem ir tieša ietekme uz uzņēmuma darbību; nodokļi, kuri

²² Assidi S., Aliani K., Omri M.A., Tax optimization and the firm's value: Evidence from the Tunisian context, Borsa Istanbul Review Volume 16, Issue 3, September 2016, 177-184pp, skatīts 04.04.2018., pieejams: https://ac.els-cdn.com/S2214845016300072/1-s2.0-S2214845016300072-main.pdf?_tid=93668703-13d2-4c1e-b949-e5c4ff812adb&acdnat=1522853895_274fe18d5d899947477f35af93601455

²³ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA “Merkūrijs LAT”, 2008- 5-6.lpp

²⁴ Turpat, 54.lpp

²⁵ Turpat, 54.lpp

uzņēmuma darbību ietekmē netieši (caur produkta pārdošanas apjomu); nodokļi, kuri uzņēmuma darbību ietekmē pastarpināti – caur pašizmaksu un nodokļi, kuru ietekme ir caurs mājsaimniecību uzkrājumiem.²⁶ Nodokļu veidu apkopojums pēc to ietekmes attēlots tabulā Nr.1.2.

1.2.tabula

Atsevišķu nodokļu veidu ietekme uz uzņēmējdarbību²⁷

Nodokļu ietekmes veids	Nodokļu ietekmes apraksts	Nodokļu maksāšanas līdzekļu avots	Nodokļu veidi
Tieša	Samazina uzņēmuma rīcībā esošo peļņu, kuru ir iespējams atkārtoti reinvestēt	Nesadalītā peļņa	UIN IIN NĪN
Netieša	Ietekmē produkta pārdošanas ieņēmumu, tādejādi tiek ietekmēta arī uzņēmuma rīcībā paliekošās peļņas apjoms	Pārdošanas ieņēmumi	PVN AN (akcīzes nodoklis) MN (muitas nodoklis)
Pastarpināta		Pašizmaksa (tiek segta no pārdošanas ieņēmumiem)	IIN, DRN VSAOI
Caur mājsaimniecībām	Samazina mājsaimniecību ieņēmumus, kas savukārt pazemina pirkjspēju un uzkrājumu veidošanu	Sadalītā peļņa Darba alga	IIN VSAOI

Kā redzams tabulā, tad tieša ietekme uz uzņēmuma darbību ir uzņēmuma ienākuma nodoklim (UIN), iedzīvotāju ienākuma nodoklim (IIN), kā arī nekustamā īpašuma nodoklim. Šiem nodokļiem ir būtiska ietekme tieši uz uzņēmuma rīcībā paliekošo peļņu, kas savukārt ietekmē tā attīstības iespējas, jo samazinās reinvestējamās peļņas apjoms. Ņemot vērā, ka peļņa ir viens no uzņēmēju galvenajiem stimuliem uzņēmējdarbības veikšanā, šo nodokļu optimizācijas iespēju izvērtēšana ir būtiska jebkurā uzņēmumā. Autore uzskata, ka liels nodokļu slogs uzņēmējiem ir tieši no darbaspēka nodokļiem, līdz ar to, šī nodokļu grupa (VSAOI, IIN) ir potenciāli pievilcīga apskatot nelegālus nodokļu optimizācijas veidus, jeb izvairīšanās no nodokļu nomaksas (piem. aplokšņu algas).

Apskatot iemeslus, kas motivē sabiedrību izvairīties no nodokļu nomaksas, vairāki pētnieki uzskata, ka iemeslus kādēļ iedzīvotāji izvairās no nodokļiem ir iedalāmi galvenokārt divās kategorijās. Pirmā kategorija satur faktorus, kas negatīvi ietekmē nodokļa maksātāja

²⁶ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA "Merkūrijs LAT", 2008- 66.lpp

²⁷ Turpat, 66.lpp

vēlmi pakļauties nodokļu likumdošanai. Šie faktori var tikt izpausties kā nevēlēšanās maksāt nodokļus (zema „nodokļu morāle” (tax morale), nodokļu sistēma un izpratne par taisnīgumu, necaurspīdīgums un zema atbildības izjūta valsts iestādēs, vai arī kā faktors, ka izmaksas, lai pakļautos nodokļu likumdošanai ir pārāk augstas. Otrā kategorija savukārt ietver faktorus, kas ietver nodokļu administrācijas un uzraugošo institūciju nespēju pārraudzīt pietiekamā līmenī, un arīdzan piemērot sodu par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Galvenokārt, to veido administrācijas un nodokļu iekasēšanas nepilnības, kā arī resursu nepietiekamība nodokļu auditu un nodokļu maksājumu novērošanā un pārbaudē, kas spētu identificēt, novērst un sekojoši arī sodīt likumpārkāpējus.²⁸

Kā citi iemesli, kas tiek minēti pie stimuliem, kas palielina izvairīšanos no nodokļu nomaksas ietver: augsts korupcijas līmenis valdībā, nepietiekama izglītošana un izpratne nodokļu jomā, pārraugošo institūciju nevērība, nepietiekams soda apjoms saistību nepildīšanas gadījumā, nodokļu palielināšana, nepilnības nodokļu likumdošanā, ienākumu netaisnīga sadale, sabiedriskā pienākuma izjūtas trūkums u.c.²⁹ Tāpat literatūrā tiek minēti arī tādi faktori kā sociālkulturālie - vecums, dzimums, izglītība, vispārpieņemtās sociālās normas, makroekonomiskie faktori - esošais ekonomikas attīstības līmenis valstī, nodarbinātības līmenis u.c., kā arī biznesu raksturojošie faktori - izmērs, industrija, juridiskā komercdarbības forma u.c.³⁰

Savukārt, F. Šneiders (*Friedrich Schneider*) savā pētījumā apgalvo, ka augstas nodokļu likmes, zemas paredzamās izmaksas par piespiesto sodu un zemas relatīvās ražošanas izmaksas veido nozares līdzsvaru, kas izraisa juridiskā sektora samazināšanos un palielina ēnu ekonomiku. Sekojoši, tiek secināts, ka pieaugošām nodokļu likmēm ir tendence paplašināt ēnu ekonomiku, izmantojot nodokļu nemaksāšanas veidus. Kā liecina pētījums, tad tieši nodokļu sistēma un sociālās drošības maksājumi ir tie, kas veicina ēnu ekonomiku.³¹

Savā pētījumā, Erdos Eva (*Éva ERDŐS*), Finanšu tiesību universitātes vadītāja, arī izsaka viedokli, ka pārāk stingri noteikumi un pārāk liels nodokļu slogs mudina nodokļu maksātājus izvairīties no nodokļu maksāšanas, izvērtējot un izmantojot visas nodokļu

²⁸ Folayan D.O., Adeniyi A.G., Effects of tax evasion on government revenue generation in Oyo State, Nigeria, European Journal of Accounting, Auditing and Finance research, Vol 6., No.1., pp 76-89.
<http://www.eajournals.org/wp-content/uploads/Effects-of-Tax-Evasion-on-Government-Revenue-Generation-in-Oyo-State-Nigeria.pdf>

²⁹ Turpat

³⁰ Kiri N., Factors affecting tax evasion, International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. IV, Issue 2, February 2016 <http://ijecm.co.uk/wp-content/uploads/2016/02/4249.pdf> (skatīts 04.04.2018.)

³¹ Schneider F., Fiscal and Ethical Determinants of Shadow Economy: Theory and Evidence, Helsinki Center of Economic Research, 2004. Skatīts internetā 14.02.2018., pieejams:
<http://ethesis.helsinki.fi/julkaisut/eri/hecer/disc/30/fiscalan>

samazināšanas iespējas. No nodokļu samazināšanas ir īss ceļš līdz pretlikumīgai darbībai kā nodokļu nemaksāšana un krāpniecība.³²

Izvairīšanās no nodokļiem ir būtiska ietekme uz valsts budžetu, jo tādejādi valdības nesaņem daļu no nodokļu ieņēmumiem. Ekonomiskās recesijas laikā un budžeta deficīta gadījumā tas savukārt veicina arī korrupciju un ēnu ekonomikas attīstību. Pieaug arī nodokļu likmes, lai nodrošinātu nodokļu ieņēmumus valsts budžetā – bet ņemot vērā, ka daļa iedzīvotāju izvairās no nodokļu nomaksas, ar nodokļu likmes pacelšanu tiek kompensēta šī nesaņemtā nodokļu daļa. Līdz ar to, daļa iedzīvotāju ir spiesti maksāt vairāk nodokļu, lai kompensētu šo nodokļu iztrūkumu.³³

Kā uzskata Ketners K., tad vēlme maksāt pēc iespējas mazākus nodokļus nav atkarīga no valstī pastāvošās iekārtas, vadības formas, normatīvo aktu kvalitātes un sabiedrības morāles, bet gan no pašu nodokļu būtības un funkcijas. Nodokļu nemaksāšana ir reakcija uz valsts fiskālās politikas pasākumiem. Kamēr pastāvēs valsts, tai būs nepieciešami nodokļi tās darbību finansēšanai, bet nodokļu maksātāji tam pretosies, cenšoties atrast veidus, kā nodokļu maksājumus samazināt. Sekojoši, valsts nodokļu optimizācijas ierobežošanai izmanto dažādus administratīvi tiesiskus mehānismus, kas ietekmē nodokļu optimizācijas pielietošanas iespējas.³⁴

Arī autore piekrīt minētajam viedoklim, tomēr, papildus tam, autore uzskata, ka būtiska ir nodokļu maksātāju atbildības sajūta un attieksme pret izvairīšanos no nodokļiem jeb nodokļu maksāšanas morāle (tax morale), ko savukārt ietekmē tādi faktori kā izglītības līmenis, ienākumu līmenis, pieeja valsts nodrošinātajiem pakalpojumiem u.c. Piemēram, attīstītajās valstīs uzņēmumiem motivācija maksāt nodokļus ir krietni zemāka nekā mazattīstības valstīs un attīstības valstīs. To protams, lielā mērā var skaidrot arī ar ekonomisko situāciju valstī – ja tā ir labvēlīga, uzņēmumam visticamāk motivācija izvairīties no nodokļiem būs zemāka. Bet lielu lomu šajā situācijā arī spēlē atbildība un normu ievērošanas izjūta.

Jaunattīstības valstīs saikne starp tiesībām un pienākumiem bieži vien ir zema. Tā rezultāts bieži vien tiek raksturots kā zems nodokļu ieņēmumu līmenis, zems publisko pakalpojumu nodrošinājuma līmenis (gan kvalitātes ziņā, gan kvantitātes ziņā). Tajā pašā laikā arī izvairīšanās no nodokļiem, ir augstā līmenī – atklājot nodokļu maksātāju attieksmi pret nodokļu maksāšanu. Tas viss savukārt ierobežo valsts attīstības iespējas, jo nodokļi ir

³² Erdos E., Tax optimization, tax avoidance or tax evasion? Contributions to the offshore companies' legal background, Financial Law University of Miskolc, skatīts internetā 14.02.2018., pieejams: http://www.upm.ro/facultati_departamente/ea/RePEc/curentul_juridic/rcj10/recjurid103_4F.pdf

³³ Turpat

³⁴ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA "Merkūrijs LAT", 2008- 5-6.lpp

būtiski valsts attīstības priekšnosacījumi.³⁵ Līdz ar to, veidojas „apburtais loks” – valsts palielina nodokļus, lai palielinātu nodokļu ieņēmumus, savukārt indivīdi sāk izvairīties vēl vairāk no nodokļu nomaksas un to attieksme pret nodokļu maksāšanu pasliktinās, līdz ar to, valsts attīstība tiek kavēta vēl vairāk.

1.2. Izvairīšanās no nodokļiem

Apskatot veidus, kā samazināt maksājamo nodokļu apjomu parādās jēdzieni kā izvairīšanās no nodokļiem, nodokļu apiešana, nodokļu nemaksāšana, nodokļu krāpniecība u.c. Tomēr ir būtiski definēt un atšķirt šos jēdzienus. Analizējot literatūru, autore izceļ divus jēdzienus kā ārzemju literatūrā tiek definēta nodokļu samazināšana uzņēmumā – tax avoidance un tax evasion. Šie abi jēdzieni – evasion un avoidance, pēc būtības nozīmē vienu un to pašu – izvairīšanās, tomēr, tie būtiski atšķiras.

Atšķirība starp jēdzieniem nodokļu apiešana (tax avoidance) un izvairīšanās no nodokļu samaksas jeb nodokļu nemaksāšana (tax evasion) tika apskatīta jau 1900.gadā, Apvienotajā karalistē, tiesas procesā. Tiesas procesā, tika secināts, ka vārds izvairīties (evade) nav viennozīmīgs. Tas var apzīmēt veidu, kad indivīds var mēģināt samazināt, apiet nodokļu maksājumus likuma ietvaros un no otras puses – tas var apzīmēt gadījumu, kad indivīds veic izvairīšanos no nodokļiem ārpus likuma rāmjiem. Tomēr skaidri šie jēdzieni tika nošķirti tikai 1955.gadā. Izvairīšanos no nodokļiem (tax evasion) definējot kā visas darbības, kuras persona veic nemaksājot nodokļus, kas ir paredzēti likumā. Ar tax avoidance (nodokļu apiešanu) saprot darbības, kad persona organizē un veic darījumus tā, lai viņa pienākumos būtu maksāt pēc iespējas mazākus nodokļus.³⁶

F. Šneiders (F. Schneider) uzskata, ka no makroekonomiskā viedokļa – neņemot vērā juridiskos aspektus – izvairīšanās no nodokļu maksāšanas jeb nodokļu apiešana (tax avoidance), nodokļu nemaksāšana jeb arī izvairīšanās no nodokļu maksāšanas (tax evasion), kā arī juridiskās adreses izvēle pamatojoties uz nodokļu apjomu (tax flight) – piemīt līdzīgs negatīvs efekts uz valsts budžetu.³⁷

F. Šneiders izvairīšanos no nodokļiem iedala trijās kategorijās:

³⁵ Daude C., Gutiérrez H, Melguizo Á., What drives tax morale? , OECD development centre, Working Paper No. 315, 2012., skatīts 02.05.2018., pieejams; <https://www.oecd.org/dev/americas/WP315%20AE.pdf>

³⁶ Xuereb A., Tax avoidance or tax evasion? Symposia Melitensia Number 10 (2015) -218pp <https://www.um.edu.mt/library/oar/bitstream/handle/123456789/3080/Tax%20Avoidance%20or%20Tax%20Evasion.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (Skatīts 04.04.2018.)

³⁷ Schneider F., Kirchlner E, Maciejovsky B., Tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? – Johannes Kepler University of Linz, 2001. Skatīts internetā 14.02.2018., pieejams: https://www.researchgate.net/publication/5141451_Tax_avoidance_tax_evasion_and_tax_flight_Do_legal_differences_matter

- Nodokļu apiešana- *Tax avoidance* – centieni samazināt nodokļu maksājumus legāli – likuma ietvaros, piemēram, atklājot “plaisas” jeb nepilnības nodokļu likumdošanā
- Izvairīšanās no nodokļiem - *Tax evasion* – nodokļu samazināšana, kas tiek veikta pretlikumīgi (piemēram – ienākumu nepilnīga uzrādīšana)
- Nodokļu patvērums, paradīze - *Tax flight (tax haven)* – uzņēmuma juridiskās adreses maiņa, lai samazinātu esošos nodokļus – piemēram, reģistrējot uzņēmumu ofšoru “nodokļu patvērumā” (*tax haven*).³⁸

Arī OECD ir definējis izvairīšanos no nodokļiem -

1. *Tax avoidance* - Nodokļu maksātāja rīcība, kuras mērķis ir samazināt tā nodokļu saistības likumdošanas ietvaros. Lai gan darbības ir tiek veiktas likuma ietvaros, tās parasti ir pretrunā ar likuma mērķi.

2. *Tax evasion* – ar jēdzienu parasti tiek apzīmēta nelikumīga nodokļu maksātāja rīcība, kuros nodokļu saistības tiek paslēptas vai ignorētas, t.i., nodokļu maksātājs maksā mazāk nodokļus, nekā juridiski ir tā pienākumos maksāt. Tiek slēpti ienākumi un patiesā informācija no atbildīgajām iestādēm.

3. *Tax fraud* - Nodokļu krāpšana ir apzināta nodokļu nemaksāšana, kas parasti ir sodāma saskaņā ar krimināllikumu. Termins ietver situācijas, kurās apzināti tiek iesniegti nepatiesi pārskati, tiek sagatavoti viltoti dokumenti u.c.³⁹

Savukārt, Latvijas Republikas Krimināllikuma 218.pantā minēti divi pamata veidi par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas:

- Izvairīšanās no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas
- ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšana.⁴⁰

Pamatojoties uz LR likumu “Par nodokļiem un nodevām” izvairīšanās no nodokļu vai nodevu maksāšanas var izpausties kā:

- apzināta nepatiesas informācijas sniegšana nodokļu deklarācijās,
- nodokļu deklarāciju, informatīvo deklarāciju vai nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas neiesniegšana,
- nelikumīga nodokļu atvieglojumu, priekšrocību un atlaižu piemērošana

³⁸ Schneider F., Kirchler E, Maciejovsky B., Tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? – Johannes Kepler University of Linz, 2001. Skatīts internetā 14.02.2018., pieejams: https://www.researchgate.net/publication/5141451_Tax_avoidance_tax_evasion_and_tax_flight_Do_legal_differences_matter

³⁹ OECD, Glossary of Tax Terms, skatīts internetā 02.03.2018., pieejams: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

⁴⁰ Likumi.lv, Krimināllikums, skatīts 03.03.2018. <https://likumi.lv/doc.php?id=88966>

- jebkura cita apzināta darbība vai bezdarbība, kuras dēļ nodokļi vai nodevas nav samaksātas pilnā apmērā vai daļēji;⁴¹

Likuma “Par nodokļiem un nodevām” 22.2. pantā noteikts, ka ir jāsniedz informācija Valsts ieņēmumu dienestam par aizdomīgiem darījumiem, lai atklātu un novērstu likumpārkāpumus, kuru rezultātā samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs vai palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs un par kuriem atbildība paredzēta šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos, kā arī noziedzīgus nodarījumus par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas un par krāpšanu. Darījuma aizdomīguma pazīmes nodokļu jomā ir šādas:

- 1) privātpersona deklarē ienākumus, ieņēmumus, uzkrājumus, īpašumus vai to vērtības maiņas ar aizdomīgu izcelsmi;
- 2) šim klientam neraksturīgi liels darījuma apjoms;
- 3) ienākošie darījumi veido daudzas mazas summas, bet izejošie ir par lielām summām;
- 4) nekustamā īpašuma iegāde par acīmredzamu neatbilstošu cenu;
- 5) darījumam nav acīmredzama likumīga nolūka (vai saistības ar personisko vai biznesa darbību);
- 6) darījumā izmantots viltots dokuments;
- 7) aizdomīgs darījums ar elektronisko naudu;
- 8) nauda tiek debitēta no konta tūlīt pēc tā kreditēšanas;
- 9) privātpersona vienā vai vairākos darījumos skaidrā naudā iegulda komercsabiedrībā, izmaksā, aizdod vai aizņemas no citas privātpersonas 60 000 *euro* vai vairāk;
- 10) izvairīšanās no nodokļu nomaksas;
- 11) uzkrītošas izmaiņas konta bilancē (palielināta apgrozība u.c.);
- 12) klientam ir pārmērīgi liels kontu skaits;
- 13) konta apgrozījums pārsvarā sastāv no skaidras naudas operācijām;
- 14) konts ir tālu no klienta rezidences;
- 15) klients darbojas kā aizsegs citas personas darījumam;
- 16) darījums ir klientam netipisks;
- 17) klients veic sarežģītus vai neparastus darījumus (kuriem pašiem vai atsevišķiem to noteikumiem nav skaidri saprotama ekonomiskā vai juridiskā mērķa);
- 18) neskaidra darījumā izmantoto līdzekļu izcelsme.⁴²

⁴¹ Likumi.lv, Krimināllikums, skatīts 03.03.2018. <https://likumi.lv/doc.php?id=88966>

⁴²Turpat

Savukārt Eiropas Parlamenta pētījumā par nodokļu politiku ES, nodokļu minimizāciju, izvairīšanos no nodokļu maksājumiem izšķir sekojošos veidos:

- Nodokļu apiešana (*tax avoidance*) – principā darbības likuma ietvaros, bet pretējas tā mērķim – atvieglojumu izmantošana, dividenžu izmaksa u.c.
- Izvairīšanās no nodokļiem - (*Tax evasion*) – ienākumi vai ražošana nav pilnībā uzrādīti un deklarēti. Attaisnojamo izdevumu viltošana, ienākumu neuzrādīšana u.c.
- Nodokļu krāpniecība - (*Tax fraud*): nodokļu krāpniecība ar mērķi apzināti izvairīties no nodokļiem
- Nodokļu paradīzes un ofšoru finanšu centri – jurisdikcijas, kurām piemīt zemu ienākuma nodokļu politika, trūkst informācijas apmaiņas ar citām valdībām, pārredzamības trūkums.
- Nedeklarētais darbs – ēnu ekonomikas būtiskākā sastāvdaļa – „melnai tirgus” jeb daļa no ražošanas, darījumiem, kas netiek uzrādīta nodokļu administrācijām.⁴³

No augstākminētās informācijas, autore secina, ka nodokļu maksāšanas samazināšanas veidu var iedalīt divās lielās grupās – legāla nodokļu samazināšana un nelegāla nodokļu samazināšana. Latviešu valodā, salīdzinot ar angļu valodā minētajiem jēdzieniem, ir problemātiski izvēlēties konkrētu jēdzienu, ar ko apzīmēt nodokļu samazināšanu, savukārt starptautiskā vidē dominē trīs jēdzieni – *tax avoidance*, *tax evasion* un *tax haven*. Darba ietvaros, ar jēdzienu izvairīšanās no nodokļu nomaksas, autore apraksta visus, gan legālos, gan nelegālos nodokļu samazināšanas veidus.

Apskatot faktorus, kas veicina starptautisku izvairīšanos no nodokļiem var uzskaitīt vairākus nosacījumus, kas uzņēmumus veicina pievērsties šādai nodokļu plānošanai:

- nodokļu paradīzes jeb patvērumi;
- fiktīva uzņēmējdarbība;
- slepenība finanšu un banku sektorā, trasti (ieguldījumu fondi);
- nodokļu samazināšana, valstīm konkurējot par investīciju piesaisti;
- necaurspīdīgas prasības starptautisko uzņēmumu atskaitēm valstu griezumā;
- industrijas, kas atbalsta izvairīšanos no nodokļiem;
- netaisnīgi starptautiskie nodokļu līgumi.⁴⁴

⁴³ Remeur C., Tax policy in the EU: issues and challenges, European Parliamentary Research Service, February 2015 — PE 549.001, skatīts internetā 20.04.2018., pieejams:

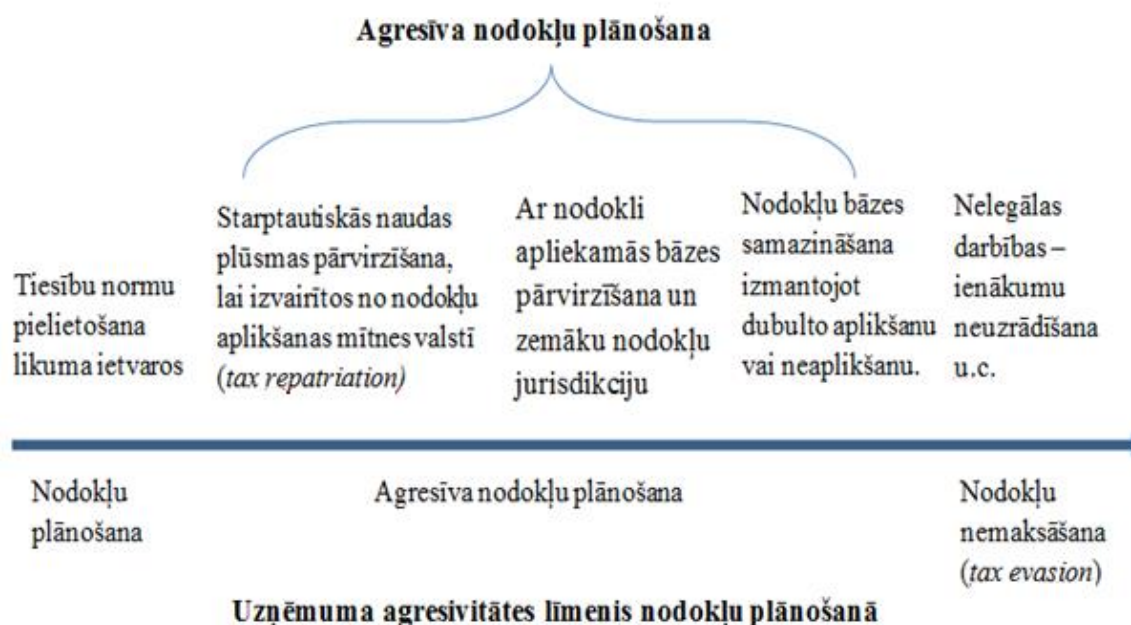
http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA%282015%29549001_EN.pdf

⁴⁴ Miezaine Z., Damberga A., Karslberga A., Pētījums godīgas starptautiskās nodokļu politikas jomā: Izziņas materiāls interešu aizstāvībai, skatīts 15.04.2018., pieejams: http://lapas.lv/wp-content/uploads/2017/01/Tax_petijums_FIN.pdf

Īpaši aktuāls jautājums, ņemot vērā globalizācijas procesus, ir starptautiskā izvairīšanās no nodokļu nomaksas un agresīva nodokļu plānošana, tādēļ sekojoši tiks apskatīta agresīva nodokļu plānošana.

1.2.1. Agresīva nodokļu plānošana

Eiropas Komisija agresīvu nodokļu plānošanu definē sekojoši: nodokļu sistēmas dažādu aspektu un nosacījumu trūkumu, vai arī divu vai vairāku nodokļu sistēmu nesakrītību izmantošana, ar mērķi samazināt nodokļu slogu un maksājumus.⁴⁵ Lai gan, teorētiski ir iespējams nošķirt pieņemamu nodokļu plānošanu un agresīvu nodokļu plānošanu, realitātē šīs robežas saplūst. Teorētisks sadalījums parādīts attēlā Nr.1.2.



1.2. att. Agresīvas nodokļu plānošanas robežas⁴⁶

Kā redzams, tad attēlā parādīta transnacionālu uzņēmumu rīcība, lai samazinātu to nodokļu slogu, sākot ar nodokļu plānošanu, kas pāriet līdz pat izvairīšanās no nodokļu nomaksai vai nodokļu nemaksāšanai, ārpus likuma ietvara.

⁴⁵ Miezaine Z., Damberga A., Karslberga A., Pētījums godīgas starptautiskās nodokļu politikas jomā: Izziņas materiāls interešu aizstāvībai, skatīts 15.04.2018., pieejams: http://lapas.lv/wp-content/uploads/2017/01/Tax_petijums_FIN.pdf

⁴⁶ European Commission, Aggressive Tax Planning Indicators: Final Report, Taxation papers: Working paper No 71-2017., pp- 23 skatīts internetā 25.03.2018., pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp.pdf

Eiropas Komisija pie agresīvas nodokļu plānošanas izceļ vairākas visbiežāk pielietotās shēmas, kurās ir iesaistītas ES dalībvalstis. Eiropas Komisijas veiktajā pētījumā apskatītas šādas „shēmas”⁴⁷:

- patentu pastkastēs shēma – īpaši nodokļu atvieglojumi uzņēmumiem, kuri nodarbojas ar pētniecību un attīstību, izstrādājot patentus;
- bezprocentu aizdevuma shēma;
- divpakāpju intelektuālā īpašuma shēma;
- intelektuālā īpašuma un izmaksu vienošanās⁴⁸
- hibrīdaizdevuma shēma - Hibrīdaizdevumu struktūras ir finanšu instrumenti, kuriem ir gan parāda, gan pašu kapitāla iezīmes. Dalībvalstis hibrīdaizdevumus kvalificē atšķirīgi (kā parādu vai kā pašu kapitālu), tādēļ maksājumi pārrobežu hibrīdaizdevuma ietvaros vienā dalībvalstī (maksātāja dalībvalsts) tiek uzskatīti par atskaitāmiem izdevumiem nodokļu aprēķina vajadzībām, savukārt otrā dalībvalstī (maksājuma saņēmēja dalībvalsts) — par sadalīto beznodokļu peļņu, un tādējādi netīšā veidā notiek nodokļu dubultā neuzlikšana.⁴⁹
- ofšora aizdevuma shēma⁵⁰

Ofšora aizdevuma shēmas skaidrojums - ofšorā tiek izveidots meitasuzņēmums, ko finansē mātesuzņēmums. Nauda tiek aizdota holdinga kompānijai dalībvalstī B, kura savukārt par to maksā procentu maksājumus. Savukārt šī kompānija aizdod naudu tālāk holdinga uzņēmumam dalībvalstī C, un saņem procentu maksājumus par aizdevumu. Tā rezultātā, darījumi dalībvalstī B atceļas, jo uzņēmums valstī C var atskaitīti procentu maksājumu izmaksas un iegūt nodokļu ietaupījumus caru grupas konsolidāciju ar mērķa sabiedrību.⁵¹

⁴⁷ Miezaine Z., Damberga A., Karlsberga A., Pētījums godīgas starptautiskās nodokļu politikas jomā: Izziņas materiāls interešu aizstāvībai, skatīts 25.03.2018., pieejams: http://lapas.lv/wp-content/uploads/2017/01/Tax_petijums_FIN.pdf

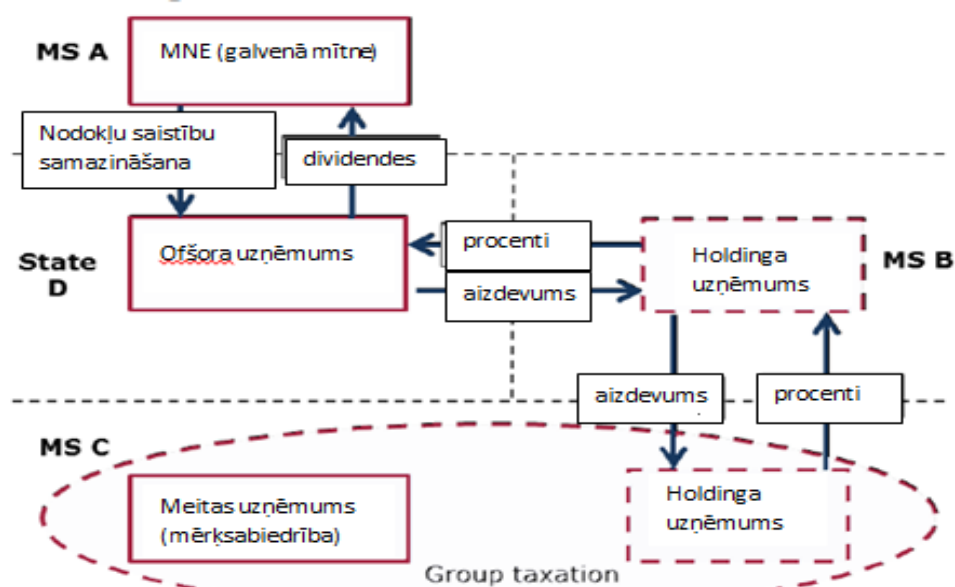
⁴⁸ Turpat

⁴⁹ Eiropas Savienības oficiālais vēstnesis, Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejas atzinums par tematu “Komisijas paziņojums Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai “Nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu piemērošana tiešo nodokļu jomā ES un attiecībā uz trešām valstīm””, COM(2007) 785 galīgā redakcija, 2009., skatīts 06.05.2018., pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/HTML/?uri=CELEX:52008AE1527&from=LV>

⁵⁰ European Commission, Aggressive Tax Planning Indicators: Final Report, Taxation papers: Working paper No 71-2017., pp- 23 skatīts internetā 25.03.2018., pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp.pdf

⁵¹ Turpat

Rezultātā, procentu maksājumi ir atskaitāmi no peļņas mērķsabiedrībā un tādējādi samazinās nodokļu slogs. Procentu ienākumi tiek aplikti ar nodokli ārzonas filiāle, bet, tā kā nodokļu likme šajā valstī ir nulle, kopējais nodokļa slogs tiek samazināts (attēls Nr.1.3)⁵²



1.3.att. Ofošora aizdevuma shēma⁵³

Apskatot vēl vienu shēmu, kas ir īpaši populāra transnacionālu informācijas un tehnoloģiju uzņēmumu vidū var minēt Double Irish shēmu. **Double Irish with a Dutch Sandwich - Īru dubultais ar holandiešu sendviču:** Double Irish ar Dutch Sandwich ir nodokļu apiešanas shēma, kura tiek pielietota vairākās lielās multinacionālās kompānijās. Izmantojot šo shēmu, apvienojot Īrijas un Holandes meitasuzņēmumus, peļņa tiek pārvirzīta uz zemu nodokļu jurisdikcijām. Shēmas ietvaros peļņa sākotnēji tiek novirzīta uz Īrijas uzņēmumu, pēc tam uz Holandes uzņēmumu un visbeidzot uz Īrijas uzņēmuma galveno mītni nodokļu patvērumā. Šeit galvenokārt atkal tiek izmantotas nodokļu sistēmu atšķirības dažādās jurisdikcijās. Šos paņēmienus visbiežāk izmanto informācijas un tehnoloģiju uzņēmumi, jo šie uzņēmumi var viegli novirzīt lielu daļu peļņas uz citām valstīm, piešķirot intelektuālā īpašuma tiesības meitasuzņēmumiem ārzemēs.⁵⁴

Double Irish ar Dutch Sandwich tiek uzskatīta par ļoti agresīvu plānošanas stratēģiju. Tomēr to lieliski izmanto dažas no pasaules lielākajām korporācijām, piemēram, Google,

⁵²European Commission, Aggressive Tax Planning Indicators: Final Report, Taxation papers: Working paper No 71-2017., pp- 23 skatīts internetā 25.03.2018., pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp.pdf

⁵³Turpat

⁵⁴ Investopedia, Double Irish with Dutch Sandwich, Skatīts internetā, 29.04.2018., pieejams: <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>

Apple un Microsoft. Tomēr, 2014. gadā tā tika pakļauta nopietnai pārbaudei, it īpaši no Amerikas Savienotajām Valstīm un Eiropas Savienības, kad tika atklāts, ka šī metode ļauj katru gadu bez nodokļiem izvest vairākus miljardus dolāru peļņas uz nodokļu patvērumiem.
55

Piemēra ilustrēšanai var apskatīt uzņēmuma Apple darbību – šajā shēmā ietilpst divi Īrijas uzņēmumi, Nīderlandes uzņēmums un ārzonas uzņēmums, kas atrodas nodokļu patvērumā. Pirmais īru uzņēmums tiek izmantots, lai saņemtu autoratlīdzību par precēm, piemēram, par pārdotajiem iPhone viedtālruniem, kuri tiek pārdoti ASV patērētājiem. ASV peļņa, un līdz ar to arī nodokļi, ir ievērojami samazināti, un Īrijas nodevas par autoratlīdzību ir ļoti zemas. Ņemot vērā nepilnības Īrijas likumdošanā, uzņēmums pēc tam var bez nodokļiem pārskaitīt savu peļņu ārzonas uzņēmumam. Otro īru kompāniju izmanto pārdošanai Eiropas Savienības zonas klientiem. Arī šeit peļņa ir apliekama ar zemu nodokļu likmi un var tikt novirzīta pirmajam Īrijas uzņēmumam, izmantojot starpnieku - Nīderlandes uzņēmumu. Pirmajai īru kompānijai tagad ir visa peļņa, un tā var to atkārtoti pārvirzīt uz uzņēmumu ofšorā.⁵⁶

OECD kopš 2012. gada apkopo informāciju par dažādām nodokļu nomaksas apiešanas shēmām, lai valstis varētu apmainīties ar šo informāciju un plānot atbilstošus pasākumus shēmu novēršanai un OECD datu bāzē apkopota informācija par vairāk nekā 400 dažādām shēmām, kā tiek veikta izvairīšanās no nodokļu nomaksas.⁵⁷

Pieaugot globalizācijai un ņemot vērā uzņēmumu darbību globāli, vairākās valstīs, viens no veidiem, kā uzņēmumi var samazināt nodokļu slogu un panākt ienākumu maksimizēšanu ir izmantojot dažādas jurisdikcijas (ārzonas), kā rezultātā notiek peļņas novirzīšana (migrācija). Izmantojot peļņas pārvirzīšanu uz citu jurisdikciju, rezultātā notiek:

1) Peļņas pārdale (profit diversion) – transnacionāli uzņēmumi peļņas uzkrājumus veido zemu nodokļu zonās;

2) Peļņas samazināšana (profit extraction) – šajā gadījumā notiek izmaksu palielināšana, palielinot cenu dažādos darījumos (kreditēšana, izpirkuma nomas darījumi), izmaksu (procentu maksājumi, dividendes, intelektuālā īpašuma atlīdzības) attiecināšana uz saistītajām kompānijām zemo nodokļu zonās;

⁵⁵ Investopedia, Double Irish with Dutch Sandwich, Skatīts internetā, 29.04.2018., pieejams: <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>

⁵⁶ Turpat

⁵⁷ Miezaine Z., Damberga A., Karlsberga A., Pētījums godīgas starptautiskās nodokļu politikas jomā: Izzaņas materiāls interešu aizstāvībai, skatīts 25.03.2018., pieejams: http://lapas.lv/wp-content/uploads/2017/01/Tax_petijums_FIN.pdf

3) Peļņas veidošana (profit creation) – uzņēmuma darījumu un dažādo saimniecisko operāciju veikšana ārzonās.⁵⁸

Ņemot vērā, ka būtisks veids kā notiek izvairīšanās no nodokļiem ir ofšori, zemu nodokļu jurisdikcijas jeb ārzonu modelis, sekojoši tiks apskatīta ārzonu modeļa būtība.

1.2.2. Ārzonu nodokļu modelis

Valstis visā pasaulē nodokļu plānošanu parasti ir uzskatījušas par likumīgu praksi. Tomēr laika gaitā nodokļu plānošanas struktūras ir kļuvušas aizvien sarežģītākas. Tās tiek izstrādātas, aptverot dažādas jurisdikcijas, un faktiski novirza ar nodokļiem apliekamo peļņu uz valstīm ar labvēlīgiem nodokļu režīmiem. Šīs prakses raksturīgākā iezīme ir tā, ka nodokļu saistības tiek samazinātas, izmantojot pilnīgi likumīgus līdzekļus, kas tomēr ir pretrunā ar likuma mērķi un būtību.⁵⁹

Ārzona jeb termins „ofšors” pirmo reizi parādījās ASV, 20.gadsimta 50.gadu beigās un tas apzīmēja finanšu organizāciju, kura centās izvairīties no valsts kontroles ar ģeogrāfiskās vietas izvēles palīdzību, tas ir – uzņēmums pārvietoja savu darbību uz valsti, kurā bija labvēlīgāka nodokļu vide. Kopumā pasaulē ir ap 70 valstīm (2.pielikums) un teritorijām, kas izmanto ārzonu nodokļu sistēmu.⁶⁰

Ārzonu nodokļu modelis (*tax haven, tax flight*), paredz, ka nodokļu sistēmas gadījumā tiek veidoti apstākļi nodokļu maksātāju darbības vai reģistrācija vietas izveidošanai attiecīgajā jurisdikcijā, veidojot sistēmu nevis uz regulāriem “klasiskiem” nodokļiem, bet gan uz reģistrācijas nodokļiem un nodevām. Atvieglotais nodokļu režīms bieži vien tiek kombinēts arī ar informācijas konfidencialitāti. Tādejādi, ārzonu nodokļu sistēmas tiek uzskatītas par kaitīgām nodokļu konkurences ziņā un netiek pozitīvi vērtētas valstīs ar klasisko nodokļu sistēmas modeli. Tas ir skaidrojams ar tiešo nodokļu maksājumu samazinājumu, maksātājiem pārejot uz ārzonu jurisdikciju.⁶¹

Var izdalīt vairākus ārzonu (offshore) paveidus: zonas, kur netiek apliekti attiecīgās jurisdikcijas rezidentu ienākumi; netiek apliekti ienākumi, kas gūti ārpus jurisdikcijas; atsevišķām komercdarbības formām tiek piemēroti nodokļu atvieglojumi vai atbrīvojumi. Ārzonu sistēmās parasti tiek piemēroti atvieglojumi ienākuma nodokļiem un netiek piemēroti atvieglojumi patēriņa nodokļiem.⁶²

⁵⁸ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA “Merkūrijs LAT”, 2008- 72.lpp

⁵⁹ Eiropas Savienības Oficiālais Vēstnesis, Komisijas ieteikums par agresīvu nodokļu plānošanu, (2012. gada 6. Decembris (2012/772/ES) Skatīts 03.03.2018., pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=LV>

⁶⁰ Ketners K, Pētersone M., Eiropas Savienības nodokļu politika, RTU izdevniecība, Rīga, 2014 – 22.lpp.

⁶¹ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA “Merkūrijs LAT”, 2008- 19.lpp

⁶² Turpat, 5.lpp

1998.gadā OECD noteica vairākus faktorus, kas identificē nodokļu patv. Četri galvenie faktori ir:

- Nodoklis netiek piemērots vai pastāv ļoti zemas nodokļu likmes būtiskām ienākumu kategorijām;
- Nepietiekama efektīvas informācijas apmaiņa;
- Pārredzamības trūkums;
- Nav nozīmīgu darbību (jurisdikcija var mēģināt piesaistīt ieguldījumus vai darījumus, kas ir pilnībā balstīti uz nodokļiem (darījumus zonā var ieģrāmatot bez prasības par pievienoto vērtību, līdz ar to netiek veiktas reālas darbības, tas ir – jurisdikcija strādā kā „rezervēšanas centri”).⁶³

Savukārt Ofšoru finanšu centrus (*Offshore financial centres (OFCs)*) nevar konkrēti definēt, bet tos var raksturot kā jurisdikcijas, kas piesaista augstā līmenī nerezidentu aktivitātes. Tradicionāli termins ietver dažas vai visas no tālāk minētajām pazīmēm:

- Zemi nodokļi vai nav nodokļa uz uzņēmējdarbības vai investīciju ienākumiem;
- Nav nodokļu ieturējumu
- Viegla un elastīga licencēšanas kārtība
- Viegli un elastīgi uzraudzības režīmi
- Augsts konfidencialitātes līmenis
- Līdzīgu iespēju nepieejamība rezidentiem.⁶⁴

Ārzonu jurisdikcijās ir viegli iespējama fiktīva uzņēmējdarbība - zemu nodokļu vai beznodokļu zonās pieejams virtuālā biroja pakalpojums, ko var nodrošināt bankas, auditorfirmas, juridiskie vai konsultāciju uzņēmumi. To (parasti) nevar izmantot uz vietēju darbību vērsti uzņēmumi. Virtuālais birojs palīdz atbalstīt firmas darbību no attāluma – pat citā valstī, turklāt neprasot personīgu klātbūtni uz vietas. Visbiežāk virtuālā biroja standarta pakalpojumi ietver: juridiskās adreses nomu un reģistrācijas adresi; pasta adresi un korespondences pārsūtīšanu, virtuālo tālruņa numuru un faksu; telpu nomu pārrunām (Ja nepieciešams organizēt tikšanās ar darījuma partneriem, uzņēmējs var iznomāt iekārtotu telpu pārrunām, kas atrodas virtuālā biroja atrašanās vietā); dažkārt iespējama arī nomināla firmas vadītāja nodrošināšana (nomināls firmas vadītājs ir persona, kas piekrīt tikt reģistrēts kā uzņēmuma vadītājs, kaut arī neplāno nodarboties ar komercdarbību). Virtuālais birojs nodokļu patvērumā ļauj imitēt saimnieciskās darbības esamību valstī, kurā par saimniecisko darbību ir

⁶³ OECD, Countering Offshore Tax Evasion, 2009, skatīts 04.03.2018. pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/42469606.pdf>

⁶⁴ Tax Justice Network, Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centres, skatīts 04.03.2018., pieejams: <http://www.lb7.uscourts.gov/documents/08-3282ID.pdf>

zemi nodokļi (vai to nav vispār), un līdz ar to palīdz „ietaupīt” tās summas, kuras tiktu samaksātas nodokļos valstī, kuras rezidents ir īpašnieks, vai arī valstī, kurā faktiski tiek veikta saimnieciskā darbība.⁶⁵

Ziņojumā “*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*” secināts, ka zemo nodokļu režīmu politikas rada nevienlīdzību tirdzniecības un investīciju jomā, kā arī kopumā samazina globālo labklājību. Tiek identificētas vairākas zemo nodokļu režīmu izraisītās problēmas:

1. Tiek kropļotas finanšu plūsmas un netiešā veidā arī investīcijas nekustamajā īpašumā;
2. Tiek grauta nodokļu struktūras integritāte un objektivitāte
3. Tiek zaudēta nodokļu maksātāju pakļaušanās;
4. Pieaug nodokļu administrāciju un nodokļu maksātāju izmaksas;
5. Tiek izjaukts nodokļu ieņēmumu un publisko izdevumu līdzsvars;
6. Rodas nepieciešamība nodokļu slogu daļēji pārcelt uz mazāk pārvietojamu nodokļa bāzi, piemēram, darbaspēku, īpašumu vai patēriņu.⁶⁶

Nodokļu plānošanas iespējas ar ārzonu uzņēmumu palīdzību ir atkarīgas no uzņēmuma sfēras, kurā tas darbojas. Tomēr pamatbūtība ir vienāda – uzņēmums tiek reģistrēts ar mērķi iesaistīt to vietējā uzņēmuma tirdzniecības shēmās un veikt darbību ar šo kompāniju tādā veidā, lai lielākā peļņas daļa paliktu šai zemo nodokļu valsts kompānijai. Šajā situācijā nodokļu optimizācija ir iespējama, jo ārzonas uzņēmums, ievērojot virkni likumu noteikumu, savā reģistrācijas valstī nodokļus nemaksā (vai arī maksā minimāli), un Latvijas uzņēmums nodokļus nemaksā vai arī maksā minimāli, jo tas strādā bez peļņas. Tālāk nauda, kas uzkrājusies ārzonas kompānijas bankas kontā nonāk vietējam uzņēmējam, kurš to tālāk investē atpakaļ uzņēmumā vai novirza citiem mērķiem. Taču ne vienmēr šīs shēmas darbojas valstīs, kurās likumdevējs ir noteicis ierobežojumus vērtības noteikšanai darījumos ar zemo nodokļu teritorijām (pielietojot cenu tirgus vērtības metodi, jeb “arm’s length price principle ALP), vai kontrolētās ārvalstu kompānijas noteikumus (Controlled foreign company CFC rules). Var darboties naudas ieviešanas ierobežojumi vai citi administratīvie ierobežojumi, kas būtiski apgrūtina šādu shēmu darbību. Pasaulē tiek izmantotas divas metodes, kā var veidot ārzonu sarakstus, lai piemērotu nodokļu likumu ierobežojumu – “baltā saraksta” metode (white list), kad tiek publicēts to valstu un teritoriju saraksts, kuras nav uzskatāmas par

⁶⁵ Miezaine Z., Damberga A., Karslberga A., Pētījums godīgas starptautiskās nodokļu politikas jomā: Izziņas materiāls interešu aizstāvībai, skatīts 03.03.2018., pieejams: http://lapas.lv/wp-content/uploads/2017/01/Tax_petijums_FIN.pdf

⁶⁶ Nodokļu politikas tiesiskie un ekonomiskie aspekti un to ietekme uz uzņēmējdarbības vidi Latvijā: Monogrāfija /Škapara R, Šumilo Ē, Dunska M. red – Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2010 – 120.lpp

beznodokļu un zemu nodokļu zonām, ņemot vērā noslēgtās konvencijas vai politiskās prioritātes, vai arī “melnā saraksta” (*black list*) metode, kad tiek publicēts to valstu un teritoriju saraksts, kuras ir uzskatāmas par beznodokļu un zemo nodokļu zonām.⁶⁷ Kā jau tika minēts iepriekš, tad starptautiskā nodokļu vidē, iespējas izvairīties no nodokļiem rodas tieši atšķirību dēļ dažādās jurisdikcijās un to nodokļu sistēmās. Kā sekas tam var būt dubultā nodokļu uzlikšana.

1.2.3. Dubultā nodokļu uzlikšana

Atšķirības valstu pastāvošajās nodokļu sistēmās dažādās jurisdikcijās var novest pie dubultās nodokļu uzlikšanas un iespējamiem konfliktiem starp valstu sistēmām un to pārstāvošām nodokļu administrācijām. Dubultas nodokļu uzlikšanas konflikts veidojas ņemot vērā fizisko un juridisko personu subjektu aplikšanu dažādās nodokļu jurisdikcijās. Katra valsts, kuras teritorijā tiek veikta komercdarbība, var piemērot atšķirīgus nodokļus. Tādejādi var veidoties dubultā nodokļu uzlikšana, iespējas izvairīties no nodokļu nomaksas un ekonomiskā diskriminācija. Izšķir divus iespējamus nodokļu dubultās aplikšanas veidus – ekonomiskā dubultā aplikšana un juridiskā dubultā nodokļu uzlikšana.⁶⁸

Ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana veidojas situācijā, kad vairākas atšķirīgas personas ir pakļautas nodoklim no vien un tā paša objekta (parasti ienākuma). Parasti tas ir saistāms ar to, ka juridiski nošķirtas personas veido vienu ekonomisko vienību. Klasiskajā gadījumā ienākuma nodokļus maksā vai veic secīgie ienākumu guvēji, kad kompānijas peļņu aplik ar nodokli peļņas gūšanas brīdī un dividendes kompānijas īpašnieku līmenī, peļņas sadales brīdī. Šāda veida klasiskās ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai parasti tiek izstrādāti nacionālie normatīvi akti.

Transferta cenu korekcijas gadījumā, kad viena valsts palielina aplikamo ienākumu atbilstoši cenu korekcijām darījumos ar saistītām personām, bet attiecībā uz saistītās personas darījuma cenām korekcijas otrā valstī nav, rezultātā peļņa no darījuma starp saistītām personām tiek aplikta divas reizes, divu atšķirīgu nodokļu maksātāju rokās, divās valstīs. Šo dubultās aplikšanas nodokļu gadījumu var novērst ar dubultās nodokļu uzlikšanas divpusējās konvencijas piemērošanu.

Juridiskā dubultā nodokļu uzlikšana veidojas, kad viens un tas pats nodokļu maksātājs attiecībā uz vienu un to pašu ienākumu tiek aplikts ar vienādiem salīdzināmiem nodokļiem vienā un tajā pašā periodā. Parasti jēdziens tiek pielietots attiecībā uz divām un

⁶⁷ Ketners K., Pētersone M., Eiropas Savienības nodokļu politika, RTU izdevniecība, Rīga, 2014 – 22.lpp.

⁶⁸ Turpat 47.lpp.

vairākām valstīm, nodokļa slogs ir lielāks nekā, ja darījumi un nodokļa uzlikšana notiktu divās valstīs. Juridiskā dubultā nodokļu uzlikšana ir saistīta ar trim situācijām:

1. Vairāk nekā viena valsts uzskata subjektu par personu, kurai piemērojami nodokļi par visā pasaulē gūtajiem ienākumiem (residence-residence conflict).
2. Vairāk nekā viena valsts uzskata, ka personas, kas nav nodokļa rezidents, ir guvusi ar šīs valsts nodokļiem apliekamus ienākumus, kas ir radušies no šīs valsts avota (source-source conflict).
3. Persona, kas ir vienas valsts rezidents, gūst ienākumus otrā valstī, un abas valstis piemēro nodokļu par šo ienākumu (residence-source conflict) iespējamiem valsts jurisdikcijas principiem.⁶⁹

Starptautiskā tirdzniecība strauji attīstās. Globalizācijas procesu ietekmē veidojas un attīstās lieli, transnacionāli uzņēmumi, kas savukārt atkal paver iespējas nodokļu pārkāpumiem viena uzņēmuma iekšienē, izmantojot manipulācijas ar transfertcenām.

1.2.4. Tranfertcenās

Multinacionālo uzņēmumu loma pasaules valstu tirdzniecībā ir ievērojami pieaugusi, ko veicina lielā mērā notiekošie globalizācijas procesi, ekonomiku integrācija un tehnoloģiju attīstība, it īpaši komunikāciju tehnoloģiju nozarē. Multinacionālo uzņēmumu skaita pieaugums nodokļu iekasēšanu, administrēšanu un ar to saistītos procesus padara sarežģītākus kā valstu administrācijai, tā arī pašiem uzņēmumiem. Nepieciešamība iekļauties dažādu jurisdikciju likumdošanas rāmjos var palielināt uzņēmuma izmaksas, salīdzinājumiem ar uzņēmumiem, kas darbojas tikai vienā nodokļu jurisdikcijas zonā.⁷⁰

Tādejādi, transfertcenās ir viens no veidiem kā saistītiem uzņēmumiem ir iespēja uzrādīt lielākus izdevumus par pakalpojumiem vai precēm, kas tirgū ir pieejami par daudz zemākām cenām. Tādā veidā var sagrozīt gūto peļņu un maksājamos nodokļus.⁷¹

Transfertcenās rodas kad divi uzņēmumi, kas ir vienas multinacionālas grupas dakībnieki veic tirdzniecību savā starpā. Piemēra ilustrēšanai: ASV bāzēts Coca-Cola

⁶⁹ Ketners K, Pētersone M., Eiropas Savienības nodokļu politika, RTU izdevniecība, Rīga, 2014 – 48.lpp.

⁷⁰ OECD, Transfer pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017., OECD publishing, 2017, skatīts 07.04.2018., https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1

⁷¹ Miezaine Z., Damberga A., Karslberga A., Pētījums godīgas starptautiskās nodokļu politikas jomā: Izziņas materiāls interešu aizstāvībai, skatīts 03.03.2018., pieejams: http://lapas.lv/wp-content/uploads/2017/01/Tax_petijums_FIN.pdf

uzņēmums iepērk kādu produktu, no, piemēram, Coca-Cola meitas sabiedrības Francijā. Kad abas darījumā iesaistītās puses nosaka darījuma cenu, tā ir transfertcena.⁷²

Latvijas likumdošanā transfertcena ir noteikta kā preču vai pakalpojumu cena (vērtība), kas piemērota darījumā starp personām, kas likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” izpratnē uzskatāmas par saistītajiem uzņēmumiem, no kuriem viens ir ārvalstu uzņēmums.⁷³

Darījumu starp saistītām personām kontekstā tiek lietoti vairāki termini, tostarp, „transfertcenas”, „darījumu tirgus vērtība”, „kontrolētais darījums” vai „izstieptas rokas princips”. Lai noteiktu tirgus vērtību darījumam starp saistītajām personām, šī darījuma vērtībai (transfertcenai) ir jāatbilst tāda darījuma vērtībai, kurš:

- Ir veikts starp nesaistītām personām (nekontrolēts darījums)
- Pēc būtības ir analogisks vai līdzīgs (salīdzināms) šādam darījumam
- Ir veikts analogiskos (salīdzināmos) apstākļos

Transfertcenu pamatuzdevums ir novērst nepamatotu peļņas aizplūšanu ārpus Latvijas vai tās novirzīšanu Latvijas komercsabiedrībai, kura izmanto nodokļu atvieglojumus vai tiesības pārnest zaudējumus grupā, tādā veidā samazinot ar nodokli apliekamo ienākumu.⁷⁴

Transfertcenas pašas par sevi nav nelegālas vai ļaunprātīgas. Kas ir nelegāls, ir transfertcenu nepareiza noteikšana, kas plašāk pazīstama kā transfertcenu manipulācijas. Kā liecina pētījumi, tad apmēram 60-70% no starptautiskās tirdzniecības notiek nevis starp transnacionāliem uzņēmumiem, bet drīzāk to iekšienē, t.i. – tirdzniecība notiek starp dažādām valstīm, bet viena uzņēmuma grupas iekšienē. Aprēķini liecina, ka katru gadu, dēļ nepareizu transfertcenu noteikšanas, tiek zaudēti simtiem miljardu dolāru valdībām.⁷⁵

Ja divi nesaistīti uzņēmumi veic darījumus savā starpā, parasti tiek panākta darījuma tirgus cena, kas ir pazīstama kā „arm’s length price principle”, jo tā ir patiesā cena, kas rodas tirdzniecības rezultātā tirgū. Šī noteiktā cena parasti tiek uzskatīta par pieņemamu nodokļu aprēķina vajadzībām. Bet, kad divi saistīti uzņēmumi pārdod viens otram produkciju, tie var mākslīgi izkropļot cenu, par kuru tiks reģistrēta tirdzniecība, lai samazinātu kopējo nodokļu

⁷² Tax Justice Network, Transfer Pricing, skatīts internetā 07.04. 2018, pieejams: <https://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>

⁷³ Likumi.lv, Par nodokļiem un nodevām, skatīts 24.03.2018., pieejams: <https://likumi.lv/doc.php?id=33946>

⁷⁴ Transfertcenas, Transfertcenas: regulējums, noteikšanas principi, metodes un dokumentācijas prasības, Skatīts 24.03.2018., pieejams: <http://transfertcenas.lv/transfertcenu-pamatprasibas/>

⁷⁵ Tax Justice Network, Transfer Pricing, skatīts internetā 07.04. 2018, pieejams: <https://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>

rēķinu. Tas varētu, piemēram, palīdzēt reģistrēt pēc iespējas lielāku peļņu zemu nodokļu jurisdikcijā.⁷⁶

Viena no pašreizējām sabiedrību praksēm ir manipulācijas ar transfertcenām – uzņēmumi pērk produktus no starptautiskām filiālēm, kas atrodas ofšoru centrā, bez peļņas, kas savukārt pēc tam pārdod produkciju tālāk pasaulē, nemaksājot nodevas un nodokļus. Šis process, kas ļauj pārvietot peļņu jurisdikcijā, kurā tā netiek apliktai ar nodokļiem, saskaņā ar OECD datiem, sastāda 50% no starptautiskās tirdzniecības.⁷⁷

Piemēra ilustrēšanai - World Inc. audzē labību Āfrikā, tad tā to ievāc un pārstrādā, kā arī transportē un pārdod galaproduktu ASV. Uzņēmumam ir trīs filiāles: Africa Inc. (Āfrikā), Haven Inc. (nodokļa patvērumš) un USA Inc. (ASV). Africa Inc. pārdod produktu Haven Inc. par mākslīgi zemu cenu. Tādējādi Africa Inc ir zema peļņa - un tāpēc zems nodokļa rēķins Āfrikā. Tad Haven Inc pārdod šo produktu ASV Inc. par ļoti augstu cenu - gandrīz tikpat liela kā galējā tirdzniecības cena, par kuru ASV Inc. pārdos pārstrādāto produktu. Tāpēc arī ASV Inc būs mākslīgi veidota zema peļņa, un zems nodokļa rēķins ASV. Bet Haven Inc situācija būs atšķirīga- tas lēti iepirka produkcija, un pārdos to par ļoti augstu cenu, radot lielu peļņu. Tā kā, Haven Inc atrodas nodokļu patvērumā, iespējams pat beznodokļu jurisdikcijā, tas nemaksās nodokļus par gūto peļņu. Galarezultātā, World Inc. mākslīgi pārvietoja savu peļņu no Āfrikas un ASV uz nodokļu patvērumā. Rezultātā transnacionālais uzņēmums izvairās no nodokļu nomaksas un gūst lielāku peļņu.⁷⁸

Bieži vien publiskajā vidē tiek dzirdēts arī par krāpniecību tieši PVN nodokļa jomā. Ar PVN palīdzību arī, visbūtiskākie zaudējumi tiek radīti tieši izmantojot starptautisko tirdzniecību, kas atkal, atšķirīgo nodokļu sistēmu dēļ, paver iespējas nodokļu krāpniecībai.

1.2.5. PVN krāpniecības shēmas

PVN iekasēšana notiek apliekamajai personai iemaksājot valsts budžetā PVN par sniegtajiem pakalpojumiem un piegādātajām precēm, atskaitot citām apliekamajām personām samaksāto PVN par iegādātajām precēm un pakalpojumiem.⁷⁹ PVN priekšrocība ir tā, ka šis

⁷⁶Tax Justice Network, Transfer Pricing, skatīts internetā 07.04. 2018, pieejams: <https://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>

⁷⁷ Radu D.I., Tax Havens impact on the world Economy, Procedia - Social and Behavioral Sciences 62 (2012) 398 – 402 (skatīts 04.04.2018), https://ac.els-cdn.com/S1877042812035057/1-s2.0-S1877042812035057-main.pdf?_tid=20a0cbf6-fab8-46a7-9aae-99c571ac58d3&acdnat=1522853266_57ce99153e060ce794e98762f888d4e5

⁷⁸ Tax Justice Network, Transfer Pricing, skatīts internetā 07.04. 2018, pieejams: <https://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>

⁷⁹ PricewaterhouseCoopers ziņojums,

Spēkā esošās pievienotās vērtības nodokļa apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāte un iespējas to piemērot citās nozarēs, 2015., skatīts 07.04.2018., pieejams: http://www.fm.gov.lv/files/nodoklupolitika/18-12-2015_PwC%20Zinojums.pdf

nodoklis ir iekļauts preces vai pakalpojuma cenā. PVN sistēmas pamatā ir princips, ka tas tiek iekasēts valsts budžetā pa posmiem – ar PVN aplikot darījuma “pievienoto vērtību” visā produkta (t.i., preces vai pakalpojuma) pārdošanas ķēdē līdz galapatērētājam. Tā kā faktiski PVN summu samaksā preces vai pakalpojuma galapatērētājs, tad attiecībā uz uzņēmējiem PVN sistēma pēc būtības ir neitrāla.⁸⁰

Eiropas Savienībā, pievienotās vērtības nodokļa (PVN) krāpniecība ir viens no visplašāk izplatītajiem nodokļu krāpšanas veidiem. Tā iemesls ir PVN maksājumu netiešais raksturs: nodokļu maksātājs nemaksā PVN, kas viņam faktiski būtu jāmaksā, vai arī pieprasa parādu atmaksu administrācijai, kas tam faktiski nepienākas. Saskaņā ar Eiropas Komisijas pētījumu, kopējā PVN plaisa, kas ir starpība starp faktiski iekasēto PVN summu un kopējo aprēķināto PVN summu, 2013. gadā sasniedza 168 miljardus eiro 26 ES dalībvalstīs. PVN veido aptuveni 20% no dalībvalstu nodokļu ieņēmumiem un aptuveni 12% no Eiropas Savienības budžeta. Šie krāpšanās rādītāji ir ļoti augsti, kas padara PVN plaisas samazināšanas jautājumu vēl aktuālāku visā pasaulē.⁸¹

ES ir vienota PVN iekasēšanas kārtība, bet valstis to var piemērot dažādi. PVN ir jāmaksā visās pakalpojumu un preču izstrādes stadijās (izejvielu iegāde, izplatīšana, piegāde un pārdošana gala patērētājam). ES bāzētām kompānijām, PVN tiek piemērots visiem tirdzniecības un iegādes darījumiem. Tomēr, PVN netiek piemērots eksportam uz valstīm ārpus ES. Tas savukārt paver iespējas PVN krāpniecībai.⁸²

Pievienotās vērtības nodokļa krāpšana galvenokārt tiek konstatēta starptautiskajā tirdzniecībā. Ne visi tirgi ir vienlīdz jutīgi pret krāpniecību, visjutīgākie tirgi ir tie, kuru produkcija ir izteikti populāra sabiedrības vidū, tirgi, kas ir rentabli. Šie tirgi ir ļoti jutīgi pret negodīgu konkurenci. Negodīga konkurence spēj mazināt mazu uzņēmumu bankrotu, ja tie nevēlas sadarboties. Vēl viens pievienotās vērtības nodokļa krāpšanai jutīga tirgus piemērs ir luksusa automobiļu rūpniecība. Vēl viena bīstama un bieži sastopama prakse ir tādu preču kontrabandas ieviešana, uz kurām tiek piemēroti augsti akcīzes nodokļi, piemēram, zelts, benzīns, alkohols un tabakas izstrādājumi. Kontrabanda bieži sastopama starp kaimiņvalstīm, kur pastāv būtiskas pievienotās vērtības nodokļa likmju atšķirībām, jo pievienotās vērtības nodokļa likmes visā Eiropas Savienībā šobrīd joprojām nav vienādas. Kontrabandas preces nonāk valstī, kas piemēro lielas pievienotās vērtības nodokļa likmes un pēc tam tiek pārdotas

⁸⁰ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

⁸¹ Allain C., Fraudeau J., Martin A.G., Facing Tax Fraud in the European Union: Challenges and perspectives, 2016. Skatīts internetā 03.03.2018., pieejams:

http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf

⁸² Europa EU., VAT rules and rates, skatīts internetā, 02.05.2018., pieejams:

https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/index_en.htm

vietējā tirgū (ar zemām likmēm vai pat bez pievienotās vērtības nodokļa un pat zem tirgus cenas).⁸³

Pievienotās vērtības nodokļa krāpšana var tikt kvalificēta sekojoši - no vienas puses tā ir "parazītiskā krāpšana", kurā labumu negūst neviens, izņemot pašu krāpnieku un viņa darbības; vienīgais upuris ir nodokļu administrācija. No otras puses, pastāv "simbiotiska krāpšana" - papildus likumpārkāpējam un viņa organizācijai arī citi (likumīgi) uzņēmumi arī gūst labumu šādos apstākļos. Tā kā šāda veida krāpšana ir plaši izplatīta un var būtiski ietekmēt tirgu, cietušais ir ne tikai nodokļu iekasēšanas iestāde, bet arī viss tirgus, kuram kaut kādā veidā ir jākompensē nodokļu zaudējumi. Turklāt, divu veidu krāpšana ir visveiksmīgākās - tās, kurās peļņa ir tik maza, ka nodokļu atmaksas pieprasījumi nerada aizdomas un ļoti sarežģītas operācijas. Sekojoši, PVN krāpniecību var iedalīt divās lielās kategorijās. Pirmajā kategorijā ietilpst tādi krāpniecības veidi kā:

- Tirdzniecības darījumu nepilnīga uzrādīšana - pārdevēji uzrāda tikai par daļu no pārdošanas ieņēmumiem, un vēlāk uzrāda mākslīgi veidotus un viltotus ierakstus. Tirgotāji var izsniegt rēķinus, bet neuzrāda šos darījumus atbildīgajām nodokļu iestādēm vai arī tās neizsniedz rēķinus. Ja preces un pakalpojumi tiek piegādāti tieši galapatērētājiem, neizsniedzot rēķinu, veidojas situācija, kad būtībā darījums nav noticis, un rodas iespēja izmantot preces un pakalpojumus bez pievienotās vērtības nodokļa nomaksas.
- Produktu nepareizi klasifikācija - ņemot vērā to, ka valstīs pastās dažādas PVN liksmes, uzņēmumi var censties uzrādīt vairāk tādas produkcijas esamību, kurai var pielietot samazināto PVN likmi, lai samazinātu uzņēmuma nodokļu saistības.
- Uzņēmums neuzrāda preču un pakalpojumu saražošanu un patēriņu produkcijai, kas ir paredzēta paša uzņēmuma vai tā darbinieku vajadzībām.
- Nodoklis tiek iekasēts, bet netiek pārskaitīts: tas ir "trūkstošā tirgotāja krāpšanās (pazudušais tirgotājs – *missing trader*)" gadījums, kas tiks padziļināti apskatīts sadaļā par Karuseļveida krāpšanu. Tirgotāji (reģistrēti uzņēmumi) iekasē pievienotās vērtības nodokli no saviem klientiem, bet izzūd, pirms viņi izmaksā tam pienākošos daļu nodokļu iestādēm. Izzušānu var realizēt sniedzot nepilnīgas ziņas par pārdošanu vai paziņojot par bankrotu pirms nodokļu nomaksas.⁸⁴

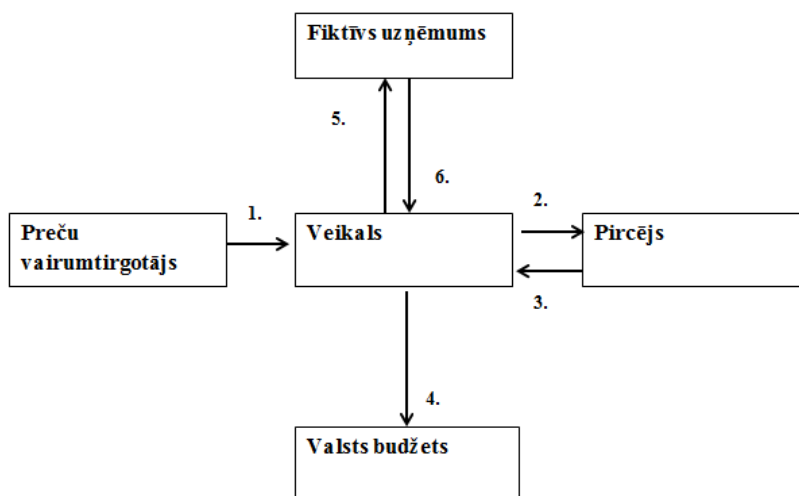
Otrā kategorija ietver krāpšanu, kas izriet no PVN unikālajām īpašībām un tā norēķina būtības, kā kredīta - rēķina sistēma:

⁸³ Batri M., Is the Reverse Charge Mechanism an effective solution to European Union's Value Added Tax fraud?, Tilburg University, 2017., skatīts 05.04.2018., pieejams: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=142852>

⁸⁴ Turpat

- Nepatiesas prasības par atmaksu: Bieži novērota prakse, kad tirgotāji iesniedz nepatiesas prasības par iepriekš samaksāto pievienotās vērtības nodokli, uzrādot viltotus rēķinus, kuros aprakstīti pirkumi, kas patiesībā nav notikuši. Šo metodi īpaši iecienījuši jauni uzņēmumi, “start-up”, jo tie vēl nav nostabilizējušies tirgū. Vēl viena iespēja, ko tirgotāj var izmantot, lai veiktu pievienotās vērtības nodokļa krāpšanu, ir apstākļu izmantošana- preces eksportējot, tās atstāj valsti bez nodokļa, bet tirgotājam joprojām ir tiesības pieprasīt kredītu. Tirgotāji to izmanto, uzrādot neeksistējošus eksporta darījumus, lai iegūtu šādu kredītu.
- Atmaksas prasības par PVN darījumiem, kas nav atmaksājami – piemēram, kad uzņēmums iegādājas preces privātajam patēriņam, bet tiek uzrādītās kā biznesam nepieciešamās izejvielas, tādējādi ļaujot atgūt PVN, un attiecīgi samazināt ienākuma nodokļa saistības.⁸⁵

Kā jau tika minēts, divas pamatshēmas parasti tiek pielietotas PVN krāpniecībā: parastā PVN krāpšanas shēma un karuseļveida PVN shēma.⁸⁶ Standarta PVN krāpniecības shēma ar skaitlisku piemēru ir attēlota 1.4. attēlā.



1.4.att. PVN krāpniecības shēma⁸⁷

1. solī preču vairumtirgotājs pārdod veikalam noteiktu preču apjomu par 100 eiro (100 eiro + 21% PVN = 121 eiro). 2. Solī veikals uzliek noteiktajām precēm piemēram, 50% uzcenojumu un pārdod tās tālāk pircējam (100+50+21% PVN = 181,5 eiro). 3. Solī, tādējādi, pircējs veikalam samaksā 181,5 eiro. 4. Solī veidojas PVN starpība 31,5 eiro – 21 eiro = 10,5

⁸⁵ Batri M., Is the Reverse Charge Mechanism an effective solution to European Union’s Value Added Tax fraud?, Tilburg University, 2017., skatīts 05.04.2018., pieejams: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=142852>

⁸⁶ Allain C., Fraudeau J., Martin A.G., Facing Tax Fraud in the European Union: Challenges and perspectives, 2016. Skatīts internetā 03.03.2018., pieejams: http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf

⁸⁷ Latvijas avīze, Patī vienkāršākā PVN izkrāpšanas shēma, skatīts 03.03.2018., pieejams: http://www.la.lv/wp-content/uploads/2014/09/PVN_izkrapi.jpg

eiro, kas valstij ir jāmaksā valsts budžetā. 5.solī, tā vietā, lai šos 10, 5 eiro samaksātu valsts budžetā, veikals vienojas ar fiktīvi izveidotu uzņēmumu par kādu pakalpojumu, piemēram, tirgus izpēti, par ko it kā tam samaksā 500eiro + 21% PVN = 500 +105= 605 eiro. 6. Solī veikals izņem pārskaitījumu no fiktīvā uzņēmuma skaidrā naudā un sekojoši pieprasa VID PVN atmaksu. Krāpniecisko darbību iznākumā, veikalam ne tikai nav jāmaksā budžetā minētā starpība, bet tas arī pieprasa no VID pārmaksāto starpību 94, 5 eiro apmērā.⁸⁸

Savukārt karuseļveida shēmai ir nepieciešamas trīs krāpnieciski uzņēmumi, diviem no tiem ir jābūt bāzētiem ES. Apskatot vienkāršoti karuseļveida shēmu, tā pamatbūtība ir sekojoša - Uzņēmums - A (atrodas, piemēram, Portugālē), iepērk produktus no uzņēmuma B (atrodas Itālijā), nemaksājot nodokļus, saistībā ar to, ka tā ir tirdzniecība ES ietvaros. Tālāk uzņēmums A pārdod tos pašus produktus uzņēmumam C, kas atrodas ārpus ES, un saņem PVN no uzņēmuma C. Uzņēmums C var saņemt atpakaļ PVN no Portugāles, kā ES nerezidents, A uzņēmumam ir jāmaksā PVN Portugāles administrācijai, trīs mēnešu laikā. Krāpniecība norisinās sekojošā momentā – ar šo 3 mēnešu novēlojumu, uzņēmums A pazudīs. Šis karuseļa „ritenis” tiek saukts par „pazudušo tirgotāju (missing trader). Uzņēmumu mērķis ir „griezt karuseli” pēc iespējas vairāk šo 3 mēnešu periodā, pirms PVN pārbaude tiek veikta. Lai to panāktu, uzņēmums B pārdos atpakaļ visus labumus uzņēmumam C, līdz labumi iziet apli.⁸⁹

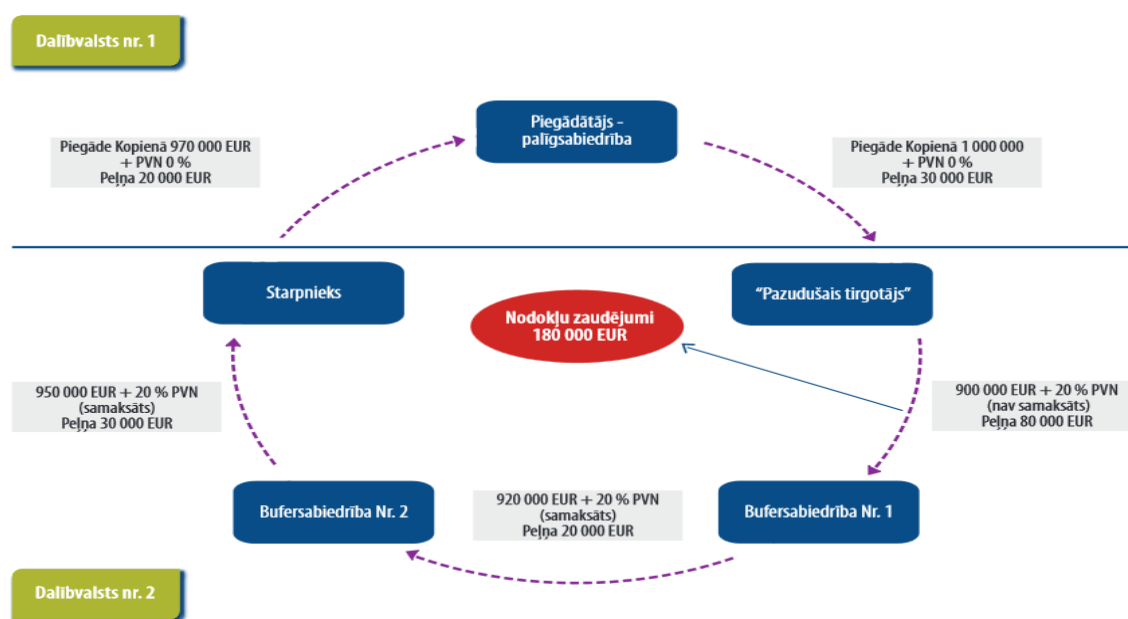
Karuseļveida krāpšanas shēma. Eiropas Savienības Kopienas PVN sistēma bieži vien tiek izmantota ļaunprātīgi, veicot tā dēvēto “pazudušā tirgotāja” krāpniecisko darbību. Šajā krāpšanas shēmā dalībvalstī nr. 1 reģistrēts piegādātājs, tā sauktā palīgsabiedrība, piegādā preces (atbrīvotas no PVN) otram uzņēmumam, kas reģistrēts dalībvalstī nr. 2, jeb „pazudušajam tirgotājam”. Šis tirgotājs izmanto no PVN atbrīvotu preču piegādi Kopienā un šīs preces pārdod tālāk dalībvalsts nr. 2 iekšējā tirgū, piedāvājot ļoti konkurētspējīgas cenas. Šis tirgotājs var piedāvāt šādas cenas, jo, lai gan tirgotājs piemēro PVN savam klientam, tas nenomaksā šo PVN nodokļu iestādēm, tādējādi palielinot savu peļņas normu. Vēlāk “pazudušais tirgotājs” pazūd bez pēdām un valstī, kurā preces vai pakalpojumus patērē, nav iespējams iekasēt nodokli.⁹⁰

⁸⁸ Latvijas avīze, Pati vienkāršākā PVN izkrāpšanas shēma, skatīts 03.03.2018., pieejams: http://www.la.lv/wp-content/uploads/2014/09/PVN_izkrapi.jpg

⁸⁹ Allain C., Fraudeau J., Martin A.G., Facing Tax Fraud in the European Union: Challenges and perspectives, 2016. Skatīts internetā 03.03.2018., pieejams: http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf

⁹⁰ Eiropas revīzijas palāta, Īpašais ziņojums: ar PVN saistītās krāpšanas apkarošanu Kopienā: jārikojas aktīvāk, 2015., Skatīts 29.04.2018., pieejams: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_LV.pdf

Vienā no šīs shēmas paveidiem “pazudušā tirgotāja” klients (starpnieks) pārdod – vai izliekas, ka pārdod – preces uz ārvalstīm, reizēm arī atpakaļ palīgsabiedrībai, un pieprasa savai nodokļu iestādei atmaksāt PVN, ko tas samaksājis “pazudušajam tirgotājam”. Šis darījums var tikt atkārtots atkal un atkal, un tādēļ šī shēma tiek dēvēta par “karuseļveida” krāpšanu. Reizēm preces pat netiek pārvietotas vai eksistē tikai dokumentos. Krāpšanas shēmu var vēl vairāk sarežģīt, ja “pazudušais tirgotājs” pārdod preces tā dēvētajām bufersabiedrībām – dažas no tām var veikt godīgu uzņēmējdarbību, lai nodokļu iestādēm būtu vēl grūtāk izsekot krāpšanas shēmas īstenošanai. Ja šajā lokā tiek iekļauta trešā valsts, var tikt izmantota arī muitas procedūras, lai apgrūtinātu darījumu izsekojamību.⁹¹ “Pazudušā tirgotāja” krāpnieciskajās darbībās un “karuseļveida” krāpšanā parasti izmanto augstas vērtības izstrādājumus, piemēram, mobilos tālruņus, mikroshēmas un dārgmetālus, taču šie produkti var būt arī nemateriāli, piemēram, oglekļa dioksīda kredīts, gāze un elektrība, kā arī ekoloģiskās enerģijas sertifikāti.⁹² Zemāk attēlā Nr. ir ar skaitlisku piemēru ilustrēta karuseļveida krāpšanas shēma.



1.5.att. Karuseļveida PVN krāpšanas shēma⁹³

1.5. attēlā ir parādītā karuseļveida shēma, pieņemot, ka PVN likme ir 20 %. Pirmajā posmā palīgsabiedrība pārdod preces “pazudušajam tirgotājam” par 1 000 000 EUR, nepiemērojot PVN, jo piegādes Kopienas iekšienē ir atbrīvotas no PVN. Otrajā posmā “pazudušais tirgotājs” pārdod preces bufersabiedrībai nr. 1 par 1 080 000 EUR (900 000 EUR

⁹¹ Eiropas revīzijas palāta, Īpašais ziņojums: ar PVN saistītās krāpšanas apkarošanu Kopienā: jārikojas aktīvāk, 2015., Skatīts 29.04.2018., pieejams:

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_LV.pdf

⁹² Turpat

⁹³ Turpat

plus PVN 180 000 EUR). “Pazudušais tirgotājs” nenomaksā šo PVN summu 180 000 EUR apmērā savai nodokļu iestādei un pazūd. Trešajā posmā bufersabiedrība nr. 1, kura, iespējams, nezina, ka piedalās krāpšanas ķēdē, pārdod preces bufersabiedrībai nr. 2, gūstot 20 000 EUR peļņu, un samaksā nodokļu iestādei PVN 20 % apmērā no šīs peļņas (4000 EUR). Bufersabiedrība nr. 2 pārdod preces starpniekam, gūstot peļņu 30 000 EUR apmērā, un samaksā no šīs peļņas PVN 20 % (6000 EUR). Starpnieks noslēdz krāpšanas ķēdi, pārdodot preces atpakaļ palīgsabiedrībai, gūstot peļņu 20 000 EUR apmērā. Tas nepiemēro PVN palīgsabiedrībai, jo piegādes Kopienas iekšienē ir atbrīvotas no PVN, taču pieprasa atmaksāt PVN, ko tas samaksājis bufersabiedrībai nr. 2 (190 000 EUR). Tādējādi dalībvalsts nr. 2 nodokļu iestādēm rodas nodokļa zaudējumi 180 000 EUR apmērā, jo tās iekasē 10 000 EUR no bufersabiedrībām nr. 1 un nr. 2, taču atmaksā 190 000 EUR starpniekam. “Karuseļveida” shēmas nodrošinātā kopējā peļņa ir 180 000 EUR, kas tiek sadalīta krāpšanas shēmas dalībnieku starpā.⁹⁴

Teorētiskajā daļā tika apskatīti nodokļu optimizācijas teorētiskie aspekti, vairāk pievēršot uzmanību tieši nelegālai nodokļu plānošanai. Autore pētot literatūru saskaras ar uzskatu, ka nodokļu optimizācija galvenokārt tiek asociēta un uzskatīta kā nelabvēlīga un nelikumīga rīcība. Tomēr, autore grib uzsvērt, ka nodokļu optimizācija var būt gan legāla, gan nelegāla. Uzmanība pievērsta nodokļu optimizācijai un plānošanai vairāk starptautiskā līmenī, jo katras valsts likumdošanas ir atšķirīga un pastāv ļoti liels apjoms likumdošanas “robu”, kurus uzņēmēji izmanto, lai apietu nodokļus, kas šī darba ietvaros būtu pārāk apjomīgi, līdz ar to, uzmanība tiek vērsta uz vispārējām un starptautiskām tendencēm nodokļu optimizācijā.

Kā liecina izpētītā speciālā literatūra, tad lielākoties, apskatot starptautiskā līmenī izvairīšanos no nodokļiem, dominē ofšoru iesaistīšana izvairīšanās „shēmās”, kā arī nepilnību izmantošana likumdošanā starpvalstu tirdzniecībā un dažādo juridisko un nodokļu sistēmu atšķirības, kas savukārt dod iespēju uzņēmumiem to izmantot savā labā un paver ceļus nodokļu krāpniecībai un likumdošanas „robu” izmantošanai.

Apskatot nodokļu optimizāciju, kad tiek pārkāpti likumos noteiktie normatīvie akti, tiek lietoti jēdzieni kā izvairīšanās no nodokļu nomaksas, nodokļu krāpniecība. Ņemot vērā to, ka tieši izvairīšanās no nodokļiem visbūtiskāk ietekmē valsts budžeta ieņēmumus, autore nākamajā nodaļā analizēs Eiropas Savienības un Latvijas valsts nodokļu ieņēmumus un nodokļu nelegālas optimizācijas ietekmi uz valsts budžetu.

⁹⁴Eiropas revīzijas palāta, Īpašais ziņojums: ar PVN saistītās krāpšanas apkarošanu Kopienā: jārikojas aktīvāk, 2015., Skatīts 29.04.2018., pieejams: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_LV.pdf

2. NODOKĻU OPTIMIZĀCIJA UN IZVAIRĪŠANĀS NO NODOKĻIEM LATVIJĀ UN EIROPAS SAVIENĪBĀ

Lai gan darba centrālā pētījuma daļa ir tieši Latvijas ieņēmumu analīze un izvairīšanās no nodokļiem, autore uzskata, ka ir būtiski arī novērtēt esošās tendences Eiropas Savienības līmenī. Liela daļa potenciālo nodokļu ieņēmumu tiek zaudēti nodokļu plānošanas, izvairīšanās no nodokļu nomaksas un nodokļu nemaksāšanas rezultātā. Šī ir aktuāla problēma ne tikai Latvijā, bet arī visā pasaulē, jo nodokļu nemaksāšana tiešā veidā ietekmē valstu budžetu, tādejādi radot ievērojamus zaudējumus. No nodokļu krāpniecības un izvairīšanās no nodokļiem, katru gadu Eiropas Savienība un tās dalībvalstis zaudē aptuveni 1 triljonu eiro.⁹⁵

Vairāki pētnieki norāda, ka korupcijai ir ievērojama negatīva ietekme uz valstī gūto nodokļu ieņēmumu līmeni, un ka tas ir cieši saistīts ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Parasti tiek pieņemts uzskats, ka valstīs ar augstu korupcijas līmeni ir lielāka ēnu ekonomika, kas savukārt veicina nodokļu nemaksāšanu. Tajā pašā laikā nodokļu nemaksāšana veicina korupcijas attīstību, it īpaši nodokļu administratoru gadījumā. Abas parādības negatīvi ietekmē uzņēmējdarbību un ekonomisko izaugsmi, kavējot privātā sektora attīstību un palielina nenoteiktību tirgū.⁹⁶ Izvairīšanās no nodokļu maksājumiem ir būtiska ēnu ekonomikas sastāvdaļa. Lai gūtu priekšstatu par valstu tendencēm nodokļu maksāšanas jomā un varētu izvērtēt likumsakarības, autore uzskata, ka ir nepieciešams arī apskatīt ēnu ekonomikas līmeni valstīs.

F. Šneiders savā pētījumā ir apkopojis valstu sarakstu, pamatojoties uz to ēnu ekonomikas līmeni, un kā redzams 2.1.attēlā, tad Latvija 2015.gadā pēc ēnu ekonomikas līmeņa ieņem 9.vietu, kas nozīmē to, ka ēnu ekonomikas līmenis valstī ir diezgan augsts. Kā liecina dati (skatīt 1. pielikumu), tad ekonomikas izaugsmes laikā ēnu ekonomikas līmenis un tai skaitā izvairīšanās no nodokļu nomaksas samazinās, kas ir loģiski pamatojams ar to, ka indivīdiem ir mazāks stimuls iesaistīties papildu aktivitātēs ēnu ekonomikā.⁹⁷

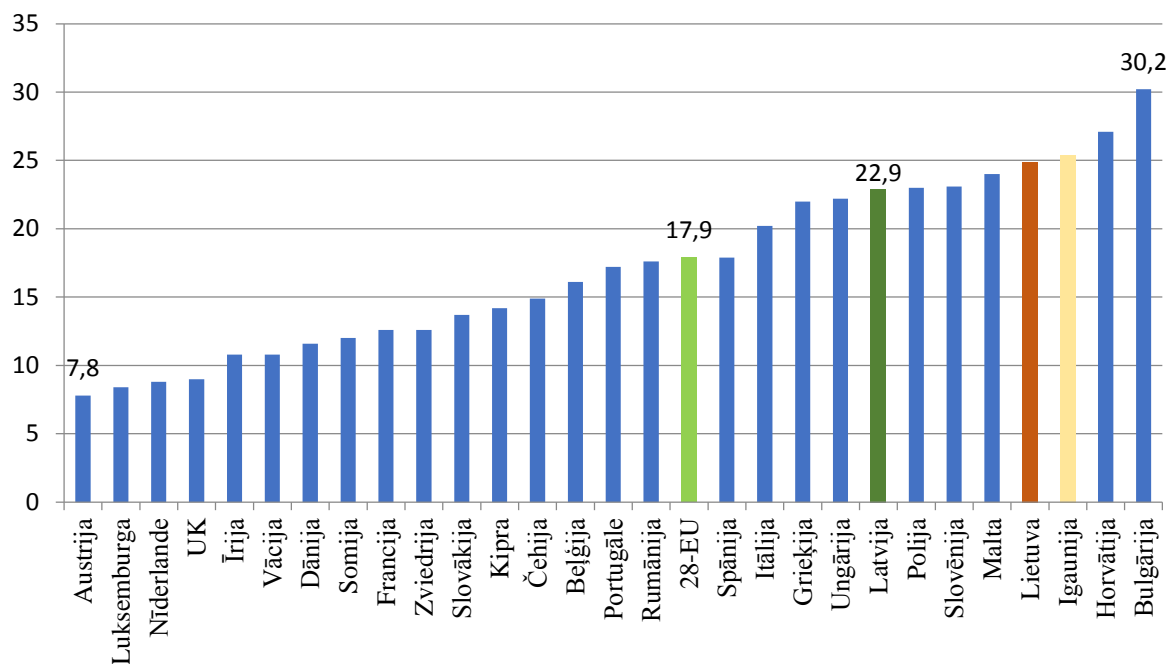
⁹⁵ Allain C., Fraudeau J., Martin A.G., Facing Tax Fraud in the European Union: Challenges and perspectives, 2016. Skatīts internetā 03.03.2018., pieejams:

http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf

⁹⁶ Albulescu C.T., Tamasila M., Taucean M., Entrepreneurship, Tax Evasion and Corruption in Europe, Procedia - Social and Behavioral Sciences 221 (2016) - 246 – 253 pp (skatīts 04.04.2018.)

https://ac.els-cdn.com/S1877042816301859/1-s2.0-S1877042816301859-main.pdf?_tid=cf1cc981-9cda-4411-8497-0d0388f817d8&acdnat=1522851202_a9b43eb94037c867332a0086e462fcee

⁹⁷ Schneider F., Estimating the sizes of shadow economies of highly developed countries: selected new results, CESifo DICE Report 4/2016, skatīts 07.04.2018., pieejams: <https://www.cesifo-group.de/DocDL/dice-report-2016-4-schneider-december.pdf>



2.1. att. Ēnu ekonomikas līmenis EU28 valstīs (2016, % no IKP)

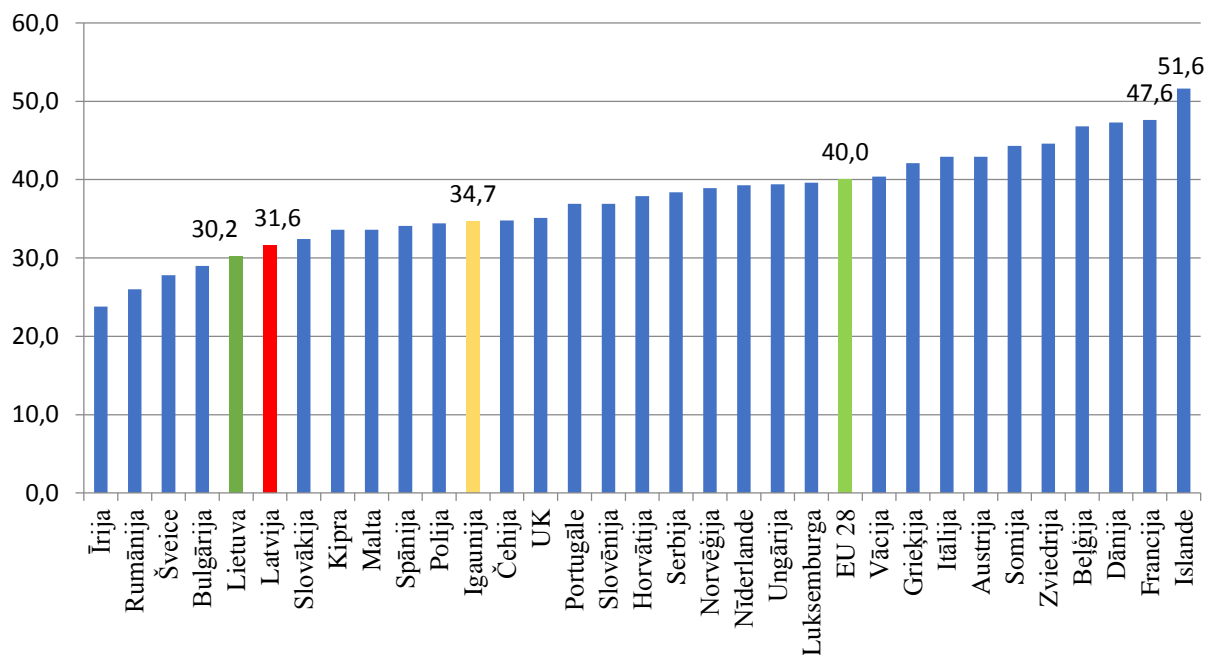
Avots: Autores veidots grafiks, balstoties uz F. Šneidera pētījumu⁹⁸

Dati liecina, ka augsts ēnu ekonomikas līmenis ir mazāk attīstītās valstīs. Analizējot ēnu ekonomiku veidojošu faktoru relatīvo apjomu, pētījumā secināts, ka 2015.gadā Latvijā lielākā ēnu ekonomikas sastāvdaļa bija neuzrādītie uzņēmējdarbības ienākumi (44,4%), kam seko aploksņu algas (34,9%) un tālāk neuzrādītie vai neregistrētie darbinieki (20,7%). Latvijā laikā no 2013. līdz 2015.gadam absolūti augstākais ēnu uzņēmējdarbības līmenis ir bijis būvniecības nozarē (40,0%), kam seko mazumtirdzniecība (24,9%).⁹⁹ Arī apskatot ēnu ekonomikas sastāvdaļas pēc kategorijām, kas to veido, lielākā daļa ir tieši izvairīšanās no nodokļiem. Piemēram, 2013. gadā, Latvijā, izvairīšanās no nodokļiem sastāda 25,69% no ēnu ekonomikas, un pēc ēnu ekonomikas izmēra, Latvija ierindojās 7.vietā (pilnu sarakstu skatīt 3.pielikumā)

Darba teorētiskajā daļā tika apskatīts pētnieku viedoklis, ka pārāk augsts nodokļu slogs ir iemesls, kas motivē iedzīvotājus izvairīties no nodokļu nomaksas, tādēļ, ir būtiski novērtēt nodokļu ieņēmumus un nodokļu slogu (skatīt attēlu Nr.2.2.). Grafikā redzams, ka nodokļu ieņēmumi pret IKP, jeb nodokļu slogs Latvijā ir viens no zemākajiem Eiropas Savienībā. 2016.gadā nodokļu ieņēmumi pret IKP sastāda 31,6%, savukārt ES vidējais rādītājs ir 40%. Visaugstākais nodokļu slogs ir Islandē, kas ir 51,6%.

⁹⁸Schneider F., Estimating the sizes of shadow economies of highly developed countries: selected new results, CESifo DICE Report 4/2016, skatīts 07.04.2018., pieejams: <https://www.cesifo-group.de/DocDL/dice-report-2016-4-schneider-december.pdf>

⁹⁹Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 07.04.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF



2.2. att. Kopējie nodokļu ieņēmumi ES28 valstīs, % no IKP (2016)¹⁰⁰

Avots: Autores veidots grafiks balstoties uz EUROSTAT datubāzes datiem

Lielāki nodokļu ieņēmumi no IKP ir valstīs ar stabilu un attīstītu ekonomiku, kur attiecīgi ir lielāki kopējie ienākumi, tādējādi lielāks nodokļu slogs nav tik būtiski jūtams kā valstīs ar zemāku ienākumu līmeni. Pie tam šajās valstīs pastāv progresīvā ienākuma nodokļa likmju sistēma.¹⁰¹

Apskatot attēlus Nr.2.1. un 2.2. par ēnu ekonomiku, autore secina, ka valstīs, kurās ir zems nodokļu slogs un nodokļu ieņēmumi, ir novērojams diezgan augsts ēnu ekonomikas līmenis. Piemēram Latvijā ēnu ekonomikas līmenis ir augsts – 22,9%, Lietuvā- 24,9%, Igaunijā – 25,4%, Bulgārijā -30,2% un tajā pašā laikā nodokļu ieņēmumi un kopējais nodokļu slogs ir zems, bet ir augsts izvairīšanās no nodokļiem līmenis (skatīt 3.pielikumu). Līdz ar to, autore secina, ka zems nodokļu slogs arī norāda uz to, ka valstī lielā apmērā izvairās no nodokļu nomaksas, jo – ja nodokļu slogu rēķina kā kopējie nodokļu ieņēmumi pret IKP, ir saprotams, ka jo lielāka izvairīšanās no nodokļiem, jo mazāki nodokļu ieņēmumi, jo līdz ar to arī zemāks nodokļu slogs. Autore arī uzskata, ka augstāks ēnu ekonomikas līmenis un izvairīšanās no nodokļiem ir postkomunistiskajās valstīs (Baltijas valstis, Polija, Bulgārija, Horvātija u.c.). Stabilākā ekonomika un augstāks labklājības līmenis ir tā sauktajās „vecajās ES dalībvalstīs” – Beļģija, Vācija, Francija, Luksemburga, Itālija, Nīderlande, Apvienotā Karaliste, Dānija, Īrija – līdz ar to, šajās valstīs ir arī zemāks izvairīšanās no nodokļiem

¹⁰⁰ EUROSTAT, Government revenue, expenditure and main aggregates (gov_10a_main), skatīts 07.04.2018, pieejams: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_main&lang=en

¹⁰¹ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 07.04.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

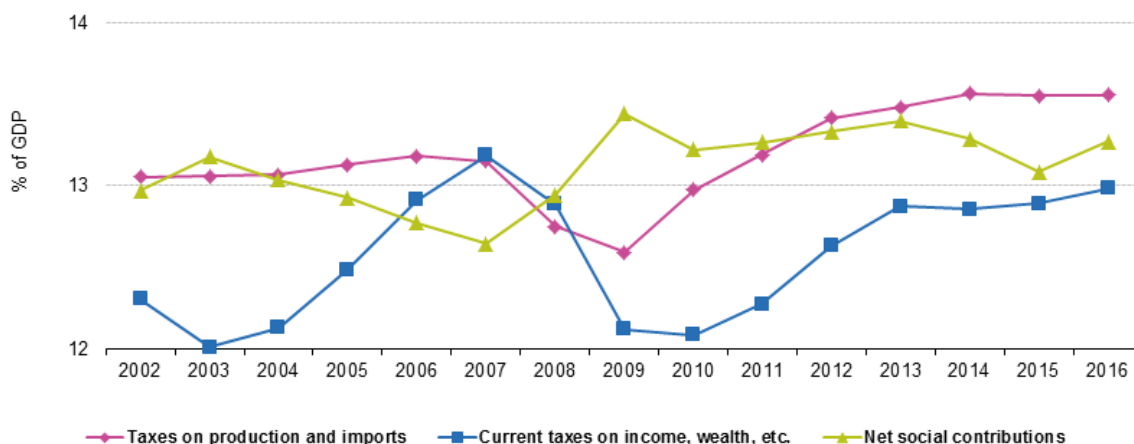
līmenis. Autore arī secina, ka valstīs ar lielu nodokļu slogu un progresīvu ienākuma likmi pastāv zemāks ēnu ekonomikas līmenis, līdz ar to arī zemāks izvairīšanās no nodokļiem līmenis. To autore skaidro ar vēsturisko valstu attīstību un ekonomikas labklājības līmeni, kā arī ar pastāvošo attieksmi pret nodokļu maksāšanu (tax morale).

Bieži vien Igaunija tiek izmantots kā salīdzināšanas piemērs ar veiksmīgāku nodokļu politiku, kā arī ar augstākiem nodokļu ieņēmumiem. Piemēram, Igaunijas ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors M. Helms uzskata, ka Igaunijas panākuma atslēga ir sadarbība ar uzņēmējiem, dažādie pakalpojumu e-risinājumi, kurus dienests plāno atjaunot, jo daudzi ir novecojuši, turklāt nomaksāt nodokļus Igaunijā ir vienkārši gan uzņēmējiem, gan privātpersonām. Helms atklāj arī to, ka nākotnē Igaunijā plāno atteikties no nodokļu deklarācijām – piemēram, uzņēmums izmaksā algu darbiniekam, un tas tiek veikts caur bankas kontu, līdz ar to, šī informācija nonāk arī ieņēmumu dienestā. Dienests aprēķinās nodokļus un nosūtīs rēķinu uzņēmumam. Uzņēmumam tas būs tikai tas jāapmaksā. Nevajadzēs tērēt lieki laiku un aizpildīt deklarācijas, lai nomaksātu nodokļus. Ģenerāldirektors arī uzskata, ka šādas sistēmas esamība ir nozīmīga, jo, ja uzņēmējiem ir sajūta, ka viņi var brīvi strādāt, ka nav liekas kontroles no valsts puses, tas ārkārtīgi paaugstina nodokļu nomaksas morāli.¹⁰²

Autore literatūra izpētes laikā saskārās ar viedokli, ka sarežģītais birokrātiskais process, nodokļu sistēmas sarežģītība arī bieži vien ir kā liels šķērslis, kas veicina uzņēmumus izvairīties no nodokļu nomaksas. Līdz ar to, autore uzskata, ka līdzīgas sistēmas ieviešana potenciāli Latvijā arī atvieglotu uzņēmumu darbību.

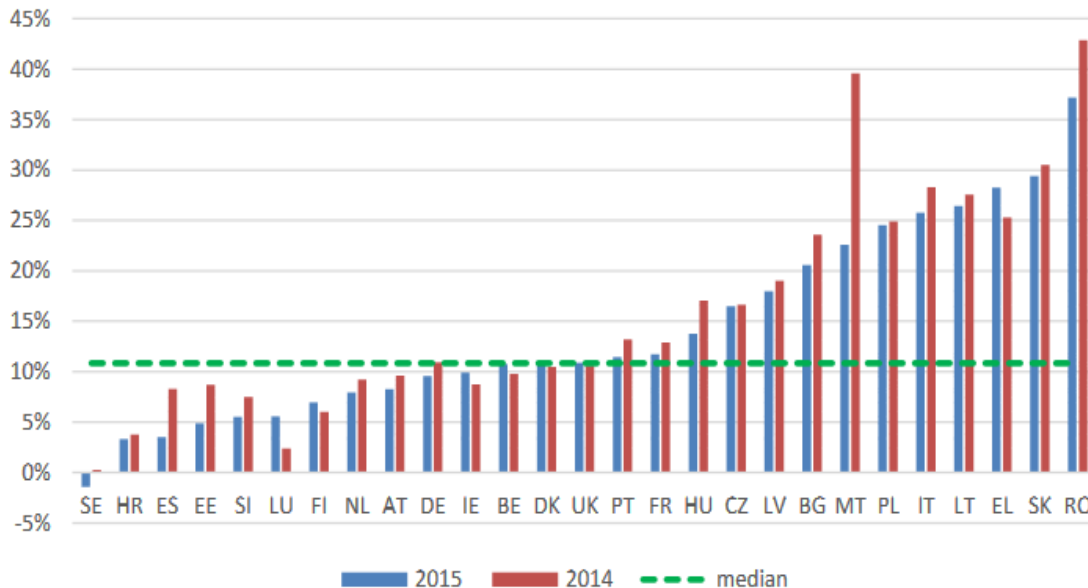
Tālāk, apskatot ES valstu nodokļu ieņēmumus pa to lielākajām kategorijām (attēls 2.3.), redzams, ka procentuāli, lielāko daļu no nodokļu ieņēmumiem pret IKP sastāda ar ražošanu un importu saistītie nodokļi (PVN), otra lielākā kategorija ir ienākuma nodokļi un trešā kategorija ir sociālās apdrošināšanas iemaksas.

¹⁰² LSM.lv, Igaunijas VID šefs: Valsts nevar vadīt biznesu. Ļaujiet uzņēmējiem strādāt. <https://www.lsm.lv/raksts/zinas/ekonomika/igaunijas-vid-sefs-valsts-nevar-vadit-biznesu.-laujiet-uznemejiem-stradat.a191143/>



2.3.att. Nodokļu ieņēmumi pēc to veidiem ES-28 dalībvalstīs (2002-2016, % no IKP)¹⁰³

Ņemot vērā, ka PVN nodrošina būtisku daļu ES ieņēmumu, PVN plaisa aprēķini ir būtisks rādītājs, ko izvērtēt, lai gūtu priekšstatu par nodokļu zaudējumiem. ES dalībvalstis katru gadu zaudē miljardiem eiro no PVN ieņēmumiem, dēļ nodokļu krāpniecības, neadekvātas nodokļu iekasēšanas sistēmas. PVN plaisa parāda aptuveno novērtējumu cik tiek zaudēts saistībā ar nodokļu krāpniecību, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā arī nesamaksātos PVN maksājumus sakarā ar uzņēmumu bankrotēšanu un kļūdainiem finanšu aprēķiniem.¹⁰⁴ 2.4. attēlā ir parādītā PVN plaisa ES 2014 un 2015.gadā.



2.4.att. PVN plaisa ES dalībvalstīs (% no kopējām PVN saistībām, 2014-2015)¹⁰⁵

¹⁰³Eurostat, Statistics Explained: Evolution of the main components of tax revenue in the EU-28, % of GDP, 2002-2016, Skatīts 05.05.2018., pieejams http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Evolution_of_the_main_components_of_tax_revenue_in_the_EU-28,_%25_of_GDP,_2002-2016.png

¹⁰⁴European Commission, VAT gap, skatīts 17.04.2018 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en

¹⁰⁵Center for Social and Economic Research, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, Skatīts 05.05.2018., pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

2015. Gadā PVN plaisas lielums ES ir novērtēts 151,5 miljardi eiro, kas ir vienlīdzīgs ar 12,77% zaudējumiem no kopējiem ieņēmumiem ES.¹⁰⁶

Kopumā, apmēram 150 miljardi eiro tiek zaudēti katru gadu ES, kas nozīmē, ka dalībvalstis zaudē būtisku ieņēmumu daļu, kas varētu tikt izmantota valsts attīstības vajadzībām. Apmēram 50 miljardi eiro netiek iekasēti tieši pārrobežu PVN krāpšanas dēļ.¹⁰⁷ PVN plaisas aprēķini 2014 un 2015.gadā parādīti 2.4.attēlā.

Augstākā PVN plaisa ir Rumānijā, 37,18%, Latvija ir 9 vietā, ar 17,97% (naudas izteiksmē, tie ir 411 miljoni eiro). Tomēr, piemēram Zviedrijā, ir redzams tas, ka nodokļu plaisas apjoms ir ar negatīvu zīmi, kas nozīmē, ka Zviedrijā tika iekasēti vairāk nodokļi nekā aprēķinātās PVN kopējās saistības. Var arī atrast kopsakarību, ka Zviedrijā, ēnu līmenis ir viens no zemākajiem ES (~2%) , nodokļu ieņēmumi ir vieni no augstākajiem ES (44,6%) un PVN plaisa ir viszemākā. Tabulā Nr.2.1. ir apkopoti 2015.gada PVN plaisas novērtējumi ES naudas izteiksmē.

Tabula nr.2.1.

PVN plaisas milj. EUR (2015.gads)¹⁰⁸

Valsts	PVN plaisa	Valsts	PVN plaisa	Valsts	PVN plaisa	Valsts	PVN plaisa
Zviedrija	-568	Latvija	411	Austrija	2357	Rumānija	7659
Igaunija	96	Lietuva	1037	Čehija	2444	Portugāle	7989
Kipra	122	Bulgārija	1052	Spānija	2503	Polija	9765
Slovēnija	188	Īrija	1319	Dānija	3092	Francija	20113
Malta	199	Somija	1418	Beļģija	3323	Apvienotā Karaliste	22210
Luksemburga	202	Ungārija	1700	Nīderlande	3872	Vācija	22366
Horvātija	232	Slovākija	2256	Grieķija	5079	Itālija	35093
ES kopā				151530			

No Baltijas valstīm, Igaunijā absolūtā vērtībā ir viszemākā nodokļu plaisa (96 milj EUR), un Lietuvā visaugstākā (1037 milj EUR). To apliecina arī grafika dati par novērtēto nodokļu plaisas apjomu un Lietuva ieņem 4.vietu pēc PVN plaisas apjoma, kas ir ļoti augsts rādītājs.

¹⁰⁶ European Commission, VAT gap report, September 2017., skatīts 17.04.2018.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_gap_factsheet_2017.pdf

¹⁰⁷ European Commission, Towards a new and definitive VAT system for the EU, 2017., Skatīts 02.05.2018.,

https://ec.europa.eu/commission/news/towards-new-and-definitive-vat-system-eu-2017-oct-04_en

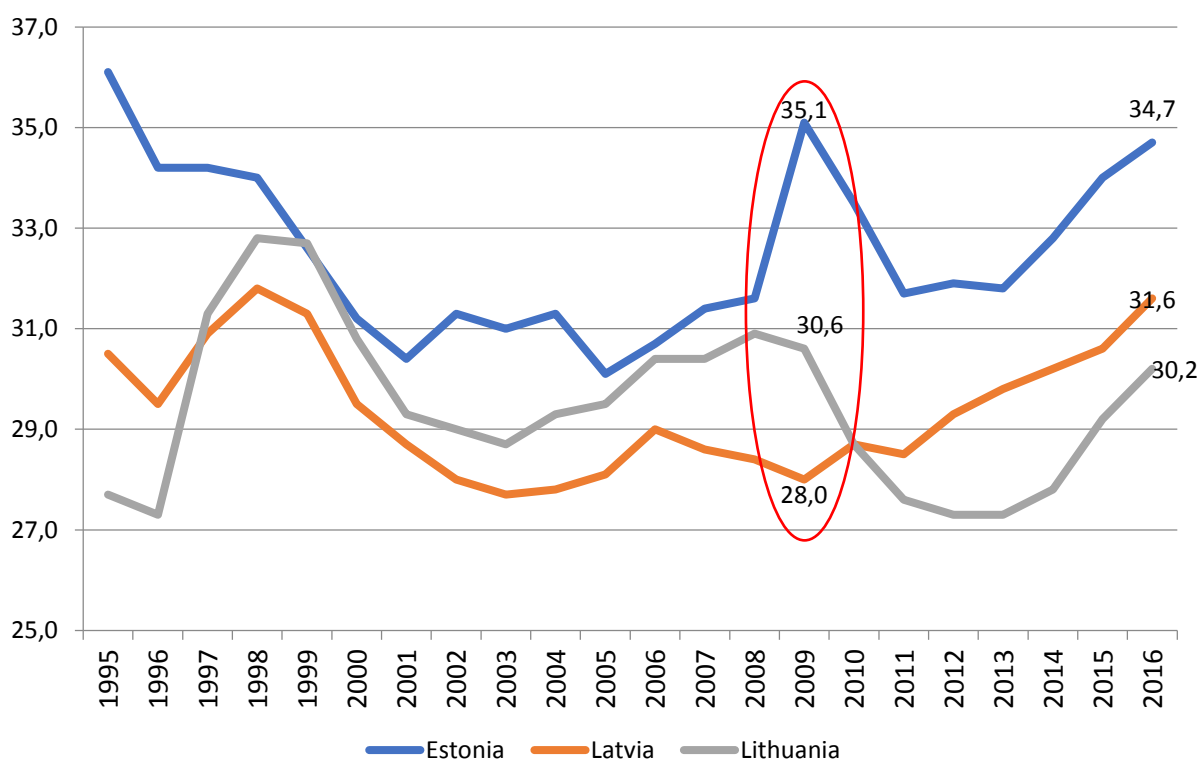
¹⁰⁸ European Commission, VAT gap report, September 2017., skatīts 17.04.2018.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_gap_factsheet_2017.pdf

Kad ir apskatītas ES valstu tendences un ieņēmumi, sekojoši tālāk darbā tiks veikta nodokļu ieņēmumu analīze Latvijā un novērtētas tendences nodokļu izvairīšanās jomā un tā ietekme uz valsts budžeta ieņēmumiem.

2.1. Nodokļu ieņēmumu analīze Latvijā

Visi nodokļi ietekmē komercdarbību lielākā vai mazākā mēra, tomēr atsevišķu nodokļu grupu ietekme uz komercdarbību var atšķirties. Tādēļ, uzņēmumam veidojot nodokļu plānošanas stratēģiju ir būtiski izvērtēt, kuri nodokļi rada lielāko nodokļu sloga daļu un kā tie ietekmē investīcijas un uzņēmuma izmaksas. Latvijā, vislielāko ietekmi uz izmaksām atstāj nodokļi, kas saistīti ar darbaspēka izmaksām. Tie ir – ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Savukārt kapitāla nodokļu slogs ir salīdzinoši zems, kas varētu liecināt par to, ka Latviju starptautiskajā nodokļu plānošanā var izmantot kā kapitāla importa un peļņas uzkrāšanas valsti, nevis kā kapitāla eksporta un peļņas radīšanas valsti.¹⁰⁹ Lai varētu novērtēt nodokļu ieņēmumus Latvijā, autore apskata nodokļu ieņēmumus % no IKP Baltijas valstīs (attēls Nr.2.5.)



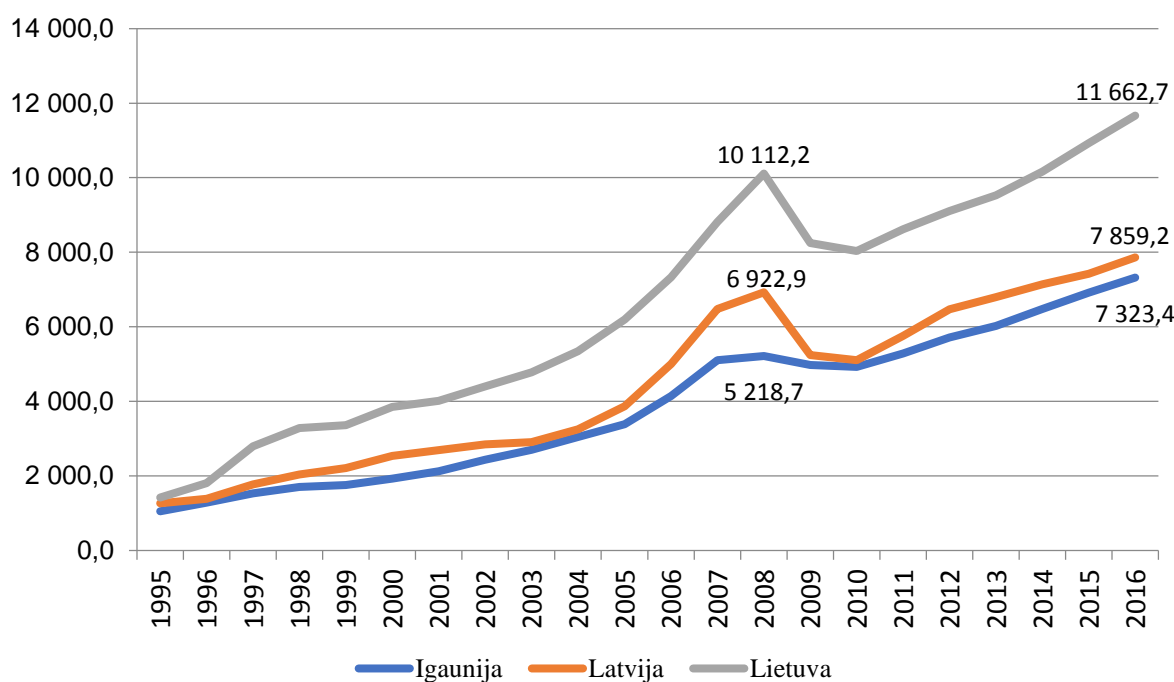
2.5. att. Nodokļu ieņēmumi Baltijas valstīs, (1995.-2016., % no IKP)¹¹⁰

Avots: Autores veidots grafiks balstoties uz EUROSTAT datubāzes datiem

¹⁰⁹ Ketners K., Nodokļu optimizācijas principi, SIA "Merkūrijs LAT", 2008- 9.lpp

¹¹⁰ EUROSTAT, Government revenue, expenditure and main aggregates (gov_10a_main), skatīts 07.04.2018, pieejams: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_main&lang=en

Kā redzams 2.5. attēlā, tad Igaunijā nodokļu ieņēmumi procentos no IKP ir visaugstākie, salīdzinājumā ar Latviju un Lietuvu. Krasas izmaiņas nodokļu ieņēmumos ir bijušas 2009-2010.gadā, globālās finanšu krīzes periodā. Novērojams tas, ka Igaunijā notika nodokļu ieņēmumu samazināšanās pret IKP, ko varētu pamatot ar to, ka krīzes laikā Igaunijā tika samazinātas nodokļu likmes (stimulējoša fiskāla politika), līdz ar to kritās nodokļu ieņēmumi un nodokļu slogs. Līdzīga tendence ir novērojama arī Lietuvā, kad nodokļu ieņēmumi sākot no 2008.gada samazinās. Pretēja tendence ir novērojama Latvijā, kad pēc 2008.gada nodokļu ieņēmumi pret IKP tieši pieaug, kas nozīmē to, ka pieauga nodokļu slogs, nodokļu likmes, un līdz ar to pieauga arī nodokļu ieņēmumi, IKP apjomam tajā pašā laikā samazinoties. Savukārt apskatot nodokļu ieņēmumus absolūtās vērtībās, situācija ir pretēja (2.6.attēls). Ja grafikā 2.5. apskatot nodokļu ieņēmumus pret IKP bija novērojams tas, ka visaugstākie ieņēmumi ir Igaunijai, tad absolūtās vērtības Igaunijai ir viszemākie nodokļu ieņēmumi, un Lietuvai visaugstākie.



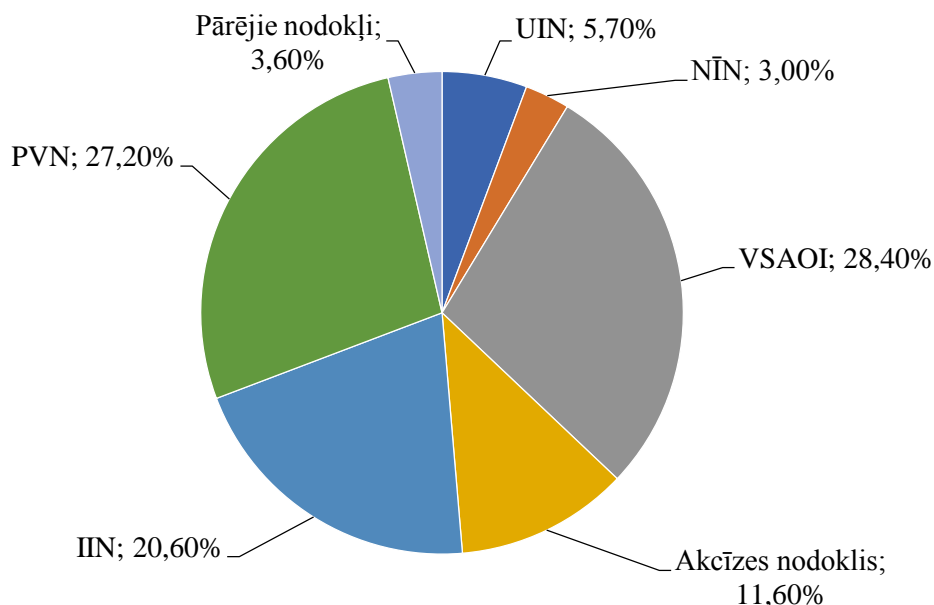
2.6.att. Nodokļu ieņēmumi, milj. EUR (1995.-2016)¹¹¹

Avots: Autore veidots grafiks balstoties uz EUROSTAT datubāzes datiem

Latvijā būtiskākos nodokļu ieņēmumus Latvijas valsts kopbudžetā veido VSAOI, PVN un IIN nodokļi. Šie trīs nodokļi, 2016.gadā veidoja 76,2% no visiem nodokļu

¹¹¹ EUROSTAT, Government revenue, expenditure and main aggregates (gov_10a_main), skatīts 07.04.2018, pieejams: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_main&lang=en

ieņēmumiem. Attēlā 2.7. ir parādīts nodokļu ieņēmumu īpatsvars kopējos nodokļu ieņēmumos sadalījumā pa nodokļu veidiem.¹¹²



2.7.att. Nodokļu ieņēmumu īpatsvars kopējos nodokļu ieņēmumos sadalījumā pa nodokļu veidiem (%), 2016.gadā¹¹³

Kā redzams, tad 2016. Gadā 28,40% no nodokļu ieņēmumiem sastāda VSAOI, 20,60% IIN un 27,2% PVN nodoklis, 11,60% akcīzes nodoklis. Salīdzinoši nelielu ieņēmumu daļu sastāda UIN, NĪN un pārējie nodokļi.

Autore uzskata, ka procentuāli pārāk mazu daļu sastāda UIN nodokļi, un kā tika apskatīts teorētiskajā daļā, tad Latvijas skaitās pie zemo nodokļu jurisdikcijām, jo UIN likme Latvijā ir salīdzinoši zema (20%, un 15% MUN). Latvijā ir viena no zemākajām UIN likmēm, ES vidējais līmenis 2015.gadā bija 22,8%, visaugstākā likme bija Francijā -38% un zemākā, Bulgārijā.¹¹⁴ No vienas puses tas var strādāt kā investīciju un uzņēmējdarbību piesaistošs faktors. Autore atbalsta 2018. gada reformā ieviesto jauninājumu, kad uzņēmumi maksā UIN tikai no peļņas daļas, kas tiek izmaksāta dividendēs, un 0% par reinvestēto peļņas daļu, kas nozīmē to, ka uzņēmumi ieguldīs to attīstībā.

Ieviešot UIN piemērošanu tikai tai peļņai, kura tiek sadalīta, uzņēmumiem radīsies papildus motivācija un iespējas veikt investīcijas. Peļņa, kas tiks atstāta uzņēmumā, palielinās pamatkapitāla apjomu un uzlabos uzņēmuma bilanci kopumā. Uzņēmumiem mazināsies motivācija slēpt īsto peļņas apmēru. Tādējādi lielāks pamatkapitāls kopā ar citiem

¹¹² Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 07.04.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

¹¹³ Turpat

¹¹⁴ Turpat

uzņēmējdarbības rādītājiem (apgrozījums, peļņa) uzlabos uzņēmumu pieeju kredītresursiem. UIN maksājuma kārtības ieviešana radītu vairākus pozitīvus efektus uz tautsaimniecību, kas savukārt palielinātu nodokļu ieņēmumus valsts budžetā: - palielinātos uzņēmumu finanšu resursi, jo UIN ir jāmaksā tikai par dividendēs sadalāmo peļņu, kas savukārt veicinātu uzņēmumus neņemt tik lielu peļņas daļu ārā dividendēs.¹¹⁵

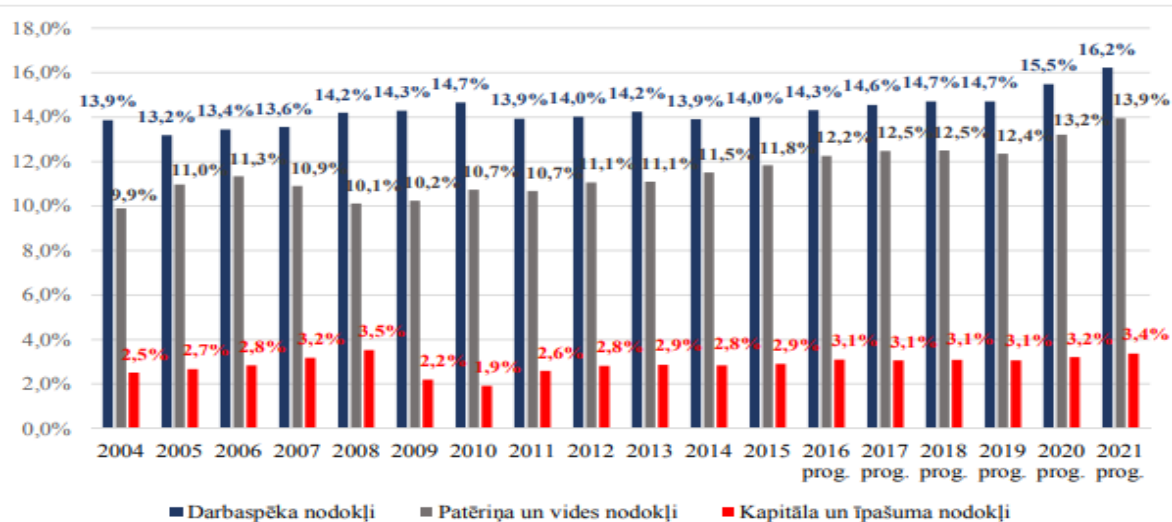
Šāda UIN sistēma ir novērojama Igaunijā, jau kopš 2000.gada. Ieviestā nodokļu sistēma uzlaboja uzņēmumu likviditāti un samazināja parādu finansējuma apjomu Igaunijas uzņēmumos. Pazemināta nesadalītās peļņas nodokļu likme samazina pieprasījumu pēc ārējā finansējuma, jo uzņēmumiem mazinās nepieciešamība finansēt nodokļu izmaksas. Kopš 2000. gada parāda finansējumu īpatsvars Igaunijā jūtami samazinājās, kaut gan tajā pašā periodā Latvijas un Lietuvas uzņēmumos saistību īpatsvars pieauga, bet pašu kapitāla īpatsvars samazinājās. UIN piemērošanas režīma izmaiņu dēļ uzņēmumos samazinājās stimuls izmaksāt dividendes. Pētnieki norāda, ka izmantojot šādu pieeju UIN, Igaunija ir palielinājusi uzņēmumu ienesīgumu un sekmējusi atbalstu investīcijām. 2000. gada nodokļu reforma ir mazinājusi uzņēmumu motivāciju slēpt ieņēmumus. UIN reforma izraisīja pāreju no patēriņa uz investīcijām, veicināja ekonomikas izaugsmi un kopējā labklājības līmeņa celšanos.¹¹⁶

Protams, pagaidām nav iespējams novērtēt, kāds būs efekts Latvijā, pēc šādas UIN sistēmas ieviešanas, bet ņemot vērā Igaunijas piemēru, autoresprāt, scenārijam būtu jābūt līdzīgam. Autore arī uzskata, ka akcīzes nodokļa ieņēmumi sastāda salīdzinoši nelielu daļu no nodokļu ieņēmumiem, un uzskata, ka piemēram tādām precēm kā alkohols un tabakas izstrādājumi akcīzes nodokļa likmes būtu jāpalielina.

Apskatot nodokļu ieņēmumus garākā gadu griezumā (2.8.attēls), redzams, ka darbaspēka nodokļi sastāda lielāko daļu no nodokļu ieņēmumiem. Tas tikai liecina par to, ka ir ļoti augsts nodokļu slogs tieši darba devējiem un darba ņēmējiem. Bet ir salīdzinoši zems kapitāla un īpašuma nodokļu īpatsvars.

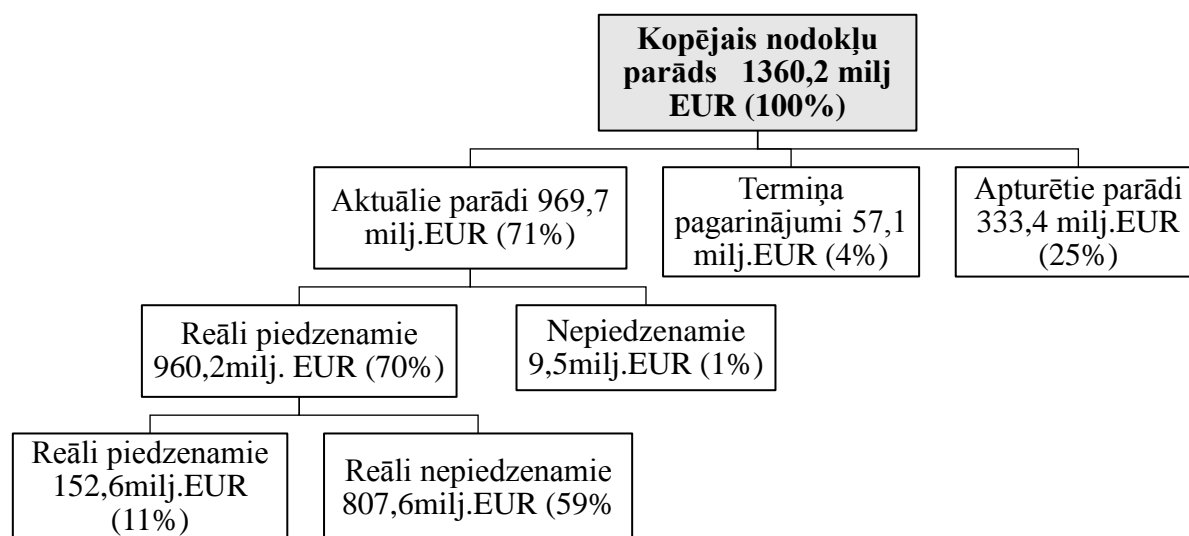
¹¹⁵ Prohorovs A., Uzņēmumu ienākuma nodoklis Latvijā un Igaunijā: tā ietekme uz uzņēmējdarbību, investīcijām, bezdarba līmeni, nodokļu ieņēmumiem un valsts ekonomisko izaugsmi, 2017., skatīts 09.05.2018., pieejams: https://www.riseba.lv/sites/default/files/inline-files/UIN_book_block_09.02.2017_Cover.pdf

¹¹⁶ Turpat



2.8. att. Nodokļu ieņēmumi Latvijā (2004-2021, % no IKP)¹¹⁷

Analizējot nodokļu ieņēmumus, būtiski ir apskatīt nodokļu parādus, jeb to daļu, kuru valsts budžetā neiemaksā indivīdi dažādu apstākļu dēļ. Kā liecina Valsts kontroles revīzijas ziņojums, tad kopējais nodokļu parāds, ieskaitot dzēsto nodokļu parādu apjomu, turpina pieaugt, jo jaunie parādi izveidojas straujāk par piedzītajiem vai labprātīgi nomaksātajiem parādiem. Uz 2017.gada 1.janvāri kopējā nodokļu parādu summa bija 1360,2 milj. EUR. Lielāko daļu arvien veido reāli nepiedzenamie nodokļu parādi – 807,6 milj. EUR jeb 59 % (skatīt attēlu Nr.2.9.)¹¹⁸



2.9.att. Nodokļu parādu struktūra uz 2017.gada 1.janvāri¹¹⁹

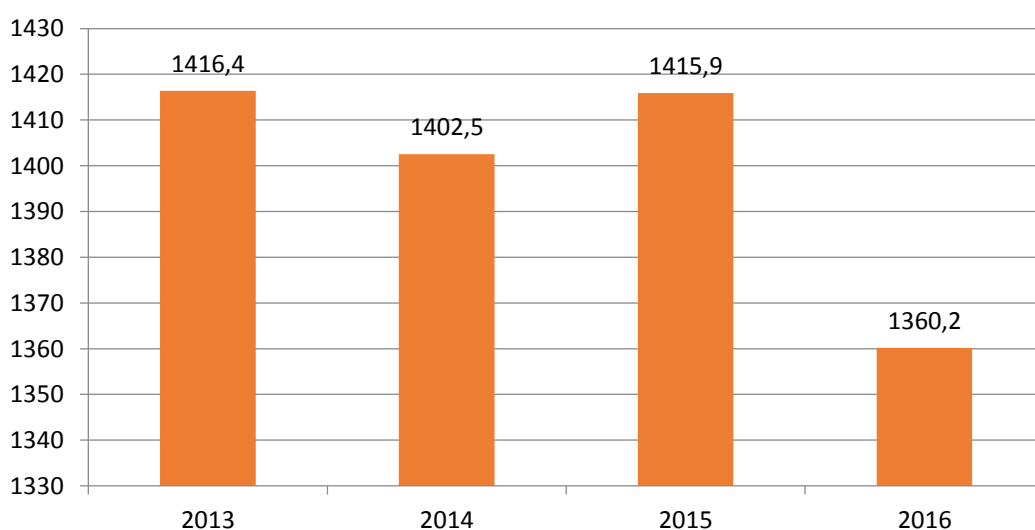
¹¹⁷ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 07.04.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

¹¹⁸ Latvijas Republikas Valsts kontrole, Par Latvijas Republikas 2016.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem, Rīga, 2017., skatīts 17.04.2018., pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2016/2.4.1-38_2016/revizijas-zinojums-publiskoshanai_sgp-2016_03.10.2017.pdf

¹¹⁹ Turpat

Uz 2018.gada 18.martu, VID veidotajā nodokļu parādnieku sarakstā ir 52 341 parādnieks. Parāda summa sastāda 1,008 miljardus eiro. Lielākais nodokļu parāds ir 20,99 miljoni eiro, uzņēmumam SIA „ORMUS”.¹²⁰ 2016.gadā tam tika uzsākts maksātnespējas process.¹²¹ Kā nākamais lielākais nodokļu parādnieks VID publiskotajā sarakstā ir SIA "Intercom Trading Ltd", šā gada 27.februārī VID pieņēma lēmumu par saimnieciskās darbības izbeigšanu (uzņēmuma saimnieciskā darbība tika apturēta 2016. gada 30.novembrī). Uzņēmuma saistības pret valsti 2018.gada martā sastāda 19,57 miljoni eiro.¹²²

Apskatot nodokļu parādu pēdējo četru gadu griezumā, redzams, ka 2016.gadā nodokļu parāds ir krietni zemāks nekā iepriekšējos gados. 2016.gadā tas bija 1360.milj EUR, salīdzinājumā ar 2015.gada 1415 milj.EUR. (skatīt attēlu Nr.2.10).



2.10.att. Kopējais nodokļu parāds, 2013-2016.gads (milj.EUR)¹²³

Kā liecina LURSOFT ziņojums, tad 21% Latvijas uzņēmumu nodokļu parāds februārī pārsniedzis 150 EUR. Apskatot nodokļu parādus pa sektoriem (2.11.att.) tad visvairāk nodokļu parādnieku ir tirdzniecības sektorā.¹²⁴

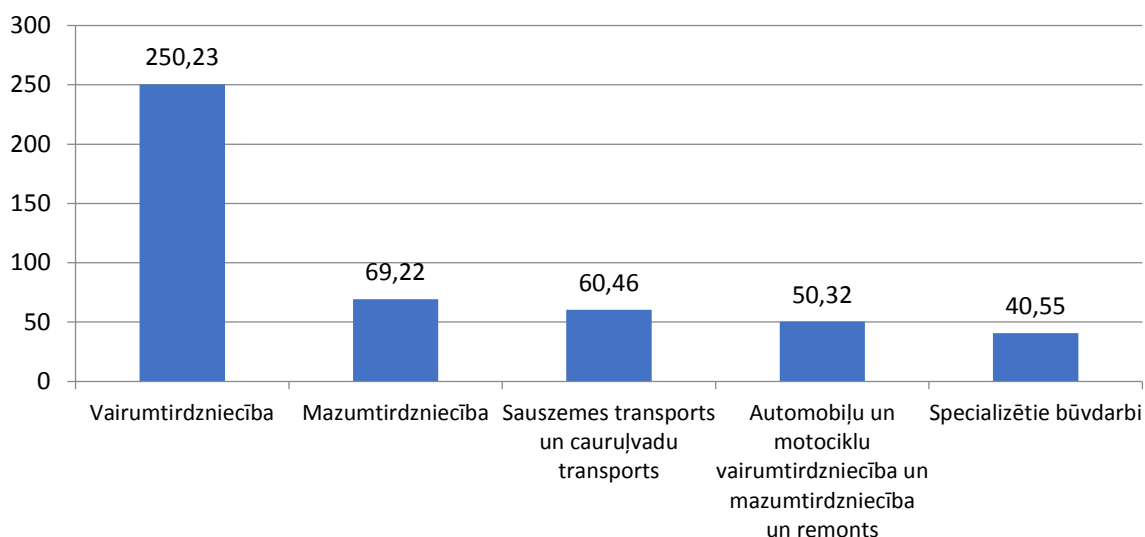
¹²⁰ Valsts ieņēmumu dienests, Nodokļu parādnieku saraksts, 2018., skatīts 18.03.2018., pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/nodoklu-paradnieku-saraksts>

¹²¹ Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrs, SIA „ORMUS”, skatīts 18.03.2018., pieejams: <https://www.ur.gov.lv/lv/legal-entity/?id=50103263351>

¹²² Valsts ieņēmumu dienests, Nodokļu parādnieku saraksts, 2018., skatīts 18.03.2018., pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/nodoklu-paradnieku-saraksts>

¹²³ Latvijas Republikas Valsts kontrole, Par Latvijas Republikas 2016.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem, Rīga, 2017., skatīts 17.04.2018., pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2016/2.4.1-38_2016/revizijas-zinojums-publiskoshanai_sgp-2016_03.10.2017.pdf

¹²⁴ LURSOFT, Kurās nozarēs ir lielākie nodokļu parādi?, 2018., skatīts 18.03.2018., pieejams: <http://blog.lursoft.lv/2018/02/27/kuram-nozarem-ir-lielakie-nodoklu-paradi/>



2.11.att. Nozares, kurās uz 2018.gadu reģistrēts vislielākais nodokļu parāds (milj. EUR)¹²⁵

Analizējot, kurās nozarēs 2018.gada februārī reģistrēts visvairāk nodokļu parādnieku, pirmajās vietās ierindojas mazumtirdzniecības un vairumtirdzniecības uzņēmumi. Lursoft dati rāda, ka februārī nodokļu parāds, kas pārsniedz 150 EUR, reģistrēts 6125 mazumtirdzniecības un 4788 vairumtirdzniecības nozarē strādājošiem uzņēmumiem. Mazumtirgotāju nodokļu parāda apjoms sasniedz 69,22 milj.EUR, bet vairumtirdzniecības nodokļu parāda apjoms veido 250,23 milj.EUR.¹²⁶

2.2. Nodokļu optimizācija Latvijā

Esošā nodokļu sistēma ir sarežģīta, tās elementi bieži tiek mainīti, padarot godīgu uzņēmējdarbību apgrūtināšu. Zemais iekasēto nodokļu īpatsvars tautsaimniecībā ir ēnu ekonomikas rezultāts, bet nodokļu slogs godīgiem nodokļu maksātājiem Latvijā ir augsts, un nodokļu likmes atsevišķās jomās ir pārāk lielas. Atšķirīgās nodokļu likmes dažādiem ienākumu veidiem veicina izvairīšanos no nodokļu samaksas.¹²⁷

Sevišķi liels ir darbaspēka nodokļu slogs – šajā jomā Latvijas nodokļu likmes būtiski pārsniedz ES vidējos rādītājus, samazinot Latvijas uzņēmumu konkurētspēju un radot papildu stimulu darbaspēka aizplūdei. Latvijas nodokļu sistēmā vērojama nodokļu likmju disproporcija, kas rada iespējas izvairīties no nodokļu samaksas, samazinot ekonomisko efektivitāti un pasliktinot uzņēmējdarbības vidi. Turklāt Latvijas nodokļu sistēmas administrēšana ir sarežģīta, un tajā bieži tiek veiktas pārmaiņas, kas apgrūtina

¹²⁵ LURSOFT, Kurās nozarēs ir lielākie nodokļu parādi?, 2018., skatīts 18.03.2018, pieejams: <http://blog.lursoft.lv/2018/02/27/kuram-nozarem-ir-lielakie-nodoklu-paradi/>

¹²⁶ Turpat

¹²⁷ Latvijas Banka, Nodokļu stratēģija 20/20, 2017., skatīts 26.03.2018, pieejams: https://www.bank.lv/images/stories/pielikumi/publikacijas/citaspublikacijas/Nodoklu_strategija_20_20_2017.pdf

uzņēmējdarbības plānošanu un rada nodokļu maksātāju neapmierinātību. Vienlaikus plaši tiek izmantota izvairīšanās no nodokļu samaksas. Pētījumi liecina par diezgan augstu ēnu ekonomikas īpatsvaru, un Latvija ir arī starp valstīm ar lielāko neiekasēto PVN apjomu.¹²⁸

Nodokļu politika Latvijā joprojām nav stabila un prognozējama ilgtermiņā, jo ik gadu valsts budžeta apstiprināšanas procesā tiek veikti grozījumi, mainot nodokļu likmes, objektus un subjektus, ar mērķi palielināt valsts budžeta ieņēmumus. Tas samazina nodokļu maksātāju iespējas plānot savu darbību un paredzēt iespējamus finanšu riskus, šādi, iespējams, mazinot arī vēlmi godprātīgi maksāt nodokļus.¹²⁹

Galvenie nelegālie nodokļu apiešanas un izvairīšanās veidi Latvijā ir sekojoši:

- Dubultā grāmatvedība, kad viena uzskaitē ir faktisko izmaksu fiksēšanai, bet otra – iesniegšanai kontrolējošām iestādēm;
- Darījumi skaidrā naudā vai barters, kas bieži neparādās pārskatos un par kuriem netiek maksāti nodokļi;
- Norēķini bez čekiem, jeb pirkumu neregistrēšana kases aparātā;
- Aplokšņu algas, par kurām netiek maksāti nodokļi;
- Fiktīvu uzņēmumu reģistrācija
- Nepareiza atvieglojumu piemērošana;
- Darījumu viltošana.¹³⁰

Autore arī identificē situācijas, kurās uzņēmumi uzsāk maksātnespējas procesu apzināti, ar mērķi dzēst tā nodokļu parādsaistības. Uzņēmums tiek novests līdz maksātnespējai apzinātas rīcības vai nolaidības dēļ. Piemēram, uzņēmuma vadība (dalībnieks vienlaikus ir valdes loceklis) no uzņēmuma izmaksā sev lielus aizdevumus, nevis izmaksā atlīdzību vai algu. Nolūks – nemaksāt valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodokli. Kad iestājas nodokļa nomaksas termiņš, to pagarina pēc pamatota iesnieguma VID uz maksimālo laiku, jau sākotnēji apzinoties, ka uzņēmums tiks likvidēts. Iesniedzot gada pārskatu, kurā parādās maksātnespējas pazīmes, uzņēmums piesaka maksātnespēju. Turpmāk parādu no debitoriem – valdes locekļiem (uzņēmuma īpašniekiem) – piedzen maksātnespējas administrators, ja tas ir iespējams. Tādējādi apzināti krāpta tiek valsts.

¹²⁸ Latvijas Banka, Nodokļu stratēģija 20/20, 2017., skatīts 26.03.2018, pieejams: https://www.bank.lv/images/stories/pielikumi/publikacijas/citaspublikacijas/Nodoklu_strategija_20_20_2017.pdf

¹²⁹ Latvijas Republikas Valsts kontrole, Par Latvijas Republikas 2016.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem, Rīga, 2017., skatīts 17.04.2018., pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads//reviziju-zinojumi/2016/2.4.1-38_2016/reviizijas-zinojums-publiskoshanai_sgp-2016_03.10.2017.pdf

¹³⁰ Nodokļu politikas tiesiskie un ekonomiskie aspekti un to ietekme uz uzņēmējdarbības vidi Latvijā: Monogrāfija /Škapara R, Šumilo Ē, Dunska M. red – Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2010 –98.lpp

Likumā “Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju un bankrotu”, viena no trīs ļaunprātīga bankrota pazīmēm ir sekojoša - lietas izskatīšanas gaitā konstatēts, ka parādnieks uzņēmumu ir apzināti padarījis par maksātnespējīgu nolūkā izvairīties no parādu maksāšanas vai citu saistību pildīšanas.¹³¹ Respektīvi, uzņēmumam ir liels parādsaistību apjoms, tas uzsāk maksātnespējas process, bet reālais parāds netiek dzēst, tikai tik, cik reāli ir iespējams. Pēc tam, atkal jau tiek izveidots jauns uzņēmums, ar līdzīgu scenāriju.

Ārvalstu investoru padomes Latvijā un auditorkompānijas “Deloitte” pētījumā secināts, ka ļaunprātīga maksātnespējas procesa dēļ Latvijas tautsaimniecība periodā no 2008-2014. gadam jau zaudējusi 665 miljonus eiro, bet nākamajos 10 gados zaudējumi var sasniegt pat 852 miljonus. Valsts policijā pērn saistībā ar maksātnespējas procesu saņemti 428 iesniegumi (1,32% no iesniegumu kopskaita). 86% gadījumu pieņemti lēmumi par atteikšanos ierosināt kriminālprocesu.¹³²

Viena no būtiskākajām problēmām valsts ieņēmumu sfērā ir iespēja reģistrēt uzņēmumus, lai veiktu nelikumīgus darījumus. Fiktīvie uzņēmumi tiek reģistrēti visbiežāk uz kāda mazturīga iedzīvotāja vārda, lai pēc tam trešās personas varētu saņemt nepieciešamos reģistrācijas un preču pārvadājumu dokumentus un netraucēti veiktu uzņēmējdarbību, tādējādi izvairoties no nodokļu nomaksas. Visbiežāk šādus uzņēmumus izmanto, lai izkrāptu PVN nodokli no valsts budžeta, lai legalizētu noziedzīgi iegūtus naudas līdzekļus.¹³³

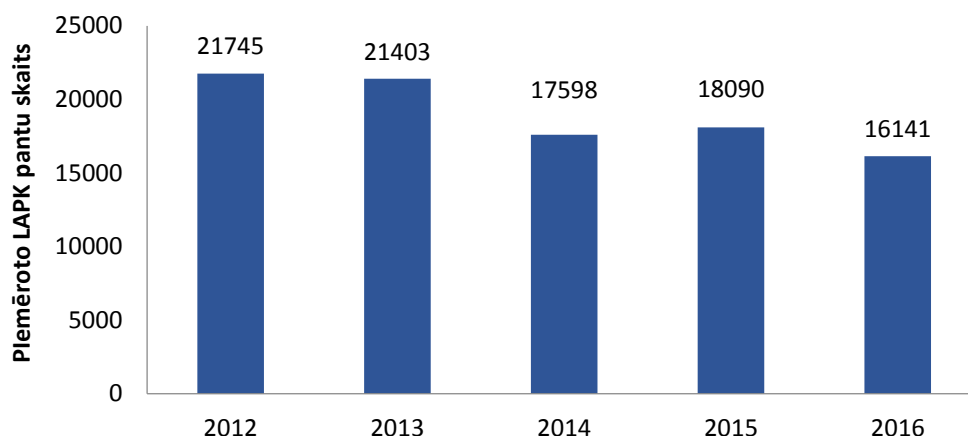
Nodokļu jomu regulējošajos normatīvajos aktos ir paredzētas īpašas tiesību normas, lai nodrošinātu pareizu nodokļu aprēķināšanu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tā kā sabiedrībā vienmēr pastāv personas, kas neievēro tiesību normas, ir izveidots regulējums pārkāpēju administratīvai sodīšanai.¹³⁴ Latvijā, 2016.gadā ir piemēroti 16141 administratīvā pārkāpuma panti.

¹³¹ Likumi.lv, Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju un bankrotu, skatīts 11.05.2018., pieejams: <https://m.likumi.lv/doc.php?id=72326>

¹³² Luksa M., Maksātnespējas procesa riski: pietiks runāt, jāsāk darīt!, LV portāls, 2016, skatīts 11.05.2018., pieejams: <https://lvportals.lv/norises/279349-maksatnespejas-procesa-riski-pietiks-runat-jasak-darit-2016>

¹³³ Nodokļu politikas tiesiskie un ekonomiskie aspekti un to ietekme uz uzņēmējdarbības vidi Latvijā: Monogrāfija /Škapara R, Šumilo Ē, Dunska M. red – Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2010 –98.lpp

¹³⁴ Latvijas Republikas Valsts kontrole, Ziņojums: Naudas sodu piemērošanas prakse VID., Rīga, 2017., skatīts 20.03.2018, pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2016/2.4.1-24_2016/zinojums.pdf



2.12.att. **Piemēroto LAPK skaits (2012-2016) nodokļu iekasēšanas un administrācijas jomā**
 Avots: Autores veidots grafiks pēc VID datiem.¹³⁵

Kā redzams grafikā, tad laika periodā no 2012.-2016. Gadam piemēroto administratīvo pantu skaits nodokļu administrēšanas un iekasēšanas jomā ir samazinājies, un ir novērojama lejupejoša tendence, kas ir vērtējams pozitīvi. Apskatot detalizētāk pa kategorijām pārkāpumus (skatīt 5.pielikumu), var redzēt, ka laika periodā no 2014.gada līdz 2016.gada 31.decembrim ir piemēroti 237 LAPK panti par izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, un piemērotais naudas sods sastādīja 258 520 EUR. Tomēr ir jāņem vērā, ka šī kategorija ir tikai neliela daļa no piemērotajiem nodokļu pārkāpumiem.

Latvijā, par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu nomaksas peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, ja šīs darbības izdarītas atkārtoti gada laikā, un par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu nomaksas vai par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, ja ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā var iestājas Kriminālatbildība. Kriminālatbildība iestājas par sekojošiem pārkāpumiem:

1. Par uzņēmumam (uzņēmējiesabiedrībai), iestādei vai organizācijai likumos noteikto grāmatvedības dokumentu, gada pārskatu, statistikas pārskatu vai statistiskās informācijas slēpšanu vai viltošanu (Krimināllikuma 217.pants);
2. Par grāmatvedības uzskaitē neuzrādītas darba samaksas izmaksāšanu, ja tas izdarīts ievērojamā apmērā (Krimināllikuma 2171.pants);
3. Par izvairīšanos no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai par ienākumu, peļņas vai citu ar nodokli apliekamo objektu slēpšanu vai samazināšanu, ja

¹³⁵ Latvijas Republikas Valsts kontrole, Ziņojums: Naudas sodu piemērošanas prakse VID., Rīga, 2017., skatīts 20.03.2018, pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2016/2.4.1-24_2016/zinojums.pdf

ar to nodarīti zaudējumi valstij vai pašvaldībai lielā apmērā (Krimināllikuma 218.pants).¹³⁶

Juridisko zinātņu doktores Valentijas Liholajas tiesu prakses apkopojumā secināts, ka sodu politika, ko īsteno tiesas attiecībā uz personām, kuras atzītas par vainīgām izvairīšanās no nodokļu vai tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, raksturīga ar to, ka šīm personām reāla brīvības atņemšana, ar dažiem izņēmumiem, ja noziegums izdarīts neizciesta soda laikā, netiek piespriesta. Tiesas šādus sodus motivējušas ar to, ka sods brīvības atņemšanas veidā būtu nesamērīgs ar apsūdzētā izdarīto noziedzīgo nodarījumu un tā personību, neatkarīgi no tā, cik ilgi apsūdzētais šo izvairīšanos izdarījis un kādu zaudējumu valstij nodarījis.¹³⁷

Septiņos gados par izvairīšanos no nodokļu nomaksas cietumsodi piespriesti tikai astoņiem cilvēkiem. Sodi bieži bijuši mazāki nekā noteikta minimālā sankcija par konkrēto noziegumu, un reālu cietumsodu saņem vidēji viens tiesājamais gadā, liecina Latvijas Televīzijas raidījuma “De facto” izpētītais par notiesātajām personām laika posmā no 2010.līdz 2016.gadam.¹³⁸

Ņemot vērā augstākminēto, autore uzskata, ka iespējams, uzņēmumi un indivīdi, kuri iesaistās nodokļu krāpniecībā un veic izvairīšanos no nodokļiem uzskata sodu par „samērīgu”, un tādu, kas tos pietiekami nemotivē neiesaistīties šādās darbībās. Līdz ar to, autore uzskata, ka varbūt ir nepieciešams pārskatīt sodu sistēmu, palielinot piemērojamo sodu sankcijas.

Apskatot nodokļu plaisas rādītājus, kas Valsts ieņēmumu dienesta (VID) traktējumā, ir nedeklarētās un deklarētās, bet nesamaksātās nodokļu summas attiecība pret potenciālo nodokļu masu, kas tiktu aprēķināta un iekasēta ar nosacījumu, ka visi nodokļu maksātāji pilnā apmērā izpilda savas nodokļu saistības,¹³⁹ var redzēt, ka lielākā nodokļu plaisa ir PVN, VSAOI un akcīzes nodoklim. Arī darba teorētiskajā daļā tika pausts viedoklis, ka darbaspēka nodokļi ir tā kategorija, kas ir potenciāli pievilcīga izvairīties no nodokļiem, ko arī apstiprina nodokļu plaisas rādītāji (2.2. tabula).

Tabulā Nr.2.2. parādīti nodokļu plaisas apmēri Latvijā 2015.gadā, pa dažādiem nodokļu veidiem. Tiek salīdzināts VID aprēķinātais plānotais rezultāts ar faktisko rezultātu. Starpība parāda vai ir pārsniegts plānotais rādītājs (+), vai arī plānotais nav sasniegts (-). Tas ir – ja ir

¹³⁶ Valsts ieņēmumu dienests, Atbildība par nodokļu likumu pārkāpšanu, skatīts 06.05.2018., pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/atbildiba-par-nodoklu-likumu-parkapsanu>

¹³⁷ Latvijas Republikas Augstākā tiesa, Pētījums „Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūto līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas”, 2013., skatīts 06.05.2018., pieejams: <http://www.at.gov.lv/lv/jaunumi/par-notikumiem/2012-2013-tiesu-prakse-izskatot-prokurora-protistus-apelacijas-un-kasacijas-kartiba?print=true>

¹³⁸ Šnore I., Par nodokļu nemaksāšanu cietumsodu saņem vidēji viens cilvēks gadā, De Facto, 2017., skatīts 09.05.2018., pieejams: <https://www.lsm.lv/raksts/zinas/zinu-analize/par-nodoklu-nemaksasana-cietumsodu-sanem-videji-viens-cilveks-gada.a256262/>

¹³⁹ Valsts ieņēmumu dienests, Nodokļu plaisu apmēri, skatīts 24.03.2018., pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/nodoklu-plaisu-apmeri>

plānotais rādītājs pārsniegts, tas nozīmē, to, ka nodokļu plaisa ir mazāka nekā tika plānots, kas ir vērtējams pozitīvi, savukārt, ja rādītājs ir mazāks nekā plānotais, tas nozīmē to, ka faktiski nodokļu plaisas apjoms ir augstāks nekā tika paredzēts.

2.2.tabula

Nodokļu plaisas apjomi 2015.gadā¹⁴⁰

Nodoklis	Plānotais rezultāts	Faktiskais rezultāts	Starpība
PVN	15,9	15,4	+0,5
VSAOI	21	20,2	+0,8
IIN	20,4	19,5	+0,9
Akcīzes nodoklis cigaretēm	27	25,7	+1,3
Akcīzes nodoklis naftas produkcijai	10,5	10,8	-0,3
Akcīzes nodoklis alkoholiskajiem dzērieniem	8	8,3	-0,03

Valsts kontroles veiktajā revīzijas ziņojumā, apskatot nodokļu plaisas apjomus Latvijā pa dažādiem nodokļu veidiem vislielākā nodokļu plaisa ir novērojama akcīzes nodoklim cigaretēm (25,7%), kas savukārt nozīmē to, ka tieši šajā jomā pastāv vislielākais risks, ka nodokļu maksātāji nepilda savas saistības pret valsti, izvairoties no nodokļu nomaksas, kā rezultātā valsts budžets nesaņem nedeklarētās un deklarētās, bet nesamaksātās akcīzes nodokļu summas. Bez tam VID bieži informē par nozīmīgu pārkāpumu atklāšanu akcīzes preču aprites jomā. Būtisku pārkāpumu atklāšana liecina, ka joprojām saglabājas augsts akcīzes nodokļa nedeklarēšanas un nemaksāšanas risks.¹⁴¹

Ikgadējā ēnu ekonomikas pētījumā secināts, ka 2016. gadā Latvijā ēnu ekonomikas daļa bija 20,3% no iekšzemes kopprodukta (IKP), tātad apmēram piektā daļa ekonomikā darbošos un nodarbināto nodokļu maksāšanā neiesaistījās vispār vai piedalījās daļēji. Vislielākā nodokļu plaisa ir valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (VSAOI) jomā – 617,88 miljoni eiro (jeb 20,2%), otra lielākā nesamaksātā summa ir PVN – 419,31 miljons eiro (jeb 15,4%) un trešā IIN – 352,37 miljoni eiro (jeb 19,5%). Kopā tas ir gandrīz 1,33 miljardi eiro, ko zaudē sabiedrība kopumā, ja šie nodokļi netiek nomaksāti.¹⁴²

¹⁴⁰Latvijas Republikas Valsts kontrole, Par Latvijas Republikas 2016.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem, Rīga, 2017., skatīts 24.03.2018., pieejams: [http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2016/2.4.1-38_2016/revizijas-zinojums-publiskoshanai_sgp-2016_03.10.2017.pdf](http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju_zinojumi/2016/2.4.1-38_2016/revizijas-zinojums-publiskoshanai_sgp-2016_03.10.2017.pdf)

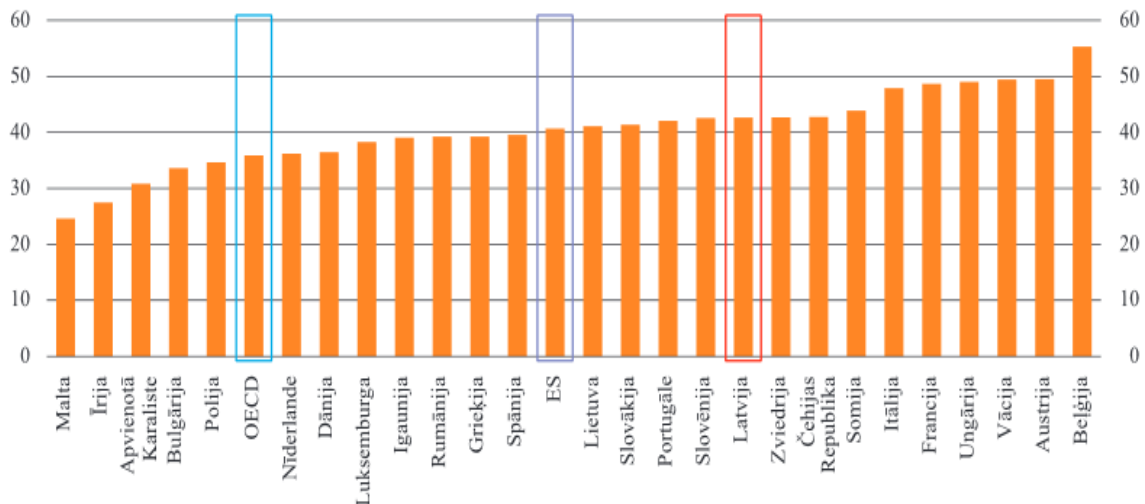
¹⁴¹Turpat

¹⁴²Dārziņa L., Nodokļu reformai trūkst naudas. Daudzi nodokļus nemaksā. LV portāls, 2017. Skatīts 04.04.2018., pieejams: <http://www.lvportals.lv/visi/likumi-prakse/287163-nodoklu-reformai-trukst-naudas-daudzi-nodoklus-nemaksa/>

2.2.1. Darbaspēka nodokļi

Darbaspēka nodokļi (Latvijā tie ir – VSAOI, IIN, MUN, solidaritātes nodoklis) ietekmē gan darbaspēka pieprasījumu, gan piedāvājumu, jo tie maina darba devēja izmaksas un darba ņēmēja neto atalgojumu. Darbaspēka nodokļi ietekmē lēmumu par dalību darba tirgū, darba stundām. Tāpat darbaspēka nodokļu slogs ietekmē arī lēmumu par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Darba devēju darbaspēka nodokļi ietekmē tādā apmērā, kādā tie tiek pārnesti uz viņa izmaksām – tie sadārdzina darbaspēka izmaksas un samazina tā produktīvas izmantošanas iespējas. Būtiska nozīme ir arī starptautiskai konkurētspējai.¹⁴³

Kā tika apskatīts iepriekš nodaļā, tad darbaspēka nodokļi Latvijā ir būtisks ieņēmuma avots, līdz ar to, ir būtiski apskatīt datus, par izvairīšanos no nodokļu maksājumiem tieši darbaspēka nodokļos. Kopējais nodokļu slogs Latvijā Eiropas Savienības (ES) kontekstā ir salīdzinoši zems, tomēr darbaspēka nodokļu slogs Latvijā ir ļoti augsts.¹⁴⁴



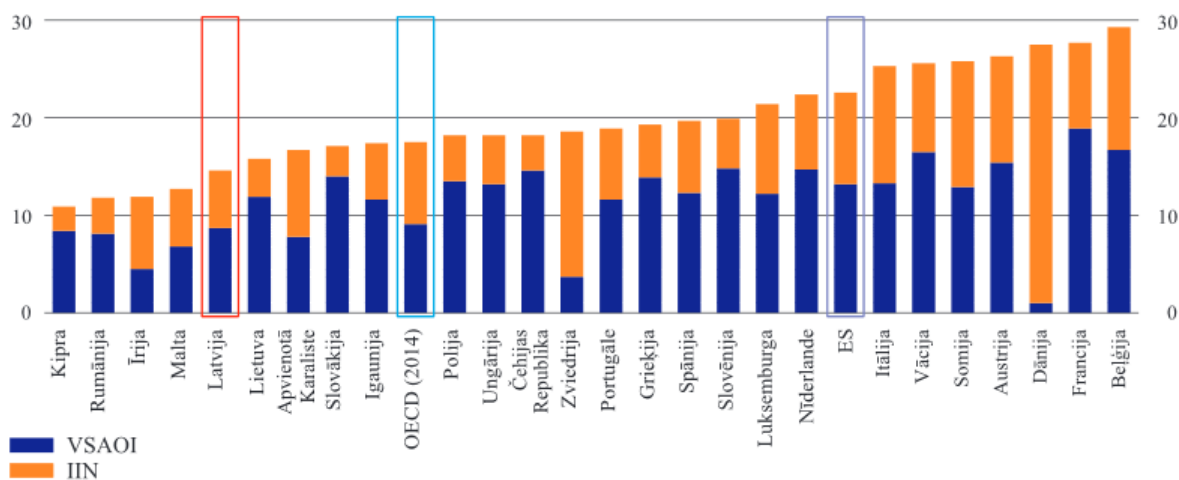
2.13. att. Darbaspēka nodokļu slogs vienai personai, kura saņem vidējo algu (2015,%)¹⁴⁵

2.13.attēlā parādīts darbaspēka nodokļu slogs vienai persona, kura saņem vidējo algu 2015.gadā ES, un kā redzams, tad Latvijā tas ir virs vidējā ES līmeņa un Latvija ierindojas 10.vietā. Tomēr apskatot iekasēto darbaspēka nodokļu apjomu, situācija ir pretēja – Latvija iekasē salīdzinoši maz darbaspēka nodokļus, kas ir vērtējams negatīvi (attēls Nr.2.14)

¹⁴³Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

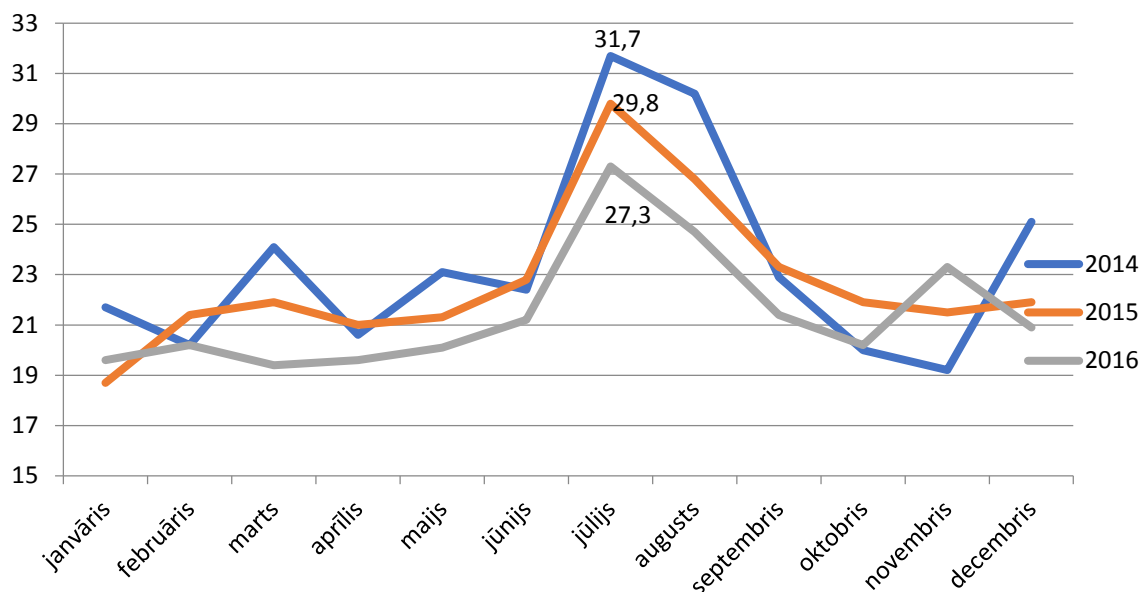
¹⁴⁴Dienas bizness, Lai arī kopējais nodokļu slogs Latvijā ir zems, tomēr darbaspēka nodokļi ir ļoti augsti, skatīts 26.03.2018, pieejams: <http://www.db.lv/zinas/ekonomists-lai-ari-kopejais-nodoklu-slogs-latvija-ir-zems-tomer-darbaspēka-nodokli-ir-loti-augsti-443219>

¹⁴⁵Latvijas Banka, Nodokļu stratēģija 20/20, 2017., skatīts 26.03.2018, pieejams: https://www.bank.lv/images/stories/pielikumi/publikacijas/citaspublikacijas/Nodoklu_strategija_20_20_2017.pdf



2.14.att. Iekasētais darbaspēka nodokļu apjoms (2015, % no IKP)¹⁴⁶

Dati liecina, ka nodokļu slogs Latvijā ir augsts, savukārt iekasētais nodokļu apjoms ir salīdzinoši zems, kas autore sprāt, liecina par izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Tādēļ, ņemot vērā faktu, ka Latvijā ir augsts darbaspēka nodokļu slogs, autore uzskata, ka līdz ar to, diezgan loģiski ir tas, ka liela daļa nodokļu tiek apieti izmantojot aploksņu algas. 2016.gadā, Latvijā, nedeklarētās darba algas īpatsvars komercsektorā sastāda 21,6% (4.pielikums) .



2.15.att. Nedeklarētās darba algas īpatsvars kopējos potenciālajos darba ienākumos (2014-2016, %) ¹⁴⁷

Attēlā Nr.2.15 redzams, ka nedeklarētajiem darba algas ienākumiem ir vērojama sezonālitate vasaras periodā. Nedeklarēto ienākumu pieaugumu vasaras mēnešos nosaka

¹⁴⁶ Latvijas Banka, Nodokļu stratēģija 20/20, 2017., skatīts 26.03.2018, pieejams:

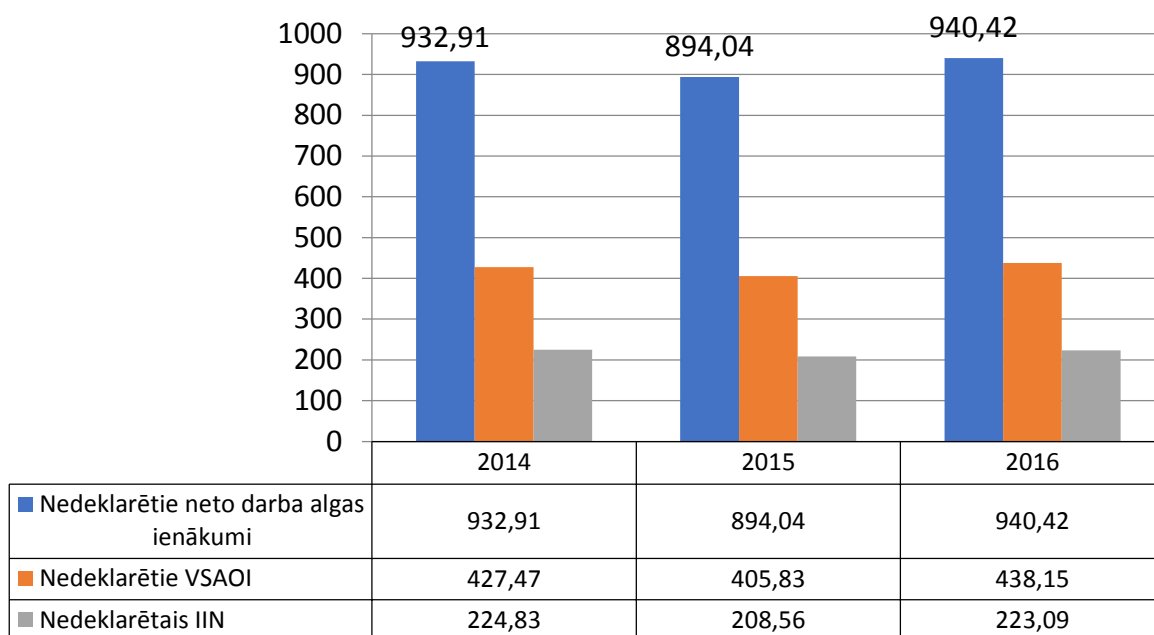
https://www.bank.lv/images/stories/pielikumi/publikacijas/citaspublikacijas/Nodoklu_strategija_20_20_2017.pdf

¹⁴⁷Valsts ieņēmumu dienests, Darba algas nodokļu plaša vispārējā nodokļu režīmā strādājošajiem (aploksņu alga), skatīts 26.03.2018, pieejams:

https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/aploksnu_algu_plaiza_komersantiem_kas_strada_vispareja_rezima_0.pdf

darba vietu skaita pieaugums ar vidējās stundu tarifa likmes neatbilstību reģionā esošo profesiju atalgojuma līmenim.¹⁴⁸

Zaudējumi no nedeklarētajiem darba algas ienākumiem, nedeklarētajiem VSAOI un IIN katru gadu sastāda vairāk nekā 1 miljardu eiro (skatīt attēlu Nr.2.16). Tie ir līdzekļi, kas varētu tikt izmantoti sabiedrisko pakalpojumu u.c. nozīmīgu pakalpojumu sniegšanai. Apskatot nedeklarēto darba algas ienākumu apjomu ir novērojama tendence, ka no 2014 - 2016 gadam tie pieaug, kas ir vērtējams negatīvi.



2.16.att. Nodokļu zaudējumi no aplokšņu algām, milj. EUR¹⁴⁹

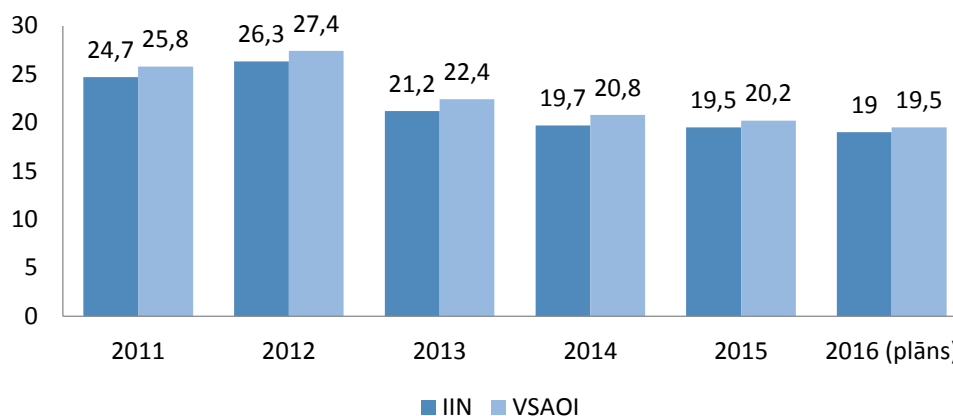
Ņemot vērā to, ka pašlaik Latvija atrodas ekonomikas augšupejas stadijā, autore uzskata, ka situācijai būtu jābūt pretējai un nedeklarētajiem ienākumiem būtu jāsamazinās, kas nozīmē tikai to, ka aplokšņu algu izmaksa kļūst vēl aktuālāka uzņēmēju vidū.

Kā liecina aprēķini, tad nodokļu plaisa gan IIN gan VSAOI ir apmēram 20%. Tas nozīmē to, ka apmēram 20% no aprēķinātajiem nodokļu maksājumiem katru gadu netiek iemaksāti valsts budžetā (skatīt 2.17. attēlu).

¹⁴⁸Valsts ieņēmumu dienests, Darba algas nodokļu plaisa vispārējā nodokļu režīmā strādājošajiem (aplokšņu alga), skatīts 26.03.2018, pieejams:

https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/aploksnu_algu_plaisa_komersantiem_kas_strada_vispareja_rezima_0.pdf

¹⁴⁹Turpat



2.17.att. VSAOI un IIN plaisas dinamika no 2011.-2016. gadam, (% no potenciālās nodokļa masas)¹⁵⁰

Augstāka nodokļu plaisa ir novērojama tieši 2011 un 2012.gadā, kas ir pēckrīzes periods un liecina par to, ka uzņēmumi, meklējot veidus, kā samazināt savas nodokļu saistības, izvēlas izvairīties no nodokļu nomaksas, izmaksājot aplokšņu algas.

Kā risinājumu, lai samazinātu šo darbaspēka nodokļu slogu un samazināt nevienlīdzību, piemēram, CERTUS pētījuma autori rekomendē samazināt kopējo darbaspēka nodokļu slogu, ieviešot progresīvo iedzīvotāju ienākumu nodokli.¹⁵¹

2.2.2. Mikrouzņēmuma nodoklis

Mikrouzņēmumā (MU) strādājošie izmanto atvieglotā nodokļu maksāšanas režīma priekšrocības, tad no viņu atalgojuma netiek ieturēti darbaspēka nodokļi jeb MU darbiniekam aprēķinātais atalgojums (bruto alga) ir vienāds ar saņemto atalgojumu (neto algu). Savukārt darbiniekiem, kas maksā darbaspēka nodokļus vispārējā kārtībā, atšķirība starp bruto algu un neto algu ir būtiska. 2014.gada beigās VID veica teorētisku novērtējumu, cik valsts zaudē nodokļu veidā, ļaujot piemērot MUN režīmu. VID secināja – ja 2014.gada 3.ceturksnī pastāvošie MUN maksātāji būtu maksājuši IIN un VSAOI parastajā režīmā, teorētiski nodokļu ieņēmumi gadā varētu pieaugt par 152 milj. euro.¹⁵²

Tiek veidotas nodokļu optimizācijas shēmas, kurās nodokļu maksātājs iesaista savus formāli no darba atbrīvotos darbiniekus, kas turpmāk reģistrējas kā MUN maksātāji – neatkarīgie pakalpojumu sniedzēji – un turpina veikt ierasto darbu šī darba devēja labā. MU bieži tiek izmantots kā nodokļu optimizācijas instruments, nevis pilda vienu no sākotnējiem

¹⁵⁰ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 18.04.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

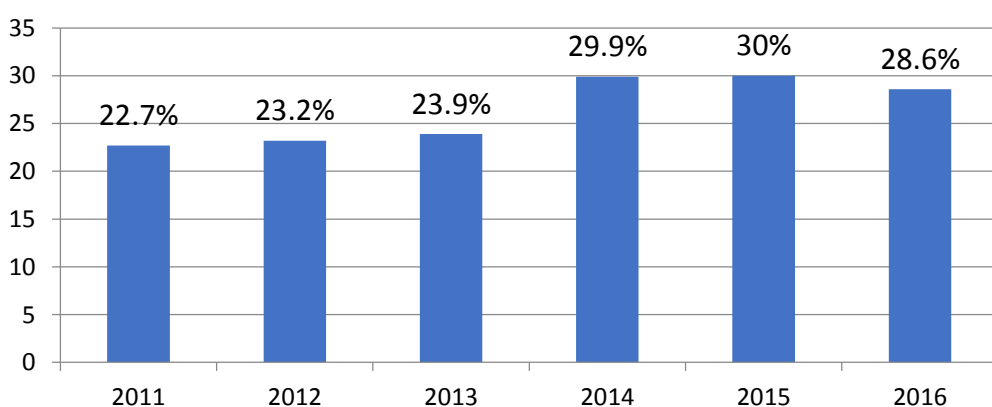
¹⁵¹ Dombrovskis V., Auers D., Gubins S., Latvijas Konkurētspējas Ziņojums 2016. Nodokļu pētījums. Kopsavilkums, Domnīca CERTUS, 2016. Skatīts 10.05.2018., pieejams: http://certusdomnica.lv/wp-content/uploads/2016/09/CertusZinojums_2016-Nodokli_WEB2.pdf

¹⁵² Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 18.04.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

likuma ieviešanas mērķiem – radīt nepieciešamos priekšnoteikumus bez darba palikušajiem iedzīvotājiem uzsākt uzņēmējdarbību.¹⁵³ Var secināt, ka “Mikrouzņēmumu nodokļa likums” vairs nepilda savu sākotnējo mērķi, jo statistika liecina, ka liela daļa MU režīmu tiek pielietoti nodokļu optimizācijai un nodokļu apiešanai. Par to liecina vairāki novērojumi:

- kopš MUN režīma ieviešanas 29% MUN režīma izmantotāji ir mainījuši statusu no vispārējā nodokļu režīma, kļūstot par MU;
- absolūti lielākā daļa – 91% no kopējā MU īpašnieku skaita (kas atbilst likumam “Par uzņēmumu ienākuma nodokli”) vienlaikus ir bijuši vai ir dalībnieki arī citās saimnieciskās darbības formās (pēc būtības MU dibināti ar mērķi nodalīt funkcijas);
- dod iespēju būtiski ietaupīt uz darbaspēka nodokļiem – darbaspēka izmaksas parastam uzņēmumam, maksājot vienādu neto algu vidēji ir par 57% lielākas nekā MU;
- no pēdējos gados reģistrēto SIA skaita MU veido vairāk kā vienu trešdaļu, kas liecina, ka MUN režīms, kas tika radīts kā uzņēmējdarbības atbalsta instruments krīzes periodā, ir kļuvis par plaši izmantotu uzņēmējdarbības formu, kas rada nopietnu ietekmi uz konkurences situāciju, budžetu un darbinieku nākotnes sociālajām garantijām.¹⁵⁴

MUN maksātāju skaits kopš 2013.gada strauji pieaug. No 2013.gada 1.aprīļa līdz 2016.gada 1. Decembrim MUN maksātāju skaits ir pieaudzis par 23 140 (2013.gadā tas bija 27 385, 2016.gada 1.decembrī – 50 525)¹⁵⁵ Apskatot MUN plaisu, var redzēt, ka rādītājs ir diezgan augsts, un pēdējos gados MUN plaisa sastāda 28-30% no kopējām MUN saistībām (2.18. attēls).



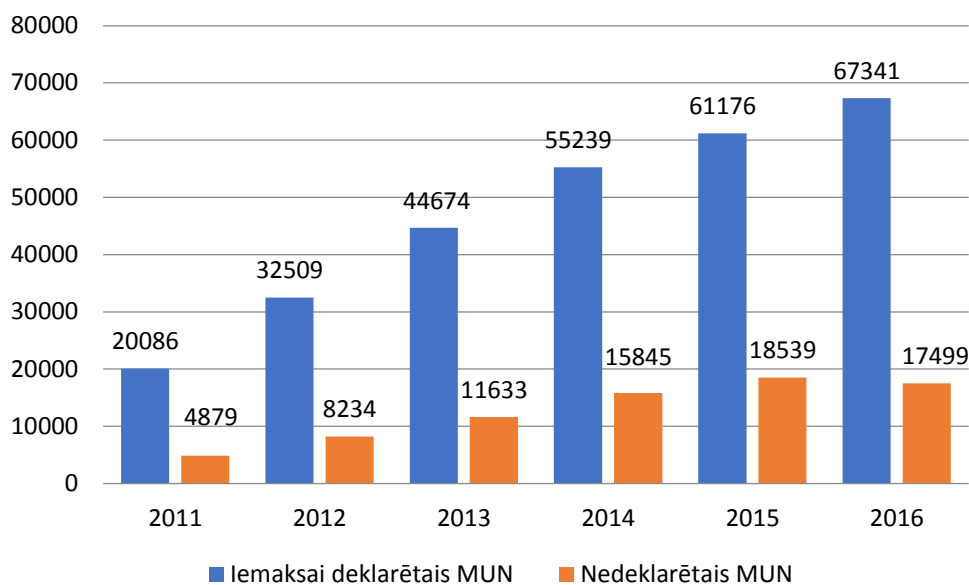
¹⁵³ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 18.04.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

¹⁵⁴Turpat

¹⁵⁵Turpat

2.18.att. MUN plaisa (2011-2016, %) ¹⁵⁶

2016.gadā pēc VID aprēķiniem, plaisa bija 28,6% no visām potenciālajām MUN saistībām, kuras varētu iekasēt pie nosacījuma, ka visi nodokļu maksātāji izpilda savas saistības. No 2011.gada līdz 2014.gadam ir novērojama tendence pieaugt plaisas apjomam (no 22,7 līdz 29.9%), bet tālākajos gados, plaisas apjoms mazliet samazinās, no 29.9 līdz 28,6%.



2.19.att. MUN zaudējumi (2011-2016.gads, tūkst.EUR) ¹⁵⁷

2016. Gadā nedeklarētās MUN saistības sastādīja 17,5 milj.EUR. Ir novērojama tendence, ka nedeklarētie MUN pieaug, bet to var skaidrot ar to, ka pieaug arī MUN maksātāju skaits. Tomēr, redzams, ka 2016.gadā salīdzinājumā ar 2015.gadu ir mazliet samazinājusies MUN plaisa un nedeklarētais MUN.

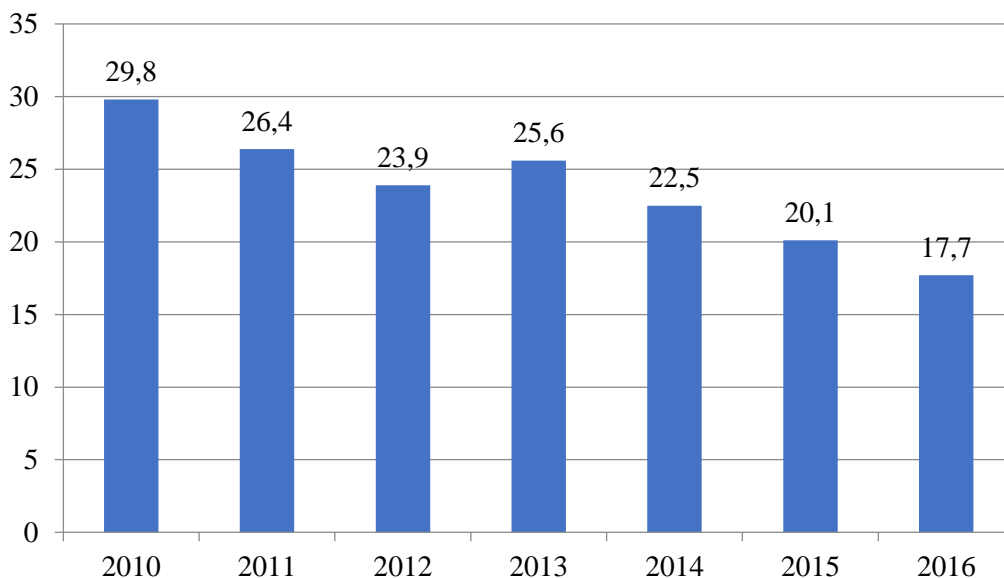
2.2.3. Pievienotās vērtības nodoklis

PVN nodoklis arī sastāda būtisku daļu no Latvijas valsts budžeta ieņēmumiem. Kā tika apskatīts iepriekš, tad PVN plaisas apjoms Latvijā ir augsts. Apskatot gadu griezumā PVN plaisu Latvijā (attēls Nr.2.20.), ir redzama lejupejoša tendence, kas nozīmē to, ka plaisas apmēri samazinās. Vislielākie rādītāji novērojami 2010.gadā, kas ir pamatojams ar pēckrīzes periodu, kad liela daļa uzņēmumu bankrotēja un līdz ar to arī nespēja atmaksāt savas PVN saistības. Kā arī, ņemot vērā finansiālo līdzekļu trūkumu, meklēja papildus iespējas kā apiet

¹⁵⁶ Valsts ieņēmumu dienests, Mikrouzņēmumu nodokļa plaisa, skatīts 17.04.2018. , pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/mun_plaisa_aploksnu_algu_plaisa_komersantiem_kas_strada_mun_rez_ima.pdf

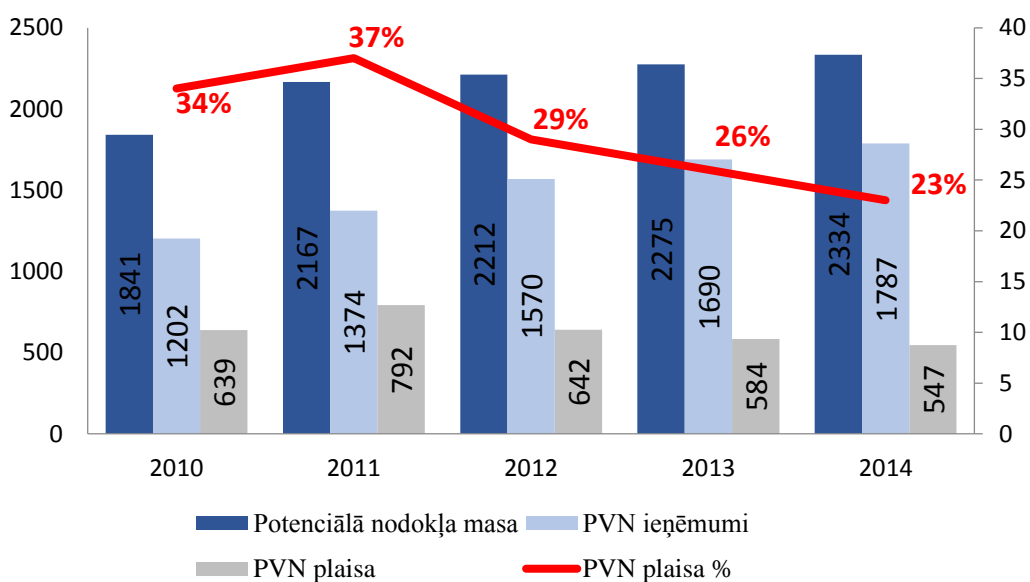
¹⁵⁷ Turpat

PVN nodokļa maksājumus. 2016.gadā, salīdzinot ar 2010.gadu, nodokļu plaisa ir ievērojami samazinājusies, par 12,1%, kas ir vērtējams pozitīvi.



2.20.att. PVN plaisas lielums 2010-2016.gadā (% , VID aprēķini) ¹⁵⁸

Jāatzīmē, ka VID un Eiropas Komisijas pētījuma dati par PVN plaisas apmēru atšķiras diezgan būtiski. Attēlā Nr. 2.21. salīdzinājumam ir parādīti Eiropas Komisijas aprēķini par nodokļu plaisas apjomu Latvijā.



2.21.att. PVN plaisas lielums 2010-2014.gadā (milj. EUR un %) ¹⁵⁹

¹⁵⁸ Valsts ieņēmumu dienests, PVN plaisa: 2016.gada novērtējums, skatīts 20.04.2018., pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/pvn_plaisa.pdf

¹⁵⁹ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

Kā redzams, tad, piemēram, 2010.gadā VID aprēķinātais PVN plaisas apjoms ir 29,8%, bet EK aprēķinātais ir 34%. Būtiski atšķiras 2011.gada aprēķini, jo pēc VID aprēķiniem ir 26%, bet pēc EK aprēķiniem ir 37%. Šīs atšķirības var skaidrot to, ka aprēķinos tiek pielietotas dažādas plaisas novērtēšanas metodes.

Taublā nr.2.3. autore, pamatojoties uz iepriekš, darba izstrādes gaitā gūto informāciju, apkopo zaudējumus, Latvijas valsts budžetā 2016.gadā, kas radušies no nodokļu nemaksāšanas un izvairīšanās no nodokļu maksājumiem.

2.3.tabula

Zaudējumi no izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, milj. EUR (2016)

Nodokļu veids	Zaudējumi, milj. EUR
Nedeklarētā darba alga	940
VSAOI	438
IIN	223
MUN zaudējumi	17,5
PVN (2015)	411
Kopā:	2029,5

Kā redzams, tad pašlaik Latvijā vislielākos zaudējumus no nodokļu ieņēmumiem uz valsts budžetu atstāj tieši izvairīšanās no darbspēka nodokļiem – aplokšņu algu izmaksāšana. PVN zaudējumi sastāda 411.miljonus, kas rodas no PVN krāpniecības – karuseļveida u.c. shēmas, darījumu viltošana, lai saņemtu nodokļa atmaksu, kā arī citas shēmas.

2018.gada apstiprinātā valsts budžeta ieņēmumi ir 8 753 146 235 *euro* un izdevumi 8 954 188 268 *euro* apmērā.¹⁶⁰ Kā redzams, tad budžeta izdevumi ir lielāki nekā ieņēmumi. Ņemot vērā to, ka valsts budžets ir apmēram 8 miljardi eiro, un vairāk nekā 1 miljards tiek zaudēti nodokļu maksāšanas dēļ, ir būtiski izvērtēt esošo nodokļu politiku, normatīvos aktus, lai samazinātu šo summu un samazinātu izvairīšanos no nodokļu maksājumiem. Piemēram, apskatot 2018.gada valsts budžetu pa to lielākajām kategorijām (2.4.tabula), izvairīšanās no nodokļiem tikai aplokšņu algu formā vien ir lielāka par valsts veselības budžeta izdevumiem.

¹⁶⁰ Likumi.lv, Par valsts budžetu 2018. Gadam, skatīts 11.05.2018., pieejams: <https://likumi.lv/ta/id/295569-par-valsts-budzetu-2018-gadam#piel1&pd=1>

Latvijas 2018.gada valsts budžets pēc tā izlietojuma funkcijām¹⁶¹

Budžeta izdevumi	Milj.eur.
Izglītība	756.4
Ekonomiskā darbība	1475.3
Sociālā aizsardzība	3141.6
Veselība	990.9
Sabiedriskā kārtība un drošība	571.2
Aizsardzība	574.8

Jāņem vērā arī tas, ka nevar pilnos apmēros novērtēt nesamaksātos nodokļus, jo netiek atklāta liela daļa slēpto ienākumu u.c. darbību, kā rezultātā valsts nesaņem nodokļu ieņēmumus, kas arī veido lielu daļu neformālās ekonomikas valstī.

Nākamajā nodaļā tiks apskatītas OECD un ES iniciatīvas, lai samazinātu izvairīšanos no nodokļiem starptautiskā vidē, kā arī Latvijas rīcība, lai samazinātu izvairīšanos no nodokļiem.

¹⁶¹Latvijas avīze, Infografika: Skaties, kā sadalīts 2018.gada valsts budžets, 2017, skatīts 14.05.2018, pieejams: <http://www.la.lv/infografika-skaties-ka-sadalits-2018-gada-valsts-budzets/>

3. NODOKĻU NEMAKSĀŠANAS NOVĒRŠANA EIROPĀ UN PASAULĒ

Pēdējos gados ir būtiski saasinājušās pārrobežu līmenī īstenotas izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, agresīvas nodokļu plānošanas un kaitīgas nodokļu konkurences radītās problēmas, kurām lielu uzmanību pievērš gan Eiropas Savienības, gan pasaules līmenī. Nodokļu bāzes samazināšanās ievērojami mazina valstu nodokļu ieņēmumus, tas liedz ES dalībvalstīm, tostarp Latvijai, piemērot izaugsmi veicinošu nodokļu politiku.¹⁶²

Atsevišķu ES dalībvalstu prakse dod iespēju uzņēmumu grupas struktūrvienībām labvēlīgākus nodokļu nosacījumus, salīdzinot ar pārējiem nodokļu maksātājiem, kas veicina mākslīgu peļņas novirzīšanu no vietas, kur tika veikta saimnieciskā darbība un radīta pievienotā vērtība, uz valstīm, kuras izdeva attiecīgus iepriekšējus nodokļu nolēmumus. Rezultātā uzņēmumu grupas ietvaros rodas iespēja tiesiski, bet izmantojot likumu robus (nodokļu apiešana), samazināt kopēju uzņēmumu grupas nodokļu (galvenokārt ir runa par uzņēmumu ienākuma nodokli) slogu. Atsevišķos gadījumos, piemērojot nodokļu apiešanu, uzņēmumu grupu efektīvā nodokļu likme (faktiski maksājamais uzņēmumu ienākuma nodoklis attiecībā pret kopējiem ienākumiem) veidojas pat zemāka par 1%, neskatoties, ka vairākās ES dalībvalstīs nominālā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme ir ap 25%.¹⁶³

Ņemot vērā, ka nodokļu apiešanas rezultātā ES dalībvalstu budžeta ieņēmumi no uzņēmumu ienākuma nodokļa sarūk, lai apmierinātu sabiedrības pieprasījumu pēc publiskiem pakalpojumiem, ES dalībvalstis ir spiestas palielināt citu nodokļu slogu, tajā skaitā palielinot slogu iedzīvotājiem. Šāda situācija rada arī konkurences izkropļojumu, jo uzņēmumi, kuriem nav pieejami iepriekšēji nodokļu nolēmumi, kuri samazina nodokļu slogu, ir spiesti konkurēt ar uzņēmumiem, kuru nodokļu slogs ir mazāks nodokļu apiešanas rezultātā.¹⁶⁴

Starptautiskajā līmenī pret izvairīšanos no nodokļu nomaksas iesaistās starpvalstu organizācijas: Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO), Eiropas Savienība (ES), starptautiskās nevalstiskās organizācijas (piemēram, *Tax Justice Network*), kā arī daudzpusējā Apvienoto Nāciju Organizācijas iniciatīva Atvērtās pārvaldības partnerība.¹⁶⁵

¹⁶²Latvijas Republikas Ministru kabineta tiesību aktu noteikumu projekti, Grozījumi Ministru kabineta 2013.gada 5.novembra noteikumos Nr.1245, skatīts 05.04.2018., pieejams: <http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40406746>

¹⁶³Turpat

¹⁶⁴Turpat

¹⁶⁵Miezaine Z., Damberga A., Karlsberga A., Pētījums godīgas starptautiskās nodokļu politikas jomā: Izzaņas materiāls interešu aizstāvībai, skatīts 15.04.2018., pieejams: http://lapas.lv/wp-content/uploads/2017/01/Tax_petijums_FIN.pdf

3.1.OECD un Eiropas Savienības iniciatīvas

OECD paredz, ka valstu valdībām jānodrošina risinājumi, lai novērstu nepilnības esošajos starptautiskajos noteikumos, kas atļauj uzņēmumu peļņai “pazust” vai tikt mākslīgi pārvietotai uz zemu vai beznodokļu zonām, kur faktiski ekonomiskās aktivitātes nenotiek nemaz vai arī tās ir nelielas. OECD vērtē, ka tādējādi tiek zaudēti 100 – 240 miljardi USD gadā vai 4 - 10% no globālajiem UIN ieņēmumiem.¹⁶⁶

Uzņēmumu nodokļu patvērumi rada liela apjoma zaudējumu no nodokļu ieņēmumiem, un šāda ofšoru pielietošanas prakse ir jau kļuvusi par standarta praksi daudziem uzņēmumiem. Kā liecina Oxfam veiktais pētījums, tad 90% no pasaules lielākajiem uzņēmumiem ir reģistrēti vismaz vienā no nodokļu patvērumu jurisdikcijām. Saskaņā ar Apvienoto Nāciju Organizācijas Tirdzniecības un attīstības konferences (UNCTAD) datiem, lielām starptautiskām kompānijām ir vidēji gandrīz 70 filiāles katrā nodokļu patvērumā.¹⁶⁷ Oxfam apkopoja top 15 uzņēmumu nodokļu patvērumus jeb paradīzes (3.1.tabula).

3.1.tabula

TOP 15 nodokļu patvērumi¹⁶⁸

N.p.k.	Valsts	Pazīmes
1	Bermudas	0% uzņēmumu ienākuma nodoklis (UIN), 0% ieturējuma nodoklis, necenšas novērst nelikumīgās darbības, nepārredzamība, plaša mēroga darbības ar peļņu, lai samazinātu nodokļus (profit shifting)
2	Kaimanu salas	0% UIN, 0% ieturējuma nodoklis, necenšas novērst nelikumīgās darbības, nepārredzamība, plaša mēroga darbības ar peļņu, lai samazinātu nodokļus (profit shifting)
3	Nīderlande	Nodokļu atvieglojumu iniciatīvas, 0% ieturējuma nodoklis (withholding tax), plaša mēroga darbības ar peļņu, lai samazinātu nodokļus (profit shifting)
4	Šveice	Nodokļu atvieglojumu iniciatīvas, 0% ieturējuma nodoklis, necenšas novērst nelikumīgās darbības, nepārredzamība, plaša mēroga darbības ar peļņu, lai samazinātu nodokļus (profit shifting)
5	Singapūra	Nodokļu atvieglojumi, ieturējuma nodokļa trūkums, darbības ar peļņu, lai samazinātu nodokļus (profit shifting)
6	Īrija	Zems UIN, Nodokļu atvieglojumi, darbības ar peļņu, lai samazinātu nodokļus (profit shifting)
7	Luksemburga	Nodokļu atvieglojumi, 0% ieturējuma nodoklis, peļņas pārvietošana (profit shifting)
8	Kurakao sala	Nodokļu atvieglojumi, 0% ieturējuma nodoklis, peļņas pārvietošana (profit shifting), nesadarbošanās, lai novērstu nodokļu pārkāpumus

¹⁶⁶ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

¹⁶⁷ OXFAM, Tax battles: the dangerous global race to the bottom of corporate tax, Oxfam policy paper, 2016. Skatīts internetā 18.03.2018., pieejams: <https://d1tn3vj7xz9fdh.cloudfront.net/s3fs-public/bp-race-to-bottom-corporate-tax-121216-en.pdf>

¹⁶⁸ Turpat

N.p.k.	Valsts	Pazīmes
9	Honkonga	Nodokļu atvieglojumi, 0% ieturējuma nodoklis, peļņas pārvietošana (profit shifting)
10	Kipra	Zems UIN, Nodokļu atvieglojumi, 0% ieturējuma nodoklis
11	Bahamas	0% UIN, 0% ieturējuma nodoklis, necenšas novērst nelikumīgās darbības, nepārredzamība
12	Džersija	0% UIN, 0% ieturējuma nodoklis, peļņas pārvietošana (profit shifting)
13	Barbadosa	Zems UIN, 0% ieturējuma nodoklis, necenšas novērst nelikumīgās darbības, nepārredzamība
14	Maurīciju salas	Zems UIN, 0% ieturējuma nodoklis, necenšas novērst nelikumīgās darbības, nepārredzamība
15	Britu Virdžīnu salas	0% UIN, 0% ieturējuma nodoklis, necenšas novērst nelikumīgās darbības, nepārredzamība

*Ieturējuma nodoklis tiek ieturēts no Latvijas uzņēmumu veiktajiem maksājumiem nerezidentiem. Ieturējuma nodoklis tiek piemērots visiem maksājumiem, kas veikti zemu nodokļu un beznodokļu valstīs izvietotajiem uzņēmumiem un fiziskajām personām, ar retiem izņēmumiem.¹⁶⁹

Kā redzams, tad Bermudas ieņem pirmo vietu šajā sarakstā. Kas arī izskaidro faktu, kas tika konstatēts Oxfam pētījumā - ASV multinacionālie uzņēmumi guva 80 miljardus ASV dolāru peļņas Bermudu salas 2012.gadā – tas ir vairāk nekā to peļņa, kas tika gūta Japāna, Ķīna, Vācija un Francija kopā.¹⁷⁰

3.1.1. BEPS novēršanas projekts

BEPS – nodokļa bāzes erozija un peļņas novirzīšan (*base erosion and profit shifting*) novēršanas plāns ir OECD apstiprināts projekts, kas paredz, ka valstu valdībām jānodrošina risinājumi, lai novērstu nepilnības esošajos starptautiskajos noteikumos, kas atļauj uzņēmumu peļņai “pazust” vai tai tikt mākslīgi pārvietotai uz zemu vai beznodokļu zonām, kur faktiski ekonomiskās aktivitātes nenotiek nemaz vai arī tās ir nelielas.¹⁷¹

Jautājumi saistībā ar nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu (BEPS) ES līmenī tiek risināti ar 2016.gada 12.jūlijā ir pieņemto ES Padomes Direktīvu 2016/1164, kas paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (2016/1164). Minētā direktīva paredz dalībvalstīm līdz 2018.gada

¹⁶⁹ Nodoklis.lv, Kādas nodokļu prasības jāievēro, veicot maksājumus nerezidentam? , skatīts 06.05.2018., pieejams:

https://www.nodoklis.lv/ru/jautajumi/jautajumi/biezak_uzdotie_jautajumi_par_nodokliem_un_atbildes/index1.html%3Bjsessionid=C45CFDEDE22C59DCC7AC0C1803DA5C27

¹⁷⁰ OXFAM, Tax battles: the dangerous global race to the bottom of corporate tax, Oxfam policy paper, 2016. Skatīts internetā 18.03.2018., pieejams: <https://d1tn3vj7xz9fdh.cloudfront.net/s3fs-public/bp-race-to-bottom-corporate-tax-121216-en.pdf>

¹⁷¹ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

31.decembrim ieviest šādus pasākumus direktīvā noteiktā vismaz minimālā uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzības līmenī:

- procentu ierobežošanas noteikumi;
- noteikumi par kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem (CFC) un to ienākumu aplikšanu;
- hibrīdneatbilstību novēršana (uzņēmējdarbības formu vai finanšu instrumentu atšķirīga traktējuma nodokļu vajadzībām, novēršana, lai novērstu nodokļa dubultu neaplikšanu vai izvairīšanos no tā);
- vispārīgi noteikumi par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu (GAAR), lai novērstu nodokļu priekšrocību ļaunprātīgu izmantošanu. - UIN piemērošana kapitāla pieaugumam, ja uzņēmums pārceļ rezidenci vai pārved aktīvus ārpus Latvijas (izceļošanas nodoklis).¹⁷²

BEPS– nodokļa bāzes erozijas un peļņas novirzīšanas novēršanas projekts ietver rīcības plānu ar 15 punktiem, kas attiecas uz dažādiem nodokļu aspektiem un transfertcenu darījumiem. Ar BEPS tiek saprasti instrumenti, ar kuru palīdzību uzņēmumu grupa samazina grupas nodokļu slogu ar likumīgām, tomēr ne līdz galam godprātīgām struktūrām un darījumiem.¹⁷³ BEPS novēršanas plāns ir vērsts uz jaunas starptautiskas pieejas izstrādi uzņēmumu aplikšanā ar nodokļiem, tādējādi samazinot izvairīšanās iespējas un paredzot valstīm tiesības aplikēt ar nodokļiem ienākumus to izcelsmes valstī. BEPS attiecas uz tām nodokļu plānošanas stratēģijām, kas ļauj izmantot nepilnības likumos, lai pārceļtu peļņu uz valstīm vai teritorijām ar zemām nodokļu likmēm, neveicot šajās valstīs saimniecisko darbību. Tādējādi uzņēmumi un to īpašnieki maksā nelielu ienākuma nodokli, vai arī nemaksā to nemaz. Iniciatīva cīņā pret šo parādību ir īpaši nozīmīga attīstības valstīm, kuru nodokļu ieņēmumi lielā mērā atkarīgi no uzņēmumu ienākumu nodokļa.¹⁷⁴ BEPS iniciatīvas darbības virzieni, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu nomaksas¹⁷⁵:

1. Novērst sekas, kuras rada digitālās ekonomikas ietekme uz nodokļu nomaksu. ESAO piedāvā noteikumus un to ieviešanas mehānismus, lai pārrobežu darījumos iekasētu pievienotās vērtības nodokli tajā valstī, kur atrodas klients.

¹⁷² Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

¹⁷³ Transfertcenas, BEPS jeb kas sagaida nodokļu plānošanu nākotnē? Skatīts 10.04.2018., pieejams: <http://transfertcenas.lv/beps-jeb-kas-sagaida-nodoklu-planosanu-nakotne/>

¹⁷⁴ Miezaine Z., Damberga A., Karlsberga A., Pētījums godīgas starptautiskās nodokļu politikas jomā: Izzaņas materiāls interešu aizstāvībai, skatīts 15.04.2018., pieejams: http://lapas.lv/wp-content/uploads/2017/01/Tax_petijums_FIN.pdf

¹⁷⁵ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

2. Neitralizēt neatbilstības starp vietējiem nodokļu likumiem un starptautiskajiem nodokļu līgumiem, lai novērstu dubultu neaplikšanu ar nodokļiem.¹⁷⁶ Kopīga pieeja, kas veicinās valstu prakses tuvināšanu ar valsts un nodokļu konvenciju noteikumu starpniecību. Tas palīdzēs novērst nodokļu dubulto neuzlikšanu, likvidējot nesakritību radītās nodokļu priekšrocības un izbeidzot dārgos vairākkārtīgos atskaitījumus par vieniem un tiem pašiem izdevumiem, atskaitījumus vienā valstī bez atbilstīgas aplikšanas ar nodokli citā valstī un vairāku ārvalsts nodokļu kredītu izveidi par vienu samaksātu ārvalsts nodokļa summu. Neitralizējot nesakritību nodokļu datos, taču citādi neiejaucoties šādu instrumentu vai vienību izmantošanā, minētie noteikumi apgrūtinās iespēju izmantot šādu pasākumu kā *BEPS* rīku bez nelabvēlīgas ietekmes uz pārrobežu tirdzniecību un ieguldījumiem¹⁷⁷.
3. Pastiprināt kontroli pār rezidentu pārziņā esošajiem uzņēmumiem ārvalstīs (*controlled foreign enterprises*), lai valstī gūtie ienākumi netiktu pārvirzīti uz ārvalsts uzņēmumu. It īpaši tas attiecināms uz intelektuālo īpašumu, pakalpojumiem un digitālajām transakcijām. Tādējādi īpaši sekmīgi tiktu novērsta negodīgu transferta cenu noteikšana.¹⁷⁸
4. Ierobežot nodokļu bāzes samazināšanu, izmantojot procentu atskaitījumus un citus finanšu maksājumus - kopīga pieeja valsts noteikumu tuvināšanas veicināšanai procentu atskaitāmības jomā. Nodokļu noteikumu ietekme uz parāda atrašanās vietu starptautiskajās grupās ir konstatēta vairākos akadēmiskajos pētījumos, un ir zināms, ka grupas spēj viegli palielināt parāda līmeni individuālas grupas vienības līmenī, izmantojot finansēšanu grupas iekšienē.¹⁷⁹ Mērķis ir virzīties uz vienādu procentu un citu finanšu maksājumu ieņēmumu aplikšanu ar nodokļiem. Tādējādi tiktu mazināti savstarpējie aizdevumi un finanšu pakalpojumi grupas iekšienē, kuri tiek izmantoti, lai samazinātu nodokļus.¹⁸⁰
5. Vienoties par metodoloģiju, kas ļautu noteikt, vai valstī ar zemu nodokļu režīmu notiek pietiekama ekonomiskā darbība (substantial economic activity). Gadījumos,

¹⁷⁶ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

¹⁷⁷ ESAO/G20 Projekts par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu, paskaidrojuma raksts, 2015., skatīts 06.05.2018., pieejams: vvc.gov.lv/.../OECD%20G20%20BEPS%20Explanatory%20Statement%202015.docx

¹⁷⁸ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

¹⁷⁹ ESAO/G20 Projekts par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu, paskaidrojuma raksts, 2015., skatīts 06.05.2018., pieejams: vvc.gov.lv/.../OECD%20G20%20BEPS%20Explanatory%20Statement%202015.docx

¹⁸⁰ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

- kad aktivitātes īstenošanai nav nepieciešami ieguldījumi – kā intelektuālā īpašuma gadījumā, kā kritēriju noteikt uzņēmuma izdevumus dotajā valstī (“nexus” approach).
6. Novērst starptautisko līgumu izmantošanu pretēji to mērķiem, tai skaitā, novērst spiediena izdarīšanu uz valstīm, lai tās samazinātu nodokļus. Rīcības virziens paredz veidus, kā nerezidenti izmanto starpvalstu līgumus. Ietverti arī īpaši nosacījumi, kas jāievēro, slēdzot nodokļu līgumus ar zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm vai teritorijām.¹⁸¹
 7. Novērst mākslīgu izvairīšanos no pastāvīgā rezidenta statusa reģistrēšanas. Nodokļu līgumi parasti nosaka, ka valsts apliek ar nodokļiem uzņēmumu, ja tam šajā valstī ir pastāvīga pārstāvniecība, līdz ar to nodokļu rezidences jeb pārstāvniecības definējumam līgumos ir liela nozīme. Parauglīgumā ir ieteikta definīcija, kas neļauj izvairīties no pārstāvniecības reģistrēšanas, ja valstī notiek saimnieciskā darbība, un nepieļauj mākslīgi sadalīt uzņēmumu.¹⁸²
 8. Divi rīcības virzieni vērsti uz godīgu transferta cenu noteikšanu, ievērojot “arm’s length” jeb godīgas konkurences principu. Šie virzieni ietver cenas noteikšanu “netaustāmiem” pakalpojumiem, kurus grūti novērtēt, kā arī ekonomiski neracionālas darbības.¹⁸³
 9. Izvairīšanās no nodokļiem monitorings. Šajā rīcības virzienā ESAO konstatē, ka pastāv apgrūtinājumi iegūt nepieciešamos datus, tomēr izstrādāti seši BEPS indikatori, kuru klātesamība liecina, ka notiek izvairīšanās no nodokļiem un ļauj vērtēt, vai tā ir pieaugoša. Atbilstoši monitoringa rezultātiem, nesamaksātos uzņēmumu ienākuma nodokļos valstis ik gadu zaudē no 100 līdz 240 triljoniem ASV dolāru.¹⁸⁴
 10. Prasības nodokļu maksātājiem atklāt veidus, kā tie izvairās no nodokļu nomaksas. Šī informācija var palīdzēt nodokļu administrācijām citās valstīs novērst līdzīgu “shēmu” darbību, novērtējot riskus, kā arī veicot auditus un grozījumus likumos.¹⁸⁵
 11. Uzlabot transferta cenu dokumentēšanu, lai atbalstītu ieņēmumu dienestu darbu un vienlaikus neuzliktu pārmērīgu slogu uzņēmējiem. Standartizētā trīspakāpju pieeja iekļauj arī minimālo standartu atskaitēm valstu griezumā (Country by Country Reporting (SAVG)), piedāvājot kopīgu paraugu. Atskaitīšanās sistēma sastāvētu no trim dokumentiem. Virsdokumentā (master file) tiktu atspoguļots uzņēmuma globālais

¹⁸¹ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

¹⁸² Turpat

¹⁸³ Turpat

¹⁸⁴ Turpat

¹⁸⁵ Turpat

business un šī uzņēmuma transferta cenu politika. Otrs dokuments ir transferta cenu politika un prakse valstu griezumā. Treškārt, paredzēts pieprasīt SAVG, kas parādīs katrā jurisdikcijā gūtos ieņēmumus, peļņu pirms nodokļa aprēķināšanas, nomaksāto nodokli un citu informāciju. SAVG sagatavos mātes uzņēmums, un tas automātiski jāizplata starp visu iesaistīto valstu nodokļu administrācijām. Šī nosacījuma ieviešanas plānā noteikts, ka attiecīgā informācija jāsniedz savlaicīgi un ka valstis saglabās šo ziņojumu konfidencialitāti. Tas ļaus nodokļu administrācijām atklāt transferta cenu riska gadījumus. Šāda pieeja mazinās arī starptautisko uzņēmumu slogu, iesniedzot atskaites daudzās jurisdikcijās pēc atšķirīgiem nosacījumiem.

12. Veidot efektīvākus starpvalstu nodokļu strīdu risināšanas mehānismus.

13. Izstrādāt starptautisku vienošanos nodokļu jautājumos.¹⁸⁶

ES iniciatīvas nodokļu nemaksāšanas novēršanā

Cīņa pret nodokļu apiešanu un izvairīšanos no nodokļiem skar gan tiešos gan netiešos nodokļus, un šo pārkāpumu novēršanas pamatā liela nozīme ir tieši informācijas apmaiņai, kā valsts iekšienē, tā starpvalstu mērogā.¹⁸⁷ Eiropas Komisijas iecerēto pasākumu kopuma pamatā ir programmas taisnīgākai nodokļu politikai trīs pamatpīlāri:

1. Paredzēts nodrošināt faktisku nodokļu uzlikšanu ES. Uzņēmumu ienākuma nodokļa politikas pamatprincips ir tāds, ka uzņēmumiem jāmaksā nodoklis tajā vietā, kur gūta peļņa. EK ierosina Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvu ar juridiski saistošiem pasākumiem, lai cīnītos pret izplatītākajām nodokļu apiešanas shēmām.
2. Ir paredzēts uzlabot pārredzamību nodokļu jomā. Tas ir būtiski, lai apzinātu lielo uzņēmumu agresīvas nodokļu plānošanas praksi un nodrošinātu godīgu nodokļu konkurenci. EK publiskoto pasākumu kopuma mērķis ir uzlabot uzņēmumu maksāto nodokļu pārredzamību, pārskatot Administratīvās sadarbības direktīvu. Saskaņā ar ierosinātajiem noteikumiem valsts iestādes apmainīsies ar nodokļu informāciju par starptautisku uzņēmumu darbību. Tādējādi visām dalībvalstīm būs būtiska informācija, lai apzinātu nodokļu apiešanas riskus un labāk plānotu nodokļu auditus.
3. Jānodrošina vienlīdzīgi konkurences apstākļi. EK norāda, ka nodokļu apiešana ir globāla problēma, tāpēc rīcībai jāsniedzas pāri ES robežām. Arī jaunattīstības valstis

¹⁸⁶ Miezaine Z., Damberga A., Karslberga A., Pētījums godīgas starptautiskās nodokļu politikas jomā: Izziņas materiāls interešu aizstāvībai, skatīts 15.04.2018., pieejams: http://lapas.lv/wp-content/uploads/2017/01/Tax_petijums_FIN.pdf

¹⁸⁷ Remeur C., Tax policy in the EU: issues and challenges, European Parliamentary Research Service, February 2015 — PE 549.001, skatīts internetā 20.04.2018., pieejams: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA%282015%29549001_EN.pdf

būtu jāiekļauj starptautiskā nodokļu labas pārvaldības tīklā, lai arī tās varētu gūt labumu no globālās cīņas pret nodokļu apiešanu.¹⁸⁸

3.1.2. ATAD direktīva

21 Jūnijā, ES Finanšu un ekonomikas ministri padomes sēdē apstiprināja Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvu (ATAD – Anti-Tax Avoidance directive).¹⁸⁹ Nodokļu apiešanas novēršanas direktīva nosaka virkni juridiski saistošu pasākumu, kas vērsti pret agresīvu nodokļu plānošanu. Jo īpaši tās mērķis ir risināt situācijas, kad uzņēmumu grupas izmanto valstu nodokļu sistēmu atšķirības, lai mazinātu savas nodokļu saistības. Šajā nolūkā tajā ir paredzētas tiesību normas pret agresīvu nodokļu plānošanu attiecībā uz:

- procentu ierobežošanu (interest limitation) ,
- izceļošanas nodokļa uzlikšanas noteikumiem (exit taxation) ,
- noteikumiem par kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem (Controlled foreign company (CFC) rule) ,
- vispārēju noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu (general anti-abuse rule),
- noteikumiem par hibrīdneatbilstības pasākumiem (switchover rule)¹⁹⁰.

Ar to arī tiks nodrošināts, ka ESAO BEPS apkarošanas pasākumi tiek ieviesti koordinētā veidā. Padome Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvu pieņēma 2016. gada 12. jūlijā. Dalībvalstīm līdz 2018. gada 31. decembrim tā būs jātransponē savos normatīvajos aktos, izņemot izceļošanas nodokļa uzlikšanas noteikumus, kurus transponēt tām būs laiks līdz 2019. gada 31. decembrim.¹⁹¹

Izceļošanas nodoklis - Izceļošanas nodokļus izmanto, lai valsts uzliktu nodokli tādām nodokļu maksātājam, kas pārvieto aktīvus vai savu rezidenci nodokļu vajadzībām ārpus valsts nodokļu jurisdikcijas, jebkura kapitāla pieauguma, kas radies tās teritorijā, ekonomiskajai vērtībai, pat ja minētais pieaugums izceļošanas laikā vēl nav realizēts.¹⁹²

GAAR - Vispārējus noteikumus par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu (GAAR) nodokļu sistēmās izmanto, lai vērstos pret ļaunprātīgu nodokļu praksi, kas vēl nav aptverta

¹⁸⁸LETA.LV, Cīņa pret lielo uzņēmumu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, skatīts 20.04.2018., pieejams: <http://www.leta.lv/es/item/1339EDBF-DC81-DFF0-8007-843511EC64F5/jaunumi:feature/>

¹⁸⁹Deloitte, EU Developments: Anti-Tax Avoidance Directive, 2016. skatīts 07.05.2018., pieejams: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Tax/IE_Tax_EU_Developments_%20Anti-Tax_Avoidance%20Directive_0616_draft3.pdf

¹⁹⁰Eiropas Savienības Padome, Pasākumu kopums nodokļu apiešanas novēršanai , skatīts 07.05.2018., pieejams: <http://www.consilium.europa.eu/lv/policies/anti-tax-avoidance-package/>

¹⁹¹Turpat

¹⁹²Eiropas Savienības Padomes Direktīva (ES) 2016/1164, skatīts 10.05.2018., pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=LV>

konkrētiem gadījumiem paredzētos noteikumos. *GAAR* izmantošanas nolūks ir novērst nepilnības, neskarot konkrētu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu piemērojamību. Ir svarīgi nodrošināt to, ka *GAAR* valstu līmenī, Savienības līmenī un ar trešām valstīm piemēro vienotā veidā, lai nebūtu atšķirību to piemērošanā un rezultātos valstu līmenī un pārrobežu situācijās.¹⁹³

CFC - Kontrolētu ārvalstu uzņēmumu (*CFC*) noteikumu rezultātā kontrolēta meitasuzņēmuma ienākumu, kuram uzlikts zems nodoklis, attiecina uz tā mātesuzņēmumu. Tādējādi mātesuzņēmums kļūst par šā attiecināma ienākuma nodokļa subjektu tajā valstī, kurā ir tā rezidence nodokļu vajadzībām. Atkarībā no konkrētās valsts politiskajām prioritātēm *CFC* noteikumu adresāts var būt viss meitasuzņēmums, kam uzlikts zems nodoklis, īpašas ienākumu kategorijas vai ienākums, kurš ir mākslīgi novirzīts uz meitasuzņēmumu.¹⁹⁴

Hibrīdneatbilstības - Hibrīdneatbilstības rodas maksājumu (finanšu instrumentu) vai vienību atšķirīga juridiskā raksturojuma dēļ, un šīs atšķirības nāk klajā divu jurisdikciju tiesību sistēmu mijiedarbībā. Šādu neatbilstību sekas bieži ir dubulta atskaitīšana vai ienākuma atskaitīšana vienā valstī un tā neiekļaušana nodokļa bāzē otrā valstī. Lai neitralizētu hibrīdneatbilstības pasākumu ietekmi, ir nepieciešams paredzēt noteikumus, saskaņā ar kuriem neatbilstības gadījumā vienai no divām jurisdikcijām būtu jāatsakās no tāda maksājuma atskaitījuma, kas rada šādu rezultātu. Direktīvā, mērķis ir novērst neatbilstības situācijas, kuras radušās finanšu instrumenta vai vienības juridiskā raksturojuma atšķirību dēļ, un ar tiem nav paredzēts ietekmēt dalībvalsts nodokļu sistēmas vispārējās iezīmes.

Procentu maksājumu ierobežošana - Tā kā *BEPS* principā notiek ar pārmērīgi augstiem procentu maksājumiem starp vienībām, kas ir saistīti uzņēmumi, ir nepieciešams izvērtēt procentu maksājumu ierobežošanu.¹⁹⁵

Automātiskā informācijas apmaiņa - Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas ietvaros ir radīts Globālais standarts (OECD CRS) par automātisko informācijas apmaiņu par finanšu kontiem. Tas paredz nodokļu administrācijām visā pasaulē saņemt informāciju no finanšu iestādēm un nodokļu administrācijām reizi gadā savstarpēji apmainīties ar saņemto informāciju par attiecīgo valstu nodokļu maksātājiem. OECD CRS ir pievienojušās nu jau vairāk nekā 100 valstis – t.sk., Latvija.¹⁹⁶ Standarta prasības un

¹⁹³ Eiropas Savienības Padomes Direktīva (ES) 2016/1164, skatīts 10.05.2018., pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=LV>

¹⁹⁴ Turpat

¹⁹⁵ Turpat

¹⁹⁶ Meridian Trade Bank, Vienotais informācijas apmaiņas standarts CRS, skatīts 10.05.2018., pieejams: https://www.mtbank.eu/lv_LV/legal_services/payments_bills/questions/CRS/

noteikumi Latvijā stājas spēkā 2016. gada 1. janvārī. Šī standarta ietvaros, citu valstu nodokļu administrācijas sniegs Latvijas Valsts ieņēmumu dienestam analogisku informāciju par Latvijas nodokļu rezidentu kontiem un noteikta veida ienākumiem citu valstu finanšu iestādēs. Latvijas tiesību aktos iekļautie informācijas apmaiņas noteikumi uzliek Latvijas bankām un citām finanšu institūcijām šādus pienākumus:

- noskaidrot no saviem klientiem un klientu patiesā labuma guvējiem nodokļu rezidences valstis, iegūstot informāciju no klienta un pārbaudot bankas rīcībā esošo informāciju;
- katru gadu, sākot no 2017. gada, sniegt Valsts ieņēmumu dienestam tiesību aktos noteikto informāciju par atbilstošu klientu kontiem.¹⁹⁷

3.1.3. CCCTB direktīva

Uzņēmumi, kas veic pārrobežu darījumus Eiropas Savienībā, bieži vien saskaras ar nopietniem šķēršļiem, ko rada divdesmit astoņu atšķirīgu uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu pastāvēšana un mijiedarbība ES. Globalizācijas un informācija tehnoloģiju attīstības laikmetā kļūst arvien grūtāk izsekot kapitāla aplikšanai ar nodokli ienākumu gūšanas vietā un līdz ar to tas paver plašākas iespējas manipulācijām ar to. Nodokļu plānošanas struktūras laika gaitā ir kļuvušas arvien sarežģītākas, jo tās tiek attīstītas vairākās jurisdikcijās, un tās efektīvi izmanto nodokļu sistēmas dažādas specifiskās detaļas vai neatbilstības starp divām vai vairākām nodokļu sistēmām, lai mazinātu uzņēmumu nodokļu saistības.¹⁹⁸

Lai veicinātu pareizu iekšējā tirgus darbību, uzņēmumu nodokļu vidi Eiropas Savienībā būtu jāveido saskaņā ar principu, kas paredz, ka uzņēmumi taisnīgi maksā savu daļu no nodokļa jurisdikcijā(-s), kurā(-s) tie gūst peļņu un kur uzņēmumiem ir pastāvīgā pārstāvniecība. Ņemot vērā digitālās izmaiņas saimnieciskās darbības vidē, ir nepieciešams nodrošināt, ka uzņēmumiem, kuri dalībvalstī rada ienākumus, neizveidojot tajā fizisku pastāvīgu pārstāvniecību, bet kuriem tajā ir digitāla pastāvīga pārstāvniecība, tiek piemērots tāds pats režīms kā uzņēmumiem, kuriem attiecīgajā dalībvalstī ir fiziska pastāvīgā pārstāvniecība. Tādēļ ir jāparedz mehānismi, kas attur uzņēmumus izmantot priekšrocības, ko sniedz neatbilstības starp valstu nodokļu sistēmām, lai samazinātu savas nodokļu saistības.¹⁹⁹

¹⁹⁷Latvijas Komerčbanku Asociācija, FAKTU LAPA: automātiskā informācijas apmaiņa par finanšu kontiem nodokļu iekasēšanas nolūkos, 2017. Skatīts 07.05.2018., pieejams: https://www.lka.org.lv/wp-content/uploads/2017/12/CRS_faktu_lapa_lat_31052017.pdf

¹⁹⁸Eiropas Parlaments, Sesijas dokuments: Ziņojums par projektu Padomes direktīvai par kopējo konsolidēto uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi (KKUINB) Nr. A8-0051/2018, 2018. Skatīts 19.04.2018., pieejams: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A8-2018-0051+0+DOC+PDF+V0/LV>

¹⁹⁹Turpat

Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) jeb Kopējā konsolidētā uzņēmumu nodokļu bāze (KKUINB) ir Eiropas Komisijas virzīts projekts, kas paredz vienotu sistēmu, lai aprēķinātu nodokļu bāzi uzņēmumiem, kas darbojas ES.²⁰⁰ Pēc vienotās sistēmas aprēķinātajam ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajam ienākumam piemēro attiecīgi katras dalībvalsts noteikto nodokļa likmi. Tiek paredzēts, ka minētā sistēma būs brīvprātīga, bet obligāta lielajiem grupas uzņēmumiem.²⁰¹

KKUINB ieviešanas visās dalībvalstīs nodrošinātu, ka nodokļi tiek maksāti tur, kur tiek radīta peļņa un uzņēmumiem ir pastāvīgā pārstāvniecība. Šāda pieeja visvairāk kalpotu mērķim izskaust iekšējā tirgus darbības traucējumus. Iekšējā tirgus darbības uzlabošana ir svarīgs izaugsmi un darbvietu radīšanu veicinošs faktors. KKUINB ieviešanai vajadzētu uzlabot izaugsmi un radīt jaunas darbvietas visā Eiropas Savienībā, samazinot starp uzņēmumiem nelabvēlīgu konkurenci nodokļu jomā.²⁰²

3.2.PVN krāpniecības novēršana ES

Arvien biežāk Eiropas Savienībā (ES) un Latvijas publiskajā telpā tiek runāts par problēmām ar pievienotās vērtības nodokļa (PVN) iekasēšanu un samērā lielo PVN plaису rādītājiem PVN krāpniecības dēļ. Šī nodokļa sistēmas nenoturība pret krāpniecību nodara būtiskus zaudējumus nacionālo valstu budžetu ieņēmumiem, kas savukārt ietekmē tautsaimniecību un iedzīvotāju labklājību. PVN plaisa 2013. gadā ES dalībvalstīs tika novērtēta 170 miljardu eiro apmērā.²⁰³

Reversais PVN - esošā PVN sistēmā ir daudz trūkumu, kas rada iespēju to plaši izmantot krāpnieciskās shēmas, pielietojot zudušus piegādātājus un fiktīvus starpniekus, tādejādi izkrāpjot no budžeta PVN. Apzinot riskantākās preču un pakalpojumu grupas Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā “2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu” tika ieviesta atkāpe no pamatnormas, nosakot, ka dažās iekšzemes paaugstināta riska nozarēs PVN maksās persona, kas saņem precī vai pakalpojumu (apgriezta maksāšanas kārtība). Direktīvas 199. pants paredz apgriezto maksāšanas kārtību, noteiktām

²⁰⁰ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

²⁰¹ Turpat

²⁰² Eiropas Parlaments, Sesijas dokuments: Ziņojums par projektu Padomes direktīvai par kopējo konsolidēto uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi (KKUINB) Nr. A8-0051/2018, 2018. Skatīts 19.04.2018., pieejams: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A8-2018-0051+0+DOC+PDF+V0/LV>

²⁰³ Ozola S., Kādas ir iespējas cīņai ar PVN krāpniecību? LV Portāls, 2016. Skatīts 10.05.2018., pieejams: <https://lvportals.lv/skaidrojumi/279926-kadas-ir-iespejas-cinai-ar-pvn-krapniecibu-2016>

preču un pakalpojumu grupām, nosakot, ka persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, ja tas ir nodokļa maksātājs.²⁰⁴

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. PVN sistēma ir veidota tā, ka PVN tiek iekasēts valsts budžetā pa posmiem, ar PVN aplikot darījuma "pievienoto vērtību", lai cik gara arī nebūtu konkrētā produkta (t.i., preču piegādes vai sniegtā pakalpojuma) pārdošanas ķēde līdz galapatērētājam. Tā kā faktiski PVN summu samaksā preces vai pakalpojuma galapatērētājs, tad attiecībā uz uzņēmējiem PVN sistēma pēc būtības ir neitrāla. Līdz ar to PVN iekasēšanā liela loma ir uzņēmējiem, kuri reāli ir tie, kas nodrošina PVN ieskaitīšanu valsts budžetā. Līdz ar to no uzņēmēju godaprāta ir atkarīgs tas, vai PVN, kas aprēķināts par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem, ir iemaksāts valsts budžetā.²⁰⁵

Gadījumos, kad kādā konkrētā nozarē tiek konstatēta augsta PVN krāpniecība vai tās risks, valsts ir tiesīga aizsargāt valsts budžeta un savu iedzīvotāju intereses, ieviešot īpašu PVN maksāšanas kārtību, tādējādi atkāpjoties no PVN direktīvās (proti, direktīvas, kas nosaka PVN sistēmas harmonizāciju ES) noteiktās vispārīgās PVN maksāšanas kārtības. Šo īpašu PVN maksāšanas kārtību dēvē arī par apgriezto jeb reverso PVN maksāšanas kārtību, jo pretēji vispārīgajai PVN maksāšanas kārtībai PVN par preču piegādi vai sniegto pakalpojumu valsts budžetā iemaksā preču vai pakalpojuma saņēmējs, kurš ir reģistrēts PVN maksātājs. Šo maksāšanas kārtību valsts var attiecināt uz tās teritorijā veiktiem darījumiem, t.i., gadījumos, kad darījuma vieta ir iekšzeme, līdz ar to PVN krāpniecība šādā veidā tiek apkarota tikai vienas valsts ietvaros.²⁰⁶

PVN apgrieztā maksāšanas kārtība tiek ieviesta, apzinot riskantākās preču un pakalpojumu grupas, attiecībā uz kurām ir augstāka iespēja izmantot krāpnieciskas shēmas, zudušus piegādātājus un fiktīvus starpniekus, izkrāpjot no valsts budžeta PVN summu. PVN apgrieztā maksāšanas pasākums cīņā pret krāpniecības apkarošanu nozarē un viens no pasākumiem godīga biznesa aizsargāšanai no krāpniekiem un negodīgas konkurences samazināšanai nozarē.²⁰⁷

²⁰⁴ PricewaterhouseCoopers ziņojums, Spēkā esošās pievienotās vērtības nodokļa apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāte un iespējas to piemērot citās nozarēs, 2015., skatīts 09.04.2018., pieejams: http://www.fm.gov.lv/files/nodoklupolitika/18-12-2015_PwC%20Zinojums.pdf

²⁰⁵ Ozola S., Kādas ir iespējas cīņai ar PVN krāpniecību? LV Portāls, 2016. Skatīts 10.05.2018., pieejams: <https://lvportals.lv/skaidrojumi/279926-kadas-ir-iespejas-cinai-ar-pvn-krapniecibu-2016>

²⁰⁶ Turpat

²⁰⁷ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

Sekojošā EK priekšlikumā par izvēles un pagaidu PVN apgrieztās maksāšanas kārtības mehānismu ieviešanu kā līdzekli cīņā ar PVN krāpniecību, BusinessEurope ir paudusi savu viedokli par apgrieztās PVN ieviešanas efektivitāti kā līdzekli cīņā ar PVN krāpniecību. BusinessEurope ieskatos, apgrieztā PVN maksāšanas kārtība pilnībā maina veidu, kādā tiek piemērots un iekasēts PVN, kas, savukārt, rada papildu administratīvo slogu uzņēmējiem. BusinessEurope galvenie secinājumi ir sekojoši:

1) Meklējot risinājumu misssing trader fraud (MTF), PVN risks ķēžu darījumos tiek pārvirzīts uz mazumtirgotājiem, kas savukārt varētu palielināt krāpniecību šajā nozarē, kuru nav iespējams regulēt ar apgrieztu PVN maksāšanas kārtību.

2) Apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošana tikai atsevišķām preču un pakalpojumu kategorijām nevar būt veiksmīga, jo krāpnieki mēdz pārvietoties uz citu preču/pakalpojumu grupu, kurā PVN piemērojams parastajā kārtībā, kā arī no vienas valsts uz citu valsti, kurā nav ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība.

3) Krāpnieki darbojas ārpus normālas biznesa sistēmas un tādejādi jebkādiem risinājumiem būtu jābūt virzītiem pret krāpniekiem un tie nevarētu ietekmēt godīgo un legālo pusi, kas apgrieztās PVN maksāšanas gadījumā tieši notiek. Šādu viedokli ir paudusi arī atsevišķi Latvijas aptaujātie uzņēmumi, kā arī industrijas pārstāvji, proti, viņuprāt, krāpnieki darbojas ārpus PVN sistēmas kā tādas.

4) PVN krāpniecību kopumā nevar apkarot tikai ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu, lai gan atsevišķas dalībvalstis ir atrisinājušas atsevišķas krāpniecības problēmas atsevišķās preču/pakalpojumu kategorijās. PVN krāpniecību var apkarot ar pienācīgu risku analīzi un savlaicīgu informācijas apmaiņu. Šādu pašu viedokli ir paudusi Zviedrijas Celtniecības Konfederācija (angliski – The Swedish Construction Federation).²⁰⁸

Pozitīvi ir tas, ka ar šīs maksāšanas kārtības ieviešanu uzlabojas uzņēmējdarbības godīgas konkurences apstākļi, negodprātīgo nodokļu maksātāju darbības tiek ierobežotas, nodokļu administrācija var koncentrēties uz PVN iekasēšanu galapatēriņa posmā. Tomēr šī maksāšanas kārtība nenovērš visa veida PVN krāpniecību, jo var rasties jauni krāpniecības veidi vai krāpniecības riski pāriet uz citu nozari. Tā kā PVN direktīvā nav juridiska pamata ieviest apgrieztu PVN maksāšanas kārtību visās nozarēs, tad šobrīd PVN plaisas rādījumu Latvijā ir iespēja samazināt gan ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu atsevišķās

²⁰⁸ PricewaterhouseCoopers ziņojums, Spēkā esošās pievienotās vērtības nodokļa apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāte un iespējas to piemērot citās nozarēs, 2015., skatīts 09.04.2018., pieejams: http://www.fm.gov.lv/files/nodoklupolitika/18-12-2015_PwC%20Zinojums.pdf

nozārēs, reaģējot uz tajās konstatēto pēkšņo PVN krāpniecību, gan pastāvīgi strādājot pie administratīva rakstura pasākumiem.²⁰⁹

Reversais PVN Latvijā - Apgrieztā jeb reversā PVN maksāšanas kārtība ir viens no efektīvākajiem ātrās reakcijas mehānismiem, lai cīnītos ar liela apjoma un pēkšņu PVN krāpniecību. Šādas maksāšanas kārtības ieviešana uzlabo uzņēmējdarbības godīgas konkurences apstākļus, negodprātīgo nodokļu maksātāju darbības tiek ierobežotas, bet nodokļu administrācija var koncentrēties uz PVN iekasēšanu galapatēriņa posmā.

Līdz 2018.gadam Latvijā tas bija spēkā attiecībā uz kokrūpniecību (gan attiecībā uz kokmateriālu piegādēm, gan dažādiem pakalpojumiem, kas tiek saistībā ar kokmateriālu piegādi), metāllūzņu piegādēm un ar to saistītiem pakalpojumiem, būvniecības pakalpojumiem, atsevišķu elektronisko ierīču piegādēm, graudaugu nozari un dārgmetālu piegādēm. Sākot no 2018.gada 1.janvāra vēl vairākām nozarēm būs jāpiemēro PVN apgrieztā jeb reversā maksāšanas kārtība – tas ir, būvizstrādājumu piegādei (līdz šim tikai būvniecības pakalpojumiem), metālizstrādājumu piegādei un ar to saistītiem pakalpojumiem, sadzīves elektronisko iekārtu un sadzīves elektriskās aparatūras piegādei, kā arī spēļu konsoļu piegādēm. Tas nozīmē, ka turpmāk visās minētajās darbības jomās, pretēji vispārīgajai PVN maksāšanas kārtībai, PVN par preču piegādi vai sniegto pakalpojumu valsts budžetā iemaksā preču vai pakalpojuma saņēmējs, kurš ir reģistrēts PVN maksātājs.²¹⁰

3.3.Rīcība Latvijā nodokļu nomaksas pārkāpumu samazināšanai

Apskatot ES un OECD vadlīnijas, lai samazinātu izvairīšanos no nodokļiem, tiek apskatīti arī Latvijas plānotie un jau īstenotie, autoresprāt, būtiskākie pasākumi nodokļu jomā.

Finanšu ministre, Finanšu un kapitāla tirgus komisija (FKTK) un Kontroles dienesta (KD) pārstāvji atzīst – viens no šķēršļiem efektīvai cīņai pret nodokļu noziegumiem ir salīdzinoši mazie sodi galīgajos tiesu spriedumos. Tieši tāpat ir jāizvērtē tiesā nodoto krimināllietu kvalitāte - esošā tiesu prakse ar maigiem sodiem sabiedrībā un uzņēmēju vidē atspoguļo uzskatu, ka šie pārkāpumi nav sabiedrībai un cilvēkam bīstami noziedzīgi nodarījumi, bet Latvijas tautsaimniecības ierasta prakse.²¹¹

Latvijai raksturīgi, ka liela daļa ēnu ekonomikas ir tā, kurā iedzīvotāji paši piedalās, piemēram, saņemot aplokšņu algas. Latvijas iedzīvotājiem ir zema nodokļu maksāšanas

²⁰⁹ Ozola S., Kādas ir iespējas cīņai ar PVN krāpniecību? LV Portāls, 2016. Skatīts 10.05.2018., pieejams: <https://lvportals.lv/skaidrojumi/279926-kadas-ir-iespejas-cinai-ar-pvn-krapniecibu-2016>

²¹⁰ Valsts ieņēmumu dienests, Nākamgad vēl vairākās nozarēs būs jāpiemēro reversā PVN maksāšanas kārtība, skatīts 20.04.2018., pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/nakamgad-vel-vairakas-nozares-bus-japiemero-reversa-pvn-maksasanas-kartiba>

²¹¹ Diena, Miljonu zagļi pasmejas par iespējamo sodu, 2016., Skatīts 09.05.2018., pieejams: <https://www.diena.lv/raksts/uznemeja-diena/zinas/miljonu-zagli-pasmejas-par-iespejamo-sodu-14160348>

morāle jau pašos pamatos. Valsts atbildība ir tajā, ka valsts nespēj parādīt iedzīvotājiem, nodokļu maksāšanas nozīmi un ietekmi uz valsts budžetu – to, ka no nodokļu ieņēmumiem budžetā ir atkarīgi arī valsts sniegtie pakalpojumi un to kvalitāte (izglītības nodrošinājums, veselības aprūpe, infrastruktūras attīstība u.c.). Ministre akcentē, ka šobrīd nav sasaistes starp nodokļu nomaksu un pakalpojumu, kas tiek saņemts no valsts.²¹²

Dana Reizniece-Ozola atzīst, ka nodokļu un citu ekonomisko noziegumu apkarošanu apgrūtina arī nepietiekami koordinēta visu kontroles dienestu rīcība, turklāt nereti arī iesaistītajiem speciālistiem pietrūkst kompetences. Ir jāakcentē sektorālā pieeja – jānovērtē tās nozares un sektori, kuriem ir būtiskāka ietekme uz valsts tautsaimniecību (piemēram Latvijā, būvniecība). Tāpēc arī nākamo gadu budžetos pavadošajos tiesību aktos tiek paredzētas nozares, kurās ir vislielākais ēnu ekonomikas īpatsvars, ir paredzēts tās sakārtot, panākot daudz lielāku ieguvumu nekā tas bija situācijā, kad VID mēģina kontrolēt katru mazo autoservisu vai frizētavu. Piemēram, ieviešot ģenerāluzņēmēja atbildību būvniecības nozarē, avansa maksājumus taksometru nozarē, ziņošanu par aizdomīgiem darījumiem un citus pasākumus, kas mērķēti uz nozarēm, kurās ir lielākais ēnu ekonomikas īpatsvars un apgrozās lielākā naudas masa.²¹³

Valsts nodokļu politikas pamatnostādņēs ir iekļauts pasākumu kopums, lai novērstu izvairīšanos no nodokļiem. Saskaņā ar likumu “Par valsts budžetu 2017.gadam” ar 2017.gadu ir uzsākti sekojoši ēnu ekonomikas mazinoši pasākumi, kas skar arī izvairīšanos no nodokļiem novēršanu un samazināšanu. Uzdevumi ir iekļauti Valsts iestāžu darba plānā ēnu ekonomikas ierobežošanai 2016.-2020.gadam²¹⁴:

1. Kā liecina pētījumi, tad ēnu ekonomikas līmenis būvniecības nozarē Latvijā ir apmēram 40% no IKP, visaugstākais salīdzinājumā ar citiem tautsaimniecības sektoriem. Kā galvenās problēmas minētas neuzrādītā peļņa, neregistrētie darbinieki un aplokšņu algas.²¹⁵ Lai mazinātu fiktīvu uzņēmumu piesaisti, neidentificētu darbinieku nodarbināšanu un uzlabotu situāciju attiecībā uz nodokļu nomaksu par nodarbinātajiem būvniecībā, likumā “Par nodokļiem un nodevām” noteikts pienākums ģenerāluzņēmējam aprēķināt un maksāt atbildības nodrošinājumu (valsts sociālās

²¹² Diena, Miljonu zagļi pasmejas par iespējamo sodu, 2016., Skatīts 09.05.2018., pieejams: <https://www.diena.lv/raksts/uznemeja-diena/zinas/miljonu-zagli-pasmejas-par-iespejamo-sodu-14160348>

²¹³ Turpat

²¹⁴ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

²¹⁵ Latvijas Būvinženieru Savienība, Korupcijas cēloņi būvniecības iepirkumos skatīts 08.05.2018., pieejams: <http://www.buvinzenierusavieniba.lv/korupcijas-celoni-buvniecibas-iepirkumos>

- apdrošināšanas obligātās iemaksas) par katru apakšuzņēmēja darba ņēmēju, kas nodarbināts ģenerāluuzņēmēja būvobjektā.²¹⁶
2. subjektu, kam jāziņo par aizdomīgiem darījumiem, loka paplašināšana un uzraudzības nodrošināšana. Tiek paplašināts to subjektu loks, kas sniedz VID informāciju par aizdomīgiem darījumiem, tādējādi uzlabojot VID darba efektivitāti attiecībā uz to pārkāpumu atklāšanu, kuru rezultātā tiek samazināts budžetā iemaksājamā nodokļu apmērs vai palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, kā arī lai atklātu un novēstu noziedzīgus nodarījumus saistībā ar nodokļu krāpšanu un ar izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas.²¹⁷
 3. ierobežot skaidras naudas darījumus - noteikts aizliegums fiziskām personām veikt skaidras naudas darījumus, kuru summa pārsniedz 7200 euro, tādējādi samazinot nedeklarēto darījumu skaitu, ierobežojot iespēju personām legalizēt naudas līdzekļus, kas iegūti, iesaistoties ēnu ekonomikā, kā arī samazinot iespēju personai izvairīties no nodokļu nomaksas.²¹⁸
 4. Ātras un efektīvas informācijas apmaiņas sistēmas ieviešana starp kredītiestādēm un VID - Ieviesta ātra, droša un ērta datu apmaiņas sistēma nodokļu parādu piedziņas procesā, ar kuras palīdzību kredītiestādes un citi maksājumu pakalpojumu sniedzēji pieņems un izpildīs VID un zvērinātu tiesu uzpildītāju rīkojumus elektroniski. Šāda datu apmaiņas sistēma nodrošinās iespēju kredītiestādēm un pārējiem maksājumu pakalpojumu sniedzējiem ātrāk uzsākt VID inkasācijas uzdevumu izpildi.²¹⁹
 5. Ieviest risku vadības sistēmu Uzņēmumu reģistrā - noteikts pienākums VID izvērtēt no Latvijas Republikas Uzņēmumu Reģistra saņemto informāciju par iesniegtajiem pieteikumiem ierakstu izdarīšanai komercreģistrā, sniedzot atzinumu, kurā norādīta VID rīcībā esošā informācija, kas liecina par tiesību subjekta nodokļu riskiem.²²⁰
 6. Ņemot vērā to, ka pēdējos gados pieaugusi krāpniecība ar vieglo automobiļu tirdzniecību, transportlīdzekļu reģistrācijas kārtībā ieviestas izmaiņas, lai mazinātu PVN krāpšanas gadījumus darījumos ar transportlīdzekļiem. Ar 2017.gada 1.janvāri noteikta kārtība, ka juridiskai personai savā īpašumā vai valdījumā reģistrējot transportlīdzekli, kas iegādāts citā Eiropas Savienības dalībvalstī un tiek pirmoreiz reģistrēts Latvijā vai, kas gada laikā pēc tā pirmās reģistrācijas Latvijā atkārtoti

²¹⁶ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

²¹⁷ Turpat

²¹⁸ Turpat

²¹⁹ Turpat

²²⁰ Turpat

iegādāts citā Eiropas Savienības dalībvalstī un tiek atkārtoti reģistrēts Latvijā, Ceļu satiksmes drošības direkcija vienlaikus ar transportlīdzekļa reģistrāciju reģistrē atsavināšanas aizliegumu uz 15 dienām. Minēto 15 dienu laikā, VID veic risku analīzi, lai pārliecinātos, ka nav saskatāmi PVN nenomaksāšanas vai izkrāpšanas no valsts budžeta riski. Gadījumos, kad ir nepieciešama padziļināta risku analīze, VID veic nodokļu administrēšanas pasākumus, reģistrējot transportlīdzekļa atsavināšanas aizliegumu transportlīdzekļu un to vadītāju valsts reģistrā. VID minēto atsavināšanas aizliegumu dzēš, kad ir pabeigti nodokļu administrēšanas pasākumi vai ja tiek samaksāta drošības nauda.²²¹

“Nodokļu politikas tiesiskie un ekonomiskie aspekti un to ietekme uz uzņēmējdarbības vidi” darba autori uzskata, ka, lai samazinātu izvairīšanos no nodokļiem, būtu lietderīgi izmantot nodokļu amnestiju. Nodokļu amnestijas galvenais mērķis ir uzņēmumiem, kuriem ir apšaubāmas izcelsmes ienākumi, dot iespēju tos legalizēt, samaksājot par to mazāku ienākuma nodokli. Piemēram, esošās 20% likmes vietā piemērot 10% likmi, no deklarētās summas. Tādejādi tiktu panākts, ka valsts budžetā parādītos papildus līdzekļi. Uzņēmumi, kuri baidās no VID kontroles, nelaiž savu naudu apgrozībā. Minētā nodokļu amnestija ļautu atgūt kapitālu, kas atrastos ofšoru zonā.²²²

Piemēram 2017.gadā Latvijā tika pieņemts Atbalsta likums nodokļu maksātājiem nokavējuma naudas un soda naudas dzēšanai. Vairāk nekā 10 000 uzņēmumi un privātpersonas izmantoja iespēju pieteikties nodokļu parādu amnestijai –ne ilgāk kā divu gadu laikā nomaksājot pamatparādu, tiem pilnībā tiek dzēsta nokavējuma un soda nauda. Tie, kas pieteicās, valstij bija parādā 83 miljonus eiro. No tiem ap 15 miljoni eiro varētu būt dzēšami un nepilni 70 miljoni eiro – maksājami budžetā.²²³

Latvijas Tirdzniecības un rūpniecības kamera (LTRK) prezidents uzskata, ka situācija nav godīga attiecībā pret tiem, kas cenšas maksāt visus nodokļus - sanāc tirgus kropļošana, jo, ja vienā nozarē divi uzņēmumi strādā, viens maksā visus nodokļus, bet otrs tagad nemaksā, viņš šos līdzekļus izmanto kā apgrozāmos, bet tad pēc dažiem gadiem šie nodokļi tiek norakstīti. Savukārt VID uzskata, ka svarīgi ir vispār saņemt naudu budžetā, turklāt šādu

²²¹ Likumi.lv, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF

²²² Nodokļu politikas tiesiskie un ekonomiskie aspekti un to ietekme uz uzņēmējdarbības vidi Latvijā: Monogrāfija /Škapara R, Šumilo Ē, Dunska M. red – Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2010 –101.lpp.

²²³ Delfi.lv, Nodokļu parādu amnestijai VID pieteikts 30 eiro slogs; lielākais – 14 miljoni, skatīts 14.05.2018., pieejams: http://www.delfi.lv/business/biznesa_vid/nodoklu-paradu-amnestijai-vid-pieteikts-30-eiro-slogs-lielakais-14-miljoni.d?id=49590381

iespēju bieži vien izmanto arī privātpersonas, kas bieži vien nezināšanas dēļ iekūlušās nodokļu parādos, tirgojot nekustamo īpašumu.²²⁴

Nodokļu reformas ietvaros FM ir noteikusi arī kārtību kādā kredītiestādes ziņos VID par fizisku personu konta apgrozījumu, lai samazinātu izvairīšanos no nodokļiem. Likumā par “Nodokļiem un nodevām” 08.02.2018. ir veikti grozījumi, kas paredz sekojošus nosacījumus: “Lai veicinātu nodokļu maksātāju labprātīgu nodokļu nomaksu, kredītiestāde un maksājumu pakalpojumu sniedzējs līdz katra gada 1. februārim iesniedz Valsts ieņēmumu dienestam informāciju par klientiem — fiziskajām personām, kas ir Latvijas Republikas rezidenti, — kuru pieprasījuma noguldījuma kontu un maksājumu kontu (tajā skaitā slēgto pieprasījuma noguldījuma kontu un maksājumu kontu) iepriekšējā gada kopējā debeta vai kredīta apgrozījuma summa vienas kredītiestādes vai maksājumu pakalpojumu sniedzēja ietvaros ir 15 000 *euro* vai vairāk”.²²⁵

FM šo grozījumu mērķi skaidro ar sabiedrības labklājības veicināšanu, pilnveidojot fizisko personu nodokļu nomaksas uzraudzību, tādējādi savlaicīgi novēršot nodokļu nemaksāšanas gadījumu skaitu un nodrošinot, ka valsts budžets saņem tam pienākošos nodokļu maksājumus. Turklāt VID, plānojot nodokļu kontroles pasākumus, varēs savus resursus izmantot daudz efektīvāk.²²⁶

Autore uzskata, ka šādi grozījumi varētu samazināt izvairīšanos no nodokļiem, tomēr autore arī uzskata, ka šādi grozījumi sabiedrībā izsauks negatīvu reakciju, jo tādējādi tiek ierobežots indivīda privātums savā ziņā. Šī iemesla dēļ varētu palielināties skaidras naudas darījumu skaits, lai slēptu informāciju no kredītiestādēm. Tas savukārt var vēl tieši pretēji, paaugstināt neformālās ekonomikas līmeni.

Autore uzskata, ka šajā situācijā drīzāk būtu nepieciešams ņemt piemēru no Skandināvu valstīm, ņemot vērā, ka piemēram Zviedrijā un Islandē, ēnu ekonomika, PVN plaša u.c. rādītāji ir zemākie Eiropā. Zviedrijā un Islandē ienākuma nodokļu deklarācijas iesniegšana fiziskām personām, kura saņem ienākumus, kuriem ir jāpiemēro ienākuma nodoklis ir obligāta.

²²⁴ Delfi.lv, Nodokļu parādu amnestijai VID pieteikts 30 eiro slogs; lielākais – 14 miljoni, skatīts 14.05.2018., pieejams: http://www.delfi.lv/bizness/biznesa_vid/nodoklu-paradu-amnestijai-vid-pieteikts-30-eiro-slogs-lielakais-14-miljoni.d?id=49590381

²²⁵ Latvijas Vēstnesis, Grozījumi likumā "Par nodokļiem un nodevām" Laidiens: 20.02.2018., Nr. 36 (6122), skatīts 15.05.2018., pieejams: <https://www.vestnesis.lv/op/2018/36.4>

²²⁶ Delfi.lv, VID turpmāk uzraudzīs iedzīvotāju kontus, kuros apgrozījums pārsniedz 15 000 eiro, 2018., skatīts 15.05.2018., pieejams: http://www.delfi.lv/bizness/bankas_un_finanses/vid-turpmak-uzraudzis-iedzivotaju-kontus-kuros-apgrozijums-parsniedz-15-000-eiro.d?id=50030365

SECINĀJUMI UN PRIEKŠLIKUMI

1. Jēdzieni nodokļu plānošana un nodokļu optimizācija apzīmē uzņēmēju un indivīdu rīcību, lai samazinātu maksājamo nodokļu apjomu un panāktu tam izdevīgākos nosacījumus nodokļu nomaksā, izmantojot dažādus juridiskus aspektus.
2. Nodokļu optimizācija iedalās divos pamatveidos – legālā un nelegālā nodokļu optimizācija. Ārzemju literatūrā to iedala kā nodokļu apiešana, izvairīšanās no nodokļiem, un nodokļu patvērumu izmantošana.
3. Galvenie faktori, kas veicina izvairīšanos no nodokļu nomaksas ir nestabila nodokļu politika, pārāk augsts nodokļu slogs, augsts korupcijas līmenis, zema indivīdu nodokļu maksāšanas morāle (*tax morale*), neuzticība pastāvošajai valdībai, ekonomiskā situācija valstī, konkurences apstākļi un uzņēmumu vēlme samazināt to izmaksas.
4. Izvairīšanās no nodokļiem kropļo konkurences apstākļus. Godīgie nodokļu maksātāji ir spiesti izvairīties no nodokļiem, jo tādejādi tie var piedāvāt tirgū precī par zemāku cenu, un tādejādi tie ir konkurētspējīgāki.
5. Starptautiskā vidē aktuālākā problēma ir agresīva nodokļu plānošana un dažādu valstu juridisko aspektu izmantošana, lai samazinātu maksājamo nodokļu apmēru. Aktuāla ir arī peļņas novirzīšana un zemu nodokļu jurisdikcijām un ofšoriem.
6. Autore secina, ka valstīs ar lielu nodokļu slogu un progresīvu ienākuma likmi pastāv zemāks ēnu ekonomikas līmenis, līdz ar to arī zemāks izvairīšanās no nodokļiem līmenis. To autore skaidro ar vēsturisko valstu attīstību un ekonomikas labklājības līmeni, kā arī ar pastāvošo attieksmi pret nodokļu maksāšanu (*tax morale*).
7. Postkomunistiskajās valstīs (Bulgārija, Latvija, Igaunija, Lietuva, Polija, Horvātija u.c.) izvairīšanās no nodokļu nomaksas un ēnu ekonomika ir krietni augstāka nekā attīstītajās ES valstīs, līdz ar to, arī nodokļu ieņēmumi ir krietni zemāki.
8. Latvijā kopējie nodokļu ieņēmumi ir vieni no zemākajiem Eiropas Savienībā (31,6% salīdzinājumā ar ES vidējo - 40%). Salīdzinoši zems ir arī kopējais nodokļu slogs, tomēr darbaspēka nodokļu slogs ir augsts, kas veicina uzņēmējus izvairīties no nodokļu nomaksas un izmaksās aplokšņu algas.
9. Kopējais nodokļu parāds, ieskaitot dzēsto nodokļu parādu apjomu, turpina pieaugt, jo jaunie parādi izveidojas straujāk par piedzītajiem vai labprātīgi nomaksātajiem parādiem. Uz 2017.gada 1.janvāri kopējā nodokļu parādu summa bija 1360,2 milj. EUR. Lielāko daļu (59%) arvien veido reāli nepiedzenamie nodokļu parādi – 807,6 milj. EUR jeb 59 %.

10. Katru gadu apmēram 150 miljardi eiro PVN netiek iekasēti Eiropas Savienībā. Apmēram 50 miljardi eiro netiek iekasēti tieši pārrobežu PVN krāpšanas dēļ, jeb visbiežāk pielietotās PVN “karuseļveida” krāpniecības rezultātā.
11. Uz 2018.gada 18.martu VID veidotajā nodokļu parādnieku sarakstā ir 52 341 parādnieks. Parāda summa sastāda 1,008 miljardus eiro. Lielākais nodokļu parāds ir 20,99 miljoni eiro un 2016.gadā tam tika uzsākts maksātspējas process. Tas nozīmē to, ka būtībā no šiem 20 miljoniem eiro tiks iekasēta pavisam neliela daļa.
12. Lielākos zaudējumus Latvijā rada izvairīšanās no darbaspēka nodokļu nomaksas izmantojot aplokšņu algas, pievienotās vērtības nodokļa krāpniecība, kā arī uzņēmuma ienākumu pilnīga nedeklarēšana. Nedeklarētie neto darba algas ienākumi 2016.gadā sastāda 940 miljonus eiro, kas ir līdzvērtīgs visam veselības aprūpes budžetam 2018.gadā.
13. Kopējie zaudējumi no darbā apskatītajām nodokļu kategorijām – IIN, VSAOI, PVN, MUN kā arī nedeklarēti darba algas ieņēmumi sastāda – 2029,5 milj.euro. Tā ir ceturta daļa no valsts budžeta 2018.gadam. Jāņem vērā arī tas, ka tie nav visi zaudējumi, jo vēl aktuāls ir arī akcīzes nodoklis, kā arī nav iespējams izmērīt šo neformālo ekonomikas daļu, līdz ar to, faktiskie zaudējumi ir krietni lielāki.
14. Lai samazinātu izvairīšanos no nodokļiem starptautiskā vidē, ir būtiska informācijas apmaiņa un valstu sadarbšanās. Tādēļ OECD un ES dalībvalstīm ir noteiktas vienotas vadlīnijas, kas ir jāievieš nodokļu pārkāpumu jomā.
15. Autore uzskata, ka izvairīšanās no nodokļiem un neformālā ekonomika būtiski nesamazināsies tik ilgi, kamēr netiks izveidots stabila nodokļu politika, kā arī kamēr sabiedrībā nebūs izveidojusies pārlicība un uzticība pastāvošajai valsts iekārtai. Jo pastāv viedoklis, ka uzņēmumi un indivīdi nevēlas maksāt nodokļus, jo tie uzskata, ka tie netiek godprātīgi izlietoti valsts vajadzībām.
16. **Apstiprinās pētījuma hipotēze:** Izvairīšanās no nodokļu maksājumiem un nodokļu apiešana rada būtiskus zaudējumus valsts budžetam. Budžeta ieņēmumi no nodokļu nemaksāšanas autores apskatītajās nodokļu grupās vien veido apmēram 2 miljardus eiro. Salīdzinājumam - valsts budžets 2018.gadā ir gandrīz 9 miljardi eiro.

Priekšlikumi:

1. Priekšlikums **Tieslietu ministrijai** un **Finanšu ministrijai** ierosināt veikt grozījumus Krimināllikumā. Kā liecina literatūras izpēte, tad Latvijā tikai neliela daļa no pārkāpējiem tiek sodīti ar cietumsodu un piesprieštie soda mēri ir salīdzinoši nelieli. Soda apjoms lielā mērā arī ietekmē personas uzskatus, par pārkāpuma veikšanu. Esošā sodu sistēma nemotivē izvairīties no pārkāpuma veikšanas. Tādēļ ir nepieciešams izvērtēt esošu sodu sistēmu un piemērot bargākus sodus Krimināllikumā ietvertajos pantos par izvairīšanos no nodokļiem.

2. **Priekšlikumi Valsts ieņēmumu dienestam**
 - Palielināt nodokļu auditu skaitu, kā arī palielināt finansējumu lai attīstītu informācijas un tehnoloģiju sistēmas ar kurām būtu iespējams efektīvāk konstatēt nodokļu pārkāpumus. Datu bāzes pilnveidošana.
 - Elektronisko pakalpojumu pilnveidošana - EDS sistēmas pilnveidošana. Izstrādāt deklarācijas sistēmu līdzīgu, kā to plānots ieviest Igaunijā – automātiska sistēma, kurā ieņēmumu dienests automātiski sagatavo uzņēmumam deklarāciju un uzņēmumam ir jāveic rēķina apmaksas.

3. Priekšlikums **Finanšu ministrijai** un **Valsts ieņēmumu dienestam** – Pārņemt Skandināvu valstu (Zviedrijas un Islandes) praksi, izstrādājot grozījumus likumdošanā, paredzot, ka visām fiziskām personām, kuras tekošā gada laikā gūst ienākumus Latvijā ir jāiesniedz nodokļu deklarācija.

IZMANTOTĀS LITERATŪRAS SARAKSTS

LR Likumi un normatīvie akti

1. **Likumi.lv**, Par uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību maksātnespēju un bankrotu, skatīts 11.05.2018., pieejams: <https://m.likumi.lv/doc.php?id=72326>
2. **Likumi.lv**, Valsts nodokļu politikas pamatnostādnes 2018-2021: Esošās situācijas raksturojums, skatīts 05.05.2018., pieejams: https://m.likumi.lv/wwwraksti/2017/104/BILDES/R_245/KR245-PIEL_4.PDF
3. **Likumi.lv**, Par nodokļiem un nodevām, skatīts 24.03.2018., pieejams: <https://likumi.lv/doc.php?id=33946>
4. **Likumi.lv**, Krimināllikums, skatīts 03.03.2018. <https://likumi.lv/doc.php?id=88966>
5. **Likumi.lv**, Par valsts budžetu 2018. Gadam, skatīts 11.05.2018., pieejams: <https://likumi.lv/ta/id/295569-par-valsts-budzetu-2018-gadam#piel1&pd=1>
6. **Latvijas Republikas Ministru kabineta tiesību aktu noteikumu projekti**, Grozījumi Ministru kabineta 2013.gada 5.novembra noteikumos Nr.1245, skatīts 05.04.2018, pieejams: <http://tap.mk.gov.lv/lv/mk/tap/?pid=40406746>
7. **Latvijas Vēstnesis**, Grozījumi likumā "Par nodokļiem un nodevām", Laidiens: 20.02.2018., Nr. 36 (6122), skatīts 15.05.2018., pieejams: <https://www.vestnesis.lv/op/2018/36.4>
8. **LR Ministru Kabineta 2017. Gada sēde** Nr.18., Likumprojekts "Grozījumi likumā "Par nodokļiem un nodevām"", skatīts 03.03.2018., pieejams: <http://titania.saeima.lv/C2257D79002642E1.nsf/0/3B9042441626AD67C22580FB004B0131?OpenDocument#c>

Statistikas datu bāzes:

9. **EUROSTAT**, Government revenue, expenditure and main aggregates (gov_10a_main), skatīts 07.04.2018., pieejams: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_10a_main&lang=en
10. **Eurostat**, Statistics Explained: Evolution of the main components of tax revenue in the EU-28, % of GDP, 2002-2016, Skatīts 05.05.2018., pieejams http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:Evolution_of_the_main_components_of_tax_revenue_in_the_EU-28,_%25_of_GDP,_2002-2016.png
11. **Valsts ieņēmumu dienests**, Nodokļu parādnieku saraksts, 2018., skatīts 18.03.2018., pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/nodoklu-paradnieku-saraksts>

Autoru darbi:

12. **Albulescu C.T., Tamasila M., Taucean M.**, Entrepreneurship, Tax Evasion and Corruption in Europe, Procedia - Social and Behavioral Sciences 221 (2016) - 246 – 253 pp (skatīts 04.04.2018.)
13. **Allain C., Fraudeau J., Martin A.G.**, Facing Tax Fraud in the European Union: Challenges and perspectives, 2016. Skatīts internetā 03.03.2018., pieejams:

- http://www.ejtn.eu/Documents/THEMIS%202016/Semi%20A/France2_TH_2016_01.pdf
14. **Assidi S., Aliani K., Omri M.A.**, Tax optimization and the firm's value: Evidence from the Tunisian context, *Borsa Istanbul Review* Volume 16, Issue 3, September 2016, 177-184pp, skatīts 04.04.2018., pieejams: https://ac.els-cdn.com/S2214845016300072/1-s2.0-S2214845016300072-main.pdf?tid=93668703-13d2-4c1e-b949-e5c4ff812adb&acdnat=1522853895_274fe18d5d899947477f35af93601455
 15. **Balladeres R.V., Vidovic N.**, The Size of Shadow Economy in the EU: A study of Undeclared Work, Bribery and Tax Evasion in 2013 Skatīts 02.05.2018., pieejams: <http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:1119793/FULLTEXT01.pdf>¹
 16. **Batri M.**, Is the Reverse Charge Mechanism an effective solution to European Union's Value Added Tax fraud?, Tilburg University, 2017., skatīts 05.04.2018., pieejams: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=142852>
 17. **Daude C., Gutiérrez H, Melguizo Á.**, What drives tax morale? , OECD development centre, Working Paper No. 315, 2012., skatīts 02.05.2018., pieejams; <https://www.oecd.org/dev/americas/WP315%20AE.pdf>
 18. **Dombrovskis V., Auers D., Gubins S.**, Latvijas Konkurētspējas Ziņojums 2016. Nodokļu pētījums. Kopsavilkums, Domnīca CERTUS,2016. Skatīts 10.05.2018., pieejams: http://certusdomnica.lv/wp-content/uploads/2016/09/CertusZinojums_2016-Nodokli_WEB2.pdf
 19. **Erdos E.**, Tax optimization, tax avoidance or tax evasion? Contributions to the offshore companies' legal background, Financial Law University of Miskolc, skatīts internetā 14.02.2018., pieejams: http://www.upm.ro/facultati_departamente/ea/RePEc/curentul_juridic/rcj10/recjurid10_3_4F.pdf
 20. **Folayan D.O., Adeniyi A.G.**, Effects of tax evasion on government revenue generation in Oyo State, Nigeria, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance research*, Vol 6., No.1., pp 76-89. <http://www.eajournals.org/wp-content/uploads/Effects-of-Tax-Evasion-on-Government-Revenue-Generation-in-Oyo-State-Nigeria.pdf>
 21. **Ketners K., Pētersone M.**, Eiropas Savienības nodokļu politika, RTU izdevniecība, Rīga, 2014 – 22.-48.lpp
 22. **Ketners K., Lukašina O.**, Nodokļi Eiropas Savienībā un Latvijā: salīdzinošā analīze un praktiski ieteikumi, SIA “Merkūrijs LAT”, 2008 – 9..lpp.
 23. **Ketners K.**, Nodokļu optimizācijas principi, SIA “Merkūrijs LAT”, 2008- 4.-72.lpp
 24. **Kiri N.**, Factors affecting tax evasion, *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol. IV, Issue 2, February 2016 <http://ijecm.co.uk/wp-content/uploads/2016/02/4249.pdf> (skatīts 04.04.2018.)
 25. **Klāsons G., Spuriņš U.**, Uzņēmējdarbība reģionos Latvijā: aktivitāte, sadarbība, konkurētspēja. Latvijas darba devēju konfederācija, 2015. Skatīts internetā 03.03.2018., pieejams: <http://www.lddk.lv/wp-content/uploads/2015/12/Uz%C5%86%C4%93m%C4%93jdarb%C4%ABba->

- [re%C4%A3ionos-Latvij%C4%81-Aktivit%C4%81te-sadarb%C4%ABba-konkur%C4%93tsp%C4%93ja.pdf](#)
26. **Kovaļa Ļ.**, Izvairīšanās no nodokļu nomaksas subjekta noteikšana, Jurista vārds, 15. Februāris 2011 /NR. 7 (654), skatīts 14.02.2018., pieejams: <http://www.juristavards.lv/doc/225763-izvairisanas-no-nodoklu-nomaksas-subjekta-noteiksana/>
 27. **Miezaine Z., Damberga A., Karslberga A.**, Pētījums godīgas starptautiskās nodokļu politikas jomā: Izziņas materiāls interešu aizstāvībai, skatīts 15.04.2018., pieejams: http://lapas.lv/wp-content/uploads/2017/01/Tax_petijums_FIN.pdf
 28. **Nodokļu politikas tiesiskie un ekonomiskie aspekti un to ietekme uz uzņēmējdarbības vidi Latvijā:** Monogrāfija /Škapara R, Šumilo Ē, Dunska M. red – Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2010 –89.-120.lpp.
 29. **Prohorovs A.**, Uzņēmumu ienākuma nodoklis Latvijā un Igaunijā: tā ietekme uz uzņēmējdarbību, investīcijām, bezdarba līmeni, nodokļu ieņēmumiem un valsts ekonomisko izaugsmi, 2017., skatīts 09.05.2018., pieejams: https://www.riseba.lv/sites/default/files/inline-files/UIN_book_block_09.02.2017_Cover.pdf
 30. **Radu D.I.**, Tax Havens impact on the world Economy, Procedia - Social and Behavioral Sciences 62 (2012) 398 – 402 (skatīts 04.04.2018), https://ac.els-cdn.com/S1877042812035057/1-s2.0-S1877042812035057-main.pdf?tid=20a0cbf6-fab8-46a7-9aae-99c571ac58d3&acdnat=1522853266_57ce99153e060ce794e98762f888d4e5
 31. **Remeur C.**, Tax policy in the EU: issues and challenges, European Parliamentary Research Service, February 2015 — PE 549.001, skatīts internetā 20.04.2018., pieejams: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA%282015%29549001_EN.pdf
 32. **Saksonova S.**, Valdības loma jauktajā ekonomikā., Rīga, 2010. Skatīts internetā 03.12.2017., pieejams: <http://profizgl.lu.lv/mod/book/tool/print/index.php?id=19904#ch4267>
 33. **Schneider F.**, Estimating the sizes of shadow economies of highly developed countries: selected new results, CESifo DICE Report 4/2016, skatīts 07.04.2018., pieejams: <https://www.cesifo-group.de/DocDL/dice-report-2016-4-schneider-december.pdf>
 34. **Schneider F.**, Fiscal and Ethical Determinants of Shadow Economy: Theory and Evidence, Helsinki Center of Economic Research, 2004. Skatīts internetā 14.02.2018., pieejams: <http://ethesis.helsinki.fi/julkaisut/eri/hecer/disc/30/fiscalan>
 35. **Schneider F., Kirchlner E, Maciejovsky B.**, Tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? – Johannes Kepler University of Linz, 2001. Skatīts internetā 14.02.2018., pieejams: https://www.researchgate.net/publication/5141451_Tax_avoidance_tax_evasion_and_tax_flight_Do_legal_differences_matter
 36. **Xuereb A.**, Tax avoidance or tax evasion? Symposia Melitensia Number 10 (2015) - 218pp, Skatīts

04.04.2018., pieejams: <https://www.um.edu.mt/library/oar/bitstream/handle/123456789/3080/Tax%20Avoidance%20or%20Tax%20Evasion.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Interneta resursi:

37. **Cambridge Dictionary**. Skatīts internetā 21.04.2018., pieejams: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/optimization>
38. **Cambridge Dictionary**. Skatīts internetā 21.04.2018., pieejams: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/minimization>
39. **Center for Social and Economic Research**, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report , TAXUD/2015/CC/131, Skatīts 05.05.2018., pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf
40. **Dārziņa L.**, Nodokļu reformai trūkst naudas. Daudzi nodokļus nemaksā. LV portāls, 2017. Skatīts 04.04.2018., pieejams: <http://www.lvportals.lv/visi/likumi-prakse/287163-nodoklu-reformai-trukst-naudas-daudzi-nodoklus-nemaksa/>
41. **Delfi.lv**, Nodokļu parādu amnestijai VID pieteikts 30 eiro slogs; lielākais – 14 miljoni, skatīts 14.05.2018., pieejams: http://www.delfi.lv/business/biznesa_vid/nodoklu-paradu-amnestijai-vid-pieteikts-30-eiro-slogs-lielakais-14-miljoni.d?id=49590381
42. **Delfi.lv**, VID turpmāk uzraudzīs iedzīvotāju kontus, kuros apgrozījums pārsniedz 15 000 eiro, 2018., skatīts 15.05.2018., pieejams: http://www.delfi.lv/business/bankas_un_finanses/vid-turpmak-uzraudzis-iedzivotaju-kontus-kuros-apgrozijums-parsniedz-15-000-eiro.d?id=50030365
43. **Deloitte**, EU Developments: Anti-Tax Avoidance Directive, 2016. skatīts 07.05.2018., pieejams: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Tax/IE_Tax_Developments_%20Anti-Tax_Avoidance%20Directive_0616_draft3.pdf
44. **Diena**, Miljonu zagļi pasmejas par iespējamo sodu, 2016., Skatīts 09.05.2018., pieejams: <https://www.diena.lv/raksts/uznemeja-diena/zinas/miljonu-zagli-pasmejas-par-iespejamo-sodu-14160348>
45. **Dienas bizness**, Lai arī kopējais nodokļu slogs Latvijā ir zems, tomēr darbaspēka nodokļi ir ļoti augsti, skatīts 26.03.2018., pieejams: <http://www.db.lv/zinas/ekonomists-lai-ari-kopejais-nodoklu-slogs-latvija-ir-zems-tomer-darbaspeka-nodokli-ir-loti-augsti-443219>
46. **Eiropas Parlaments**, Sesijas dokuments: Ziņojums par projektu Padomes direktīvai par kopējo konsolidēto uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi (KKUINB) Nr. A8-0051/2018, 2018. Skatīts 19.04.2018., pieejams: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A8-2018-0051+0+DOC+PDF+V0//LV>
47. **Eiropas revīzijas palāta**, Īpašais ziņojums: ar PVN saistītās krāpšanas apkarošanu Kopienā: jārikojas aktīvāk, 2015., Skatīts 29.04.2018., pieejams: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_LV.pdf
48. **Eiropas Savienības oficiālais vēstnesis**, Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejas atzinums par tematu “Komisijas paziņojums Padomei, Eiropas Parlamentam

- un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai “Nodokļu sistēmas ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākumu piemērošana tiešo nodokļu jomā ES un attiecībā uz trešām valstīm””, COM(2007) 785 galīgā redakcija, 2009., skatīts 06.05.2018., pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/HTML/?uri=CELEX:52008AE1527&from=LV>
49. **Eiropas Savienības Oficiālais Vēstnesis**, Komisijas ieteikums par agresīvu nodokļu plānošanu, (2012. gada 6. Decembris (2012/772/ES) Skatīts 03.03.2018., pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=LV>
 50. **Eiropas Savienības Padome**, Pasākumu kopums nodokļu apiešanas novēršanai , skatīts 07.05.2018., pieejams: <http://www.consilium.europa.eu/lv/policies/anti-tax-avoidance-package/>
 51. **Eiropas Savienības Padomes Direktīva (ES) 2016/1164**, skatīts 10.05.2018., pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=LV>
 52. **ESAO/G20** Projekts par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu, paskaidrojuma raksts, 2015., skatīts 06.05.2018., pieejams: vvc.gov.lv/.../OECD%20G20%20BEPS%20Explanatory%20Statement%202015.docx
 53. **EUR – Lex**, Agresīva nodokļu plānošana: Komisijas Ieteikums 2012/772/ES par agresīvu nodokļu plānošanu. Skatīts 03.03.2018., pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/LSU/?uri=CELEX%3A32012H0772>
 54. **Europa EU.**, VAT rules and rates, skatīts internetā, 02.05.2018., pieejams: https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/index_en.htm
 55. **European Commission**, Aggressive Tax Planning Indicators: Final Report, Taxation papers: Working paper No 71-2017., pp- 23 skatīts internetā 25.03.2018., pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp.pdf
 56. **European Commission**, Towards a new and definitive VAT system for the EU, 2017., Skatīts 02.05.2018., https://ec.europa.eu/commission/news/towards-new-and-definitive-vat-system-eu-2017-oct-04_en
 57. **European Commission**, VAT gap report, September 2017., skatīts 17.04.2018. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_gap_factsheet_2017.pdf
 58. **European Commission**, VAT gap, skatīts 17.04.2018 https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en
 59. **Investopedia**, Double Irish with Dutch Sandwich, Skatīts internetā, 29.04.2018., pieejams: <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>
 60. **Latvijas avīze**, Pati vienkāršākā PVN izkrāpšanas shēma, skatīts 03.03.2018., pieejams: http://www.la.lv/wp-content/uploads/2014/09/PVN_izkrapj.jpg
 61. **Latvijas avīze**, Infografika: Skaties, kā sadalīts 2018.gada valsts budžets, 2017, skatīts 14.05.2018, pieejams: <http://www.la.lv/infografika-skaties-ka-sadalits-2018-gada-valsts-budzets/>
 62. **Latvijas Banka**, Nodokļu stratēģija 20/20, 2017., skatīts 26.03.2018, pieejams: https://www.bank.lv/images/stories/pielikumi/publikacijas/citaspublikacijas/Nodoklu_strategija_20_20_2017.pdf

63. **Latvijas Būvzinieņu Savienība**, Korupcijas cēloņi būvniecības iepirkumos skatīts 08.05.2018., pieejams: <http://www.buvzinieerusavieniba.lv/korupcijas-celoni-buvniecibas-iepirkumos>
64. **Latvijas Komerbanku Asociācija**, FAKTU LAPA: automātiskā informācijas apmaiņa par finanšu kontiem nodokļu iekasēšanas nolūkos, 2017. Skatīts 07.05.2018., pieejams: https://www.lka.org.lv/wp-content/uploads/2017/12/CRS_faktu_lapa_lat_31052017.pdf
65. **Latvijas Republikas Augstākā tiesa**, Pētījums „Tiesu prakse lietās par noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanu un par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas”, 2013., skatīts 06.05.2018., pieejams: <http://www.at.gov.lv/lv/jaunumi/par-notikumiem/2012-2013-tiesu-prakse-izskatot-prokurora-protestus-apelacijas-un-kasacijas-kartiba?print=true>
66. **Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrs**, SIA „ORMUS” , skatīts 18.03.2018., pieejams: <https://www.ur.gov.lv/lv/legal-entity/?id=50103263351>
67. **Latvijas Republikas Valsts kontrole**, Par Latvijas Republikas 2016.gada pārskatu par valsts budžeta izpildi un par pašvaldību budžetiem, Rīga, 2017., skatīts 17.04.2018., pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads//reviziju-zinojumi/2016/2.4.1-38_2016/reviizijas-zinojums-publiskoshanai_sgp-2016_03.10.2017.pdf
68. **Latvijas Republikas Valsts kontrole**, Ziņojums: Naudas sodu piemērošanas prakse VID., Rīga, 2017., skatīts 20.03.2018, pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads//reviziju-zinojumi/2016/2.4.1-24_2016/zinojums.pdf
69. **LETA.LV**, Cīņa pret lielo uzņēmumu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, skatīts 20.04.2018., pieejams: <http://www.leta.lv/es/item/1339EDBF-DC81-DF0-8007-843511EC64F5/jaunumi:feature/>
70. **LSM.lv**, Igaunijas VID šefs: Valsts nevar vadīt biznesu. Ļaujiet uzņēmējiem strādāt. <https://www.lsm.lv/raksts/zinas/ekonomika/igaunijas-vid-sefs-valsts-nevar-vadit-biznesu.-laujiet-uznemejiem-stradat.a191143/>
71. **Lukša M.**, Maksātspējas procesa riski: pietiks runāt, jāsāk darīt!, LV portāls, 2016, skatīts 11.05.2018., pieejams: <https://lvportals.lv/norises/279349-maksatnespejas-procesa-riski-pietiks-runat-jasak-darit-2016>
72. **LURSOFT**, Kurās nozarēs ir lielākie nodokļu parādi?, 2018., skatīts 18.03.2018, pieejams: <http://blog.lursoft.lv/2018/02/27/kuram-nozarem-ir-lielakie-nodoklu-paradi/>
73. **Meridian Trade Bank**, Vienotais informācijas apmaiņas standarts CRS , skatīts 10.05.2018., pieejams: https://www.mtbank.eu/lv_LV/legal_services/payments_bills/questions/CRS/
74. **Nodoklis.lv**, Kādas nodokļu prasības jāievēro, veicot maksājumus nerezidentam? , skatīts 06.05.2018., pieejams: https://www.nodoklis.lv/ru/jautajumi/jautajumi/biezak_uzdotie_jautajumi_par_nodokliem_un_atbildes/index1.html%3Bjsessionid=C45CFDEDE22C59DCC7AC0C1803DA5C27
75. **OECD**, Countering Offshore Tax Evasion, 2009, skatīts 04.03.2018. pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/42469606.pdf>
76. **OECD**, Glossary of Tax Terms, skatīts internetā 02.03.2018., pieejams: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

77. **OECD**, Transfer pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017., OECD publishing, 2017, skatīts 07.04.2018., https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1
78. **OXFAM**, Tax battles: the dangerous global race to the bottom of corporate tax, Oxfam policy paper, 2016. Skatīts internetā 18.03.2018., pieejams: <https://d1tn3vj7xz9fdh.cloudfront.net/s3fs-public/bp-race-to-bottom-corporate-tax-121216-en.pdf>
79. **Ozola S.**, Kādas ir iespējas cīņai ar PVN krāpniecību? LV Portāls, 2016. Skatīts 10.05.2018., pieejams: <https://lvportals.lv/skaidrojumi/279926-kadas-ir-iespejas-cinai-ar-pvn-krapniecibu-2016>
80. **PricewaterhouseCoopers ziņojums**, Spēkā esošās pievienotās vērtības nodokļa apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāte un iespējas to piemērot citās nozarēs, 2015., skatīts 09.04.2018., pieejams: http://www.fm.gov.lv/files/nodoklupolitika/18-12-2015_PwC%20Zinojums.pdf
81. **Šnore I.**, Par nodokļu nemaksāšanu cietumsodu saņem vidēji viens cilvēks gadā, De Facto, 2017., skatīts 09.05.2018., pieejams: <https://www.lsm.lv/raksts/zinas/zinu-analize/par-nodoklu-nemaksasanu-cietumsodu-sanem-videji-viens-cilveks-gada.a256262/>
82. **Tax Justice Network**, Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centres, skatīts 04.03.2018., pieejams: <http://www.lb7.uscourts.gov/documents/08-3282ID.pdf>
83. **Tax Justice Network**, Transfer Pricing, skatīts internetā 07.04. 2018, pieejams: <https://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/>
84. **Transfertcenās**, Transfertcenās: regulējums, noteikšanas principi, metodes un dokumentācijas prasības, Skatīts 24.03.2018., pieejams: <http://transfertcenās.lv/transfertcenu-pamatprasibas/>
85. **Valsts ieņēmumu dienests**, Atbildība par nodokļu likumu pārkāpšanu, skatīts 06.05.2018., pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/atbildiba-par-nodoklu-likumu-parkapsanu>
86. **Valsts ieņēmumu dienests**, Darba algas nodokļu plaša vispārējā nodokļu režīmā strādājošajiem (aploksņu alga), skatīts 26.03.2018, pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/aploksnu_algu_plaisa_komersantiem_kas_st_rada_vispareja_rezima_0.pdf
87. **Valsts ieņēmumu dienests**, Mikrouzņēmumu nodokļa plaša, skatīts 17.04.2018. , pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/mun_plaisa_aploksnu_algu_plaisa_komersantiem_kas_strada_mun_rezima.pdf
88. **Valsts ieņēmumu dienests**, Nākamgad vēl vairākās nozarēs būs jāpiemēro reversā PVN maksāšanas kārtība, skatīts 20.04.2018., pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/nakamgad-vel-vairakas-nozares-bus-japiemero-reversa-pvn-maksasanas-kartiba>
89. **Valsts ieņēmumu dienests**, Nodokļu plašu apmēri, skatīts 24.03.2018, pieejams: <https://www.vid.gov.lv/lv/nodoklu-plaisu-apmeri>

90. **Valsts ieņēmumu dienests**, PVN plaisa: 2016.gada novērtējums, skatīts 20.04.2018., pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/pvn_plaisa.pdf
91. **WordlBank**, Reforming Business taxes: What is the effect on Private Sector development?, The World Bank Group, Note Nr. 330, December 2011.:<http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALSECTOR/Resources/282884-1303327122200/VP330-Reforming-Business-Taxes.pdf>

PIELIKUMI

1.Pielikums. Ēnu ekonomikas līmenis EU28 valstīs²²⁷

Valsts/Gads	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
28-EU	22,6	22,3	21,8	21,1	20,3	19,6	20,1	19,9	19,6	19,3	18,8	18,6	18,3	17,9
Apvienotā Karaliste	12,2	12,3	12,0	11,1	10,6	10,1	10,9	10,7	10,5	10,1	9,7	9,6	9,4	9,0
Austrija	10,8	11,0	10,3	9,7	9,4	8,1	8,5	8,2	7,9	7,6	7,5	7,8	8,2	7,8
Beļģija	21,4	20,7	20,1	19,2	18,3	17,5	17,8	17,4	17,1	16,8	16,4	16,1	16,2	16,1
Bulgārija	35,9	35,3	34,4	34,9	32,7	32,1	32,5	32,6	32,3	31,9	31,2	31,0	30,6	30,2
Čehija	19,5	19,1	18,5	18,1	17,0	16,6	16,9	16,7	16,4	16,0	15,5	15,3	15,1	14,9
Dānija	17,4	17,1	16,5	15,4	14,8	13,9	14,3	14,9	13,8	13,4	13,0	12,8	12,0	11,6
Francija	14,7	14,3	13,8	12,4	11,8	11,1	11,6	11,3	11,0	10,8	9,9	10,8	12,3	12,6
Grieķija	28,2	28,1	27,6	26,2	25,1	24,3	25,0	25,4	24,3	24,0	23,6	23,3	22,4	22,0
Horvātija	32,3	32,3	31,5	31,2	30,4	29,6	30,1	29,8	29,5	29,0	28,4	28,0	27,7	27,1
Igaunija	30,7	30,8	30,2	29,6	29,5	29,0	29,6	29,3	28,6	28,2	27,6	27,1	26,2	25,4
Itālija	26,1	25,2	24,4	23,2	22,3	21,4	22,0	21,8	21,2	26,1	21,1	20,8	20,6	20,2
Īrija	15,4	15,2	14,8	13,4	12,7	12,2	13,1	13,0	12,8	12,7	12,2	11,8	11,3	10,8
Kipra	28,7	28,3	28,1	17,9	26,5	26,0	26,5	26,2	26,0	25,6	25,2	25,7	24,8	14,2
Latvija	30,4	30,0	29,5	29,0	27,5	26,5	27,1	27,3	26,5	26,1	25,5	24,7	23,6	22,9
Lietuva	32,0	31,7	31,1	30,6	29,7	29,1	29,6	19,7	29,0	28,5	28,0	27,1	25,8	24,9
Luksemburga	9,8	9,8	9,9	10,0	9,4	8,5	8,8	8,4	8,2	8,2	8,0	8,1	8,3	8,4
Malta	26,7	26,7	26,9	27,2	26,4	25,8	25,9	26,0	25,8	25,3	24,3	24,0	24,3	24,0
Nīderlande	12,7	12,5	12,0	10,9	10,1	9,6	10,2	10,0	9,8	9,5	9,1	9,2	9,0	8,8
Polija	27,7	27,4	27,1	26,8	26,0	25,3	25,9	25,4	25,0	24,4	23,8	23,5	23,3	23,0
Portugāle	22,2	21,7	21,2	20,1	19,2	18,7	19,5	19,2	19,4	19,4	1,90	18,7	17,6	17,2
Rumānija	33,6	32,5	32,3	31,4	30,2	29,4	29,4	29,8	20,6	29,1	28,4	28,1	28,0	17,6
Slovākija	18,4	18,2	17,6	17,3	16,8	16,0	16,8	16,4	16,0	15,5	15,0	14,6	14,1	13,7
Slovēnija	26,7	26,5	26,0	25,8	24,7	24,0	24,6	24,3	24,1	23,6	23,1	25,5	23,3	23,1
Somija	17,6	17,2	16,6	15,3	14,5	13,8	14,2	14,0	13,7	13,3	13,0	12,9	12,4	12,0
Spānija	22,2	21,9	21,3	20,2	19,3	18,4	19,5	19,4	19,2	19,2	18,6	18,5	18,2	17,9
Ungārija	25,0	24,7	24,5	14,4	23,7	23,0	23,5	23,3	22,8	22,5	22,1	21,6	21,9	22,2
Vācija	16,7	15,7	15,0	14,5	13,9	13,5	14,3	13,5	12,7	12,5	12,1	11,6	11,2	10,8
Zviedrija	18,6	18,1	17,5	16,2	15,6	14,9	15,4	15,0	14,7	14,3	13,9	13,6	13,2	12,6

²²⁷ Schneider F., Estimating the sizes of shadow economies of highly developed countries: selected new results, CESifo DICE Report 4/2016, skatīts 07.04.2018., pieejams: <https://www.cesifo-group.de/DocDL/dice-report-2016-4-schneider-december.pdf>

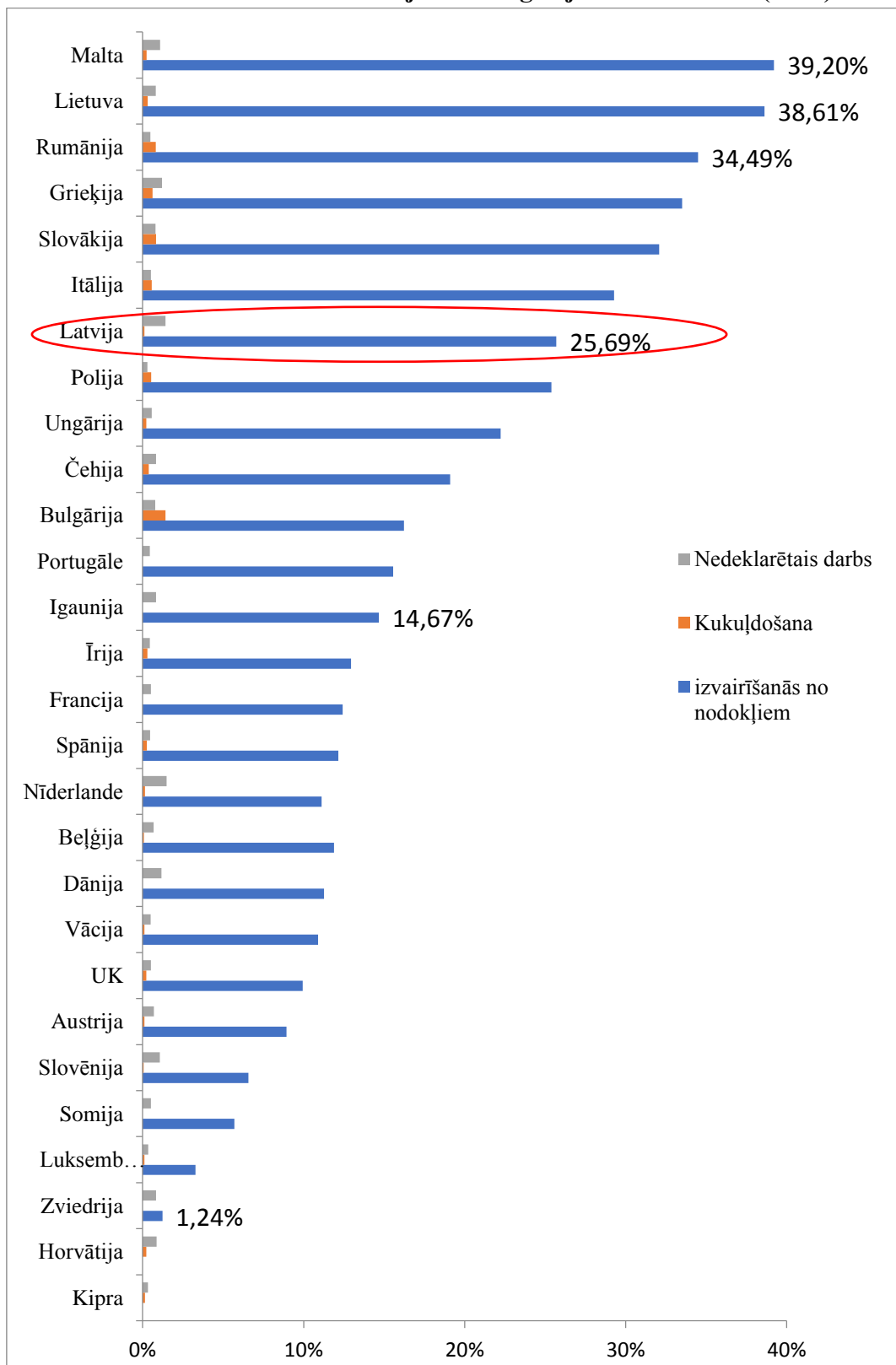
2.Pielikums. Pasaules nodokļu patvērumi un ārzonas finanšu centri²²⁸

N.p.k.	Jurisdikcija	OECD	FSF-IMF-2000	TJN 2005
1	Andora	▪	▪	▪
2	Anglija (Anguilla)	▪	▪	▪
3	Antigva un Barbuda	▪	▪	▪
4	Aruba	▪	▪	▪
5	Austrālija	○		
6	Austrija	○		
7	Bahamas	▪	▪	▪
8	Bahreina	▪	▪	▪
9	Barbadosa	◻	▪	▪
10	Beļģija	○		
11	Belize	▪	▪	▪
12	Bermuda	▪	▪	▪
13	Britu Virdžīnu salas	▪	▪	▪
14	Kanāda	○		
15	Kaimanu salas	▪	▪	▪
16	Kuka sala	▪	▪	▪
17	Kostarika		▪	▪
18	Kipra	▪	▪	▪
19	Dominika	▪	▪	▪
20	Dubaija			▪
21	Somija (Olande)	○		
22	Francija	○		
23	Vācija (Frankfurte)	○		▪
24	Gibraltārs	▪	▪	▪
25	Grieķija	○		
26	Grenāda	▪	▪	▪
27	Gērnsija	▪	▪	▪
28	Honkonga		▪	▪
29	Ungārija	○		
30	Islande	○		
31	Īrija	○	▪	▪
32	Menas sala	▪	▪	▪
33	Izraēla (Telaviva)			▪
34	Itālija (Trieste)	○		▪
35	Džērsija	▪	▪	▪
36	Koreja	○		
37	Latvija			
38	Lebanona		▪	▪
39	Libērija	▪		▪
40	Lihtenšteina	▪	▪	▪
41	Luksemburga	○	▪	▪

²²⁸ Tax Justice Network, Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centres, skatīts 04.03.2018., pieejams: <http://www.lb7.uscourts.gov/documents/08-3282ID.pdf>

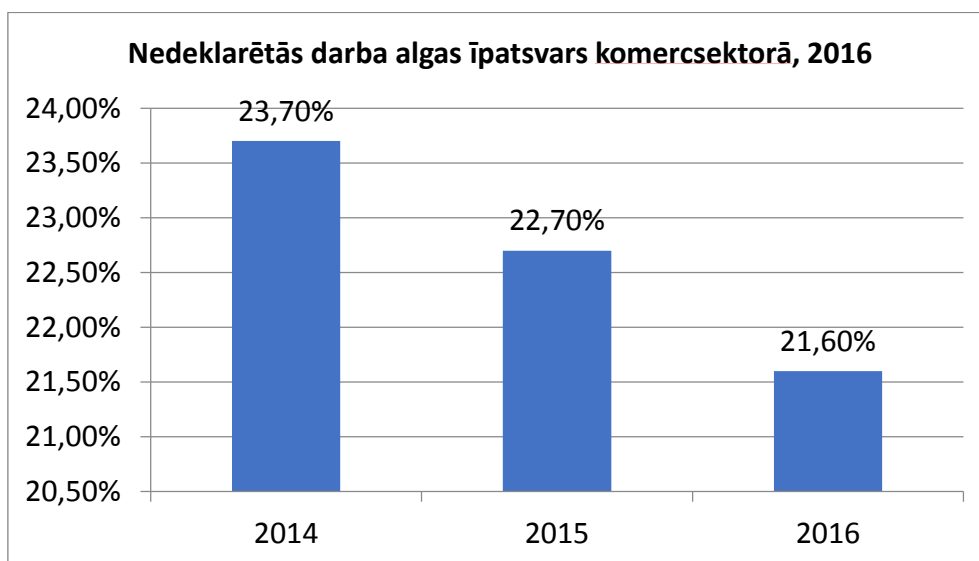
N.p.k.	Jurisdikcija	OECD	FSF-IMF-2000	TJN 2005
42	Makao		▪	▪
43	Malaizija (Labuan)		▪	▪
44	Maldīvas	□		▪
45	Malta	▪	▪	▪
46	Māršala salas	▪	▪	▪
47	Maurīcija	▪	▪	▪
48	Monako	▪	▪	▪
49	Montserrata	▪	▪	▪
50	Nauru	▪	▪	▪
51	Nīderlande	○		▪
52	Antiļu salas	▪	▪	▪
53	Niue	▪	▪	▪
54	Ziemeļu Marianas salas			▪
55	Palau		▪	
56	Panama	▪	▪	▪
57	Portugāle (Madeira)	○		▪
58	Krievija			▪
59	Sentkitsa un Nevis	▪	▪	▪
60	Sentlūsija	▪	▪	▪
61	Sentvinsenta un Grenadīnas	▪	▪	▪
62	Samoa	▪	▪	▪
63	San Marīno	▪		
64	Santome un Prinsipī			▪
65	Seišelas	▪	▪	▪
66	Singapūra		▪	▪
67	Somālija			▪
68	Dienvīdāfrika			▪
69	Spānija	○		▪
70	Zviedrija	○		
71	Šveice	○	▪	▪
72	Taivāna (Taipeja)			▪
73	Tonga	□		▪
74	Turcija (Stambula)	○		
75	Turku un Kaikos salas	▪	▪	▪
76	UK (Londona)			▪
77	Urugvaja			▪
78	ASV Virdžīnu Salas	▪		▪
79	ASV (Ņujorka)	○		▪
▪	Tax Haven (nodokļu patvērums) OECD, TJN 2007 / Ārzonas finanšu centrs FSF / IMF 2000			
○	OECD dalībvalsts ar potenciāli kaitīgu preferenciālo nodokļu režīmu, kas noteikts pēc OECD 2000			
□	Saskaņā ar OECD 2006 - tā vairs nav uzskatāma par nodokļu paradīzi			
Kopējais nodokļu patvērumu un ārzonas finanšu centru skaits:				
OECD 2000/EU	41 Nodokļu patvērumi valstīs un 21 valsts ar iespējami kaitīgiem nodokļu atvieglojumiem			
FSF-IMF 2000	46 Offšoru finanšu centri			
TJN 2005	69 Nodokļu patvērumu valstīs			

3.Pielikums. Ēnu ekonomiku veidojošās kategorijas ES-28 valstīs (2013)²²⁹



²²⁹Balladeres R.V., Vidovic N., The Size of Shadow Economy in the EU: A study of Undeclared Work, Bribery and Tax Evasion in 2013 Skatīts 02.05.2018., pieejams: <http://hj.diva-portal.org/smash/get/diva2:1119793/FULLTEXT01.pdf>

4. Pielikums. Nedeklarētās darba algas īpatsvars komercsektorā²³⁰



²³⁰Valsts ieņēmumu dienests, Darba algas nodokļu plaša vispārējā nodokļu režīmā strādājošajiem (aploksņu alga), skatīts 26.03.2018, pieejams: https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/aploksnu_algu_plaisa_komersantiem_kas_strada_vispareja_rezima_0.pdf

5.Pielikums. VID piemēroto LAPK pantu statistika (2014-2016)²³¹

Piemēroto gadījumu skaits	Piemērotais naudas sods (kopā euro)	LAPK pants	LAPK panta nosaukums
20 291	4 203 088	159. ⁹	Nesadarbošanās ar nodokļu administrācijas amatpersonām
9 341	1 767 070	166. ⁶	Grāmatvedības, pārskatu iesniegšanas un statistiskās informācijas noteikumu neievērošana
7 510	1 116 974	159. ⁸	Nodokļu un informatīvo deklarāciju iesniegšanas termiņu neievērošana
3 058	182 767	201. ¹⁰	Muitas režīmu izpildes noteikumu pārkāpšana
2 633	788 117	166. ³⁵	Maksātspējas procesa pieteikuma neiesniegšana
2 259	262 130	201. ¹²	Kontrabanda
1 758	923 289	156. ¹	Nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas noteikumu neievērošana
1005	22 421	166. ²⁷	Valsts amatpersonas deklarācijas neiesniegšana
931	82 325	155. ¹	Preču uzskaites, preču pavadzīmju un pavaddokumentu aprites kārtības neievērošana
751	162 272	165. ²	Nodokļu maksātāju reģistrēšanas kārtības neievērošana
371	55 769	165. ⁹	Mantiskā stāvokļa deklarēšanas noteikumu neievērošana
305	42 610	155. ²	Kases operāciju uzskaites kārtības neievērošana
237	258 520	159.	Izvairšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas
219	1 497 096	159. ⁷	Skaidrās naudas lietošanas ierobežojumu neievērošana
178	21 360	166. ¹⁴	Viltotu preču pārdošana
169	16 846	201. ¹⁵	Neatļautas darbības ar muižošanai pakļautajām precēm un citām vērtībām
147	50 140	169. ³	Ar akcīzes nodokli apliekamo preču aprites noteikumu pārkāpšana
133	0	21.	Iespēja atbrīvot no administratīvās atbildības maznozīmīga pārkāpuma gadījumā
132	40 770	156. ²	Nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu neuzstādīšana un neizmantošana
102	19 215	201. ¹³	Nepatiesu informāciju saturošu dokumentu iesniegšana muitas iestādei
44	116 634	190. ¹⁵	Izvairšanās no skaidras naudas deklarēšanas
41	18 460	166. ²	Komerddarbība bez reģistrēšanas vai bez speciālās atļaujas (licences), izziņas vai atļaujas un komerddarbības veikšana, pārkāpjot speciālajā atļaujā (licencē), izziņā vai atļaujā minētos nosacījumus
39	1 685	166. ³²	Valsts amatpersonu sarakstu neiesniegšana
36	6 980	149. ³⁶	Noteikumu neievērošana attiecībā uz autopārvadājumu veikšanai

²³¹ Latvijas Republikas Valsts kontrole, Ziņojums: Naudas sodu piemērošanas prakse VID., Rīga, 2017., skatīts 20.03.2018, pieejams: http://www.lrvk.gov.lv/uploads/reviziju-zinojumi/2016/2.4.1-24_2016/zinojums.pdf

			nepieciešamajiem dokumentiem
33	3 951	165. ⁸	Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma finansēšanas novēršanai noteiktās kārtības neievērošana
31	4 040	201. ¹⁴	Preču deklarēšana ar neīstu nosaukumu vai neatbilstošu kodu
18	4 100	155. ¹³	Koku un apaļu kokmateriālu uzskaites noteikumu pārkāpšana darījumos
12	19 400	170. ²	Nelikumīgu alkoholisko dzērienu izgatavošana (ražošana), glabāšana un pārvietošana
9	0	108. ⁵	Pašu patēriņam paredzētu dzīvnieku izcelsmes produktu ieviešanas prasību pārkāpšana
8	2 600	159. ⁴	Naftas produktu iezīmēšanas (marķēšanas) un iezīmēto (marķēto) naftas produktu aprites noteikumu pārkāpšana
6	34 869	156. ⁷	Darījumu veikšana, ja Valsts ieņēmumu dienests ir apturējis nodokļu maksātāja saimniecisko darbību
5	2090	156. ³	Noteiktās norēķinu kārtības neievērošana
5	1220	201. ¹⁷	Darbības, kuru rezultātā nav samaksāti pilnā apjomā muitas nodokļi un citi muitas maksājumi
3	810	156. ⁴	Patvaļīga tirdzniecības vai maksas pakalpojumu atsākšana
3	3 700	166. ⁹	Noteiktām prasībām neatbilstošu preču un pakalpojumu realizācija
2	540	160. ¹	Atteikšanās pieņemt oficiālajā apgrozībā esošās naudaszīmes
2	140	201. ¹⁶	Tādu preču izmantošana citiem mērķiem bez muitas iestādes atļaujas, kurām piešķirti muitas nodokļu un citu muitas maksājumu atvieglojumi
1	15	156. ⁵	Pārskata par darījumu apliecinājošu dokumentu izlietojumu un pārskata par stingrās uzskaites plombu izlietojumu neiesniegšana
1	100	156. ⁶	Patērētāja kreditēšanas līguma slēgšana, nesaņemot izziņu
0	0	155. ⁶	Naftas produktu tirdzniecība neatļautās vietās
0	0	159. ¹⁰	Darba samaksas noteikumu pārkāpšana
1	100	156. ⁶	Patērētāja kreditēšanas līguma slēgšana, nesaņemot izziņu
0	0	155. ⁶	Naftas produktu tirdzniecība neatļautās vietās
0	0	159. ¹⁰	Darba samaksas noteikumu pārkāpšana
0	0	163. ¹	Dārgmetālu, dārgakmeņu un to izstrādājumu provēšanas, zīmogošanas, marķēšanas un uzglabāšanas prasību pārkāpšana
0	0	163. ²	Darbam ar dārgmetāliem, dārgakmeņiem un to izstrādājumiem paredzēto saimnieciskās darbības vietu un dārgmetālu izstrādājumu izgatavotāju personisko zīmogu reģistrēšanas kārtības pārkāpšana
0	0	165. ⁷	Klienta identifikācijas prasību pārkāpšana
0	0	166.	Nodarbošanās ar individuālo darbu bez patenta vai reģistrācijas apliecības
0	0	166. ¹⁰	Pieļaujamā bīstamo vielu daudzuma pārsniegšana precēs
0	0	166. ¹²	Informācijas nesniegšana par precī, pakalpojumu, ražotāju, pārdevēju vai pakalpojumu sniedzēju
0	0	166. ¹⁵	Atbilstības novērtēšanai pakļauto preču nenodrošināšana ar atbilstības apliecinājumiem vai apstiprinājumiem un to piedāvāšana un realizēšana bez atbilstības apliecinājumiem vai apstiprinājumiem
0	0	166. ²⁰	Tabakas izstrādājumu realizācijas noteikumu pārkāpšana
0	0	201. ¹⁸	Pietauvošanās pie muitas kontrolē esošā kuģa

6.Pielikums. Nodokļu plaisas aprēķini (2014-2015, milj,eur)²³²

Table 2.1. VAT Gap Estimates, 2014-2015 (EUR million)

MS	2014				2015				VAT Gap Change (pp)
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap (%)	
BE	27518	30496	2978	9.77	27547	30869	3323	10.76	0.99
BG	3810	4986	1176	23.59	4059	5111	1052	20.58	-3.01
CZ	11602	13916	2313	16.62	12382	14826	2444	16.48	-0.14
DK	24950	27868	2919	10.47	25470	28562	3092	10.83	0.36
DE	203081	227979	24898	10.92	211616	233982	22366	9.56	-1.36
EE	1711	1874	163	8.70	1873	1969	96	4.88	-3.82
IE	11521	12628	1106	8.76	11955	13275	1319	9.94	1.18
EL	12676	16966	4290	25.29	12885	17964	5079	28.27	2.98
ES	63643	69400	5757	8.30	68589	71092	2503	3.52	-4.78
FR	148454	170435	21981	12.90	151622	171735	20113	11.71	-1.19
HR	5368	5611	243	4.33	5689	5921	232	3.92	-0.41
IT	97071	135376	38305	28.30	101034	136127	35093	25.78	-2.52
CY					1517	1639	122	7.44	7.44
LV	1787	2207	420	19.03	1876	2287	411	17.97	-1.06
LT	2764	3816	1052	27.57	2888	3925	1037	26.42	-1.15
LU	3732	3823	90	2.35	3432	3634	202	5.56	3.21
HU	9754	11757	2003	17.04	10669	12369	1700	13.74	-3.30
MT	642	1063	421	39.60	684	883	199	22.54	-17.06
NL	42708	47050	4342	9.23	44879	48751	3872	7.94	-1.29
AT	25386	28084	2699	9.61	26232	28589	2357	8.24	-1.37
PL	29317	39032	9715	24.89	30075	39840	9765	24.51	-0.38
PT	14682	16914	2232	13.20	15368	17357	1989	11.46	-1.74
RO	11496	20116	8620	42.85	12939	20599	7659	37.18	-5.67
SI	3155	3411	256	7.51	3219	3406	188	5.52	-1.99
SK	5021	7227	2206	30.52	5420	7677	2256	29.39	-1.13
FI	18948	20159	1211	6.01	18974	20392	1418	6.95	0.94
SE	38846	38956	110	0.28	40501	39933	-568	-1.42	-1.70
UK	157478	176193	18715	10.62	181945	204156	22210	10.88	0.26
Total EU-27 ¹⁰	977121	1137342	160220	14.09	1033822	1185230	151408	12.77	-1.31
Total EU-28					1035339	1186869	151530	12.77	
Median				10.92				10.85	

²³² Center for Social and Economic Research, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, Skatīts 05.05.2018., pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

Maģistra darbs „Nodokļu optimizācija un izvairīšanās no nodokļu nomaksas un tā ietekme uz Budžeta ieņēmumiem Latvijā”.

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

Autors: Elīna Pīrāga -Berjoza __. __. 2018.

Rekomendēju/nerekomendēju darbu aizstāvēšanai

Vadītāja: Dr.ekon. doc., Aina Joppe

_____ __. __. 2018.

Recenzents: Dr. ekon. prof., Svetlana Saksonova

Darbs iesniegts Studiju centrā __. __. 2018.

Dekāna pilnvarotā persona:

Metodiķe Zanda Nilendere _____

Darbs aizstāvēts maģistra gala pārbaudījuma komisijas sēdē

__ . __ . 2018. Nr. ____.

Komisijas sekretāre: Aina Joppe / _____ /