

RĪGAS TEHNISKĀ UNIVERSITĀTE

Gunta KAULIŅA

**PIEVIENTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA SISTĒMAS ATTĪSTĪBA
EIROPAS SAVIENĪBĀ UN LATVIJĀ.
PIEMĒROŠANAS PROBLĒMAS UN IESPĒJAMIE RISINĀJUMI**

Promocijas darba kopsavilkums

Rīga 2007

DARBA VISPĀRĒJS RAKSTUROJUMS

Tēmas aktualitāte

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

Ja sākotnēji pirms iestāšanās ES Latvija lielā mērā bija spiesta pieņemt ES direktīvu izvirzītās prasības un tā saukto „vecu dalībvalstu” laika gaitā izveidojušos priekšstatus par PVN sistēmas piemērošanu un darbību, tad šobrīd, kad Latvija jau ir pilntiesīga ES dalībvalsts citu dalībvalstu vidū, ir iespējams izvērtēt esošās direktīvu prasības, atrast vājās vietas vai regulējumus, kas nav izdevīgi Latvijai, izanalizēt, kā šai sistēmai būtu jāstrādā labāk, lai tā būtu maksimāli piemērota praktiskai pielietošanai gan Latvijā, gan citās ES dalībvalstīs. Taču jāatzīst, ka līdz šim Latvijā nav veikta detalizēta teorētiska nodokļa darbības analīze un tā ietekme uz mūsu tautsaimniecību kopumā un uz atsevišķiem tās rādītājiem.

Šobrīd, kad ES PVN sistēma pilnībā Latvijā darbojas jau vairāk kā 2 gadus, ir nepieciešams strādāt tālāk šīs sistēmas attīstības virzienā, jo ekonomika attīstās ļoti strauji, augstās tehnoloģijas kļūst arvien pieejamākas gan iedzīvotājiem, gan uzņēmumiem, gan arī nodokļu administrācijai, un tas ir pamats, kādēļ nepārtraukti jādomā par PVN sistēmas uzlabošanu un tālāku attīstību, jo šis ir nodoklis, kas tiek maksāts par patēriņu, tātad tieši skar ikvienu iedzīvotāju un ikvienu uzņēmumu. Bez tam nodokļa efektīva piemērošana ir ļoti svarīgs instruments arī valsts budžeta ieņēmumu nodrošināšanā, kas 2006. gadā jau pārsnieguši 50% no kopējiem valsts pamatbudžetā ieskaitāmajiem nodokļu ieņēmumiem. Līdz ar to jebkura veicamā izmaiņa nodokļa sistēmā un tās piemērošanā ir jāizvērtē vienlaikus vismaz no šādiem aspektiem:

- kā tiks ietekmēti iedzīvotāji, to maksātspēja un sociālais stāvoklis;
- kāda ietekme varētu tikt atstāta uz uzņēmējdarbības vidi valstī, vai būs izpildāmas administratīvās prasības, vai izmaiņas veicinās turpmāku uzņēmumu attīstību, vai nodrošinās godīgus konkurences apstākļus gan vietējā tirgū, gan ES, gan arī plašākā starptautiskā mērogā;
- kā varētu tikt ietekmēti budžeta ieņēmumi no šī nodokļa;
- vai nodokļu administrācija spēs nodrošināt adekvātu nodokļu iekasēšanu un kontroles mehānismu.

Izvērtējot pašreiz piemēroto PVN sistēmu Latvijā un salīdzinot tās darbību arī citās ES dalībvalstīs, ir atklāts samērā daudz nepilnību, kļūdu un uzņēmējdarbību bremzējošu faktoru. Tādēļ nepieciešama PVN sistēmas tālāka pilnveidošana, atklāto teorētisko un praktisko problēmu turpmāka risināšana gan Latvijas līmenī, gan arī piedāvājot savus priekšlikumus attiecīgo ES direktīvu grozījumu veikšanai un pilnveidojumu ieviešanai. Dažkārt nepieciešams veikt pavisam nelielus grozījumus kādā normatīvajā aktā vai piemērošanas metodikā, lai stāvokli kardināli uzlabotu.

Latvija šajā jomā zināmā mērā atrodas tādā kā privilīģētā stāvoklī, jo PVN sistēma dažādās pasaules valstīs darbojas jau vairāk kā pus gadsimtu. Globāli raugoties kopīgajā nodokļu sistēmā, tas ir ļoti īss laika posms, taču salīdzinot šo posmu ar Latvijas pēc neatkarības atgūšanas izveidotās nodokļu sistēmas mūža ilgumu, jāatzīst, ka mūsu valsts šajā ziņā ir tikai attīstības sākuma posmā. Un ir pozitīvi tas, ka Latvija var mācīties no citās valstīs pieļautajām kļūdām, nepieļaujot tās mūsu valstī un tādējādi nodrošinot nodokļa sistēmas straujāku un efektīvāku attīstību.

Nemot vērā pievienotās vērtības nodokļa ievērojamo lomu kopējā nodokļu sistēmā un īpaši ieņēmumu ģenerēšanā budžetā gan Latvijā, gan arī ES kopumā, šī darba **mērķis** ir, pamatojoties uz esošās PVN sistēmas vispusīgu analīzi, izstrādāt priekšlikumus PVN sistēmas tālākai uzlabošanai un attīstībai gan Latvijā, gan arī visā ES.

Pētījuma galvenie **uzdevumi**:

- izanalizēt PVN sistēmas vēsturisko izcelsmi un attīstību un tās teorētiskos aspektus, aprēķina metodes un piemērošanas sistēmas mūsdienu nodokļa piemērošanas dziļākai izpratnei;
- izanalizēt PVN ieviešanas gaitu un tā piemērošanas principus Eiropas Savienībā un Latvijā;
- veikt PVN sistēmas novērtējumu, atklāt problēmas un nepilnības PVN sistēmas darbībā un piemērošanā Latvijā, veicot arī salīdzinošo analīzi ar citām ES dalībvalstīm;
- izstrādāt atklāto problēmu risinājumu variantus un noteikt turpmākos PVN sistēmas nepieciešamos attīstības virzienus;
- izstrādāt praktiskas rekomendācijas turpmākiem nodokļa darbību regulējošo normatīvo aktu uzlabojumiem un to interpretācijai;
- izvērtēt nodokļa administrēšanā piemēroto instrumentu efektivitāti un atbilstību mūsdienu ekonomiskajiem apstākļiem un izstrādāt rekomendācijas administrēšanā piemēroto instrumentu tālākā uzlabošanā.

Pētījuma objekts un priekšmets:

Pētījuma **objekts** ir pievienotās vērtības nodokļa sistēma un ar to saistītie ekonomiskie, finansiālie, sociālie un praktiskās piemērošanas aspekti. PVN sistēma pētījumā tiek apskatīta plašā nozīmē, ietverot tajā gan vēsturisko attīstību un teorētiskās piemērošanas metodes, gan arī pašreizējo praktisko piemērošanu, izvērtējot nodokļa darbības aspektus gan Latvijā un Eiropas Savienībā kopumā, gan dažādās tautsaimniecības nozarēs, gan arī dažādu darījumu līmenī.

Pētījuma **priekšmets** ir pievienotās vērtības nodokļa sistēmas uzlabošanas un pilnveidošanas iespējas un šī nodokļa turpmākās attīstības virzienu izstrāde.

Pētījuma metodes

Pētījumā ir izmantotas vispārpieņemtās ekonomiskās zinātnes kvalitatīvās un kvantitatīvās metodes, tai skaitā analīzes un sintēzes, loģiski konstruktīvās, matemātiskās, statistikas un ekspertu vērtējumi.

Pētījuma teorētiskais un metodoloģiskais pamats

Darba metodoloģisko pamatu veido Latvijas un citu valstu zinātnieku teorētiskās un praktiskās atziņas nodokļu sistēmas un pievienotās vērtības nodokļa ieviešanas un piemērošanas jomā. Īpaši šajā jomā jāizceļ Nīderlandes Universitātes profesora Bena Terras pētījumi un Eiropas Savienības pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izstrāde, kā arī turpmākā praktiskās piemērošanas analīze.

Darbā izmantoti ārvalstu un starptautisko organizāciju (tai skaitā Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (angliski - *Organization of Economic Coordination and Development - OECD*), Starptautiskā Valūtas fonda, Pasaules Bankas) materiāli, Eiropas Savienības, tās dalībvalstu, tai skaitā arī Latvijas Republikas normatīvie akti, ES institūciju lēmumi un sanāksmju materiāli, Centrālās Statistikas pārvaldes (CSP) materiāli, Latvijas Republikas Finanšu ministrijas un Ekonomikas ministrijas izstrādātie konceptuālie un informatīvie ziņojumi, Latvijas dažādu tautsaimniecības nozaru asociāciju materiāli, starptautisko auditorkompāniju (KPMG, PriceWaterhouse Coopers, Ernst&Young un Deloitte) veikto pētījumu materiāli, Latvijas un starptautisko konferenču un semināru materiāli, kā arī autores pieredze Latvijas pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izveidē, likumdošanas aktu izstrādē un praktiskās piemērošanas jomā.

Zinātniskā novitāte

Darba zinātniskā novitāte ir:

- veikts Eiropas Savienībā piemērotās PVN sistēmas izvērtējums un tās ieviešanas gaitas novērtējums Latvijā, sniedzot rekomendācijas turpmākās likumdošanas pilnveidošanai un uzlabošanai PVN 6. direktīvas obligāto normu ieviešanā un piemērošanā;

- izstrādāta nodokļa piemērošanas un atskaitāma priekšnodokļa aprēķina formula darījumiem ar nekustamiem īpašumiem;
- izstrādāts priekšlikums PVN korekciju veikšanai saistībā ar zaudētiem parādiem;
- izstrādāts priekšlikums PVN piemērošanai starptautiskajiem pasažieru pārvadājumiem;
- izstrādātas rekomendācijas PVN 6. direktīvas izvēles normu ieviešanā, tai skaitā:
 - PVN piemērošanai neregulārai saimnieciskai darbībai;
 - PVN grupēšanas ieviešanai Latvijā, attīstot publiskās un privātās partnerības idejas;
 - Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanai darījumos ar trešo valstu personām, izmantojot tā saukto „lietošanas / labuma gūšanas” noteikumu;
 - PVN piemērošanu dzelzceļa vagonu nomai uz trešajām valstīm;
 - Speciālas shēmas ieviešanai PVN piemērošanā darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem;
 - PVN piemērošanai preču importa procedūrās;
- Izstrādāta pilnīgi jauna shēma vienotā PVN ieviešanai darījumiem starp ES dalībvalstīm, kas varētu aizstāt līdzšinējo pašaplikšanas metodi, kā arī nepieciešamību reģistrēties kā PVN maksātājam vienlaikus vairākās ES dalībvalstīs;
- analizēti Eiropas Komisijas (EK) priekšlikumi turpmākai PVN sistēmas pilnveidošanai starpvalstu darījumiem un izstrādātas rekomendācijas PVN sistēmas tālākai uzlabošanai, tai skaitā:
 - Vienas pieturas shēmas ieviešanai;
 - PVN atmaksas procedūras vienkāršošanai;
 - Priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumu pilnveidošanai;
 - Pašaplikšanas shēmas piemērošanas paplašināšanai;
- Izstrādātas rekomendācijas izmaiņām nodokļu sodu sistēmas normatīvajā bāzē un praktiskajā piemērošanā.

Aizstāvamās tēzes

- Latvijā ieviestā PVN sistēma darbojas, pamatā ievērojot ES PVN 6. direktīvā noteiktos principus, taču atsevišķas prasības ir pretrunā ar PVN 6. direktīvas normām un arī tajā ietverto nodokļa ekonomisko būtību;
- Latvijā ir nepietiekami izmantotas PVN 6. direktīvas dotās iespējas tā saukto „izvēles normu” ieviešanā, kas dažkārt būtiski varētu uzlabot uzņēmējdarbības vidi

valstī, neietekmējot ne budžeta ieņēmumu apjomu no šī nodokļa, nedz arī uzliekot papildu administratīvos pienākumus nodokļu maksātājiem vai nodokļu administrācijai;

- Latvijā tiek piemērotas ļoti smagnējas un neelastīgas administratīvās nodokļa piemērošanas procedūras, kuru formāla neievērošana vai skrupuloza neizpilde bieži vien ir pamats nodokļa maksātāja sodīšanai, neizvērtējot izdarītā pārkāpuma iemeslus un radītos zaudējumus budžetam.

Pētījumu galveno rezultātu aprobācijas un praktiskais pielietojums

Nozīmīgākie promocijas darba rezultāti ir prezentēti un apspriesti zinātniskās diskusijās, vairākās starptautiskās konferencēs, nacionālos un starptautiskos semināros.

Rezultāti izmantoti, izstrādājot Latvijas Republikas likumu „Par pievienotās vērtības nodokli”, un daudzus šī likuma grozījumu projektus, kas jau akceptēti Saeimā vai atrodas dažādās to izstrādes un pieņemšanas stadijās, Ministru kabineta noteikumus, kas skaidro likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtību un citus likuma normas skaidrojošos Ministru kabineta noteikumus. Minētie normatīvie akti vai to projekti ir tikuši izstrādāti autores vadībā, pildot Finanšu ministrijas Nodokļu politikas departamenta direktores pienākumus laikā no 1997. līdz 2003. gadam, kā arī atsevišķi promocijas darba rezultāti ir iekļauti autores izstrādātajos priekšlikumos, kas Latvijas Nodokļu konsultantu asociācijas vārdā ir tikuši iesniegti Finanšu ministrijā, Valsts kancelejā, Saeimas Budžeta un nodokļu komisijā laikā no 2003. gada līdz šim laikam un kas pilnīgi vai daļēji ir iestrādāti attiecīgajos normatīvajos aktos, tai skaitā:

- dažādos laika periodos izstrādātie priekšlikumi par nodokļa samazinātās likmes ieviešanas iespējām ir iekļauti likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, kā rezultātā tika ieviesta nodokļa 5% likme medikamentiem, komunālajiem pakalpojumiem, grāmatām, masu informācijas līdzekļiem, u.c. precēm un pakalpojumiem;
- priekšlikumi par PVN piemērošanu pasažieru pārvadājumiem ir iestrādāti likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, kā rezultātā nodokļa 0% likme tiek piemērota starptautiskajos pārvadājumos un samazinātā 5% likme ir ieviesta iekšējiem pasažieru pārvadājumiem;
- priekšlikumi par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību piešķiršanu personām par izdevumiem, kas veikti pirms to reģistrācijas VID ar PVN apliekamo personu reģistrā iestrādāti likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” grozījumos, kas stājušies spēkā 2006. gada 1. janvārī;
- priekšlikumi sodu sistēmas uzlabošanai ietverti likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, samazinot sodus pašaplikšanas gadījumos un samazinot uzrēķina

iespējas personas izslēgšanas gadījumā no PVN reģistra, kā arī likumprojekta „Par nodokļiem un nodevām”, kas kardināli samazina nodokļu sodu apmērus;

- priekšlikumi un ieteikumi par Eiropas Padomes 6. direktīvas izvēles normu ieviešanas iespējām Latvijā iestrādāti Finanšu ministrijas 2006. gada 26. maija informatīvajā ziņojumā "Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā (77/388/EEK) minētās pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas izvēles normas", kā rezultātā tiks izstrādāti normatīvie akti, lai Latvijā ieviestu PVN grupēšanas iespējas, izvēles iespējas nekustamo īpašumu aplikšanā ar PVN, iespējas koriģēt PVN saistībā ar zaudētiem parādiem u.c.

Promocijas darba rezultāti par Latvijas nodokļu sodu sistēmu un tās turpmāko attīstību, par strīdīgiem PVN jautājumiem un par Latvijas nodokļu sistēmas attīstību ES kontekstā prezentēti ikgadējās starptautiskajās konferencēs "Audits, Nodokļi un Grāmatvedība" 2003., 2004., 2005. gadā.

Publikācijas

Promocijas darbā ietvertie rezultāti publicēti Latvijas zinātniskos, kā arī ekonomikas un biznesa profesionālajos izdevumos:

1. Kauliņa G., Krastiņš A. Nekustamā nodokļa reforma un nodokļa turpmākās attīstības iespējas. Rīgas Tehniskās universitātes zinātniskie raksti. 3. sērija - Ekonomika un uzņēmējdarbība. Tautsaimniecība: teorija un prakse. 3. sējums. RTU Izdevniecība, Rīga, 2002. 56. - 64. lpp.
2. Andrējeva V., Birums A., Kauliņa G. Nodokļu konvencijas - pamatdokuments nodokļu administrāciju starptautiskajai sadarbībai. Valsts ieņēmumu dienests. Nodokļu administrēšanas un muitas stratēģiskā loma tautsaimniecības attīstībā. Starptautiskās zinātniski praktiskās konferences zinātniskie raksti. Rīga 2003.gada 17.decembrī. RTU Izdevniecība, Rīga, 2003. 14. - 18. lpp.
3. Kauliņa G., Krastiņš A. Pievienotās vērtības nodokļa piemērošana pasažieru pārvadājumiem Latvijā un citās Eiropas valstīs un tā ietekme uz Latvijas pasažieru pārvadātāju konkurētspēju. Rīgas Tehniskā universitāte Inženierekonomikas fakultāte. Tautsaimniecības un uzņēmējdarbības attīstības problēmas. Starptautiskās konferences zinātniskie raksti. Rīga, 2003. gada 9.-11. oktobrī. RTU Izdevniecība, Rīga, 2004. 135. - 143. lpp.
4. Kauliņa G., Andrējeva V., Krastiņš A. Uzņēmumu ienākuma nodokļa attīstība Latvijas nodokļu sistēmā. Rīgas Tehniskās universitātes zinātniskie raksti. 3. sērija - Ekonomika un uzņēmējdarbība. Tautsaimniecība: teorija un prakse. 9. sējums. Izdevniecība "RTU", Rīga, 2004. 52. - 59. lpp.
5. Kauliņa G. Application of VAT to Cargo Transportation Services in Latvia. Mykolas Romeris University. Jurisprudence. Izdevniecībā.
6. Kauliņa G. Ko nosaka pēdējie grozījumi likumā "Par pievienotās vērtības nodokli". - Grāmatvedība un Revīzija, 2004/1 - 12.-17 .lpp.

7. Kauliņa G. Pievienotās vērtības nodokļa piemērošana darījumiem ar precēm pēc Latvijas iestājas Eiropas Savienībā. - Grāmatvedība un Revīzija, 2004/2 - 2.-7.lpp.
8. Kauliņa G. Pievienotās vērtības nodokļa piemērošana pakalpojumiem no šā gada 1. maija. - Grāmatvedība un Revīzija, 2004/3 - 10.- 15. lpp.
9. Kauliņa G. PVN piemērošana transporta pakalpojumiem. - Bilance, Nr. 17 (101), 9.2004.-4.-7. lpp.
- 10.Kauliņa G. Izglītība PVN žņaugos. - Saldo, Nr. 2 22.09.2004. - 12. - 13. lpp.
- 11.Kauliņa G. Par izdevumiem, kas paredzēti apliekamo darījumu nodrošināšanai. - Bilance, Nr. 23 (107), 12.2004. - 9. - 10. lpp.
- 12.12.Kauliņa G. Strīdīgie jautājumi PVN piemērošanā. Latvijas Ekonomists, Nr. 1 (121), 2005.-9.- 10. lpp.
- 13.Kauliņa G. Jaunie nosacījumi pievienotās vērtības nodokļa uzskaitē. - Grāmatvedība un Revīzija, 2005/1 -2.-5. lpp.
- 14.Kauliņa G. PVN piemērošanas izmaiņas šajā gadā. - Grāmatvedība un Revīzija, 2005/2 -2.-7. lpp.
- 15.Kauliņa G. Jaunie MK noteikumi par PVN piemērošanu. - Grāmatvedība un Revīzija, 2005/4 -10.-14. lpp.
- 16.Kauliņa G. Par ko maksāsim nodokļus un cik daudz. Bilances Gadagrāmata 2006. - 26.- 33. lpp.
- 17.Kauliņa G. Neskaidrības jauno PVN likuma normu piemērošanā. Bilance, Nr. 1 (133), 1.2006.-8. - 10. lpp.
- 18.Kauliņa G. Soda sistēma par nodokļu pārkāpumiem Latvijā. Latvijas Ekonomists, Nr. 1 (133), 2006. - 19. - 22. lpp.
- 19.Kauliņa G. Jaunumi un problēmas PVN piemērošanā. - Grāmatvedība un Revīzija, 2006/2-14.-21. lpp.
20. Kauliņa G. Jaunie grozījumi PVN likumā prasa jaunus skaidrojumus. Bilance, Nr. 14(146), 7.2006.-4.-5. lpp.

Ziņojumi un dalība zinātniskās un zinātniski - praktiskās konferencēs un semināros

1. „Latvijas nodokļu sistēma starp Eiropas valstu sistēmām." VI Starptautiskā konference "Audits, Nodokļi un Grāmatvedība 2003", Rīga, 2003.
2. „Strīdīgie PVN piemērošanas jautājumi." VII Starptautiskā konference "Audits, Nodokļi un Grāmatvedība 2004", Rīga, 2004.
3. „Sodu sistēma par nodokļu pārkāpumiem Latvijā un tās pašreizējā attīstība." VIII Starptautiskā konference "Audits, Nodokļi un Grāmatvedība 2005", Rīga, 2005.
4. „Latvijas nodokļu sistēmas attīstība ES kontekstā." 9. starptautiskā konference "Bankas un finanses Baltijā 2003", Rīga, 2003.
5. „Nodokļu likumdošana un finanšu vadība." 10. starptautiskā konference "Bankas un finanses Baltijā 2004", Rīga, 2004.

6. „Fiskālie stimuli un savstarpējā sāncensība attiecībā uz ārvalstu tiešajiem ieguldījumiem." OECD organizēta konference Lietuvā (Viļņā) 2000. gada 29. -30. maijs

Darba apjoms

Promocijas darbs ir patstāvīgs zinātnisks pētījums, kas ir uzrakstīts latviešu valodā un satur šādas nodaļas un apakšnodaļas:

1. PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA VĒSTURISKĀ ATTĪSTĪBA, NODOKĻA TEORĒTISKAIS RAKSTUROJUMS UN APRĒĶINA METODES

- 1.1.PVN vēsturiskā izcelsme un attīstība
- 1.2.PVN teorētiskais raksturojums, tā piemērošanas sistēmas
 - 1.2.1.Nodokļa teorētiskais raksturojums
 - 1.2.2.Nodokļa piemērošanas sistēmas
- 1.3.PVN aprēķina metodes
 - 1.3.1.Tiešās nodokļa aprēķina metodes
 - 1.3.2.Netiešās nodokļa aprēķina metodes

2. PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA IEVIEŠANA UN TĀ PIEMĒROŠANAS PRINCIPI EIROPAS SAVIENĪBĀ UN LATVIJĀ

- 2.1.PVN ieviešanas gaita ES
- 2.2.PVN piemērošanas prasības ES, to ieviešana Latvijā un nepieciešamie uzlabojumi
 - 2.2.1 Ar PVN apliekamie darījumi, nodokļa piemērošanas ietvars
 - 2.2.2.Ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas
 - 2.2.3.Darījumu veikšanas vieta
 - 2.2.4.Nodokļa piemērošanas laiks un priekšnodokļa atskaitīšanas laiks un tiesības
 - 2.2.5.Darījumu ar nodokli apliekamā vērtība
 - 2.2.6.Atbrīvojumi no PVN
 - 2.2.7.Pievienotās vērtības nodokļa likmes

3. PVN 6. DIREKTĪVĀ PIELAUTĀS IZVĒLES NORMAS UN TO PIEMĒROŠANA LATVIJĀ

- 3.1.Apliekamās personas statusa attiecināšana uz neregulāru darbību veicējiem
- 3.2.PVN grupēšana publiskās un privātās partnerības shēmās
- 3.3.Izvēles iespēju izmantošana biznesa pārdošanas darījumos
- 3.4.Pakalpojumu sniegšanas vieta. Izmantošanas / labuma gūšanas noteikuma piemērošana

- 3.5.Ar nodokli apliekamās vērtības koriģēšana PVN piemērošanai neatgūstamiem parādiem
- 3.6.Samazinātā PVN likme, tās piemērošana pārtikai un energoresursiem
 - 3.6.1.Samazinātā PVN likme pārtikai
 - 3.6.2.Samazinātā PVN likme energoresursiem
- 3.7. Nodokļa piemērošana darījumos ar nekustamo īpašumu
- 3.8. Īpaši nosacījumi PVN piemērošanai starptautiskajiem pasažieru pārvadājumiem
- 3.9. Nodokļa piemērošana importa darījumiem

4.TURPMĀKIE PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA ATTĪSTĪBAS VIRZIENI

- 4.1.Vienas pieturas shēmas ieviešana
- 4.2.Citās ES valstīs samaksātā PVN atmaksas pārskatīšana
- 4.3.Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, nepieciešamie regulējumi
- 4.4.Pašaplikšanas sistēmas piemērošana, tās iespējamie turpmākie attīstības virzieni
 - 4.4.1.Pašaplikšanas sistēmas paplašināšana
 - 4.4.2.Vienotā PVN ieviešana darījumiem starp ES dalībvalstu apliekamajām personām
- 4.5.Prasību vienkāršošana maziem un vidējiem uzņēmumiem PVN piemērošanā
- 4.6.Preču piegādes attālumā, sistēmas paredzamās izmaiņas

5. ADMINISTRATĪVĀS PRASĪBAS UN PROCEDŪRAS PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA PIEMĒROŠANĀ

- 5.1.Personu reģistrācija ar PVN apliekamo personu reģistrā un izslēgšana no reģistra
 - 5.1.1.Procedūras, kas jāveic, reģistrējoties ar PVN apliekamo personu reģistrā
 - 5.1.2.Personu izslēgšana no apliekamo personu reģistra
- 5.2.Prasības apliekamo darījumu noformēšanā
- 5.3.Sodu sistēma par nodokļu likumu pārkāpumiem Latvijā
 - 5.3.1.Sodu sistēmas vispārīgs raksturojums
 - 5.3.2.Sodi par PVN normatīvo aktu pārkāpumiem
 - 5.3.3.Turpmākā nodokļu sodu sistēmas attīstība

Darbs satur secinājumus un priekšlikumus, 7 pielikumus. Darbā ir 25 attēli, 20 tabulas, 7 formulas, kopā 249 lappuses. Bibliogrāfiskajā sarakstā ir 174 bibliogrāfijas apraksta vienības.

DARBA GALVENĀS ZINĀTNISKĀS IZSTRĀDNES

1. PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA VĒSTURISKĀ ATTĪSTĪBA, NODOKĻA TEORĒTISKAIS RAKSTUROJUMS UN APRĒĶINA METODES

Pirmajā daļā tiek apskatīta pievienotās vērtības nodokļa (PVN) vēsturiskā izcelšanās un attīstība pasaulē un Latvijā, un ir parādīta tā vieta un nozīme vispārējās nodokļu sistēmas attīstības kontekstā.

Lai arī PVN tā pašreizējā izpratnē ir izveidojies tikai pēdējā gadsimta laikā, taču tā izcelsmes saknes, piemērojot noteiktus maksājumus precēm to ražošanas un pārdošanas dažādās stadijās, meklējamas jau cilvēku kopdzīves pašos sākumos. Pētījumi liecina, ka jau senajā Romā tika piemērots vispārējais apgrozījuma nodoklis precēm, kas tika pārdotas tirgos un izsolēs. Šī sistēma tika pārņemta arī Ēģiptē, Francijā, Spānijā un citā valstīs.

Mūsdienu apgrozījuma nodoklis, kas ir PVN izveides pamatā, visbiežāk ir ticis ieviests, lai segtu karu un krīžu izraisītos postījumus, par ko liecina šī nodokļa ieviešanas laiks dažādās valstīs. Piemēram, Vācijā, Francijā un Beļģijā to ieviesa Pirmā pasaules kara laikā, Anglijā - 1940. gadā ar mērķi segt Otrā pasaules kara izdevumus.

Apskatot nodokļu sistēmas veidošanos un attīstību Latvijā, jāatzīst, ka netiešie nodokļi (īpaši muitas nodoklis) ir bijis ļoti nozīmīgs ienākumu avots Pirmās Latvijas laikā. Divdesmitajos un trīsdesmitajos gados tas valstij deva vairāk kā pusi no visiem valsts budžeta ieņēmumiem.

Mūsdienu Latvijā galvenais iemesls, kādēļ bez liekām pārdomām un dziļas analīzes šis nodoklis tika ieviests, bija Latvijas uzstādītais ārpolitiskais mērķis - iestāties Eiropas Savienībā (ES), kura īstenošanai viens no nosacījumiem bija nodokļu sistēmas harmonizēšana, tai skaitā, kopīgās muitas sistēmas ieviešana un netiešo nodokļu sistēmas harmonizācija.

Apskatot mūsdienu nodokļu sistēmas dažādās pasaules valstīs, var sacīt, ka arvien lielāks uzsvars tiek likts uz netiešo nodokļu piemērošanu. Valstis, veicot nodokļu reformu, visbiežāk izvēlas ieviest pievienotās vērtības nodokli šī nodokļa būtības dēļ, ievērojot tā ekonomisko efektivitāti, tā ievērojamo spēju ieņēmumu veidošanā, ievērojot to, ka šis nodoklis ir mazāk konkurenci kropļojošs salīdzinājumā ar citiem netiešo nodokļu veidiem, tā neitralitāti, taisnīgumu, kā arī relatīvi nelielās administrēšanas izmaksas.

Latvijā šim nodoklim ir jāatvēr ļoti nozīmīga vieta nodokļa ieņēmumu ģenerēšanas jomā. Aplūkojot ieņēmumu apjomu, kas budžetā tiek iemaksāts kā PVN, redzams, ka PVN ģenerētie ieņēmumi pieaug ne tikai absolūtos skaitļos, bet arī tā

īpatsvars kopējos valsts pamatbudžeta ieņēmumos pastāvīgi pieaug, 2006. gadā jau pārsniedzot pusi no visu nodokļu ieņēmumiem valsts pamatbudžeta (skat. 1. tab.).

1. tabula

PVN ieņēmumi Latvijas valsts pamatbudžeta [Valsts kases dati]

| | 2004.gads | 2005.gads | 2006.gads (plāns) | 2006.g. 9 mēn. izpilde |
|----------------------------|-----------|-----------|----------------------|---------------------------|
| Nodokļi kopā milj.Ls | 1 010,9 | 1 356,0 | 1 624,4 | 1 276,9 |
| Netiešie nod. milj.Ls | 745,7 | 1 019,9 | 1 230,2 | 949,9 |
| PVN milj.Ls | 486,7 | 677,1 | 830,1 | 644,1 |
| PVN % no visiem nod. | 48,1 | 49,9 | 51,1 | 50,4 |
| PVN % no netiešiem nod. | 65,3 | 66,4 | 67,5 | 67,8 |
| PVN % no IKP | 6,6 | 7,3 | 8,8 | X |

Tā kā darbs pamatā ir veltīts PVN analīzei, tā līdzšinējai attīstībai un piemērošanai Latvijā un visā ES kopumā, kā arī nodokļa turpmākajai iespējamai attīstībai, ir nepieciešams detalizēti izanalizēt nodokļa būtību, tā raksturojošās iezīmes, specifiku, aprēķina metodes. PVN īpašības un raksturojumu nevar sniegt, neapskatot tā priekštecī, par ko pilnībā var uzskatīt apgrozījuma nodokli. Tādēļ darbā sniegts apgrozījuma kā **neitrāla universālā vai vispārīgā netiešā patēriņa nodokļa** raksturojums un apskatītas tā iespējamās iekasēšanas sistēmas.

Darbā ir apskatītas arī nodokļa aprēķina metodes. PVN aprēķināšanai var tikt lietotas 4 dažādas metodes, tai skaitā, tiešā un netiešā saskaitīšanas metode, un tiešā un netiešā atskaitīšanas metode, jeb nodokļa kreditēšanas metode.

Nodokļa netiešā atskaitīšanas metode vai arī **kredīta metode** tiek uzskatīta par universālu metodi nodokļa aprēķināšanai. Šādā nodokļa aprēķinā tiek atļauts no nodokļa, kas aprēķināts par piegādātajām precēm (pakalpojumiem) atskaitīt nodokli par iegādātajām precēm (pakalpojumiem). Kredīta metodi var izteikt ar šādu formulu:

$$N = (L \times I) - (L \times C),$$

kur N - aprēķinātais nodoklis;

L - nodokļa likme

I - visi realizācijas ieņēmumi,

C - visi izdevumi realizācijas nodrošināšanai.

Eiropas Savienībā un arī Latvijā pievienotās vērtības nodokļa aprēķinam tiek piemērota tieši nodokļa kredīta metode.

2. PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA IEVIEŠANA UN TĀ PIEMĒROŠANAS PRINCIPI EIROPAS SAVIENĪBĀ UN LATVIJĀ

Darba otrajā daļā analizēta PVN ieviešanas gaita ES un tā galvenie piemērošanas principi ES dalībvalstīs, kas salīdzināti ar nodokļa piemērošanu Latvijā. Ir izanalizētas darbības, sākot ar 1960. gadu, kad tika uzsāktas aktivitātes kopējā apgrozījuma nodokļa ieviešanā Eiropas Kopienas valstīs, pirmo piecu PVN direktīvu pieņemšana un to prasības, kā arī pamatojums PVN Sestās Direktīvas izstrādei un ieviešanai, kas vēl tagad ir pamats PVN piemērošanai visās ES dalībvalstīs.

1977. gada 17. maija Padomes Sestā Direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu likumi par apgrozījuma nodokļiem - kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienāds pamats vērtējumam (77/388/EEC) (turpmāk - PVN 6. direktīva) tika pieņemta ar mērķi harmonizēt ES dalībvalstu dažādos nacionālos nodokļus. Lai gan direktīvas preambulā kā viens no šīs direktīvas ieviešanas mērķiem ir minēts likvidēt fiskālās robežas starp ES dalībvalstīm, patiesībā tikai 1991. gada 16. decembrī tika pieņemti grozījumi PVN 6. direktīvā (91/680/EEK), kas paredzēja atcelt fiskālās robežas. Šī direktīva beidzot ieviesa pārejas noteikumus tirdzniecības atvieglošanai starp dalībvalstīm, sākot ar 1993. gadu.

Šajā daļā ir vērtētas galvenās PVN 6. direktīvas prasības, kas nosaka nodokļa piemērošanu ES dalībvalstīs, analizējot šo prasību piemērošanu Latvijā un to ietekmi gan uz nodokļa maksātāju, gan administrēšanas prasībām, gan budžeta ieņēmumiem.

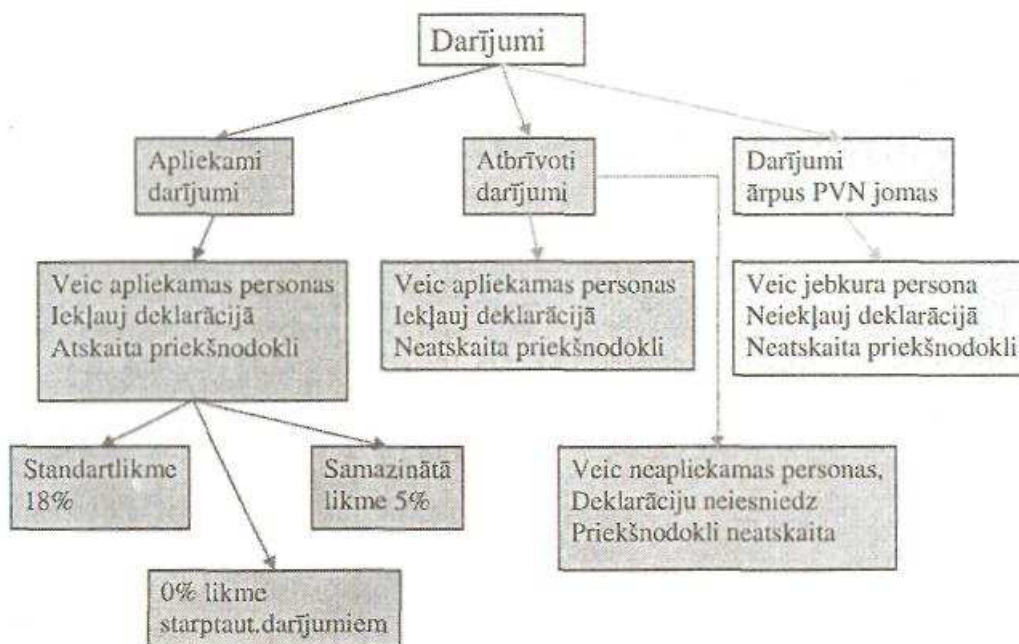
Analizējot **ar PVN apliekamos darījumus** un nodokļa piemērošanas ietvaru, autore ir izveidojusi darījumu iedalījuma shēmu PVN vajadzībām (skat. 1. att.).

Saskaņā ar šo shēmu visi darījumi PVN vajadzībām ir iedalīti trīs lielās grupās, kur katrā no tām ir atšķirīga nodokļa piemērošana, priekšnodokļa atskaitīšana un nodokļa atspoguļošana deklarācijā:

- ar nodokli apliekamie darījumi, kuros iesaistās praktiski tikai apliekamās personas (ar atsevišķiem atrunātiem izņēmumiem);
- no nodokļa atbrīvoti darījumi, kurus var veikt gan apliekamas personas, nepiemērojot nodokli, bet atspoguļojot to PVN deklarācijā, gan neapliekamas personas, neregistrējot darījumu PVN vajadzībām;
- darījumi ārpus PVN darbības jomas, ko var veikt jebkura persona un kas nav jāatspoguļo PVN deklarācijā.

Pievienotās vērtības nodokļa vajadzībām tiek definēts **ar nodokli apliekamās personas jēdziens**. Ir konstatēta atšķirība starp PVN 6. direktīvas regulējumu un Latvijas izpratni. Direktīvā noteikts, ka par apliekamo personu uzskatāma jebkura persona, kas neatkarīgi jebkurā vietā veic saimniecisko darbību neatkarīgi no šīs

darbības mērķa un rezultāta, savukārt Latvijas likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” (PVN likums) ir ietverts atšķirīgs regulējums, jo pamatprasība ir personas reģistrācijas esamība PVN maksātāju reģistrā.



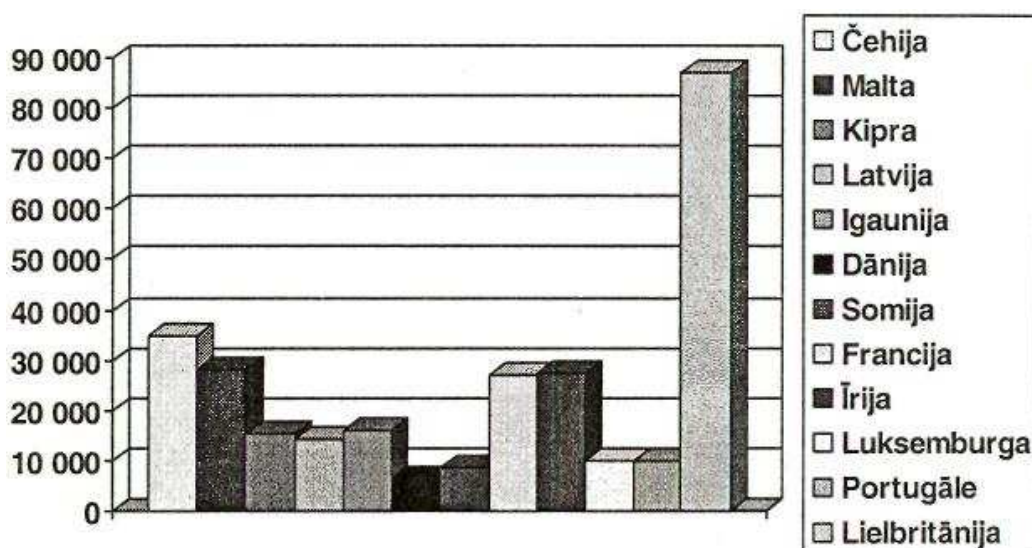
1. att. Darījumu iedalījums PVN vajadzībām.

Atšķirīga interpretācija Latvijā tiek piemērota arī izpratnei par saimniecisko darbību. Latvijā ar šo terminu saprot jebkuru sistemātiski veiktu darbību par atlīdzību, taču direktīvā šī izpratne ir plašāka, ar saimniecisko darbību saprotot arī ilgstošu materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošanu ar nolūku gūt no tā ienākumus, kā arī aktivitātes, kas vērstas uz preču un pamatlīdzekļu iegādēm, kas vēlāk tiktu izmantotas ienākumu gūšanai. Tas nozīmē, ka nedrīkstētu tikt ierobežotas tiesības atskaitīt priekšnodokli personām, kuras ilgāku laiku iegādājas attiecīgas preces vai saņem pakalpojumus, kas domāti turpmākajai saimnieciskās darbības uzsākšanai un veikšanai. Latvijā nodokļu administrācija joprojām ierobežo priekšnodokļa atskaitīšanas iespējas šādos gadījumos, kaut arī Eiropas Tiesā jau vairākkārt šādos gadījumos lēmusi par labu nodokļa maksātājam (Eiropas Tiesas nolēmumi 268/83, C-110/94, C-396/98 u.c.).

Administrēšanas nodrošināšanai visām apliekamajām personām pirms ekonomisko aktivitāšu uzsākšanas jāreģistrējas nodokļu administrācijas speciāli šim mērķim izveidotā apliekamo personu reģistrā, saņemot apliekamās personas

reģistrācijas apliecību ar apliekamās personas reģistrācijas numuru. Latvijā ir noteikts reģistrācijas sliekšnis - apliekamo darījumu apjoms 10 000 latu 12 mēnešu ilgā periodā, kuru sasniedzot šāda reģistrācija ir obligāta, bet brīvprātīgi par apliekamo personu var kļūt arī pirms šī apjoma sasniegšanas.

PVN 6. direktīva neparedz šāda sliekšņa esamību. Taču jāatzīst, ka tikai dažās ES dalībvalstīs (Beļģijā, Itālijā, Zviedrijā, Nīderlandē, Ungārijā) šādi sliekšņi nav noteikti. Taču lielākajā daļā pašreizējo dalībvalstu reģistrēšanās sliekšņi ir noteikti, pie tam tie ir ļoti atšķirīgi. 2. attēlā ir apkopoti dati par obligātajiem reģistrēšanās sliekšņiem dažādās ES dalībvalstīs.



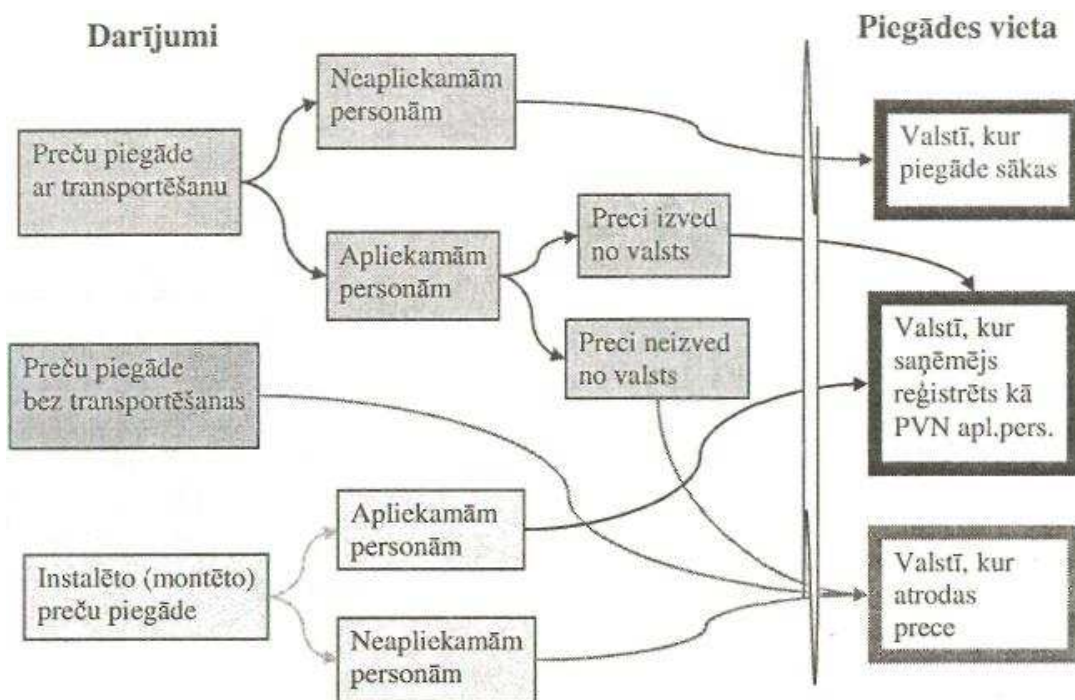
2. att. Reģistrēšanas sliekšņi dažādās ES dalībvalstīs (EUR).

Svarīgs priekšnosacījums pareizai nodokļa piemērošanai ir darījumu veikšanas vietas pareiza noteikšana, jo tieši no darījuma vietas izvēles ir atkarīgs, kurā valstī nodoklis jāpiemēro un kāda nodokļa likme jāizvēlas vienam vai otram darījumam.

Saskaņā ar PVN 6. direktīvu **preču piegādes vieta** tiek noteikta, pamatojoties uz vietu, kur preces atrodas brīdī, kad sākas to nosūtīšana vai transportēšana. Praksē nodokļa piemērošana nav tik viennozīmīga, jo šim nosacījumam pakļaujas tikai preču piegādes darījuma sākuma daļa, taču vienmēr jāseko papildu nosacījumu izvērtējumam. 3. attēlā parādīta autores izveidotā preču piegādes vietas noteikšanas shēma.

Ja preces no Latvijas tiek piegādātas citās ES dalībvalstīs personai, Latvijas apliekamajai personai jāizvērtē, kāds statuss ir preces saņēmējam. Šim nolūkam Eiropas Savienībā ir izveidota kopēja visaptveroša nodokļu maksātāju datu bāze, kurā

ir informācija par visu dalībvalstu reģistrētajiem nodokļa maksātājiem VIES (angl. -VAT Information Exchange System).



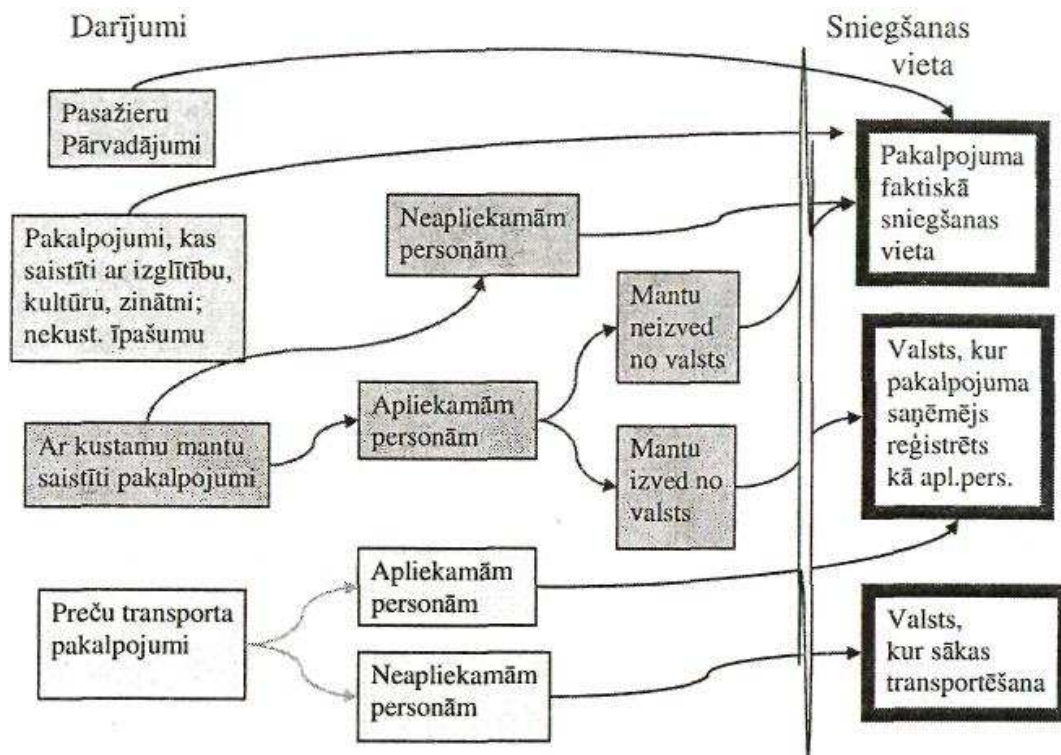
3. att. Preču piegādes vietas noteikšanas shēma.

Attiecībā uz **pakalpojumu sniegšanas vietas** noteikšanu, ir jāvadās no samērā daudziem nosacījumiem. Pakalpojumi atkarībā no to veida tiek aplikti pēc sniedzēja juridiskās adreses, saņēmēja juridiskās adreses vai pakalpojuma faktiskās sniegšanas vietas.

4. attēlā autore shematiski parādījusi, kā nosakāma pakalpojumu sniegšanas vieta PVN piemērošanā. Izmantojot attēloto sistēmu, pamatā tiek nodrošināts, ka nodoklis netiek aprēķināts dubultīgi, vai arī nenotiek izvairīšanās no nodokļa maksāšanas vispār. Taču šai sistēmai ir arī atsevišķi trūkumi, tai skaitā:

- 1) tā kā visās ES valstīs nav pilnīgi precīzi formulēta pakalpojumu sniegšanas vieta atsevišķiem pakalpojumiem, gan izvairīšanās no nodokļa, gan šo darījumu dubultā aplikšana ir iespējama;
- 2) atsevišķu pakalpojumu veikšanā notiek līdzīga veida izvairīšanās ar darījuma partneriem, kas reģistrēti trešajās valstīs;
- 3) samērā daudz ir pakalpojumu, kuru sniegšanas vietu nosaka pēc to fiziskās sniegšanas vietas, kas nozīmē, ka pakalpojumu sniedzējam jāreģistrējas kā PVN

maksātājam katra no šīm valstīm un pildīt attiecīgas valsts administratīvas prasības nodokļa piemērošanas jomā.



4. att. Pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanas shēma.

Gan PVN 6. direktīvā, gan Latvijas likumdošanas aktos šobrīd strikti tiek regulēti nosacījumi attiecībā uz apliekamā **darījuma veikšanas laiku vai nodokļa iekasējamības brīdi**. Šis ir jautājums, kas ilgstoši Latvijas likumdošanā nebija atrunāts. Tikai pēc iestājas ES likumā tika iestrādāts regulējums par nodokļa piemērošanas un priekšnodokļa atskaitīšanas laiku. Pamatprasība priekšnodokļa atskaitīšanai nosaka, ka nodoklis kļūst atskaitāms tajā brīdī, kad tas ir kļuvis iekasējams. Tas ir loģiski skaidrojams arī no valstu budžetu viedokļa, jo, tikai ievērojot šo nosacījumu, var teikt, ka nodoklis ir neitrāls attiecībā uz tā maksātājiem.

Darbā analizēti arī **apliekamās vērtības noteikšanas** nosacījumi. Ir konstatēta pretruna starp PVN 6. direktīvā un Latvijas PVN likumā ietverto regulējumu, jo Latvijā lielākais uzsvars tiek likts uz preču vai pakalpojumu tirgus vērtību, kamēr ES apliekamo vērtību nosaka saskaņā apmaksājamo darījuma vērtību. Tāpat aprakstīti

piemērojamie atbrīvojumi no nodokļa un piemērojamas **likmes**, salīdzinot direktīva ietvertās prasības un to praktisko piemērošanu dažādās dalībvalstīs.

Ir konstatēts, ka daudzās tā sauktajās „vecajās” ES dalībvalstīs (ES - 15) bieži vien pilnībā netiek ievērotas PVN 6. direktīvas prasības attiecībā uz samazināto likmju piemērošanu, tās piemērojot direktīvā neparedzētiem darījumiem. Tas tiek skaidrots ar nacionālo likumu konkrēto normu esamību pirms attiecīgo grozījumu veikšanas direktīvā un parasti ar īpašu direktīvu tiek noteikts pārejas laiks nacionālo likumu saskaņošanai ar direktīvu prasībām un to ieviešanas termiņi, kas gan bieži vien tiek pagarināti. Tai pat laikā valstīm, kas ES pievienojās 2004. gadā (ES - 10), netika pieļautas praktiski nekādas atkāpes no PVN 6. direktīvas regulējuma šajā jomā. Vienīgās atkāpes tika konstatētas siltumenerģijas aplikšanā ar nodokļiem, kur dažāda garuma pārejas periodi ir pieļauti Igaunijai, Lietuvai, Čehijai un arī Latvijai, kam uz gadu tika pagarināta iespēja piemērot atbrīvojumu no nodokļa, kā arī Polijai attiecībā uz atsevišķiem lauksaimniecības produktiem.

Bez tam jāmin, ka tikai Baltijas valstīs netiek piemērota samazinātā nodokļa likme pārtikai. Gandrīz visās pārējās dalībvalstīs šī iespēja ir izmantota.

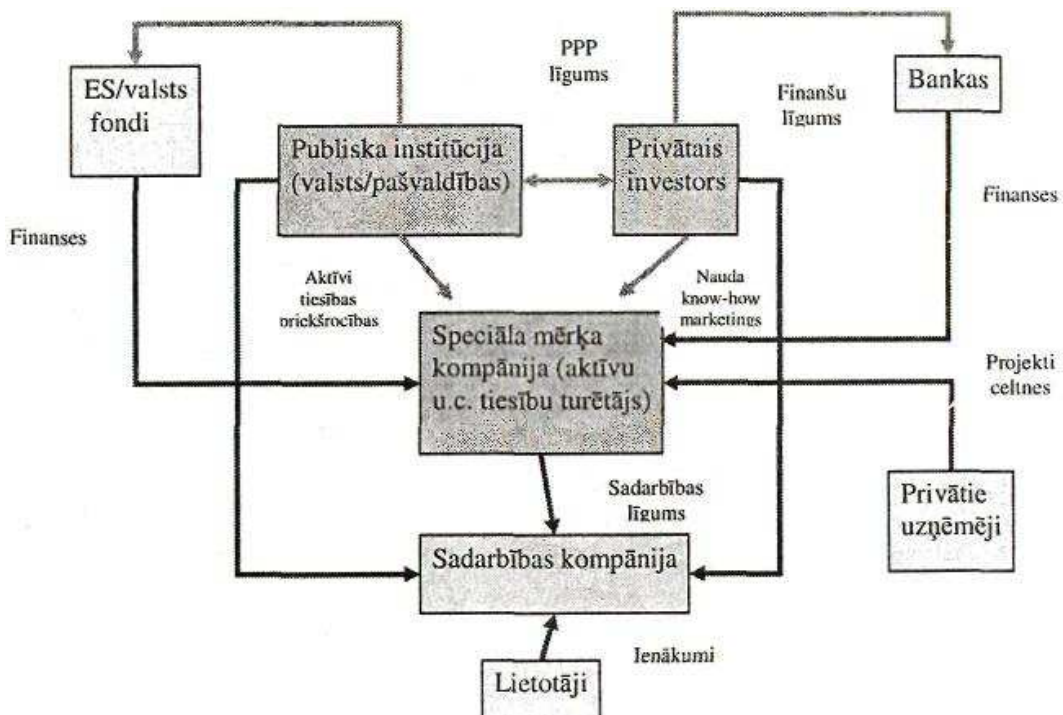
3. PVN 6. DIREKTĪVĀ PIEĻAUTĀS IZVĒLES NORMAS UN TO PIEMĒROŠANA LATVIJĀ

Bez obligātajām prasībām, kas ES dalībvalstīm obligāti jāievieš savā nacionālajā likumdošanā PVN 6. direktīvā ir iekļautas arī tādas pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas normas, kas dalībvalstīm atsevišķos gadījumos dod iespēju izvēlēties piemērot kādu no iespējamajiem nodokļa režīmiem (turpmāk - izvēles normas). Darba trešajā daļā ir analizēta to izvēles normu iespējamā ieviešana Latvijā, kas pēc autores vērtējuma būtu atbalstāma.

Autores analīze liecina, ka Latvijā būtu lietderīgi ieviest PVN 6. direktīvas doto izvēles normu piemērot nodokli atsevišķiem neapliekamam personu veiktiem darījumiem, neliekot šīm personām reģistrēties PVN reģistrā, bet attiecināt apliekamās personas statusu tikai uz atsevišķu darījumu veikšanu. Pretēji Finanšu ministrijas uzskatam, ka šīs normas rezultātā palielinātos administratīvo prasību slogs šādām personām un sarežģīsies nodokļa administrēšana, autore uzskata, ka normas ieviešana dos pozitīvu efektu abām pusēm, jo likumam sekojošām personām:

- nebūs jāreģistrējas reģistrā, pildot visas iestāšanās procedūras;
- nebūs jāveic deklarāciju sagatavošanas un iesniegšanas procedūras tajā periodā, kad netiek veikti darījumi;
- nebūs jāpilda procedūras, ko VID prasa personām, izstājoties no reģistra;
- nebūs jāriskē ar iespēju tikt sodītām, ja VID atklās šādu darbību esamību.

Šādas normas ieviešana arī sekmētu likuma normu un administratīvo procedūru ievērošanu, jo stimulētu personas legalizēt šāda veida darījumus, jo apliekot darījumu ar nodokli, būtu iespēja atskaitīt iepriekš samaksāto nodokli, Savukārt VID samazinātos administratīvie pienākumi, jo būtu nepieciešams administrēt tikai šādu neapliekamo personu veiktie konkrētie darījumi, par ko tiktu iesniegti nepieciešamie attaisnojošie dokumenti, nevis veikt reģistrācijas un de-reģistrācijas procedūras, pastāvīgi sekojot tukšo vai tā saucamo „nulles deklarāciju” iesniegšanai un pārbaudei. Samazinātos arī risks šādām apliekamajām personām, kas regulāri neveic saimniecisko darbību, piešķirto PVN numuru izmantošana fiktīvu darījumu veikšanai.

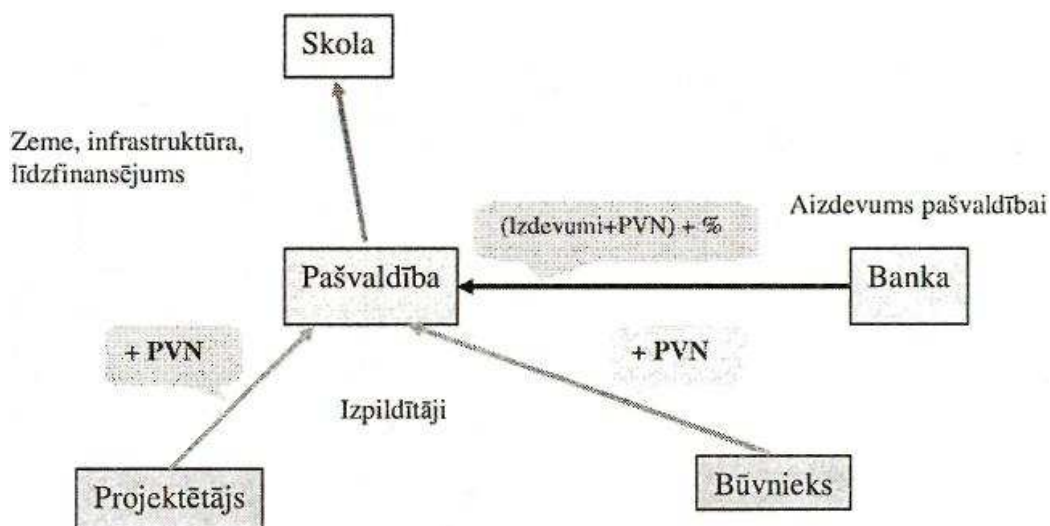


5. att. PPP iespējamais darbības modelis.

PVN 6. direktīva pieļauj, ka dalībvalstis par atsevišķām apliekamām personām var uzskatīt personas, kuras reģistrētas šīs valsts teritorijā un kuras, būdamas juridiski patstāvīgas, ir cieši saistītas cita ar citu finansiālām, saimnieciskām un organizatoriskām saitēm, tādējādi pieļaujot tā saucamo PVN grupēšanu. Darbā ir piedāvāts grupēšanas iespējas izmantot, attīstot publiskās un privātās partnerības (PPP) ideju (5. att. ir atspoguļots viens no iespējamiem PPP darbības modeļiem). Kā liecina pasaules pieredze, vairumā gadījumu PPP ir efektīvs līdzeklis sabiedrībai nepieciešamu infrastruktūras objektu būvniecībai un uzturēšanai vai noteiktu

pakalpojumu nodrošināšanai, taču Latvijā šī sadarbības forma līdz šim ir attīstījusies gausi, un tieši attiecīga veicinoša nodokļu režīma izstrāde un ieviešana varētu būt stimuls PPP turpmākai sekmīgākai attīstībai.

Darbā ir salīdzināta PVN ietekme uz izmaksām tradicionālās iepirkuma shēmas piemērošanas gadījumā un PPP modeļa piemērošanas gadījumā, kad tiek veidota PVN grupa konkrēta projekta realizācijā, piemēram, jaunas skolas celtniecībā. Apskatot tradicionālo publiskā iepirkuma shēmu, kas tiek piemērota šobrīd (skat. 6. att.), redzams, ka būvnieks, izstādot rēķinu pašvaldībai, būvniecības pakalpojuma vērtībā iekļauj gan materiālās izmaksas, gan arī savu veikto darbu vērtību un plānoto peļņu. Rezultātā visai materiālo izmaksu, darbspēka izmaksu un peļņas kopsummai tiek piemērots PVN, ko apmaksā pašvaldība, pamatā izmantojot kredītresursus, par kuriem vēl maksājami kredītprocenti.



6. att. Publiskā iepirkuma shēma.

Apskatot 7. attēla shēmu, skolas celtniecībā tiek iesaistīts privātais partneris, kas veic projekta attīstītāja funkcijas un piedalās projekta finansēšanā. Lai samazinātu PVN ietekmi uz projekta kopējām izmaksām, tiek veidota PVN grupa, kurā iekļauj pašvaldību, privāto partneri un būvnieku, kas rezultātā veido lielākās projekta izmaksas. Nepiemērojot PVN izveidotās grupas ietvaros, tiek samazinātas projekta izmaksas par PVN apjomu, kas attiecas uz sniegtā būvniecības pakalpojuma un aprēķinātās peļņas vērtību. Vienīgo PVN ietekmi šajā shēmā veido preču vērtība, kas tiek piegādātas būvniekam, jo šo - būvnieka samaksāto - nodokli nevar atskaitīt kā priekšnodokli, tā kā saņemtie pakalpojumi un iepirtās preces netiek izmantotas apliekamo darījumu veikšanai, kā arī PVN, kas tiek samaksāts par projekta izstrādi.

PVN grupas veidošanas rezultātā veidojas līdzekļu ietaupījums, ko var noteikt, izmantojot šādu formulu:

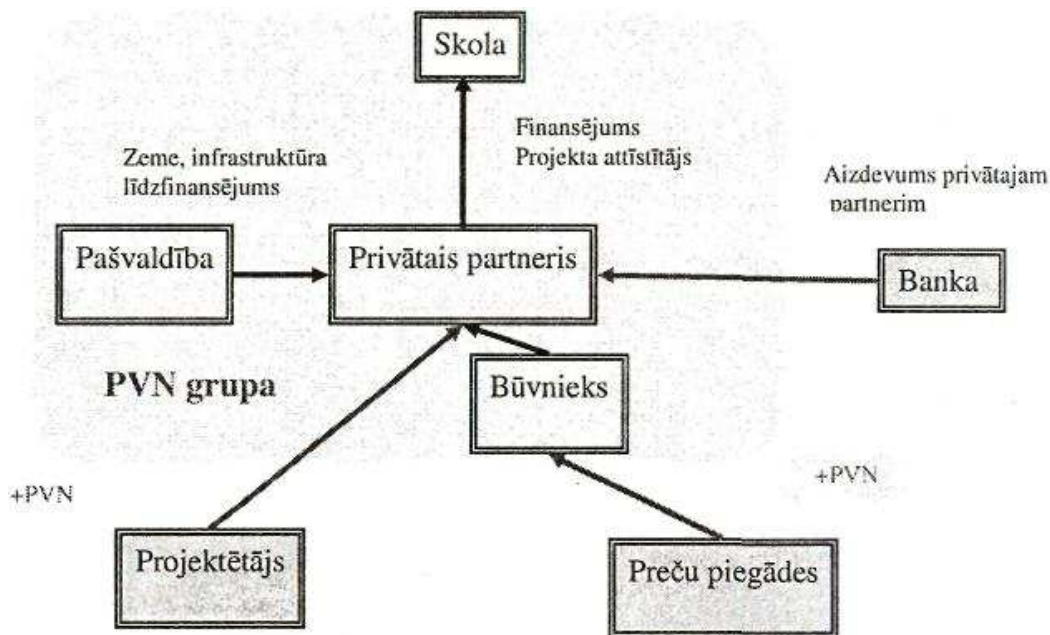
$$IE = 18\%[(B-PR) + P],$$

kur IE - līdzekļu ietaupījums,

B - būvniecības kopējās izmaksas,

PR - būvnieka iepirktās preces, saņemtie pakalpojumi,

P - būvnieka peļņa



7. att. PPP modeļa shēma, kam piemērota PVN grupēšanas iespēja.

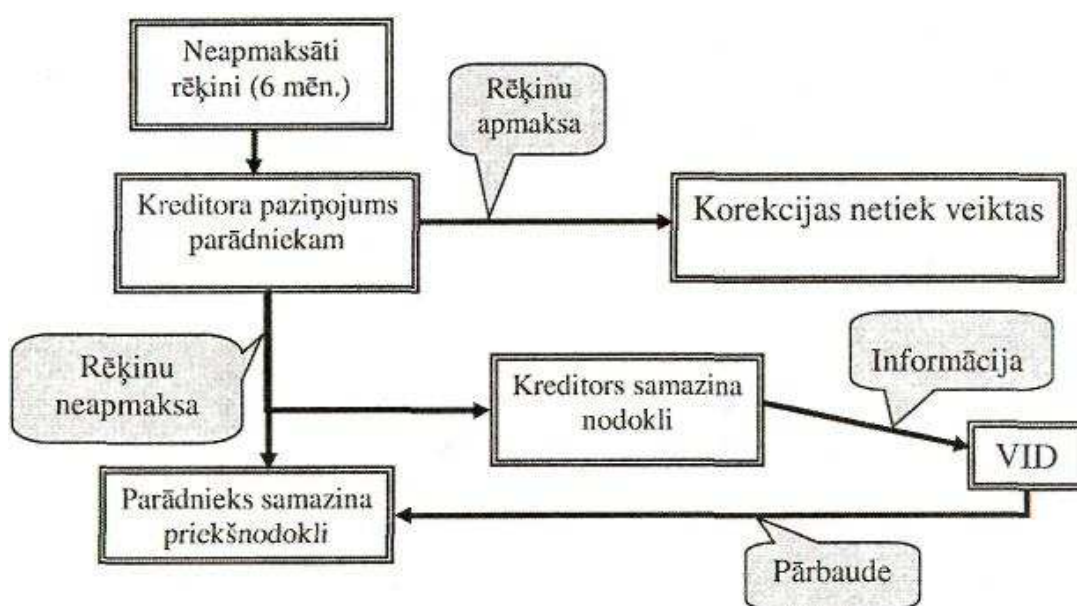
Formulā ir iekļauta tikai tiešā PVN ietekme, ja tiek veidota PVN grupa, taču netiešais līdzekļu ietaupījums veidosies, samazinot projekta realizācijai piesaistītos kredītresursus. Vidēji vērtējot izmaksu struktūru, ar nodokli apliekamās preces un pakalpojumi, ko izmanto būvnieks projekta realizācijas gaitā, parasti nepārsniedz 50% no kopējām projekta izmaksām, tādēļ piedāvātās PVN piemērošanas shēmas rezultātā varētu teikt, ka iespējams ietaupīt apmēram 9 - 10% no kopējām projekta izmaksām.

Darbā ir analizētas iespējas nepiemērot nodokli **biznesa daļas pārdošanai**. Aktivizējoties uzņēmējdarbības videi Latvijā, darījumi, kas saistīti ar uzņēmumu, to daļu vai arī atsevišķu biznesa daļu pārdošanu, kļūst aizvien populārāki. Latvijas likumdošana paredz no PVN atbrīvot vien darījumus, kuros notiek pašu uzņēmumu vai to daļu pārdošana, kas tiek realizēta, mainoties uzņēmumu īpašnieku sastāvam. Taču darījumus, kuros uzņēmuma īpašnieki nemainās, bet tiek pārdota daļa no

līdzšinējā uzņēmuma biznesa, ar visam ta tiesībām un pienākumiem, likumdošana tiek traktēta kā vienkārša manta pārdošana (preču piegāde).

Ja Latvijā tiktu ieviesta iespēja biznesa pārdošanas darījumiem nodokli nepiemērot, apliekamajām personām samazinātos administratīvo prasību slogs gan attiecībā uz grāmatvedības reģistru kārtošanu, gan arī nebūtu jāizraksta sarežģīti nodokļa rēķini. Apliekamai personai, kas pārdod savu biznesa daļu, nebūtu jāmaksā nodoklis budžetā, bet apliekamai personai, kas šo daļu nopērk, nebūtu jāuzskaita priekšnodoklis un jācīnās par tā atgūšanu. Taču vislielākais ieguvums būtu neiesaldētie līdzekļi, kas būtu nepieciešami nodokļa nomaksai.

Autore ir veikusi analīzi par **PVN koriģēšanas iespējām neatgūstamo parādu gadījumos** un piedāvā shēmu, kā šīs korekcijas būtu veicamas (skat. 8. att.).

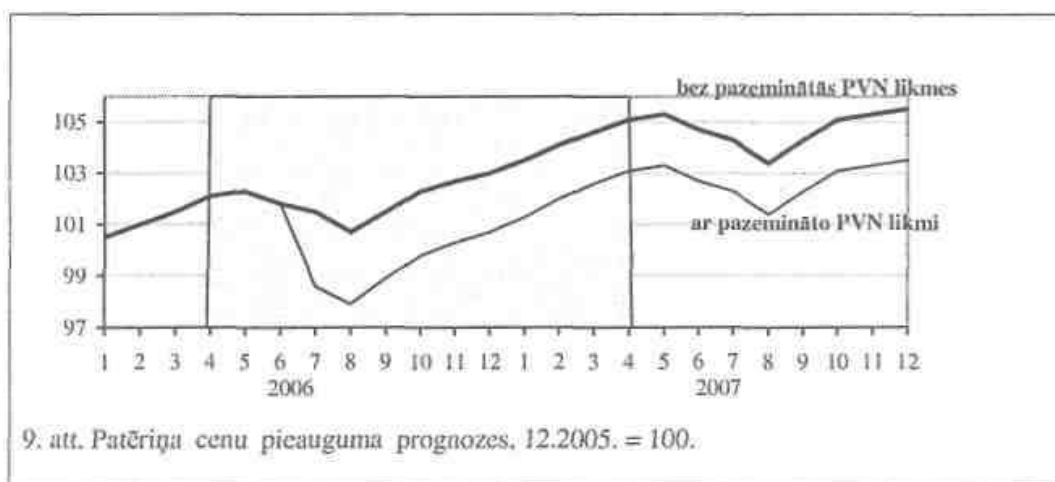


8. att. PVN korekcijas par neatgūstamiem parādiem.

Darbā ir izanalizētas iespējas ieviest speciālu regulējumu atsevišķu pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanā, piemērojot **izmantošanas/labuma gūšanas noteikumu**, lai izvairītos no nodokļa dubultās uzlikšanas, nodokļa neuzlikšanas vai konkurences traucējumiem darījumos ar trešo valstu darījumu partneriem. Autore ir pamatojusi, ka speciālas normas būtu ieviešamas Latvijā attiecībā uz telekomunikāciju pakalpojumiem, kustamas mantas iznomāšanas pakalpojumiem un uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti trešo valstu neapliekamām personām, kas neveic saimniecisko darbību. Tāpat ir analizēts jautājums attiecībā uz šīs izvēles normas piemērošanu transporta līdzekļu nomas pakalpojumiem attiecībā komerciālo transporta līdzekļu nomas pakalpojumiem. Tiek piedāvāts nodokli piemērot atkarībā no tā, kurā valstī

transporta līdzeklis tiek izmantots. Tā kā šķērsojot ES ārējo robežu, šādu pierādījumu nav grūti iegūt, būtu lietderīgi Latvijas PVN nepiemērot tādu komerciālo transporta līdzekļu nomas pakalpojumiem, kas tiek izmantoti ārpus ES teritorijas. Šajā jomā īpaši svarīgi ir tas, ka trešo valstu uzņēmēji praktiski nevar atgūt Latvijā samaksāto nodokli, līdz ar to jārēķinās, ka šāda pakalpojuma izmaksas ārvalstu klientiem neizbēgami sadārdzināsies par 18%.

Kā jau minēts iepriekš, Latvija ir viena no trim valstīm ES, kur netiek piemērota **samazinātā PVN likme pārtikai**. Darbā ir izanalizēta samazinātās likmes piemērošanas pārtikai ietekme gan uz inflācijas rādītājiem, gan pārtikas produktu cenu un budžeta ieņēmumiem, izmantojot Ekonomikas ministrijas veikto novērtējumu. Saskaņā ar to, ja ar 2006. gada 1. jūliju pārtikai būtu ieviesta PVN 5%likme, patēriņa cenu pieaugums samazinātos par apmēram 2 procentpunktiem, salīdzinot ar 2005. gadu (skat. 9. att.).



Kaut arī Ekonomikas ministrijas pētījums liecina par būtisku budžeta ieņēmumu samazināšanos samazinātās likmes ieviešanas gadījumā pārtikai, autore uzskata, ka Latvijā būtu nepieciešams turpināt darbu, izvērtējot PVN 5% likmes pakāpeniskas ieviešanas iespējas, sākot to piemērot atsevišķiem visizplatītākajiem pārtikas produktiem un pakāpeniski paplašinot šīs likmes piemērošanu, kas neradītu tik strauju budžeta ieņēmumu samazinājumu, bet ar laiku izlīdzinātu nodokļa ietekmi uz cenu salīdzinājumā ar citām ES dalībvalstīm.

Darbā ir apskatīta iespēja samazināto PVN likmi piemērot arī elektroenerģijai un dabasgāzei. Latvijā **elektroenerģijas** un dabasgāzes piegādēm iedzīvotājiem tāpat kā visiem citiem patērētājiem līdz 2006. gada beigām tiek piemērota PVN standartlikme 18% apmērā.

Elektroenerģijas un dabasgāzes cenu pieaugums ir vērojams visā pasaulē, un tā pamatā ir energoresursu cenu pieaugums. Latvijā, samazinot PVN likmi par elektroenerģijas un dabasgāzes piegādēm iedzīvotājiem, tiktu nedaudz samazināts cenu pieauguma temps, līdz ar to samazinātās PVN likmes piemērošana daļēji kompensētu tarifu pieaugumu maksājumiem par elektroenerģiju un dabasgāzi iedzīvotājiem, kas īpaši labvēlīgi ietekmētu to maznodrošināto iedzīvotāju slāni, kuriem izdevumi par dabasgāzi un elektroenerģiju ir nozīmīgi (skat. 2. tab.).

2. tabula

PVN samazinātās likmes piemērošanas ietekme dabasgāzes un elektroenerģijas piegādēm iedzīvotājiem

| Likme | Ietekme uz tarifu (procenti) | Ietekme uz valsts budžeta ieņēmumiem (milj. latu) | Ietekme uz inflāciju (procentpunkti) |
|-------------------------|------------------------------|---|--------------------------------------|
| Dabasgāze: | | | |
| 12% | -5,1 | -0,9 | -0,03 |
| 9% | -7,6 | -1,3 | -0,05 |
| 5% | -11,0 | -1,9 | -0,07 |
| Elektroenerģija: | | | |
| 12% | -5,1 | -3,3 | -0,11 |
| 9% | -7,6 | -4,9 | -0,17 |
| 5% | -11,0 | -7,2 | -0,24 |

Latvijā **siltumenerģijas piegāde** iedzīvotājiem kopš pievienotās vērtības nodokļa ieviešanas līdz pat 2006. gada 1. jūlijam ir bijusi atbrīvota no pievienotās vērtības nodokļa. Šāds PVN piemērošanas režīms līdz šim ir bijis pretrunā ar spēkā esošajiem PVN 6. direktīvas nosacījumiem, kas nozīmē, ka praktiski Latvija līdz minētajam datumam ir pārkāpusi šīs direktīvas normas. Latvijai šāda PVN piemērošana saskaņā ar 2003. gada Pievienošanās līgumā minēto atkāpi bija atļauta tikai līdz 2004. gada 31. decembrim. Darbā analizēta PVN samazinātās likmes ieviešanas ietekme uz šī produkta cenām un budžeta ieņēmumiem

PVN 6. direktīva paredz arī atsevišķas nozares un darījumus, kur valstis var ļaut arī pašiem nodokļu maksātājiem izvēlēties labvēlīgāko nodokļa piemērošanas režīmu. Autore šajā jomā ir analizējusi **darījumus, kas saistīti ar nekustamo īpašumu**.

Latvijā līdz šim nav ieviestas speciālas normas darījumiem ar nekustamo īpašumu ne attiecībā uz izvēles iespēju nodrošināšanu nodokļu maksātājiem, ne arī attiecībā uz valsts noteiktu režīmu. Praksē ir ļoti sarežģīti aprēķināt budžetā maksājamo nodokli un atskaitāmā priekšnodokļa apmēru. Autore ir sastādījusi

formulu, kuru varētu izmantot uzņēmēji, lai aprēķinātu atskaitāmā priekšnodokļa apmēru, ja 10 gadu periodā pēc īpašuma nodošanas ekspluatācijā īpašums tiek pārdots.

$$BP = [SP / 10 \times (10-n) - SP / 10 \times (10-n) \times (ND / KD)] - [AP / 10 \times (10-n)],$$

kur BP - atskaitāmais priekšnodoklis;

SP - kopējais samaksātais priekšnodoklis;

ND - neapliekamo darījumu vērtība;

KD - kopējo darījumu vērtība;

AP - kopējais atskaitītais priekšnodoklis;

n - gadu skaits no īpašuma nodošanas ekspluatācijā līdz īpašuma pārdošanai.

Taču daudz sarežģītāka ir situācija, ja nodoklis jāaprēķina daļēji renovētai ēkai, kuru arī izmanto gan apliekamiem, gan neapliekamiem darījumiem. Tad formula vispār nav sastādāma, jo standartsituācijas nav fiksējamas.

Autore ir analizējusi iespējas elastīgāk piemērot PVN darījumiem ar nekustamo īpašumu atkarībā no īpašuma statusa un atkarībā no darījumos iesaistīto personu statusa. Piemēram, ja lietota nekustamā īpašuma, kas tiek izmantots apliekamiem darījumiem, pārdošanai būtu atļauts piemērot nodokli:

- pārdevējs iegūtu pilnas tiesības uz priekšnodokļa atskatījumiem, jo nebūtu jāpiemēro proporcija, samazinātos pārdodamā īpašuma cena;
- pircējs varētu iegādāties īpašumu par cenu, kurā nav iekļauts nodoklis un, lai gan sākotnēji nodokli samaksātu, to varētu atskaitīt kā priekšnodokli;
- valsts budžets īslaicīgi iegūtu samaksāto, bet vēl neatskaitīto nodokli;
- nodokļa administrācijai un nodokļa maksātājiem vienkāršotos nodokļa administrēšana, jo nebūtu jāvelta laiks proporcijas aprēķinam;
- uzlabotos uzņēmējdarbības vide valstī, palielinātos uzņēmumu konkurētspēja.

Paralēli autore iesaka atbrīvot no nodokļa tādu nelietotu nekustamo īpašumu pārdošanu, kas paredzēti sociālām, veselības aizsardzības, kultūras un izglītības vajadzībām vai arī privātam patēriņam - dzīvošanai un ko iegādājas ar nodokli neapliekamas personas. Tas būtiski nemainītu PVN maksājumus dzīvokļu tirgū, taču nedaudz samazinātu sociālo, kultūras un veselības aizsardzības objektu celtniecības izmaksas, kā arī būtiski atvieglotu uzskaites un aprēķina procedūras nodokļa pareizai piemērošanai.

Īpaša situācija ir izveidojusies **pasāžieru pārvadājumu** nozarē, jo direktīvas regulējums atšķiras nodokļa praktiskās piemērošanas Eiropas Savienības dalībvalstīs. Autores izstrādātā pētījuma rezultātā, ko Satiksmes ministrija iesniedza izskatīšanai Ministru kabinetā, tika pieņemts lēmums, sākot no 2004.gada 1.maija, Latvijā

sabiedriskā transporta veiktos pasažieru pārvadājumus Latvijā aplikt ar samazināto PVN likmi noteikt 5% apmērā, bet starptautiskajiem pārvadājumiem tika atļauts piemērot PVN 0% likmi, tādējādi nodrošinot līdzīgu nodokļa piemērošanu, kāda tā ir vairumā ES dalībvalstu.

Darbā ir analizēta situācija PVN piemērošanā **importa** darījumos. Pētījums liecina, ka Latvijā būtu izdevīgi izmantot PVN 6. direktīvas doto iespēju neiekasēt nodokli preču ieviešanas brīdī, bet gan parādīt to ikmēneša nodokļa deklarācijā. Tādējādi tiktu nodrošināta vienāda attieksme šajā jomā pret vietējiem nodokļu maksātājiem salīdzinājumā ar citu ES valstu preču importētājiem, kuriem šobrīd ir iespēja, izmantojot starpnieku, ievest caur Latviju preces, fiziski nodokli uz ES robežas nemaksājot.

4. TURPMĀKIE PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA ATTĪSTĪBAS VIRZIENI

Darba ceturtajā daļā autore darbā ir analizējusi pēdējo gadu aktivitātes ES institūcijās attiecībā uz jautājumiem, kas skar PVN turpmāko attīstību ES, kur galvenā uzmanība tiek pievērsta darījumiem starp vairākām dalībvalstīm un piedāvāto risinājumu iespējamo ieviešanu Latvijā. Līdzšinējās PVN 6. direktīvas pārejas noteikumu normas daļēji risina šīs problēmas, taču procedūras ir smagnējas un birokrātiskas, kas bieži vien attur uzņēmējus no darījumu veikšanas vispār, kas, protams, kavē uzņēmējdarbības attīstību ES dalībvalstīs. Tādēļ ir nepieciešams meklēt risinājumus, kā veicināt pārrobežu darījumus, vienlaikus nodrošinot arī nodokļa nomaksu un kontroles iespējas.

Šobrīd ar nodokli apliekamai personai, kas veic noteiktus darījumus vairākās dalībvalstīs, ir pienākums reģistrēties kā PVN maksātājam un pildīt visas PVN saistības (uzturēt reģistrus, iesniegt pārskatus, veikt samaksa) katrā no šīm dalībvalstīm. Ir izskatīta iespēja pildīt nodokļa saistības saskaņā ar **vienas pieturas shēmu**, kas paredz personas reģistrāciju PVN vajadzībām tikai vienā dalībvalstī, t.i., tās rezidences valstī, un par darījumiem, ko tā ir veikusi citā dalībvalstī normatīvajos aktos noteiktā kārtībā informē savas rezidences valsts nodokļu administrāciju. Piemērojot vienas pieturas shēmu, nodokļa maksājumi ar nodokli apliekamajai personai būtu jāveic tieši uz katru patēriņa dalībvalsti.

Lai ar nodokli apliekamām personām nodrošinātu nepieciešamās informācijas pieejamību nodokļa piemērošanai vienlaikus vairākās dalībvalstīs, piemēram, noteikto PVN likmju apjomu katrā dalībvalstī konkrētu darījumu griezumā, nepieciešams izveidot pastāvīgu informācijas apmaiņas sistēmu starp nodokļu administrācijām, kas būtu pieejama nodokļa maksātājiem savas darbības plānošanai un organizēšanai.

Elektroniskā informācijas apmaiņas sistēma varētu tikt integrēta, modernizējot esošo PVN Informācijas Apmaiņas sistēmu (angl. *VIES*), lai atvieglotu informācijas pieejamību nodokļu administrācijām.

Viens no būtiskākajiem šķēršļiem un ierobežojošiem faktoriem pārrobežu darījumos ir samērā sarežģītās un ilgstošās procedūras, kas pašreiz jāveic, lai **atgūtu citā dalībvalstī samaksāto nodokli** par uzņēmējdarbībai iegādātajām nepieciešamajām precēm un pakalpojumiem. Lai gan teorētiski atmaksas procedūras regulē PVN Astotā Direktīva (turpmāk PVN 8. direktīva) un it kā tām būtu jābūt saskaņotām visās ES dalībvalstīs, tomēr konkrētās atmaksas procedūras, iesniedzamie dokumenti un nodokļa reālais atgūšanas laiks dalībvalstīs ir atšķirīgs. Atšķirīga pieeja valstīm ir arī attiecībā uz iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, par ko vispār atmaksa tiek veikta un kādos gadījumos atmaksa tiek atteikta. Vislielākās atšķirības ES valstīs vērojamas attiecībā uz PVN atmaksu tieši tādām precēm un pakalpojumiem, kuru izmantošanā grūti nošķirt iespējamo preces vai pakalpojuma nepieciešamību saimnieciskajai darbībai vai privātam patēriņam, piemēram, vieglo automašīnu iegāde vai noma, ar automašīnu izmantošanu saistītie izdevumi (degviela, remonts u.tml.), dzīvošanas un ēdināšanas izdevumi u.tml.

Šobrīd ES tiek ierosināts alternatīvs veids, kādā modernizēt pašreizējo **nodokļa atmaksas procedūru**, nemainot tās pamatprincipus. Saskaņā ar ieteikto procedūru, ar atmaksas pieprasījumiem turpinātu strādāt tā dalībvalsts, kurā tika maksāts PVN, atmaksājāmā summa tiktu noteikta saskaņā ar tās dalībvalsts atskaitījumu noteikumiem, kurā ir bijuši izdevumi, un atmaksu veiktu tieši šī dalībvalsts pieprasītājai - citas dalībvalsts ar nodokli apliekamajai personai. Taču ieteiktās izmaiņas galvenokārt attiecas uz pieprasījumu iesniegšanu. Paredzēts, ka ar nodokli apliekamā persona savus atmaksas pieprasījumus iesniegs savai nodokļu administrācijai (rezidences valstī). Tad, izmantojot nodokļu administrācija nodrošinās, lai pieprasījums nonāk dalībvalstī, kurā attiecīgie izdevumi radušies. Dibinājuma dalībvalsts veiktu sākotnējo savas ar nodokli apliekamās personas datu pārbaudi. Šī sākotnējā pārbaude faktiski aizvietotu pašreizējo apliecību, ar kuru rezidences dalībvalsts apstiprina ar nodokli apliekamās personas statusu. Datu pārsūtīšana no rezidences dalībvalsts nodokļa administrācijas uz atmaksas dalībvalsts nodokļa administrāciju būtu apstiprinājums tam, ka pieprasījumu ir izdarījusi aktīva ar nodokli apliekama persona.

Pārveidojot pašreizējo procedūru par elektronisku procedūru, pie tam sadalot pārbaudes funkcijas starp dibinājuma valsti un izdevumu rašanās valsti, nozīmē mazāk darba dalībvalstīm, kas realizē atmaksas procedūru un atvieglotu nodokļa maksātāja pienākumus. Pieprasījumu apstrādes laiks līdz ar to varētu samazināties no pašreizējiem 6 mēnešiem līdz 3 mēnešiem, kas uzlabotu naudas plūsmu konkrētajā uzņēmumā.

Līdzās jautājumam par nepieciešamību mainīt PVN 8. direktīvā noteikto pašreizējo priekšnodokļa atmaksas procedūru, nepieciešams izskatīt arī jautājumu par konkrēto izmaksu veidiem, kas ir atskaitāmi un noteikt izmaksu veidus, kam nav tiesību uz pilnu PVN atskaitīšanu. Lai nodrošinātu, ka vienā valstī iesniegtie dokumenti atbilst arī otras valsts noteikumiem, kam būs jāveic priekšnodokļa atmaksa, ļoti svarīgi ir, lai abās šajās valstīs izpratne par atmaksājamo un neatmaksājamo priekšnodokli būtu līdzīga. Tas panākams, saskaņot nacionālos noteikumus, kuri pašlaik šajā jomā ir ļoti atšķirīgi. Tikai saskaņojot šos noteikumus, var rast iespēju veikt atskaitījumus saskaņā ar rezidences dalībvalstī valdošajiem noteikumiem.

Ieviešot iepriekš minēto nodokļa atgūšanas shēmu, varētu tikt risināts arī jautājums par proporcijas piemērošanu atgūstamā nodokļa apjoma noteikšanā, jo šobrīd veidojas situācija, ka apliekamā persona, kas savā rezidences valstī drīkst kā priekšnodokli atskaitīt tikai par nelielu daļu no samaksātās nodokļa summas, var atgūt pilnu nodokļa apjomu, kas samaksāts citā dalībvalstī.

Darījumiem, kas tiek veikti starp dalībvalstīm, šobrīd iespējami 3 dažādi nodokļa piemērošanas veidi:

- Pēc preču piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja juridiskās adreses (sniedzēja PVN numura izsniedzējas valsts);
- Pēc preču vai pakalpojumu saņēmēja juridiskās adreses (saņēmēja PVN numura izsniedzējas valsts);
- Pēc preces fiziskās atrašanās vietas vai pakalpojuma fiziskās sniegšanas vietas, kas prasa obligātu reģistrāciju PVN vajadzībām šajā konkrētajā valstī, ja tā nesakrīt ar pakalpojuma sniedzēja rezidences valsti.

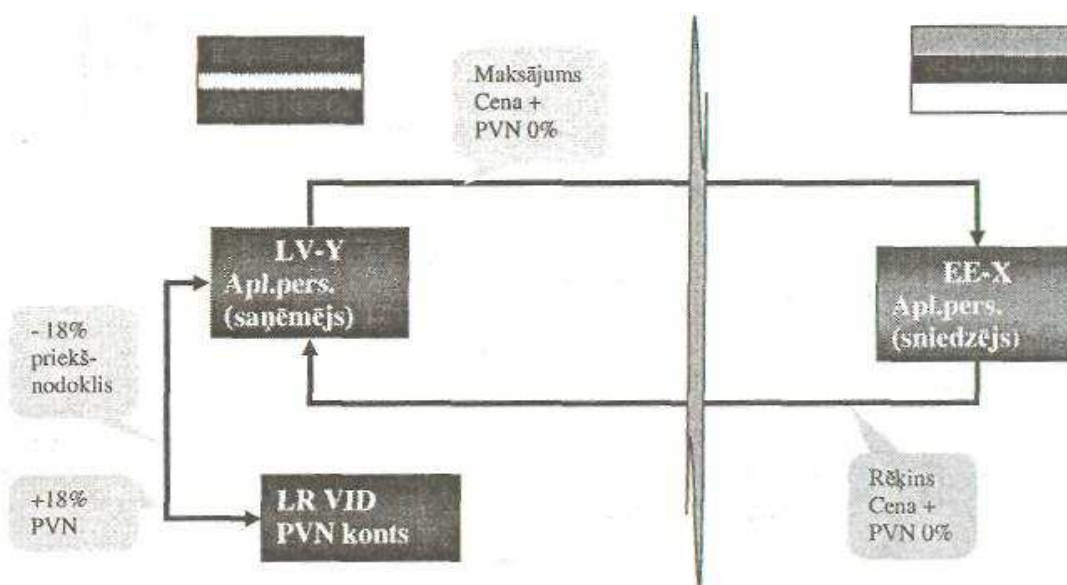
Darbā ir izskatīti divi atšķirīgi turpmākie iespējamie risinājumi darījumu aplikšanā ar PVN:

- Lai izvairītos no obligātās PVN reģistrācijas vairāk nekā vienā valstī, ir izskatīta iespēja turpmākai pašaplikšanas shēmas paplašināšanai;
- Lai izvairītos no līdzšinējiem pārkāpumiem un trūkumiem, ko pieļauj pašaplikšanas metodes piemērošana, ir sagatavots priekšlikums ieviest jaunu nodokļa piemērošanas kārtību darījumiem starp dažādās ES dalībvalstīs reģistrētām ar PVN apliekamām personām.

Autore ir izstrādājusi jaunu un līdz šim vēl publiski neizskatītu shēmu, kas ļautu izvairīties no problēmām, ko rada pašaplikšanas sistēmas piemērošana darījumiem starp dalībvalstīm, tai skaitā plašām krāpšanās iespējām, vienlaikus neapgrūtinot nodokļu maksātājus ar smagnējām administratīvām procedūrām. Viens no iespējamajiem alternatīviem ceļiem ir ieviest visās ES dalībvalstīs vienotu PVN šādiem darījumiem. Ar „vienotu PVN” šajā ziņā būtu jāsaprot gan vietota nodokļa

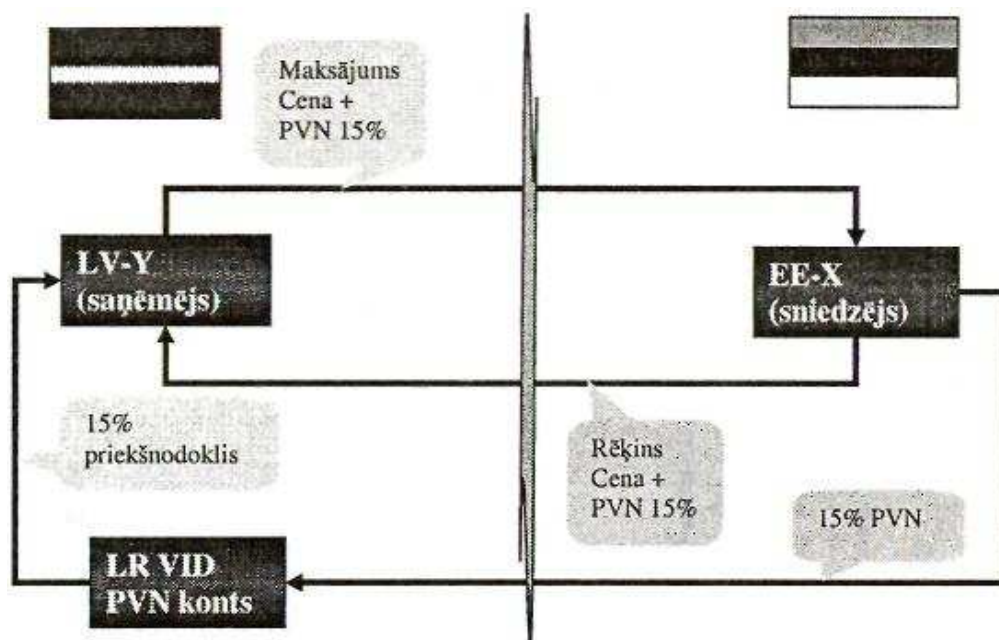
piemērošanas kārtība konkrētiem darījumiem visās ES dalībvalstīs, gan vienotas nodokļa likmes piemērošana, gan arī vienotas administratīvās procedūras (nodokļa piemērošanas un maksāšanas laiks, rēķinu noformēšana), ko nodrošinātu dalībvalstu nacionālās administrācijas, cieši sadarbojoties savā starpā.

Nodokļa likme šādiem darījumiem būtu jāizvēlas tāda, kas būtu vispieņemamākā visām valstīm. Tā varētu būt vidējā vai visbiežāk piemērotā likme ES dalībvalstīs, piemēram, 19%, vai arī PVN 6. direktīvā noteiktā viszemākā pieļaujamā likme 15% apmērā. Priekšroka būtu dodama nodokļa 15% likmei, jo tā vismazāk ietekmētu uzņēmumu naudas plūsmu.



10. att. Nodokļa pašaplikšanas shēma.

Pašreizējā pašaplikšanas shēma ir attēlota 10. attēlā. Piedāvāto jauno „vienotā PVN” shēmu, kas attēlota 11. attēlā, varētu piemērot visiem darījumiem, ko veic apliekamās personas dažādās dalībvalstīs un kam šobrīd tiek piemērota pašaplikšanas metode, kā arī citiem darījumiem, kuru veikšanai šobrīd tiek prasīta reģistrācija citās ES dalībvalstīs. Šo shēmu nebūtu ieteicams piemērot tādiem darījumiem, kuri prasa ievērojamus iepirkumus citā ES dalībvalstī (nerezidences dalībvalstī) un darījumiem ar nekustamo īpašumu. Šādu darījumu veicējiem būtu labāk reģistrēties konkrētajā dalībvalstī PVN vajadzībām, lai savlaicīgi varētu atgūt samaksāto priekšnodokli.



11. attēls. Vienotā PVN darbības shēma.

Pamatnosacījums šīs shēmas piemērošanā ir tas, ka visiem starpvalstu darījumiem tiek piemērota kopēja likme, nodoklis tiek reāli iekasēts no preces/pakalpojuma saņēmēja un iemaksāts saņēmēja rezidences valsts budžetā. Darījums tiek atspoguļots piegādātāja PVN deklarācijā, bet saņēmējs var atskaitīt samaksāto nodokli, uzrādot to savā deklarācijā. Piedāvātajai vienotā PVN piemērošanas shēmai ir vairāki pozitīvi momenti, bet atrodami arī atsevišķi trūkumi.

Kā **pozitīvo** var minēt šādus faktus:

- Pakalpojumu sniedzējam nav jāveic darījumā iesaistīto partneru rezidences valsts nacionālās likumdošanas izpēte, lai uzzinātu, vai nav jāveic reģistrācija šajā valstī;
- Pakalpojumu sniedzējam nav jāreģistrējas citā ES dalībvalstī (minētajā piemērā - Latvijā) un nav jāklūst par šīs valsts apliekamo personu, kurai jāpilda visas ar šo nodokli saistītās administratīvās prasības;
- Jāpiemēro skaidri zināma nodokļa likme 15% apmērā un nav jāpēta citas valsts likumdošanas akti un to specifiskās prasības;
- Tiek ierobežotas krāpšanās iespējas, jo tiek līdzsvaroti darījumi, kas veikti dalībvalsts iekšienē un starp dalībvalstīm. Tā kā pakalpojumu saņēmējam nodoklis ir reāli jāsamaksā pakalpojumu sniedzējam, kas to pārskaita budžetā, faktiski nodokļa samaksas kārtība ir līdzvērtīga nodokļa maksāšanai par jebkuriem darījumiem, kas veikti iekšzemē, izņemot piemērojamo nodokļa likmi. Tā rezultātā

netiks veidotas shēmas, lai ar nolūku izvairīties no nodokļa fiziskas maksāšanas, pakalpojumu sniegšanu (vai saņemšanu) organizēt, izmantojot citu valstu PVN reģistrācijas numurus, vai arī priekšroku līdzvērtīgu pakalpojumu saņemšanai dot citu valstu uzņēmējiem. Likmju starpība starp piedāvātajiem 15% un konkrētās valsts likmi dotu ļoti mazu fiskālu efektu un nerastu vēlmi veidot riskantas shēmas;

- Pakalpojumu saņēmējam nav jāveic formāli ieraksti un nodokļa aprēķins nodokļa deklarācijā, piemērojot pašaplikšanas shēmu, kur fiskālais efekts visbiežāk ir 0. Netiek turpināta līdzšinējā plaši piekoptā prakse, kad apliekamā persona aprēķina reverso nodokli par visiem gadījumiem, kad jāveic kāds maksājums uz citu valsti vai saņemts rēķins, kurā piemērota 0% likme;
- Palielinās ieņēmumi dalībvalstu budžetos uz īslaicīgi iemaksāto un vēl neatskaitīto nodokļa summu rēķina;
- Izvēlētā vienotā PVN likme ir praktiski neitrāla attiecībā uz pastāvošajām likmēm attiecīgajās dalībvalstīs, jo, piemērojot to darījumiem starp apliekamām personām atskaitāmā priekšnodokļa tiesības padara piemēroto nodokli neitrālu;
- Sistēma ir piemērojama arī darījumiem ar citu valstu neapliekamām personām, kas veic saimniecisko darbību. Piedāvāto shēmu pietiekami veiksmīgi varētu piemērot arī preču piegādēm attālumā, kur preču saņēmēji ir arī ar nodokli neapliekamas personas, kas neveic saimniecisko darbību.

Kā jau teikts iepriekš, piedāvātajai shēmai ir arī savi **trūkumi**, starp kuriem var minēt šādus;

- Apliekamām personām, kas saņem preces vai pakalpojumus pēc jaunās shēmas, reāli jāsamaksā noteikta naudas summa nodokļa veidā pakalpojumu sniedzējam, ko vēlāk tas atskaita kā priekšnodokli, bet kas tomēr ietekmē uzņēmuma naudas plūsmu;
- Pakalpojumu sniedzējam reāli jāiemaksā nodoklis pakalpojuma saņēmēja valsts budžetā;
- Nodokļu administrācijām, veicot nodokļu administrēšanu, jānodrošina aktualizēta datu bāze par katras dalībvalsts bankas kontu, kurā iemaksājams PVN, kā arī jāuztur pastāvīgi kontakti ar citu valstu nodokļu administrācijām, lai nepieciešamības gadījumā nodrošinātu operatīvu informācijas apmaiņu par veiktajiem darījumiem, pārskaitāmajiem nodokļa maksājumiem un atskaitāmo priekšnodokļu apjomu;
- Nodoklis ir atvieglojošs apliekamām personām, kas saņem pakalpojumus, izmantojot vienoto PVN neapliekamu darījumu veikšanai vai arī neapliekamām personām - pakalpojumu saņēmējiem. Tas var izraisīt konkurences izkropļojumus valstīs, kur vienotā nodokļa likme būtiski atšķiras no nacionālās nodokļa

standartlikmes, piemēram, Zviedrija un Dānijā, kur šī standartlikme ir 25% apmērā.

Pašaplikšanas shēmas piemērošanas, reģistrēšanās nepieciešamības un jaunā vienotā PVN piemērošanas salīdzinošā analīze veikta 3. tabulā.

3. tabula

PVN pašaplikšanas shēmas piemērošanas, reģistrēšanās nepieciešamības un jaunā vienotā PVN piemērošanas salīdzinošā analīze

| | Pašaplikšana | Reģistrēšanās vairākās ES dalībvalstīs | Vienotais PVN |
|--|---|--|--|
| Likumdošana dalībvalstīs | Jāzina, iespējama dubultā aplikšana vai izvairīšanās no nodokļa maksāšanas vispār | Pilnībā jāpārziņina citu valstu likumdošana | Jāzina tikai ārvalsts PVN maksājumu konts |
| Konkurences nosacījumi | Izdevīgāk izvēlēties ārvalstu piegādātāju | Neietekmē | Neietekmē |
| Naudas plūsma uzņēmumā | Neietekmē | Nodoklis reāli maksājams visās valstīs | Nodoklis reāli ieskaitāms citas valsts kontā |
| Papildu administratīvās izmaksas uzņēmumam | Minimālas | Būtiskas, nodrošinot reģistrāciju, deklarāciju iesniegšanu, pārskatu pildīšanu, uzskaites vešanu | Minimālas - tikai nodokļa iemaksas ārvalsts kontā |
| Administrēšanā iesaistītās nodokļa administrācijas | Abu valstu. Sniedzējam pārbauda 0% likmes pamatojumu, saņēmējam - pašaplikšanas piemērošanu | Pilnas administrēšanas procedūras abās valstīs | Rezidences valsts + maksājumu uzskaitē saņēmējā valstī |
| Budžeta ieņēmumi | Neietekmē | Palielinās uz naudas plūsmas rēķina | Palielinās uz naudas plūsmas rēķina |

Lai varētu ieviest vienoto PVN starpvalstu darījumiem, Latvijai būtu jāpiedāvā šādu sistēmu attiecīgajām ES struktūrām, kad tiks lemts par jaunu direktīvas normu izstrādi un administratīvo pasākumu ieviešanu nodokļu iekasēšanas uzlabošanai un krāpniecisko darījumu ierobežošanai. Nodokļa ieviešana prasītu visu valstu akceptu, taču, kā pierāda līdzšinējā prakse, šādu vienošanos panākt ir ļoti grūti, jo valstis ļoti negribīgi piekrīt jaunām izmaiņām un parasti cenšas pieturēties pie ierastās prakses un

līdzšinējām iestrādēm. Tāpat būtu nepieciešams izstrādāt sistēmu maksājumu veikšanas kontrolei, taču tā varētu būt līdzvērtīga sistēmai, kas nepieciešama iepriekš aprakstītās vienas pieturas shēmas ieviešanai.

Darbā ir analizēta iespēja turpmāk palielināt PVN obligātajai reģistrācijai noteikto sliekšni. Pašlaik PVN 6. direktīva nosaka pietiekami stingrus nosacījumus, kad uzņēmējiem jāklūst par PVN maksātājiem. Saskaņā ar šīs direktīvas 24. panta 2 (a) punktu šāds sliekšnis noteikts 5000 eiro apmērā [161]. Šis sliekšnis nosaka gada apgrozījuma apjomu, kad komersantam jāklūst par apliekamu personu. Taču jāatzīst, ka praksē pieeja šim jautājumam ir krietni atšķirīgāka, jo lielākā daļa dalībvalstu ir pieprasījušas un saņēmušas atļauju sliekšni būtiski paaugstināt.

Tāpat analizēta ES piedāvātais līmenis reģistrācijai preču piegāžu attālumā veikšanai. Jauno sliekšni paredzēts noteikt ar mērķi, lai no reģistrēšanās tiktu izslēgtas personas, kuras sistemātiski neveic preču piegādes attālumā. Eiropas Komisija ierosina noteikt sliekšni EUR 150 000 apmērā. Pēc autores domām Latvijas apmēriem šāds sliekšnis būtu par augstu, jo varētu ietekmēt konkurences apstākļus.

5. ADMINISTRATĪVĀS PRASĪBAS UN PROCEDŪRAS PIEVIENOTĀS VĒRTĪBAS NODOKĻA PIEMĒROŠANĀ

Latvija citu valstu vidū izceļas ar ļoti striktiem administratīviem nosacījumiem nodokļu piemērošanā. Pie tam, mūsu valsts nodokļu administrācijas izvirzītās formālās prasības ar katru gadu pastiprinās, par ko liecina Latvijas investīciju un attīstības un aģentūras veiktais pētījums par dažādiem administratīviem šķēršļiem, kas uzņēmējiem traucē attīstīt uzņēmējdarbību Latvijā.

Darba piektajā daļā autore ir analizējusi procedūras, kādas uzņēmējiem ir jāveic, lai reģistrētos PVN maksātāju reģistrā. Konstatēts, ka reģistrācijas procedūra ir neadekvāti sarežģīta un subjektīva, kas būtu jāpārskata. Ir skaidrs, ka šī procedūra tiek veikta ar mērķi izslēgt iespēju reģistrēties fiktīvām personām un tās galvenais uzdevums ir atbildīgo personu identificēšana, diemžēl Latvijā ar piemērotajām procedūrām šis mērķis netiek nodrošināts.

Ir analizētas arī prasības apliekamo darījumu noformēšanā. PVN uzskaites un aprēķina pamatā tiek izmatoti PVN rēķini, uz kuru bāzes tiek noteikts gan budžetā maksājamā nodokļa apmērs, gan atskaitāmā priekšnodokļa apmērs. Gan izrakstīto, gan saņemto rēķinu pareiza noformēšana ir ļoti svarīgs nosacījums turpmākā nodokļa piemērošanā un darījumu atzīšanā par notikušiem PVN vajadzībām. Salīdzinot Latvijas PVN likumā ietvertās prasības ar PVN 6. direktīvas nosacījumiem, jāsaaka, ka šīs prasības ir samērā līdzīgas un vienveidīgas. Taču jāatzīmē, ka būtiski atšķiras dažādu ES valstu nodokļu administrāciju attieksme pret nepilnīgi noformētu rēķinu izmantošanu PVN vajadzībām. Ja lielākajā daļā dalībvalstu tam netiek piešķirta

izšķiroša nozīme, galvenokārt prasot, lai rēķins atklātu darījuma partnerus un pašu darījumu - tā vērtību un aprēķināto nodokli, tad Latvijā pat formāla ieraksta trūkums dažkārt tiek izmantots par iemeslu, lai konkrēto nodokļa summu nodokļa maksātājam neatļautu atskaitīt kā priekšnodokli.

Ļoti būtisku vietu nodokļa piemērošanā ieņem Latvijā ieviestās stingrās uzskaites pavadzījumu - rēķinu lietošana, kas ar 2006. gadu pamatā tiek aizstāti ar rēķiniem ar VID izsniegtiem numuriem. Autore apšaubā šādu numuru saņemšanas lietderību kopumā, kā arī noteiktās procedūras, kādas jāveic šo numuru saņemšanā, uzskaitē un atskaitēs par to izmantošanu. Tāpat apšaubāma ir normatīvajos aktos noteikto rekvizītu nepieciešamība preču pavaddokumentos, piemēram, informācija par preču izcenojumiem, piemērotajām atlaidēm, arī nodokļu, tai skaitā, dabas resursu nodokļa un akcīzes nodokļa aprēķini u.tml.

4. tabula

Dažādos nodokļu likumos paredzētie sodi par likuma normu pārkāpumiem

| Pārkāpums | Nodokļi, nodevas | UIN | IIN | VSAOI | PVN | NĪN | AN | DRN |
|------------------------------------|---------------------------------|-------|---------------------------------|----------------|----------------------------|-----|-------------------|-------------|
| Par nodokļa apmēra samazināšanu | 100%* | NN*** | 100% | 300% | 100% | NN | NN | 200% |
| Par atkārtotiem pārkāpumiem | 200%** | NN*** | - | - | NN | NN | NN | - |
| Par nokavētiem nodokļu maksājumiem | Ref. likme 4% + 0,05% par dienu | NN | Ref. likme 4% + 0,05% par dienu | NN | NN-šobrīd 10%-no 2006.g. | NN | NN | NN |
| Par deklarāciju neiesniegšanu | 0,1%-1% ≤500Ls | NN | | | NN vai izslēdz no reģistra | NN | NN | - |
| Specifiskie sodi | - | - | 1 Ls-100 Ls | 5 Ls par pers. | 18%-200% | 30% | Konfiskācija u.c. | 4-12 likmes |

* - ar 2007. gada 1. janvāri 30% - 50%


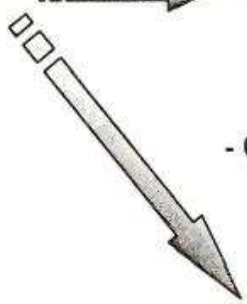
** - ar 2007. gada 1. janvāri - 100% - 150%

*** - saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām”

Jebkuras valsts nodokļu administrācijas darbības mērķis nodrošināt likumos noteikto nodokļu iekasēšanu un ieņēmumus valsts budžetā un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šī mērķa sasniegšanai dažādās valstīs izmanto dažādus instrumentus:

- pasākumus, kas vērsti uz nodokļu maksātāju informēšanu, apmācību un kļūdu analīzi, kas raksturīgi Skandināvijas valstīs, arī Igaunijā.
- Pasākumi, kas saistāmi ar soda sankciju piemērošanu par nodokļu likumu pārkāpumiem. Šiem instrumentiem pārliecinoši priekšroka ir dota mūsu valstī, un tas atspoguļojas gan analizējot likumdošanas aktus, gan arī izvērtējot sodu praktisko piemērošanu.

Šobrīd vispārīgie sodu veidi par nodokļu pārkāpumiem (tai skaitā par nodokļu bāzes un nodokļa apmēra samazināšanu, par atkārtotiem pārkāpumiem, par neregistrētu uzņēmējdarbību, par deklarāciju neiesniegšanu, par nokavētiem nodokļu maksājumiem) noteikti likumā "Par nodokļiem un nodevām". Taču vēl ir vesela virkne sodu normu ir iestrādātas speciālajos nodokļu likumos, kas paredz specifiskus sodus specifisku nodokļu pārkāpumu gadījumā (skat. 4. tabulu).

| <u>Apliekamā persona</u> | | | <u>VID audits</u> |
|---|----------|---|--|
| PVN aprēķina par saņemtiem pakalpojumiem no ārvalstīm | + 1000 |  | + 1000 Uzrēķina PVN |
| PVN atskaita kā priekšnodokli | - 1000 |  | - 0 Neaprēķina priekšnodokli (pārkāpj likuma prasības par pareizu nodokļa piemērošanu) |
| | | | + 1000 Uzrēķina soda naudu 100% (no 2006. gada - 10%) |
| Budžetā maksājamā summa | 0 | | + 2000 Budžetā maksājamā summa |

12. att. PVN pašaplikšanas metode par saņemtiem pakalpojumiem no trešajam valstīm.

Sarežģījumi varētu rasties ar sodu piemērošanu, kas fiksēti citos normatīvajos aktos, jo tos plānotās izmaiņas neskars. Visvairāk specifisku soda sankciju paredzēts

likumā "Par pievienotās vērtības nodokli". Spilgts piemērs neadekvātai sodu piemērošanai praksē ir piemērotie sodi par tā sauktās pašaplikšanas (*angl. reverse charge*) neveikšanu.

Ja audita laikā šāds pārkāpums tika atklāts, Valsts ieņēmumu dienests ilgu laiku aprēķināja nodokli, neievērojot nodokļu maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, kā arī uzrēķināja soda naudu (līdz 2005. gada beigām par darījumiem ar trešo valstu uzņēmumiem - 100%, no 2006.gada 1. janvāra - 10% apmērā no darījuma vērtības). Rezultātā uzņēmējs bija spiests maksāt sodu 110% līdz 200% apmērā par formāla ieraksta neveikšanu, no kā budžetā veikto maksājumu apjoms nav samazināts ne par santīmu (skat. 12. att.).

Par neadekvātu soda mēru var uzskatīt izslēgšanu no PVN maksātāju reģistra. Piemēram, izslēgšana no reģistra ir paredzēta arī gadījumos, kad persona attiecīgajā laika periodā nav iesniegusi nodokļa deklarāciju vai nav sniegusi atbildes uz VID pieprasījumu. Autore uzskata, ka izslēgšana vispār nav piemērojama kā soda sankcija par formāla rakstura pārkāpumiem, taču, ja persona ir izslēdzama no reģistra kā fiktīva, tad vienlaikus ir apturama arī tās saimnieciskā darbība, lai netiktu veicināta likumīga izvairīšanās no nodokļa maksāšanas, turpinot savu uzņēmējdarbību.

5. tabula

Nokavējuma naudas aprēķins PVN vajadzībām

| Regulējošie normatīvie akti | Likumā noteiktais soda apmērs par kavējumu | Aprēķinātais sods, ja kavējums ir viens mēnesis | Aprēķinātais sods, ja kavējums ir 10 mēnešu |
|---|--|---|--|
| Līdz 31.12.2005. Likums „Par nodokļiem un nodevām” | Pamatparāda palielinājums - LB refinansēšanas likme (4% gadā) Nokavējuma nauda 0,05% par kavējuma dienu | Pamatparāda palielinājums - 0,3% Nokav. nauda - 1,5% Kopā - 1,8% | Pamatparāda palielinājums - 3,3% Nokav. nauda - 1,5% Kopā - 18,3% |
| No 01.01. 2006. likums „Par PVN” | 10% no nodokļa summas | Soda nauda - 10% | Soda nauda - 10% |
| Ietekme | | Soda apmēra pieaugums 5,5 reizes | Soda apmēra samazinājums 1,8 reizes |

Ar 2006. gada 1. janvāri spēkā stājušās arījaunas prasības attiecībā uz sodu par aprēķinātā PVN iekļaušanu pēctaksācijas perioda deklarācijā vai priekšnodokļa iekļaušanu pirmstaksācijas perioda deklarācijā. Ja par visu pārējo nodokļu kavējumu (un līdz šim arī PVN kavējumu) tika piemērota nokavējuma nauda, kas tika aprēķināta 0,05% apmērā par katru nokavēto maksājuma dienu, piemērojot arī Latvijas Bankas noteikto refinansēšanas likmi (2006. gadā - 4% gadā), tad PVN nokavējuma gadījumā no 2006. gada sākuma likums paredz piemērot 10% lielu soda naudu neatkarīgi no kavējuma ilguma, tādējādi stimulējot ilgstošu nodokļu nemaksāšanu (skat. 5. tab.)

Darbā ir analizēta turpmākā nodokļu sodu sistēmas attīstība. Ar 2007. gadu paredzēts vienkāršot nokavējuma naudas aprēķināšanu, izslēdzot refinansēšanas likmi un nosakot tikai nokavējuma naudu par noteiktu periodu. Tiks samazināts arī kopējais nodokļu sodu slogs, diferencējot sodus 30 - 50% apmērā atkarībā no nesamaksātā nodokļa apmēra pret kopējo maksājamo nodokli. Taču vienlaikus nav paredzēts veikt izmaiņas citos nodokļu likumos, saskaņojot un izvērtējot atbildības normas. Līdz ar to 2007. gadā Latvijā gaidāma situācija, kad par vienāda pārkāpuma pieļaušanu dažādu nodokļu aprēķināšanā tiks piemērota atšķirīga soda nauda.

SECINĀJUMI UN PRIEKŠLIKUMI

Secinājumi:

1. Latvijā ieviestā pievienotās vērtības nodokļa sistēma darbojas, pamatā ievērojot ES PVN 6. direktīvā noteiktos principus, un šis nodoklis atbilst vispārīga netiešā patēriņa nodokļa raksturojumam. Nodokļa ieviešanu un turpmākās pilnveidošanas procesu var vērtēt pozitīvi, taču, vēl joprojām spēkā ir atsevišķas prasības gan Latvijas nodokli regulējošos normatīvajos aktos, gan arī nodokļa praktiskajā piemērošanā, kas ir pretrunā ar PVN 6. direktīvas normām un arī tajā ietverto nodokļa ekonomisko būtību. Attiecībā uz PVN 6. direktīvas obligāto normu ieviešanu Latvijā var izdarīt šādus secinājumus:

1.1. Nepietiekams regulējums Latvijā ir PVN piemērošanā apliekamo/neapliekamo darījumu jomā. Īpaši tas attiecināms uz dāvinājumiem un dažādām labdarības aktivitātēm. Latvijas likumdošanā nav atdalīti dāvinājumi ne pēc mērķa, ne vērtības, tādēļ jebkurš dāvinājums PVN izpratnē tiek uzskatīts par darījumu, kuram vai nu jāpiemēro nodoklis, vai arī, nodokli nepiemērojot, tiek aizliegts atskaitīt priekšnodokli. Līdz ar to lielā mērā tiek sarežģītas iespējas uzņēmējiem iesaistīties labdarības pasākumos vai veikt dāvinājumus, tai skaitā, sociālās sfēras iestādēm.

1.2. Latvijas likumdošanā trūkst regulējuma nodokļa piemērošanas un priekšnodokļa atskaitīšanas brīža noteikšanai darījumos, kuros norēķiniem izmanto darījuma kontu.

1.3.1.3. Latvijas likumdošanā ir nepietiekami regulētas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par ceļojumiem, viesnīcu izmantošanu, restorānu apmeklēšanu, vieglo automašīnu izmantošana un uzturēšana u.tml. Lai priekšnodokli atskaitītu, ir jāpierāda, ka izdevumi saistīti ar apliekamo darījumu veikšanu. Lai izvairītos subjektīvas attieksme pret šāda veida izdevumiem, nepieciešams konkrētāks regulējums.

1.4. Latvijas normatīvajos aktos nepietiekami ir regulēta darījuma apliekamās vērtības noteikšana, īpaši gadījumos, kad tiek piemērotas dažādas atlaides, piedāvāti bonusi, dāvanas, kuponi u.tml.

2. Eksistē atsevišķi jautājumi, kas nav risināti vai arī ir pretrunīgi traktēti pašā PVN 6. direktīvā. Starp biežāk sastopamajām pretrunām nodokļa praktiskajā piemērošanā var minēt šādas:

2.1. PVN 6. direktīvā nav noteikts veikto darījumu apjoma sliekšnis ar nodokli apliekamās personas statusa iegūšanai, izņemot normas, kas pieļauj mazajiem uzņēmējiem nekļūt par apliekamām personām, ja to gada apgrozījums nepārsniedz EUR 5 000. Tas nozīmē, ka personai teorētiski būtu jākļūst par apliekamo personu, līdz ko tā uzsāk saimniecisko darbību. Faktiski gandrīz visās dalībvalstīs ir noteikts

obligātais sliekšnis, kad personai jāklūst par nodokļa maksātāju, un tas ir ievērojami augstāks par direktīvā minēto.

2.2. PVN 6. direktīvā nav precīzi noteikta darījumu sniegšanas vieta marketinga un vadības pakalpojumiem, kā rezultātā ES valstīs piemēro atšķirīgus regulējumus. Tādēļ iespējamās situācijas, kad šādi pakalpojumi tiek aplikti ar nodokli gan pakalpojuma sniedzēja, gan saņēmēja reģistrācijas valstī, gan arī gadījumi, kad pakalpojumus neapliek nevienā no darījumā iesaistītajām valstīm. Lai arī Latvijā šāds regulējums ir izstrādāts, darījumos ar citu ES dalībvalstu aplikamajām personām var rasties nodokļa dubulta aplikšana vai nodokļa nepiemērošana vispār.

2.3. Ar atsevišķām PVN 6. direktīvas normām un vairākkārtīgu šo normu piemērošanas termiņu pagarinājumu ES vecajām dalībvalstīm (ES-15) ilgstoši tiek atļauts piemērot atkāpes no PVN 6. direktīvas attiecībā uz PVN piemērošanas atbrīvojumiem un samazinātās likmes piemērošanu, kas rada nevienādus konkurences apstākļus atsevišķās uzņēmējdarbības jomās.

2.4. PVN 6. direktīvā iekļautais regulējums PVN piemērošanai starptautiskajiem pasažieru pārvadāšanas pakalpojumiem atšķiras no nodokļa piemērošanas prakses visās ES dalībvalstīs, pie tam direktīvas pamatteksta normas ir pretrunā ar pārejas noteikumu normām, bet praktiskā piemērošanā pilnībā netiek piemērotas ne vienas, ne otras. Tā rezultātā Latvijā sākotnēji noteiktā PVN piemērošanas kārtība radīja sliktākus konkurences apstākļus salīdzinājumā ar citās ES valstīs piemēroto PVN režīmu. Šobrīd piemērotā PVN kārtība atbilst ES piemērotajai praksei, bet neatbilst PVN 6. direktīvas nosacījumiem.

3. Latvijā ir nepietiekami izmantotas PVN 6. direktīvas dotās iespējas tā saukto „izvēles normu” ieviešanā, kas dažkārt būtiski varētu uzlabot uzņēmējdarbības vidi valstī, neietekmējot ne budžeta ieņēmumu apjomu no šī nodokļa, nedz arī uzliekot papildu administratīvos pienākumus nodokļu maksātājiem vai nodokļu administrācijai, tai skaitā:

3.1. Latvijā netiek pieļauta aplikamās personas statusa attiecināšana un neregulāras uzņēmējdarbības veicējiem, kā rezultātā šādām personām obligāti jāklūst par pastāvīgu ar PVN aplikamu personu un jāpilda visi administratīvie pienākumi, kaut arī tiek veikti tikai atsevišķi ar PVN aplikami darījumi.

3.2. Latvijā nav ieviesta un praksē netiek piemērota PVN grupēšana, kas ļautu samazināt aplikamo personu administratīvo pienākumu apjomu, grupas ietvaros nodokli nepiemērojot un veicot vienotu nodokļa uzskaiti par visām PVN grupā iesaistītām personām. Īpaši izdevīga šāda grupēšana varētu būt personām, kas piedalās lielu, kopīgu projektu realizēšanā, ja grupā ietilpst gan ar PVN aplikamas, gan neaplikamas personas, tādējādi samazinot ar nodokli saistītos maksājumus un līdz ar to - kopīgos izdevumus.

3.3. Latvijā ilgstoši ar nodokli tika aplikta biznesa pārdošana, uzskatot to par preču pakalpojumu pārdošanu. Arī šobrīd regulējums likumdošanā šajā jomā ir nepietiekams, kaut arī ir uzsākta likumdošanas izstrāde un ieviešana šajā jomā.

3.4. Latvijā nepārdomāti un bez nepieciešamās iepriekšējās izpētes ir ieviests regulējums darījuma sniegšanas vietas noteikšanā, izmantojot tā saukto „lietošanas / labuma gūšanas” noteikumu. 2006. gada pirmā pusgada laikā šajā jomā divas reizes mainīta likumdošana no neierobežotas šīs normas piemērošanas ieviešanas līdz ļoti ierobežotām piemērošanas iespējām, kas abos gadījumos nav optimālākais variants un kā rezultātā daudzi uzņēmēji savus reklāmas pakalpojumus ir pārcēluši uz kaimiņvalstīm (īpaši Igauniju), kur regulējums šajā jomā ir stabilāks .

3.5. Latvijā nodokļa maksātājiem ir liegtas iespējas koriģēt budžetā maksājamā nodokļa apmēru par zaudētiem parādiem, kas uzņēmējiem uzliek papildu nodokļu slogu par neapmaksātiem darījumiem.

3.6. Latvijā pilnībā nav izmantotas ES dalībvalstīm dotās tiesības piemērot samazināto PVN likmi 6. direktīvā noteiktajiem darījumiem. Tikai Igaunijā, Latvijā un Dānijā šobrīd tiek piemērota standartlikme visiem pārtikas produktiem. Pārējās valstis plašāk vai ierobežotāk, tomēr piemēro attiecīgo valstu samazinātās likmes pārtikas produktiem.

3.7. Latvijā netiek izmantotas PVN 6. direktīvas dotās iespējas elastīgākā PVN piemērošanā darījumos ar nekustamajiem īpašumiem, kas ļautu dažādu nodokļa piemērošanas režīmu izvēli atkarībā no nekustamā īpašuma objekta izmantošanas mērķa un pircēja vai pakalpojumu saņēmēja statusa, kā arī atļautu uzņēmumiem pašiem izvēles iespējas PVN piemērošanā šajā jomā. Tā rezultātā nodoklis zaudē savu neitralitāti attiecībā uz uzņēmējdarbību un palielina izmaksas gan apliekamām, gan neapliedzamām personām.

3.8. Latvijā nav atļauts atlikt PVN maksājumus par preču importa darījumiem, izņemot pamatlīdzekļu importu. Tajā pašā laikā Latvijā tiek pieļauts preču imports caur Latviju, izmantojot starpniekus, uz citām ES dalībvalstīm, fiziski PVN uz robežas nemaksājot, kas rada nevienlīdzīgus konkurences apstākļus, kā arī veicina preču ieviešanu Latvijā caur citām ES valstīm.

4. Eiropas Komisijā notiek intensīvs darbs turpmākajā nodokļa sistēmas uzlabošanā, kas vērsta nodokļa piemērošanas vienkāršošanas, modernizācijas un vienkāršas izpratnes virzienā (īpaši starpvalstu darījumos), kā arī dalībvalstu nodokļu administrāciju ciešākas sadarbības virzienā ar mērķi novērst ekonomiskos noziegumus. Latvijai ir iespējas aktīvi piedalīties šajā darbā un ierosināt priekšlikumus, kas veicinātu uzņēmējdarbības attīstību valstī, samazinātu administratīvās prasības nodokļa piemērošanā, vienlaikus nodrošinot arī nodokļu administrācijas efektīvas darbības iespējas. Šo darbību rezultātā tuvākajos gados gaidāmas būtiskas izmaiņas likumdošanā, kas sākotnēji var izraisīt problēmas nodokļa praktiskajā piemērošanā starpvalstu darījumos.

5. Latvijā tiek piemērotas ļoti smagnējas un neelastīgas administratīvās nodokļa piemērošanas procedūras, kuru formāla neievērošana vai skrupuloza neizpilde bieži vien ir pamats nodokļa maksātāja sodīšanai, neizvērtējot izdarītā pārkāpuma iemeslus un radītos zaudējumus budžetam. Kā problemātiskākie jautājumi nodokļa administrēšanas procedūrās jāmin šādi:

5.1.PVN apliekamo personu reģistrēšanas procedūra ir pārlietu birokratizēta, tiek prasīta informācija un dokumenti, kas jau ir valsts pārvaldes iestāžu rīcībā, taču saņemtās informācijas pārbaude nenodrošina fiktīvu uzņēmumu identificēšanu un neizslēdz to reģistrāciju PVN apliekamo personu reģistrā.

5.2.Izslēgšana no PVN reģistra pārlietu plaši praksē tiek izmantota kā soda mērs nenozīmīgu administratīvo pārkāpumu gadījumos. Šāda soda piemērošana ir neadekvāta izdarītā pārkāpuma smagumam.

5.3.Latvija ir vienīgā valsts ES, kur tiek piemērotas stingrās uzskaites pavadzīmes - rēķini un pavadzīmes ar VID izsniegtiem autorizētiem numuriem. Gan pavadzīmju izsniegšanas procedūras, gan arī to lietošana, uzskaitē un atskaišu sistēma ir pārāk birokrātiska, laikietilpīga un dārga un uzskatāma par nevajadzīgu administratīvu šķērslī uzņēmējdarbībā, kas nenodrošina šo pavadzīmju ieviešanas mērķi - ierobežot nelikumīgu un neregistrētu uzņēmējdarbību, samazināt izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

5.4.Latvijas nodokļu sodu sistēma ir pārāk bargā un neadekvāta un neveicina uzņēmēju vēlmi maksāt nodokļus. Pie tam nodokļu sodu normas likumdošanas aktos nav saskaņotas, dažādiem nodokļiem par vienādiem pārkāpumiem tiek piemērotas atšķirīgas sankcijas. Dažkārt neadekvātu nodokļu sodu piemērošana noved pie uzņēmējdarbības maksātnespējas, kas neveicina uzņēmējdarbības attīstību valstī.

Priekšlikumi:

1. Nepieciešams pilnveidot Latvijas normatīvos aktus PVN piemērošanā, lai tiktu novērsta pretrunas ar PVN 6. direktīvas normām, kā rezultātā tiktu uzlabots un paplašināts nodokļa regulējums un uzņēmējiem tiktu atvieglota prasību izpratne šajā jomā. Šai sakarā ir priekšlikums veikt sekojošo:

1.1. Nepieciešams pilnveidot Latvijas normatīvos aktus, paredzot speciālu regulējumu dāvinājumiem, lai, neapgrūtinot uzņēmējus ar papildu nodokļu slogu un administratīvām barjerām, veicinātu labdarības aktivitātes. PVN 6. direktīvā šādas iespējas ir paredzētas, atļaujot nelielām dāvanām nodokli nepiemērot un arī priekšnodokļa atskaitīšanu neierobežot. Līdzīgas normas būtu jāievieš arī Latvijā.

1.2. Nepieciešams likumdošanā noteikt nodokļa piemērošanas un priekšnodokļa atskaitīšanas brīdi, ja norēķiniem tiek izmantots darījuma konts. Tādējādi tiktu novērsta dažādu interpretāciju iespējas no nodokļu administrācijas un nodokļu

maksātāju puses, un samazinātos uzrēķinu risks nepilnīgas likumdošanas bāzes dēļ.

- 1.3. Latvijas likumdošanā būtu precīzāk jādefinē un jādiferencē priekšnodokļa atskaitīšanas nosacījumi par ceļojumiem, viesnīcu izmantošanu, restorānu apmeklēšanu, vieglo automašīnu izmantošanu un uzturēšanu u.tml. izdevumiem. Būtu ieteicams ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības attiecībā uz vieglo automašīnu iegādi un uzturēšanu, izņemot gadījumus, kad šīs automašīnas pilnībā tiek izmantotas uzņēmējdarbībā, piemēram, taksometri, līzinga vajadzībām iegādātās automašīnas u.tml. Tādējādi būtu iespējams samazināt nepamatotus priekšnodokļa atskaitījumus gadījumos, kad vieglās automašīnas pilnīgi vai daļēji tiek izmantotas privātām vajadzībām.
- 1.4. Likumdošanas aktos ir nepieciešams papildu regulējums dažādu atļaužu, akciju piemērošanā, bonusu, kuponu, dāvanu karšu u.c. atvieglojumu piešķiršanā. Praksē tiek piemērotas ļoti dažādas atvieglojumu un klientu piesaistes formas, kas likumdošanā traktējamas neviennozīmīgi un nereti izraisa strīdus starp nodokļu administrāciju un nodokļu maksātājiem.
2. Nepieciešams rosināt veikt labojumus PVN 6. direktīvā, lai tajā precizētu atsevišķus esošos regulējumus, kā arī novērstu atsevišķas pretrunas, kas rada problēmas starpvalstu darījumos, tai skaitā:
 - 2.1 Nepieciešams noteikt obligāto reģistrācijas sliekšni apliekamās personas statusa iegūšanai, jo pašreiz noteikto sliekšni EUR 5 000 neievēro praktiski nevienā dalībvalstī. Latvijā būtu ieteicams palielināt obligāto reģistrācijas sliekšni PVN vajadzībām no gada apgrozījuma LVL 10 000 apmēra līdz LVL 45 000, kas sakristu ar citos likumos noteikto obligāto prasību uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanai un gada pārskatu iesniegšanai. Vienlaikus būtu jāatstāj spēkā personām izvēles iespējas brīvprātīgi reģistrēties PVN maksātāju reģistrā, neatkarīgi no veikto darījumu apjoma.
 - 2.2. PVN 6. direktīvā jāiekļauj norma par darījuma veikšanas vietas noteikšanu vadības un marketinga pakalpojumiem, kas būtu jānosaka pēc pakalpojumu saņēmēja juridiskās adreses.
 - 2.3. Nepieciešams nodrošināt vienotu PVN 6. direktīvas obligāto normu piemērošanu visās ES dalībvalstīs, izslēdzot no direktīvas normas, kas pieļauj īpašu nodokļa režīmu piemērošanu atsevišķās ES vecajās dalībvalstīs (ES-15), tai skaitā atkāpjoties no PVN 6. direktīvas prasībām attiecībā uz PVN piemērošanas atbrīvojumiem un samazinātās likmes piemērošanu.
 - 2.4. Jāizstrādā jauns regulējums PVN 6. direktīvā attiecībā uz PVN piemērošanu starptautiskajiem pasažieru pārvadāšanas pakalpojumiem, kas atbilstu nodokļa praktiskajai piemērošanai ES dalībvalstīs un novērstu pretrunas direktīvas pašreizējos regulējumos.

3. Latvijā jāizvērtē un jāuzsāk PVN 6. direktīvā pieļauto izvēles normu ieviešanu Latvijā, kas uzlabotu uzņēmējdarbības vidi valstī, kā rezultātā tiktu veicināta uzņēmējdarbības attīstība. Starp būtiskākajām PVN 6. direktīvā pieļautajām izvēles normām, kas būtu ieviešamas, minamas šādas:

- 3.1. Jāizstrādā regulējums likumdošanā, kas atļautu personām, kas veic atsevišķus (neregulārus) apliekamus darījumus, piemērot šim darījumam PVN, nekļūstot par pastāvīgu ar PVN apliekamu personu. Tas samazinātu administratīvās prasības šādām personām un nodrošinātu adekvātu nodokļa piemērošanu, novēršot iespējamus konkurences traucējumus valstī.
- 3.2. Jāievieš PVN grupēšanas iespējas Latvijā, tādējādi samazinot administratīvo pienākumu slogu grupas uzņēmumiem, kā arī samazinot nodokļu slogu darījumiem starp grupas uzņēmumiem. Ieteicams PVN grupēšanas iespējas izmantot, attīstot publiskās un privātās partnerības ideju, īstenojot dažādas izglītības, veselības aizsardzības un sociālo objektu izveides un attīstības projektus, un tādējādi samazinot nodokļu slogu šādu projektu realizācijā.
- 3.3. Jāpilnveido un jāattīsta Latvijas likumdošana, kas ļautu nepiemērot PVN biznesa pārdošanai, tādējādi veicinot turpmāku uzņēmējdarbības attīstību valstī.
- 3.4. Jāpilnveido likumdošana, izstrādājot pārdomātu un pamatotu regulējumu darījumu sniegšanas vietas noteikšanā, izmantojot tā saukto „lietošanas / labuma gūšanas” noteikumu. Šo noteikumu būtu jāpiemēro ne tikai attiecībā uz fiksēto telefonlīniju pakalpojumiem un kustamas mantas nomas pakalpojumiem, kā tas ir šobrīd, bet arī uz pakalpojumiem, kas tiek sniegti trešo valstu neapliekamām personām, kas neveic saimniecisko darbību, kā arī uz komerciālo transporta līdzekļu, tai skaitā, dzelzceļa vagonu izmantošanas / nomas pakalpojumiem.
- 3.5. Nepieciešams ieviest iespēju nodokļa maksātājiem koriģēt budžetā maksājamā PVN lielumu par zaudētiem parādiem, vienlaikus nosakot uzņēmēja veicamos pienākumus zaudējumu atgūšanā.
- 3.6. Nepieciešams izvērtēt samazinātās nodokļa 5% likmes pakāpeniskas ieviešanas iespējas pārtikai, sākot šo likmi Latvijā piemērot atsevišķiem visizplatītākajiem pārtikas produktiem un pakāpeniski paplašinot šīs likmes piemērošanu, kas neradītu pārlietu strauju budžeta ieņēmumu samazinājumu, bet nodrošinātu mazāku nodokļa ietekmi uz pārtikas produktu cenām.
- 3.7. Jāievieš daudz elastīgāka pieeja PVN piemērošanā darījumiem ar nekustamajiem īpašumiem, paredzot iespēju atbrīvot no nodokļa sociālām, veselības aizsardzības, kultūras un izglītības vajadzībām vai arī privātam patēriņam paredzētus nekustamos īpašumus, ko iegādājas ar nodokli neapliekamas personas, vienlaikus ļaujot nodokli piemērot lietota nekustamā īpašuma pārdošanai, ko izmanto tikai apliekamo darījumu veikšanai. Vienlaikus noteiktos gadījumos būtu jāļauj nodokļa maksātājiem pašiem izvēlēties nodokļa piemērošanas režīmu.

3.8. Jāpaplašina iespējas atlikt PVN maksājumus uz robežas par importētajām precēm, nosakot šī nodokļa iekļaušanu deklarācijā par taksācijas periodu. Tas ļautu uzlabot naudas plūsmu uzņēmumos un veicinātu loģistikas pakalpojumu attīstību Latvijā.

4. Turpmāk attīstot nodokļa normatīvo bāzi ES līmenī, būtu ieteicams to vērst nodokļa piemērošanas vienkāršošanas, modernizācijas un vienvērtīgas izpratnes virzienā. Šajā sakarā būtu nepieciešams strādāt šādos virzienos:

4.1. Nepieciešams ieviest tā saucamo „vienas pieturas shēmu”, kā rezultātā tiktu radīta iespēja uzņēmējiem, kas veic darījumus vairākās dalībvalstīs, administratīvās funkcijas (tai skaitā, reģistrāciju PVN vajadzībām, atskaišu iesniegšanu utt.) veikt tikai vienā valstī, kur šis uzņēmums dibināts (rezidences valstī). Vienīgi nodokļa maksājums par konkrētajā dalībvalstī veiktajiem darījumiem būtu jāiemaksā šīs valsts attiecīgajā bankas kontā.

4.2. Nepieciešams vienkāršot un paātrināt citā valstī samaksātā PVN atgūšanas iespējas, kas iespējams, nodrošinot dokumentu iesniegšanu savas valsts nodokļa administrācijā, un prasa vienvērtīgu atmaksājamā priekšnodokļa noteikšanu dalībvalstīs un ciešāku sadarbību starp valstu nodokļu administrācijām. Tā rezultātā ne tikai samazinātos administratīvās prasības nodokļa maksātājiem, bet arī uzlabotos iesniegto dokumentu pārbaudes kvalitāte, nodrošinot nodokļa atmaksas apmērus atbilstoši veikto darījumu specifikai.

4.3. Lai vienkāršotu nodokļa piemērošanu darījumiem starp dalībvalstīm, nepieciešams paplašināt pašaplikšanas sistēmas (apgrieztās maksāšanas sistēmas) piemērošanu, kas samazinātu nepieciešamību reģistrēties PVN vajadzībām vienlaikus vairākās dalībvalstīs.

4.4. Kā alternatīva pašaplikšanas sistēmai ir priekšlikums ieviest tā saukto „vienoto nodokli” darījumiem starp dalībvalstīm, kā rezultātā tiktu novērsta nevienlīdzīga nodokļa maksāšanas kārtība iekšzemes darījumos un starpvalstu darījumos un novērstas iespējas izvairīties no nodokļa maksāšanas, līdz ar to arī vēlme kā sadarbības partneri labāk uzrādīt ārvalstīs reģistrētu uzņēmumu, kā arī būtiski samazinātas administratīvās prasības gan nodokļa maksātājam, gan nodokļu administrācijai.

5. Nepieciešams kardināli mainīt pieeju administratīvo prasību noteikšanā un piemērošanā valstī, izvērtējot katras prasības efektivitāti, lietderību un jēgu nodokļa piemērošanā un tā administrēšanā. Vienlaikus nepieciešams izstrādāt pilnībā jaunu nodokļu sodu sistēmu Latvijā, gan samazinot tā apmērus, gan nosakot nodokļu sodu piemērošanas atbilstību izdarītajam pārkāpumam, gan arī izveidojot vienotu un saskaņotu sodu sistēmu visiem nodokļu veidiem, nosakot vienvērtīgus sodus par vienādiem pārkāpumiem dažādu nodokļu veidu piemērošanā.