

Informatīvais ziņojums

Par citiem pakalpojumu veidiem, kuriem, lai mazinātu krāpšanās riskus ar pievienotās vērtības nodokli, būtu piemērojama pievienotās vērtības nodokļa apgrieztā maksāšanas kārtība

Ministru kabineta 2010.gada 13.decembra sēdes protokola Nr.72 17.§ 3.2.apakšpunktā Finanšu ministrijai uzdots sadarbībā ar nevalstisko organizāciju pārstāvjiem sagatavot un noteiktā kārtībā līdz 2011.gada 1.aprīlim iesniegt Ministru kabinetā informatīvo ziņojumu par citiem pakalpojumu veidiem, kuriem, lai mazinātu krāpšanās riskus ar pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN), būtu piemērojama PVN apgrieztā maksāšanas kārtība (turpmāk – ziņojums).

1. Situācijas apraksts

Lai izpildītu iepriekš minēto uzdevumu, Finanšu ministrijā ar finanšu ministra 2011.gada 18.februāra rīkojumu Nr.73 tika izveidota darba grupa, kurā bija pārstāvētas nevalstiskās organizācijas (Latvijas Tirdzniecības un rūpniecības kamera, Latvijas nodokļu maksātāju tiesību asociācija, Latvijas Republikas Grāmatvežu asociācija, Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija), Ekonomikas ministrija, Finanšu ministrija un Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID).

Ir notikušas darba grupas divas sanāksmes, kurās tika analizēti pieejami statistikas dati, VID sniegtā informācija (daļa no tās ir atspoguļota ziņojumā), darba grupas dalībnieku viedokļi un priekšlikumi, kā arī citu dalībvalstu pieredze attiecībā uz PVN apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanu.

Eiropas Savienībā vienotu PVN piemērošanu nosaka Padomes 2006.gada 28.novembra direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Direktīva). Tādējādi Direktīvas normas ir jāievieš visām Eiropas Savienības dalībvalstīm (turpmāk – dalībvalsts).

PVN piemērošanas pamatprincipus nosaka Direktīvas 193.pants, saskaņā ar kuru PVN maksā ar PVN apliekamā persona, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, par kuru uzliek PVN, izņemot gadījumus, kad saskaņā ar Direktīvas konkrētiem pantiem (194. līdz 199.pants un 202.pants) PVN maksā kāda cita persona.

Saskaņā ar Direktīvas 199.pantu šajā pantā uzskaitījumiem darījumiem dalībvalsts var noteikt, ka persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, kas ir apliekamā persona. Šā panta regulējums nosaka PVN apgrieztās maksāšanas kārtību, vai sabiedrībā zināmo "reverso" PVN maksāšanas kārtību. Minētā kārtība attiecināma uz šādiem darījumiem:

1) būvdarbi, tostarp nekustamā īpašuma remonts, tīrīšana, apkope, pārbūve un nojaukšana, kā arī tādu nekustamā īpašuma darbu veikšana, kurus dalībvalsts uzskata par preču piegādi;

2) personāla nodrošināšana 1. punktā uzskaitītajām darbībām;

3) nekustamā īpašuma piegāde, ja dalībvalsts ir izmantojusi izvēles tiesību iespēju piešķirt PVN maksātājiem tiesības izvēlēties darījumam piemērot PVN;

4) lietotu materiālu, tādā pašā stāvoklī atkārtoti neizmantojamu materiālu, lūžņu, rūpniecisku un nerūpniecisku atkritumu, reģenerējamu atkritumu, daļēji pārstrādātu atkritumu piegāde, kā arī dažas preču piegādes un pakalpojumu sniegšana, kā norādīts Direktīvas VI pielikumā;

5) tādu preču piegāde, kuras viena apliekamā persona citai apliekamajai personai devusi kā nodrošinājumu – īstenojot minēto nodrošinājumu;

6) preču piegāde cesionāram pēc īpašumtiesību rezervācijas cesijas, ja cesionārs izmanto šīs tiesības;

7) tāda nekustamā īpašuma piegāde, kas pārdots tiesas izsolē.

Saskaņā ar Direktīvas 395.pantu Eiropas Padome pēc Eiropas Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no Direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu PVN nemaksāšanu vai izvairīšanos no PVN maksāšanas.

Ja kāda dalībvalsts vēlas piemērot PVN apgriezto maksāšanas kārtību attiecībā uz darījumu, kas nav noteikts Direktīvas 199.pantā, tai ir jāiesniedz Eiropas Komisijai pamatots pieprasījums ar lūgumu atļaut ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no vispārējām Direktīvas (konkrēti 193.panta) prasībām. Šajā pieprasījumā dalībvalstij jāsniedz visa vajadzīgā informācija, lai Eiropas Komisija varētu izvērtēt dalībvalsts iesniegtā pieprasījuma pamatotību, kā arī novērtēt, vai šādas atkāpes piemērošana neradīs ietekmi uz Eiropas Kopienas pašu resursa PVN resursa bāzi.

Šobrīd Latvijā saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (turpmāk – likums) 13.² pantu PVN apgriezto maksāšanas kārtību piemēro ar kokmateriālu piegādi saistītiem darījumiem (turpmāk - kokmateriālu darījumi). Šajā pantā ir iekļauts īpašs nosacījums, kas nosaka, ka kokmateriālu darījumos par PVN nomaksu atbild tā apliekamā persona, kurai veikta ar PVN apliekamo kokmateriālu piegāde vai sniegti ar šo kokmateriālu piegādi saistīti pakalpojumi.

Tā kā kokmateriālu darījumi nav minēti Direktīvas 199.panta 1.punktā, Latvijai iespēju ieviest šādu pasākumu (atkāpi) sākotnēji piešķīra ar 2003.gada Pievienošanās aktu (7.nodaļas VIII pielikuma 1.punkta „b” apakšpunkts, publikācija Eiropas Savienības oficiālajā vēstnesī OV L 236., 23.9.2003., 33. lp.). Minētā atkāpe bija spēkā līdz 2005.gada 30.aprīlim. Ņemot vērā, ka kokmateriālu nozarē strādājošie uzņēmumi, kā arī nevalstisko organizāciju pārstāvji bija izrādījuši atbalstu šai PVN piemērošanas kārtībai, pamatojot to ar viedokli, ka šāda kārtība ir palīdzējusi sakārtot nozari, veidojot godīgu konkurenci tajā, Finanšu ministrija lūgumu Eiropas Komisijā šīs atkāpes piemērošanas pagarināšanai ir iesniegusi divas reizes. Kā rezultātā ir pieņemti divi Padomes Īstenošanas lēmumi, kas ļauj Latvijai šo PVN piemērošanas kārtību turpināt (Padomes 2006.gada 24.janvāra Īstenošanas Lēmumu 2006/42/EK šā pasākuma piemērošanu pagarināja līdz 2009.gada 31.decembrim

un pēc tam ar Padomes 2009.gada 7.decembra Īstenošanas Lēmumu 2009/1008/ES atkāpes pasākuma piemērošana ir pagarināta līdz 2012.gada 31.decembrim).

2. PVN apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas prakse citās Eiropas Savienības dalībvalstīs

PVN režīms, saskaņā ar kuru par PVN nomaksu ir atbildīgs preču vai pakalpojumu saņēmējs, tiek piemērots, lai novērstu krāpniecību PVN jomā.

Informācija par dalībvalstīm, kuras piemēro PVN apgrieztu maksāšanas kārtību Direktīvas 199.panta pirmajā punktā minētajos darījumos, apkopota 1.tabulā.

1.tabula

Dalībvalstis, kuras piemēro PVN apgrieztu maksāšanas kārtību¹

Dalībvalsts	Darījumi, kuriem piemēro PVN apgrieztu maksāšanas kārtību saskaņā ar Direktīvas 199.panta 1.punkta attiecīgo apakšpunktu						
	būvdarbi, tostarp nekustamā īpašuma remonts, tīrīšana, apkope, pārbūve, nojaukšana	personāla nodrošināšana a iepriekšējā apakšpunktā uzskaitītajām darbībām	nekustamā īpašuma piegāde	lietotu materiālu, lūžņu, atkritumu piegāde	preču piegāde, kā nodrošinājums	preču piegāde cesionāram	nekustamā īpašuma piegāde, kas pārdots tiesas izsolē
1.Austrija ²	jā	jā	nē	jā	jā	jā	jā
2.Bulgārija ²	nē	nē	nē	jā	nē	nē	nē
3.Francija ³	nē	nē	nē	nē	nē	nē	nē
4.Grieķija ⁴							
5.Ungārija ²	jā	jā	jā	jā	jā	nē	nē
6.Īrija ²	jā	nē	jā	jā	nē	nē	nē
7.Itālija ²	jā	jā	jā	jā	nē	nē	nē
8.Lietuva ²	nē	nē	nē	jā	nē	nē	nē
9.Nīderlande ⁴							
10.Portugāle ²	jā	nē	jā	jā	nē	nē	nē
11.Rumānija ⁴							
12.Slovākija ⁴							
13.Slovēnija ²	jā	jā	jā	jā	nē	nē	nē
14.Zviedrija ²	jā	jā	nē	nē	nē	nē	nē

¹http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_derogations_options_directive_112-06_en.pdf

²Dalībvalstu sniegtā informācija, atsaucoties uz Latvijas nosūtīto pieprasījumu

³Francija, atbildot uz Latvijas pieprasījumu, informēja, ka nepiemēro PVN apgrieztu maksāšanas kārtību saskaņā ar Direktīvas 199.panta 1.punktu

⁴Dalībvalstis, kuras nav sniegušas informāciju uz Latvijas nosūtīto pieprasījumu (no citiem avotiem precīza informācija nav dabūjama)

Pēc 1.tabulā apkopotās informācijas redzams, ka lielākā daļa dalībvalstu, kas piemēro PVN apgrieztu maksāšanas kārtību saskaņā ar Direktīvas 199.panta 1.punktu, to attiecina uz būvdarbiem, kā arī metāllūžņu un atkritumu piegādēm.

Līdz ar to nākas secināt, ka šīs ir tās riskantākās darbības jomas, kurās dalībvalstis ir novērojušas būtiskus PVN izkrāpšanas gadījumus, kā rezultātā, lai pasargātu savus budžeta ieņēmumus ir izvēlējušās ieviest PVN apgriezto maksāšanas kārtību.

Informācija par dalībvalstīs piemēroto PVN apgrieztās maksāšanas kārtību attiecībā uz darījumiem, kas nav noteikti Direktīvas 199.panta 1.punktā, apkopota 2.tabulā.

2.tabula

Dalībvalstis, kuras piemēro PVN apgriezto maksāšanas kārtību, citiem darījumiem

Dalībvalsts	Darījumi attiecībā uz kuriem piemēro PVN apgriezto maksāšanas kārtību	PVN apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas termiņš
Austrija ⁵	Ja ar PVN apliekamā persona piegādā citai ar PVN apliekamai personai šādas preces: a) mobilos tālruņus; b) datora USB atmiņas modeļus (<i>computer chips</i>). Šo kārtību attiecina uz preču piegādēm, ja to summa, kurai uzliek PVN, ir EUR 5 000 vai lielāka.	Eiropas Padomes īstenošanas lēmums, ar kuru atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no Direktīvas 2006/112/EK 193.panta zaudē spēku dienā, kad stājas spēkā Eiropas Savienības noteikumi, kas atļauj visām dalībvalstīm pieņemt šādus pasākumus, bet ne vēlāk kā 2013.gada 31.decembrī.
Vācija ⁵	Tāpat kā Austrijā.	Tāpat kā Austrijai.
Itālija ⁵	Ja ar PVN apliekamā persona piegādā citai ar PVN apliekamai personai šādas preces: a) mobilos tālruņus, b) datora USB atmiņas modeļus (<i>computer chips</i>).	Tāpat kā Austrijai.
Lielbritānija ⁵	Tāpat kā Itālijā.	Tāpat kā Austrijai.
Lietuva ⁶	1) Apliekamai personai tādu preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas gadījumā, ko veic ar PVN apliekamā persona, uz kuru attiecas maksātspējas procedūra vai pārstrukturēšanas procedūra tiesas pārraudzībā. 2) Kokmateriālu piegāžu gadījumā.	Eiropas Padomes īstenošanas lēmums, ar kuru atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no Direktīvas 2006/112/EK 193.panta ir spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim.
Latvija ⁶	Ja ar PVN apliekamā persona piegādā citai ar PVN apliekamai personai kokmateriālus vai sniedz ar šo kokmateriālu piegādi saistītos pakalpojumus.	Eiropas Padomes īstenošanas lēmums, ar kuru atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no Direktīvas 2006/112/EK 193.panta ir spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim.
Rumānija ⁶	1) Kokmateriālu piegādēm, ko veic ar	Eiropas Padomes īstenošanas

FMZino_110711_PVNrev; Informatīvais ziņojums „Par citiem pakalpojumu veidiem, kuriem, lai mazinātu krāpšanās riskus ar pievienotās vērtības nodokli, būtu piemērojama pievienotās vērtības nodokļa apgrieztā maksāšanas kārtība”

	PVN apliekamā persona citai ar PVN apliekamai personai. 2) Preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, ko veic ar PVN apliekamas personas, izņemot mazumtirgotājus, kurām uzsākts maksātspējas process.	lēmums, ar kuru atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no Direktīvas 2006/112/EK 193.panta zaudē spēku 2013.gada 31.decembrī.
Portugāle ⁶	Tiešās tirdzniecības (preču pārdošana klientu mājās) nozarē. Uzņēmumi, kuru kopējo apgrozījumu veido preču pārdošana klientu mājās, ko veic savā vārdā un uz sava rēķina strādājošie mazumtirgotāji, var lūgt attiecīgās iestādes atļauju piemērot šo atkāpes shēmu ar nosacījumu, ka: a) visas uzņēmuma pārdotās preces ir iekļautas iepriekš noteiktā galapatēriņa cenu sarakstā; b) uzņēmums pārdod savas preces tieši mazumtirgotājiem un savukārt mazumtirgotāji tos pārdod tieši galapatērētājiem.	Eiropas Padomes īstenošanas lēmums, ar kuru atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no Direktīvas 2006/112/EK 193.panta ir spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim.
Nīderlande ⁶	Konkrētiem darījumiem gatavu apģērbu ražošanas nozarē. Gatavu apģērbu ražošanas nozarē piemēro shēmu, ar kuru apakšuzņēmēja saistības maksāt PVN nodokļu iestādēm tiek nodotas apģērbu ražošanas uzņēmumam (ģenerālu uzņēmējam).	Eiropas Padomes īstenošanas lēmums, ar kuru atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no Direktīvas 2006/112/EK 193.panta ir spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim.

⁵http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_index_derogations_en.pdf

⁶Finanšu ministrijas apkopota informācija attiecībā uz Eiropas Padomes Īstenošanas lēmumiem

3. Diskusijas Eiropas līmenī

Jautājums par cīņu ar krāpšanos PVN jomā ir bijis un joprojām ir aktuāls visā Eiropas Savienībā. Minētā problēma tiek skatīta dažāda līmeņa un formas Eiropas Savienības darba grupās.

Kā vienu no plašākajām diskusijām attiecībā uz iespēju ieviest PVN apgrieztās maksāšanas kārtību visā Eiropas Savienības teritorijā būtu jāmin Eiropas Padomes darba grupās netiešo nodokļu jomā, kas notika Vācijas prezidentūras laikā – 2007.gada pirmajā pusē. Vācijai kā prezidējošajai dalībvalstij ECOFIN Padome, kas notika 2006.gada 28.novembrī, uzdeva uzdevumu prioritārā kārtā turpināt darbu arī pie jautājumiem par cīņu ar PVN krāpšanos. Vācija savā skatījumā kā optimālāko priekšlikumu cīņā ar krāpšanos PVN jomā bija paredzējusi brīvprātīgas PVN apgrieztās maksāšanas kārtības (*reverse-charge procedure*) ieviešanu.

Neskatoties uz PVN apgrieztās maksāšanas kārtības priekšrocībām un pozitīvajiem ieguvumiem, pārsvarā visas dalībvalstis (izņemot Vāciju un

Austriju) tomēr atzina, ka brīvprātīgas PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešana Eiropas Savienībā nav atbalstāma. Galvenie dalībvalstu argumenti pret PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanu bija šādi:

- šādas sistēmas ieviešana būtiski apdraudētu PVN sistēmu kā tādu;
- minētās procedūras rezultātā krāpniecība PVN jomā varētu pāriet uz dalībvalstīm, kurās nepiemēro šādu procedūru (krāpniecības migrācija);
- iespēja brīvprātīgi ieviest minēto procedūru vājinās spēkā esošos PVN tiesību aktus un izraisīs pretrunas;
- minētā procedūra neatbilst vienam no PVN sistēmas galvenajiem pīlāriem – dalīts maksājums (*fractionated payment*). Dalīta maksājuma sistēma nodrošina to, ka katrs nodokļu maksātājs piegādes ķēdē maksā daļu no PVN kopsummā, kas noteikts attiecībā uz piegādi;
- PVN iekasēšanas pārcelšana uz pēdējo stadiju koncentrēs riskus pēdējā stadijā, un tādējādi šajā stadijā vajadzēs veikt daudzas pārbaudes.

Ņemot vērā, ka Vācijas priekšlikums neieguva visu dalībvalstu atbalstu, tas arī netika virzīts tālāk. Jāatzīmē, ka darba grupās PVN jautājumos, apspriežot pasākumus cīņai pret PVN krāpšanu, vairākums dalībvalstu izteica viedokli, ka prioritāte ir darbs pie tradicionālajiem pasākumiem krāpšanas apkarošanā un ka iespēju turpināt izstrādāt būtiskas izmaiņas šobrīd pastāvošajā PVN sistēmā ir vērts aplūkot tikai tad, ja tradicionālie pasākumi nedos efektīvu rezultātu. Ar tradicionālajiem pasākumiem būtu jāsaprot tādi pasākumi, kā nodokļu administrācijas nodrošināšana ar precīzu informāciju, dalībvalstu rīcībā esošās informācijas pieejas nodrošināšana citu dalībvalstu nodokļu administrācijām kontroles funkciju veikšanai, aktuālās informācijas nodrošināšana par tirgotāju PVN maksātāja statusu un nodokļa administrācijas iespējas iekasēt ieņēmumus no PVN krāpšanas gadījumiem.

Eiropas Komisija, turpinot darbu pie krāpšanas apkarošanas jautājumiem 2007.gada 23.novembrī nāca klajā ar paziņojumu¹, kas kalpoja kā ieguldījums Eiropas Savienībā krāpšanas apkarošanas stratēģijas izveidē, un situācijas ziņojumu, ko sagatavoja nodokļu krāpšanas apkarošanas stratēģijas ekspertu grupa². Eiropas Komisija šajā paziņojumā analizēja tālejošākus pasākumus PVN sistēmas grozīšanai, lai apkarotu krāpšanu³.

Arī šajā dokumentā kā viens no analizētajiem pasākumiem bija vispārējās apgrieztās maksāšanas sistēmas izveide. Eiropas Komisija pauda arī gatavību ar noteiktiem nosacījumiem ierosināt izmēģinājuma projektu, lai pārbaudītu, vai vispārēja apgrieztās maksāšanas sistēma varētu būt piemērots risinājums ar PVN saistītas krāpšanas apkarošanai. Tomēr nākamajā ECOFIN sanāksmē neizdevās panākt dalībvalstu vienošanos par secinājumiem attiecībā uz minētajā paziņojumā skartajiem jautājumiem.

¹ COM (2007) 758 galīgā redakcija, 23.11.2007.

² SEC(2007) 1584, 23.11.2007.

³ COM(2008) 109 galīgā redakcija, 22.2.2008., un SEC(2008) 249, 22.2.2008.

FMZino_110711_PVNrev; Informatīvais ziņojums „Par citiem pakalpojumu veidiem, kuriem, lai mazinātu krāpšanās riskus ar pievienotās vērtības nodokli, būtu piemērojama pievienotās vērtības nodokļa apgrieztā maksāšanas kārtība”

Tā kā netika panākta politiska vienošanās par tālejošākiem pasākumiem, Eiropas Komisija koncentrēja savus centienus tikai uz tā sauktajiem tradicionālajiem pasākumiem, lai uzlabotu tradicionālās metodes krāpšanas apkarošanai nodokļu jomā. Šajā saistībā jāpiemin Eiropas Komisijas 2008. gada decembra paziņojums par saskaņotu stratēģiju, lai Eiropas Savienībā uzlabotu cīņu pret krāpšanu saistībā ar PVN⁴.

Krāpšana ir lielākais apdraudējums pareizi funkcionējošam iekšējam tirgum un dalībvalstu nodokļu ieņēmumiem, tādējādi dalībvalstis izmanto Eiropas Padomes piešķirtās atkāpes saskaņā ar Direktīvas 395. pantu kā iespēju cīnīties ar krāpšanas shēmām attiecībā uz konkrētiem darījumiem nozarēs ar īpašu krāpšanas risku vai attiecībā uz noteiktām precēm, ieviešot apgrieztās maksāšanas sistēmu.

Eiropas Komisija, turpinot uzsākto darbu PVN krāpšanas apkarošanas jomā, 2009.gada septembrī nāca klajā ar priekšlikumu paplašināt Direktīvas 199.pantā ietvertos darījumus, kuriem dalībvalstis varētu bez atļaujas pieprasīšanas ieviest PVN apgrieztās maksāšanas kārtību, tajos iekļaujot arī šādus darījumus:

1) pakalpojumu jomā – siltumnīcefekta gāzu emisiju kvotas, kā definēts Direktīvas 2003/87/EK 3.pantā, ko var pārskaitīt saskaņā ar minētās direktīvas 12. pantu, un citas kvotu vienības, ko operatori var izmantot, izpildot minētās direktīvas noteikumus;

2) preču piegāžu jomā:

a) mobilie telefoni, kas ir ierīces, kas pagatavotas vai pielāgotas, lai nodrošinātu pieslēgumu licencētam tīklam, un kas darbojas noteiktās frekvencēs, kam var būt vai var nebūt cits pielietojums;

b) integrālās shēmas ierīces, piemēram, mikroprocesori un centrālie procesoru bloki pirms to integrēšanas galapatēriņam paredzētajos produktos;

c) parfīms;

d) dārgmetāli, ja uz tiem neattiecas īpašs režīms lietotām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām vai īpašs režīms ieguldījumu zeltam saskaņā.

Šī priekšlikuma mērķis bija ieinteresētajām dalībvalstīm sniegt iespēju izmantot konkrētiem darījumiem piemērojamu apgrieztās maksāšanas mehānismu, attiecinot to uz precēm un pakalpojumiem, kas atlasīti no iepriekš noteikta saraksta un ko dalībvalstis identificējušas kā īpašam riskam pakļautus. Šis priekšlikums, ar kuru ļauj izmantot konkrētiem darījumiem piemērojamu apgrieztās maksāšanas mehānismu, orientējās uz šādām jomām.

Pirmkārt, Eiropas Komisijas rīcībā bija informācija par iespējamām krāpšanas gadījumiem tirdzniecībā ar siltumnīcefekta gāzu emisijas kvotām. Protams, ja ir aizdomas par krāpšanu, oglekļa tirgū vai citur, attiecīgi jāreaģē. Dažādu dalībvalstu atšķirīgā reakcija rosināja Eiropas Komisiju sagatavot šo priekšlikumu. Lai gan joprojām bija vajadzīga sīkāka analīze par krāpšanas

⁴ COM (2008) 807 galīgā redakcija, 1.12.2008.

FMZino_110711_PVNrev; Informatīvais ziņojums „Par citiem pakalpojumu veidiem, kuriem, lai mazinātu krāpšanās riskus ar pievienotās vērtības nodokli, būtu piemērojama pievienotās vērtības nodokļa apgrieztā maksāšanas kārtība”

apstākļiem un faktisko mērogu, vairāku dalībvalstu sniegtā informācija liecināja, ka vajadzīga tūlītēja rīcība un tā jāiestrādā šajā priekšlikumā. Minētais pasākums bija plānots kā pagaidu pasākums.

Otrkārt, otra preču kategorija, uz ko būtu attiecināms šis priekšlikums, bija mobilie telefoni un integrālās shēmas ierīces. 2009.gadā uz minētajām precēm attiecās apgrieztās maksāšanas atkāpe, kas piešķirta Apvienotajai Karalistei, pamatojoties uz PVN direktīvas 395.pantu, un īpašu apstākļu dēļ pagarināta⁵. Minētā Eiropas Komisijas priekšlikuma teksts bija izmantots par pamatu piedāvātajam Padomes direktīvas priekšlikumam. Paskaidrojuma rakstā Eiropas Padomes lēmuma priekšlikumam Eiropas Komisija aprakstīja īpašos apstākļus, kuru rezultātā tika piešķirta ārkārtas atkāpe, kā arī tika paziņots par vēlēšanos izpētīt iespēju ļaut ieinteresētajām dalībvalstīm izmantot konkrētiem darījumiem piemērojamu apgrieztās maksāšanas mehānismu. Līdz šim nav precīzi noteikts, cik lielā mērā apgrieztās maksāšanas mehānisms ir piemērots un efektīvs instruments krāpšanas apkarošanai konkrētajās nozarēs. Lai novērstu šo trūkumu, mehānisma piemērošanas pagarinājumam ir jābūt atkarīgam no pilnīga tā ietekmes vērtējuma. Apstiprinot šo priekšlikumu, vairākas dalībvalstis, kuras izteikušas vēlmi to darīt, varētu piemērot apgriezto maksāšanu attiecīgajā nozarē.

Treškārt, priekšlikums attiecās uz citiem izstrādājumiem (parfīmu, dārgmetāliem (piemēram, platīnu)), kurus dalībvalstis darba grupu sanāksmēs norādījušas kā preces, uz kurām pārorientēta krāpšanas migrācija, tāpēc arī šīs grupas jāietver Direktīvā.

No proceduālā viedokļa dalībvalstīm vispirms ir jāinformē Eiropas Komisija, ka tās plāno ieviest šādu mehānismu. Otrkārt, apgrieztās maksāšanas mehānisma eksperimentālai izmantošanai konkrētiem darījumiem jāatbilst sīkiem nosacījumiem, lai pārliecinātos par shēmas darbību, cik vien iespējams izvairītos no iespējamās negatīvas ietekmes un varētu atbilstīgi novērtēt rezultātus. Pirms apgrieztās maksāšanas shēmas piemērošanas nodokļu maksātājiem, uz kuriem kā piegādātājiem vai kā klientiem attieksies shēmas piemērošana, jābūt identificētiem PVN nolūkā ar individuālu numuru, ja tas vēl nav izdarīts. Turklāt ir paredzēts, ka attiecīgajām dalībvalstīm jāizveido ziņošanas saistības, lai panāktu pietiekamu pasākuma izsekojamību un pārliecinātos, ka pasākums darbojas. Lai nodrošinātu, ka apgriezto maksāšanu piemēro konkrētiem darījumiem kā izņēmumu no parastajiem PVN noteikumiem, izveido preču un pakalpojumu sarakstu, un dalībvalstis var izvēlēties piemērot apgrieztās maksāšanas mehānismu ne vairāk kā trim kategorijām, no kurām divas var būt preces.

Ieinteresētajām dalībvalstīm jāievieš efektīvi kontroles pasākumi, lai pārraudzītu un, cik vien iespējams, novērstu visas krāpšanas formas, jo īpaši

⁵ Padomes 2009.gada 5.maija Lēmums, ar ko Apvienotajai Karalistei atļauj ieviest īpašus pasākumus, atkāpjoties no 193. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo PVN sistēmu, OV L 148, 11.6.2009., 14. lpp. FMZino_110711_PVNrev; Informatīvais ziņojums „Par citiem pakalpojumu veidiem, kuriem, lai mazinātu krāpšanās riskus ar pievienotās vērtības nodokli, būtu piemērojama pievienotās vērtības nodokļa apgrieztā maksāšanas kārtība”

jaunas formas, kas var rasties, krāpšanai pārorientējoties uz citiem izstrādājumiem vai citām dalībvalstīm.

Ieviešot šos pasākumus, būtu ieteicams ņemt vērā secinājumus par apgrieztās maksāšanas mehānismu, kas izklāstīti Eiropas Komisijas dokumentā par pasākumiem PVN sistēmas izmaiņai, lai cīnītos ar krāpšanu⁶.

Pieredze, kas gūta, īslaicīgi piemērojot minēto shēmu precēm vai pakalpojumiem ar īpašu krāpšanas risku, ļautu labāk vispārēji novērtēt konkrētiem darījumiem piemērotas apgrieztās maksāšanas lietderību un proporcionalitāti, pamatojoties uz priekšlikumā paredzēto informācijas un vērtēšanas procedūru.

Nemot vērā, ka dalībvalstu samērā smagajās diskusijās atkal nebija vienotas nostājas, par cik daudz paplašināt jau esošo apgriezto PVN maksāšanas kārtību, dalībvalstis diskusijas laikā piekrita šo pakalpojumu sarakstu papildināt tikai ar tādu pakalpojumu kā siltumnīcefekta gāzu emisiju kvotu piešķiršanu. Tādējādi Eiropas Savienības Padome ir pieņēmusi Padomes 2010.gada 16.marta direktīvu 2010/23/ES ar ko Direktīvu groza attiecībā uz fakultatīvu un pagaidu apgrieztās maksāšanas sistēmas piemērošanu attiecībā uz noteiktu pakalpojumu sniegšanu ar paaugstinātu krāpšanas risku.

Attiecībā uz dalībvalstu vēlmi ieviest apgriezto PVN maksāšanas kārtību jauniem darījumiem jāatzīmē, ka šīs diskusijas ir nopietnas, jo daudzas dalībvalstis, jo īpaši Francija, ir pret šādiem pasākumiem, norādot, ka tie būtiski ietekmē Eiropas Savienības iekšējo tirgu, kā arī norādot uz iespējamām krāpšanas migrācijas riskiem.

4. Veiktā analīze

Vērtējot pakalpojumu veidus, kuriem Latvijā, lai mazinātu krāpšanās riskus ar PVN, būtu piemērojama PVN apgrieztā maksāšanas kārtība, tika analizēti tā saucamie „netveramie” pakalpojumi, t.i., pakalpojumu veidi, kuru darbības rezultātā radīto pakalpojumu pamatvērtību sastāda intelektuālā darba produkts. Šādu pakalpojumu vērtību ir grūti noteikt, kā arī apgrūtināti izvērtēt paša pakalpojuma norisi.

Nevalstiskā sektora pārstāvji ierosināja analizēt krāpšanos PVN jomā attiecībā uz šādiem „netveramiem” pakalpojumiem: juridiskie, grāmatvedības, revīzijas, konsultāciju, reklāmas, tirgus izpētes un vadības pakalpojumi.

Tādējādi minētie pakalpojumi tiek analizēti, izmantojot NACE 2.red. kodus, kas paredzēti uzņēmuma darbības veidu noteikšanai. Tai pat laikā tika konstatēts, ka nodokļu maksātāju reģistrētā darbība VID atbilstoši NACE 2.red. kodiem bieži vien neatbilst to reāli veiktajai darbībai.

Tāpat ir konstatēts, ka normatīvajos aktos nav noteikts pienākums nodokļu maksātājiem tā dibināšanas un darbības laikā sniegt aktuālu informāciju saistībā ar veikto darbību atbilstoši NACE 2.red. kodiem, nodrošinot, ka šī

⁶ SEC(2008)249, 22.2.2008.

FMZino_110711_PVNrev; Informatīvais ziņojums „Par citiem pakalpojumu veidiem, kuriem, lai mazinātu krāpšanās riskus ar pievienotās vērtības nodokli, būtu piemērojama pievienotās vērtības nodokļa apgrieztā maksāšanas kārtība”

informācija attiecībā uz NACE 2.red. kodiem tiek atjaunota (vismaz 1 reizi gadā).

Analizējot VID sniegto informāciju par nodokļu maksātājiem, kuriem VID piešķīris „fiktīva” nodokļu maksātāja pazīmi, ir konstatēts, ka atsevišķos gadījumos nodokļu maksātāji NACE 2.red. kodu nenorāda vispār.

Lai VID izslēgtu nodokļu maksātāju no PVN apliekamo personu reģistra un piešķirtu „fiktīva” nodokļu maksātāja pazīmi, ir jāizpildās noteiktiem nosacījumiem, kas raksturo uzņēmuma darbības ticamību un PVN deklarāciju iesniegšanas izpildi.

Jāatzīmē, ka nodokļu maksātāji, kuriem VID ir piešķīris "fiktīva" nodokļu maksātāja pazīmi, iesaistās mākslīgi izveidotajās darījumu shēmās, lai samazinātu valsts budžetā maksājamā PVN apmērus vai palielinātu no valsts budžeta atmaksājamās PVN summas citiem darījumu shēmās iesaistītajiem uzņēmumiem.

VID uz 2011.gada 25.martu sniegtā informācija attiecībā uz personām, kas izslēgtas no ar PVN apliekamo personu reģistra un kurām piešķirta „fiktīva” nodokļu maksātāja pazīme, atspoguļota 3.tabulā.

3.tabula

Personas, kas izslēgtas no PVN reģ.		Personas, kurām piešķirta pazīme "fiktīvs" nodokļu maksātājs
Kopā	t.sk. pēc VID iniciatīvas	
64 106	32 300	9 502

Analizējot iespējas piemērot PVN apgrieztās maksāšanas kārtību „netveramo” pakalpojumu nozarēs, konstatējām vairākus argumentus, kas neatbalsta šo priekšlikumu.

1. Viens no būtiskākiem faktoriem ir attiecīgās nozares struktūra, kas sadārdzina kontroles pasākumus:

- pretēji būvniecībai darījumu ķēdi nekontrolē ģenerālu uzņēmējs, un līdz ar to esošā dalītā maksājumu sistēma sekmīgāk nodrošina kontroli;
- darījumi ir mazāk apjomīgi kā būvniecības sektorā, tādēļ ieguvums no nelikumīgām darbībām ir mazāks;
- kontroles izmaksas varētu būt proporcionāli augstākas, jo šajās nozarēs pārsvarā darbojas mazi uzņēmumi, kuriem vārētu pastāvēt dažādi deklarēšanās periodu nosacījumi, līdz ar to palielināsies administrēšanas izmaksas gan datu kvalitātes pārbaužu procesā, gan informācijas analīzes procesā. Tādēļ kontroles pasākumi būtu komplicēti, ilgi un līdz ar to dārgi. Tā kā VID gan preventīvie, gan kontroles pasākumi tiek veikti, neizdalot atsevišķas nozares, tad nav iespējams sniegt informāciju par izmaksu salīdzinājumu starp parasto PVN piemērošanas kārtību un PVN apgriezto maksāšanas kārtību.

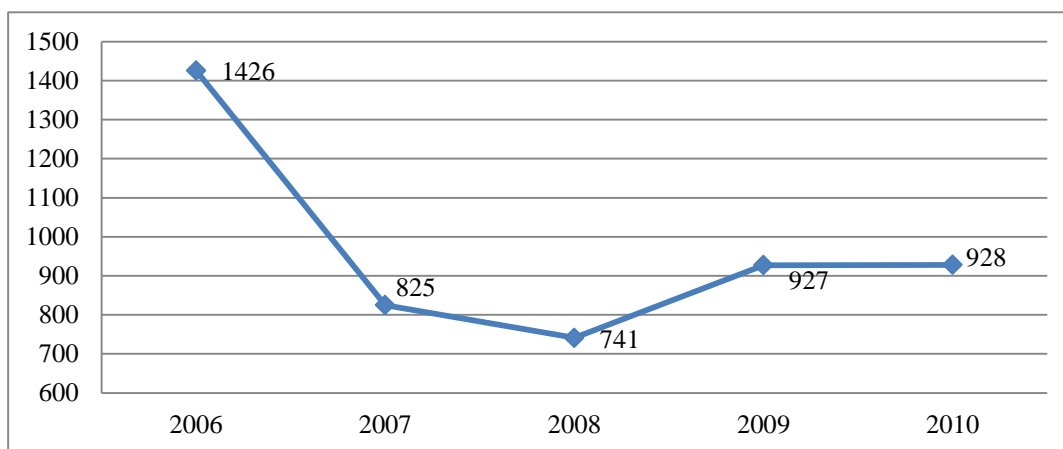
2. „Netveramo” pakalpojumu nozarēs PVN darījumu apjoms veido nelielu daļu no kopējā PVN darījumu apjoma. Piemēram, konsultatīvo pakalpojumu apjoms 2009.gadā sasniedza vien 1,71% no kopējā darījumu apjoma

tautsaimniecībā turpretī būvniecības jomai attiecīgi īpatsvars ir 9,85%. Reklāmas, grāmatvedības un juridisko pakalpojumu īpatsvari bija attiecīgi: 1,02%, 0,47% un 0,41%.

3. Nav konstatēta kritiska „fiktīvo” pakalpojumu attīstība šajās nozarēs.

Pēc informācijas, kas norādīta tabulā šā ziņojuma pielikumā, secināms, ka nodokļu maksātāju skaits, kuriem VID ir piešķīris „fiktīva” nodokļu maksātāja pazīmi, ir palielinājies ekonomiskās krīzes laikā. Piemēram, 2009.gadā salīdzinājumā ar 2008.gadu „fiktīvo” uzņēmumu skaits palielinājās par 186 uzņēmumiem jeb 25,1%.

Nodokļu maksātāju, kuriem VID ir piešķīris „fiktīva” nodokļu maksātāja pazīmi, skaita dinamika laika periodā no 2006. līdz 2010.gadam ir atspoguļota 1.attēlā.



1.attēls „Fiktīvo” nodokļu maksātāju skaita dinamika

Apskatot nodokļu maksātāju, kuriem VID ir piešķīris "fiktīva" nodokļu maksātāja pazīmi, skaita dinamiku 2009.-2010.gadā sadalījumā pa nozarēm, novērojamas šādas izmaiņas (skat. 2.attēlu un 3.attēlu):

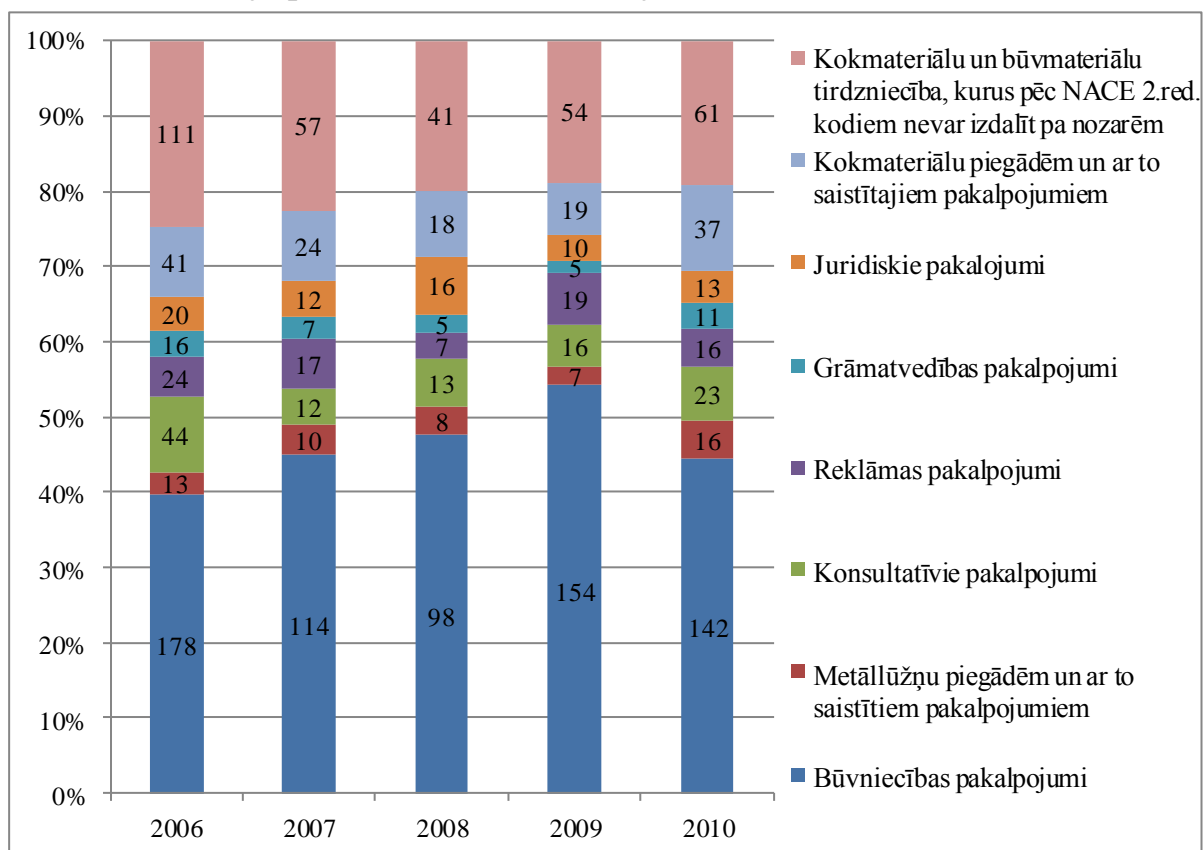
1) būvniecības pakalpojumos nodokļu maksātāju, kuriem VID ir piešķīris "fiktīva" nodokļu maksātāja pazīmi, skaits joprojām ir visaugstākais, sasniedzot 142 gadījumus jeb 45% no kopējā skaita, tomēr 2010.gadā salīdzinājumā ar 2009.gadu ir novērojams neliels samazinājums par 12 vienībām;

2) kokmateriālu un būvmateriālu tirdzniecībā nodokļu maksātāju, kuriem VID ir piešķīris "fiktīva" nodokļu maksātāja pazīmi, skaits pieaug kopš 2009.gada un sasniedz 19% no kopējā skaita 2010.gadā. 2010.gadā salīdzinājumā ar iepriekšējo gadu ir pieaugums par 12%;

3) kokmateriālu piegādēm un ar tām saistītajos pakalpojumos fiktīvo nodokļu maksātāju skaits 2010.gadā palielinājies par 18, salīdzinot ar 2009.gadu, neskatoties uz to, ka šajā nozarē ir piemērota PVN apgrieztā maksāšanas kārtība;

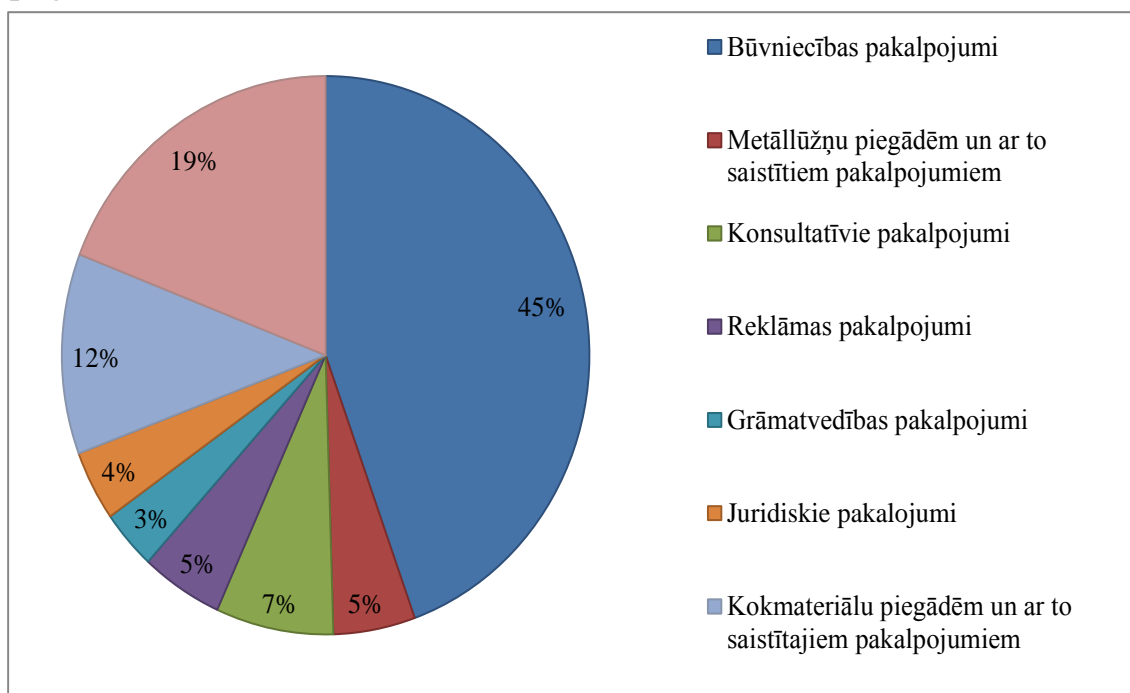
4) konsultatīvo, reklāmas, grāmatvedības un juridisko pakalpojumu jomā nodokļu maksātāju, kuriem VID ir piešķīris "fiktīva" nodokļu maksātāja pazīmi, skaits kopumā pieaug kopš 2009.gada un kopējais īpatsvars 2010.gadā sasniedza 19%. Tomēr tendence nav viennozīmīga, tai skaitā reklāmas pakalpojumu

nozārē 2010.gadā ir konstatēts uzņēmumu, kuriem VID ir piešķīris "fiktīva" nodokļu maksātāja pazīmi, skaita samazinājums.



2.attēls „Fiktīvo” nodokļu maksātāju īpatsvars pa nozarēm (skaits, %)

„Fiktīvo” nodokļu maksātāju procentuālais sadalījums par 2010.gadu ir atspoguļots 3.attēlā.



3.attēls Nodokļu maksātāji ar pazīmi "fiktīvs" sadalījumā pa nozarēm 2010.gadā (%)

FMZino_110711_PVNrev; Informatīvais ziņojums „Par citiem pakalpojumu veidiem, kuriem, lai mazinātu krāpšanās riskus ar pievienotās vērtības nodokli, būtu piemērojama pievienotās vērtības nodokļa apgrieztā maksāšanas kārtība”

5. Secinājumi

Kā tika minēts, dalībvalstij, lai ieviestu īpašu pasākumu, atkāpjoties no Direktīvas prasībām, jāiesniedz Eiropas Komisijai detalizēts un argumentēts pieprasījums. Šajā pieprasījumā būtu skaidri jānosaka krāpšanas līmenis, kā arī jāiekļauj informācija attiecībā uz īpašā pasākuma efektivitāti un lietderību.

Jāatzīmē, ka VID (tai skaitā VID Finanšu policijas pārvaldes) rīcībā nav statistiskās informācijas par krāpniecību pa nozarēm. Turklāt šādu statistisko informāciju šobrīd būtu iespējams sagatavot tikai manuāli izskatot katru lietu, kas prasītu ievērojamu darba ieguldījumu un būtisku laika patēriņu. Arī VID veiktie preventīvie pasākumi darbā ar riskantajiem nodokļu maksātājiem tiek organizēti, pamatojoties uz izstrādātiem pārskatiem, noteiktiem riskiem, neizdalot atsevišķas nozares. Tādēļ šajā informatīvajā ziņojumā veiktā analīze balstīta uz VID rīcībā esošo informāciju, pamatā analizēti dati par nodokļu maksātājiem, kuriem VID ir piešķīris „fiktīva” nodokļu maksātāja pazīmi, izmantojot nodokļu maksātāju atlasei deklarēto darbību atbilstoši NACE 2.red. kodiem.

Informatīvā ziņojuma gatavošanas procesā tas pēc Latvijas Tirdzniecības un rūpniecības kameras ierosinājuma tika nosūtīts viedokļa sniegšanai arī Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas dienestam (turpmāk – Kontroles dienests). Kontroles dienests pauda viedokli, ka savā darbībā, veicot aizdomīgu darījumu analīzi, ir nonācies pie tādiem pašiem secinājumiem kā tas atspoguļots informatīvajā ziņojumā statistikas datus attiecībā uz izvairīšanos no PVN nomaksas būvniecības un kokmateriālu aprites jomās. Tai pašā laikā Kontroles dienests atzīmē, ka ļoti bieži šēmās, kas izveidotas ar mērķi, lai izvairītos no nodokļu nomaksas un legalizētu iegūtos naudas līdzekļus, piedalās visdažādāko nozaru uzņēmumi, kas dod pamatu secināt, ka šo uzņēmumu pamatnolūki ir izvairīšanās no nodokļu nomaksas un iegūtās naudas legalizēšana un nozare kā vienojošais elements jau ir sekundārs jautājums.

Ņemot vērā Finanšu ministrijas veikto analīzi, var secināt, ka:

- 1) kā riskantākās nozares, kurās būtu ieviešama PVN apgrieztā maksāšanas kārtība ir pakalpojumi būvniecības jomā;
- 2) neskatoties uz to, ka PVN apgrieztā maksāšanas kārtība jau ir ieviesta darījumos ar kokmateriāliem, joprojām saglabājas samērā augsts to nodokļu maksātāju īpatsvars, kuriem VID ir piešķīris pazīmi „fiktīvs”; līdz ar to ir nepieciešama šo nodokļu maksātāju darbības padziļināta analīze, lai izvērtētu pastāvošus riskus un krāpniecību PVN jomā;
- 3) veiktā analīze nesniedz pietiekamus pierādījumus tam, ka tādiem pakalpojumiem, kā juridiskie, grāmatvedības, revīzijas, konsultāciju, reklāmas, tirgus izpētes un vadības pakalpojumi, būtu pamats ieviest apgrieztu PVN maksāšanas kārtību.

Neskatoties uz to, ka veiktā analīze nav pierādījusi, ka juridisko, grāmatvedības, revīzijas, konsultāciju, reklāmas, tirgus izpētes un vadības pakalpojumu jomā krāpšanās ir būtiskāka nekā citās nozarēs, Finanšu ministrija

uzskata, ka VID būtu jāturpina darbs pie šo pakalpojumu sniedzēju analīzes, lai novērstu PVN izkrāpšanas iespējas.

Tas nozīmē, ka attiecībā uz konkrēto pakalpojumu veidu būtu jāanalizē veikto darījumu ķēde, lai uzskaitītu veikto darījumu vērtību un varētu konstatēt valsts budžetam radīto zaudējumu apmēru PVN jomā. Līdz ar to būs iespējams nonākt pie secinājumiem par potenciālā PVN ieņēmumu apjoma pieaugumu valsts budžetā, ieviešot PVN apgriezto maksāšanas kārtību attiecībā uz konkrēto pakalpojumu. Tāpat būtu jāvērtē arī iespējamā krāpšanas migrācija pakalpojumu jomā uz citām nozarēm vai uz kaimiņvalstīm.

Bez tam, lai varētu izmantot statistikas datus analīzei un veikt objektīvu šo datu izvērtējumu, būtu lietderīgi paredzēt normatīvajos aktos, ka persona dibināšanas vai reģistrācijas brīdī un tās darbības laikā sniedz atjaunotu informāciju par savu darbību atbilstoši NACE 2.red. klasifikācijai. Tādējādi nodrošinātu, ka valsts iestāžu rīcībā ir aktuāla informācija par nodokļu maksātāju faktiski veikto darbību atbilstoši NACE 2.red. klasifikācijai.

Ņemot vērā, ka Eiropas Savienībā vērienīgi krāpšanas gadījumi PVN jomā saistīti ar siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu tirdzniecību, VID būtu jāpievērš pastiprināta uzmanība to Latvijas uzņēmumu, kas atsevišķos darījumu ķēdes posmos iesaistās šo kvotu tirdzniecībā, darbībai.

Finanšu ministra vietā –
ekonomikas ministrs

A.Kampars