

Ziņojums “Spēkā esošās pievienotās vērtības nodokļa apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāte un iespējas to piemērot citās nozarēs”

Pasūtītājs:

Latvijas Republikas
Finanšu ministrija,
reģ.Nr.90000014724,
Smilšu ielā 1, Rīgā, LV-
1919

Izpildītājs:

PricewaterhouseCoopers
SIA, Kr. Valdemāra 21,
Rīga, LV-1010

Tālrunis: +371 67094400

Fakss: +371 67830055

E-pasts:

pwc.riga@lv.pwc.com

2015. gada 18. decembrī



SATURS

Saīsinājumu un terminu skaidrojums	8
1. Kopsavilkums	9
2. Ievads	12
3. Pētījuma mērķis un veiktie uzdevumi	13
3.1. Pētījuma mērķis	13
3.2. Pētījuma uzdevumi	13
3.3. Pētījuma izstrādes metodoloģija	14
4. PVN sistēma Latvijā un Eiropas Savienībā	16
5. Ēnu ekonomikas novērtējums apzinot veiktos pētījumus	20
5.1. Mijiedarbība starp ēnu ekonomikas rādītājiem un apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu	20
5.2. Citu ES dalībvalstu pieredze un PVN apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitātes pētījumi	27
5.2.1. Igaunija	27
5.2.2. Polija	31
5.2.3. Zviedrija	33
5.2.4. Lietuva	35
5.2.5. Lielbritānija	36
5.2.6. Ungārija	38
6. Nozaru raksturojumi	40
6.1. Būvniecības nozares raksturojums (NACE: 41, 42, 43)	40
Nozares kopsavilkums un secinājumi	51
6.2. Kokmateriālu piegādes un apstrādes nozares raksturojums (NACE: 2.2, 16.1)	52
Nozares kopsavilkums un secinājumi	64
6.3. Metāllūžņu piegādes nozares raksturojums (NACE: 46.77, 38.32)	65
Nozares kopsavilkums un secinājumi	73
7. Atzinums par PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas efektivitāti	74
7.1. Atzinums par nepieciešamību paplašināt vai sašaurināt PVN apgrieztās kārtības piemērošanu 74	
7.2. Komersantu veikto darījumu ķēdes nepilnības, PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas efektivitāte PVN krāpniecības riska mazināšanā	77
7.3. Atzinums par jaunu administratīva rakstura instrumentu ieviešanu	79
7.3.1. Dalītā maksājuma modelis	80
7.3.2. Centrālās PVN uzraudzības modelis	81
7.3.3. Datu bāzes modelis (smart tax administration system)	81
7.4. Aptaujas rezultāti un komersantu viedoklis saistībā ar PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanu konkrētajā nozarē	84
7.4.1. Uzņēmējdarbības vide	84

7.4.2. Komersantu uzvedība	86
<hr/>	
8. Atzinums par iespēju piemērot PVN apgrieztās maksāšanas kārtību citās nozarēs ar mērķi apkarot PVN krāpšanos un mazināt ēnu ekonomiku	89
8.1. Darījumi ar zeltu	89
8.2. Labības un graudaugu tirgus nozare	92
8.3. Būvniecības nozare	93
<hr/>	
9. Atzinums par preču un pakalpojumu grupām, kur konstatēts augsts PVN nemaksāšanas risks, tomēr PVN apgrieztā maksāšanas kārtība nebūtu piemērojama	94
10. Atzinums par komersantu aptaujas rezultātiem nozarēs, kurās ieviešama apgrieztā PVN maksāšanas kārtība	97
10.1. Zelta, zelta izstrādājumu un zelta lūžņu nozare	97
10.2. Labības un graudaugu tirgus nozare	97
10.3. Būvniecības nozare	98
<hr/>	
11. Secinājumi un ieteikumi tiesiskā regulējuma izmaiņām	99
11.1. Kokmateriālu piegādes un ar to saistītie pakalpojumi	99
11.2. Būvniecības pakalpojumi	99
11.3. Apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas paplašināšana	100
11.4. Alternatīvo krāpšanas apkarošanas administratīvo pasākumu ieviešana	100
<hr/>	
12. Pielikumi	101
Pielikums 1. Būvniecības uzņēmumu skaits	101
Pielikums 2. Būvniecības nozares neto apgrozījums	102
Pielikums 3. Pārskata peļņa būvniecībā	103
Pielikums 4. Kreditoru aprīte dienās un vidējais iekasēšanas periods būvniecības nozarē	104
Pielikums 5. Būvniecības preču un pakalpojumu eksports	105
Pielikums 6. Mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs	106
Pielikums 7. Pārskata peļņa un zaudējumi mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs	107
Pielikums 8. Kreditoru aprīte dienās un vidējais iekasēšanas periods mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs	108
Pielikums 9. Kokmateriālu nozares (NACE: 2.2, 16.1) preču un pakalpojumu eksports	110
Pielikums 10. Zāģbaļķu cena	111
Pielikums 11. Kreditoru aprīte dienās un vidējais iekasēšanas periods šķirotu materiālu pārstrādes un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarēs	112
Pielikums 12. Šķirotu materiālu pārstrādes un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības eksporta dati	114
Pielikums 13. Pārskata gada peļņa šķirotu materiālu pārstrādes un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarēs	115
Pielikums 14. Mēneša vidējā bruto darba samaksa un vidējais darba ņēmēju skaits mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs	116
Pielikums 15. Mēneša vidējā bruto darba samaksa šķirotu materiālu pārstrādes un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarēs	116

Pielikums 16. PVN iemaksas un atmaksas kokmateriālu nozarē	117
Pielikums 17. PVN iemaksas un atmaksas būvniecības nozarē (NACE: 2.2 un 16.1).....	118
Pielikums 18. PVN iemaksas un atmaksas metāllūžņu nozarē (NACE: 38.32 un 46.77).....	119
Pielikums 19. Elektroniskās aptaujas jautājumi	120
Pielikums 20. Padziļināto interviju jautājumi	122

GRAFIKI

Grafiks 1 PVN iztrūkums Eiropas Savienībā	21
Grafiks 2 PVN plaisa Latvijā	22
Grafiks 3 PVN plaisa Latvijā (VID novērtējums).....	22
Grafiks 4 Ar apgriezto PVN maksāšanas kārtību aplikto nozaru īpatsvars no IKP.....	24
Grafiks 5 PVN ieņēmumu attiecība nozarēs, kurās ieviesta PVN aprieztā maksāšanas kārtība, pret kopējiem PVN ieņēmumiem	24
Grafiks 6 Nozaru īpatsvars nodokļu ieņēmumos, ja apgrieztā PVN maksāšanas kārtība tiktu piemērota visām nozarēm	25
Grafiks 7 PVN plaisa Igaunijā 2009.-2013. gadā	28
Grafiks 8 Ēnu ekonomikas lielums nozaru dalījumā Igaunijā	28
Grafiks 9 Nodokļu pārmaksas darījumos ar zeltu	30
Grafiks 10 PVN plaisa Polijā 2009. – 2013. gads	32
Grafiks 11 PVN plaisa Lietuvā 2009. – 2013. gads.....	36
Grafiks 12 Ēnu ekonomikas īpatsvars no IKP Lietuvā	36
Grafiks 13 PVN plaisa Lielbritānijā 2009. - 2013. gads.....	37
Grafiks 14 PVN plaisa Ungārijā 2009. -2013. gads.....	39
Grafiks 15 Būvniecības nozares īpatsvars pret tautsaimniecību	40
Grafiks 16 Būvniecības nozares uzņēmumu skaits	41
Grafiks 17 Ekonomiski aktīvie uzņēmumi būvniecības nozarē	42
Grafiks 18 Uzņēmumu skaita izmaiņas būvniecības nozarē pa uzņēmuma lieluma kategorijām	42
Grafiks 19 Preču un pakalpojumu vērtība darījumiem ar fiktīviem uzņēmumiem būvniecības nozarē	43
Grafiks 20 Uzņēmumu skaits, kas iesaistījušies darījumos ar fiktīviem uzņēmumiem būvniecības nozarē.....	44
Grafiks 21 Ēnu ekonomikas īpatsvars būvniecības nozarē	44
Grafiks 22 Būvniecības nozares neto apgrozījuma pa uzņēmumu lielumu kategorijām	45
Grafiks 23 Pārskata gada peļņa būvniecības nozarē.....	46
Grafiks 24 Kreditoru aprīte dienās būvniecības nozarē	46
Grafiks 25 Vidējais iekasēšanas periods būvniecības nozarē	47
Grafiks 26 Preču un pakalpojumu piegādes ES teritorijā.....	48
Grafiks 27 Uzņēmumu skaits Igaunijā, ko dibinājuši vai iegādājušies LR pilsoņi	49
Grafiks 28 Būvniecības izmaksu indeksi pa resursu veidiem	49
Grafiks 29 Būvniecības nozarē nodarbināto skaits	50
Grafiks 30 Atalgojums būvniecības nozarē	50
Grafiks 31 Mežsaimniecības un mežizstrādes īpatsvars pret tautsaimniecību	53
Grafiks 32 Zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas īpatsvars pret tautsaimniecību	53
Grafiks 33 Uzņēmumu skaita izmaiņas mežizstrādes nozarē (NACE: 2.2)	54
Grafiks 34 Uzņēmumu skaita izmaiņas zāģēšanas, ēvelēšanas, impregnēšanas nozarē (NACE: 16.1).....	55
Grafiks 35 Darījumu vērtība ar fiktīvajiem uzņēmumiem	56
Grafiks 36 Zāģēšanas, ēvelēšanas, impregnēšanas nozares (NACE: 16.1) apgrozījums pa uzņēmumu lieluma kategorijām	56
Grafiks 37 Mežizstrādes uzņēmumu apgrozījums pa uzņēmumu lielumu kategorijām	57

Grafiks 38 Pārskata gada peļņa zāģēšanas, ēvelēšanas, impregnēšanas nozarē (NACE: 16.1).....	58
Grafiks 39 Pārskata gada peļņa mežizstrādes nozarē	58
Grafiks 40 Kreditoru aprite dienās mežizstrādes nozarē	59
Grafiks 41 Kreditoru aprite dienās zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs	59
Grafiks 42 Mežizstrādes nozares vidējais iekasēšanas periods	60
Grafiks 43 Zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozares vidējais iekasēšanas periods	60
Grafiks 44 Uzņēmumu skaits Igaunijā, ko dibinājuši vai iegādājušies LR pilsoņi	61
Grafiks 45 Preču un pakalpojumu piegādes ES teritorijā.....	62
Grafiks 46 Zāģbaļķu cenu indekss	62
Grafiks 47 Mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs nodarbināto atalgojums	63
Grafiks 48 Mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs nodarbināto skaits ..	63
Grafiks 49 Atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozares (NACE: 46.77) īpatsvars pret tautsaimniecību	65
Grafiks 50 Uzņēmumu skaita izmaiņas šķirotu materiālu pārstrādes nozarē (NACE: 38.32).....	66
Grafiks 51 Uzņēmumu skaita izmaiņas atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarē (NACE: 46.77)	66
Grafiks 52 Šķirotu materiālu pārstrādes nozares (NACE: 38.32) apgrozījums.....	67
Grafiks 53 Atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozares (NACE: 46.77) apgrozījums.....	68
Grafiks 54 Pārskata peļņa šķirotu materiālu pārstrādes nozarē pa uzņēmumu lielumu kategorijām	68
Grafiks 55 Pārskata peļņa atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarē	69
Grafiks 56 Kreditoru aprite dienās (NACE: 38.32 un 46.77)	69
Grafiks 57 Vidējais iekasēšanas periods atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības un šķirotu materiālu pārstrādes nozarē	70
Grafiks 58 Uzņēmumu skaits Igaunijā, ko dibinājuši vai iegādājušies LR pilsoņi	71
Grafiks 59 Preču piegāde un sniegtie pakalpojumi ES teritorijā šķirotu atkritumu pārstrādes un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarēs.....	71
Grafiks 60 Šķirotu materiālu pārstrādes nozares un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarēs nodarbināto skaits	72
Grafiks 61 Atalgojums šķirotu materiālu pārstrādes nozarē	73
Grafiks 62 Viedoklis par PVN apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāti	85
Grafiks 63 Viedoklis par uzņēmējdarbības vidi	86
Grafiks 64 Viedoklis par komersantu uzvedību reversās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā	86
Grafiks 65 Viedoklis par produktu un pakalpojumu realizācijas apjoma izmaiņām apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā	87
Grafiks 66 Viedoklis par produktu un pakalpojumu cenu izmaiņām apgrieztās PVN maksāšanas kārtības rezultātā	88
Grafiks 67 Viedoklis pa atalgojuma izmaiņām PVN apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā	88

TABULAS

Tabula 1 Nozares komersantu skaita izmaiņas	41
Tabula 2 Būvniecības nozares neto apgrozījums tūkst. EUR (NACE 41, 42, 43) 2010.-2013. gads ...	45
Tabula 3 Uzņēmumu skaits mežizstrādes nozarē	54
Tabula 4 Uzņēmumu skaits zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarē	55
Tabula 5 Nozares Neto apgrozījums (tūkst. EUR)(NACE: 38.32, 46.77) 2010.-2013. gads	67

Saīsinājumu un terminu skaidrojums

Saīsinājums/termins	Skaidrojums
ĀRM	Atrās reaģēšanas mehānisms.
Apgrozījums	Ieņēmumi no sabiedrības pamatdarbības, produkcijas pārdošanas un pakalpojumu sniegšanas, no kuriem atskaitīta tirdzniecības atlaide un citas piešķirtās atlaides, kā arī pievienotās vērtības nodoklis un citi nodokļi, kas tieši saistīti ar pārdošanu
B2B	Apzīmējums darījumiem, kas notiek starp personām, kas veic saimniecisko darbību, bet ne ar gala patērētāju
B2C	Apzīmējums darījumiem starp uzņēmēju un gala patērētāju
CSDD	Ceļu satiksmes drošības direkcija
CSP	Centrālā statistikas pārvalde
EK pētījums	Eiropas Komisijas veiktais "Pētījums PVN plaisas noteikšanai un analīzei ES dalībvalstīs" (angliski - <i>Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU member states</i>)
ES	Eiropas Savienība
Fiktīvs uzņēmums	Uzņēmums, kas atbilst VID izvirzītajām fiktīva uzņēmuma pazīmēm: <ul style="list-style-type: none"> • komercsabiedrības amatpersona sniegusi paskaidrojumu, ka neko nezina par komercsabiedrību un tās saimniecisko darbību, ka komercsabiedrība ir reģistrēta pēc trešās personas lūguma ar vai bez atlīdzības, piespiedu kārtā, bez personas piekrišanas, maldinot personu un līdzīgos gadījumos; • komercsabiedrības amatpersona ir bez noteiktas dzīvesvietas; • komercsabiedrība nav atrodama reģistrētajā adresē
Kreditoru aprite dienās	Finanšu indikators, kas norāda, cik dienās vidēji uzņēmums atmaksā parādus saviem kreditoriem
Liels uzņēmums	Darbinieku skaits > 250, apgrozījums > 50 milj. EUR, bilance > 43 milj. EUR
Mazs uzņēmums	Darbinieku skaits < 50, apgrozījums ≤ 10 milj. EUR vai bilance ≤ 10 milj. EUR
Mikro uzņēmums	Darbinieku skaits < 10. apgrozījums ≤ 2 milj. EUR, bilance ≤ 2 milj. EUR
NACE	Saimnieciskās darbības statistiskā klasifikācija
PVN	Pievienotās vērtības nodoklis
PVN plaisa	Starpība starp faktiski iekasēto PVN un kopējām PVN saistībām
SSE pētījums	T. J. Puriņa un A. Saukas 2015. gada pētījums "Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009 – 2014"
VID	Valsts ieņēmumu dienests
Vidējs uzņēmums	Darbinieku skaits < 250, apgrozījums ≤ 50 milj. vai bilance ≤ 43 milj. EUR

1. Kopsavilkums

Šis pētījums ir veikts, lai varētu konstatēt, cik efektīvi darbojas PVN apgrieztās maksāšanas kārtība konkrētajās tautsaimniecības nozarēs un vai ir sasniegts galvenais mērķis – PVN izkrāpšanas apkarošana, kā arī, lai varētu konstatēt to, kādas ir citas tautsaimniecības nozares, kurās varētu būt vērojama krāpšanās PVN jomā, un vai to varētu novērst ar PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanu.

PVN ieņēmumi no nozarēm, kurās ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtības 2011. gadā veido nedaudz virs 10% no kopējiem PVN ieņēmumiem Latvijā, kas ievērojami pārsniedz vidējo ES rādītāju 4.60%. Tādejādi, PVN ieņēmumi no apgrieztās maksāšanas kārtības režīma Latvijā veido nozīmīgu daļu no kopējiem PVN budžeta ieņēmumiem un līdz ar to ir svarīga šo nozaru kontrole.

PVN apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāte tika vērtēta pēc sekojošiem indikatoriem, salīdzinot rādītājus pirms un pēc apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas:

- 1) PVN plaisas rādītāji valstī kopumā un atsevišķās nozarēs;
- 2) fiktīvu darījumu apjoma izmaiņas un kopējie PVN ieņēmumi attiecīgajā nozarē.

Papildus tika ņemts vērā arī nozarē strādājošo uzņēmumu viedoklis par apgrieztās PVN maksāšanas kārtības efektivitātes vērtējumu.

Gan Latvijas, gan EK pētījumi norāda uz joprojām augstu PVN plaisu Latvijā – 29.9% 2013. gadā, kā rezultātā varētu daļēji secināt, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtība ieviešana nav sasniegusi savu mērķi. Tomēr ilgtermiņā, proti, no 2009. gada līdz 2013. gadam, Latvijas rādītāji ir uzlabojušies, kas, cita starpā, var liecināt gan par sistēmas efektivitāti attiecīgajās nozarēs vai/un kopējās nodokļu iekasēšanas darba uzlabošanos.

Vērtējot skaitliskā izteiksmē, PVN rādītāji pēc apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas ir uzlabojušies metāllūžņu nozarē, kur vērojama būtiska (80%) PVN pārmaksas samazināšanās pēc reversa PVN ieviešanas 2011. gadā.

Kā rāda iegūtie dati no CSP un VID, kopumā darījumi ar fiktīviem uzņēmumiem būvniecības nozarē ir samazinājušies par 96% laika posmā no 2011. līdz 2014. gadam. Tas liecina par šo fiktīvu uzņēmumu darbības apturēšanu, jo ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu fiktīvie uzņēmumi vairs nevarēja gūt fiskālās priekšrocības nepamatota PVN izkrāpšanas veidā. Par fiktīvu uzņēmumu skaita samazināšanos liecina arī ekonomiski aktīvo uzņēmumu skaita samazināšanās par 18% būvniecības nozarē laika posmā no 2011. līdz 2013. gadam. Diemžēl dati par ekonomiski aktīvo uzņēmumu skaita izmaiņām pārējās divās nozarēs nav pieejami.

Tomēr ēnu ekonomikas ievērojami sliktie rādītāji būvniecības nozarē liecina, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana šajā nozarē nav veicinājusi kopējo nodokļu ieņēmumu palielināšanos no būvniecības nozares.

82% Latvijas uzņēmēji pozitīvi vērtē uzņēmējdarbības vides uzlabošanas saistībā ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības sistēmas ieviešanu, tomēr izsaka šaubas par tās spēju mazināt ēnu ekonomiku un veicināt nodokļu nomaksu ilgtermiņā. Līdzīgu viedokli ir paudusi Eiropas Biznesa konfederācija (*The confederation of European Business a.i.s.b.i.*) savā pozīcijas ziņojumā, kam ir pievienojusies arī Zviedrijas Celtniecības Konfederācija un Zviedrijas uzņēmēji, izvērtējot apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas efektivitāti būvniecības nozarē.

Kā liecina Baltijas valstu atšķirīgie PVN plaisas rādītāji, plaisa Igaunijā ir ievērojami zemāka nekā Latvijā (16.8% pret 29.9%), un vienlaicīginiecīgs apgrieztās maksāšanas kārtības īpatsvars pret kopējiem PVN ieņēmumiem, apgrieztā maksāšanas kārtība nevar tikt uzskatīta par galveno līdzekli cīņā pret ēnu ekonomiku un nodokļu nemaksāšanu.

Kā norāda gan Eiropas biznesa pārstāvji, gan aptaujātie Latvijas uzņēmēji, krāpnieki darbojas ārpus ierasta biznesa modeļa. Tādejādi, jebkādiem risinājumiem būtu jābūt vērīgiem pret krāpniekiem, kā arī tiem nevajadzētu būtiski ietekmēt un apgrūtināt legālo biznesu, kas apgrieztās PVN maksāšanas gadījumā daļēji notiek.

Mūsaprāt un kā liecina uzņēmēju aptaujas, PVN apgrieztās maksāšanas kārtības rezultāts ir visdrīzāk legālā biznesa aizsardzība no krāpniekiem un negodīgas konkurences likvidēšana, lai negodīgi uzņēmēji nevarētu tirgū piedāvāt preces un pakalpojumus par zemākām cenām.

Vienlaicīgi var pieņemt, ka, neieviešot apgrieztās maksāšanas kārtību, PVN iztrūkuma un attiecīgi ēnu ekonomikas rādītāji Latvijā varētu būt vēl sliktāki. It īpaši šādu secinājumu varētu izdarīt dēļ tā, ka Latvijā valda, kā to liecina SSE pētījums, arī citi faktori, kas negatīvi ietekmē nodokļu maksāšanas vēlmi un kultūru. Tomēr, pārlicinošu secinājumu traucē izdarīt statistikas trūkums par PVN plaisu minētajās nozarēs pirms un pēc apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanas.

Apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana atsevišķās nozarēs un papildu ziņošanas pienākums par darījumiem sākotnēji dod pozitīvu ietekmi cīņā ar PVN krāpniecību, tomēr, ilgākā laika periodā tas nedod rezultātu vai tam nav ietekmes uz kopējo ekonomisko situāciju. Apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana atsevišķam sektoram vai tikai atsevišķiem pakalpojumiem vai preču grupām kādā nozarē noved pie tā, ka uzņēmumi sāk uzrādīt tādas preču kategorijas, kurām nav ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība vai arī pārnes savu darbību uz citu nozari.

Apgrieztās PVN maksāšanas kārtības efektivitāte traucē vērtēt arī fakts, ka Latvija nav aplēsusi PVN plaisu attiecīgajās nozarēs pirms un pēc sistēmas ieviešanas. Kā liecina attīstīto ES dalībvalstu prakse, sekmīgai cīņai ar nodokļu nemaksāšanu, t.sk. PVN plaisas mazināšanu un ēnu ekonomiku, ir jānosaka nodokļu nemaksāšanas aplēses pa nodokļu maksātāju (reģistrētu un neregistrētu, maza, vidēja un liela) kategorijām, kā arī nozares ar augstu krāpniecības risku. Tas ļauj izstrādāt atbilstošu stratēģiju katrai no identificētajām grupām vai segmentiem.

Priekšlikumi

Apkopojot gan komersantu un asociāciju aptaujas rezultātus, nozaru rādītājus, citu ES dalībvalstu pieredzi, iesakām šādus priekšlikumus:

- ieviešot apgrieztās PVN maksāšanas kārtību kādā nozarē, jāparedz piemērot to visa veida darījumiem, lai pilnībā tiktu aptverta visa nozare;
- papildus iesakām ieviest pasākumu nelegālās nodarbinātības mazināšanai – piemēram, nodarbināto elektroniskais reģistrs, kas nepieļauj neregistrētu darbinieku atrašanos būvlaukumā;
- papildus ieviest apgrieztās PVN maksāšanas kārtību:
 - dārgmetāla izstrādājumu, lietņu un lūžņu piegādēm, pirms tam veicot PVN plaisas aprēķinu, lai varētu veikt efektivitātes analīzi;
 - labības un graudaugu tirgus nozarē, pirms tam veicot PVN plaisas aprēķinu, lai varētu veikt efektivitātes analīzi;
- pilnvērtīgāk izmantot VID rīcībā esošas sistēmas un veikt analīzes pa nodokļu maksātāju kategorijām, aplēst neiekasētos nodokļus pa nozarēm, līdzīgi kā Lielbritānijas nodokļu administrācija, un pielāgot stratēģiju katrai no šīm nozarēm vai maksātāju segmentiem;
- alternatīvas metodes – tādas kā dalītā maksājuma un datu bāzes modeli – ieviešanu izvērtēt tikai galīgas nepieciešamības gadījumā un augsta riska nozarēs un tikai situācijā, ja potenciālie ieguvumi, piemēram, PVN plaisas mazināšana, atsvērtu ieviešanas izmaksas.

2. Ievads

Saskaņā ar 2015. gada 21. oktobrī noslēgto līgumu Nr. FM2015/67 starp PricewaterhouseCoopers SIA (turpmāk – PwC) un Finanšu ministriju par pētījuma „Izvērtējums par spēkā esošo pievienotās vērtības nodokļa apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāti un iespēju to piemērot citās nozarēs” veikšanu, PwC darba uzdevums bija izvērtēt apgrieztās PVN maksāšanas kārtības efektivitāti, kā arī izdarīt secinājumus par to, vai nepieciešams paplašināt vai sašaurināt apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu un kādus papildu administratīvos rīkus būtu vēlams ieviest ēnu ekonomikas un krāpniecības samazināšanai.

Lai izvērtētu apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas efektivitāti, tiek izvirzīti šādi efektivitātes kritēriji:

- PVN plaisas izmaiņas Latvijā gados, kas sakrīt ar apgrieztās maksāšanas piemērošanas gadiem;
- Nozarē strādājošo fiktīvo uzņēmumu skaita izmaiņas.

Ierobežojumi:

Ziņojumā minētie secinājumi, aprēķini un priekšlikumi balstīti uz komersantu un pētījumā iesaistīto pušu sniegto informāciju, publiski pieejamo informāciju, kā arī konsultantu rīcībā esošo informāciju;

Institūciju sniegtā informācija un statistika ir to sniedzēju atbildība, PwC nepārbaudīja sniegtās informācijas patiesumu.

Gadījumā, ja PwC neizdevās iegūt konkrētu statistiku vai informāciju, pārbaudot publiskos statistikas un informācijas avotus, tiek pieņemts, ka informācija nav pieejama un tas tiek atbilstoši tekstā norādīts.

Pētījuma izpildē piedalījās šādi PwC darbinieki:

Vārds Uzvārds	Loma projektā
Vita Sakne	Projekta vadība
Ņina Podvniska	Eksperte nodokļu jautājumos
Ilze Rauza	Eksperte nodokļu jautājumos
Kristīne Skrastiņa	Eksperte nodokļu jautājumos
Kaspars Burka	Speciālists

3. Pētījuma mērķis un veiktie uzdevumi

3.1. Pētījuma mērķis

Pētījuma mērķis ir izvērtējuma veikšana par Latvijā spēkā esošo PVN apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāti un par iespējām paplašināt vai sašaurināt šīs kārtības piemērošanas jomas ar mērķi apkarot krāpšanos un mazināt ēnu ekonomiku.

3.2. Pētījuma uzdevumi

Lai sasniegtu pētījumā izvirzīto mērķi, PwC īstenojis šādus uzdevumus:

- 1) sniegts nozaru raksturojums saistībā ar PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas efektivitāti tām nozarēm, kurām atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 141., 142. un 143. pantiem šobrīd tiek piemērota PVN apgrieztās maksāšanas kārtība, t.sk.:
 - a. nozares īpatsvars pret tautsaimniecību kopumā;
 - b. analizēti esošie pētījumi, kā arī citu pārbaudāmu informāciju, lai izvērtētu ēnu ekonomikas īpatsvaru šīs sadaļas uzskaitītajās nozarēs, kā arī veikta analīze salīdzinot ar citu Eiropas Savienības dalībvalstu pieredzi līdzīgu jautājumu risināšanā;
 - c. veikts izvērtējums par to, vai pēc PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas konkrētajā nozarē ir mainījies:
 - i. komersantu skaits;
 - ii. komersantu pamatdarbības veids, t.sk., vai ir notikusi komersantu migrācija uz citām nozarēm (nozarēm, kurās PVN apgrieztās maksāšanas kārtība nav ieviesta); kā arī, vai ir notikusi komersantu migrāciju uz kaimiņvalstīm (piemēram, Lietuva, Igaunija);
 - iii. komersantu finanšu rādītāji, piemēram, neto apgrozījums, pārskata gada peļņa vai zaudējumi, debitoru un kreditoru parādu apmaksas periods;
 - iv. veiktie realizācijas darījumi uz citām valstīm (īpaši vērtējot darījumus ar Lietuvu un Igauniju);
 - v. produktu/pakalpojumu cenas, salīdzinot ar cenām pirms PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas;
 - vi. nozarē nodarbināto skaits un darbinieku gūtie ienākumi.
- 2) Izvērtēta PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas efektivitāte tām nozarēm, kurām minētā PVN maksāšanas kārtība ir ieviesta atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 141., 142. un 143. pantiem, iekļaujot šādus novērtējumus:
 - a. izvērtēts, vai ir nepieciešams paplašināt vai sašaurināt PVN apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanu;
 - b. izvērtēta komersantu veikto darījumu ķēde, analizējot darījumu ķēdes nepilnības un izdarot secinājumus par to, vai PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešana ir novērsusi nozīmīgākās problēmas PVN krāpniecības riska mazināšanai;
 - c. izvērtēts tas, vai gadījumā, ja tiktu atcelta PVN apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošana kādā no nozarēm, kurā tā šobrīd tiek piemērota.

- Šajā nozarē būtu jāizstrādā jauni administratīva rakstura instrumenti vai arī jāpilnveido jau esošie;
- d. veikta aptauja un izvērtēts kā komersanti, kas darbojas kādā no PVN likuma 141., 142. un 143. pantiem minētajām nozarēm, vērtē PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanu konkrētajā nozarē.
- 3) Izvērtēta iespēja piemērot PVN apgrieztās maksāšanas kārtību citās nozarēs ar mērķi apkarot PVN krāpšanas un mazināt ēnu ekonomiku un iekļauti šādi novērtējumi:
- a. identificētas un prioritārā secībā uzskaitītas nozares ar tām atbilstošajām preču un pakalpojumu grupām, kurām būtu piemērojama PVN apgrieztā maksāšanas kārtība, vienlaikus vērtējot, vai krāpšanas apkarošanai PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešana ir vienīgais instruments vai arī lietderīgāk būtu piemērot administratīva rakstura pasākumus;
 - b. apzinātas tās preču un pakalpojumu grupas, attiecībā uz kurām ir konstatēts augsts PVN nemaksāšanas un krāpšanas risks, tomēr PVN apgrieztā maksāšanas kārtības piemērošana nebūtu ieviešama. Izvērtēts, vai šajā nozarē pastāv administratīvie instrumenti, kas ierobežo PVN krāpšanas risku un vai esošos administratīvos instrumentus būtu nepieciešams pilnveidot;
 - c. veikta analīze saistībā ar to, vai PVN apgrieztā maksāšanas kārtības ieviešana kopā ar administratīva rakstura pasākumiem varētu samazināt PVN nemaksāšanas un krāpšanas risku;
 - d. veikta aptauja un izvērtēts, kā komersanti, kas veic komercdarbību nozarēs, kurās ieviešama apgrieztā PVN maksāšanas kārtība, vērtē PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanu šajās nozarēs.
- 4) Izdarīti secinājumi un, balstoties uz tiem, piedāvāti priekšlikumi tiesiskā regulējuma izmaiņām.

3.3. Pētījuma izstrādes metodoloģija

Pētījuma izstrāde veikta, realizējot šādus soļus:

- **Normatīvo aktu analīze** – soļa ietvaros tika apzināta juridiskā bāze apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanai Latvijā.
- **Ēnu ekonomikas pētījumu apzināšana** - soļa ietvaros tika apzināti iepriekš veiktie ēnu ekonomikas pētījumi. Pastiprināta uzmanība tika pievērsta pētījumiem par PVN plaisu, tās rašanas cēloņiem un veidiem kā ar to cīnīties. Soļa ietvaros tika apzināti arī citās Eiropas Savienības valstīs veiktie pētījumi ar mērķi atrast kopsakarības dažādu valstu pieredzē saistībā ar ēnu ekonomikas un PVN plaisas samazināšanas iespējām.
- **Nozaru statistikas datu apkopošana un analīze** – soļa ietvaros tika apkopoti statistiskie rādītāji nozarēm, kurās atbilstoši PVN likuma 141., 142. un 143. pantam tiek piemērota apgrieztā PVN maksāšanas kārtība. Dati tika iegūti no dažādiem avotiem, tostarp VID, CSP un Lursoft atbilstoši saimnieciskās darbības statistiskajiem klasifikatoriem (NACE).

- **Aptauju un interviju rīkošana ar uzņēmumiem** – tika apzināti uzņēmumi, kas darbojās nozarēs atbilstoši PVN likuma 141., 142. un 143. pantā noteiktajām preču un pakalpojumu grupām, kuru darījumos tiek piemērota apgrieztā PVN maksāšanas kārtība. Tika veikta interneta aptauja, iegūstot 39 respondentus no visām nozarēm un visām uzņēmumu lielumu kategorijām. Papildus tika īstenotas 14 padziļinātas intervijas gan klātienē, gan telefoniski, aptverot visas nozares un visas uzņēmumu lielumu kategorijas.
- **Priekšlikumu izstrāde administratīvu instrumentu ieviešanai** – atbilstoši PVN likumā 141., 142. un 143. pantā noteiktajām preču un pakalpojumu nozarēm, apzinot citu ES valstu pieredzi līdzīgu jautājumu risināšanā, tika izstrādāti priekšlikumi PVN administrācijas efektivitātes uzlabošanai papildus apgrieztās PVN maksāšanas kārtībai ieviešot citus administratīvos mehānismus. Papildus tika apzināti katra priekšlikuma plusi un mīnusi.
- **Izvērtējums par iespējamo apgrieztās maksāšanas kārtības paplašināšanu vai sašaurināšanu** – tika apzinātas nozares, kurās pastāv augsts PVN krāpšanās risks un līdz ar to ir nepieciešamība pēc apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas vai citu administratīva rakstura instrumentu ieviešanas.
- **Ieteikumu tiesiskā regulējuma izmaiņām sagatavošana** – tika sniegti ieteikumi tiesiskā regulējuma izmaiņām, balstoties uz visa pētījuma ietvaros iegūto informāciju un tās analīzi.

4. PVN sistēma Latvijā un Eiropas Savienībā

PVN ir patēriņa nodoklis, ar kuru tiek aplikta preču vai pakalpojumu pievienotā vērtība visos pakalpojuma un preču ražošanas un piegādes posmos, ja preces vai pakalpojumi tiek patērēti ES teritorijā un attiecīgajām precēm vai pakalpojumiem nav piemērots atbrīvojums. Nodokļa iekasēšana notiek apliekamajai personai iemaksājot valsts budžetā PVN par sniegtajiem pakalpojumiem un piegādātajām precēm, atskaitot citām apliekamajām personām samaksāto PVN par iegādātajām precēm un pakalpojumiem. Tādējādi PVN sistēma ir neitrāla, neskatoties uz to, cik ķēdes posmu preču piegādē vai pakalpojumu sniegšanā ir iesaistīti.

Esošā sistēma diemžēl nav ideāla, jo rada iespēju izmantojot krāpnieciskas shēmas, zudušus piegādātājus un fiktīvus starpniekus, izkrāpt no budžeta PVN. Apzinot riskantākās preču un pakalpojumu grupas Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā "2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu" tika ieviesta atkāpe no pamatnormas, kas noteikta ar 193. pantu, nosakot, ka dažās iekšzemes paaugstināta riska nozarēs PVN maksās persona, kas saņem precis vai pakalpojumu (apgrieztā maksāšanas kārtība).

Direktīvas 199. pants paredz apgriezto maksāšanas kārtību, noteiktām preču un pakalpojumu grupām, nosakot, ka persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir preču vai pakalpojumu saņēmējs, ja tas ir nodokļa maksātājs.

Direktīvas 199. pants piemērojams:

- a) būvdarbiem, tostarp nekustamā īpašuma remontam, tīrīšanai, apkopei, pārbūvei un nojaukšanai, kā arī tādu nekustamā īpašuma darbu veikšanai, kurus saskaņā uzskata par preču piegādi;
- b) personāla nodrošināšanai a) punktā minētajām darbībām;
- c) nekustamā īpašuma piegādei 135. panta 1. punkta j) un k) apakšpunkta nozīmē, ja piegādātājs ir izvēlējis darījumam nodokli piemērot saskaņā ar 137. pantu;
- d) lietotu materiālu, tādā pašā stāvoklī atkārtoti neizmantojamu materiālu, lūžņu, rūpniecisku un nerūpniecisku atkritumu, reģenerējamu atkritumu, daļēji pārstrādātu atkritumu piegādei, kā arī dažas preču piegādes un pakalpojumu sniegšana, kā norādīts VI pielikumā;
- e) tādu preču piegādei, kuras viens nodokļa maksātājs citam nodokļa maksātājam devis kā nodrošinājumu – īstenojot minēto nodrošinājumu;
- f) preču piegādei cesionāram pēc īpašumtiesību rezervācijas cesijas, ja cesionārs izmanto šīs tiesības;
- g) tāda nekustamā īpašuma piegādei, kas pārdots tiesas izsolē.

Papildus tam saskaņā ar Direktīvas 199. a pantu dalībvalstis var noteikt, ka līdz 2018. gada 31. decembrim un vismaz uz diviem gadiem persona, kas atbildīga par PVN nomaksu, ir nodokļa maksātājs, kas ir saņēmis šādas piegādes:

- a) siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisiju atļauju pārskaitīšana, kā tās definētas 3. pantā Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvā 2003/87/EK (2003. gada 13. oktobris), ar kuru nosaka sistēmu siltumnīcas efektu izraisošo gāzu emisijas kvotu tirdzniecībai Kopienā, ko var pārskaitīt saskaņā ar minētās direktīvas 12. pantu;
- b) citu vienību pārskaitīšana, ko operatori var izmantot, ievērojot minēto direktīvu;

- c) tādu mobilo telefonu piegāde, kas ir ierīces, kuras pagatavotas vai pielāgotas, lai nodrošinātu pieslēgumu licencētam tīklam, un kuras darbojas noteiktās frekvencēs, un kurām var būt vai var nebūt cits pielietojums;
- d) integrālās shēmas ierīču, piemēram, mikroprocesori un centrālie procesoru bloki pirms to integrēšanas galapatēriņam paredzētajos produktos, piegāde;
- e) gāzes un elektrības piegāde tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, kā noteikts 38. panta 2. punktā;
- f) gāzes un elektrības sertifikātu piegāde;
- g) telekomunikāciju pakalpojumu sniegšana, kā definēts 24. panta 2. punktā;
- h) spēļu konsoļu, planšētdatoru un klēpj datoru piegāde;
- i) graudaugu un tehnisko kultūru, tostarp eļļas augu sēkļu un cukurbiešu, ko galapatēriņa stadijā parasti neizmanto neizmainītā stāvoklī, piegāde;
- j) neapstrādātu metālu un metālu pusfabrikātu, tostarp dārgmetālu, ja uz tiem neattiecas 199. panta 1. punkta d) apakšpunkts, saskaņā ar 311. līdz 343. pantu noteikts īpašs režīms lietotām precēm, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām vai saskaņā ar 344. līdz 356. pantu noteikts īpašs režīms ieguldījumu zeltam, piegāde.

Ar Direktīvas 2006/112/EK 395. pantā noteikto procedūru nav iespējams pietiekami ātri reaģēt uz dalībvalstu pieprasījumiem pēc steidzamiem pasākumiem, ko Direktīvas 2006/112/EK 199. un 199.a panta nosacījumi atkāpes ieviešanai nav elastīguma, lai ātri reaģētu uz pēkšņu un masveida krāpšanu to preču un pakalpojumu kategorijās, kas nav minēto pantu darbības jomā.

Ņemot vērā minēto, Ar Direktīvu 2013/42/ES PVN direktīvā ir iekļauts ātrās reaģēšanas mehānisms (ĀRM), kas ļoti īpašās situācijās, kad notikusi pēkšņa un masveida krāpšana PVN jomā, ES valstīm ļauj veikt tūlītējus pasākumus. Dalībvalsts, kas vēlas ieviest ĀRM īpašo pasākumu, kā paredzēts 1. punktā, vienlaikus saskaņā ar 395. panta 2. un 3. punktā izklāstīto procedūru arī izdara pieprasījumu Komisijai. Tiklīdz Komisija ir paziņojusi, ka tai nav iebildumu, dalībvalsts, kas ir paziņojusi par savu ieceri piemērot ĀRM īpašo pasākumu, to var darīt.

ĀRM īpašajam pasākumam dalībvalsts piemēro atbilstīgus kontroles pasākumus attiecībā uz nodokļa maksātājiem, kas piegādā tādus preces vai sniedz tādus pakalpojumus, kuriem piemēro minēto pasākumu, un tas nepārsniedz deviņu mēnešu laikposmu.

Piemērojot apgriezto maksāšanas kārtību, dalībvalstīm ir rīcības brīvība paredzēt kārtības piemērošanas nosacījumus, tostarp, noteikt robežvērtības, to piegādātāju vai saņēmēju kategorijas, kuriem šo mehānismu var piemērot, kā arī daļēju mehānisma piemērošanu attiecībā uz atsevišķām kategorijām.

Latvijā apgrieztās PVN maksāšanas kārtība ir ieviesta 3 nozarēs: kokmateriālu piegādēm un ar to saistītiem pakalpojumiem, metāllūžņu piegādēm un ar to saistītiem pakalpojumiem un būvniecības pakalpojumiem. Apgrieztā PVN maksāšanas kārtība kokmateriālu piegādēm tika ieviesta jau 1999. gada 1. jūlijā saskaņā ar Direktīvas 2006/112/EK 395. pantu. Savukārt šī īpašā nodokļa piemērošanas kārtība metāllūžņu piegādēm un ar to saistītiem pakalpojumiem tika ieviesta saskaņā ar PVN direktīvas 199. pantu 2011. gada 1. oktobrī, bet būvniecības pakalpojumiem ar 2012. gada 1. janvāri.

Saskaņā ar PVN likuma 141. pantu PVN apgriezto maksāšanas kārtību piemēro šādu kokmateriālu piegādei:

- 1) nocirsti un atzaroti, sagarumoti vai nesagarumoti, mizoti vai nemizoti, garenvirzienā sašķelti vai nesašķelti apaļkoki, kuri sastāv no viena elementa bez mākslīgiem savienojumiem un kuru garums ir lielāks par vienu metru, bet tievgaļa diametrs nav mazāks par trim centimetriem;
- 2) jebkurā garumā sazāģēti, ēvelēti vai neēvelēti zāģmateriāli, kuri sastāv no viena elementa bez mākslīgiem savienojumiem un ir biezāki par sešiem milimetriem.

Minēto kārtību piemēro arī šādiem pakalpojumiem:

- 1) ar kokmateriālu sagatavošanu saistītie pakalpojumi (tai skaitā ciršanas tiesību piešķiršana, platību stigošana meža zemē un cirsmu parauglaukuma ierīkošana, augoša koka un apaļkoka uzmērīšana, vērtēšana, nozāģēšana, atzarošana un krautņu veidošana);
- 2) kokmateriālu apstrādes un pārstrādes pakalpojumi (tai skaitā zāģēšana, garināšana, mizošana, frēzēšana, ēvelēšana, virpošana, slīpēšana, žāvēšana, līmēšana, lakošana un šķeldošana);
- 3) kokmateriālu marķēšana, brāķēšana, šķirošana, pakošana;
- 4) kokmateriālu ķīmiskās apstrādes pakalpojumi (tai skaitā kokmateriālu antiseptēšana);
- 5) kokmateriālu transportēšana, iekraušana, izkraušana, pārkraušana un glabāšana;
- 6) ar kokmateriālu piegādi saistītie tirgus izpētes (mārketinga) un starpniecības pakalpojumi.

Ievērojot PVN likuma 142. pantu apgriezto PVN maksāšanas kārtību piemēro būvniecības pakalpojumiem, proti, būvdarbu veikšanai jaunas būves (ēkas, inženierbūves) būvēšanai vai esošās būves vai tās daļas renovācijai, vienkāršotai renovācijai, rekonstrukcijai, vienkāršotai rekonstrukcijai, restaurācijai, konservācijai vai nojaukšanai, kā arī būvniecības pakalpojumu līgumā ietvertajai visu veidu projektēšanai. Minēto kārtību piemēro būvniecības pakalpojumiem, kas sniegti iekšzemē, tai skaitā:

- 1) būvlaukuma sagatavošanai;
- 2) būvobjekta pagaidu būvju būvēšanai un to nojaukšanai;
- 3) būves nulles cikla izbūvei;
- 4) būves nesošo un nenesošo elementu vai konstrukciju (tai skaitā iebūvējamo konstrukciju) būvēšanai;
- 5) konstrukciju uzstādīšanai ar piegādi vai bez tās (tai skaitā stikloto konstrukciju, logu un durvju ielikšanai, liftu uzstādīšanai);
- 6) iekārtu, kas ir būves neatņemama sastāvdaļa (tai skaitā ventilācijas sistēma, apkures sistēma), uzstādīšanai un montāžai;
- 7) būves ārējai apdarei (tai skaitā fasādes apdarei un siltināšanai);
- 8) būves iekšējai apdarei (tai skaitā sienu un griestu apdarei, siltināšanai, grīdas ieklāšanai, tapešu līmēšanai, virsmu krāsošanai vai lakošanai);

- 9) inženierkomunikāciju izbūvei (tai skaitā ar būvi vai tās daļu funkcionāli saistīto inženiertīklu pievada un būves iekšējo inženiertīklu izbūvei);
- 10) būves vai tās daļas konservācijai;
- 11) būves vai tās daļas nojaukšanai;
- 12) būvlaukuma sakopšanai un labiekārtošanai pēc būvdarbu pabeigšanas pirms būvobjekta nodošanas ekspluatācijā.

Savukārt atbilstoši PVN likuma 143. pantam, apgrieztā PVN maksāšanas kārtība tiek piemērota iekšzemē veiktajai šādu metāllūžņu piegādei:

- 1) melno un krāsaino metālu un to sakausējumu atgriezumi un lūžņi, kas radušies saimnieciskās darbības rezultātā rūpniecībā, celtniecībā, lauksaimniecībā vai citās jomās, kā arī sadzīvē;
- 2) metāla izstrādājumi vai to daļas, kas nav izmantojamas paredzētajam mērķim lūzumu, griezumu, nodiluma vai citu iemeslu dēļ;
- 3) dažādu veidu nolietoti un atkārtoti neizmantojami transportlīdzekļi vai to daļas, tai skaitā automašīnu vraki;
- 4) elektrisko un elektronisko iekārtu atkritumi;
- 5) baterijas un akumulatori.

Minēto kārtību piemēro arī šādu ar metāllūžņu piegādi saistīto pakalpojumu sniegšanai:

- 1) melno un krāsaino metālu un to sakausējumu atkritumu atšķirošana no rūpniecisko un sadzīves atkritumu plūsmām;
- 2) melno un krāsaino metālu un to sakausējumu atgriezumu un lūžņu šķirošana, sadalīšana, griešana, saspiešana, presēšana, liešana lietņos;
- 3) nolietotu melno vai krāsaino metālu un to sakausējumu izstrādājumu un citu atkārtoti neizmantojamu materiālu salaušana, sadalīšana, griešana, saspiešana, presēšana;
- 4) atkārtoti neizmantojamu ēku, inženierbūvju vai citu infrastruktūras objektu vai to daļu metāla konstrukciju salaušana, sadalīšana un šķirošana.

PVN likums paredz, ka 141.–143. pantā noteikto kārtību piemēro tikai iekšzemē veiktajos darījumos, ja šajos pantos minēto preču piegādātājs un pakalpojumu sniedzējs, kā arī preču pircējs un pakalpojumu saņēmējs ir reģistrēti nodokļa maksātāji. Veicot šajās tiesību normās minētos darījumus preču piegādātājs un pakalpojumu sniedzējs izraksta nodokļa rēķinu, kurā PVN nenorāda.

Saskaņā ar PVN likumu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti savu ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, priekšnodoklis ir arī aprēķinātās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem, kas saņemti saskaņā ar šā likuma 141., 142. un 143. pantu.

Tā kā apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana būtu jāuzskata kā galējas nepieciešamības pasākums cīņā ar PVN nemaksāšanu un krāpšanu, pētījumā ir apskatīti un analizēti citi administratīva rakstura pasākumi (tai skaitā pasākumi, kas nav saistīti ar PVN normatīvo aktu regulējumu) ar PVN nemaksāšanu saistītu problēmu novēršanai konkrētajā jomā. Šim nolūkam tika saņemta informācija un rūpīgi izanalizēta par citu ES dalībvalstu pieredzi šajā jomā.

5. Ēnu ekonomikas novērtējums apzinot veiktos pētījumus

Kā izsecināts ēnu ekonomikas indeksa Baltijas valstīs SSE 2015.gada pētījumā¹, Igaunija un Lietuva 2014. gadā ir turpinājušas savu ilgtermiņa tendenci pakāpeniski samazināt ēnu ekonomikas apjomu. Aprēķini liecina, ka Igaunijas un Lietuvas ēnu ekonomika ir samazinājusies par aptuveni 2,5–2,8% un šobrīd veido 12,5–13,2% no IKP. Samazinājums ir novērots visās ēnu ekonomikas komponentēs. Turpretī Latvijas ēnu ekonomikas apjoms, salīdzinot ar iepriekšējo gadu, kopumā ir palicis nemainīgs un tiek lēsts ap 23,5% no IKP. Atšķirīgā ēnu ekonomikas dinamika nozīmē, ka šobrīd arī tās apjoms ir lielā mērā atšķirīgs – Latvijas ēnu ekonomika ir gandrīz divreiz lielāka nekā kaimiņvalstīs. Saskaņā ar datiem neregistrētie uzņēmumi veido aptuveni 5–8% no visiem uzņēmumiem. Visizplatītākie tie ir būvniecības nozarē.

Lai arī kopumā ēnu ekonomikas apjoms Latvijā 2014. gadā nav daudz mainījies, taču ir mainījies tās sastāvs. Aplokšņu algas ir gājušas mazumā, bet šo samazinājumu kompensēja attiecīgs pieaugums neuzrādītajos uzņēmējdarbības ienākumos, kas šobrīd veido aptuveni 46% no visas Latvijas ēnu ekonomikas. Vissliktākā ir situācija būvniecības nozarē, kur ēnu ekonomikas īpatsvars Latvijā tiek lēsts līdz pat 48,9% (arī Igaunijā un Lietuvā šajā nozarē ir visaugstākā ēnu ekonomika, taču tās īpatsvars ir mērenākā līmenī – 21% un 19%). Būvniecības nozares atgūšanās ir kompensējusi ēnu ekonomikas īpatsvara samazinājumu citās nozarēs. Iespējams, daļēji pateicoties būvniecības nozares svaram, visaugstākais ēnu ekonomikas līmenis Latvijā 2014. gadā bija tieši Rīgā.

Pētījuma autori uzskata, ka augoša ēnu ekonomikas īpatsvara atšķirība starp Latviju un tās kaimiņvalstīm (pēc tam, kad šī atšķirība bija gandrīz novērsta 2012. gadā) daļēji atspoguļo Latvijas politiku atslābušos centienus apkarot ēnu ekonomiku. Šobrīd Latvijas politikas veidotājiem būtu īstais brīdis īstenot otru liela mēroga un nopietnu politikas pasākumu kopumu ar mērķi apkarot ēnu ekonomiku līdzīgi tam, kā tas tika darīts 2010.–2013. gadā. Reformas varētu koncentrēt uz uzņēmējdarbības ienākumu neuzrādīšanu, kā arī būvniecības nozari, jo šīs ir visproblemātiskākās ēnu ekonomikas komponentes.

5.1. Mijiedarbība starp ēnu ekonomikas rādītājiem un apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu

Saskaņā ar EK pētījumu², PVN plaša tiek definēta kā starpība starp faktiski iekasēto PVN un kopējām PVN saistībām. Kopējās PVN saistības tiek aprēķinātas, kā teorētiski iekasējamais PVN, pamatojoties uz PVN tiesisko regulējumu un citiem saistītiem noteikumiem.

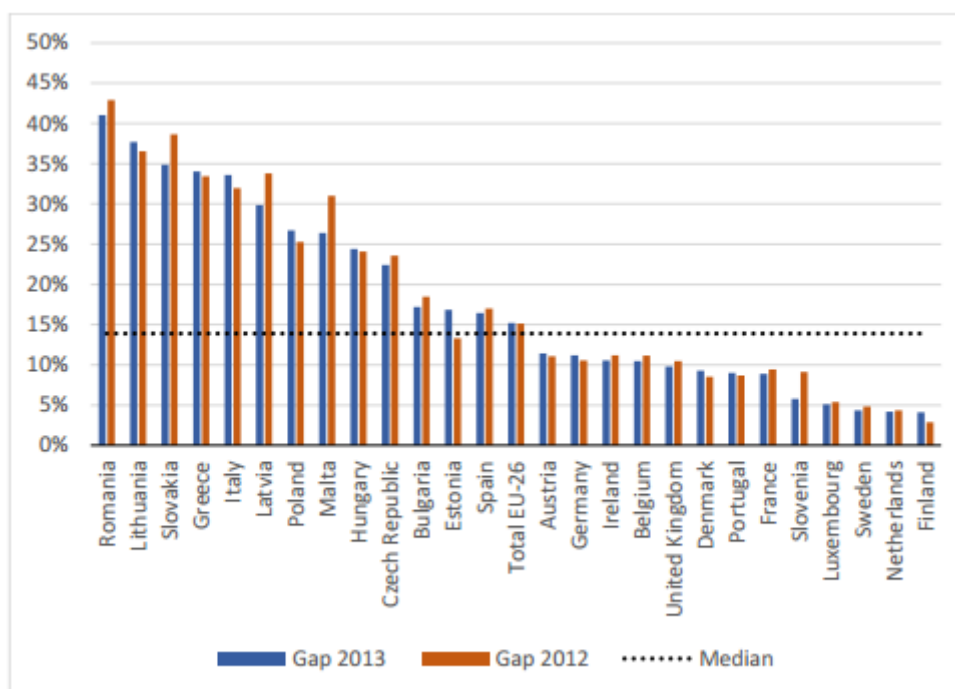
¹ A. Sauka, J. Putniņš (2015) "Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009 – 2014"

² EK pētījums "Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU member states" (2015)

EK pētījuma mērķis bija PVN iekasēšanas analīze, savukārt SSE pētījuma mērķis – noteikt kopējo ēnu ekonomikas apjomu Baltijas valstīs par periodu 2009.–2013. gads.

Abos pētījumos piemērotās metodes ir atšķirīgas. SSE pētījums balstās uz “Tiešo apsekošanas metodi”, savukārt EK pētījums balstās uz pieejamo nacionālo informāciju par gala patēriņu un starppatēriņu, kā arī bruto kapitālieguldījumiem, piemērojot PVN standarta samazinātas likmes un PVN atbrīvojumu.

Grafiks 1 PVN iztrūkums Eiropas Savienībā³



EK pētījums rāda, ka 2013. gadā Latvijai ir viena no augstākajām PVN plaisām ES, proti, plaisa veido 29,9% no teorētiski aprēķinātā PVN (sestais sliktākais rādītājs). Par Latviju sliktāki rādītāji ir konstatēti tikai Rumānijai, Slovākijai, Itālijai, Grieķijai un Lietuvai. Tāpat Latvijas rādītājs ievērojami pārsniedz ES vidējo PVN plaisu – 15,2%.

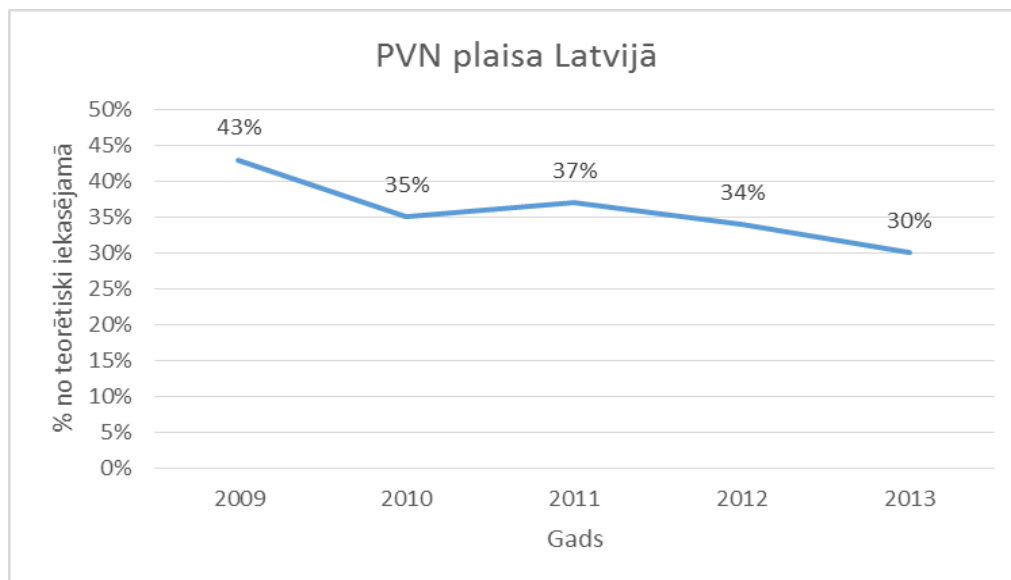
Jānorāda, ka EK pētījums un SSE Rīga pētījums sniedz atšķirīgus viedokļus par nodokļu nemaksāšanas tendencēm Latvijā. Tā kā PVN plaisa ir daļa no ēnu ekonomikas rādītājiem, tad varētu uzskatīt, ka, uzlabojoties šiem rādītājiem, būtu arī jāuzlabojas arī ēnu ekonomikas rādītājiem, kas SSE Rīga pētījumā neapstiprinās. Tādejādi, varētu izdarīt secinājumu, ka kopumā PVN iekasēšana valstī uzlabojās, bet tieši dēļ augstās ēnu ekonomikas būvniecības industrijā, PVN plaisa vēl ir joprojām ievērojami liela neskatoties uz apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu. Pārlicinot secinājumus par PVN plaisas izmaiņām būvniecības nozarē traucē arī izdarīt fakts, ka līdz šim šajā nozarē nav veikta analīze par ar nodokli apliekamo darījumu vērtību un iepirkto preču vai pakalpojumu, par kuriem atskaitīts PVN, īpatsvara izmaiņas pirms un pēc reversa ieviešanas, kā arī nav apzināts, kāds ir mājsaimniecības patēriņš būvniecības pakalpojumu nozarē. Analizējot Latviju citu Baltijas valstu vidū jānorāda, ka Lietuvas rādītāji (38%) ir ievērojami sliktāki par

3

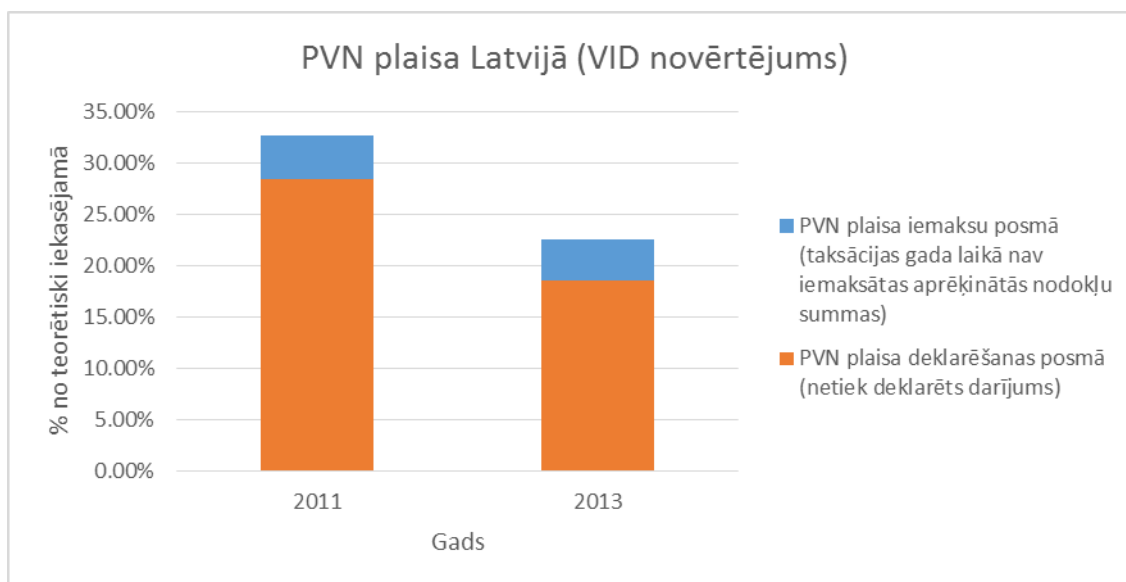
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

Latvijas rādītājiem, kamēr Igaunijas dati liecina par salīdzinoši efektīvāku PVN iekasēšanu (PVN plaisa – 17%). Tomēr, Lietuvas un Igaunijas rezultāti ir pasliktinājušies salīdzinot ar 2012. gadu, attiecīgi par (1%) un (4%), turpretī Latvijas rādītāji ir uzlabojušies par 4%. Vērtējot ilgtermiņā, Latvijas rādītāji ir uzlabojušies, no augstākās plaisas 2009. gadā (43%) līdz 2013. gadam (30%). Tādējādi, tendence ir vērtējama pozitīvi.

Grafiks 2 PVN plaisa Latvijā⁴



Grafiks 3 PVN plaisa Latvijā (VID novērtējums)⁵



⁴

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

⁵ VID sniegtie dati

Turklāt Latvija ir viena no retajām ES valstīm, kura 2012.–2013. gadā ir uzrādījusi stabilu IKP pieaugumu, kamēr pārējās ES valstīs ir novērojams IKP kritums vai neliels pieaugums.

Līdz ar to būtu secināms, ka, neskatoties uz joprojām būtisku PVN plaisu, Latvijas rādītāji, pretēji Lietuvai un Igaunijai, uzlabojas. Papildus to apliecina arī VID⁶ PVN plaisas novērtējums (skat. grafiku Nr. 3), saskaņā ar ko PVN plaisa laika posmā no 2011. gada līdz 2013. gadam samazinājusies no 32,6% uz 22,5%.

Salīdzinot, Austrumeiropas dalībvalstu, proti, valstu, kuras pievienojās ES 2004. gadā, rādītāji ir ievērojami sliktāki nekā Rietumeiropas dalībvalstu rādītāji, izņemot Grieķiju un Itāliju.

Lai noteiktu, vai pastāv kāda mijiedarbība starp PVN iztrūkumu un apgriezto PVN maksāšanas kārtības ieviešanu, esam analizējuši pieejamos datus par to, cik liela ir nozaru, kurās ieviestā apgrieztā PVN maksāšanas kārtība PVN ieņēmumu attiecība pret valsts kopējiem PVN ieņēmumiem, kā arī šo nozaru attiecība pret valsts IKP gan valstīs ar salīdzinoši visaugstāko PVN iztrūkumu, gan valstīs ar viszemāko PVN iztrūkumu.

Rumānijā, kur ir konstatēts visaugstākais PVN iztrūkums, PVN apgrieztā maksāšanas kārtība ir ieviesta tādās nozarēs kā:

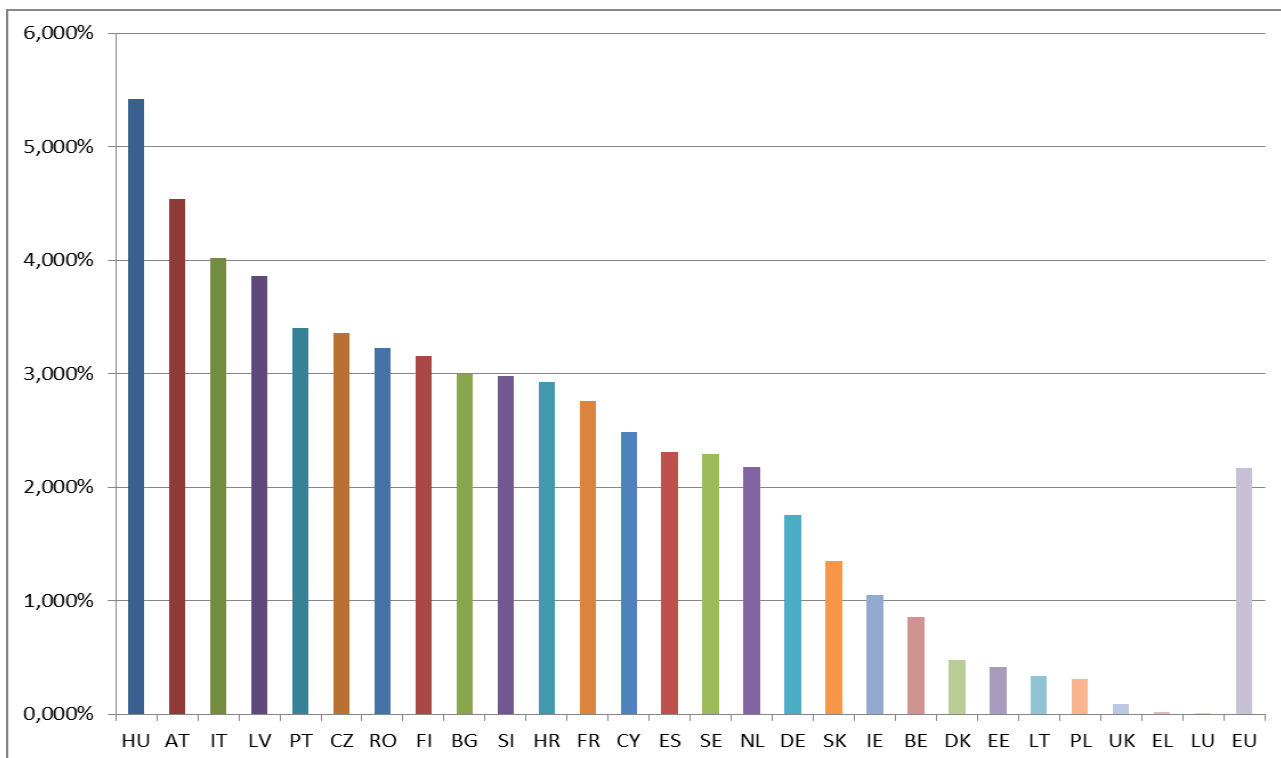
- 1) dabas gāzes un elektrības piegāde nodokļu maksātājam,
- 2) graudu labības augu piegāde,
- 3) emisijas kvotas,
- 4) specifiskām kokmateriālu piegādēm.

Šo nozaru īpatsvars pret IKP Rumānijā sastāda nedaudz virs 3%, salīdzinoši – Latvijas PVN apgrieztās maksāšanas kārtības nozaru īpatsvars tuvojas 4%.

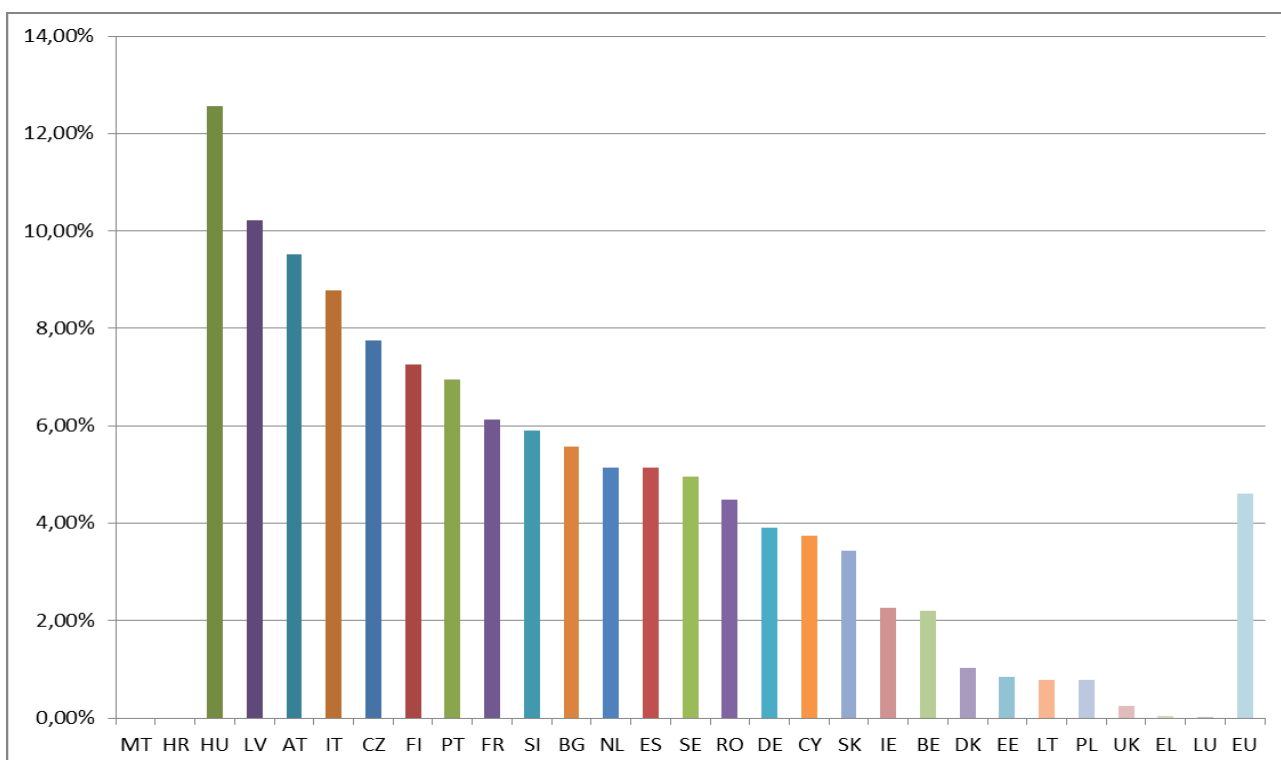
6

https://vid.gov.lv/dokumenti/aktualitates/informacija%20preseii/oktobris%202013/preses_konf_%2030%2010%202014_final.pdf

Grafiks 4 Ar apgriezto PVN maksāšanas kārtību aplikto nozaru īpatsvars no IKP⁷



Grafiks 5 PVN ieņēmumu attiecība nozarēs, kurās ieviesta PVN aprieztā maksāšanas kārtība, pret kopējiem PVN ieņēmumiem⁸

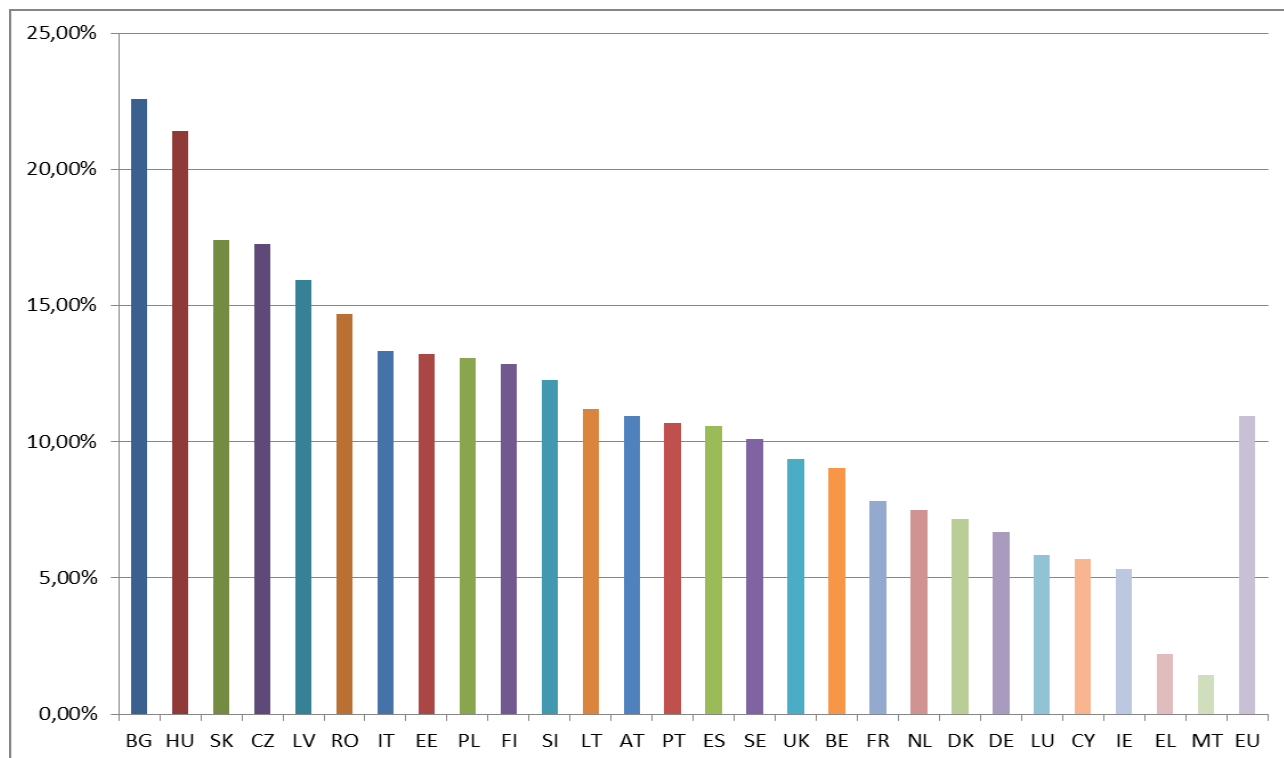


⁷ <http://econpapers.repec.org/paper/taxtaxstu/0052.htm>

⁸ <http://econpapers.repec.org/paper/taxtaxstu/0052.htm>

Jāatzīmē, ka situācijā, ja Latvijā tiktu ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība visās atļautajās nozarēs (atbilstoši 2006/112/EK 199. pantam) (skat. grafiku Nr. 6), tad šo nozaru kopējā ietekme uz PVN ieņēmumiem sastādītu aptuveni 16%, kas ir salīdzinoši viens no visaugstākajiem rādītājiem ES (piektais augstākais rādītājs pēc Bulgārijas, Ungārijas, Slovākijas un Čehijas). Pašlaik PVN ieņēmumi nozarēm, kurās ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība, Latvijā veido aptuveni nedaudz virs 10% no kopējiem PVN ieņēmumiem (skat. grafiku Nr. 4). Tādejādi, nozaru, kurās ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība, PVN ieņēmumi Latvijā veido nozīmīgu daļu no kopējiem PVN ieņēmumiem un šo nozaru kontrole ir svarīga.

Grafiks 6 Nozaru īpatsvars nodokļu ieņēmumos, ja apgrieztā PVN maksāšanas kārtība tiktu piemērota visām nozarēm⁹



Savukārt, piemēram, Lielbritānijā apgrieztā PVN maksāšanas kārtība ir ieviesta tikai divās preču/pakalpojumu kategorijās - emisijas kvotām un mobilajiem telefoniem, kā arī datoru sastāvdaļām, t. sk., procesoriem un mikroprocesoriem, un tā ietekme PVN ieņēmumu ziņā uz kopējiem PVN ieņēmumiem pat nesasniedz 1%. Ja Lielbritānija ieviestu apgrieztu PVN maksāšanas kārtību visās atļautajās nozarēs (atbilstoši direktīvai 2006/112/EK), tad šie ieņēmumi sastādītu aptuveni 9% no kopumā iekasējamā PVN. Tomēr Lielbritānija neapsver PVN apgrieztās maksāšanas kārtības paplašināšanu, kas liek secināt, ka tiek izmantoti citi administratīvie līdzekļi, kā arī darbojas citi faktori, kas nodrošina nodokļu iekasēšanas efektivitāti. Lielbritānijas nodokļu krāpniecības analīze un citi ieviestie administratīvie līdzekļi ir analizēti tālāk.

Savukārt Lietuvai, kur novērojams augsta PVN plaisa, apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ietekme uz tautsaimniecību kopumā nesasniedz 0,5%, kas ir ļoti tuvs rādītājs Igaunijai ar aptuveni 2 reizes zemāku PVN plaisu kā Lietuvai. Attiecīgi, gan

⁹ <http://econpapers.repec.org/paper/taxtaxstu/0052.htm>

Lietuvā, gan Igaunijā apgrieztās PVN maksāšanas kārtības nozares ir šauras, tomēr Igaunijas PVN plaša ir divkārt mazāka nekā Lietuvas PVN plaša.

Kā norāda PVN plaisas EK pētījuma¹⁰ autori, PVN plaša norāda uz PVN iekasēšanas efektivitāti, jo tā iekļauj PVN ieņēmumu zudumu krāpšanās, izvairīšanās, maksātnespējas, un pārrēķināšanās rezultātā.

Ja apgrieztās PVN maksāšanas kārtības efektivitāte Latvijā tiktu mērīta pēc šādas pieejas, tad varētu secināt, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana ir sasniegusi vēlamo rezultātu daļēji, proti, gados, kad tika piemērota apgrieztās PVN maksāšanas kārtība nozarēs, kopējā PVN plaša Latvijā samazinājās, taču joprojām saglabājoties augstā līmeni. Tomēr šāds apgalvojums visticamāk nav pilnībā precīzs, jo nav iespējams noteikt, kādi būtu Latvijas rādītāji, ja apgrieztā PVN maksāšanas kārtība nebūtu ieviesta vispār un tieši cik lielu no kopējās PVN plaisas veido PVN plaša nozarēs, kurās ieviesta PVN apgrieztās maksāšanas kārtība.

Kā rāda gan Igaunijas, gan Zviedrijas nodokļu administrāciju analīzes, PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešana samazina PVN krāpniecību attiecīgajā nozarē, tomēr krāpnieciskie uzņēmumi spēj ātri virzīties uz blakus nozarēm.

Tādejādi, ņemot vērā minēto, varētu izdarīt šādus secinājumus:

- 1) Apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana un paplašināšana bez citu administratīvu pasākumu ieviešanas un citu ietekmējošo faktoru uzlabošanas, nesniedz vēlamo rezultātu, ko parāda Lietuvas un Igaunijas atšķirīgie rādītāji.
- 2) Vienlaicīgi var pieņemt, ka, neieviešot PVN apgriezto maksāšanas kārtību, PVN plaisas un attiecīgi ēnu ekonomikas rādītāji Latvijā varētu būt vēl sliktāki. It īpaši šādu secinājumu varētu izdarīt dēļ tā, ka Latvijā arī citi faktori negatīvi ietekmē nodokļu maksāšanu. Piemēram, maza iespēja tikt piekļertiem nemaksājot nodokļus. neapmierinātība ar nodokļu normatīvo aktu kvalitāti un mazs atbalsts uzņēmējiem.

Sekojošā EK priekšlikumam par izvēles un pagaidu PVN apgrieztās maksāšanas kārtības mehānisma ieviešanu kā līdzekli cīņā ar PVN krāpniecību, *BusinessEurope*¹¹ ir paudusi savu viedokli par apgrieztās PVN ieviešanas efektivitāti kā līdzekli cīņā ar PVN krāpniecību. *BusinessEurope* ieskatos, apgrieztā PVN maksāšanas kārtība pilnībā maina veidu, kādā tiek piemērots un iekasēts PVN, kas, savukārt, rada papildu administratīvo slogu uzņēmējiem.

BusinessEurope galvenie secinājumi ir sekojoši:

- 1) Meklējot risinājumu *misssing trader fraud* (MTF), PVN risks ķēžu darījumos tiek pārvirzīts uz mazumtirgotājiem, kas savukārt varētu palielināt krāpniecību šajā nozarē, kuru nav iespējams regulēt ar apgriezto PVN maksāšanas kārtību.
- 2) Apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošana tikai atsevišķām preču un pakalpojumu kategorijām nevar būt veiksmīga, jo krāpnieki mēdz pārvietoties uz citu preču/pakalpojumu grupu, kurā PVN piemērojams parastajā kārtībā, kā arī no vienas valsts uz citu valsti, kurā nav ieviesta apgrieztā PVN

¹⁰

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

¹¹ <https://www.bussinesseurope.eu/sites/buseur/files/media/imported/2010-01098-E.pdf>

maksāšanas kārtība. Šādu secinājumu arī pierāda Igaunijas nodokļu administrācijas analīze¹².

- 3) Krāpnieki darbojas ārpus normālas biznesa sistēmas un tādejādi jebkādiem risinājumiem būtu jābūt virzītiem pret krāpniekiem un tie nevarētu ietekmēt godīgo un legālo pusi (*legimate business*), kas apgrieztās PVN maksāšanas gadījumā tieši notiek. Šādu viedokli ir pauduši arī atsevišķi Latvijas aptaujātie uzņēmumi, kā arī industrijas pārstāvji, proti, viņuprāt, krāpnieki darbojas ārpus PVN sistēmas kā tādas.
- 4) PVN krāpniecību kopumā nevar apkarot tikai ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu, lai gan atsevišķas dalībvalstis ir atrisinājušas atsevišķas krāpniecības problēmas atsevišķās preču/pakalpojumu kategorijās. PVN krāpniecību var apkarot ar pienācīgu risku analīzi un savlaicīgu informācijas apmaiņu.

Šādu pašu viedokli ir paudusi Zviedrijas Celtniecības Konfederācija (angliski – *The Swedish Construction Federation*), ko apstiprināja rakstveidā Zviedrijas Uzņēmumu Konfederācijas eksperte Anna Sandberg Nilsson.

5.2. Citu ES dalībvalstu pieredze un PVN apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitātes pētījumi

Neskatoties uz to, ka visas šajā nodaļā apskatītās ES dalībvalstīs lielākā vai mazākā mērā ir ieviesušas apgriezto PVN maksāšanas kārtību, informācija par apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu ir publiski pieejama ierobežotā apjomā. Līdz ar to šajā nodaļā izmantotā pieeja atspoguļo publiski pieejamās informācijas apkopošanu, taču tā kā par dažādām valstīm pieejamās informācijas apjoms ir atšķirīgs, arī šajā nodaļā sniegtās informācijas apjoms par katru valsti ir atšķirīgs. Apskatītās valstis tika izvēlētas pēc šādiem kritērijiem:

- Latvijas kaimiņvalstis – Lietuva un Igaunija;
- valsts ar zemu PVN plaisu, bet relatīvi augstu īpatsvaru PVN ieņēmumiem no kopējiem PVN ieņēmumiem nozarēs, kurās tiek piemērota apgrieztās PVN maksāšanas kārtība (Zviedrija);
- valsts ar zemu PVN plaisu un relatīvi zemu īpatsvaru PVN ieņēmumiem no kopējiem PVN ieņēmumiem nozarēs, kurās tiek piemērota apgrieztā PVN maksāšanas kārtība (Lielbritānija);
- valsts ar vislielāko PVN ieņēmumu nozarēs, kurās tiek piemērota apgrieztās PVN maksāšanas kārtība, īpatsvaru pret kopējiem PVN ieņēmumiem (Ungārija);
- valsts, kurā PVN plaisa pēdējos gados būtiski samazinājusies (Polija).

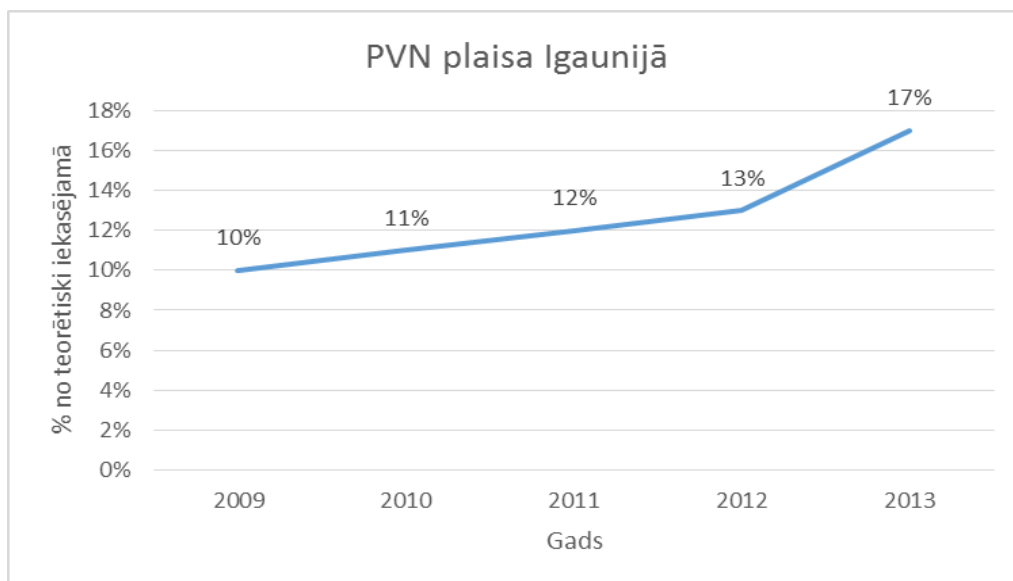
5.2.1. Igaunija

Starp Baltijas valstīm Igaunijā PVN plaisa ir viszemākā (17%), tādejādi varētu secināt, ka Igaunijā ir ieviesti visefektīvākie PVN iekasēšanas mehānismi. Kā norādīts SSE pētījumā, ēnu ekonomiku un nodokļu iekasēšanu ietekmē daudzi citi faktori un tādejādi nodokļu iekasēšanas rādītāji Igaunijā ir jāskatās kontekstā ar šiem

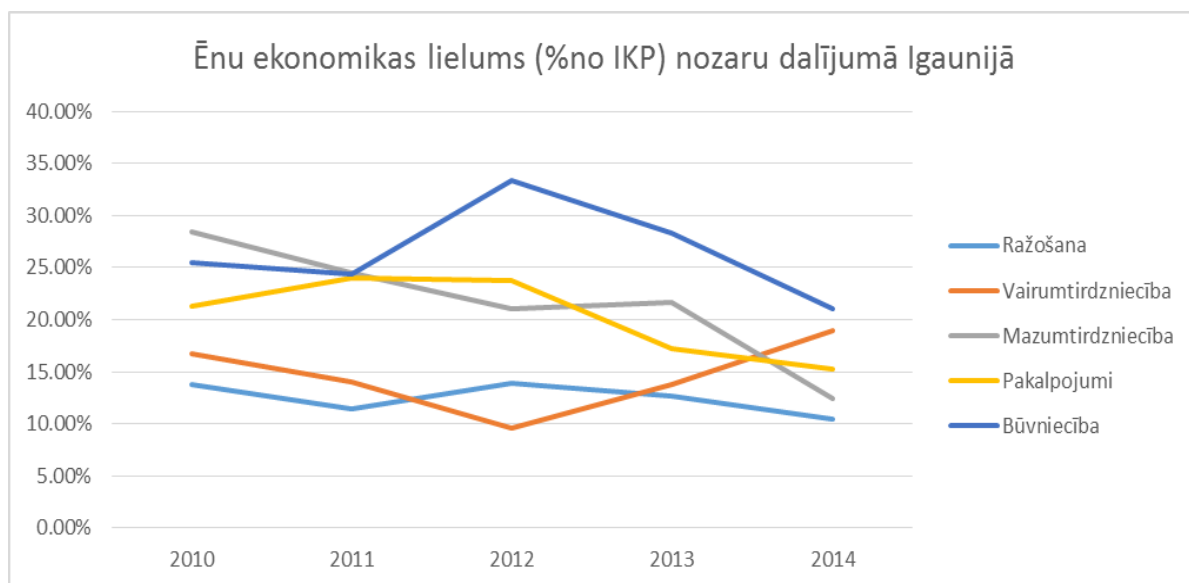
¹² http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf

citiem faktoriem, kuri norāda uz visnotaļ pozitīvu vērtējumu par valsts nodokļu administrāciju kopumā.

Grafiks 7 PVN plaisa Igaunijā 2009.-2013. gadā¹³



Grafiks 8 Ēnu ekonomikas lielums nozaru dalījumā Igaunijā¹⁴



Igaunijā PVN apgrieztās maksāšanas kārtība ir ieviesta šādās nozarēs:¹⁵

- Metāllūžņu piegādes darījumiem (kopš 01/01/2011);
- Nekustamā īpašuma darījumos (kopš 01/01/2011);

¹³ EK pētījums

¹⁴ SSE pētījums

¹⁵

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf

- Investīciju zelta, dārgmetālu un dārgmetālu izstrādājumu piegādes darījumiem (kopš 01/02/2012).

Kā norādīts ziņojumā,¹⁶ apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana atsevišķās nozarēs un papildu ziņošanas pienākums par darījumiem sākotnēji dod pozitīvu ietekmi cīņā ar PVN krāpniecību, tomēr ilgākā laika periodā tas nedod rezultātu vai tam nav ietekmes uz vispārīgo ekonomisko situāciju. Turklāt, kā norāda Igaunijas nodokļu administrācija, apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana atsevišķam sektoram vai atsevišķām preču grupām noved pie tā, ka krāpnieciskie uzņēmumi sāk uzrādīt tādas preču kategorijas, kurām nav ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība vai arī pārnes savu darbību uz citu nozari.

Neskatoties uz augstāk minēto, Igaunijas Nodokļu un muitas pārvalde uzskata, ka apgrieztās PVN maksāšanas rezultātā uzņēmējdarbības vide attiecīgajās nozarēs ir uzlabojusies.

Kokmateriālu nozare

Kopš 2007. gada visos industrijas darījumos abām iesaistītājām pusēm ir pienākums atsevišķi informēt Igaunijas nodokļu un muitas pārvaldi (*Estonian Tax and Customs Board*) par visiem industrijas pirkšanas/pārdošanas darījumiem, kā arī mežizstrādes tiesībām. Papildus administratīvais mehānisms izrādījās efektīvs, jo industrijas oficiālā deklarētā darījumu summa palielinājās 3,5 reizes salīdzinot ar iepriekšējo gadu (35.1 milj. to 123.5 milj. kronas).

Metāllūžņu nozare

Laika periodā no 2005.–2009. gadam tika konstatēta ievērojama krāpniecība šajā nozarē. Pēc aplēsēm, šajā periodā rēķini par metāllūžņu piegādēm ar fiktīvām kompānijām sastādīja 40 milj. EUR, kā arī līdz ar to novērtētie PVN zaudējumi sastādīja 6 milj. EUR. Kā līdzekli cīņai ar krāpniecību, 2011. gadā šajā nozarē tika ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība. Lai gan sākotnēji PVN ieņēmumi šajā industrijā pieauga, jau nākamajos periodos, tie samazinājās. Turklāt, kā rāda uzņēmumu gada pārskati, strauji pieauga operatīvas izmaksas (par 22%), tādējādi samazinot peļņu.

Dārgmetāli, dārgmetālu izstrādājumi un lūžņi

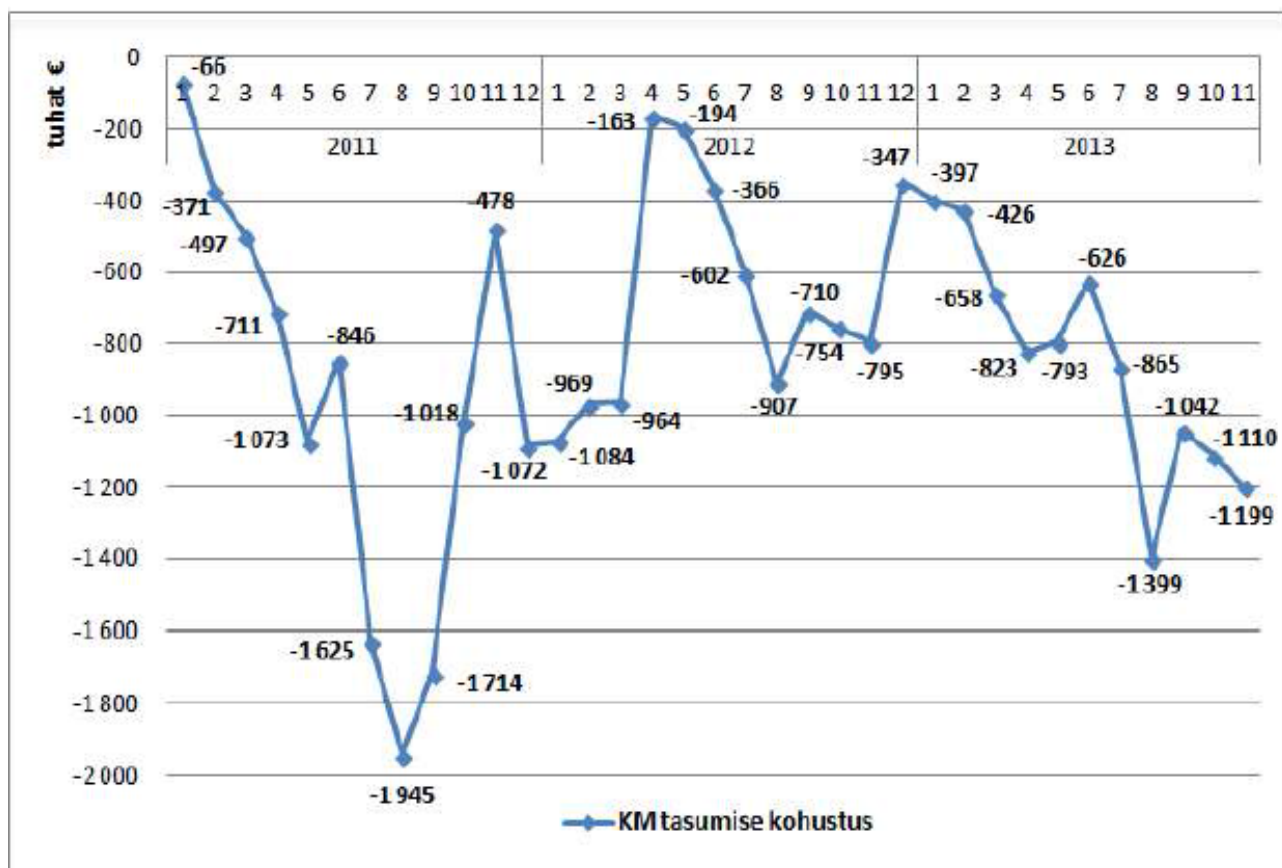
Sākot no 2010. gada otrās puses parādījās un strauji attīstījās PVN krāpniecība darījumos ar dārgmetāliem, dārgmetālu izstrādājumiem un lūžņiem.

Paredzot likuma izmaiņas no 2010. gada otrās puses, krāpnieki palielināja nelegālos darījumos ar zelta lūžņu produktiem. Šajā nozarē tikusi izmantota tipiskā “karuseļa shēma”, iekļaujot zelta lūžņu darījumus ar starpniekiem, kas apliekas ar standarta likmi 20% PVN, gala produktu pārdodot uz ārzemēm, tādējādi nodrošinot PVN atmaksas, gadījumos, kad fiktīvais eksportētājs nesamaksā PVN budžetā, bet pazūd.

Zīmīgi, ka ziņojums apstiprina krāpniecisko uzņēmumu migrāciju pa nozarēm. Proti, 2011. gadā, kad metāllūžņu industrijā tika ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība, krāpnieciskie uzņēmumi migrēja uz nozari ar zelta lūžņu darījumiem. Neskatoties uz pastiprinātām kontrolēm, 2011. gadā PVN zaudējumi tiek novērtēti 11,5 milj. EUR apmērā.

¹⁶ http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf

Grafiks 9 Nodokļu pārmaksas darījumos ar zeltu¹⁷



Uz krāpniecisko darījumu esību norāda arī fakts, ka pēc PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas kopējais industrijas apgrozījums kritās. Taču, tā kā apgrieztā PVN maksāšanas kārtība piemērojama tikai darījumiem ar zeltu virs konkrētas probes (325), pēc apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas, krāpnieciskie darījumi pārcēlās uz darījumiem ar zemāku zelta provi, kā likumā noteiktā kārtība apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanai. Līdz ar to tiek aprēķināts, ka 2013. gada 11 mēnešos krāpnieciskie darījumi šajā industrijā atkal veidoja 9,3 milj. EUR zaudējumus.

Augstāk minētie dati vēlreiz apliecina, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana gaidīto rezultātu papildu nodokļa iekasēšanas ziņā dod tikai īstermiņā. Turklāt, krāpnieciskie uzņēmumi spēj ātri pielāgoties un izmantot likumdošanas caurumus/izņēmumus, t.sk., manipulēt ar preču un pakalpojumu nosaukumiem.

Darījumi ar degvielu

Minētajā ziņojumā tiek analizēta arī degvielas nozare, kurā cita starpā PVN krāpnieciskie darījumi lielos apjomos ir konstatēti arī Lietuvā un Polijā. Lai novērstu PVN krāpniecību, 2011. gadā tika ieviesti papildu administratīvie līdzekļi, t.sk. garantijas un reģistrācijas. Tomēr papildu administratīvie līdzekļi nebija piemērojami, ja degviela tika iegādāta pašpatēriņam ne tālākai pārdošanai.

¹⁷ http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf

Šo papildus ieviesto administratīvo līdzekļu rezultātā tika iekasēti papildu 90 milj. EUR PVN. Tomēr, kā tika novērots arī citās industrijās, kur ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība vai papildu administratīvie līdzekļi, krāpnieciskie uzņēmumi izmantoja likumā noteiktos izņēmumus un strauji pieauga degvielas iegādes pašu vajadzībām. Tā rezultātā tika ieviests aizliegums akcīzes preču noliktavām izsniegt degvielu pašu vajadzībām. Pēc šī aizlieguma ieviešanas PVN ieņēmumi 2013. gadā salīdzinoši par šo pašu periodu 2012. gadā pieauga par 28 milj. EUR.

Jebkurā gadījumā, kā atzīst Igaunijas nodokļu administrācija, PVN krāpniecība šajā sektorā nav novērsta, kas daļēji ir izskaidrojams ar garo piegādes ķēdi starp piegādātāju un gala patērētāju.

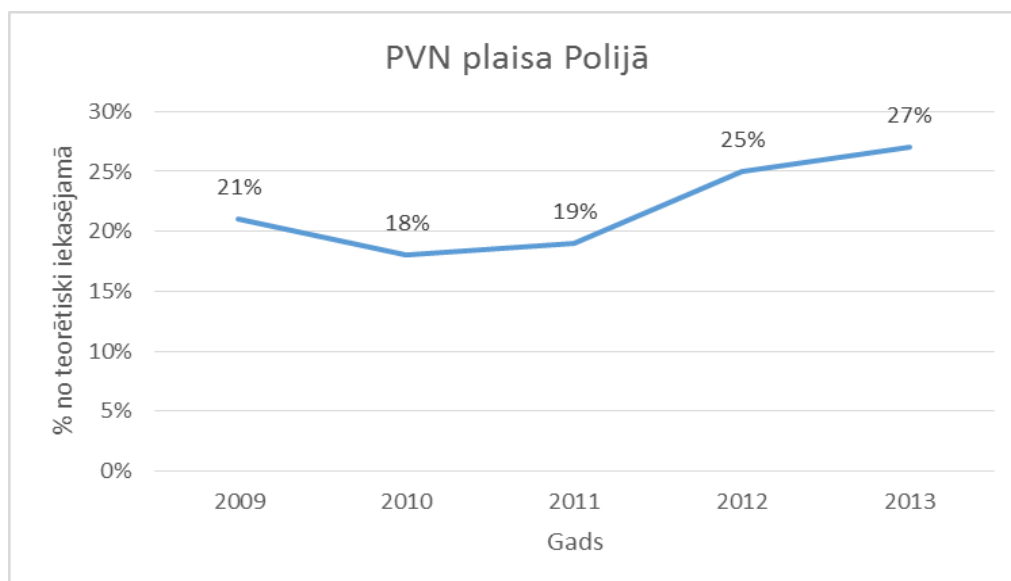
Apkopojot apskatītā pētījuma sniegtās atziņas ir secināms sekojošais:

- 1) krāpnieciskie uzņēmumi manipulē ar preču un pakalpojumu nosaukumiem, lai izvairītos no apgrieztās PVN maksāšanas piemērošanas;
- 2) krāpnieciskie uzņēmumi ļaunprātīgi izmanto tiesiskajā regulējumā ieviestos atbrīvojumus un izņēmumus, kas ļauj veidot krāpnieciskas shēmas;
- 3) jo ātrāka krāpnieciskā uzņēmuma identificēšana darījumu ķēdē, jo lielākas iespējas novērst vai samazināt krāpnieciskos darījumus;
- 4) nodokļu administrācijas resursi ir jāvelta visu pieejamo datu analīzei. Lielu resursu veltīšana tikai savstarpējo datu salīdzināšanai starp darījumu partneriem nevar dot gaidīto rezultātu, jo visi darījumi jāskata kontekstā ar pārējiem darījumu ķēdes posmiem.

5.2.2. Polija

Saskaņā ar EK pētījumu, PVN plaisa 2013. gadā Polijā sastāda 27%. Zīmīgi, ka Polijas PVN plaisa pēdējo gadu laikā pieaug, arī neskatoties uz apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu 2011. metāllūžņu un emisiju kvotu nozarēs. Tas skaidrojams ar ļoti zemu šo nozaru īpatsvaru kopējos PVN ieņēmumos (skat. grafiku Nr. 5).

Grafiks 10 PVN plaisa Polijā 2009. – 2013. gads¹⁸



Apgrieztā maksāšanas kārtība Polijā tiek piemērota¹⁹:

- atkritumiem, un metāllūžņiem (kopš 01.04.2011);
- CO2 emisiju kvotām (kopš 01.04.2011);
- elektroniskam aprīkojumam (piemēram, portatīvie datori, mobilie telefoni, spēļu konsoles) (kopš 01.07.2015).

Visas produktu kategorijas atrodamas Polijas PVN likuma 11. pielikumā²⁰.

Pēc Strukturālo studiju institūta (*Foundation Institute for Structural Studies*) pasūtījuma PricewaterhouseCoopers Sp. z oo ("**PwC PL**"), 2013. gada maijā veica novērtējumu par priekšlikumiem cīņā ar nodokļu iztrūkumu un jauniem risinājumiem.

Galvenie secinājumi, kas izriet no minētā pētījuma:

- 1) Apgrieztā PVN maksāšanas kārtība var palīdzēt konkrētajā industrijā samazināt krāpšanās shēmas, bet ne kopumā, jo krāpniekiem ir viegli mainīt industriju uz tādu, kura neapliekas ar apgrieztu PVN maksāšanas kārtību.
- 2) Produkti, kuriem tiek piemērota apgrieztās PVN maksāšanas kārtība, ir lūžņi, izejvielas vai neapstrādāti produkti, kurus ļoti viegli var modificēt, lai tie vairs neatbilst tām kategorijām, kas pakļautas apgrieztajai PVN maksāšanas kārtībai.
- 3) Kriminālie grupējumi var viegli pārnest finanšu resursu uz citu produktu kategoriju, kas neapliekas ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtību. Līdz ar to kopējais krāpšanās daudzums nesamazinās, tikai industrija mainās.

¹⁸ EK pētījums

¹⁹ http://www.paiz.gov.pl/polish_law/taxation/vat

²⁰ http://www.paiz.gov.pl/polish_law/taxation/vat

Citi mehānismi cīņai ar krāpniecību

Solidārā atbildība Polijā ir ieviesta no 2013. gada 1. oktobra, un papildinātas normas 2015. gada 1. jūlijā.

Solidārā atbildība tiek piemērota trīs lielās kategorijās:

- 1) dzelzs produkti,
- 2) degviela,
- 3) citi (digitālās kameras, printeru un kopētāju piederumi, dārglietas), kas detalizētāk aprakstītas PVN likuma 13. pielikumā²¹.

Lai pircēji industrijās, kurās piemērojama solidārā atbildība izvairītos no riska, tiem ir iespēja iegādāties preces no piegādātājiem, kas pirkuma brīdī ir speciālā Finanšu ministra sarakstā, kas ir publiski pieejams. Lai piegādātāji tiktu iekļauti sarakstā, tiem ir jāsamaksā drošības depozīts atbilstoši likumā noteiktajai summai. Piemēram, sākot no 2015. gada 1. jūlija minimālais depozīts degvielas, šķidrā kurināma un ziežu piegādātājiem ir PLN 1 000 000 (ekvivalents EUR 230 000) Jāpiebilst, ka par depozītiem, kas samaksāti skaidrā naudā, tiek aprēķināti procenti 30% apmērā no Nacionālās bankas depozītu likmes.

Identificētās problēmas ar depozīta maksu:

- publiskie iepirkumi ar zemāko cenu;
- līdzīgi kā apgrieztās PVN maksāšanas gadījumā, krāpnieki var viegli mainīt specifisko industriju uz tādu, uz kuru solidārā atbildība neattiecas;
- sarežģīti piemērot mazajiem un jaunajiem uzņēmumiem.

Papildus administratīvās normas

No 2015. gada 1. jūlija Polijā nodokļu maksātājiem, kas piedāvā preces nozarēs, kurās piemērojama apgrieztā PVN maksāšanas kārtība, ir jāiesniedz papildu pārdošanas deklarācija (*sales listings*), aptverot vietējās piegādes darījumu, kur PVN ir nomaksāts atbilstoši apgrieztajai PVN maksāšanas kārtībai.

5.2.3. Zviedrija

Saskaņā ar EK pētījumu, PVN plaša Zviedrijā ir trešā zemākā ES, un tā veido tikai 4,3% no IKP (skat. grafiku Nr. 1). Tomēr, Zviedrijas apgrieztās PVN maksāšanas kārtības nozaru ietekme uz kopējiem PVN ieņēmumiem sastāda aptuveni 5% (skat. Grafiku Nr. 5), kas ir nedaudz virs vidējā rādītāja ES. Tādejādi varētu secināt, ka nozares, kurās ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība ir būtiskas Zviedrijā.

Apgrieztā PVN maksāšanas kārtība ir attiecināma uz²²:

- būvniecību (Vietējiem un ārzemju būvniecības pakalpojumu sniedzējiem, tajā skaitā būvniecības pakalpojumu starpniekiem. Tiek piemērots lielākajai daļai būvniecības pakalpojumu un spēkā kopš 2007. gada 1. jūlija);

²¹ http://www.paiz.gov.pl/polish_law/taxation/vat

²²

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf

- metāllūžņiem (materiāliem, atbilstoši sekojošiem CN kodiem, kas sākas ar 7204, 7404, 7503, 7602, 7802., 7902, 8002, 8101-8113, 854810, spēkā kopš 2013. gada 1. janvāra);
- emisiju kvotām (atbilstoši EU Direktīvas 2003/87/EC 3. un 12. pantam, spēkā kopš 2011. gada 1. janvāra).

Lai gan Zviedrijā apgriezta PVN maksāšanas kārtība piemērota trīs dažādām nozarēm, t.sk., būvniecībai un metāllūžņiem, kam apgrieztā PVN maksāšanas kārtība piemērota arī Latvijā, publiski pieejama informācija tikai par apgrieztās PVN maksāšanas kārtības efektivitāti būvniecības nozarē, kas analizēta turpinājumā.

Zviedrijas Nodokļu aģentūras ziņojums (2009) par apgrieztās PVN maksāšanas kārtības mehānisma efektivitāti būvniecības nozarē²³:

Pētījums neatrod viennozīmīgus pierādījumus apgrieztās PVN maksāšanas kārtības efektivitātei cīņā ar organizētu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

Zviedrijā apgrieztās PVN maksāšanas kārtība tika ieviesta būvniecības nozarē, jo nodokļu administrācija konstatēja liela apjoma nedeklarētus ieņēmumus un nodokļu krāpniecības esamību. Papildus tika novērots, augsts nelegāli nodarbināta darba spēka apjoms, kā atalgošanai pārsvarā tika izmantoti nelegāli gūti ieņēmumi, t.sk., nelegāli ieņēmumi, kas iegūti PVN izkrāpšanas rezultātā.

Zviedrijas nodokļu administrācija norāda, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana nevar tikt pamatota tikai ar nodokļu zaudējumiem valsts budžetā, bet gan jāskata arī kā līdzekli negodīgas konkurences likvidēšanai, jo negodīgi uzņēmēji var krāpšanās rezultātā piedāvāt preces un pakalpojumus par zemāku cenu nekā tirgus cena.

Balstoties uz veikto uzņēmēju aptauju, apgrieztā PVN maksāšanas kārtība uzliek arī papildus administratīvo slogu, kas būtu izskaidrojams ar to, joprojām pastāv neskaidrības tieši kuriem konkrētajiem pakalpojumiem apgrieztā PVN maksāšanas kārtība piemērojama.

No aptaujātajiem Zviedrijas uzņēmumiem, aptuveni 49,1% respondentu uzskata, ka PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešana ir bijis efektīvs līdzeklis cīņā ar PVN krāpniecību, 13% uzskata, ka, tomēr, nē, bet 38% nevar komentēt. Cita starpā, uzņēmēji uzskata, ka apgrieztā PVN maksāšanas kārtība nevar atrisināt krāpniecību, jo krāpnieki parasti atrod veidus, kā apiet likuma normas. Jāpiebilst, ka līdzīgu secinājumu ir izdarījusi arī Igaunijas nodokļu administrācija (skat. 4.1), komentējot par krāpnieku manipulācijām ar preču un pakalpojumu nosaukumiem.

Papildus, 39% no aptaujātajām kompānijām piekrīt, ka apgrieztā PVN kārtība ir samazinājusi nedeklarēto darbu un "aplokšņu algas", tomēr nodokļu administrācijas sagatavotie dati par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un priekšnodokļa attiecību pirms un pēc apgrieztās kārtības ieviešanas, neapstiprina šo efektu.

Viens no apgrieztās PVN maksāšanas kārtības galvenajiem uzdevumiem ir novērst PVN priekšnodokļa atskaitīšanu bez atbilstoša aprēķinātā PVN atzīšanas, tāpēc

²³

<http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/moms/sarskildareglerforvissavarortjanster/fastigheter/omvandskattskyldighetinombyggsektorn.4.47eb30f51122b1aaad28000545.html>

pētījuma ietvaros tika pārbaudīta nozares kopējā priekšnodokļa un kopējā aprēķinātā PVN attiecība. Apskatot nozares kopējo attiecību, tiek secināts, ka pirms apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas priekšnodoklis veido 70–75% no aprēķinātā PVN, taču pēc minētās kārtības ieviešanas – no 65% līdz 70%. Izņēmums ir decembra mēnesis gan pirms, gan pēc ieviešanas, saglabājoties 60% attiecībai.

5.2.4. Lietuva

Veicot publiski pieejamās informācijas mērķtiecīgu apzināšanu, secinām, ka nav pieejami dati, kā arī nav veikti speciāli pētījumi, lai novērtētu apgrieztās PVN maksāšanas kārtības efektivitāti Lietuvā.

Apgrieztā PVN maksāšanas kārtība Lietuvā piemērojama:²⁴

- kokmateriālu piegādēm (kopš 01.01.2008.);
- metāllūžņu piegādēm (kopš 01.01.2008.);
- pārņemto īpašumu objektiem mantiskā ieguldījuma rezultātā (kopš 01.07.2002.);
- ēku uzlabošanas darbiem, ko nepasūta pats ēkas īpašnieks (kopš 01.07.2002.);
- precēm un pakalpojumiem, kas saņemti no PVN maksātājiem maksātnespējas vai tiesvedības pārstrukturēšanas procesa laikā (kopš 01.07.2002.);
- būvniecības pakalpojumiem (kopš 01.07.2015.²⁵).

Citi administratīvie mehānismi:

Kopš 2015. gada maija – 1/10 visiem Lietuvas PVN maksātājiem jāiesniedz VID visu izsniegto un saņemto PVN rēķinu reģistru.

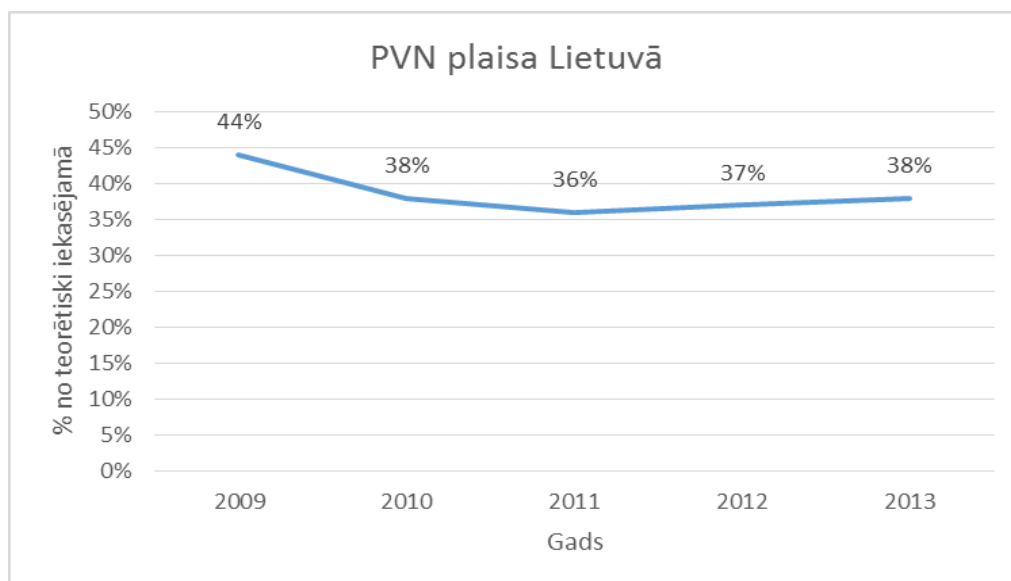
Lietuvas situācija attiecībā uz ēnu ekonomikas indeksu un PVN plaisu, savā ziņā ir interesanta, jo atklāti parāda, ka PVN plaisas un ēnu ekonomikas izmaiņas ne vienmēr notiek tajā pašā virzienā (skat. grafiku Nr. 10 un grafiku Nr. 11). 2012. gadā ēnu ekonomikas indekss Lietuvā samazinājās par 2,9%, taču PVN plaisa auga par 1%. Līdz ar to arī izdarāms secinājums, ka arī gadījumā, ja uzlabojas PVN administrēšana valstī, tas nenozīmē, ka ēnu ekonomikas indekss samazināsies, jo PVN plaisa ir tikai daļa no ēnu ekonomikas.

²⁴

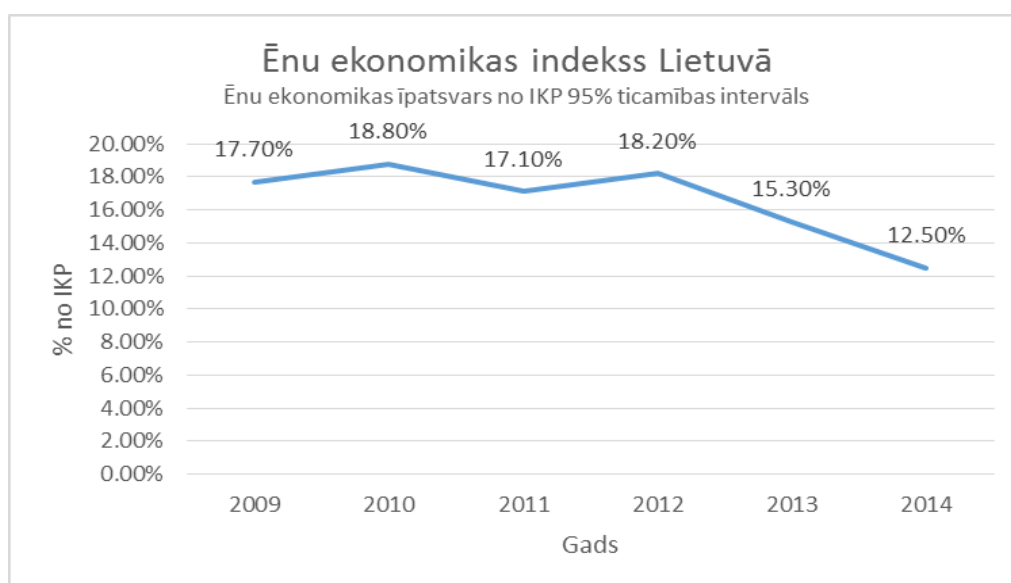
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf

²⁵ <http://vatdesk.eu/vat-lithuania-registration>

Grafiks 11 PVN plaisa Lietuvā 2009. – 2013. gads²⁶



Grafiks 12 Ēnu ekonomikas īpatsvars no IKP Lietuvā²⁷



5.2.5. Lielbritānija

Kā minēts iepriekš, Lielbritānijā, apgrieztā PVN maksāšanas kārtība ir ieviesta 3 preču/pakalpojumu kategorijām un tā ietekme PVN ieņēmumu ziņā uz kopējo ekonomiku ir nedaudz virs 0% un PVN plaisa pēdējos gados ir saglabājusies nemainīgā 10% līmenī (skat. grafiku Nr. 12).

Veicot mērķtiecīgu publiskās informācijas avotu izpēti, secinām, ka nav pieejama detalizēta informācija par apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas efektivitāti Lielbritānijā, kā arī nav pieejama detalizēta informācija, kādi administratīvie līdzekļi tiek piemēroti nozarēs, kuras apgrieztā maksāšanas kārtība piemērota Latvijā.

²⁶ EK pētījums

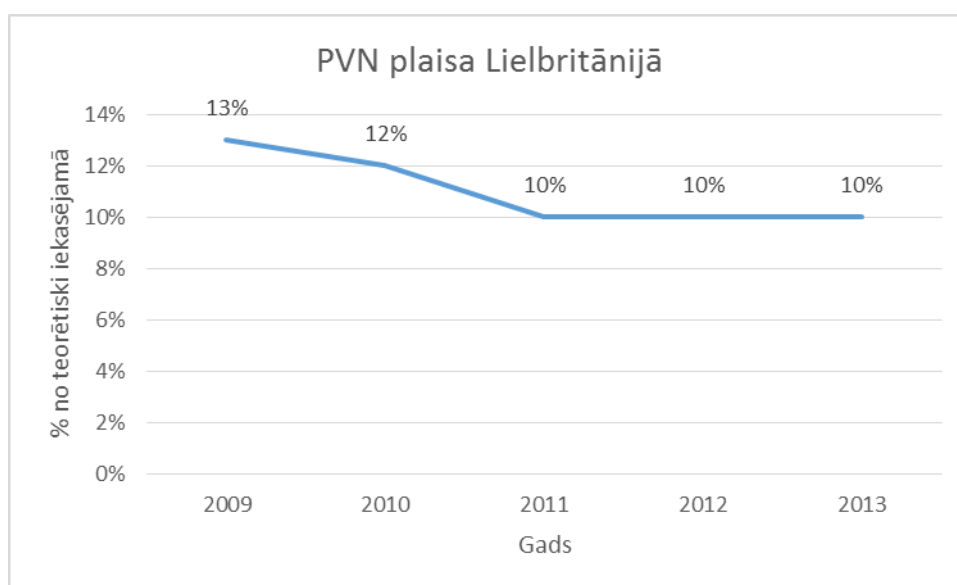
²⁷ SSE pētījums

Kategorijas, kurām ir ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība:

- mobilie telefoni (kopš 01/06/2007);
- integrālās sistēmu ierīces, piemēram procesori vai mikroprocesori (datorčipi), pirms to integrēšanas gala lietotāja produktos (kopš 01/06/2007);
- emisiju kvotām (kopš 01/11/2010).

Zīmīgi, ka apgrieztās PVM maksāšanas kārtības piemērošana emisiju kvotām 2010. gadā, sakrīt ar 2% PVN iztrūkuma samazināšanos, līdz ar to atkārtoti norādot uz apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas saistību ar PVN plaisas samazināšanos un līdz ar to tās efektivitāti.

Grafiks 13 PVN plaisa Lielbritānijā 2009.–2013. gads²⁸



Lielbritānijas nodokļu administrācija (HMRC) regulāri veic nodokļa plaisas novērtējumu pa nodokļu veidiem, kā arī analizē to sadalījumu pa nodokļu maksātāju grupām un plaisas veidus. Galvenokārt nodokļu, t.sk., PVN plaisu veido²⁹:

- kriminālu zudumi nodokļu sistēmai – preču kontrabanda, nelegālas PVN atmaksas, “karuseļa shēmas”;
- izvairīšanās – reģistrētu nodokļu maksātāju nelegāla darbība, kura vērsta uz apzinātu izvairīšanos no nodokļa maksāšanas;
- ēnu ekonomika – neregistrēta uzņēmējdarbība vai daļa no uzņēmējdarbības ir slēpta;
- izvairīšanās – nodokļu normu izmantošana tādā veidā, lai gūtu labumu, kādu likumdevējs nav paredzējis;

²⁸ EK pētījums

²⁹ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/470540/HMRC-measuring-tax-gaps-2015-1.pdf

- juridiskā interpretācija – nodokļu administrācijas un nodokļu maksātāja atšķirīgu normu interpretācija;
- nemaksāšana – dzēstie nodokļu parādi;
- pavisība un kļūdas.

Vislielāko nodokļu plaisu veido krimināluzbrukumi nodokļu sistēmai un ēnu ekonomika. Tāpat ir konstatēts, ka lielāko plaisas daļu veido mazie un vidējie uzņēmumi (aptuveni 48%), lielie uzņēmumi (aptuveni 28%), krāpnieki (aptuveni 5%), fiziskās personas (aptuveni 8%).

PVN plaisa 2014. gadā sastāda 39% no kopējās PVN plaisas. Ir veikta detalizēta analīze, kādas industrijas varētu radīt lielāko PVN iztrūkumu. Tās pamatā ir teorētiski aprēķinātais PVN (TAP), proti, PVN, ko vajadzētu iekasēt, balstoties uz patēriņa rādītājiem. Aptuveni 70% no TAP sastāda mājsaimniecību patēriņš. Savukārt mājsaimniecību patēriņa galvenie izmaksu posteņi ir sekojoši: restorāni un hoteli, transports, atpūta un kultūra, apģērbs un apavi, mājas piederumi, alkohols un tabaka u.c.

Nodokļu iztrūkuma segmentēšana pa maksātāju (reģistrētu un neregistrētu) grupām un galvenokārt, teorētiski iekasējamā PVN nozaru identificēšana, ļauj HRMC attiecīgi izstrādāt atbilstošu stratēģiju un fokusēti virzīt un ieviest dažādus līdzekļus cīņai ar PVN krāpniecību attiecīgajā segmentā.

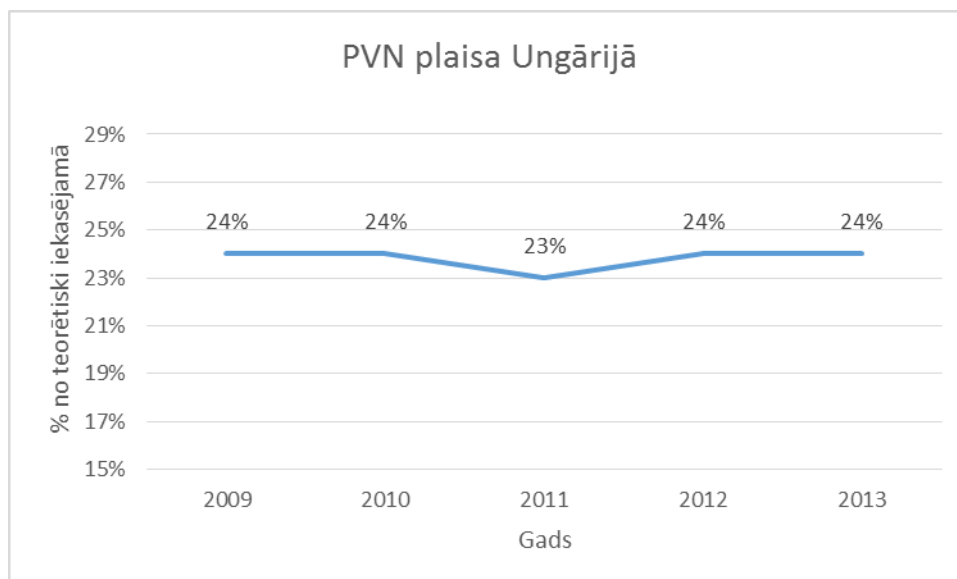
5.2.6. Ungārija

Veicot mērķtiecīgu publiskās informācijas izpēti, secinām, ka nav pieejama detalizēta informācija par PVN apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāti Ungārijā, kā arī nav pieejama informācija par to, kādi specifiski administratīvie mehānismi piemēroti Ungārijā nozarēs, kurās pagrieztā PVN maksāšanas kārtība piemērota Latvijā.

Ungārijā PVN ieņēmumi nozarēs, kurās piemērojama apgrieztā PVN maksāšanas kārtība pārsniedz 12% no kopējiem PVN ieņēmumiem. Līdz ar to Ungārija ir valsts, kura ES dalībvalstu starpā iegūst vislielāko PVN ieņēmumu daļu no nozarēm, kurās ieviestā apgrieztā PVN maksāšanas kārtība.

PVN plaisa pēdējos gados Ungārijā saglabājusies nemainīga (skat. grafiku Nr. 13).

Grafiks 14 PVN plaisa Ungārijā 2009. -2013. gads³⁰



Ungārijā apgrieztā PVN maksāšanas kārtība tiek piemērota:

- nekustamā īpašuma darījumiem (kopš 01.01.2008.);
- būvniecības pakalpojumiem, t. sk., būvdarbiem, paplašināšanās darbiem, pārbūvei (kopš 01.05.2008.);
- attiecībā uz nodarbinātības aģentūru pakalpojumiem, attiecībā uz īslaicīgiem personāla pakalpojumiem vai citiem preču un pakalpojumu darījumiem;
- atkritumu tirdzniecībai, t.sk. metāllūžņu piegādei (kopš 01.01.2008.);
- emisiju kvotām (kopš 01.01.2011.);
- graudiem, t.sk., miežiem, rudziem, auzām, saulespuķu sēklām un tritikālei (kopš 01.07.2012.);
- gataviem un pusgataviem metāla un dārgakmeņu izstrādājumiem;
- iekļātām precēm (01.01.2013.).

Zīmīgi, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības papildināšana 2011., 2012. un 2013. gadā nesakrīt ar izmaiņām PVN plaisas rādītājos.

Ungārija ir ieviesusi apgrieztās PVN maksāšanas kārtību lielā daļā industriju ar augstāko PVN krāpšanās risku, taču Ungārijas vēlme ieviest apgriezto maksāšanas kārtību cukuram, tika noraidīta Eiropas Padomē.

Ungārijā ir ieviesti šādi papildu administratīvie rīki:

- pazeminātas PVN likmes;
- pastiprinātas atskaites procedūras;
- elektroniskie kases aparāti;
- tiešsaistes ceļa transporta kontroles sistēma (EKAER);
- obligātās uzskaites sistēmas ar iespējam veikt datu eksportu.

³⁰ EK pētījums

6. Nozaru raksturojumi

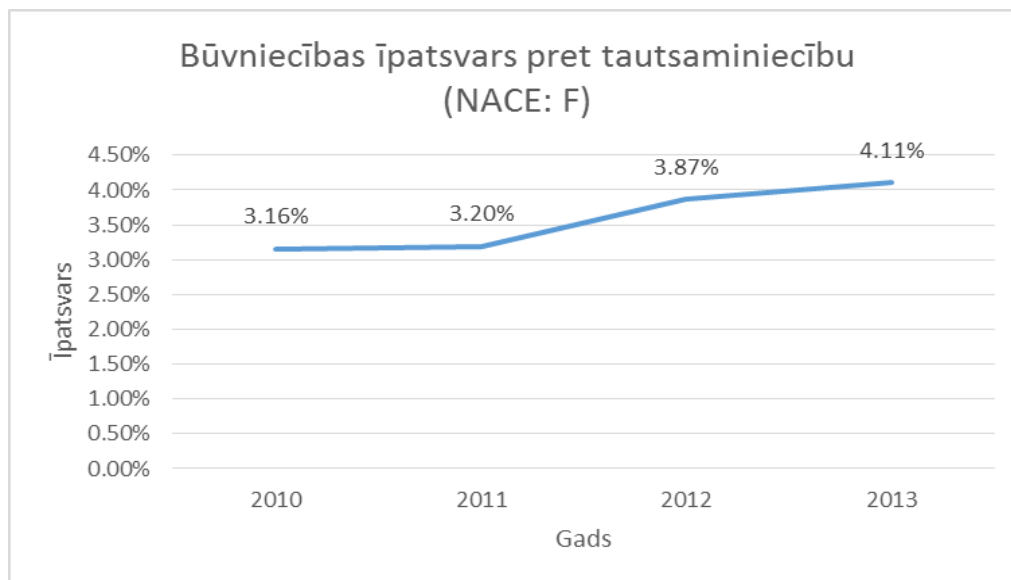
6.1. Būvniecības nozares raksturojums (NACE: 41, 42, 43)

Būvniecības nozarē, atbilstoši PVN likuma 142. pantam, apgrieztās PVN maksāšanas kārtība tika ieviesta ar 2012. gada 1. janvāri ar mērķi cīnīties pret ar PVN izkrāpšanu saistītiem darījumiem. Apgrieztās PVN maksāšanas kārtība bieži tiek minēta, kā radikāls solis cīņā ar starpvalstu organizēto krāpniecību, t.sk. “karuseļa” un “pazudušā starpnieka” shēmām. Tā kā būvniecības nozare ir specifiska pakalpojumu, nevis preču piegāžu nozare, pārrobežu krāpniecība uz to neattiecas. Līdz ar to galvenie mērķi apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanai ir novērst vietējo uzņēmumu PVN izkrāpšanu, piemēram, veicot fiktīvus darījumus ar fiktīviem uzņēmumiem par pakalpojumu sniegšanu.

Šajā nodaļā tiek analizēti būvniecības nozari aprakstošie dati ar mērķi izdarīt secinājumus, vai ar 2012. gadu, kad tika piemērota apgrieztā maksāšanas kārtība šai nozarei, augstam PVN izkrāpšanas īpatsvaram raksturīgās pazīmes ir mainījušās. Dati apkopoti atbilstoši saimnieciskās darbības statistiskajai klasifikācijai (NACE) 41, 42, 43.

Būvniecības īpatsvars pret tautsaimniecību tiek rēķināts kā nozares pievienotās vērtības un valstī radītās pievienotās vērtības attiecība. Būvniecības īpatsvars pret tautsaimniecību (skat. grafiku Nr. 15) laika posmā no 2010. līdz 2013. gadam ir pakāpeniski pieaudzis ar lielāko relatīvo pieaugumu 2-% apmērā no 2011. un 2012. gadu.

Grafiks 15 Būvniecības nozares īpatsvars pret tautsaimniecību³¹



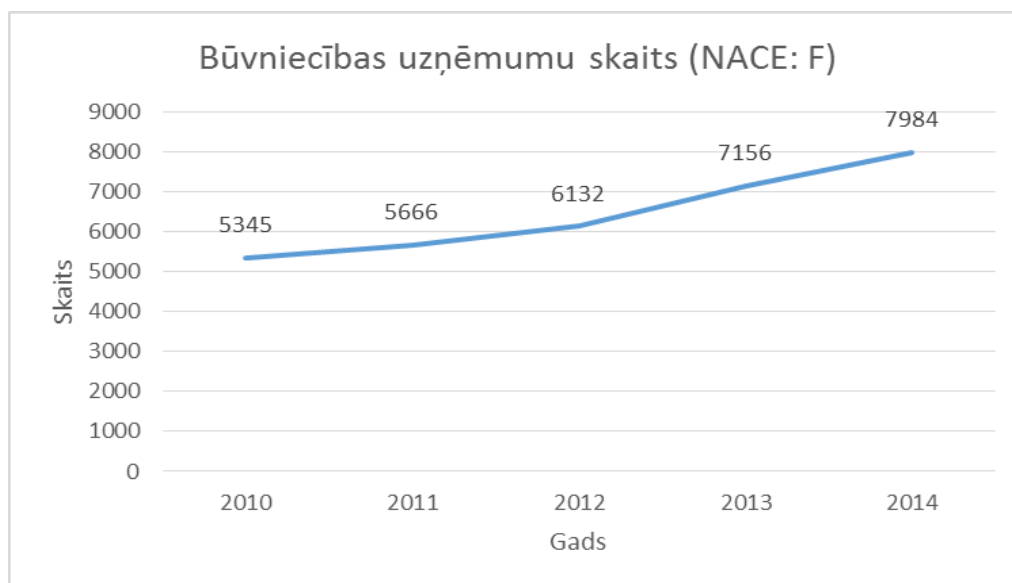
Arī nozares komersantu skaits laika posmā no 2010. līdz 2014. gadam ir pakāpeniski pieaudzis, kas galvenokārt skaidrojams ar mikrouzņēmumu skaita absolūto palielināšanos (skat. Tabulu Nr. 1 un Grafiku Nr. 16, un Grafiku Nr. 18).

³¹ CSP dati

Tabula 1 Nozares komersantu skaita izmaiņas³²

	2010	2011	% izmaiņa pret iepriekšējo gadu	2012	% izmaiņa pret iepriekšējo gadu	2013	% izmaiņa pret iepriekšējo gadu	2014	% izmaiņa pret iepriekšējo gadu
Mikro	4290	4509	5%	4844	7%	5727	18%	6571	15%
Mazie	866	956	10%	1069	12%	1208	13%	1197	1%
Vidējie	178	187	5%	207	11%	207	0%	200	3%
Lielie	11	14	27%	12	-14%	14	17%	16	14%

Grafiks 16 Būvniecības nozares uzņēmumu skaits³³

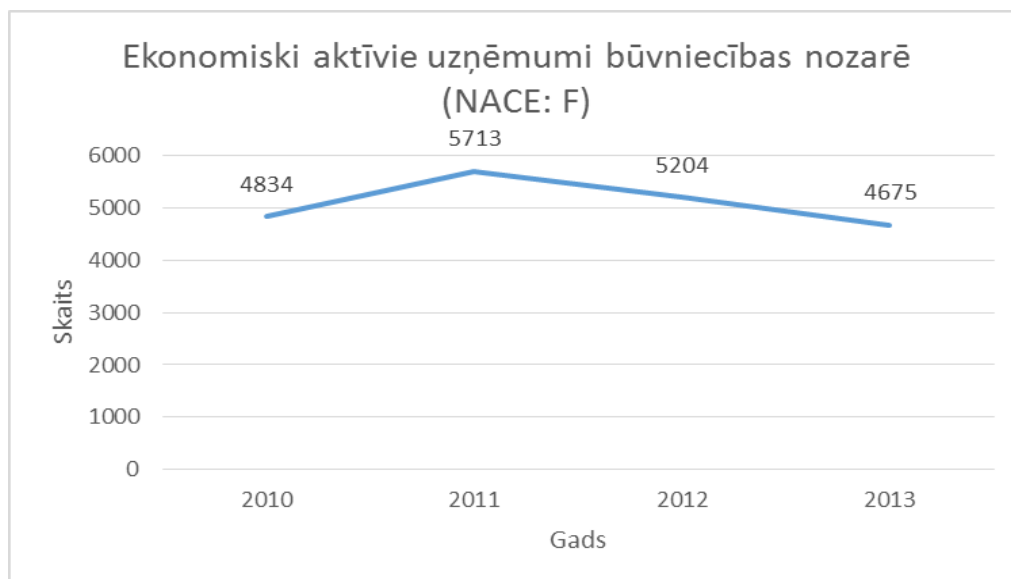


Uzņēmumu skaitam palielinoties būtiski ir apskatīt arī ekonomiski aktīvo būvniecības uzņēmumu skaitu (skat. grafiku Nr. 17). Zīmīgi, ka augstākais ekonomiski aktīvo uzņēmumu skaits nozarē novērojams 2011. gadā, taču 2012. gadā, kad industrijai tiek piemērota apgrieztā maksāšanas kārtība uzņēmumu skaits kritās par 9% attiecībā pret 2011. gadu.

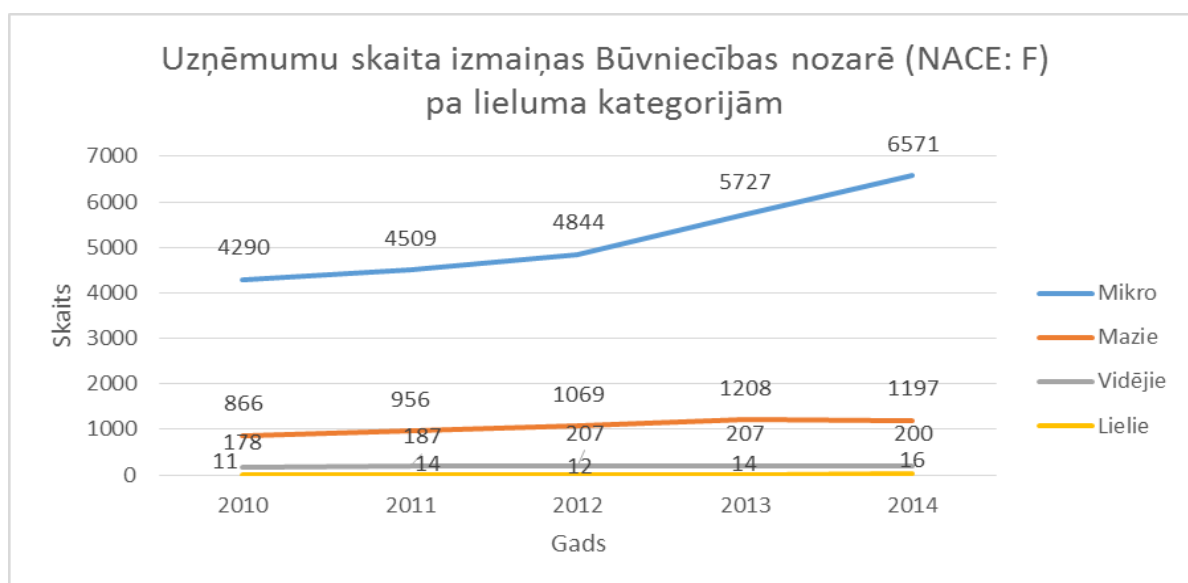
³² CSP dati

³³ CSP dati

Grafiks 17 Ekonomiski aktīvie uzņēmumi būvniecības nozarē³⁴



Grafiks 18 Uzņēmumu skaita izmaiņas būvniecības nozarē pa uzņēmuma lieluma kategorijām³⁵



PVN krāpšanas kontekstā tieši mikro un mazajiem uzņēmumiem nepieciešams pievērst pastiprinātu uzmanību, jo pieredze rāda, ka tieši šīs uzņēmumu kategorijas sastāda lielāko daļu PVN plaisas.³⁶

Tā kā lielākajā daļā PVN izkrāpšanas gadījumu ir iesaistīti fiktīvie uzņēmumi, strauja to skaita samazināšanās pēc apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas izceļ apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ietekmi. Saskaņā ar VID datiem, būvniecības nozarē 2014. gadā darbojās 1156 fiktīvi būvniecības pakalpojumu

³⁴ CSP dati

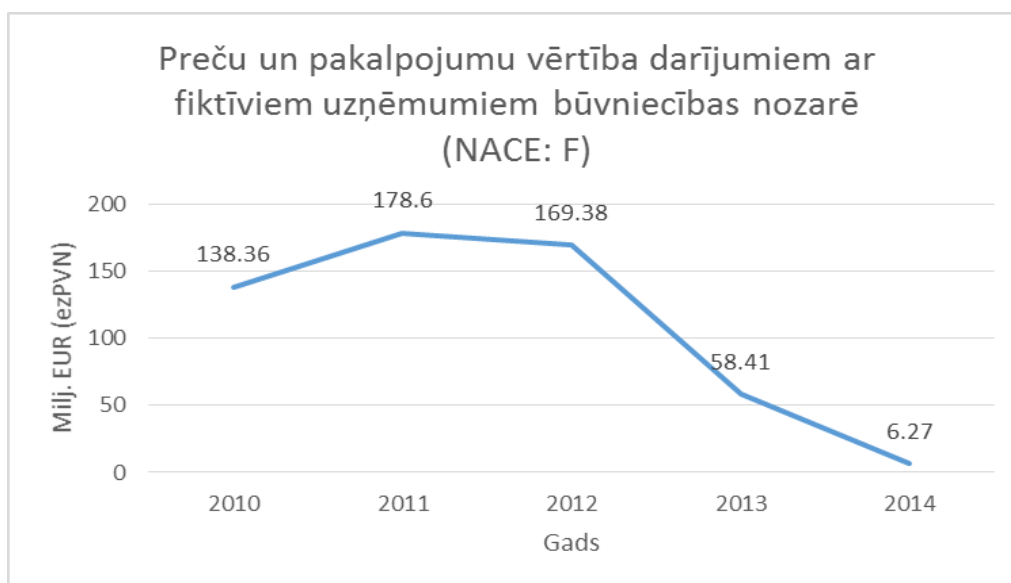
³⁵ CSP dati

³⁶ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/470540/HMRC-measuring-tax-gaps-2015-1.pdf

sniedzēji, kas veido 7,2% no kopējā būvniecības pakalpojumu sniedzēju skaita. Pašlaik nozarē darbojas 1094 fiktīvi uzņēmumi.

Papildus apskatot preču un pakalpojumu vērtību ar fiktīviem uzņēmumiem (skat. grafiku Nr. 19), zīmīgi, ka sākot ar 2012. gadu, darījumu vērtība ir strauji kritusies un 2014. gadā veido tikai 3,5% no 2011. gada rādītājiem. Faktu, ka lielākais kritums noticis gadu pēc apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanas, var skaidrot ar faktu, ka līgumi, kas noslēgti pirms apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas, saglabāja parasto kārtību, kā arī darījumu pārstrukturizācija prasīja laiku.

Grafiks 19 Preču un pakalpojumu vērtība darījumiem ar fiktīviem uzņēmumiem būvniecības nozarē³⁷



Līdzīga tendence novērojama, apskatot nodokļu maksātāju skaitu, kas iesaistījušies darījumos ar fiktīvu uzņēmumu (skat. grafiku Nr. 20). Sākot ar 2012. gadu, uzņēmumu – nodokļu maksātāju skaits, kas iesaistījušies darījumos ar fiktīviem uzņēmumiem būvniecības nozarē, strauji samazinājies un 2014. gadā veido tikai 7% no 2011. gada rādītājiem.

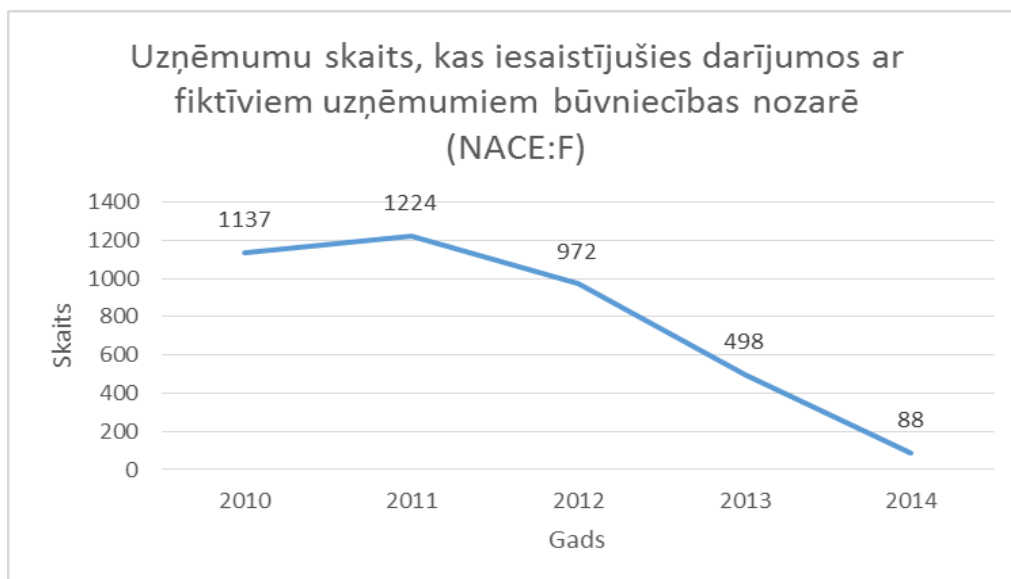
Līdztekus darījumu vērtībai ar fiktīviem uzņēmumiem būvniecības nozarē, pēc EK datiem³⁸ laika posmā no 2011. gada līdz 2013. gadam PVN plaša Latvijā samazinājies no 37% uz 30%.

³⁷ VID dati

³⁸

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf

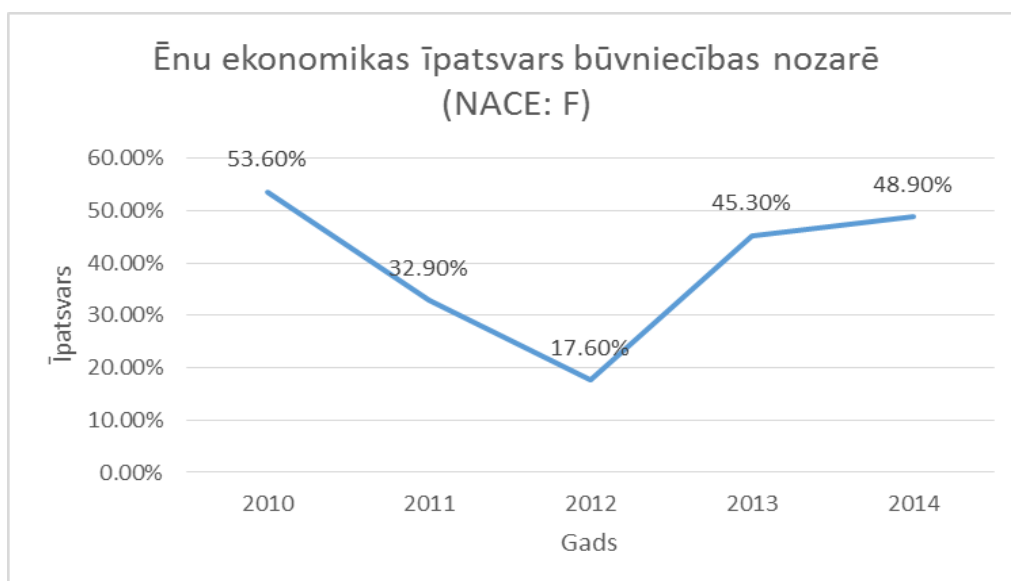
Grafiks 20 Uzņēmumu skaits, kas iesaistījušies darījumos ar fiktīviem uzņēmumiem būvniecības nozarē³⁹



Neraugoties uz fiktīvo darījumu apjoma kritumu būvniecības nozarē, šī nozare A. Saukas un T.J. Puriņa veiktajā pētījumā “Ēnu ekonomikas indekss Baltijas valstīs 2009.–2014. gads” atzīta par visproblemātiskāko tautsaimniecības nozari attiecībā uz ēnu ekonomiku Latvijā.

Novērojams, ka zemākais ēnu ekonomikas īpatsvars būvniecības nozarē tika sasniegts 2012. gadā, tieši gadā, kad nozarei tika piemērota apgrieztās PVN iekasēšanas kārtība. Nākamajos gados, ēnu ekonomikas īpatsvars nozarē paaugstinājies, sasniedzot 48,9% 2014. gadā (skat. grafiku Nr. 21).

Grafiks 21 Ēnu ekonomikas īpatsvars būvniecības nozarē⁴⁰



³⁹ VID dati

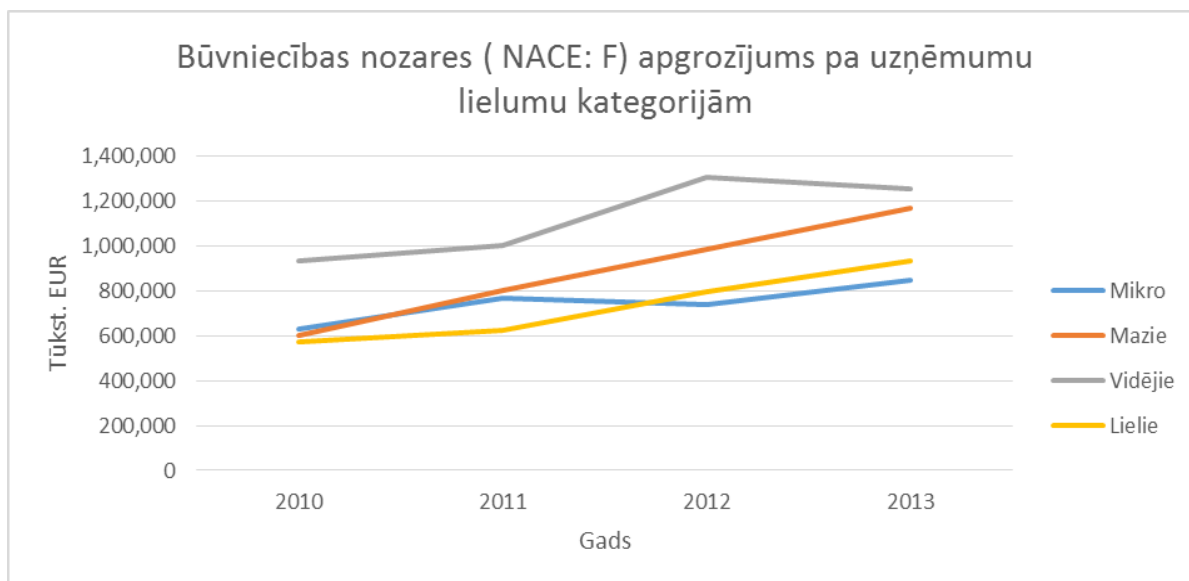
⁴⁰ SSE pētījums

Apskatot nozares finanšu rādītājus, redzams, ka nozares neto apgrozījums laika posmā no 2010. līdz 2013. gadam pakāpeniski audzis visās uzņēmumu lieluma kategorijās. Lielākās relatīvās apgrozījuma izmaiņas notikušas 2011. gadā mikro un mazo uzņēmumu kategorijās, respektīvi 22% un 34% (skat. tabulu Nr. 2 un grafiku Nr. 22). 2012. gadā attiecībā pret 2011. gadu nozares kopējais neto apgrozījums audzis, taču mikro uzņēmumu kategorijas uzņēmumi piedzīvojuši kopējā apgrozījuma kritumu 4% apmērā. Kas ir būtiski, jo, kā iepriekš minēts, tieši mikro un mazie uzņēmumi veido lielāko īpatsvaru PVN izkrāpšanas darījumos.

Tabula 2 Būvniecības nozares neto apgrozījums tūkst. EUR (NACE 41, 42, 43) 2010.-2013. gads⁴¹

	2010	2011	% izmaiņa pret iepriekšējo gadu	2012	% izmaiņa pret iepriekšējo gadu	2013	% izmaiņa pret iepriekšējo gadu
Mikro	632,058	769,574	22%	741,387	-4%	851,054	15%
Mazie	600,734	803,268	34%	988,922	23%	1,172,419	19%
Vidējie	933,138	1,004,890	8%	1,307,994	30%	1,253,847	-4%
Lielie	571,717	627,277	10%	799,616	27%	933,511	17%
Kopā	273,764,7	320,500,9	17%	383,791,8	20%	421,083,1	10%

Grafiks 22 Būvniecības nozares neto apgrozījuma pa uzņēmumu lielumu kategorijām⁴²



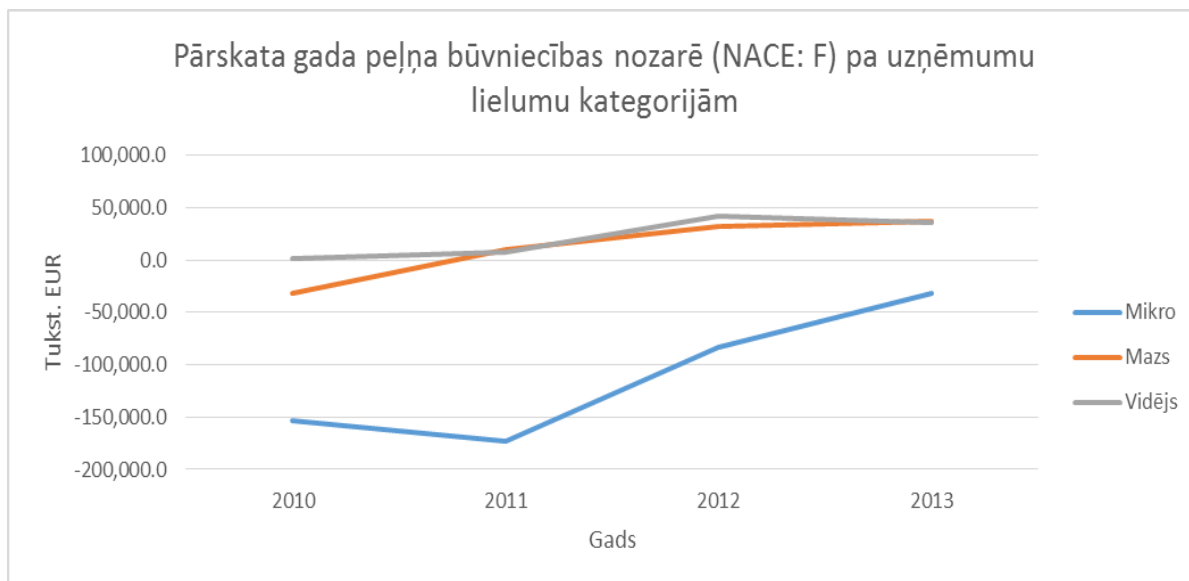
Būvniecības nozares peļņas rādītāji saskaņā ar CSP politiku ir konfidencionāli lielajiem uzņēmumiem, taču apskatot peļņas rādītājus pārējām uzņēmumu kategorijām, var novērot, ka peļņas rādītāji nozarē laika posmā no 2010. līdz 2013. gadam pieauguši. Zīmīgi, ka nozares mikrouzņēmumi laika posmā no 2010. līdz 2012. gadam strādājuši ar zaudējumiem, taču 2012. un 2013. gadā to zaudējumu

⁴¹ CSP dati

⁴² CSP dati

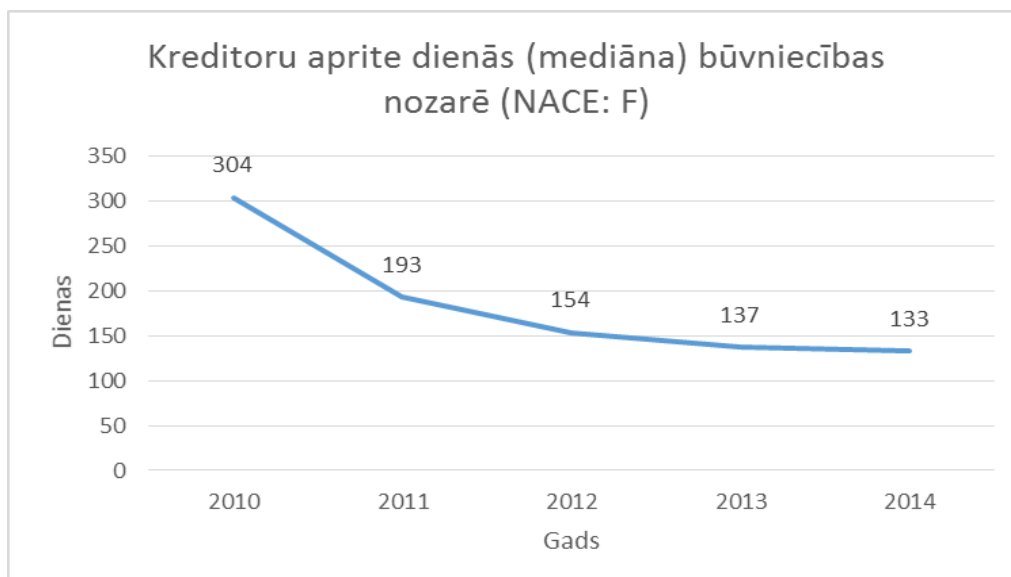
rādītāji strauji sarukuši. Būtiska zaudējumu samazināšanās notiek 2012. gadā, kad pārskata zaudējumi kritās par 46% attiecībā pret 2011. gadu, kā arī 2013. gadā zaudējumi kritās vēl par 57% attiecībā pret 2012. gadu (skat. grafiku Nr. 23).

Grafiks 23 Pārskata gada peļņa būvniecības nozarē⁴³



Kreditoru aprite dienās būvniecības nozarē pakāpeniski kritusies laikā posmā no 2010. līdz 2014. gadam. Straujākais relatīvais kritums noticis 2011. gadā, kad attiecībā pret 2010. gadu samazinājusies par 37% (skat grafiku Nr. 24), pēc tam kritumam izlīdzinoties.

Grafiks 24 Kreditoru aprite dienās būvniecības nozarē⁴⁴



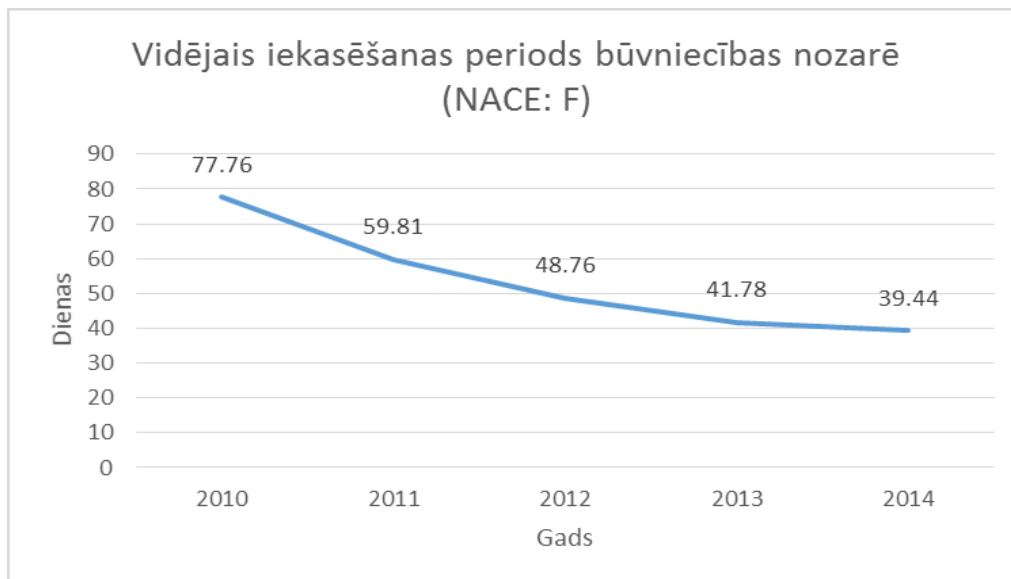
Līdzīgi kreditoru apritei, vidējais iekasēšanas periods (365/pircēju un pasūtītāju debeta apgrozījums) būvniecības nozare pakāpeniski samazinājies, piedzīvojot

⁴³ CSP dati

⁴⁴ Lursoft dati

straujāko kritumu 2011. gadā, kad tas kritās 23% attiecībā pret 2010. gadu (skat. grafiku Nr. 25).

Grafiks 25 Vidējais iekasēšanas periods būvniecības nozarē⁴⁵

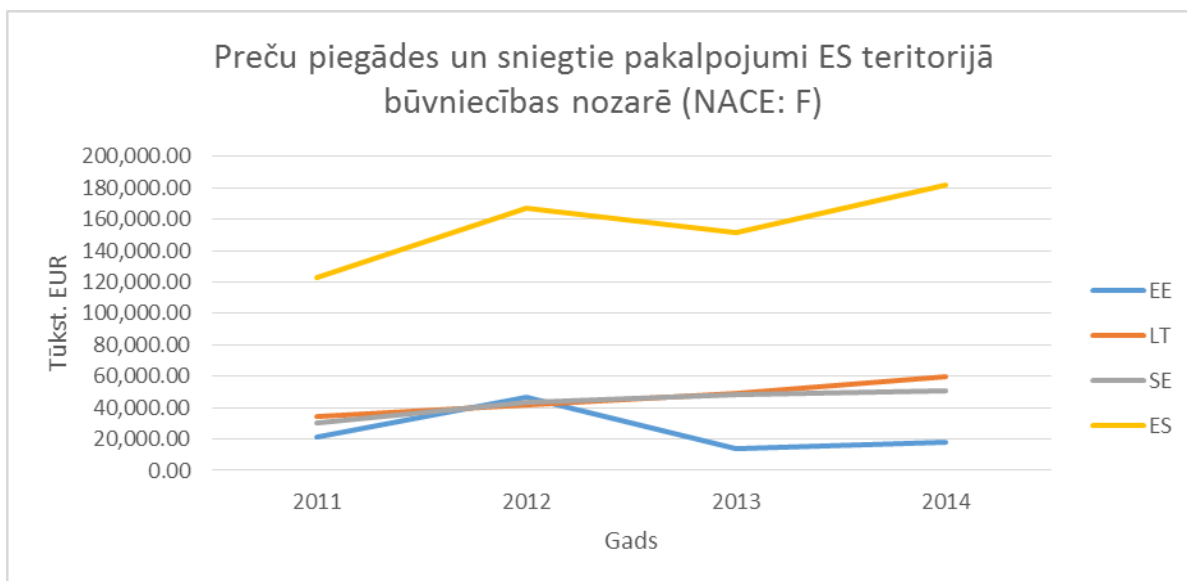


Apskatot būvniecības nozares nodokļu maksātāju kopējo deklarēto preču piegāžu vai sniegto pakalpojumu ES teritorijā apjomu (skat. grafiku Nr. 26), novērojams, ka kopējais apjoms laika posmā no 2011. uz 2014. gadu ir pieaudzis, tomēr nekādas būtiskas izmaiņas gadā, kad nozarei tikusi piemērota apgrieztā PVN maksāšanas kārtība, novērojamas nav.

Pakalpojumu sniegšanas periods būvniecības nozarē ir atkarīgs no katra noslēgtā līguma izpildes termiņa un objekta sarežģītības pakāpes. Šādus datus neapkopo CSP, kā arī šādu datu analīzi nav iespējams veikt no PVN deklarācijām. Ņemot vērā, ka būvniecības nozarē ieņēmumu atzīšana notiek pakāpeniski visa būvniecības perioda laikā (procentuālā pabeigšanas metode), arī būvniecības uzņēmumu gada pārskati nevar sniegt šādu informāciju.

⁴⁵ Lursoft dati

Grafiks 26 Preču un pakalpojumu piegādes ES teritorijā⁴⁶



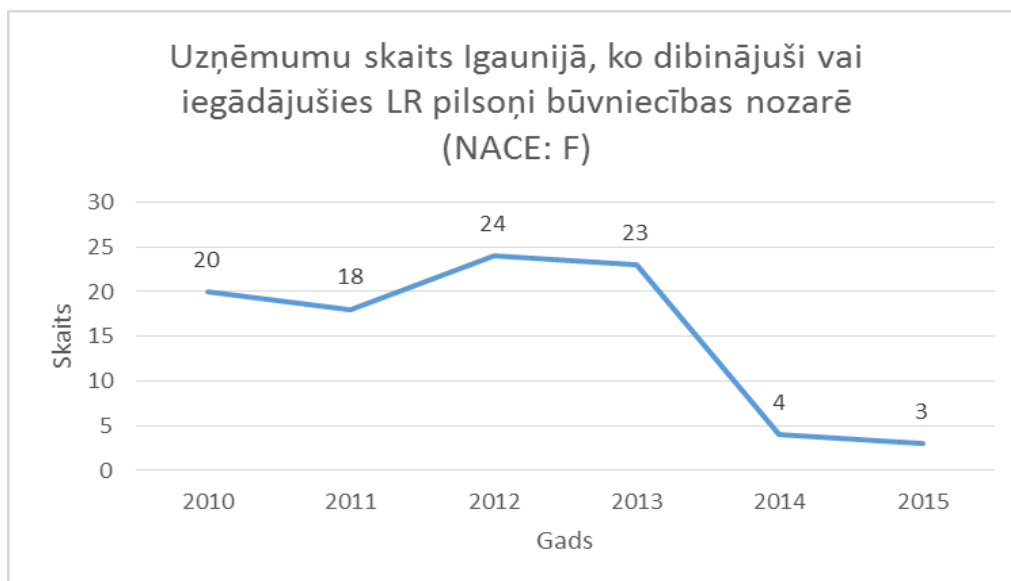
Papildus apskatot būvniecības uzņēmumu skaitu, ko dibinājuši vai iegādājušies Latvijas Republikas pilsoņi Igaunijā (skat. grafiku Nr. 27), var secināt, ka dibināto vai iegādāto uzņēmumu skaits pret industrijas kopējo uzņēmumu skaitu ir niecīgs, līdz ar to komersantu migrācija apgrieztās PVN kārtības piemērošanas rezultātā nav notikusi. Dati par uzņēmumu skaitu, ko dibinājuši vai iegādājušies LR pilsoņi Lietuvā nav pieejami.

Būvniecības nozarē migrācija ir apgrūtināta, arī nozares specifikas dēļ. Lai turpinātu darījumus ar iepriekšējiem būvniecības partneriem Latvijā, uzņēmumam jābūt reģistrētam Latvijā, kā arī pilnībā pārcelt fiktīvo darbību uz citu valsti ir grūti, kontaktu trūkuma dēļ.

Apskatot būvniecības nozares uzņēmumu skaita izmaiņas, laika posmā no 2010.–2014. gadam (skat. grafiku Nr. 18) novērojams, ka uzņēmumu skaits ir pieaudzis, līdz ar to izdarīt secinājumu, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā būtu notikusi migrācija uz citām nozarēm, nevar, jo migrācijas rezultātā būtu strauji jāsamazinās uzņēmumu skaits būvniecības nozarē konkrētajā periodā. Arī interneta aptaujā un padziļinātajās intervijās ar nozares komersantiem (skat. nodaļu 7.4) apstiprinās minētais apgalvojums, jo uzņēmēji nesaskata nekādas būtiskas nozares izmaiņas starpnozaru migrācijas kontekstā.

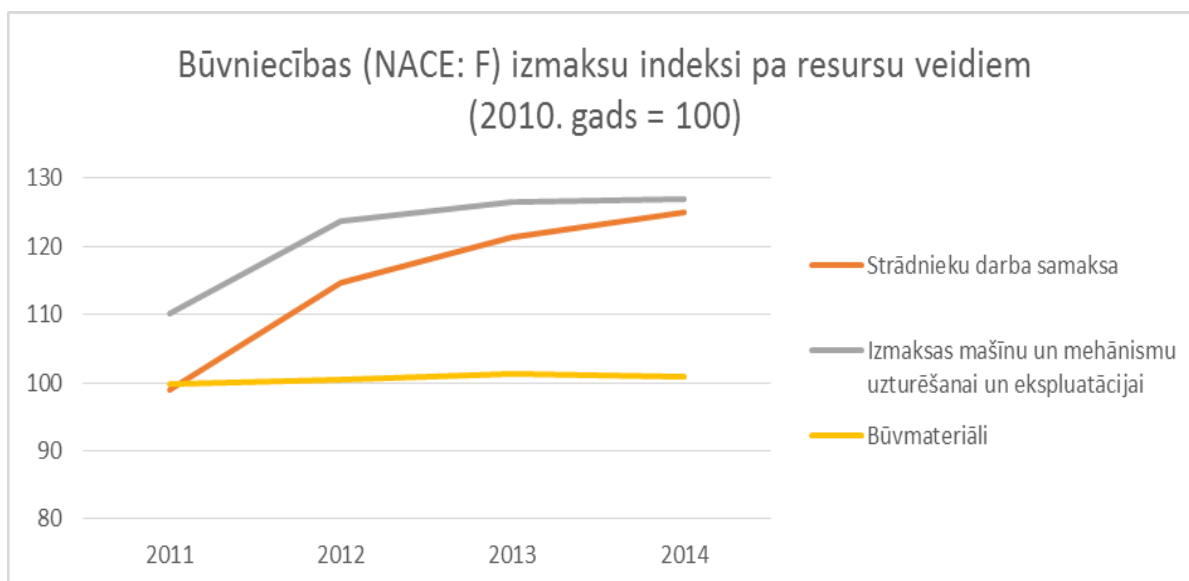
⁴⁶ VID dati

Grafiks 27 Uzņēmumu skaits Igaunijā, ko dibinājuši vai iegādājušies LR pilsoņi⁴⁷



Veicot padziļinātās intervijas un aptaujas, noskaidrojām, ka būvniecības nozares komersanti neuzskata, ka nozarē notikušas preču vai pakalpojumu cenu izmaiņas, kam par pamatu būtu apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošana būvniecības nozarē, tomēr, apskatot būvniecības izmaksu indeksus, novērojams, ka 2012. gads iezīmē strauju izmaksu pieaugumu, kam vajadzētu atspoguļoties būvniecības pakalpojumu cenās. Lielākais izmaksu pieaugums novērojams strādnieku darba samaksas kategorijā (skat. grafiku Nr. 28).

Grafiks 28 Būvniecības izmaksu indeksi pa resursu veidiem⁴⁸



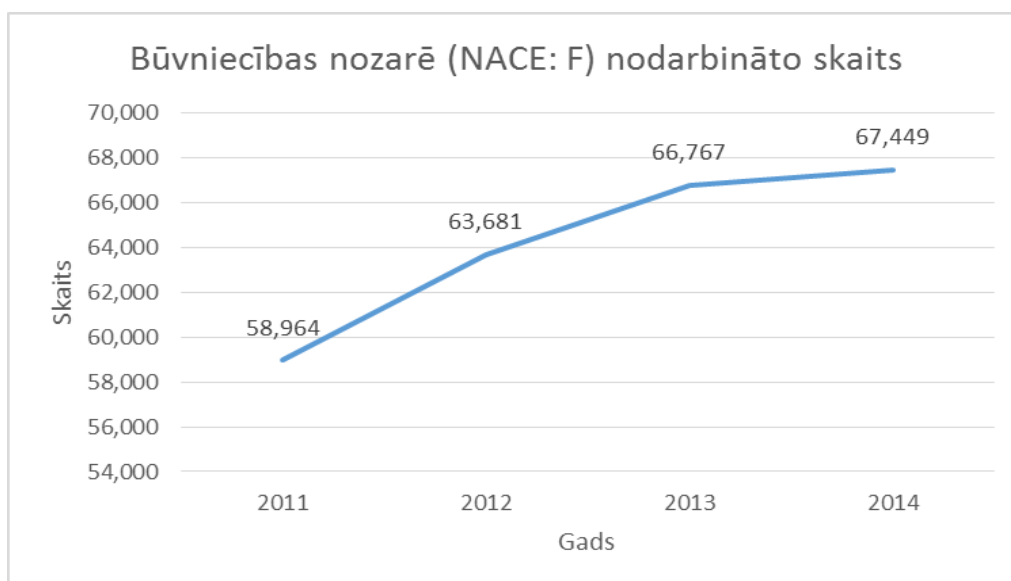
⁴⁷ Igaunijas uzņēmumu reģistra dati

⁴⁸ CSP dati

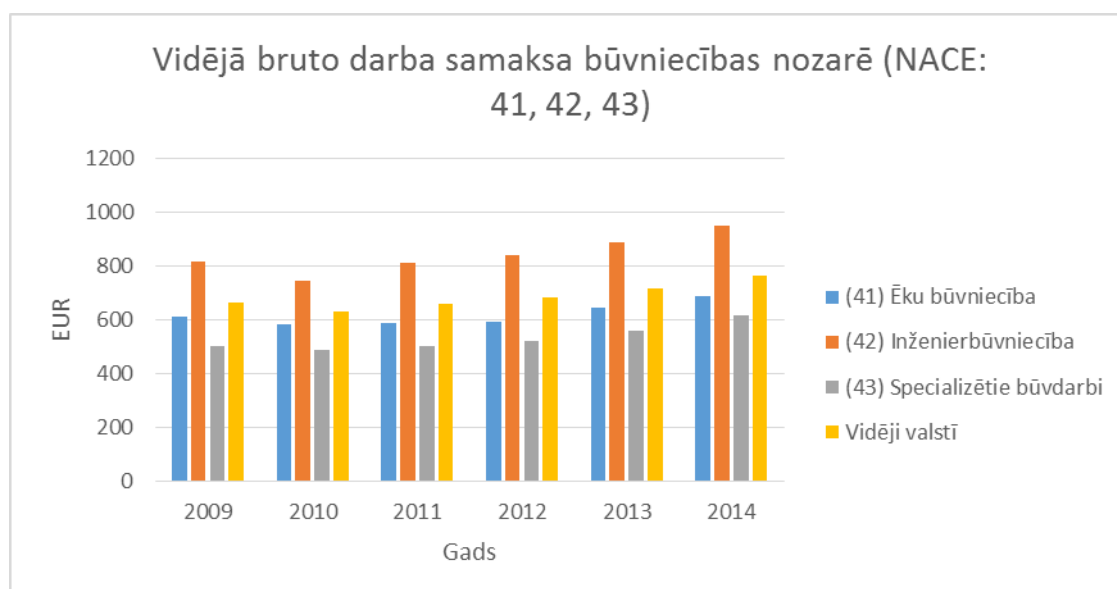
Būvniecības nozarē nodarbināto skaits un darbinieku gūtie ienākumi pakāpeniski pieauguši pēdējos gados (skat. grafiku Nr. 29 un grafiku Nr. 30). Lielākais relatīvais darbinieku skaita pieaugums būvniecības nozarē noticis 2012. gadā, kad darbinieku skaits pieauga par 8%.

Kā noskaidrojām padziļinātajās intervijās un aptaujās ar būvniecības nozares komersantiem un Latvijas Būvniecības padomes pārstāvjiem, algas nozarē tiek uzskatītas par augstākām, kā citās salīdzināmajās nozarēs.

Grafiks 29 Būvniecības nozarē nodarbināto skaits⁴⁹



Grafiks 30 Atalgojums būvniecības nozarē⁵⁰



⁴⁹ CSP dati

⁵⁰ CSP dati

Nozares kopsavilkums un secinājumi

Tā kā būvniecības nozare ir pakalpojumu nozare, bieži PVN krāpšanas kontekstā apspriestās "karuseļa" shēmas uz šo nozari neattiecas, jo šādu pakalpojumu eksports uz citām valstīm ar PVN 0% likmi ir maz iespējams.

Balstoties uz padziļinātajām intervijām ar nozares komersantiem un asociāciju pārstāvjiem, secināms, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtība vairāk ir kalpojusi kā nodrošinājums pret fiktīviem uzņēmumiem legālajam biznesam.

Fakts, ka darījumu vērtība ar fiktīvajiem uzņēmumiem sasniedza augstāko punktu 2011. gadā un tad strauji samazinājās sākot ar 2012. gadu, kad nozarē tika ieviesta apgrieztās PVN maksāšanas kārtība, ir zīmīgs, tāpat, kā fakts, ka identiska tendence novērojama attiecībā uz uzņēmumu skaitu, kas iesaistījusies darījumos ar fiktīviem uzņēmumiem. Tā kā darījumi ar fiktīvajiem uzņēmumiem ir daļa no PVN izkrāpšanas shēmas, ļoti straujš šādu darījumu apjoma kritums, kas sakrīt ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu, norāda uz nozares sakārtošanos un fiktīvo uzņēmumu aiziešanu no būvniecības nozares.

Par fiktīvo uzņēmumu skaita samazināšanos liecina arī fakts, ka šādi uzņēmumi pārsvarā ietilpst mikro uzņēmumu kategorijā, kuriem dēļ to lielā skaita nav iespējams veikt nodokļu auditus pietiekamā apjomā. Līdz ar to zīmīgi, ka apgrozījums būvniecības nozarē 2012. gadā kritās tikai mikro uzņēmumu kategorijā, norādot uz potenciālo darījumu vērtību, ko sastādījuši iepriekšminētie fiktīvie uzņēmumi un, kas apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā bija spiesti pārtraukt krāpniecisko darbību būvniecības nozarē. Minēto pieņēmumu pastiprina fakts, ka par spīti uzņēmumu skaita pieaugumam būvniecības nozarē, ekonomiski aktīvo uzņēmumu skaits būtiski samazinājās 2012. gadā.

Papildus apgrozījumam zīmīgi ir kreditoru aprites rādītāji un vidējie iekasēšanas perioda rādītāji. Abi šie rādītāji piedzīvoja strauju kritumu 2011. gadā, pēc tam turpinot kristies, bet krietni mērenāk. Straujais naudas aprites rādītāju kritums, apvienojot ar lielo darījumu vērtību ar fiktīviem uzņēmumiem, atkārtoti norāda uz potenciālu krāpniecības shēmu esību, jo identificējot krāpniecības iespējas, laiks līdz VID audita veikšanai fiktīvajos uzņēmumos ir ierobežots, līdz ar to, lai maksimizētu PVN izkrāpšanas apjomu, ātri jāapgroza iespējami daudz līdzekļu.

Pārskata peļņas/zaudējumu straujā uzlabošanās un darbinieku samaksas un darbinieku skaita straujais relatīvais kāpums mikro uzņēmumu kategorijas uzņēmumos 2012. gadā atkārtoti norāda uz iepriekšēju PVN krāpniecības shēmu potenciālo esību. Tā kā darījumi ar fiktīvajiem uzņēmumiem, cita starpā, radīja papildu izmaksas uzņēmumiem, kas šādā veidā centās palielināt atskaitāmā priekšnodokļa apjomu un palielināt PVN pārmaksas atmaksu, to peļņas rādītāji kritās. Pēc apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanas, peļņas/zaudējumu rādītāji mikro uzņēmumu kategorijā kopumā ir uzlabojušies.

6.2. Kokmateriālu piegādes un apstrādes nozares raksturojums (NACE: 2.2, 16.1)

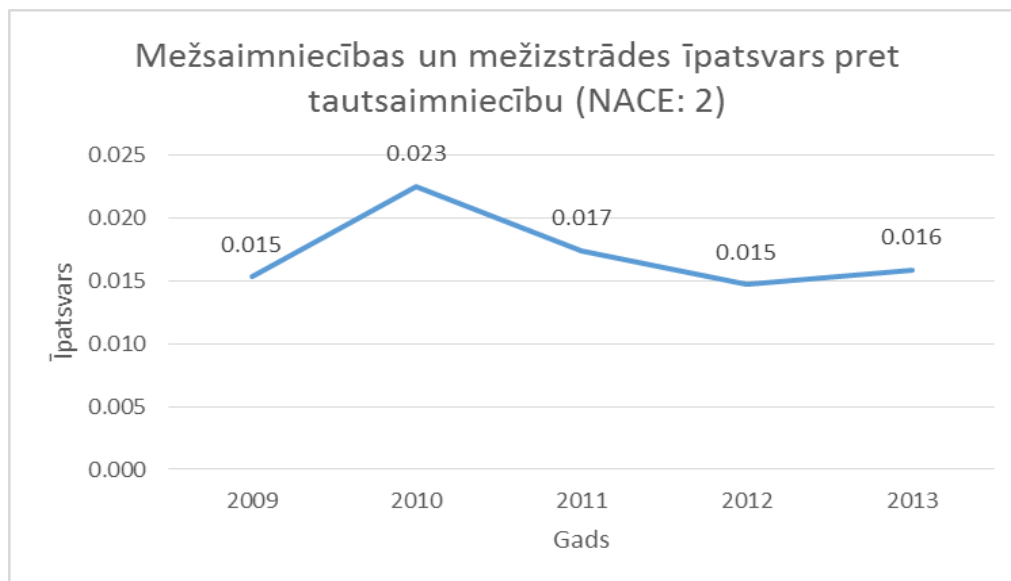
Kokmateriālu piegādes un apstrādes nozarē apgrieztās PVN maksāšanas kārtība tika ieviesta ar 1999. gada 1. jūliju, sākotnēji tikai kokmateriālu piegādes darījumiem, bet ar mērķi cīnīties pret ar PVN izkrāpšanu ar 2007. gada 1. janvāri tika papildināta attiecībā uz nozarei saistītu pakalpojumu sniegšanu. Saskaņā ar Latvijas Kokrūpniecības federācijas iesniegumu Finanšu ministrijai Latvijā saistībā ar kokrūpniecību un mežizstrādes blakusproduktiem attīstās PVN izkrāpšanas shēmas, kuras ir sarežģīti atklāt, jo:

- ir ļoti sarežģīti no malas izsekot materiālu plūsmai;
- pastāv “neuzskaitītas skaidras naudas” pieprasījums no koksnes produktu blakus produktu ražotāju puses;
- PVN izkrāpšanas beigu posmā ir uzņēmumi, kas neatbilst fiktīva uzņēmuma kritērijiem, jo paralēli nelegālajai darbībai, iegādājas pamatlīdzekļus ar ko veic legālu uzņēmējdarbību, slēdz liela apjoma legālus darījumus un piedalās legālās iepirkumu ķēdēs;
- PVN krāpšanā iesaistītie uzņēmumi apzinās VID kapacitāti veikt ierobežotu skaitu auditu gada laikā, tādēļ apzināti veido tāda lieluma uzņēmumus, kas neatbilst uzņēmuma profilam, ko VID auditē primāri.

Šajā nodaļā tiek analizēti nozari aprakstošie dati ar mērķi izdarīt secinājumus, vai tie liecina par nozari ar augstu PVN izkrāpšanas īpatsvaru. Dati tika apkopoti atbilstoši saimnieciskās darbības statistiskajai klasifikācijai (NACE) 2.2 un 16.1 un to atbilstošajām nozarēm – mežizstrāde un zāģēšana, ēvelēšana, impregnēšana. Tā kā dati par laika posmu no 1999. gada līdz 2008. gadam nebija pieejami, tika analizēti dati, sākot ar 2009. gadu.

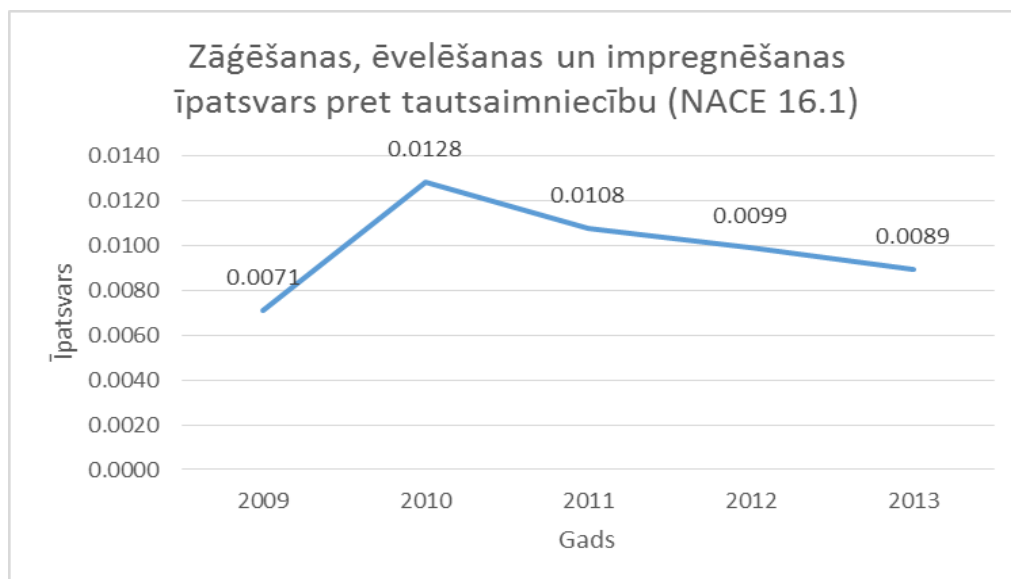
Nozaru īpatsvars pret tautsaimniecību tiek rēķināts, kā nozares pievienotās vērtības un valstī saražotās pievienotās vērtības attiecība. Mežsaimniecības un mežizstrādes īpatsvars pret tautsaimniecību strauji pieaug 2010. gadā, tomēr pēdējos trīs gados ir krities (skat. grafiku Nr. 31).

Grafiks 31 Mežsaimniecības un mežizstrādes īpatsvars pret tautsaimniecību⁵¹



Zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas īpatsvars pret tautsaimniecību bija visaugstākais 2010. gadā, tomēr 2011. gadā nozare piedzīvoja īpatsvara kritumu pret tautsaimniecību par 16% (skat. grafiku Nr. 32).

Grafiks 32 Zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas īpatsvars pret tautsaimniecību⁵²



Mežizstrādes nozares uzņēmumu skaits pakāpeniski pieaudzis laika posmā no 2009. līdz 2014. gadam. Absolūto uzņēmumu skaita pieaugumu galvenokārt izraisījis mikro kategorijas uzņēmumu skaita pieaugums, kas laika posmā no 2009. līdz 2014. gadam pieaudzis par 132%. Lielākais relatīvais uzņēmumu skaita kāpums piedzīvots 2011. gadā, kad mikro uzņēmumu kategorijas uzņēmumu skaits

⁵¹ CSP dati

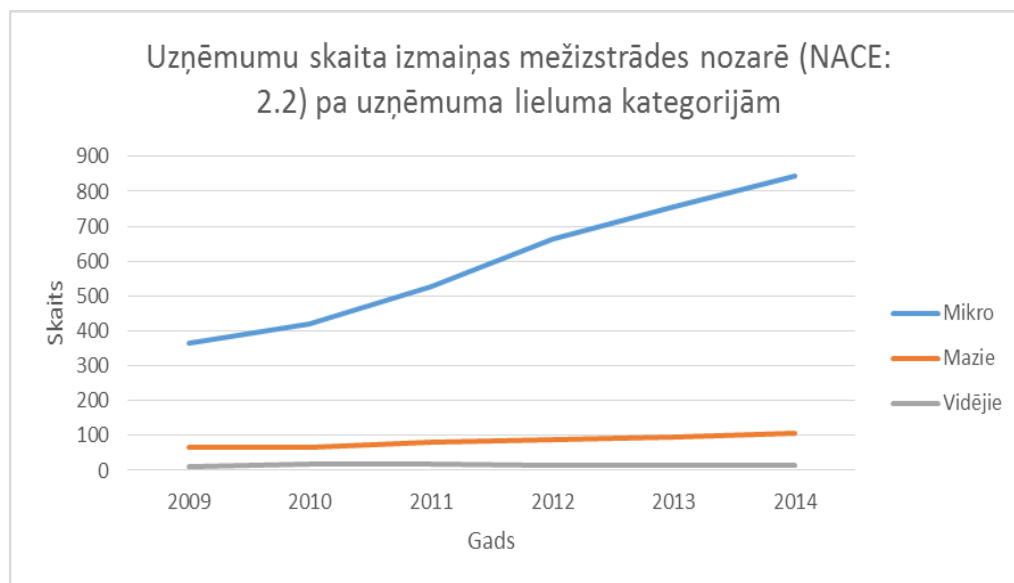
⁵² CSP dati

palielinājās par 25% attiecībā pret 2010. gadu un 2012. gadā pret 2011. gadu mikro uzņēmumu skaits pieauga par 26%.

Tabula 3 Uzņēmumu skaits mežizstrādes nozarē⁵³

GADS	NACE 2.red.	MIKRO	MAZIE	VIDĒJIE	LIELIE	Kopā
2009	0220	364	65	12	0	441
2010	0220	422	68	17	0	507
2011	0220	528	80	20	0	628
2012	0220	663	89	15	0	767
2013	0220	757	97	15	0	869
2014	0220	844	107	15	0	966

Grafiks 33 Uzņēmumu skaita izmaiņas mežizstrādes nozarē (NACE: 2.2)⁵⁴



Zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarē būtiskas uzņēmumu skaita izmaiņas laika periodā no 2009. līdz 2014. gadam nav notikušas, vienīgi lielo uzņēmumu kategorijā laika periodā uzņēmumu skaits četrkāršojies, taču absolūtā izmaiņa ir neliela, jo nozarē 2014. gada darbojas, joprojām tikai 4 lieli uzņēmumi.

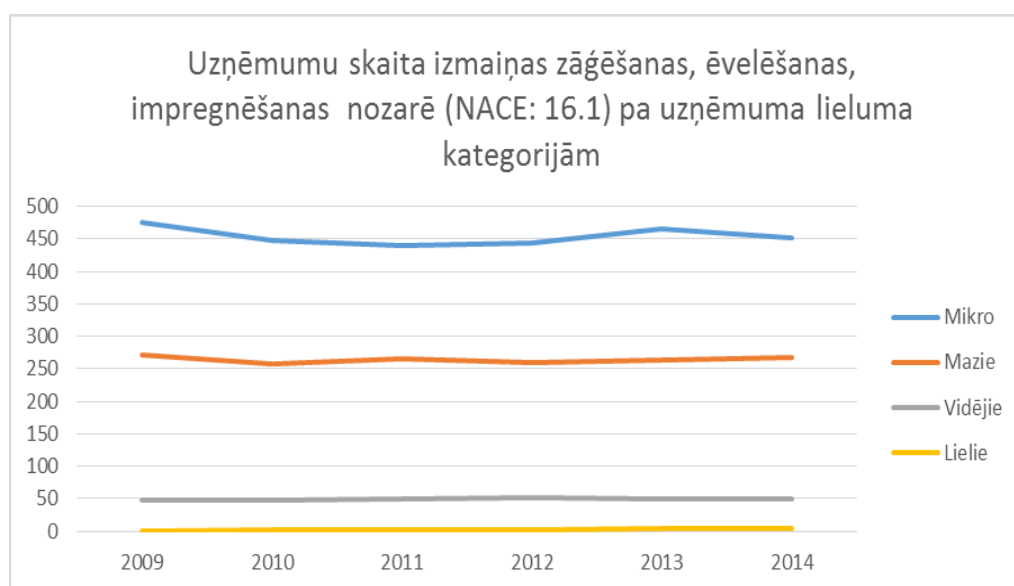
⁵³ CSP dati

⁵⁴ CSP dati

Tabula 4 Uzņēmumu skaits zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarē⁵⁵

GADS	NACE 2.red.	MIKRO	MAZIE	VIDĒJIE	LIELIE	Kopā
2009	1610	476	272	47	1	796
2010	1610	448	257	47	2	754
2011	1610	440	266	50	2	758
2012	1610	444	259	52	3	758
2013	1610	466	264	50	4	784
2014	1610	451	268	50	4	773

Grafiks 34 Uzņēmumu skaita izmaiņas zāģēšanas, ēvelēšanas, impregnēšanas nozarē (NACE: 16.1)⁵⁶

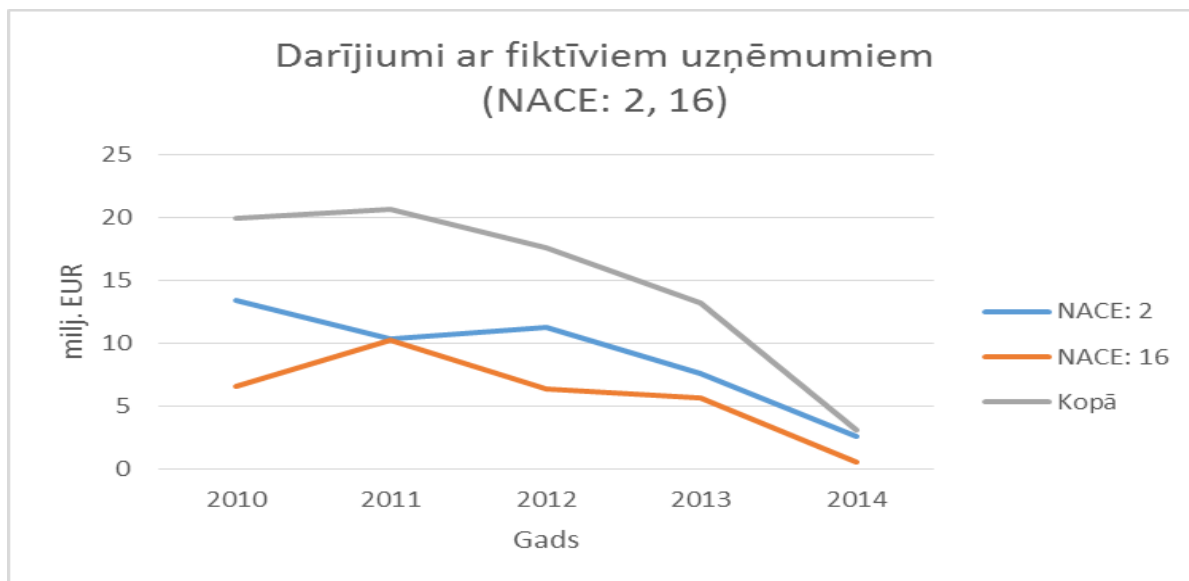


Līdz šim nav veikti pētījumi, kas analizē un apraksta ēnu ekonomikas īpatsvaru tieši nozarē atbilstoši PVN likuma 141. pantam. VID veiktajā meža nozares raksturojumā tika konstatēts, ka 2014. gadā nozarē (NACE 2, 16) darbojās 292 nodokļu maksātāji, 2015. gadā 155, tomēr iegūt datus par mežizstrādes (NACE: 2.2) un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas (NACE: 16.1) atsevišķi iespējams nav. Būtiski norādīt, ka darījumu vērtība ar fiktīviem uzņēmumiem samazinās, sākot ar 2011. gadu, sasniedzot zemāko rādītāju 2014. gadā.

⁵⁵ CSP dati

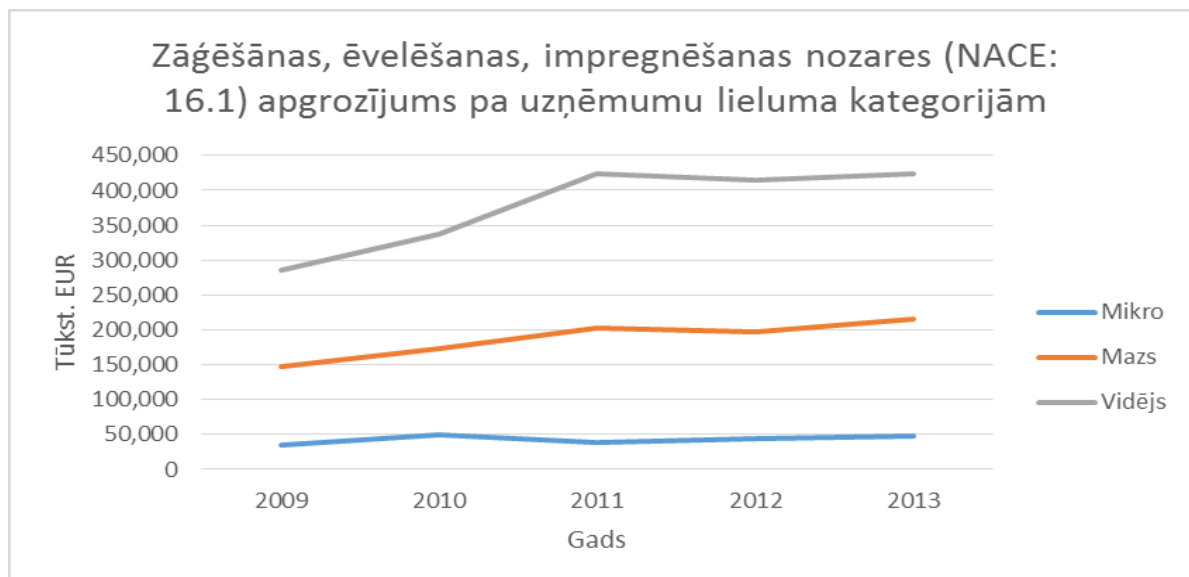
⁵⁶ CSP dati

Grafiks 35 Darījumu vērtība ar fiktīvajiem uzņēmumiem⁵⁷



Zāģēšanas, ēvelēšanas, impregnēšanas nozarē būtisks apgrozījuma pieaugums (skat. grafiku Nr. 36) notika 2010. un 2011. gadā. 2010. gadā mikro kategorijas uzņēmumiem apgrozījums pret 2009. gadu pieauga par 42% mazajiem un vidējiem par 18%. Lielo uzņēmumu dati atbilstoši CSP politikai ir konfidenciāli. 2011. gadā mazo un vidējo uzņēmumu kategorijas apgrozījums pieauga par 16% un 26% respektīvi, bet mikro kategorijas uzņēmumu apgrozījums kritās par 22%.

Grafiks 36 Zāģēšanas, ēvelēšanas, impregnēšanas nozares (NACE: 16.1) apgrozījums pa uzņēmumu lieluma kategorijām⁵⁸

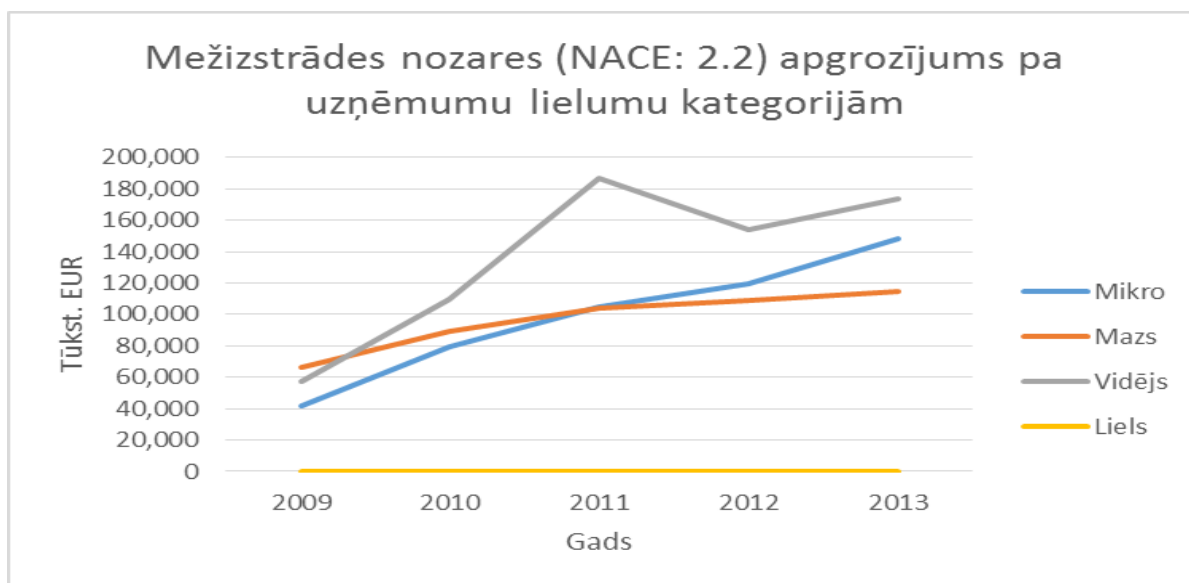


⁵⁷ VID dati

⁵⁸ CSP dati

Mežizstrādes nozares apgrozījums strauji pieauga 2010. un 2011. gadā, kad nozares kopējais apgrozījums attiecībā pret iepriekšējo gadu pieauga par 69% un 42% respektīvi. Mikro kategorijas uzņēmumu apgrozījums pieauga par 90% 2010. gadā, salīdzinot ar 2009. gadu, un par 32% 2011. gadā, salīdzinot ar 2010. gadu. Līdzīga tendence novērojama arī mazajiem un vidējiem uzņēmumiem, kuru apgrozījums minētajā laika periodā pieauga par 35% un 17% mazajiem un par 92% un 70% vidējiem uzņēmumiem. Būtiski, ka 2012. gadā nozare piedzīvoja apgrozījuma kritumu par 4% (skat. grafiku Nr. 37).

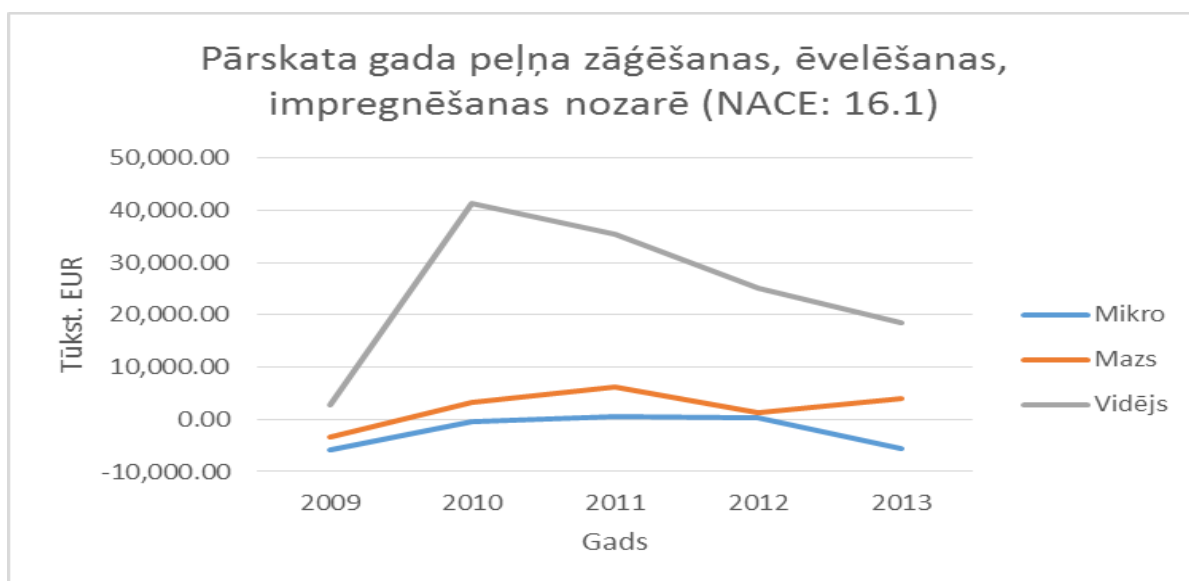
Grafiks 37 Mežizstrādes uzņēmumu apgrozījums pa uzņēmumu lielumu kategorijām⁵⁹



Zāģēšanas, ēvelēšanas, impregnēšanas nozarē būtiskākās pārskata peļņas/zaudējumu svārstības notika 2010. saistībā ar to, ka strauji pieauga vidējās uzņēmumu kategorijas uzņēmumu pārskata gada peļņa, kā arī 2010. gadā strauji pieauga arī mikro un mazo uzņēmumu peļņas rādītāji (skat. grafiku Nr. 38).

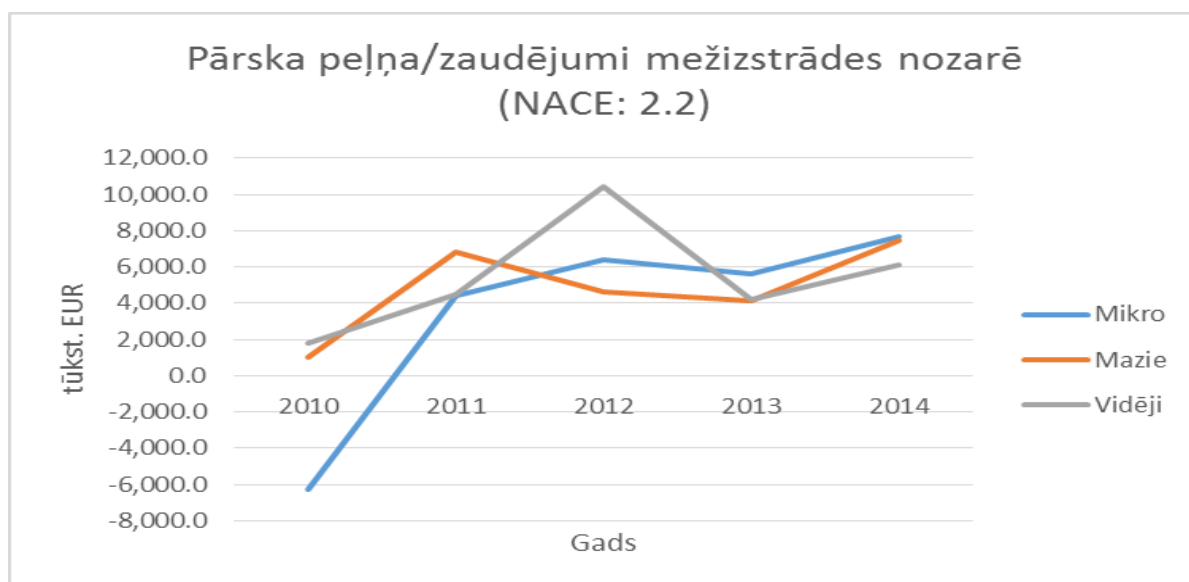
⁵⁹ CSP dati

Grafiks 38 Pārskata gada peļņa zāģēšanas, ēvelēšanas, impregnēšanas nozarē (NACE: 16.1)⁶⁰



Līdzīga situācija novērojama mežizstrādes nozarē (NACE: 2.2), kur uzrādītā gada peļņa 2010. gadā strauji pieauga visiem uzņēmumu lielumu kategoriju uzņēmumiem. Īpaši izteikts kāpums bija mikro uzņēmumiem, kam nozares kopējie pārskata peļņas rādītāji no zaudējumiem – 6255.8 tūkst. EUR apmērā pieauga uz peļņu 4433.7 tūkst. EUR (skat. grafiku Nr. 39) apmērā.

Grafiks 39 Pārskata gada peļņa/zaudējumi mežizstrādes nozarē⁶¹



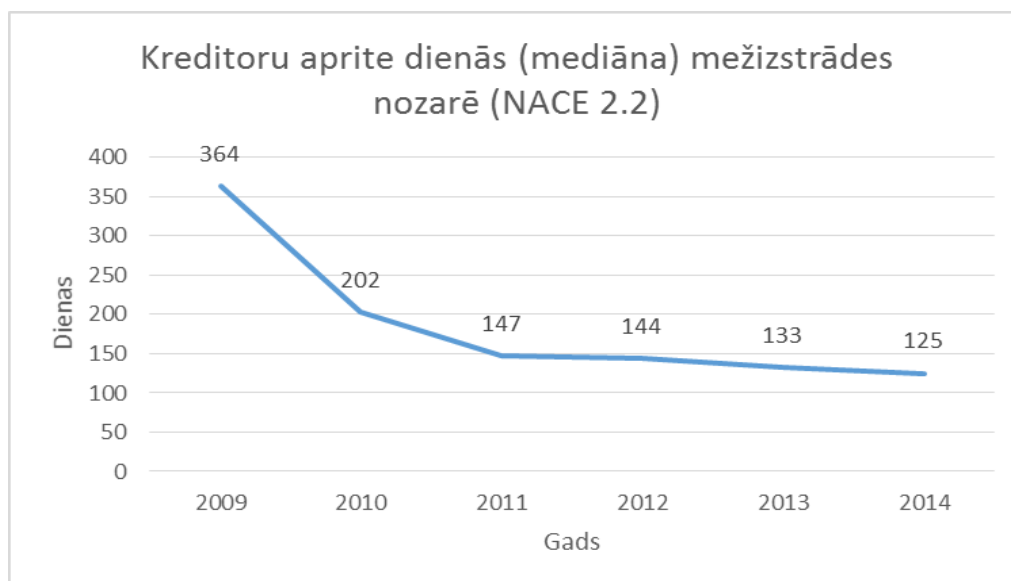
Kredītoru aprites periods dienās gan mežizstrādes, gan zāģēšanas, ēvelēšanas, impregnēšanas nozarēs seko līdzīgām tendencēm. Kredītoru aprites periods strauji kritās 2010. gadā pret 2009. abās nozarēs par 45% un 29%, kā arī 2011. gadā pret

⁶⁰ CSP dati

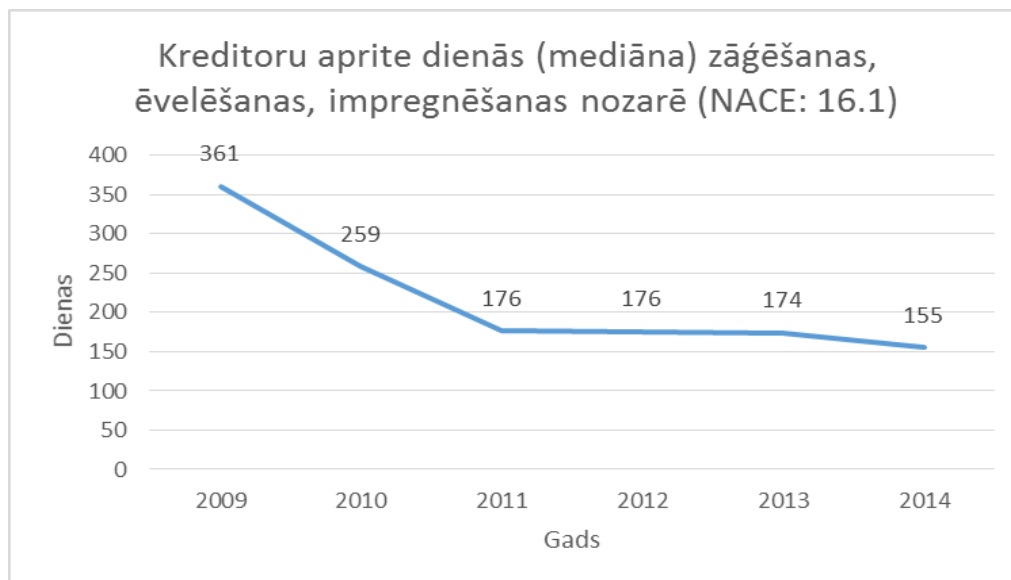
⁶¹ CSP dati

2010. gadu par 27% un 32% respektīvi mežizstrādes (NACE: 2.2) un zāģēšanas, ēvelēšanas, impregnēšanas nozarēs (NACE: 16.1) (skat. grafiku Nr. 40 un grafiku Nr. 41).

Grafiks 40 Kreditoru aprite dienās mežizstrādes nozarē⁶²



Grafiks 41 Kreditoru aprite dienās zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs⁶³



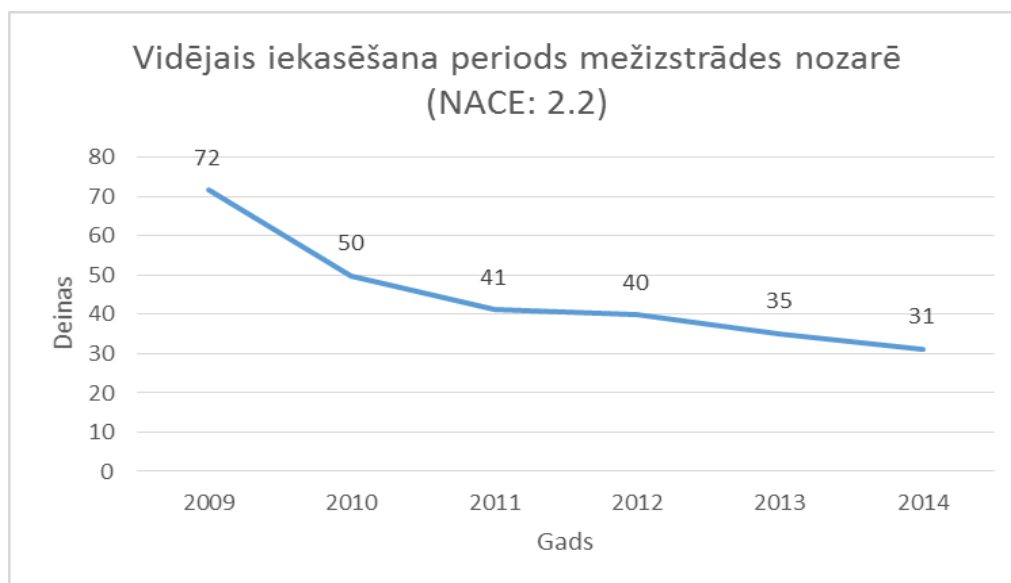
Līdzīga tendence, kā ar kreditoru apriti, novērojama, apskatot vidējos iekasēšanas periodus. Novērojams straujš kritums laika posmā no 2009. līdz 2011. gadam. Mežizstrādes nozarē šajos divos gados vidējais iekasēšanas periods kritās par 43%

⁶² Lursoft dati

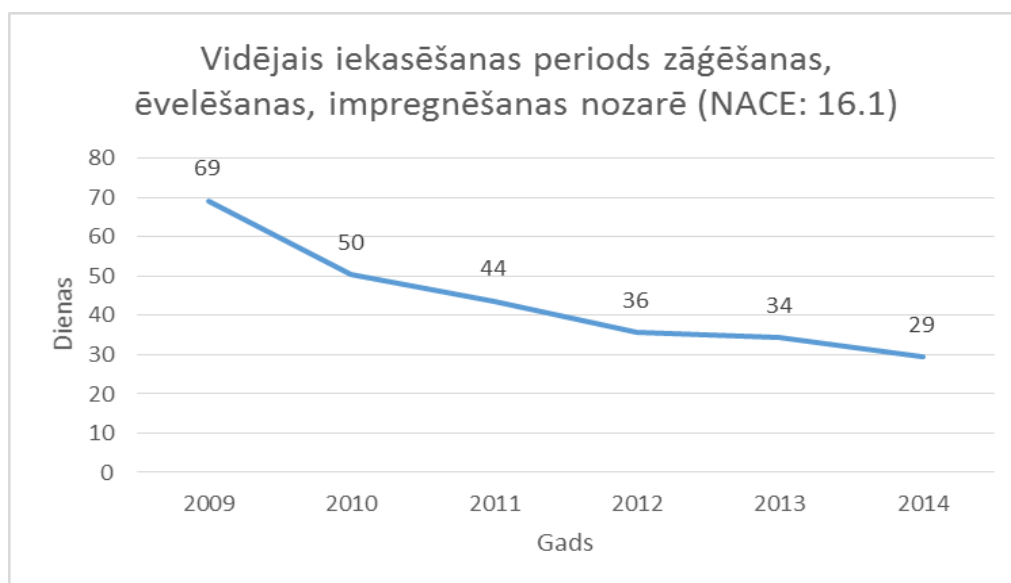
⁶³ Lursoft dati

(skat. grafiku Nr. 42), bet zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarē par 36% (skat. grafiku Nr. 43).

Grafiks 42 Mežizstrādes nozares vidējais iekasēšanas periods⁶⁴



Grafiks 43 Zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozares vidējais iekasēšanas periods⁶⁵



Padziļinātās intervijas ietvaros ar nozares komersantiem un Latvijas Kokrūpniecības federāciju noskaidrojām, ka pēc apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanas krāpnieciskie grupējumi pārcēlās (migrēja) uz saistītajām nozarēm, kurās apgrieztās PVN maksāšanas kārtība nav piemērojama, t.sk. koksnes kurināmo un koksnes blakusproduktiem. Jānorāda, ka uzņēmumu skaits samazinājies vienīgi zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarē 2010. gadā par 6% mikro un mazo uzņēmumu kategorijās, taču mežizstrādes nozarē tas pastāvīgi pieaudzis apskatītajā laika

⁶⁴ Lursoft dati

⁶⁵ Lursoft dati

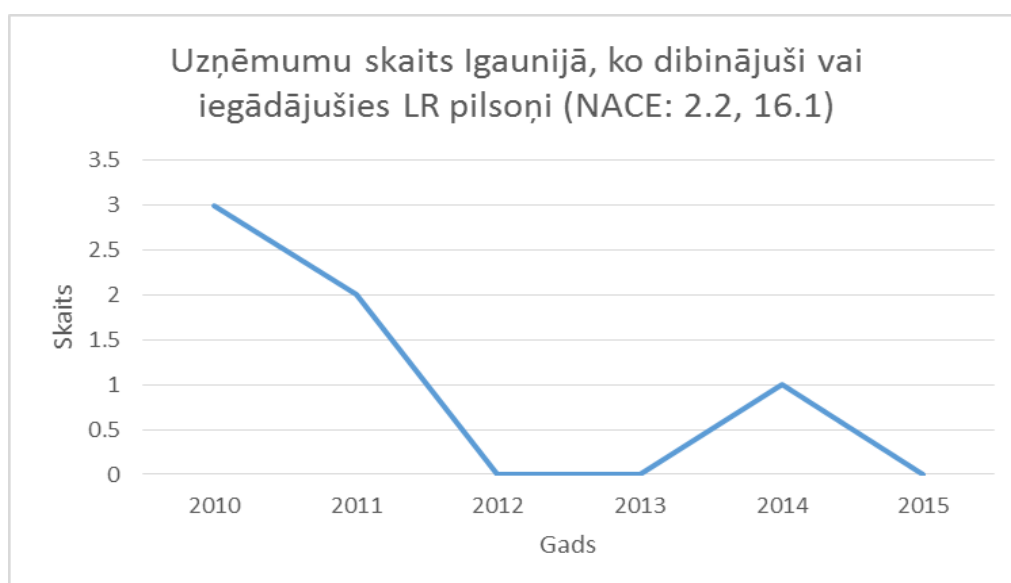
periodā. Līdz ar to uzņēmuma skaits apskatītajās nozarēs par masveida migrāciju uz citām nozarēm neliecina, izņemot minētos mazo un mikro uzņēmuma skaita samazinājumus.

Teorētisko krāpniecības specifikas maiņu papildus atviegloja fakts, ka koksnē blakusproduktu izmantošanas un uzskaites pārbaudi audita ietvaros ir gandrīz neiespējami veikt. Tam ir vairāki iemesli:

- blakusproduktus var atstāt cirsmā sapūšanai, ja transporta izdevumi neatmaksājas;
- blakusproduktu saražotais apjoms ir ļoti atkarīgs no apaļkoksnē kvalitātes un gala produkta parametriem;
- tirgū blakusproduktu uzskaitē tiek lietotas dažādas mērvienības;
- blakusproduktu reālo pašpatēriņu siltumenerģijas ražošanai neatkarīgiem ekspertiem ir ļoti grūti identificēt.

Papildus apskatot uzņēmumu skaitu, ko dibinājuši vai iegādājušies Latvijas Republikas pilsoņi, fiziskas un juridiskas personas Igaunijā (skat. grafiku Nr. 44) attiecīgajās nozarēs, var secināt, ka dibināto vai iegādāto uzņēmumu skaits pret industriju kopējo uzņēmumu skaitu ir niecīgs, līdz ar to komersantu migrācija uz Igauniju nav notikusi. Dati par uzņēmumu skaitu, ko dibinājuši vai iegādājušies LR pilsoņi Lietuvā nav pieejami.

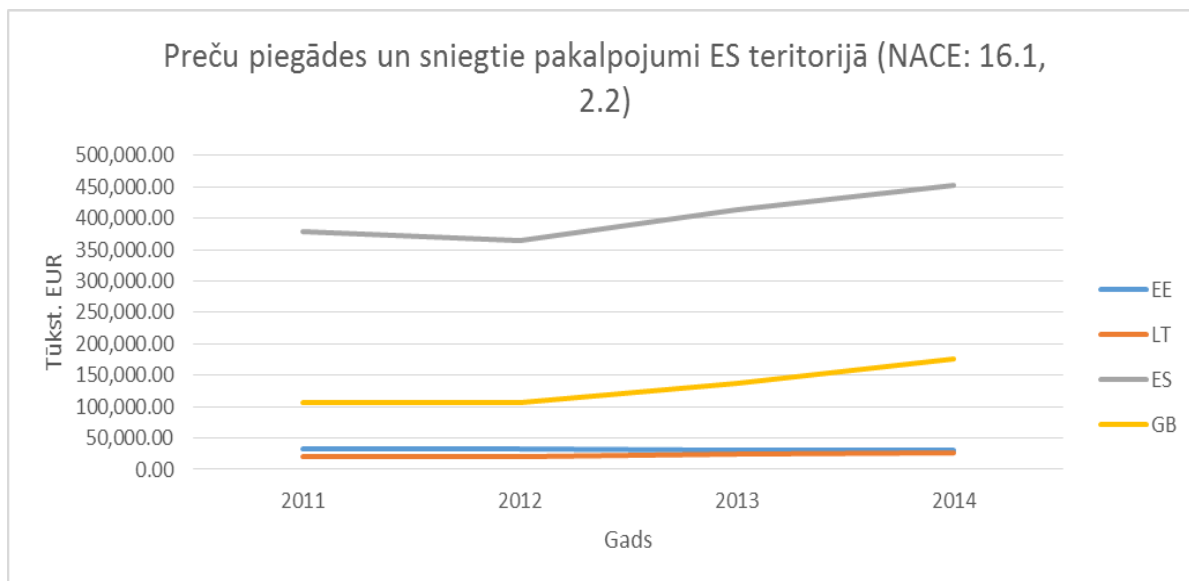
Grafiks 44 Uzņēmumu skaits Igaunijā, ko dibinājuši vai iegādājušies LR pilsoņi⁶⁶



Mežizstrādes nozares un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozares (NACE 2.2 un 16.1) preču piegādes un sniegtie pakalpojumi ES teritorijā (skat. grafiku Nr. 45) pēc ilgstoša krituma 2013. un 2014. gadā piedzīvoja kāpumu, 14% un 10% attiecīgi pret iepriekšējo gadu. Tā kā apgrieztās PVN maksāšanas kārtība ir ieviesta 1999. gadā un papildināta ar pakalpojumiem 2007. gadā, jānorāda, ka šo rādītāju izmaiņām nav tieša saistība ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu.

⁶⁶ Igaunijas uzņēmumu reģistra dati

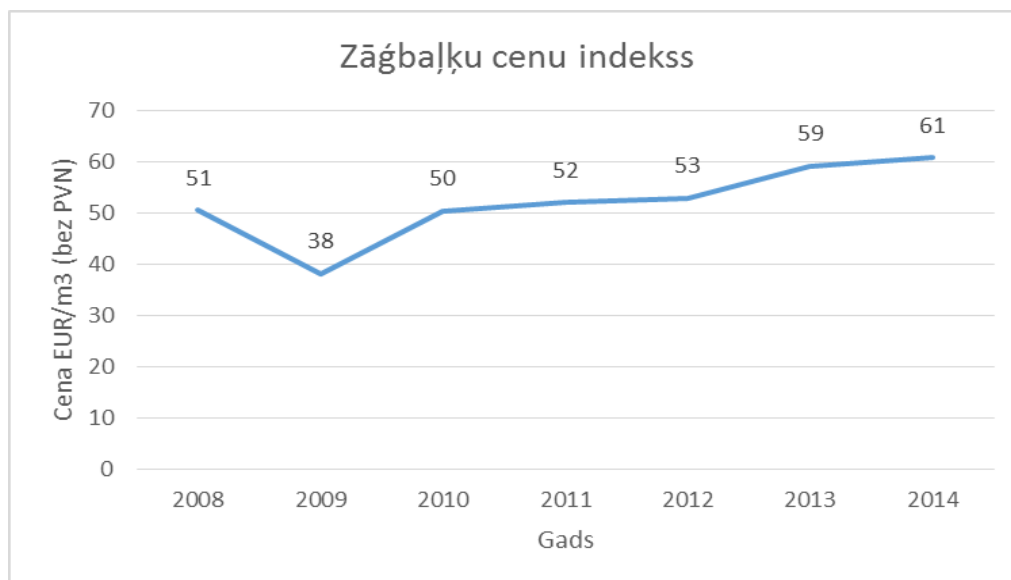
Grafiks 45 Preču un pakalpojumu piegādes ES teritorijā⁶⁷



Zāģbaļķu cenu indekss iegūts, rēķinot vidējo aritmētisko cenu par cm^3 priedes, egles, bērza, melnalkšņa un apses zāģbaļķiem dažādu izmēru zāģbaļķiem (skat. pielikumu Nr. 10).

Lielākais cenu kāpums piedzīvots 2013. gadā, kad cenas pieauga par 11% attiecība pret iepriekšējo gadu.

Grafiks 46 Zāģbaļķu cenu indekss⁶⁸



Nozarēs (NACE: 2.2 un 16.1) nodarbināto skaits pakāpeniski pieaudzis laika periodā no 2011. līdz 2014. gadam. Lielākais kāpums piedzīvots 2012. gadā, kad nozarē

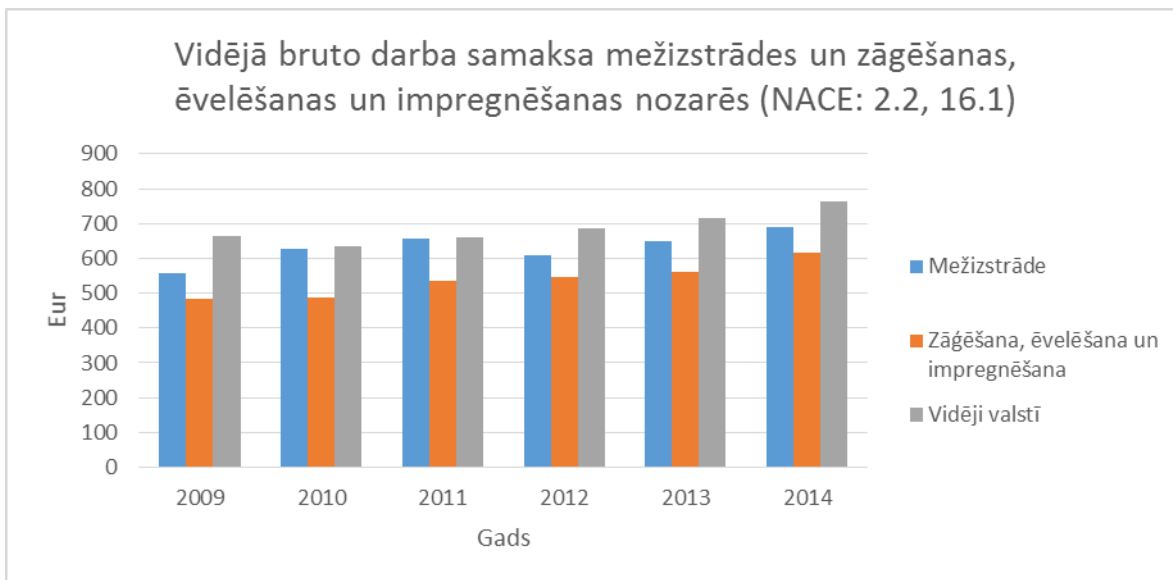
⁶⁷ VID dati

⁶⁸ CSP dati

nodarbinātos skaits pieauga par 5%, tomēr 3% kāpums pret iepriekšējo gadu notika arī 2014. gadā.

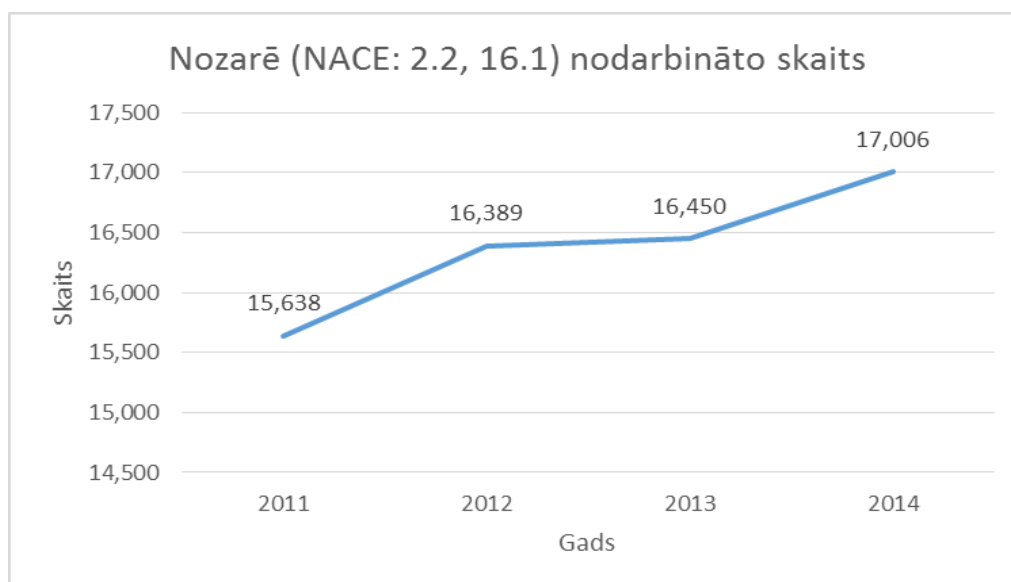
Vidējā darba samaksa pakāpeniski augusi laika perioda no 2009. līdz 2015. gadam abās nozarēs. Vienīgais kritums mežizstrādes nozarē tika piedzīvots 2012. gadā, kad vidējā darba samaksa kritās par 7%, tomēr jau nākamajā gadā atkal pieaugot.

Grafiks 47 Mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs nodarbināto atalgojums⁶⁹



70

Grafiks 48 Mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs nodarbināto skaits



⁶⁹ CSP dati

⁷⁰ CSP dati

Nozares kopsavilkums un secinājumi

Kokmateriālu piegādes un apstrādes nozarē apgrieztās PVN maksāšanas kārtība tika ieviesta ar 1999. gada 1. jūliju, sākotnēji tikai kokmateriālu piegādes darījumiem, bet ar 2007. gada 1. janvāri ar mērķi cīnīties pret ar PVN izkrāpšanu tika papildināta attiecībā uz nozarei saistītu pakalpojumu sniegšanu.

Ka iepriekš skaidrots, kokrūpniecības nozare ir īpaši jūtīga PVN izkrāpšanas kontekstā, jo trešajai pusei ir ļoti grūti izsekot materiāla kustībai. Turklāt no izejmateriālu kvalitātes, kuru no malas grūti objektīvi novērtēt, ļoti lielā mērā ir atkarīgs gala produkcijas apjoms. Kopsakarā ar plaši izplatītu pieprasījumu pēc neuzskaitītas skaidras naudas, lai segtu izmaksas, kas saistītas ar “aplokšņu algām”, padarīja šo nozari par ļoti problemātisku PVN korektas iekasēšanas sakarā.

Dati liecina, ka 2011. gadā nozarē ir samazinājusies kopējā vērtība darījumiem, kuros iesaistīti fiktīvie uzņēmumi. Arī zīmīgi, ka tā kā statistika nav pieejama par tieši mežizstrādes (NACE: 2.2) un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas (NACE: 16.1) nozarēm, tika izmantota statistika atbilstoši plašākiem klasifikatoriem – mežsaimniecība un mežizstrāde (NACE: 2) un koksnes, koka un korķa izstrādājumu ražošana, izņemot mēbeles; salmu un pīto izstrādājumu ražošana (NACE: 16). Jānorāda arī, ka darījumos var būt iesaistīti gan labticīgi uzņēmēji, kas sadarbojas ar fiktīviem uzņēmumiem, nezinot par to mērķiem, gan uzņēmēji, kas sadarbojas apzināti, ar mērķi iegūt neoficiālus līdzekļus.

Viena no pazīmēm, kas raksturīgas nozarēm ar augstu PVN izkrāpšanas īpatsvaru, ir nepamatoti augsts apgrozījums, kam vajadzētu kristies apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā. Būtiski, ka apgrozījums nozarē ievērojami pieauga līdz 2011. gadam, taču 2012. gadā piedzīvoja kritumu 4% apmērā (skat. grafiku Nr. 37). Tomēr vēlāk atkal ir vērojams pieaugums, kas, cita starpā, norāda uz iespējamo vērtību darījumiem, kuros iesaistīti fiktīvie uzņēmumi, t.sk., darījumu vērtību ar koksnes kurināmo, kuriem apgrieztās PVN maksāšanas kārtība netika piemērota.

Kreditoru aprites periods un vidējais iekasēšanas periods strauji kritās, bet pēc 2011. gada kritums izlīdzinājās, bet tendence samazināties nemainās. Tas ir zīmīgi, jo lielam krāpniecības īpatsvaram nozarē raksturīga ātra naudas plūsma, jo identificējot krāpniecības iespējas krāpnieciskie grupējumi mēģina apgrozīt iespējami daudz līdzekļu shēmas ietvaros, lai maksimizētu guvumu, līdz fiktīvo uzņēmumu pārbaužu veikšanai.

Veiktās analīzes dati varētu norādīt gan uz fiktīvo uzņēmumu darbošanos (neraugoties uz to skaita samazināšanos), gan uz to, ka krāpšanās notiek uz neuzskatītās koksnes kurināmā piegāžu palielināšanos “legālajos” uzņēmumos, respektīvi, uzņēmumos, kuriem nav piešķirta “fiktīvā” uzņēmuma pazīme. Līdz ar to secināms, ka ieviešot apgrieztās PVN maksāšanas kārtību kādā nozarē, jāparedz piemērot to visa veida darījumiem, lai pilnībā tiktu aptverta visa nozare. Apgrieztā PVN maksāšanas kārtība atsevišķām preču un pakalpojumu kategorijām noved pie tā, ka krāpnieki migrē uz citiem pakalpojumiem vai papildpakalpojumiem tās pašas nozares ietvaros.

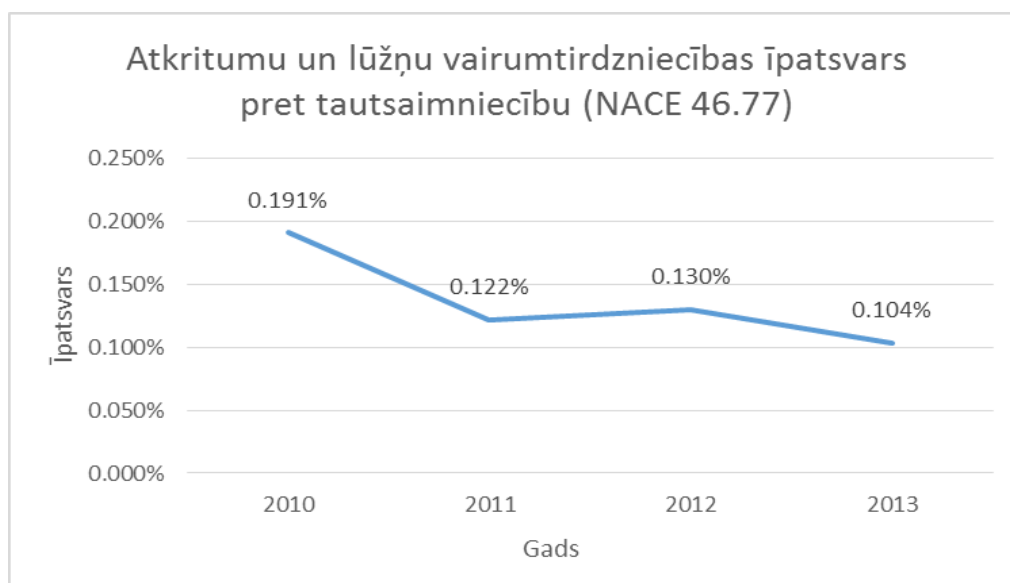
6.3. Metāllūžņu piegādes nozares raksturojums (NACE: 46.77, 38.32)

Metāllūžņu piegādes darījumiem un ar to saistītajiem pakalpojumiem, saskaņā ar PVN likuma 143. pantu, apgrieztās PVN maksāšanas kārtība tiek piemērota kopš 2011. gada 1. oktobra ar mērķi cīnīties ar fiktīviem metāllūžņu darījumiem un piegādātājiem. Kā noskaidrojām padziļinātajās intervijās, uzņēmējdarbības vide ir uzlabojusies un aptaujātie uzņēmumi ļoti atzinīgi vērtē apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu.

Šajā nodaļā ir analizēti metāllūžņu nozari raksturojošie dati ar mērķi izvērtēt, vai metāllūžņu nozarē, saistībā ar apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanu būtiski mainījušies rādītāji, kas raksturīgi nozarēm ar augstu PVN krāpniecības īpatsvaru. Dati apkopoti atbilstoši saimnieciskās darbības statistiskajai klasifikācijai (NACE) 38.32 un 46.77.

Atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības īpatsvars pret tautsaimniecību (rēķināts kā nozares pievienotās vērtības un valstī radītās pievienotās vērtības attiecība) saruka 2011. gadā par 36% salīdzinājumā pret 2010. gadu. 2012. gadā piedzīvoja nelielu 7% kāpumu, taču 2013. gadā samazinājās atkal par 20%.

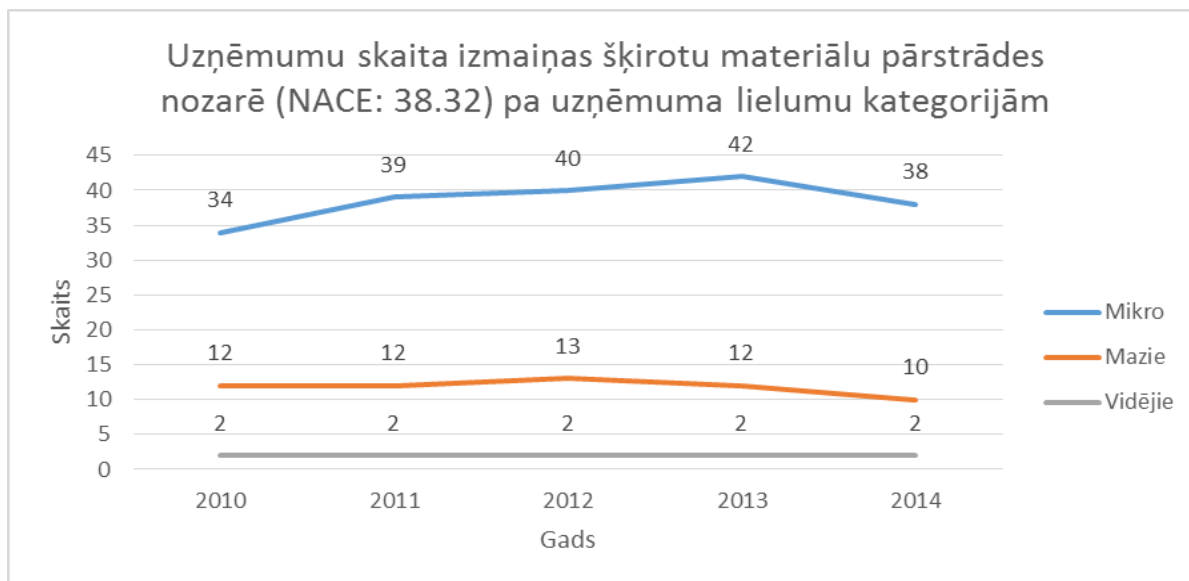
Grafiks 49 Atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozares (NACE: 46.77) īpatsvars pret tautsaimniecību⁷¹



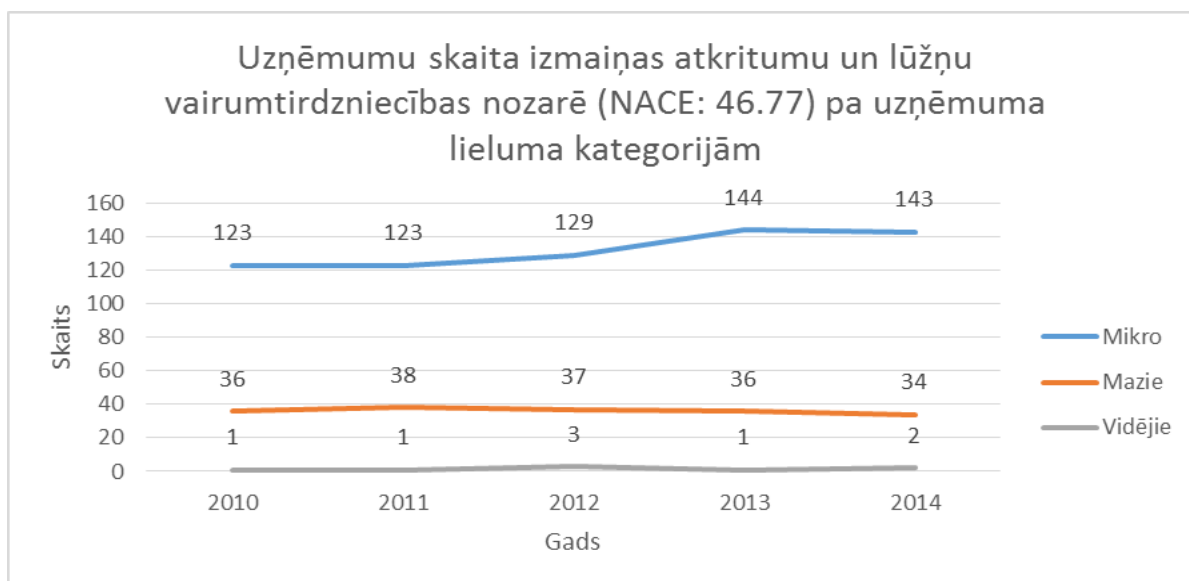
Nozares uzņēmumu skaits laika periodā no 2010. līdz 2014. gadam ir nedaudz pieaudzis, taču izteiktas svārstības, it īpaši gadā, kad nozarei piemērota apgrieztās PVN maksāšanas kārtība, nav novērojamas (skat. grafiku Nr. 50 un grafiku Nr. 51).

⁷¹ CSP dati

Grafiks 50 Uzņēmumu skaita izmaiņas šķīrotu materiālu pārstrādes nozarē (NACE: 38.32)⁷²



Grafiks 51 Uzņēmumu skaita izmaiņas atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarē (NACE: 46.77)⁷³



Šķīrotu materiālu pārstrādes nozarē (NACE: 38.32) 2011. gadā pret 2010. gadu apgrozījums saruka par 23%, 2012. gadā saglabājās relatīvi vienmērīgā līmenī, taču 2013. gadā saruka par 60% attiecībā pret 2012. gadu. Lielākās relatīvās svārstības notikušas mikro uzņēmumu kategorijā, kur 2011. gadā pret 2010. gadu apgrozījums saruka par 58%, 2012. gadā pret 2011. gadu par 23%, taču 2013. gadā pieauga par 42% (skat. grafiku Nr. 52). Informācija par vidējas uzņēmumu kategorijas uzņēmumiem saskaņā ar CSP politiku ir konfidenciāla, bet nozarē nav fiksēts neviens uzņēmums lielo uzņēmumu kategorijā.

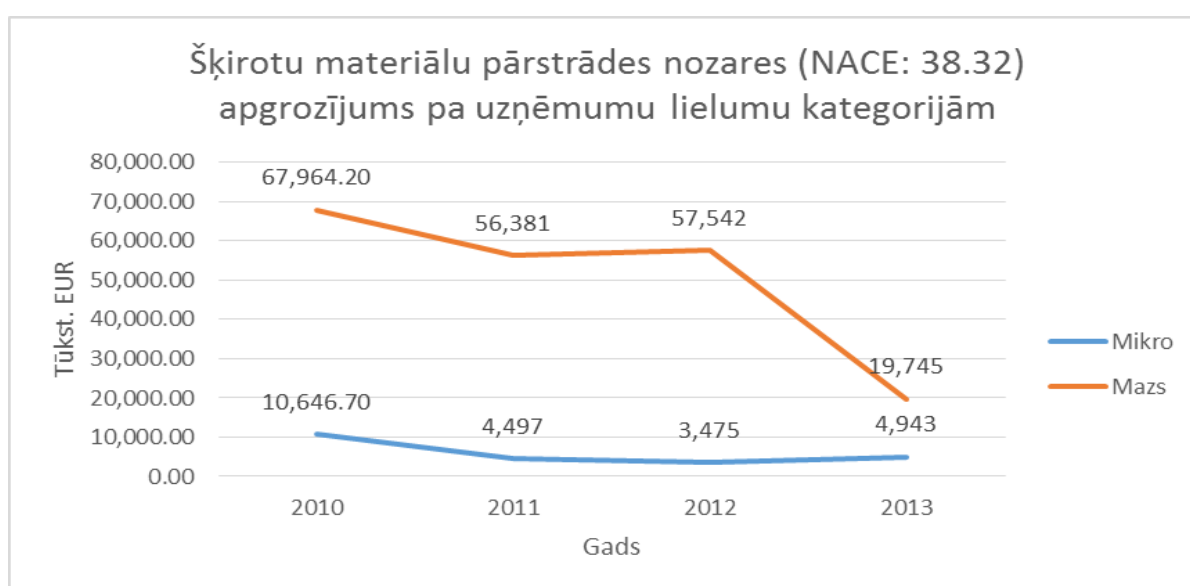
⁷² CSP dati

⁷³ CSP dati

Tabula 5 Nozares Neto apgrozījums (tūkst. EUR)(NACE: 38.32, 46.77) 2010.-2013. gads⁷⁴

		2010	2011	2012	2013
NACE 38.32	Mikro	10,647	4,497	3,475	4,942.7
	Mazs	67,964	56,381	57,542	19,744.9
NACE 46.77	Mikro	266,301	221,416	165,580	152,860.9
	Mazs	192,544	193,441	134,464	122,975.0

Grafiks 52 Šķirotu materiālu pārstrādes nozares (NACE: 38.32) apgrozījums⁷⁵

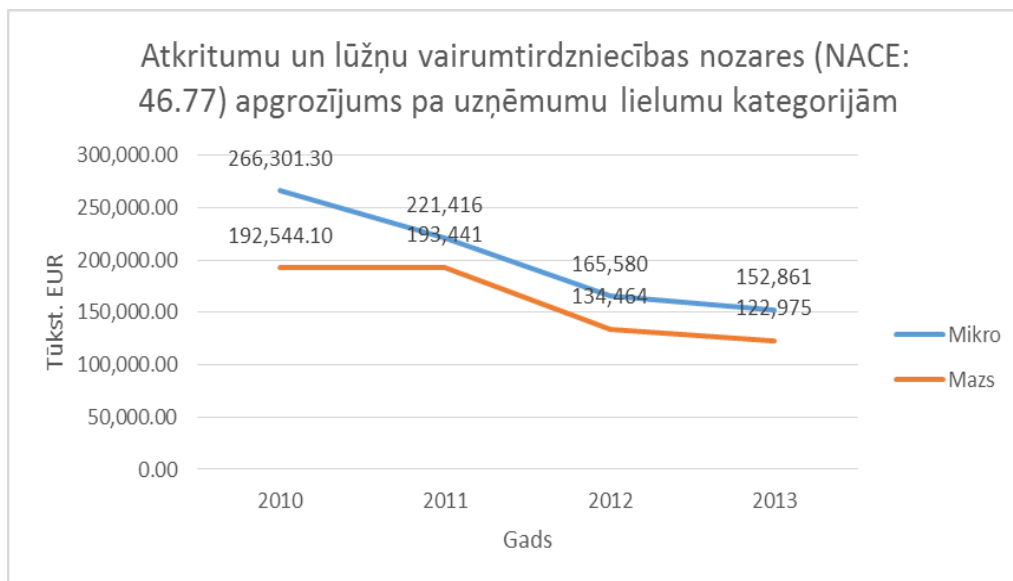


Atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarē lielākās apgrozījuma svārstības notika 2012. gadā, kad apgrozījums (mikro un mazie kopā) kritās par 28% attiecībā pret 2011. gadu. 2011. gadā apgrozījums kritās par 10% pret 2010. gadu, kā arī 2013. gadā apgrozījums kritās par 8% pret 2012. gadu. Lielākās relatīvas svārstības notikušas mikro uzņēmumu kategorijā, kur 2011. gadā apgrozījums kritās par 17% pret iepriekšējo gadu, 2012. gadā kritās par 25% pret 2011. gadu, kā arī 2013. par 8% pret 2012. gadu (skat. grafiku Nr. 53).

⁷⁴ CSP dati

⁷⁵ CSP dati

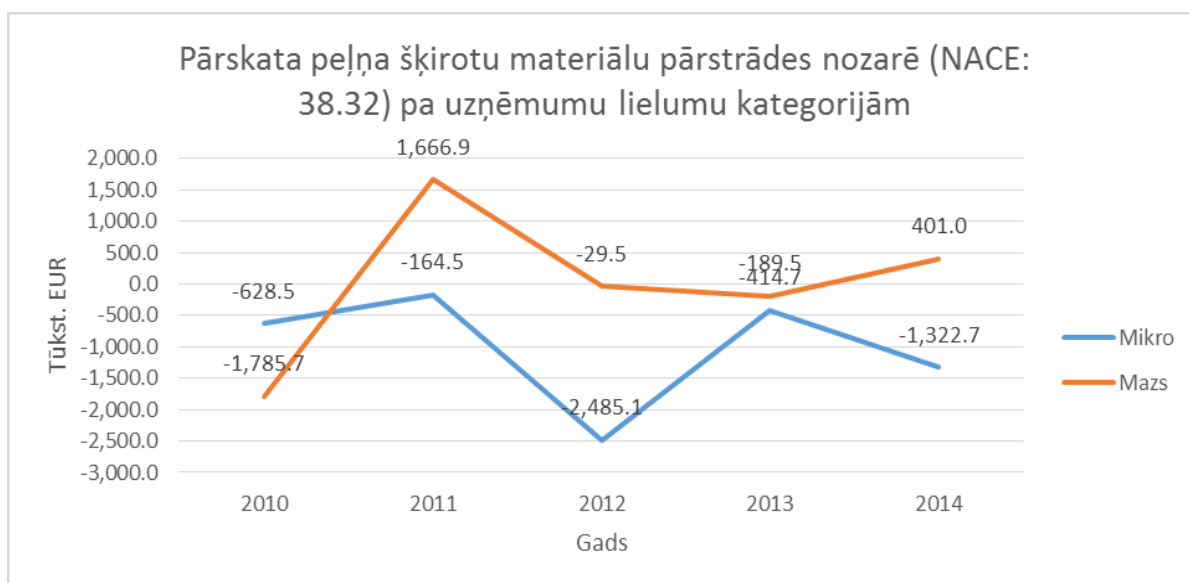
Grafiks 53 Atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozares (NACE: 46.77) apgrozījums⁷⁶



Apskatot abu nozaru pārskata gada peļņas/zaudējumu rādītājus, zīmīgi, ka mikro kategorijas uzņēmumi abās nozarēs strādā ar zaudējumiem laika periodā no 2010. – 2014. gadam, taču to peļņas rādītāji piedzīvoja lielas svārstības, attiecīgi 2012. un 2013. gadā uzlabojoties attiecībā pret 2011. gadu.

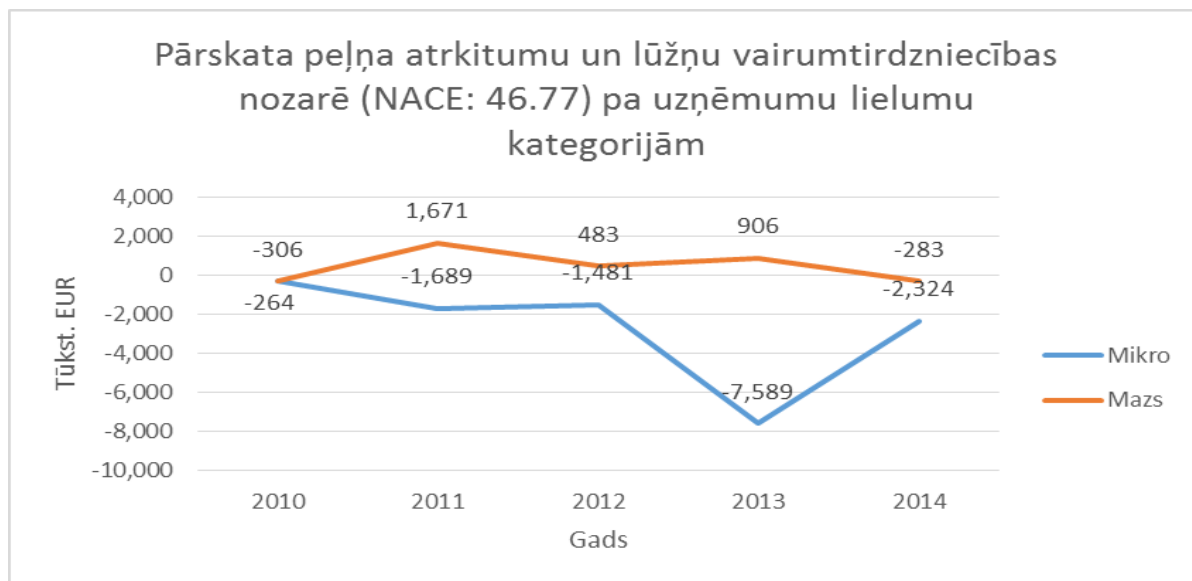
Mazie uzņēmumi piedzīvoja izteiktu peļņas/zaudējumu rādītāju uzlabošanu 2011. gadā, gan šķirotu materiālu pārstrādes nozarē, gan atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarē, lai gan to apgrozījumi kritās.

Grafiks 54 Pārskata peļņa šķirotu materiālu pārstrādes nozarē pa uzņēmumu lielumu kategorijām



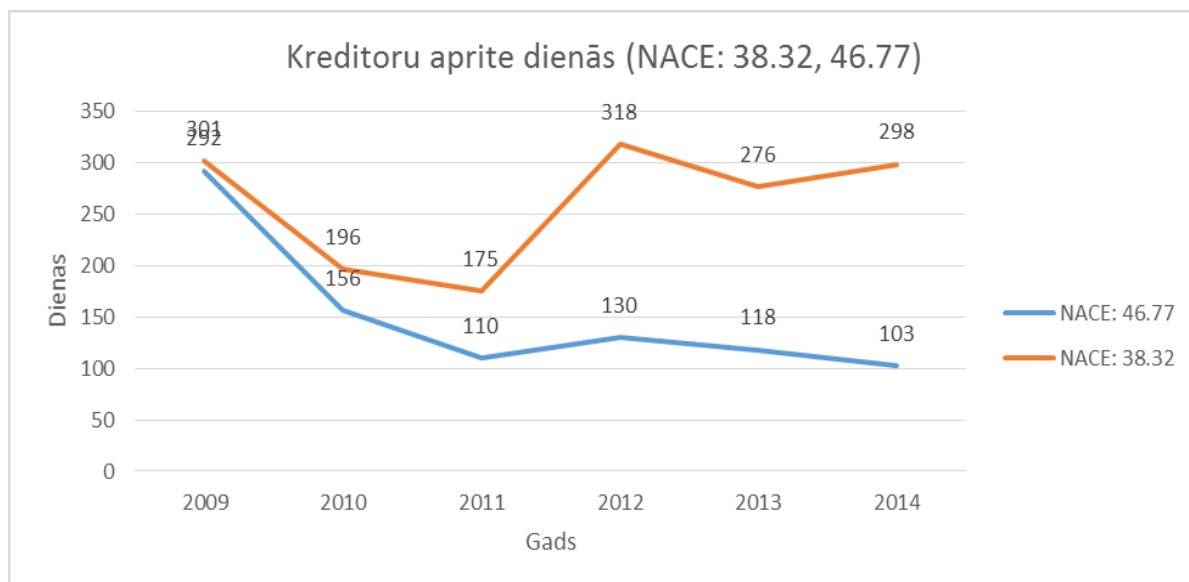
⁷⁶ CSP dati

Grafiks 55 Pārskata peļņa atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarē⁷⁷



Kreditoru aprite dienās pieauga 2012. gadā abās nozarēs (NACE: 38.32, 46.77), attiecīgi par 82% šķīrotu materiālu pārstrādes nozarē (NACE 38.32) un par 18% atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarē (NACE 46.77) attiecībā pret 2011. gadu (skat. grafiku Nr. 56).

Grafiks 56 Kreditoru aprite dienās (NACE: 38.32 un 46.77)⁷⁸



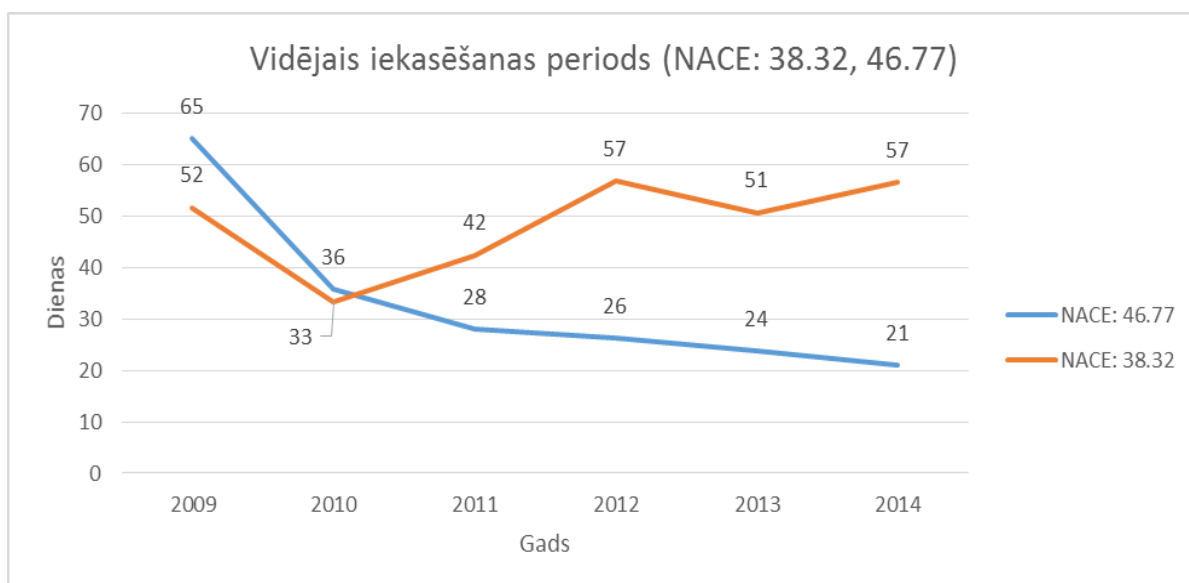
Vidējais iekasēšanas periods strauji pieauga 2011. un 2012. gadā (27% un 36% pret iepriekšējo gadu) šķīrotu materiālu pārstrādes nozarē. Atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarē vidējais iekasēšanas periods ir pastāvīgi samazinājies,

⁷⁷ CSP dati

⁷⁸ Lursoft dati

taču vislielākās relatīvās pārmaiņas notikušas no 2009. uz 2010. gadu (55%) un no 2010. uz 2011. gadu (22%), pēc tam kritumam izlīdzinoties (skat. grafiku Nr. 57).

Grafiks 57 Vidējais iekasēšanas periods atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības un šķirotu materiālu pārstrādes nozarē⁷⁹

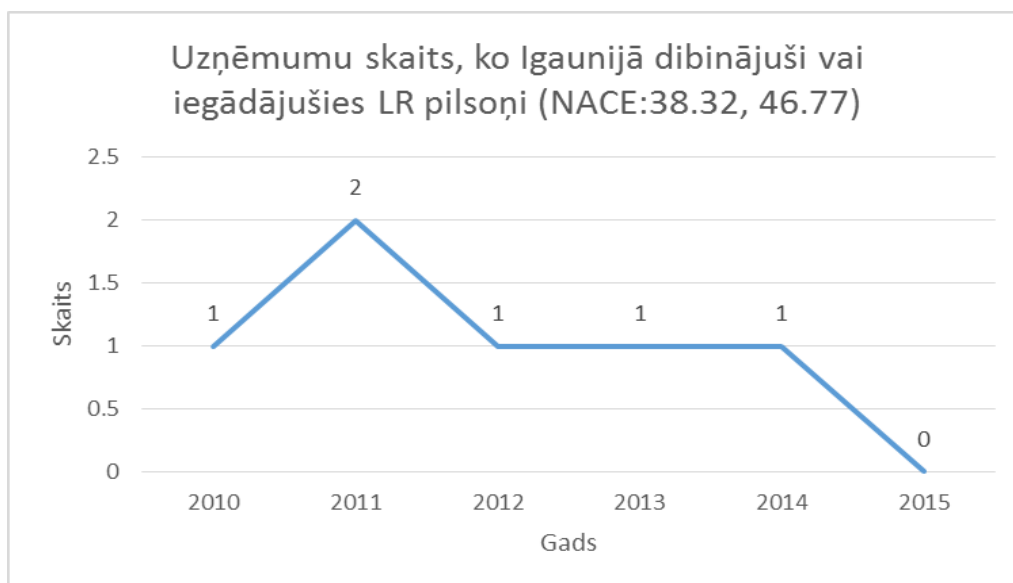


Veicot padziļinātās intervijas ar nozares komersantiem, noskaidrojām, ka izteikta fiktīvo uzņēmumu darbības jomas maiņa un migrācija uz citām nozarēm nav notikusi, to apliecina arī fakts, ka nav novērojama uzņēmumu skaita strauja samazināšanās apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā. Tomēr kā norādīja VID, daļa krāpniecības ir pārcēlušies uz dārgmetālu izejvielu nozari apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā (skat. nodaļu Nr. 6), tomēr, kā jau minēts, nozares uzņēmumu skaitā tas neatspoguļojas. Tāpat, saskaņā ar aptaujas rezultātiem, uzņēmumu ieskatos nav notikušas būtiskas cenu izmaiņas saistībā ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu. CSP neapkopo datus par cenu izmaiņām šajā nozarē.

Igaunijā dibināto uzņēmumu skaits (NACE 38.32, 46.77), ko dibinājušas juridiskas vai privātas personas – Latvijas Republikas pilsoņi – ir niecīgs attiecībā pret kopējo industrijas uzņēmumu skaitu Latvijā (skat. grafiku Nr. 58). Līdz ar to izdarīt secinājumu, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanas rezultātā būtu notikusi nozīmīga uzņēmumu migrācija uz Igauniju, nevar. Dati par Latvijas Republikas pilsoņu dibinātiem vai iegādātiem uzņēmumiem attiecīgajās nozarēs Lietuvā nav pieejami.

⁷⁹ Lursoft dati

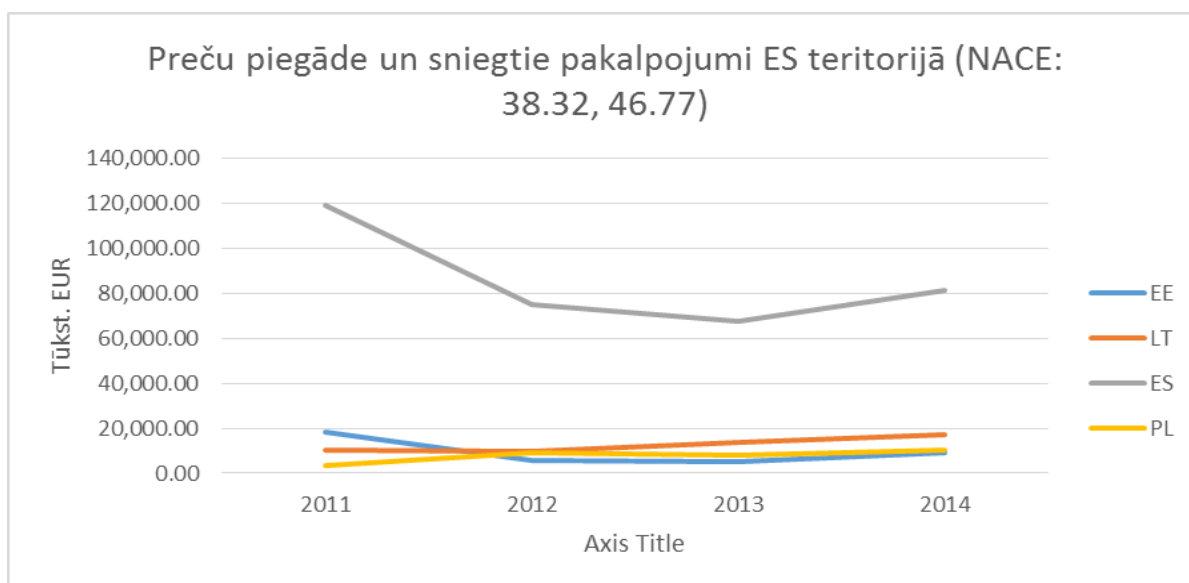
Grafiks 58 Uzņēmumu skaits Igaunijā, ko dibinājuši vai iegādājušies LR pilsoņi⁸⁰



Preču piegāde un sniegtie pakalpojumi ES teritorijā (NACE: 38.32, 46.77) būtiski samazinājās 2012. un 2013. gadā. No 2011. uz 2012. preču piegādes un sniegti pakalpojumi (NACE: 38.32 un 46.77) samazinājās par 37%, no 2012. uz 2013. gadu par 10%, pēc tam pieaugot par 20% no 2013. uz 2014. gadu.

No 2011. uz 2012. gadu īpaši liels relatīvais kritums novērojams preču piegādei un sniegtajiem pakalpojumiem uz Vāciju (55%), uz Igauniju (67%), Spāniju un Nīderlandi (67%).

Grafiks 59 Preču piegāde un sniegtie pakalpojumi ES teritorijā šķirotu atkritumu pārstrādes un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarēs⁸¹

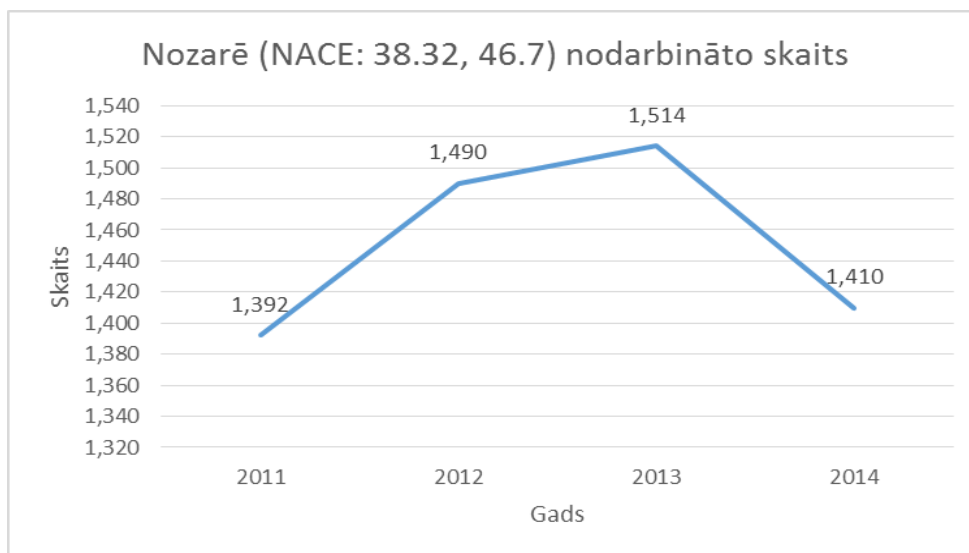


⁸⁰ Igaunijas uzņēmumu reģistra dati

⁸¹ VID dati

Padziļinātājās intervijās ar nozares komersantiem noskaidrojām, ka, viņuprāt, būtiskas izmaiņas nozarē nodarbināto skaitā apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā nav notikušas. Tomēr CSP dati liecina, ka nozarē nodarbināto skaits pieaudzis laika posmā no 2011. uz 2013. gadu un piedzīvoja kritumu 2014. gadā. Lielākais nodarbināto skaita pieaugums noticis 2012. gadā, pieaugot par 7% attiecībā pret 2011. gadu (skat. grafiku Nr. 60).

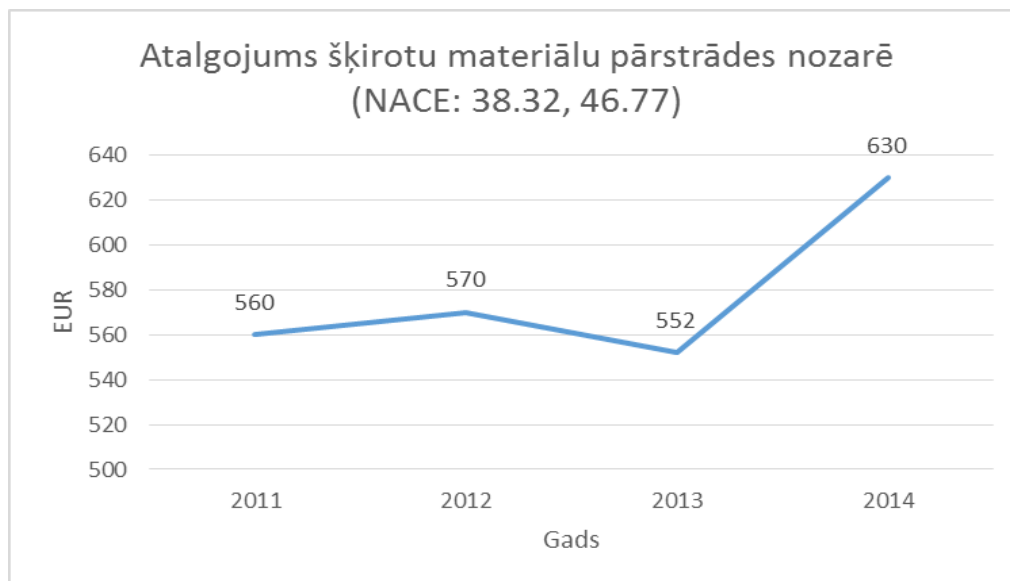
Grafiks 60 Šķirotu materiālu pārstrādes nozares un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarēs nodarbināto skaits⁸²



Atalgojums metāllūžņu nozarē (NACE: 38.32 un 46.77) laika posmā no 2011. līdz 2013. gadam saglabājies relatīvi nemainīgs (skat. grafiku Nr. 61) un izteikts kāpums novērojams tikai 2014. gadā (14% pret 2013. gadu).

⁸² CSP dati

Grafiks 61 Atalgojums šķirotu materiālu pārstrādes nozarē⁸³



Nozares kopsavilkums un secinājumi

Ar 2011. gada 1. oktobri spēkā esošā apgrieztās PVN maksāšanas kārtība metāllūžņu nozarē aptver gan preču darījumus, gan pakalpojumus, kas saistīti ar metāllūžņu pārstrādi.

Zīmīgi, ka sākot ar 2011. gadu, kad tika piemērota apgrieztās PVN maksāšanas kārtība, atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības īpatsvars pret tautsaimniecību samazinājās tāpat, kā samazinājās nozares neto apgrozījums mikro un mazo uzņēmumu kategorijās. Līdzīga tendence novērojama šķirotu materiālu pārstrādes nozarē, kur 2011. gads iezīmē apgrozījuma krituma sākšanos. Minētā specifika norāda uz iespējamo fiktīvo darījumu vērtību un krāpniecisko shēmu esību nozarē pirms apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas, ko ieviešot apgrieztās PVN maksāšanas kārtību izdevās apturēt, līdz ar to kopējam nozares apgrozījumam krītoties.

Papildu fakts, ka kreditoru aprīte dienās un vidējais iekasēšanas periods laika posmā līdz 2011. gadam strauji krities, abās nozarēs pēc tam izlīdzinoties vai pat palielinoties, norāda uz krāpniecisko shēmu ietvaros notiekošajiem darījumiem, kad nepieciešams ātri apgrozīt pēc iespējas vairāk līdzekļu ierobežotā laika periodā jeb līdz VID audita uzsākšanai.

2012. gads iezīmē arī strauju eksporta kritumu minētajās nozarēs preču un pakalpojumu piegādei ES teritorijā. Izteikti kritās eksporta rādītāji darījumos uz Igauniju, Spāniju, Nīderlandi un Vāciju. Straujais eksporta kritums varētu norādīt uz starpvalstu organizēto krāpniecību, t.sk. “karuseļa” vai “pazudušā starpnieka” shēmām minētajās nozarēs, kā ietvaros beidzamajā ķēdes posmā tiek veikti eksporta darījumi, lai atgūtu priekšnodokli, ko iepriekšējā ķēdes posmā fiktīvais uzņēmums nav nomaksājis.

⁸³ CSP dati

7. Atzinums par PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas efektivitāti

Veicot pētījumu, tika analizēti tādi statistikas dati kā nozares īpatsvars pret tautsaimniecību kopumā, ēnu ekonomikas īpatsvars, finanšu rādītāji (neto apgrozījums, pārskata gada peļņa vai zaudējumi u.c.), produktu un pakalpojumu cenu svārstības un citi rādītāji. Tika uzrunātas nozaru, kurās ir ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība, asociācijas un šajās nozarēs strādājošie komersanti, lai noskaidrotu nozarē strādājošo komersantu viedokli un apmierinātību ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu.

7.1 Atzinums par nepieciešamību paplašināt vai sašaurināt PVN apgrieztās kārtības piemērošanu

Pirmkārt, jāatzīmē, ka uzrunātās pētāmo nozaru asociācijas un šajās nozarēs strādājošie komersanti ir atzīmējuši situācijas uzlabošanu nozarē un administratīvā sloga samazināšanos (mazāk jāveic piegādātāju pārbaudes) pēc apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanas (skat. arī nodaļu 6.4).

Tomēr pētījuma gaitā noskaidrots, ka komersanti, kas darbojas kokrūpniecības nozarē, proti, veic ar kokmateriāliem saistītus darījumus – piegādā apaļkokus un zāģmateriālus un sniedz pakalpojumus saistībā ar minētām piegādēm, uzskata, ka apgrieztā PVN maksāšana būtu jāievieš arī šāda koksnes kurināmā piegādēm:

- a) malka apaļkoku, pagaļu, zaru, zaru saišķu vai tamlīdzīgā veidā;
- b) koksnes šķeldas un skaidas, zāģskaidas un koksnes atlikumi;
- c) zāģskaidu un koksnes atlikumi aglomerētu vai neaglomerētu briekšu, granulu vai tamlīdzīgā veidā, ko paredzēts izmantot kā koksnes kurināmo.

Kā norāda Latvijas Kokrūpniecības federācija, kurā apvienojušās astoņas lielākās meža nozares – mežsaimniecisko darbu veicēju un koksnes pārstrādātāju – uzņēmēju asociācijas, savā vēstulē FM, saskaņā ar CSP datiem šķeldas, skaidas un aglomerētas koksnes skaidas 2013. gadā saražotas gandrīz 237 milj. Euro vērtībā. Precīzas statistikas nav, bet, pēc ekspertu aprēķiniem, no PVN izkrāpšanas darījumiem ar koksnes blakusproduktiem Valsts budžets zaudē vismaz 5 milj. Euro un aptuveni vēl tikpat neiekasētos darbaspēka nodokļos, jo krāpšanas shēmā radītā skaidrā nauda tiek izmantota “aplokšņu algām”.

Šobrīd Latvijā ar kokrūpniecības un mežizstrādes blakusproduktiem attīstās PVN izkrāpšanas shēmas, kuras ir sarežģīti izsekojamas, jo:

- 1) ir sarežģīti no malas izsekot līdz materiāla plūsmai;
- 2) pastāv “neuzskaitītas skaidras naudas” pieprasījums no koksnes produktu blakus produktu ražotāju puses;
- 3) PVN izkrāpšanā iesaistītajiem dalībniekiem shēmas beigu posmā ir iespējams uzrādīt legālus darījumus par preces realizāciju. PVN krāpšanas shēmas beigu posmā ir uzņēmumi, kas neatbilst fiktīva uzņēmuma parametriem, jo paralēli nelegālajai darbībai, iegādājas pamatlīdzekļus, ar ko veic legālu uzņēmējdarbību; slēdz liela apjoma legālus darījumus un piedalās legālās iepirkuma ķēdēs, tai skaitā piedalās pašvaldībai piederošu siltumražotāju rīkotos konkursos;

- 4) PVN krāpšanā iesaistītie uzņēmumi apzinās Valsts ieņēmuma dienesta kapacitāti veikt ierobežotu skaitu auditu gada laikā, tādēļ apzināti veido tāda lieluma uzņēmumus, kas neatbilst uzņēmuma profilam, ko VID auditē primāri.

Uz papildu problēmām padziļinātājas intervijās norāda legālie tirgus dalībnieki. Pirmkārt, PVN izkrāpšanas shēmās iesaistītie uzņēmumi iegūst priekšrocības un spēj piedāvāt produktus tirgū zem tirgus cenas, tādējādi pamazām izspiežot legālos uzņēmumus no tirgus. Otrkārt, tā kā ar saprātīgiem līdzekļiem nav iespējams atpazīt PVN izkrāpšanas shēmās iesaistītos produktu pārdevējus, uzņēmēji neapzināti pakļauj sevi riskam tikt atzītiem par līdzvainīgiem shēmas atklāšanas gadījumā.

PVN izkrāpšanas shēmas beigu posmā (pirms darījuma ar legālu gala pircēju) noliktavā ir reāla prece, kuras patiesā izcelsme ir nelegāls darījums (skaidrā naudā iegādāts produkts no ražotāja vai mežizstrādātāja, kam nepieciešama skaidra nauda), bet grāmatvedībā tiek uzrādīts, ka tā iegādāta no PVN izkrāpšanas shēmā iesaistīta "buferuzņēmuma", kas, ieturot starpniecības naudu (saskaņā ar neoficiālu informāciju tā ir aptuveni 11% no darījuma kopsummas), atgriež neuzskaitītu "skaidru" naudu uzņēmumā, kam ir prece ar nelegālu izcelsmi. "Buferuzņēmums" šo precī "virtuāli" ir iegādājies no tālāk shēmā iesaistītajiem uzņēmumiem, jo kādā shēmas posmā PVN izkrāpēji grāmatvedībā uzkrāj PVN, kas būtu jāsamaksā valsts budžetam, tomēr tas netiek darīts. "Buferuzņēmuma" loma ir imitēt darbību, lai tas acīmredzami netiktu atzīts par fiktīvu uzņēmumu, tādēļ arī paralēli PVN izkrāpšanai nodarbojas ar legāliem darījumiem, vēlams ar lieliem, legāliem uzņēmumiem, tādējādi novēršot uzmanību. Agri vai vēl tomēr šie "buferuzņēmumi" nonāk Valsts ieņēmuma dienesta redzes lokā, tādēļ Valsts ieņēmuma dienestam ir tik satraucoša statistika par meža nozares uzņēmumiem, kas ir sadarbojušies ar fiktīviem uzņēmumiem.

Izplatīto PVN izkrāpšanas shēmu tieši tādēļ ir tik grūti atklāt un tiesā pierādīt vainu, ka beigu posmā tiešām ir notikuši legāli darījumi ar reālu precī, jo to ir iegādājušies vai nu enerģijas ražotāji (centralizētās siltumapgādes uzņēmumi un koģenerācijas stacijas), vai koksnes granulu ražotāji, vai arī eksportētāji, kuri ar saprātīgiem līdzekļiem nevar atpazīt PVN shēmā iesaistītos šo produktu pārdevējus.

Savukārt komersanti, kas darbojas būvniecības pakalpojumu nozarē, saskaras ar problēmām noteikt, kāda PVN maksāšanas kārtība būtu piemērojama konkrētiem būvniecības darbiem. Tas rada risku, ka VID varētu nepieņemt komersanta izvēlētajai kārtībai un veikt papildu PVN un soda sankciju uzrēķinus. Tādēļ lielākā daļa no aptaujātiem šīs nozares komersantiem ierosināja paplašināt apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu, attiecinot to uz visa veida būvniecības un nekustamā īpašuma remonta (renovācijas) pakalpojumiem, projektēšanu (ne tikai to, kas tiek veikta būvniecības pakalpojuma līguma ietvaros), iekārtu nomu. Vēl viena svarīga būvniecības pakalpojuma sastāvdaļa, kurā ir iespējama krāpšanās ar PVN, ir personāla noma. Vairākas dalībvalstis, kas ieviesušas apgriezto PVN maksāšanas kārtību būvniecības nozarē, tostarp Zviedrija, Austrija, Somija, Itālija, Francija, Vācija u.c., piemēro šādu kārtību arī personāla nomas pakalpojumiem.

Turklāt komersanti norāda, ka apgrieztā PVN maksāšanas kārtība būtu jāpiemēro visos pakalpojumu sniegšanas posmos, arī gadījumos, kad pakalpojums tiek sniegts valsts vai pašvaldības iestādēm. Šajā gadījumā apgrieztā PVN maksāšanas kārtība vēlama, lai nodrošinātu būvniecības pakalpojuma sniedzēja naudas plūsmu un nesarežģītu nodokļu piemērošanu atkarībā no saņēmēja statusa, kā tas tiek piemērots, piemēram, Zviedrijā.

Attiecībā uz jautājumu par apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu tikai pēdējā ķēdes posmā komersantu nostāja ir noraidoša. Šāda kārtība, kā to norāda arī Zviedrijas uzņēmēji, rada papildu administratīvo slogu.

Respondenti no metāllūžņu pārstrādes nozares nav izteikuši vēlmi paplašināt apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu.

Veicot šo pētījumu, esam nonākuši pie secinājuma, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošana kā viens no PVN krāpšanās apkarošanas elementiem būtu paplašināms:

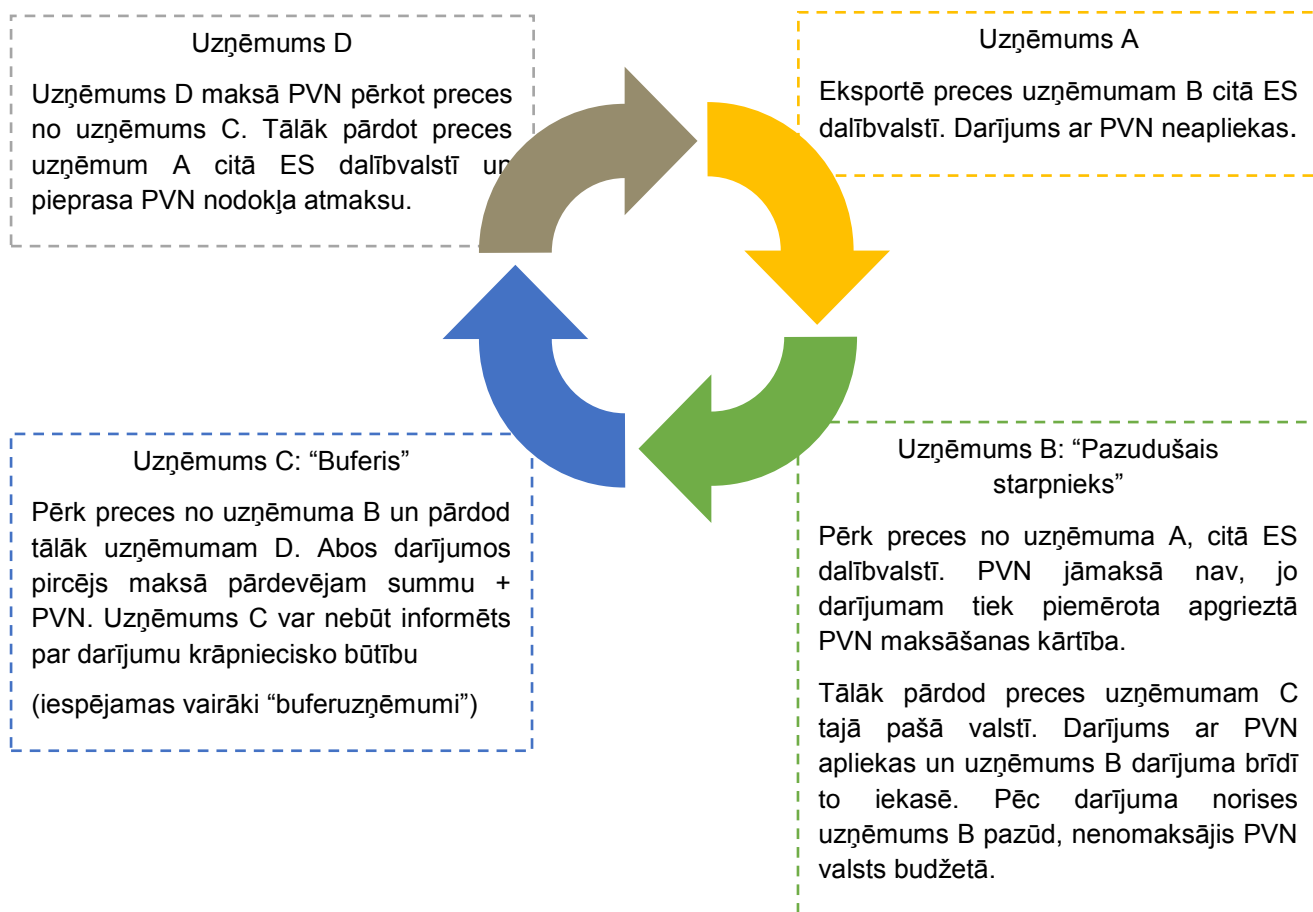
- 1) darījumos ar kokmateriāliem – attiecinot to uz koksnes kurināmā piegādēm;
- 2) būvniecības pakalpojumiem – attiecinot to uz visa veida būvniecības pakalpojumiem, tostarp, nekustamā īpašuma remonta (renovācijas) pakalpojumiem, projektēšanu (ne tikai to, kas tiek veikta būvniecības pakalpojuma līguma ietvaros), personāla nomu.

Pētījuma gaitā iegūtās informācijas analīze liecina, ka apgrieztā PVN maksāšanas kārtība šajās nozarēs nebūtu sašaurināma.

7.2 Komersantu veikto darījumu ķēdes nepilnības, PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas efektivitāte PVN krāpniecības riska mazināšanā

Veicot pētījumu, esam analizējuši krāpnieciskās shēmas pētāmajās nozarēs, kā arī to, kā apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana ir ietekmējusi PVN krāpniecību šajās nozarēs. Papildus tika pētīta un analizēta citu dalībvalstu pieredze PVN krāpšanās shēmu atklāšanā.

Karuseļa shēmas skaidrojums⁸⁴:



Citas iespējamās PVN krāpšanās shēmas un veidi:

- Nepatiesas informācijas sniegšana, lai paaugstinātu PVN atmaksas, piemēram, izmantojot viltotus rēķinus. Varētu būt raksturīga maziem, tikko vai nesen dibinātiem uzņēmumiem, kuriem parasti sākuma fāzē varētu būt veikti kapitālieguldījumi, kas pārsniedz pārdošanas apjomu un tādējādi to zemie peļņas rādītāji nepievērš pietiekamu nodokļu administrācijas uzmanību.
- Viltus eksporta darījumi ar neeksistējošām precēm vai precēm, kas faktiski tiek pārdotas vietējā tirgū.

⁸⁴ M. Keen, S. Smith (2007), "VAT Fraud and Evasion: What do we know and what can be done"

- PVN atmaksu pieprasījumi darījumiem situācijās, kur tās nepienākas. Šīs krāpšanās divas raksturīgākās formas ir, pirmkārt, personīgai lietošanai iegādātās preces uzrādīt kā iegādātas uzņēmuma vajadzībām. Otrkārt, ja uzņēmums ražo preces vai sniedz pakalpojumus, kuriem ir piemērojams gan atbrīvojums no PVN, gan tiek piemērots PVN, ir stimuls attiecināt lielāku izmaksu proporciju uz tādiem darījumiem, kuriem tiek piemērots PVN.

Izplatītākās “Pazudušā starpnieka” krāpšanās pazīmes⁸⁵:

- Darījumi pārsvarā notiek pelēkajā ekonomiskajā zonā vai citās neregulētās vai minimāli regulētās nozarēs (piemēram, ārpusbiržas vērtspapīru tirgu CO2 emisiju tiesībām). Līdz ar to ļaujot krāpniekiem slēpties šķietamo legālās darījumu aktivitātes ēnā.
- Darījumi notiek ar ļoti īsu kredīta apgrozījuma laiku, līdz ar to piegādātājs piegādā precī vienlaicīgi vai pirms maksājuma veikšanas, jo krāpnieki mēģina minimizēt risku palikt bez līdzekļiem, gadījumā, ja kaut kas darījumu ķēdē neizdodas.
- Ir jūtams un neizskaidrojams pieaugums kopējā apgrozījumā, kā arī straujš neizskaidrojams uzņēmumu skaita kāpums īsā laika periodā attiecīgajā nozarē. Kad krāpnieciskie grupējumi ir konstatējuši likumīgus uzņēmumus, kas gatavi iesaistīties darījumos, jāpaspēj veikt lielu darījumu skaitu, līdz šai nozarei tiek pievērsta nodokļu administrācijas uzmanība.

PVN krāpniecības shēmas preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas darījumos darbojas atšķirīgi. Preču piegādes darījumos, kā tas aprakstīts iepriekš, darbojas citu starpā “pazudušie starpnieki”, proti, preces tiek piegādātas, izmantojot vairākus starpniekus, no kuriem kāds ķēdes posms “pazūd”, iepriekš saņemot atlīdzību ar PVN no pircēja. Tādējādi šādas ķēdes var darboties arī vienas valsts teritorijā. Parasti divi pēdējie posmi ir legāli komersanti (bieži vien tādi, kas nenojauš, ka tiek ierauti PVN izkrāpšanas ķēdē). Līdz ar to apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana ir efektīva tieši šādu nelegālo komersantu izskaušanā no biznesa vides un attiecīgi legālo komersantu aizsardzība no atbildības par darījuma partnera nenomaksāto PVN.

Tomēr pētījumā konstatēts, ja kādā nozarē apgrieztā PVN maksāšanas kārtība nav ieviesta pilnīgi visa veida preču piegādēm, tad krāpnieki veic tieši šo “nereversējamo” preču piegādes. To spilgti pierāda apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana darījumos ar kokmateriāliem, kur minētā kārtība tika divas reizes paplašināta (sākotnēji tā tika piemērota tikai kokmateriālu piegādēm, pēc tam atsevišķiem pakalpojumiem šajā nozarē un rezultātā pakalpojuma sarakstam pievienoja divus atlikušos pakalpojumu veidus). Visbeidzot strauji un neizskaidrojami pieauga koksnes kurināmā piegāžu apjomi, jo šai nozarei vēl apgrieztā maksāšanas kārtība nav piemērota. Pakalpojumu sniegšanas darījumos krāpnieki darbojas, vienojoties savā starpā par sniedzamo pakalpojumu un apjoma formālu palielināšanu, it īpaši tas viegli realizējams, sniedzot tādus pakalpojumus, kas ir “netverami”, proti, kuri sarežģīti izmērāmi un uzskaitāmi. Tā kā PVN likums nosaka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu pakalpojumiem (ar kokmateriālu un metāllūžņu piegādēm saistītiem, kā arī būvniecības pakalpojumiem), kuri pamatā ir izmērāmi un uzskaitāmi, tad krāpnieki meklē iespējas šajās nozarēs uzrādīt tādus pakalpojumus, kuriem apgrieztā PVN maksāšanas kārtība nav piemērojama.

⁸⁵ A. Brown, J. Balson (2015) “Identifying and Protecting Against the Next Major MTIC Fraud Event”, PwC Legal, Tax Planning International: Indirect Taxes, Volume 13, Number 9, September 2015

Pētījuma rezultāti norāda uz to, ka apgrieztā PVN maksāšanas kārtība mazina PVN uzrēķina risku tieši godīgiem nodokļa maksātājiem, jo šī maksāšanas kārtība "izstumj" no biznesa krāpniekus un līdzsvaro godīgu konkurenci. Tomēr jāatzīmē, ka šī PVN maksāšanas kārtība efektīva tikai tādā gadījumā, ja šī kārtība aptver visa veida darījumus konkrētajā nozarē, tādējādi neļaujot krāpnieciskajiem grupējumiem nozares ietvaros viegli mainīt sniegtā pakalpojuma vai piegādātās preces veidu uz tādu, kas ar apgriezto PVN maksāšanas kārtību neapliekas.

7.3 Atzinums par jaunu administratīva rakstura instrumentu ieviešanu

Pētījumā apkopotā informācija norāda uz to, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana ir devusi pozitīvus rezultātus nozares vides sakārtošanā. Kā esam iepriekš atzīmējuši savos secinājumos, PVN ieņēmumi no nozarēm, kurās ieviesta minētā PVN maksāšanas kārtība, veido aptuveni nedaudz virs 10% no kopējiem PVN ieņēmumiem Latvijā. Tādējādi, šo nozaru PVN ieņēmumi Latvijā, atšķirībā no daudzām citām ES dalībvalstīm, veido nozīmīgu daļu no kopējiem PVN budžeta ieņēmumiem un šo nozaru kontrole ir svarīga. Tādējādi, atceļot apgriezto PVN maksāšanas kārtību kādā no šīm nozarēm Latvijas budžets varētu ciest būtiskus zaudējumus, it īpaši gadījumā, ja apgrieztās PVN maksāšanas vietā netiktu piemēroti citi administratīvie instrumenti krāpniecības apkarošanai.

Tā kā apgrieztā PVN maksāšanas kārtība vairāk darbojas kā godīga biznesa aizsardzība cita starpā, nodrošinot godīgu konkurenci, tad cīņā pret krāpniekiem, kas darbojas ārpus oficiālās biznesa sistēmas, papildus apgrieztās PVN maksāšanas kārtībai būtu izmantojami arī citi līdzekļi, proti, citi administratīvie pasākumi.

Kā liecina Baltijas valstu atšķirīgie PVN plaisas rādītāji, Igaunijas PVN plaisas ir ievērojami zemāks par Latvijas, taču PVN ieņēmumi no nozarēm Igaunijā, kurās ieviesta apgrieztās PVN maksāšanas kārtība irniecīgi salīdzinot ar kopējiem PVN ieņēmumiem valstī. Līdz ar to šī nodokļa maksāšanas kārtība nevar tikt uzskatīta par vienīgo līdzekli cīņā pret ēnu ekonomiku un nodokļu nemaksāšanu.

Tomēr pētījuma rezultātā varam secināt, ka, neieviešot apgriezto PVN maksāšanas kārtību, PVN plaisas un attiecīgi ēnu ekonomikas rādītāji Latvijā varētu būt vēl sliktāki.

PVN plaisu rada vairāki faktori, kā galvenie no tiem minami:

- pazudušie piegādātāji gan iekšzemes, gan Eiropas Savienības darījumos;
- neregistrēta saimnieciskā darbība;
- neatbilstības (gan neapzināta, gan saistībā ar krāpšanu), tostarp, nepareizi aprēķināts PVN, nokavēts PVN aprēķins, mahinācijas ar darījuma vērtībām;
- izvairīšanās shēmas, bieži vien legālas, bet mākslīgi veidotas;
- krāpšanās ar PVN atmaksām, maksātnespēja u/c.

Ņemot vērā apkopoto informāciju, apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana tikai atsevišķām preču un pakalpojumu grupām neizskauž PVN krāpniecību attiecīgajā nozarē ilgtermiņā. Lai veicinātu cīņu ar PVN krāpniecību paralēli apgrieztās PVN maksāšanas kārtībai būtu jāizskata arī citas alternatīvas metodes, īpaši tādas, kas veicina nodokļu administrācijas un nodokļu maksātāju efektīvu sadarbību.

Pašreizējai PVN kontroles sistēmai ir zināmi trūkumi, jo:

- nav noteikta PVN plaisa pa nozarēm, kā arī nav aplēsts, kuras nodokļu maksātāju kategorijas un kādā apmērā rada PVN plaisu;
- VID konstatētajām neatbilstībām ir dažādi iemesli, kas ne vienmēr ir krāpniecība (neapzinātas kļūdas, pamatotas nesakritības);
- neatbilstību iemeslu noskaidrošana ir laikietilpīga (arī resursu ietilpīga kā no nodokļu administrācijas, tā no nodokļu maksātāja puses);
- krāpniecību bieži var atklāt tikai audita laikā, kas jau ir novēlota reakcija un cīņa ar sekām, jo fiktīvo uzņēmumu dzīves cikls ir īss.

Ņemot vērā iepriekšminētos faktorus, kas rada PVN plaisu un PVN kontroles sistēmas trūkumus, turpinājumā ir aplūkotas metodes, kas tiek izmantotas citās valstīs.

7.3.1. Dalītā maksājuma modelis

Dalītā maksājuma modelis paredz, ka pircējs maksā PVN atsevišķā “bloķētā” bankas kontā, kuru pircējs/ pasūtītājs var izmantot tikai PVN maksājumiem saviem piegādātājiem. Šī modeļa priekšrocība ir tā, ka PVN tiek fiziski iekasēts jau agrīnā stadijā. Šis modelis ļauj nodokļu iestādēm uzraudzīt un bloķēt līdzekļus PVN bankas kontos un novērst nodokļa maksātāju pazušanu ar iekasēto PVN.

Piemērojot šo modeli, reģistrēts nodokļa maksātājs joprojām ir atbildīgs par nodokļa rēķina izrakstīšanu un korektu nodokļa aprēķināšanu. Reģistrētam nodokļa maksātājam joprojām ir tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Reģistrēts nodokļa maksātājs, saņemot nodokļa rēķinu, dod bankai uzdevumu veikt rēķina samaksu par preces/pakalpojuma vērtību un PVN. Maksājums automātiski tiek sadalīts apliekamajā vērtībā un PVN. “Bloķētais” PVN konts tiek izveidots katram reģistrētam nodokļa maksātājam. Maksājuma brīdī nodokļu administrācija tiek par to informēta un pārbauda nodokļa maksātāja statusu bez laika nobīdes. Nodokļu administrācija uztur šos “bloķētos” kontus, kuri tiek kreditēti, kad nodokļu maksātājs iemaksā PVN un debitēti, kad nodokļa maksātājs saņem PVN savā “bloķētajā” kontā. No viena nodokļa maksātāja “bloķētā” konta līdzekļi var tikt pārskaitīti tikai uz cita nodokļa maksātāja bloķēto kontu, turklāt, tikai tad, ja šim pārskaitījumam saņemts nodokļu administrācijas apstiprinājums. Saņemot nodokļa rēķinus no piegādātāja, nodokļa maksātājs, atkarībā no tā “bloķētā” konta stāvokļa, PVN nomaksai izmanto atlikumu savā “bloķētajā” kontā vai izmanto savu parasto norēķinu kontu. Katra taksācijas perioda beigās nodokļu administrācija nosaka PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāiemaksā vai jāatgriež no budžeta.

Šī modeļa alternatīvas paredz, ka nodokļa maksātāja banka vai nodokļu administrācijas banka ir tā, kas ieņem galveno lomu maksājuma sadalē un apkalpošanā, kā arī to, cik automatizēti notiek maksājuma sadales process. Modeli iespējams piemērot arī maksājumiem ar norēķinu kartēm, līdz ar to piemērojot to arī darījumos ar gala patērētāju

Modeļa plusi:

- lielākai daļai maksātāju šis modelis neatstātu nozīmīgu iespaidu uz naudas plūsmu, turklāt to varētu kompensēt ar operatīvāku PVN pārmaksas atmaksu;
- efektīvs līdzeklis cīņai ar “fiktīvajiem” uzņēmumiem;
- nodokļu administrācija var pilnībā kontrolēt visu PVN, kas tiek apgrozīts darījumos starp reģistrētiem nodokļu maksātājiem, nepieciešamības gadījumā izņemot līdzekļus no šiem kontiem. Modelim jābūt obligātam visiem;

- modelis neprasa lielus ieguldījumus nodokļu maksātājiem, izmaksas nodokļa maksātājiem rodas tikai no “bloķētā” konta uzturēšanas.

Modeļa mīnusi:

- lielākoties piemērojams tikai darījumiem starp reģistrētiem nodokļu maksātājiem
- piemērojams tikai bezskaidras naudas norēķiniem (maksājumiem no bankas konta vai ar maksājumu kartēm) efektivitāti var ietekmēt citi izmantojamie norēķinu veidi (skaidrā naudā, alternatīvie maksāšanas līdzekļi);
- modelis prasīs papildu ieguldījumus un laiku nodokļu administrācijām un bankām. Nodokļu administrācijai būs jānodrošina uzraudzība pār katra nodokļa maksātāja “bloķēto” kontu;
- neietekmē darījumus, kas tiek veikti ārpus reģistrētās komercdarbības.

Šāds bloķētā konta instruments tiek ieviests, piemēram, Polijā.

7.3.2. Centrālās PVN uzraudzības modelis

Modelis ir iespējams, nosakot kā obligātu prasību B2B darījumos izsniegt nodokļa rēķinu standartizētā elektroniskā formā, padarot rēķinu informāciju pieejamu nodokļu administrācijai.

Modelis paredz, ka visi nodokļu maksātāju nodokļu rēķinu dati tiek sūtīti uz centrālo PVN uzraudzības datu bāzi. Modelis neparedz izmaiņas tieši PVN iekasēšanā, bet nodrošina nodokļu administrācijai iespēju analizēt un operatīvi reaģēt uz aizdomīgiem darījumiem.

Pārējais šajā modelī ir nemainīgs – nodokļa maksātājs – preču/ pakalpojumu piegādātājs ir atbildīgs par PVN aprēķināšanu, savukārt preču/pakalpojumu saņēmējs maksā tam nodokli, bet saņēmējam ir tiesības uz priekšnodokli.

Modeļa plūsi:

- informācija par veiktajiem darījumiem nodokļu administrācijai pienāk ļoti agrīnā stadijā un, kaut arī tā nevar apstādināt maksājumu, aizdomu gadījumā par krāpniecību, nodokļu administrācija var reaģēt daudz savlaicīgāk kā esošajā sistēmā;
- izdevumi sakarā ar elektronisku nodokļu rēķinu izrakstīšanu un datu migrēšanu nav būtiski.

Modeļa mīnusi:

- maksājumu nav iespējams apturēt vai “bloķēt”;
- piemērojams pārsvarā B2B darījumos;
- ievērojamas investīcijas datu bāzes izveidošanai, nodokļa rēķinu apstrādei un datu bāzes uzturēšanai.

Modelim iespējama alternatīva – datu bāzes informāciju papildināt ar maksājumu informāciju par veiktajiem maksājumiem no bankām – bankas kontiem un kredītkartēm.

7.3.3. Datu bāzes modelis (smart tax administration system)

Modelis paredz, ka nodokļu maksātāja grāmatvedības sistēma automātiski veido nodokļu audita dokumentu pēc vienotiem standartiem. Dokuments tiek sūtīts nodokļu administrācijai vai nodokļu administrācijai tiek nodrošināta piekļuve šim dokumentam.

Modelis neparedz izmaiņas nodokļa iekasēšanā vai maksātāju pienākumos un tiesībās. Šo modeli var ieviest tikai augsta riska nozarēs.

Modeļa modifikācijas paredz pieeju ne tikai rēķiniem, bet maksājumiem un citiem maksātāju dokumentiem.

Modeļa plusi:

- nodokļu administrācija monitorē ne tikai B2B darījumus, bet arī B2C darījumus.
- modelis nodrošina iespēju auditēt visu darījumu ķēdi, aptverot gan rēķinus, gan maksājumus;
- var kontrolēt gan maksājumus, gan rēķinus;
- efektīvs līdzeklis “pazudušo” piegādātāju un starpnieku izskaušanā.

Modeļa mīnusi:

- nodokļu maksātājiem papildu investīcijas grāmatvedības programmas modificēšanai;
- nodokļu administrācijai - dārga izveidošana un uzturēšana.

Standarta audita faili (SAF – T) Nodokļu administrācijām tiek sūtīti Portugālē, Polijā, Nīderlandē, Francijā un Luksemburgā.

Lietuvā ar 2017. gada 1. janvāri sāks pilnībā darboties viedā nodokļu administrācijas sistēma (angliski – *smart tax administration system*), saukta par ‘i.MAS’. Tās mērķis ir nodokļu plaisas samazināšana. i.MAS iekļauj elektronisko rēķinu izrakstīšanas platformu (i.SAF un i.SAF-T faili), kas automātiski ģenerētu grāmatvedības datus ar detalizētu informāciju operatīvā līmenī. Elektronisko rēķinu izrakstīšanas sistēma sāks darboties ar 2016. gada 1. oktobri.

Kopumā visi šie modeļi ir kombinējami savā starpā un kopā ar citām ēnu ekonomikas un krāpniecības ierobežošanas metodēm, jo ne visi modeļi skar B2C darījumus. Efektīvi būtu ieviest modeļu kombināciju, piemēram, “Dalītā maksājuma modeli” un “Datu bāzes modeli” vienlaicīgi.

7.3.4. Sertificēta nodokļa maksātāja modelis

Modelis paredz, ka nodokļa maksātājam ir jāiziet PVN atbilstības process un tā iekšējās kontroles sistēmas ir sertificētas. Lai saņemtu sertifikāciju, nodokļa maksātājam ir speciālas prasības attiecībā uz PVN kontroles procesu, kas aptver gan tā darbiniekus, gan nodokļa maksātāja iekšējos procesus, gan tehnoloģijas.

Sertifikāciju var veikt vai nu nodokļu administrācijas pašas vai trešās personas, piemēram, revidenti saskaņā ar sertifikācijas standartiem.

Sertificēšana varētu aptvert arī grāmatvedības sistēmu sertificēšanu un procesu sertificēšanu, kas nodrošina dokumentu apstrādi un PVN deklarāciju izveidi.

Modelis neparedz izmaiņas nodokļa iekasēšanas procesā, nodokļa aprēķināšanā un atskaitīšanā.

Modeļa plusi:

- garantija, ka nodokļa maksātāji izmanto atbilstīgas sistēmas, kas savukārt mazina krāpniecības risku un nodrošina, ka uzņēmums pats identificē problēmas;
- sertificēšanas ieviešana aizstāvēs labticīgu nodokļa maksātāju, jo tas būs darījis visu, lai mazinātu nodokļa riskus, ieviešot iekšējās kontroles mehānismu;
- fakts, ka nodokļa maksātājs riskus var identificēt un novērst pats, var mainīt nodokļu administrācijas lomu – un padarīt to efektīvāku – veltot uzmanību kontroles sistēmu uzraudzībai, nevis skrupulozi revidējot pirmdokumentus.

Modeļa mīnusi:

- nepieciešamas investīcijas, kas saistītas ar izmaiņām nodokļu maksātāju PVN uzskaites sistēmā un nodokļu uzskaites sistēmā valstī kopumā, lai saņemtu tās atbilstības sertifikāciju. Izmaksas atkarīgas no prasībām;
- modeļa ieguvums ir zemāks salīdzinājumā ar citiem modeļiem.

Šāds horizontālās monitorēšanas modelis, kurā nodokļu administrācija kontrolē maksātāja sistēmas, ir ieviests Nīderlandē.

Secinājumi par alternatīvām metodēm

Tomēr lielāka vērība būtu pievēršama jau esošo sistēmu izmantošanai un iegūto datu analīzei, kas ļautu savlaicīgi noteikt nodokļu plaisas attiecīgās nozarēs un piemērot atbilstošu nodokļu kontroles pasākumus. Papildus nepieciešams veidot ciešāku sadarbību starp dažādām valsts iestādēm, piemēram, VID ar CSDD un UR, veidojot starp šīm iestādēm vienotu plānu cīņai ar ēnu ekonomiku.

Ir nepieciešama turpmāka PVN nemaksāšanas cēloņu analīze un risinājumu meklēšana.

7.4. Aptaujas rezultāti un komersantu viedoklis saistībā ar PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanu konkrētajā nozarē

Lai skaidrotu komersantu viedokli saistībā ar apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanu tika veikta komersantu aptauja internetā, kā arī padziļinātas intervijas ar nozaru komersantiem un asociāciju pārstāvjiem klātienē un/vai telefoniski.

Interneta aptaujā tika aicināti piedalīties respondenti no būvniecības, kokrūpniecības un metālapstrādes lieliem, vidējiem un maziem uzņēmumiem Latvijā. Atbilstošo nozaru uzņēmumi tika atlasīti PwC kontaktu datubāzē (datubāzē vairāk nekā 180 uzņēmumi). Interneta aptaujā piedalījās kopā 39 respondenti, no tiem 21 būvniecības nozares, 15 kokrūpniecības nozares un 3 metāllūžņu nozares pārstāvji. Respondenti pārstāv visas uzņēmumu lielumu kategorijas, t. sk., 1 mikro uzņēmums, 13 mazie uzņēmumi, 14 vidējie uzņēmumi un 11 lieli uzņēmumi, un starp respondentiem bija uzņēmumu pārstāvji amata kategorijās no valdes locekļa līdz grāmatvedim.

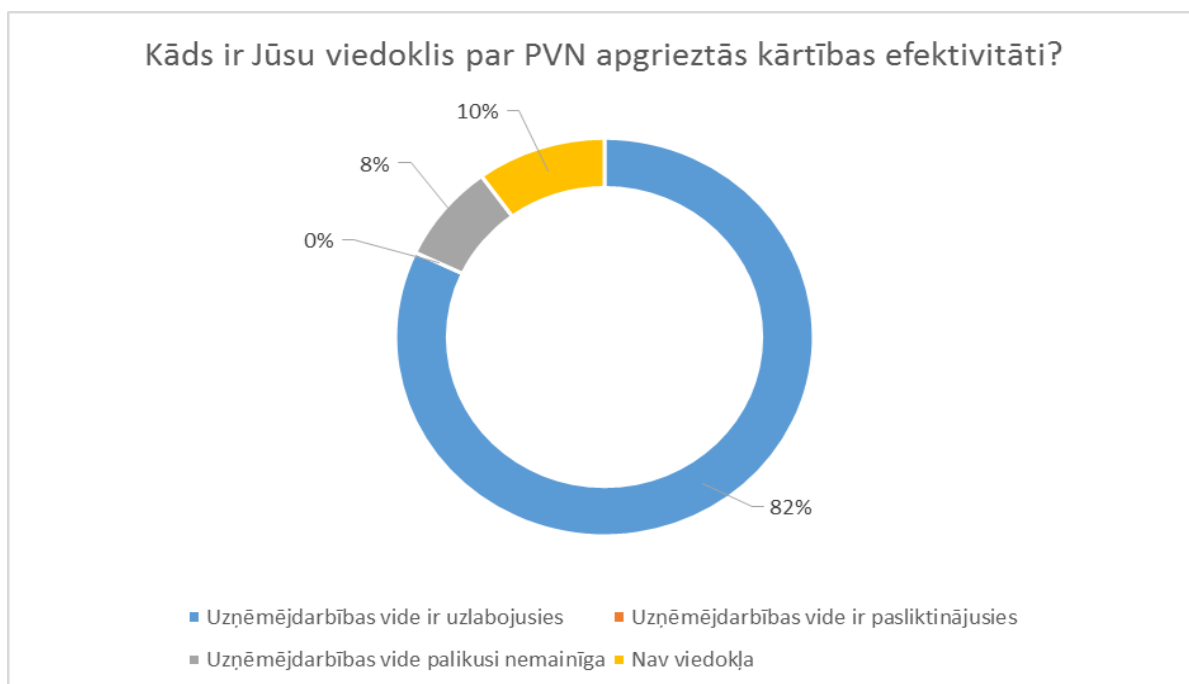
Padziļinātajās intervijās telefoniski vai klātienē tika intervēti 12 uzņēmēji un visu trīs nozaru asociāciju pārstāvji, t.sk., 5 kokrūpniecības uzņēmēji un Latvijas Kokrūpniecības asociācija, 5 būvniecības uzņēmumi un 2 metāllūžņu uzņēmumi un Baltijas metāllūžņu pārstrādes asociācija. Uzņēmumi pārstāv visas uzņēmumu lielumu kategorijas.

7.4.1. Uzņēmējdarbības vide

Pārliecinoši lielākā daļa interneta aptaujas respondentu (82%) norādīja, ka uzņēmējdarbības vide PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas rezultātā ir uzlabojusies. Zīmīgi norādīt, ka neviens no respondentiem neuzskatīja, ka uzņēmējdarbības vide būtu pasliktinājusies (skat. grafiku Nr. 62).

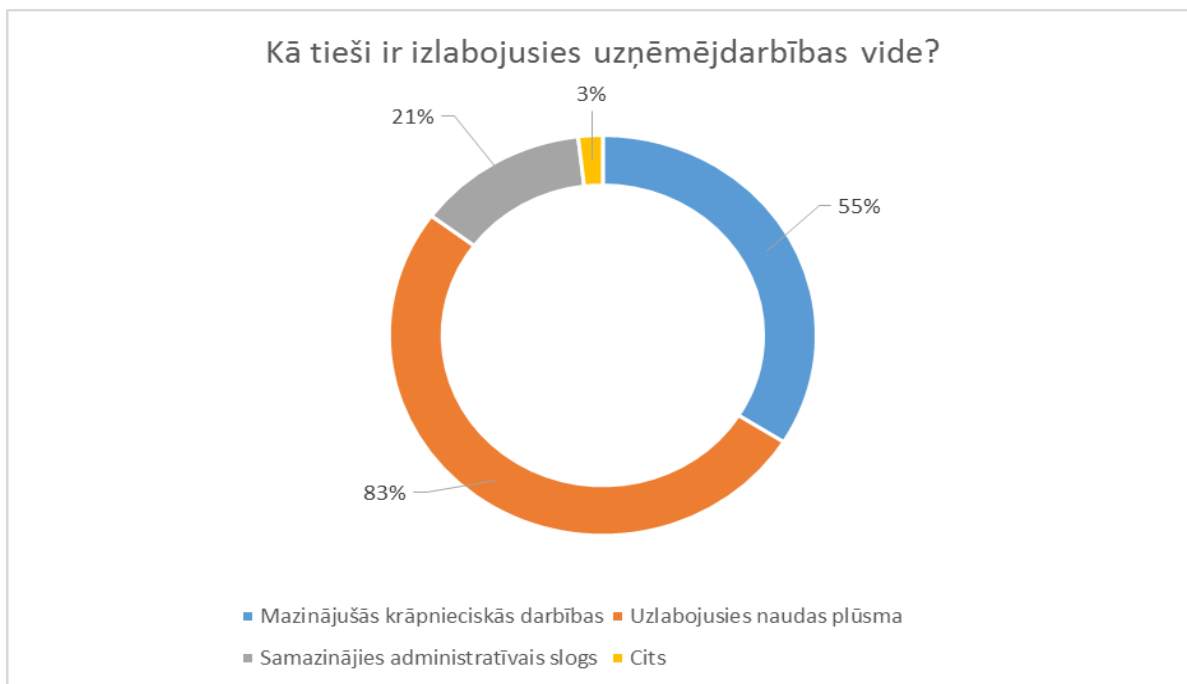
Arī padziļinātajās aptaujās noskaidrojām, ka uzņēmēji kopumā vērtē apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanu pozitīvi un atzīst, ka krāpniecības apjomi nozarēs ir būtiski samazinājušies. Tajā pašā laikā būvniecības uzņēmēji apstiprinoši norādīja, ka fiktīvie uzņēmumi ir iznīkuši, taču ēnu ekonomikas īpatsvars nozarē joprojām ir ļoti augsts, it īpaši Latvijas reģionos. Būvniecības uzņēmēji arī norādīja, ka risks pastāv saistībā ar korektu pakalpojumu klasifikāciju atbilstoši ar apgriezto maksāšanas kārtību apliekamajiem pakalpojumiem, kā arī kokmateriālu nozares pārstāvji norādīja, ka fiktīvie uzņēmumi ir pārcēlušies darbību uz šķeldas, zāģskaidu un citiem kurināmajiem materiāliem.

Grafiks 62 Viedoklis par PVN apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāti



Uz jautājumu, kā tieši ir uzlabojusies uzņēmējdarbības vide (iespējami vairāki atbilžu varianti) 83% uzņēmēju norādīja, ka uzlabojusies naudas plūsma, kā arī 55% norādīja, ka krāpnieciskās darbības ir mazinājušās (skat. grafiku Nr. 63). Atbildes apstiprina iepriekš apkopoto statistiku par straujo kopējās vērtības kritumu darījumiem, kuros iesaistīti fiktīvi uzņēmumi, pēc apgrieztās PVN maksāšanas piemērošanas. Fakts, ka 83% respondentu norādīja, ka uzlabojusies naudas plūsma apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā ir pretrunā ar padziļinātajās intervijās iegūtajiem secinājumiem, kur būvniecības nozares komersanti norādīja, ka naudas plūsma ir pasliktinājusies, jo uzņēmēji iepērk materiālus ar PVN, bet pārdod pakalpojumus bez PVN, līdz ar to apakšuzņēmēji biežāk prasa avansa maksājumus. Papildus uzņēmēji vērsa uzmanību uz ilgo PVN atmaksas periodu.

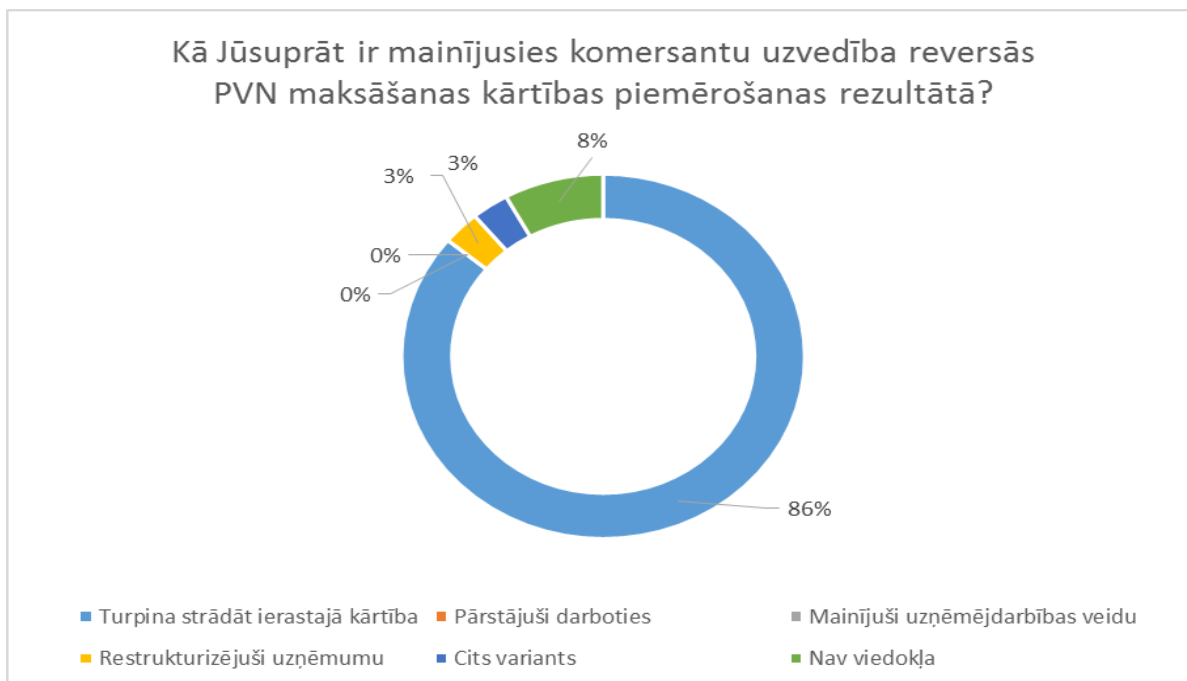
Grafiks 63 Viedoklis par uzņēmējdarbības vidi



7.4.2. Komersantu uzvedība

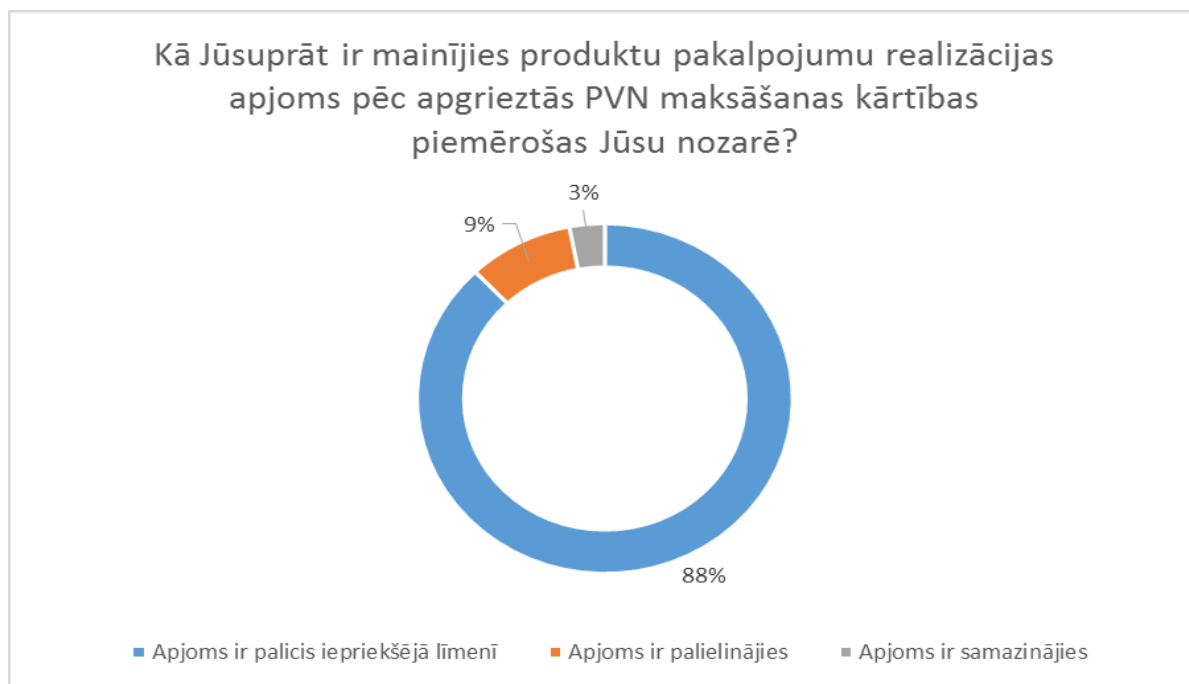
Pārliecinoši lielākā daļa respondentu (86%) norādīja, ka reversās maksāšanas kārtības ieviešanas rezultātā uzņēmumi turpina strādāt ierastajā kārtībā un uzņēmumu restrukturizācija vai uzņēmējdarbības veida maiņa nav notikusi (skat. grafiku Nr. 64). Interneta aptauju apstiprina padziļinātajās intervijās gūtās atbildes, proti, uzņēmēji nenorādīja uz būtiskām strukturālām nozares izmaiņām apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā. Vienīgās piebildes bija no korrūpcijas uzņēmumiem, par fiktīvo uzņēmumu “pārceļanos” uz šķeldas uz zāģskaidu darījumiem, kas ar apiezto maksāšanas kārtību neapliekas.

Grafiks 64 Viedoklis par komersantu uzvedību reversās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā



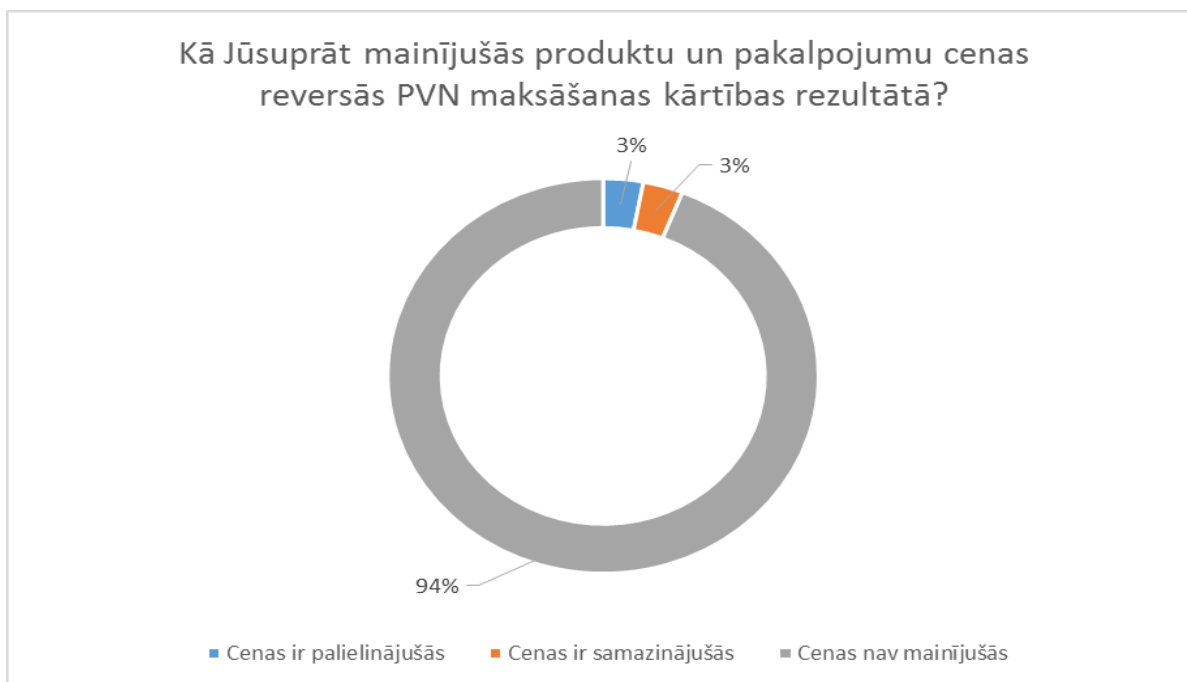
Līdzīgi komersantu uzvedībai arī produktu un pakalpojumu realizācijas apjoms apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas ietvaros nav mainījies, kā norāda 88% respondentu (skat. grafiku Nr. 65). Fakts, ka 9% norāda uz apjoma palielināšanos, varētu norādīt uz to, ka uzņēmēji var brīvāk un drošāk iesaistīties darījumos ar jauniem darījumu partneriem, nebaidoties tikt atzītiem par līdzvainīgiem gadījumā, ja šie jaunie partneri ir iesaistīti PVN izkrāpšanas shēmās.

Grafiks 65 Viedoklis par produktu un pakalpojumu realizācijas apjoma izmaiņām apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā

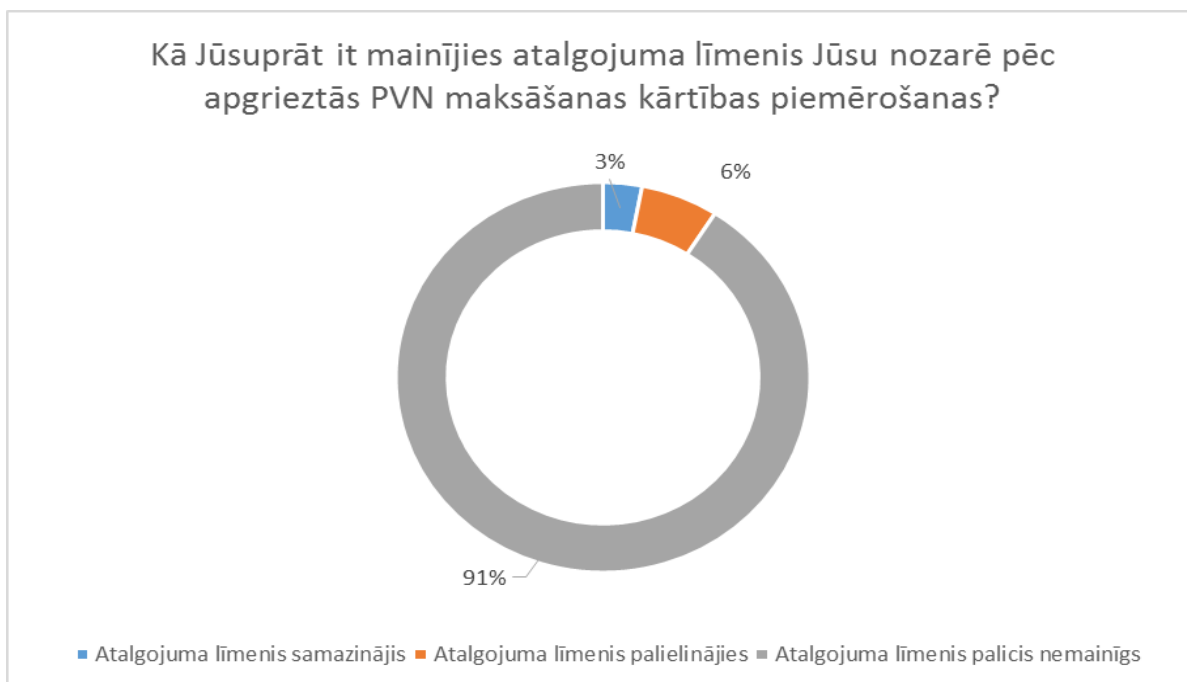


Papildus 94% respondenti norādīja, ka pakalpojumu cenas apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā nav mainījušās (skat. grafiku Nr. 66). Tāpat arī 91% respondentu norādīja, ka atalgojuma līmenis nozarēs palicis nemainīgs (skat. grafiku Nr. 67). Padziļinātājās intervijās uzņēmēji arī vienbalsīgi uzskatīja, ka nodarbināto skaita izmaiņas nav notikušas.

Grafiks 66 Viedoklis par produktu un pakalpojumu cenu izmaiņām apgrieztās PVN maksāšanas kārtības rezultātā



Grafiks 67 Viedoklis pa atalgojuma izmaiņām PVN apgrieztās maksāšanas kārtības piemērošanas rezultātā



8. Atzinums par iespēju piemērot PVN apgrieztās maksāšanas kārtību citās nozarēs ar mērķi apkarot PVN krāpšanos un mazināt ēnu ekonomiku

8.1. Darījumi ar zeltu

Saskaņā ar PVN likuma 139.pantu, ar PVN neapliek:

- 1) ieguldījumu zelta piegādi iekšzemē un Eiropas Savienības teritorijā;
- 2) ieguldījumu zelta iegādi Eiropas Savienības teritorijā;
- 3) ieguldījumu zelta importu;

Darījumiem ar cita veida zeltu (piemēram, zelta lūžņiem) tiek piemērota PVN standartlikme un vispārējā maksāšanas kārtība.

Ieguldījumu zelts likuma izpratnē ir:

- a) zelts stieņos vai platēs dārgmetālu tirgū atzītā svarā, ja šā zelta prove ir vienāda ar 995 vai lielāka, neatkarīgi no tā, ir vai nav izdoti vērtspapīri par šo zeltu;
- b) zelta monētas, kuru zelta prove ir vienāda ar 900 vai lielāka, kuras emitētas pēc 1800.gada, ir vai ir bijušas likumīgs maksāšanas līdzeklis to izcelsmes valstī un kuras pārdod par cenu, kas nepārsniedz tajās esošā zelta brīvā tirgus vērtību vairāk kā par 80 procentiem.

Turklāt nodokļa maksātājam, kurš ir reģistrēts VID PVN maksātāju reģistrā, ir tiesības piemērot nodokli ieguldījumu zelta piegādei un starpniecības pakalpojumam, ja tas par šo izvēli ir informējis VID pirms darījuma veikšanas.

Saskaņā ar VID sniegto informāciju, VID Nodokļu informācijas sistēmā nav paredzēta iespēja fiksēt no nodokļa maksātāja saņemto informāciju par tā izvēli piemērot PVN darījumos ar ieguldījumu zeltu. Līdz ar to kontroles mērķiem nav iespējams atlasīt informāciju par šādiem nodokļa maksātājiem.

Reģistrētam nodokļa maksātājam, kas veic no PVN atbrīvotu ieguldījumu zelta piegādi, ir tiesības PVN deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt nodokli likuma 92.pantā noteiktajā kārtībā, kas aprēķināts par:

- 1) ieguldījumu zelta iegādi no citiem reģistrētiem iekšzemes vai citas dalībvalsts nodokļa maksātājiem, kuri nolēmuši piemērot PVN ieguldījumu zelta piegādei;
- 2) zelta iegādi no citiem reģistrētiem iekšzemes vai citas dalībvalsts nodokļa maksātājiem vai zelta importu, ja šo zeltu viņš pats vai starpnieks viņa vārdā pārveidos par ieguldījumu zeltu;
- 3) pakalpojumiem, kas saņemti, lai pārveidotu zelta vai ieguldījumu zelta formu, svaru un provi.

Turklāt reģistrētam nodokļa maksātājam, kas ražo ieguldījumu zeltu vai pārveido zeltu par ieguldījumu zeltu, neatkarīgi no tā, vai tas ir nolēmis piemērot PVN ieguldījumu zelta piegādei vai ne, ir tiesības, piemērojot likuma 92.pantā noteikto

kārtību, nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt aprēķināto nodokli par precēm, kas iegādātas no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem vai citas dalībvalsts reģistrētiem nodokļa maksātājiem, vai importētajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, kas saistīti ar ieguldījumu zelta ražošanu.

Tādējādi, saskaņā ar pašlaik spēkā esošajām normām, darījumiem ar ieguldījumu zeltu un darījumiem ar cita veida zeltu ir piemērojamas divas atšķirīgas PVN maksāšanas kārtības.

Arī VID norāda uz negodprātīgu nodokļu maksātāju iespēju izmantot atšķirības PVN piemērošanā darījumiem ar dažāda veida zeltu, veicot zelta lūžņu pārkausēšanu par zelta stieņiem, kā rezultātā notiek PVN režīma maiņa. Tālāk tiek īstenotas mākslīgu darījumu shēmas, kuru rezultātā darījumu shēmas dalībnieks iegūst tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli par iegādātajiem zelta lūžņiem, lai turpmākie zelta stieņu (ieguldījumu zelta) pārdošanas darījumi ir atbrīvoti no PVN. Šāda veida shēmās bieži vien zelta lūžņu pārveidošana par zelta stieņiem notiek tikai uz papīra, faktiski pārkausēšanas darbības netiek veiktas, zelta lūžņi un zelta stieņi eksistē tikai uz papīra, notiek tikai rēķinu kustība starp uzņēmumiem, bet faktiski darījumi netiek veikti.

Tā kā darījumos ar zelta izstrādājumiem, kuri nav ieguldījumu zelts vai zelta piegādes Latvijas Bankai, tiek piemērotas vispārējas PVN normas, tad darījumos ar zeltu arī tiek izmantotas iepriekš aprakstītajām shēmām līdzīgas shēmas, lai izvairītos no PVN maksāšanas un īstenotu PVN izkrāpšanu. Shēmas beigu posmā preces tiek izvestas no Latvijas teritorijas (tiek veikta preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā), kā rezultātā pēdējā posmā esošais darījumu shēmas dalībnieks iegūst tiesības uz PVN pārmaksas atmaksu sakarā ar PVN 0 procentu likmes piemērošanu. Risks šajā gadījumā ir saistīts ar to, ka darījumu shēmas sākuma posmos atrodas „pazudušie starpnieki” (t.i., uzņēmumi ar neatbilstošu darbības veidu un materiāli tehnisko bāzi, kuru amatpersonas neko nezina par šo uzņēmumu saimniecisko darbību un par amatpersonām kļuvušas pēc trešo personu lūguma), līdz ar to noskaidrot preces izcelsmi un pārliecināties par tās faktisko eksistenci ir ļoti grūti vai gandrīz neiespējami.

Zelta, zelta izstrādājumu un zelta lūžņu nozare

Saskaņā ar VSIA „Latvijas proves birojs” sniegto informāciju ir aizdomas par PVN krāpšanu, veidojot darījumu ķēdes, kuru pamatā ir investīciju zelta, kas atbrīvots no PVN pārkausēšana un sakausēšana, pārvēršot to zelta lietenī vai juvelierizstrādājumā, tad šo preču vairākkārtēja pārdošana, pazūdot starpniecības posmam, pirms PVN nomaksas budžetā. Darījumu ķēde beidzas ar preču izvešanu no iekšzemes, kā rezultātā tiek atgūts PVN.

Saskaņā ar VSIA „Latvijas proves birojs” sniegto informāciju kopš 2012. gada strauji pieaug uzņēmumu skaits, kuru saimnieciskā darbība ir tirdzniecība ar dārgmetāliem, dārgakmeņiem un to izstrādājumiem, pieaugusi interese par iespēju saņemt testēšanas pakalpojumus, darījumu finansēšanai tiek piesaistīti trešo valstu uzņēmumi ar lieliem finanšu resursiem. Pieaudzis uzņēmumu skaits, kas nodarbojas ar dārgmetālu lūžņu (lietņu) uzpirkšanu un izvešanu uz citām Eiropas Savienības valstīm vai trešajām valstīm, tādējādi pieprasot PVN atmaksu. VSIA „Latvijas proves birojs” ir norādījis, ka tam ir pamatotas aizdomas, ka darījumi nav likumīgi un PVN atmaksa tiek pieprasīta par zelta lūžņiem, kuri ir izgatavoti no investīciju zelta, par ko liecina darījumu ķēdes dalībnieku īsais pastāvēšanas laiks (līdz 2 -3 mēnešiem), kā

arī apgrozījumā esošais dārgmetālu apjoms pārsniedz dabisko tirgus kapacitāti (lietņu pārdošanas apjoms 3–4 reizes pārsniedz juvelierizstrādājumu kopējo gada apjomu) un visbeidzot lietņu ķīmiskais sastāvs.

Lai paslēptu darījumu shēmas pēdējā posmā esošā uzņēmuma, kurš pieprasa PVN pārmaksas atmaksu no valsts budžeta, saistību ar riskantiem uzņēmumiem darījumu shēmas sākuma posmos, tiek izmantoti starpnieki, kuru galvenais uzdevums ir apgrūtināt shēmas atklāšanu un nodrošināt PVN pārmaksas izveidošanās pamatotības šķietamību pēdējā darījumu shēmas posmā. Savukārt, lai šādās shēmās PVN pārmaksas atmaksas pieprasītāju nodrošinātu ar pierādījumiem par preces faktisko esamību un atbilstību noteiktiem kritērijiem, noslēdzošie darījumi par zelta lietņu piegādi un iegādi notiek vienā adresē – VSIA „Valsts proves birojs” telpās, kur darījumu dalībnieki viens otram zelta lietņus pārsvara nodod uz pārpilnvarojuma pamata. Pilnvarojumi tiek izsniegti gan zelta lietņu iesniegšanai, gan arī saņemšanai no VSIA „Valsts proves birojs”.

Šāda veida shēmās var tikt izmantotas preces, kuras Latvijas tirgū ir nonākušas nelegāli vai arī viena un tā pati prece var tikt izmantota darījumu ciklos vairākas reizes (t.s. „karuseļa shēma”).

Saskaņā ar VID informāciju 2012. un 2013. gadā veikto nodokļu kontroles pasākumu rezultātā no VID PVN maksātāju reģistra ir izslēgti desmit nodokļu maksātāji, bet saimnieciskā darbība ir apturēta vienpadsmit uzņēmumiem, kas darbojās dārgmetālu tirgū.

PVN izkrāpšana lielos apjomos darījumos ar zeltu tika konstatēta Igaunijā, kā rezultātā no 2012. gada 1. aprīļa Igaunijā darījumiem ar zeltu, ja šā zelta prove ir vienāda ar 325 vai lielāka, un darījumiem ar ieguldījumu zeltu tiek piemērota apgrieztā PVN maksāšanas kārtība.

Savukārt tieši no 2012. gada 1. aprīļa ir būtiski pieaudzis reģistrēto uzņēmumu skaits Latvijā, kuri veic darījumus ar zelta lietņiem, un šo darījumu apjoms.

Līdzīgas problēmas ar PVN izkrāpšanu darījumos ar zeltu ir konstatētas arī citās Eiropas Savienības dalībvalstīs (Dānijā u.c.).

VID norāda uz šādām problēmām, kas noved pie PVN nemaksāšanas:

- 1) komersantu rīcībā nav uzpirkto zelta lūžņu izcelsmi apliecinājošu dokumentu vai nodokļu maksātāju norādītie izcelsmes avoti ir šaubīgi (piemēram, zelta izstrādājumi tiek iepirkti no fiziskām personām, pārsvarā nerezidenti), piegādātāji nav atrodami un nesadarbojas;
- 2) atsevišķi komersanti nav reģistrējuši saimniecisko darbību ar dārgmetāliem VSIA „Latvijas proves birojs”, ne visiem nodokļu maksātājiem, kuri ir reģistrēti VSIA „Latvijas proves birojs”, saimnieciskās darbības veikšanas vietas ir piemērotas darbību ar zelta izstrādājumiem veikšanai;
- 3) tiek veidotas darījumu ķēdēs, ievedot zeltu Latvijā no Igaunijas un izvedot pēc tam to uz citām Eiropas Savienības dalībvalstīm.

Ņemot vērā visu iepriekš minēto, secinām, ka:

- 1) būtu lietderīgi ieviest apgrieztu PVN maksāšanas kārtību darījumiem ar zeltu;
- 2) jāievieš citas, alternatīvas metodes, kas pastiprinātu VID kontroles iespējas un veicinātu VID operatīvāku reaģēšanu:
 - a. ieviest iepirkto un realizēto zelta izstrādājumu (lūžņu, stieņu u.tml.) uzskaites žurnālu, kā tas ir noteikts metāllūžņu iepirkšanas gadījumos);

- b. ieviest licenci darbībai dārgmetālu lūžņu tirdzniecībai, savukārt licencēšanai izstrādāt nosacījumus, kas nodokļu maksātājam jāveic, lai to saņemtu;
- c. izskatīt iespēju komersantiem, kas veic darījumus ar zeltu u.c. dārgmetāliem, piemērot PVN nodrošinājumu – analogiski akcīzes nodokļa nodrošinājumam saskaņā ar Ministru kabineta 2010.gada 30.marta noteikumiem Nr.302 „Noteikumi par akcīzes nodokļa nodrošinājumiem” un Ministru kabineta 2013.gada 17.decembrī;
- d. stiprināt VID sadarbību ar citām publiskās pārvaldes institūcijām, t.sk., VSIA „Latvijas proves birojs”, lai pastiprinātu to atbildību un pienākumu ziņot par iespējamu krāpniecību.

8.2. Labības un graudaugu tirgus nozare

Ņemot vērā, ka šīs nozares uzņēmumi (pārstrādes uzņēmumi) bieži tiek iesaistīti darījumos ar fiktīviem uzņēmumiem, kā arī, veicot šo uzņēmumu papildu aptauju, ierosinām izskatīt iespēju ieviest apgriezto PVN maksāšanas kārtību labības un graudaugu piegādēm.

Galvenie iemesli, lai ieviestu apgriezto PVN maksāšanas mehānismu:

- 1) labības tirgum raksturīgi pārrobežu darījumi ar starpnieku iesaistīšanos, kas noved pie tā, ka bieži vien labticīgam graudu pircējam (pārstrādātājam) tiek liegtas tiesības atskaitīt priekšnodokli sakarā ar “pazudušiem” piegādātājiem agrākos ķēdes posmos, vai to nespēju pierādīt preces izcelsmi. Rezultātā nodokļa maksātājiem tiek uzlikts liels administratīvais slogs – atbildība par visu darījumu ķēdi. Saskaņā ar VID datiem, 30 graudu piegādes uzņēmumiem ir piešķirta fiktīva uzņēmuma pazīme;
- 2) graudi ir specifiska prece, berama prece, tā nav unikāla un viena no otras nav atšķirama, ir grūtības pierādīt, kurus graudus kurš piegādātājs ir piegādājis;
- 3) apgrieztā maksāšanas kārtība uzlabotu fiskālo disciplīnu un paaugstinātu nodokļu iekasēšanu;
- 4) graudu pārstrādātājiem uzlabotos naudas plūsma;
- 5) samazinātos negodīga konkurence, ko rada “fiktīvie” starpnieki;
- 6) samazinātos “fiktīvo” uzņēmumu skaits;
- 7) samazinātos fiktīvais eksports un imports vai piegāde/iegāde no ES.

Apgrieztā PVN maksāšanas kārtība nepārstrādātiem lauksaimniecības produktiem ir ieviesta Bulgārijā, Rumānijā, Ungārijā.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka būtu lietderīgi ieviest apgriezto PVN maksāšanas kārtību graudaugu un labības piegādēm, kas izskaustu “fiktīvo” starpnieku tirgu.

Apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana pati par sevi nelikvidēs krāpšanos, tā palīdzēs tikai īslaicīgi risināt radušos problēmu, nerodot risinājumu pēc būtības. “Fiktīvie” uzņēmumi var migrēt uz citām nozarēm. Uzskatām, ka efektīvai problēmas risināšanai, ir nepieciešams kompleks risinājums labības un graudaugu tirgus sakārtošanā.

8.3. *Būvniecības nozare*

Būvniecības nozarē strādājošo padziļinātās intervijas liecina, ka apgrieztā PVN piemērošana būvniecības pakalpojumiem ir daļēji sakārtojusi tirgu, bet nav novērsusi visas problēmas. Joprojām pastāv administratīvais slogs, pārbaudot piegādātājus, kas nepiemēro apgriezto PVN maksāšanas kārtību. Uzņēmumi ievieš iekšējās kontroles procedūras piegādātāju analīzei.

Būvnieki norāda, ka lielākās problēmas tiem rada negodīgā konkurence saistībā ar ēnu ekonomiku. Būvniecības nozarē darbojas daudz neregistrētu personu un uzņēmumu. Pakalpojumu sniedzēji strādā "pelēkajā zonā", neregistrējot uzņēmējdarbību vai sniedzot pakalpojumus, kas netiek deklarēti. Šo sfēru neietekmē apgrieztā PVN maksāšanas kārtība.

Kā negatīvu faktoru, kas nāca līdz ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanu, būvniecības nozares pārstāvji min naudas plūsmas pasliktināšanos, jo būvniecības uzņēmumi atrodas regulārā PVN pārmaksas pozīcijā sakarā ar tādu preču un pakalpojumu iepirkšanu savu būvniecības pakalpojumu nodrošināšanai, kuriem piemērojama vispārīgā PVN maksāšanas kārtība. Vairāki no uzņēmumiem norāda uz lēnu PVN pārmaksas atmaksāšanu.

Būvniecībā apgrieztā PVN piemērošanas kārtība ir grūti administrējama ar būvniecību saistītu pakalpojumu sniedzējiem. Apzaļumošanas, interjera pakalpojumu sniedzējiem, arī projektētājiem ir sarežģīti noteikt, vai to sniegtiem pakalpojumiem ir piemērojama vispārējā kārtība vai apgrieztā PVN maksāšanas kārtība atkarībā no tā, vai sniegtais pakalpojums ir vai nav iekļauts būvniecības pakalpojuma līgumā.

Būvniecības pakalpojuma sniedzēji iesaka paplašināt PVN apgrieztās kārtības piemērošanu uz visa veida celtniecības un arī remonta pakalpojumiem, kā arī ar tiem saistītajiem teritorijas labiekārtošanas un projektēšanas pakalpojumiem un celtniecības/būvniecības iekārtu nomai, personāla nomai.

Ņemot vērā minēto, būtu padziļināti jāizvērtē PVN apgrieztās kārtības piemērošana visa veida celtniecības un arī remonta pakalpojumiem un ar tiem saistītajiem teritorijas labiekārtošanas un projektēšanas pakalpojumiem, celtniecības/būvniecības iekārtu nomai, personāla nomai. Šiem pakalpojumiem būtu piemērojama apgrieztā PVN maksāšanas kārtība neatkarīgi no tā, vai šie pakalpojumi sniegti būvniecības pakalpojuma ietvaros vai ārpus tā.

9. Atzinums par preču un pakalpojumu grupām, kur konstatēts augsts PVN nemaksāšanas risks, tomēr PVN apgrieztā maksāšanas kārtība nebūtu piemērojama

Pētījuma gaitā ir analizēta informācija, kas saņemta no VID. Kā norāda VID savā 2015.gada 18.septembra vēstulē Nr.23.17/137817 par automašīnu (arī lietotu) piegādēm 2015.gada 8 mēnešos VID ir veicis tematiskās pārbaudes 82 nodokļu maksātājiem, kuri veic automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu pārdošanu, t.sk., 61 nodokļu maksātājam, kas tirgo lietotus transportlīdzekļus. Pārbaudēs visbiežāk konstatēts, ka nav nodrošināta saimnieciskā darījuma izsekojamība, pārkāpumi darba laika uzskaitē, kā arī netiek pareizi aprēķināti un maksāti nodokļi no darba algām, netiek ievērotas grāmatvedības organizēšanas prasības un preču uzskaites un attaisnojuma dokumentu reģistrācijas kārtība. Par konstatētajiem pārkāpumiem saskaņā ar Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksu naudas sods piemērots 66 gadījumos 30,0 tūkst. EUR apmērā, t.sk., 50 gadījumos 26,4 tūkst. EUR apmērā lietotu transportlīdzekļu tirgotājiem.

VID par konstatētajiem pārkāpumiem lietotu transportlīdzekļu tirgotājiem Ceļu satiksmes drošības direkcijai (turpmāk – CSDD) nosūtīja vēstules par 37 nodokļu maksātājiem, kā rezultātā 15 nodokļu maksātāji ir izslēgti no CSDD Tirdzniecības reģistra un 17 nodokļu maksātājiem ir izteikti brīdinājumi par izslēgšanu no Tirdzniecības reģistra.

2015.gada 8 mēnešos 20 nodokļu maksātājiem, kuru pamatdarbība saistīta ar automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu tirdzniecību, ir pieņemti lēmumi par saimnieciskās darbības apturēšanu.

VID 2015. gada 8 mēnešos 19 nodokļu maksātājiem, kuri veic automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu pārdošanu, veicis nodokļu auditus, t.sk., 18 nodokļu maksātājiem, kas tirgo lietotus transportlīdzekļus. Nodokļu auditos papildus aprēķināti maksājumi budžetā 14 083,1 tūkst. EUR apmērā (PVN 8751,5 tūkst. EUR), t.sk., 13 862,9 tūkst. EUR (PVN 8561,5 tūkst. EUR) nodokļu maksātājiem, kas tirgo lietotus transportlīdzekļus.

VID savā vēstulē atzīmē, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas un nodokļu krāpniecība transportlīdzekļu tirdzniecības jomā ir problēma, ar kuru saskaras visas Eiropas Savienības dalībvalstis, līdz ar to darbs šajā jomā notiek arī EUROFISC tīkla ietvaros. VID vēlmi aktīvi iesaistīties minēto problēmu risināšanā apliecina arī 2015. gada 6. jūlijā CSDD nosūtītā vēstule Nr. 23.18.2/100571 "Par problēmām transportlīdzekļu tirdzniecības darījumos", kurā VID aicina CSDD rast iespēju iesaistīties nodokļu nemaksāšanas un krāpšanas transportlīdzekļu tirdzniecības jomā problēmas risināšanā. Pašlaik VID rīcībā esošie tiesiskie un administratīvie instrumenti ir nepietiekami, lai savlaicīgi izskaustu negodprātīgu nodokļu maksātāju rīcību, jo pēc būtības VID veicamās darbības ir tikai cīņa ar sekām.

Turklāt VID ieskatā negodīgu nodokļu maksātāju PVN krāpniecības riski gan jaunu, gan lietotu transportlīdzekļu tirdzniecībā izpaužas gadījumos, kad samērā īsā laika posmā dārgie transportlīdzekļi tiek pārreģistrēti vairākiem īpašniekiem. Uzņēmumi savā starpā izveido attiecīgi organizētas savstarpējo darījumu shēmas, kuru nolūks ir izvairīšanās no budžetā maksājamā PVN nomaksas, vai pat tā izkrāpšana. VID,

veicot atbilstošas nodokļu administrēšanas darbības, ir secinājis, ka šādās shēmās iesaistītās personas CSDD reģistrē transportlīdzekli, kuram tiek piešķirts „virtuāls” reģistrācijas numurs. Iespējams, šāda nepieciešamība rodas, ja transportlīdzeklis uzreiz pēc reģistrācijas CSDD ir paredzēts izvešanai no valsts, t.i., konkrētais transportlīdzeklis faktiski netiks ekspluatēts/pārdots Latvijā. Šāda rīcība VID ieskatā liecina par iespējamo izvairīšanos no nodokļu aprēķināšanas un nomaksas, jo nav loģiski, ka transportlīdzekli, piemēram, iaved Latvijā no Lietuvas, lai uzreiz to atkal izvestu uz Lietuvu.

VID savā vēstulē norāda, ka neatbalsta apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu, jo PVN apgrieztā maksāšanas kārtība palīdz novērst krāpšanas gadījumus tikai tāda veida shēmās, kurās izmanto „pazudušos komersantus/starptniekus”, savukārt cīņai ar pārējām krāpšanās un izvairīšanās no nodokļu nomaksas gadījumiem, piemēram, fiktīvu rēķinu par reāli nenotikušajiem darījumiem izmantošana PVN priekšnodokļa palielināšanai, apgrieztās PVN maksāšanas kārtības izmantošana nav efektīvs apkarošanas rīks un tās ieviešana nerada pozitīvu efektu uz valsts budžeta ieņēmumiem. Tāpat apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana ir efektīvs rīks cīņai ar PVN krāpšanos un izvairīšanos no PVN nomaksas, ja nodokļu maksātājs veic darījumus, kuriem tiek piemērota tikai apgrieztā PVN maksāšanas kārtība. Savukārt, ja nodokļu maksātāja darbība ir daudznozaru, tad šī mehānisma izmantošana cīņai ar krāpšanos PVN jomā nav efektīva. Turklāt apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana kāda noteikta veida piegādēm rada krāpšanās gadījumu migrāciju uz cita veida piegādēm vai uz citām valstīm, kurās šāda veida piegādēm nav ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība.

Pētījumā secināts, ka jāpiekrīt VID secinājumam, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana palīdzēs tikai īslaicīgi risināt radušos problēmu, nerodot risinājumu pēc būtības, bet gan piedāvājot instrumentu cīņai ar sekām. Nepieciešams risinājums, kas ir virzīts uz to aspektu likvidāciju, kurus ļaunprātīgi izmanto negodprātīgie nodokļu maksātāji. Papildus jānorāda, ka, ieviešot apgrieztu PVN maksāšanas kārtību iekšzemes transportlīdzekļu piegādes darījumos pastāv risks par transportlīdzekļu vērtības pazemināšanu, lai gala pircējs, kas nav PVN maksātājs, (tas nozīmē, ka šajā posmā PVN tiks piemērots vispārīgajā kārtībā) samaksātu PVN mazākā apmērā, kā rezultātā tiks kropļots tirgus.

Piekrītam VID secinājumam, ka ir nepieciešama plašāka analīze un izvērtēšana, lai noteiktu, vai īpašs PVN režīms lietotu transportlīdzekļu piegādēm veicinās PVN krāpniecības risku samazināšanu.

Priekšlikums ieviest citus administratīvos pasākumus VID ieskatā varētu būt efektīvs līdzeklis krāpšanas mazināšanai transportlīdzekļu tirdzniecības jomā. Tomēr, lai nodrošinātu efektīvu problēmas risināšanu, ir nepieciešams komplekss risinājums transportlīdzekļu tirdzniecības jomas sakārtošanai ne tikai PVN administrēšanas jomā, bet arī transportlīdzekļu reģistrācijas jomā.

VID 2014.gada 5.septembra vēstulē Finanšu ministrijai Nr.8.11-12/72981 izteica priekšlikumu, izvērtēt iespējamus grozījumus PVN likumā, atbilstoši kuriem darījumos starp visiem PVN maksātājiem tiktu ieviests dalītās maksāšanas modelis (angliski – *split payment model*), proti, darījumu pusēm norēķinoties par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem, pakalpojuma vai preču saņēmējs veic PVN nomaksu valsts budžetā automātiski, nevis pārskaita to preču vai pakalpojumu pārdevējam.

Tādējādi, gadījumā, ja preču vai pakalpojumu pārdevējs būtu „fiktīvs” vai „pazudušais” komersants, tad saņēmējam vēlāk nerastos problēmas ar priekšnodokļa atskaitīšanu, jo tas būtu samaksājis PVN tieši budžetā. Savukārt preču

vai pakalpojumu piegādātājam saņēmējs samaksātu tikai preču vai pakalpojumu vērtību bez PVN. Ar šiem grozījumiem tiktu mazināta un apgrūtināta iespēja izkrāpt PVN no valsts budžeta.

Igaunijas pieredze

Igaunijas nodokļu un muitas administrācija, sadarbojoties ar Transportlīdzekļu reģistru, esošās normatīvās bāzes ietvaros 2013. gada beigās ieviesa PVN nodrošinājumu (drošības naudu) iekšzemes lietotu transportlīdzekļu piegādes darījumos. Igaunijas nodokļu un muitas administrācijas kolēģu sniegtās atsauksmes par ieviesto kārtību PVN nodrošinājuma piemērošanā transportlīdzekļu reģistrācijas gadījumos, kad nodokļu administrācijai pastāv aizdomas par iespējamo PVN nenomaksu valsts budžetā pilnā apmērā, liecina, ka šis ir efektīvs līdzeklis krāpšanas mazināšanai transportlīdzekļu tirdzniecības jomā. Ņemot vērā minēto, secināms, ka priekšlikums par drošības naudas iemaksu varētu būt efektīvs līdzeklis krāpšanās samazināšanai, jo saglabāsies iespēja pieņemt lēmumu saistībā ar nodokļa nomaksu no komersanta iemaksātās drošības naudas, ja tas pats neveiks PVN nomaksu valsts budžetā par taksācijas periodā veiktajiem darījumiem, gadījumā, kad lietotu automobiļu pārdevējs (reģistrēts PVN maksātājs), kurš piedalās darījumā, ir „fiktīvs” vai „pazudušais” komersants. Līdz ar to būs novērsta iespēja izkrāpt PVN no budžeta, novirzot drošības naudu nodokļu parādu dzēšanai.

10. Atzinums par komersantu aptaujas rezultātiem nozarēs, kurās ieviešama apgrieztā PVN maksāšanas kārtība

Lai noskaidrotu komersantu viedokli saistībā ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu nozarēs, kurās ir liels PVN krāpšanas īpatsvars, tika veikta zelta, zelta izstrādājumu un zelta lūžņu nozares, labības un graudaugu tirgus un būvniecības nozares komersantu aptauja.

Intervijās telefoniski vai klātienē tika intervēti 8 uzņēmēji, t.sk., 4 zelta, zelta izstrādājumu un zelta lūžņu nozares uzņēmēji, 2 labības un graudaugu tirgus nozares uzņēmēji un 2 būvniecības uzņēmumi. Uzņēmumi pārstāv dažādu uzņēmumu lielumu kategorijas.

10.1. Zelta, zelta izstrādājumu un zelta lūžņu nozare

Aptaujājot zelta, zelta izstrādājumu un zelta lūžņu nozarē strādājošos respondentus, tika saņemtas šādas atbildes.

Visi respondenti ir atzinuši, ka priekšnodokļa atskaitīšanā pastāv lielāks vai mazāks risks, ka VID atteiks atmaksu. Iemesls – gan piegādātāji, kas vēlāk izrādās “fiktīvi”, gan citi, uz kuriem VID atsaucas, aizkavējot vai vispār neizmaksājot PVN pārmaksu/ neatzīstot rēķinus un samazinot priekšnodokļa summu.

Uz jautājumu, vai apgrieztās PVN maksāšanas kārtība palīdzētu samazināt krāpniecības gadījumus nozarē, 2 respondenti atbildēji apstiprinoši, bet divi – nebija par to pārliecināti, piebilstot, ka tikai šī nodokļa maksāšanas kārtība neatrisinās visas problēmas.

Trīs no aptaujātajiem komersantiem uzskata, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtība uzlabos situāciju nozarē, jo tad samazināsies fiktīvo piegādātāju skaits, bet viens – atzina, ka to nevarētu uzskatīt par risinājumu.

Visi aptaujātie respondenti ir atzinuši, ka ieviešot nozarē apgrieztās PVN maksāšanas kārtību, tā būtu jāattiecinā pēc iespējas plašākam darījumu lokam (visiem veidiem), kā arī tai būtu jāaptver ne tikai darījumus ar zeltu un to izstrādājumiem un lūžņiem, bet arī citu dārgmetālu un to izstrādājumu un lūžņu piegādēm.

10.2. Labības un graudaugu tirgus nozare

Abi intervētie šīs nozares uzņēmumi atzīmēja, ka nozarē pastāv priekšnodokļa atskaitīšanas risks, galvenokārt, gadījumos, kad graudi tiek iegādāti no starpniekiem un zemniekiem. Ir jāiegulda daudz laika veicot piegādātāju pārbaudes. Turklāt, iepērkot graudus no zemniekiem, rodas problēmas ar vāju tiesību aktu pārzināšanu – nekorekti noformēti rēķini, nepareizos periodos deklarēti darījumi.

Uz jautājumu, vai, viņuprāt, pēc PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas pārstāvētajā nozarē varētu samazināties krāpniecības gadījumi, abi respondenti atbildēja apstiprinoši, pamatojot ar to, ka tad krāpnieki vairs nesaņemtu PVN, līdz ar to zustu iemesls, kāpēc tiem darboties šajā nozarē. Tāpat tika atzīmēts, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana uzlabos situāciju arī kopumā nozarē, tostarp, biznesa vide attīrītos no krāpniekiem, uzlabotos naudas plūsma. Uzņēmēju ieskatos, tie varētu iegādāties vairāk graudus tieši no vietējiem zemniekiem, kas ļautu samazināt iepirkumu cenas, izslēdzot starpniekus.

Attiecībā uz darījumiem, kuriem būtu jāievieš apgrieztās PVN maksāšanas kārtība, respondentu viedoklis ir – ieviest visu veidu graudu (rudzu, kviešu, miežu u.c.), kā arī tādai produkcijai kā soja, griķi, kukurūza, pupiņas, zirņi, rapsis.

10.3. Būvniecības nozare

Intervējot būvniecības nozares uzņēmējus, noskaidrojās, ka vairāki respondenti kā problēmu atzīmēja grūtības noteikt būvniecības pakalpojumu veidus, kuriem saskaņā ar PVN likuma 142.pantu būtu piemērojama apgrieztās PVN maksāšanas kārtība. Šajā sakarā bieži pakalpojuma sniedzējiem un pakalpojumu saņēmējiem rodas savstarpēji strīdi. Tādēļ tika intervēti būvniecības pakalpojumu sniedzēji, uzdodot tiem jautājumus par apgrieztās PVN maksāšanas kārtības paplašināšanu.

Kā izteicās respondenti, priekšnodokļa atskaitīšanas risks kopš ieviesta apgrieztā PVN maksāšanas kārtība, pamatā nav, jo pakalpojumi tiek saņemti galvenokārt arī apgrieztās PVN maksāšanas kārtībā. Vienīgais risks ir materiālu iegāde, kad nepieciešama rūpīga piegādātāju pārbaude.

Aptaujātie respondenti ir izteikuši viedokli, ka pēc apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanas visiem būvniecības darbiem varētu samazināties krāpniecības gadījumi, jo pašlaik lielākā problēma ir izvērtēt, vai piemērojama apgrieztā PVN maksāšanas kārtība vai PVN vispārējā kārtībā. Lai mazinātu problēmas ar PVN režīma noteikšanu konkrētiem darbiem, reversā kārtība būtu attiecināma uz visa veida celtniecības (NĪ remontiem) darbiem un visos etapos.

Turklāt respondenti norādīja, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešana visa veida būvdarbiem uzlabotu situāciju nozarē. Tas vairs neradītu problēmas ar PVN režīma noteikšanu celtniecības darbiem un uzlabotos naudas plūsma. Respondenti uzskata, ka apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošana mazinātu krāpniecību nozarē.

Reversā PVN maksāšanas kārtība būtu jāievieš gan lieliem būvniecības darbiem, kas veikti būvniecības līgumu ietvaros, gan dažādiem citiem vienkāršotās renovācijas darbiem, gan tiem darbiem, kas tiek veikti uz atsevišķa līguma pamata. Tas ļautu izvairīties no darījumu partneru strīdiem par PVN režīma piemērošanu. Būtu daudz vienkāršāk noteikt nodokļa piemērošanu.

Turklāt apgrieztās PVN maksāšanas kārtība būtu jāsauglabā darījumos ar maksimāli vairāk personām, kur tas iespējams. Šī kārtība būtu jāpiemēro visiem būvniecības procesa darbiem, jo diezgan bieži vēl joprojām ir neskaidras situācijas un grūti izvērtēt, kuriem darbiem kādu PVN režīmu piemērot.

11. Secinājumi un ieteikumi tiesiskā regulējuma izmaiņām

11.1. Kokmateriālu piegādes un ar to saistītie pakalpojumi

Veiktais pētījums un komersantu un asociāciju aptaujas liecina par to, ka ieviešot apgrieztās PVN maksāšanas kārtību kādā nozarē, jāparedz piemērot to visa veida darījumiem, lai pilnībā tiktu aptverta visa nozare. Apgrieztā PVN maksāšanas kārtība atsevišķām preču un pakalpojumu kategorijām noved pie tā, ka krāpnieki migrē uz citiem pakalpojumiem vai papildpakalpojumiem tās pašas nozares ietvaros. Līdz ar to pētījuma laikā izsecināts, ka būtu jāveic grozījumi PVN likuma 141. pantā, iekļaujot tajā normas, kas paplašina apgrieztās PVN maksāšanas kārtību darījumos ar kokmateriāliem, proti, ieviešot apgrieztās PVN maksāšanas kārtību arī šāda koksnes kurināmā piegādēm:

- malka apaļkoku, pagaļu, zaru, zaru saišķu vai tamlīdzīgā veidā;
- koksnes šķeldas un skaidas, zāģskaidas un koksnes atlikumi;
- zāģskaidu un koksnes atlikumi aglomerētu vai neaglomerētu brikešu, granulu vai tamlīdzīgā veidā, ko paredzēts izmantot kā koksnes kurināmo.

Ņemot vērā to, ka pēdējos (30.11.2015.) PVN likuma grozījumos, kas izsludināti 2015. gada 18. decembrī, jau iekļautas minētās normas, tad var secināt, ka šī pētījuma autoriem un likumdevējam ir identisks viedoklis.

11.2. Būvniecības pakalpojumi

Tā kā saskaņā ar veiktajā pētījumā izdarītajiem secinājumiem, būvniecības nozarē ir visaugstākais PVN krāpniecisko darījumu apjoms, iesakām veikt grozījumus PVN likumā, kā arī attiecīgus grozījumus likumā "Par nodokļiem un nodevām" un būvniecības nozari reglamentējošajos tiesību aktos. Veikt izmaiņas PVN likuma 142. pantā, paredzot paplašināt apgrieztās PVN maksāšanas kārtību visa veida nekustamā īpašuma būvniecības (celtniecības, pārbūves, atjaunošanas, lietošanas veida maiņas) un remonta pakalpojumiem. Atgriezto PVN maksāšanas kārtība piemērojama jebkādiem projektēšanas pakalpojumiem, ne tikai tiem, kas veikti būvniecības pakalpojuma līguma ietvaros, iekārtu nomas pakalpojumam un teritorijas labiekārtošanas pakalpojumiem. Ņemot vērā augsto krāpniecības risku būvniecības nozarē kopumā, veikt izmaiņas PVN likumā, iekļaujot likumā normas, kas paplašina apgrieztās PVN maksāšanas kārtību un ieviest apgrieztu PVN maksāšanas kārtību personāla nomas pakalpojumiem būvniecībā.

Būvniecības nozarē apgrieztu PVN maksāšanas kārtība ieviest kopā ar pasākumiem nelegālās nodarbinātības mazināšanai – piemēram, nodarbināto elektroniskais reģistrs, kas nepieļauj neregistrētu darbinieku atrašanos būvlaukumā.

11.3. Apgrieztās PVN maksāšanas kārtības piemērošanas paplašināšana

Pētījuma rezultātā izdarīts secinājums, ka ir nepieciešams veikt izmaiņas PVN likumā, iekļaujot likumā normas, kas paredz ieviest apgrieztās PVN maksāšanas kārtību:

- dārgmetāla izstrādājumu, lietņu un lūžņu piegādēm, nosakot precīzas definīcijas;
- labības un graudaugu tirgus nozarē, tostarp, graudu un citas produkcijas, piemēram, sojas, griķu, kukurūzas, pupiņu, zirņu, rapša piegādēm.

11.4. Alternatīvo krāpšanas apkarošanas administratīvo pasākumu ieviešana

Ņemot vērā, ka PVN krāpniecību kopumā nevar apkarot tikai ar apgrieztās PVN maksāšanas kārtības ieviešanu, pētījuma autori iesaka paralēli ieviest alternatīvas krāpšanas apkarošanas metodes un citas administratīvās metodes:

- Ieviest dalītā maksājuma modeli atsevišķām riska nozarēm, kombinējot to ar centrālās uzraudzības modeli, kas paredz obligātu prasību B2B darījumos izsniegt nodokļa rēķinu elektroniskā formā, padarot rēķinu informāciju pieejamu nodokļu administrācijai, veicot nepieciešamos grozījumus likumā "Par nodokļiem un nodevām" un likumā "Par Valsts ieņēmumu dienestu". Šāda modeļa ieviešana kopumā ņemot vērā samērojami mazo Latvijas ekonomiku, būtu pārāk dārga un tādejādi potenciālie ieguvumi varētu neatsvērt ieviešanas izmaksas.
- Ieviest datu bāzes modeli, saskaņā ar kuru nodokļu maksātāja grāmatvedības sistēma ģenerē vienotu nodokļa audita dokumentu, kurš tiek sūtīts nodokļu administrācijai vai nodokļu administrācijai tiek nodrošināta piekļuve šim dokumentam. Modelis būtu ieviešams augsta riska nozarēs. Šī priekšlikuma ieviešanai veikt attiecīgus grozījumus likumā "Par nodokļiem un nodevām" un likumā "Par Valsts ieņēmumu dienestu".
- Pilnvērtīgāk izmantot VID rīcībā esošas sistēmas un veikt analīzes pa nodokļu maksātāju kategorijām, aplēst neiekasētos nodokļus pa nozarēm, līdzīgi kā Lielbritānijas nodokļu administrācija un pielāgot stratēģiju katrai no šīm nozarēm vai maksātāju segmentiem.
- Veidot ciešāku sadarbību starp dažādām valsts iestādēm, piemēram, VID ar CSDD (skat. 93. lpp., "Igaunijas pieredze") un UR, veidojot starp šīm iestādēm vienotu plānu cīņai ar ēnu ekonomiku.

12. Pielikumi

Pielikums 1. Būvniecības uzņēmumu skaits

GADS	NACE 2.red.	MIKRO	MAZIE	VIDĒJIE	LIELIE	Kopā	% izmaiņa pret iepriekšējo gadu
2010	41	1554	290	74	1	1919	X
2011	41	1601	361	72	3	2037	6%
2012	41	1704	396	76	1	2177	7%
2013	41	1956	477	77	2	2512	15%
2014	41	2136	479	78	4	2697	7%

GADS	NACE 2.red.	MIKRO	MAZIE	VIDĒJIE	LIELIE	Kopā	% izmaiņa pret iepriekšējo gadu
2010	42	308	126	46	9	489	x
2011	42	379	126	52	11	568	16%
2012	42	433	145	62	11	651	15%
2013	42	521	179	56	12	768	18%
2014	42	603	186	49	12	850	11%

GADS	NACE 2.red.	MIKRO	MAZIE	VIDĒJIE	LIELIE	Kopā	% izmaiņa pret iepriekšējo gadu
2010	43	2428	450	58	1	2937	x
2011	43	2529	469	63	0	3061	4%
2012	43	2707	528	69	0	3304	8%
2013	43	3250	552	74	0	3876	17%
2014	43	3832	532	73	0	4437	14%

Pielikums 2. Būvniecības nozares neto apgrozījums

NACE kods	Komersantu lielums	2011	2012	2013
41	Mikro	358,930.6	334,653.0	316,709.4
	Mazie	312,625.3	468,708.3	577,051.6
	Vidējie	454,604.2	519,857.2	476,855.7
	Lielie	Dati nav pieejami to konfidencialitātes dēļ	Dati nav pieejami to konfidencialitātes dēļ	Dati nav pieejami to konfidencialitātes dēļ
42	Mikro	138,023.9	148,566.0	222,868.8
	Mazie	181,881.2	171,187.6	250,874.1
	Vidējie	341,996.9	525,986.1	477,166.6
	Lielie	271,273.5	327,428.4	420,295.5
43	Mikro	272,619.3	258,167.9	311,475.5
	Mazie	308,761.7	349,026.1	344,493.3
	Vidējie	208,289.3	262,151.0	299,824.9
	Lielie	0	0	0

Pielikums 3. Pārskata peļņa būvniecība

		2011		2012		2013	
		Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	Pārskata gada peļņa vai zaudējumi	Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	Pārskata gada peļņa vai zaudējumi	Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	Pārskata gada peļņa vai zaudējumi
41	Mikro	- 160,880.9	- 163,320.1	-85,420.5	-88,537.4	-35,590.9	-38,362.4
	Mazie	7,373.2	5330.5	14,057.2	10,457.2	16,464.3	11,802.3
	Vidējie	8,615.2	5,737.2	14,474.3	11,137.0	25,460.7	22,276.4
	Lielie	*	*	*	*	*	*
42	Mikro	3,090.2	2,395.0	1,990.9	1,062.6	3,134.0	2,096.2
	Mazie	2,019.6	704.8	8,862.6	7,107.9	9,490.6	7,511.1
	Vidējie	-6,475.7	-6,316.3	24,269.1	20,654.7	8,506.5	4,911.9
	Lielie	-160.0	83.5	11,063.1	8,944.4	17,930.6	14,828.1
43	Mikro	-10,332.9	-12,084.1	6,121.7	3,610.9	7,727.0	4,880.0
	Mazie	6,520.8	4,093.4	18,130.4	14,139.4	21,317.3	17,604.9
	Vidējie	10,780.7	8,751.2	12,233.6	10,222.8	11,937.0	9,319.2
	Lielie	*	*	*	*	*	*

Pielikums 4. Kreditoru aprite dienās un vidējais iekasēšanas periods būvniecības nozarē

Tabula 1 Kreditoru aprite dienās būvniecības nozarē

	2011	2012	2013	2014
Vidēji (mediāna)	193.05	153.81	137.30	132.69
Augšējā kvartile	661.81	507.24	429.31	395.03
Apakšējā kvartile	79.61	63.38	54.52	54.5

Tabula 2 Vidējais iekasēšanas periods būvniecības nozarē

	2012	2013	2014
Vidēji (mediāna)	48.76	41.78	39.44
Augšējā kvartile	118.44	101.59	92.59
Apakšējā kvartile	15.95	10.08	8.94

Pielikums 5. Būvniecības preču un pakalpojumu eksports

Valsts kods	Būvniecības nozare			
	2011.gads	2012.gads	2013.gads	2014.gads
AT	230.39	73.61	746.64	851.48
BE	1,394.28	2,483.59	3,445.42	2,018.77
BG	15.40	4.95	22.25	33.29
CY	535.08	604.92	1,531.86	420.42
CZ	6,476.77	1,168.15	342.41	825.98
DE	8,885.72	12,675.26	11,116.98	9,317.74
DK	3,610.47	3,137.77	5,613.80	8,051.47
EE	21,342.53	46,883.39	13,667.34	18,339.67
ES	171.82	230.91	130.73	244.58
FI	4,956.66	4,487.21	6,192.85	4,738.49
FR	2,749.75	3,508.32	1,669.85	5,658.38
GB	1,864.57	1,641.01	1,376.54	1,090.98
GR	85.59	36.38	38.79	20.31
HR			65.62	183.68
HU	575.11	556.53	248.59	187.43
IE	19.57	10.14	13.23	35.26
IT	937.48	772.59	600.70	799.57
LT	34,588.99	42,120.25	49,491.35	59,467.71
LU	22.22	3.06	0.83	13.00
MT		9.56	23.28	40.86
NL	1,063.83	1,277.17	846.85	495.64
PL	2,537.51	1,189.41	3,124.92	15,798.89
PT	6.00	57.56	55.07	0.12
RO	27.21	6.64	11.93	17.65
SE	30,526.33	43,110.05	48,471.33	50,528.69
SI		216.27	984.61	1,109.10
SK	110.69	795.85	1,480.81	1,810.41
Kopā	122,733.95	167,060.52	151,314.59	182,099.57

Pielikums 6. Mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs

		2009	2010	Izmaiņa pret iepriekšējo gadu	2011	Izmaiņa pret iepriekšējo gadu	2012	Izmaiņa pret iepriekšējo gadu	2013	Izmaiņa pret iepriekšējo gadu
2.2 NACE	Mikro	41,946.90	79,860.80	90%	105,215.30	32%	119,383.80	13%	148,234.90	24%
	Mazs	66,038.80	89,043.90	35%	104,376.60	17%	108,817.20	4%	115,013.10	6%
	Vidējs	57,384.30	110,115.10	92%	186,986.50	70%	154,280.70	-17%	173,948.70	13%
	Liels	0	0		0		0		0	
	Kopā	165,370.00	279,019.80	69%	396,578.40	42%	382,481.70	-4%	437,196.70	14%
16.1 NACE	Mikro	35,301.80	50,057.90	42%	38,899.00	-22%	43,988.50	13%	47,142.90	7%
	Mazs	147,810.70	174,019.80	18%	202,089.10	16%	197,605.20	-2%	215,213.90	9%
	Vidējs	286,310.40	337,149.00	18%	424,345.40	26%	415,101.60	-2%	424,438.30	2%
	Liels	*	*		*		*		63,481.30	

Pielikums 7. Pārskata peļņa un zaudējumi mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs

		2009		2010		2011		2012		2013	
		Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	Pārskata peļņa vai zaudējumi	Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	Pārskata peļņa vai zaudējumi	Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	Pārskata peļņa vai zaudējumi	Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	Pārskata peļņa vai zaudējumi	Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	Pārskata peļņa vai zaudējumi
2.2	Mikro	-6,082.9	-6,255.8	5,706.5	4,433.7	7,758.9	6,397.7	7,267.0	5,654.4	9,384.1	7,692.6
	Mazs	1,413.9	1,035.1	7,912.1	6,821.2	5,748.9	4,616.4	4,658.8	4,149.5	8,205.6	7,446.4
	Vidējs	1,979.6	1,812.1	5,293.0	4,486.8	12,230.4	10,411.7	5,041.7	4,195.6	7,089.1	6,126.0
	Liels	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
16.1	Mikro	-5,998.1	-5,942.0	-122.1	-400.1	816.1	469.2	782.5	430.5	-5,245.5	-5,584.0
	Mazs	-3,296.5	-3,389.1	4,161.6	3,167.2	7,370.7	6,298.8	2,217.3	1,406.6	4,962.5	3,942.6
	Vidējs	5,697.3	2,729.1	47,733.2	41,363.0	39,990.2	35,574.7	29,160.8	25,143.9	19,794.8	18,413.4
	Liels	*	*	*	*	*	*	*	*	1,802.3	1,549.9

Pielikums 8. Kreditoru aprite dienās un vidējais iekasēšanas periods mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs

Tabula 3 Kreditoru aprite dienās (NACE: 2.2) 2010.–2014. gads

Kreditoru aprite dienās (NACE: 2.2)						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Vidēji (mediāna)	363.82	202.46	146.64	144.15	132.57	124.96
Augšējā kvartile	813.53	575.61	386.39	421.61	359.24	318.22
Apakšējā kvartile	156.15	83.17	59.56	53.05	51.01	47.68

Tabula 4 Kreditoru aprite dienās (NACE: 16.1) 2010.-2014. gads

Kreditoru aprite dienās (NACE:16.1)						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Vidēji (mediāna)	361.15	258.9	176.28	175.95	174.19	155.06
Augšējā kvartile	893.12	819.18	588.98	488.99	534.23	493.43
Apakšējā kvartile	171.01	111.74	84.72	81.73	82.72	73.06

Vidējais iekasēšanas periods (dienas) = 365 / Pircēju un pasūtītāju debeta apgrozījums (NACE: 2.2)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Vidēji (mediāna)	71.61	49.86	41.25	39.92	35.08	31.19
Augšējā kvartile	159.19	116.5	94.16	91.9	74.39	70.17
Apakšējā kvartile	35.73	24.62	19.5	18.78	15.64	13.68

Vidējais iekasēšanas periods (dienas) = 365 / Pircēju un pasūtītāju debeta apgrozījums (NACE: 16.1)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Vidēji (mediāna)	69.17	50.38	43.63	35.72	34.38	29.47
Augšējā kvartile	164.34	127.93	105.63	78.83	79.51	65.24
Apakšējā kvartile	34.36	24.45	21.57	16.96	15.44	14.12

Pielikums 9. Kokmateriālu nozares (NACE: 2.2, 16.1) preču un pakalpojumu eksports

Valsts kods	Kokmateriālu nozare			
	2011.gads	2012.gads	2013.gads	2014.gads
AT	1,268.34	2,599.94	2,280.73	2,349.67
BE	12,321.61	11,484.36	11,513.80	10,840.99
BG	0.00	0.00	10.56	35.03
CY	153.78	101.82	109.92	226.94
CZ	221.09	203.10	505.94	278.43
DE	46,024.86	41,571.66	44,716.24	43,269.63
DK	15,061.32	14,338.39	15,810.76	13,983.67
EE	32,818.32	32,383.26	31,286.65	30,524.20
ES	1,462.78	1,054.52	1,145.39	1,333.62
FI	46,231.61	44,656.54	46,360.91	40,029.17
FR	14,315.14	13,879.42	15,469.28	16,667.10
GB	105,570.75	106,340.13	137,234.78	175,333.07
GR	0.00	0.00	0.00	0.00
HR	0.00	0.00	0.00	10.47
HU	2,329.15	2,853.39	5,675.99	5,675.56
IE	863.95	710.27	607.45	1,380.39
IT	6,052.90	6,669.26	6,139.59	7,329.44
LT	19,748.20	21,017.52	24,070.32	27,132.56
LU	35.65	27.95	60.11	0.00
MT	0.00	0.00	0.00	0.00
NL	26,155.02	26,154.42	26,773.68	27,547.02
PL	1,359.75	2,626.37	1,183.04	797.71
PT	23.45	728.85	346.96	708.58
RO	0.00	36.58	39.39	23.47
SE	45,775.12	34,634.57	41,683.64	46,717.90
SI	108.38	380.52	365.95	27.10
SK	666.58	160.81	597.53	1,242.49
Kopā	378,567.74	364,613.65	413,988.62	453,464.22

Pielikums 10. Zāģbaļķu cena

	2011		2012		2013		2014		2015
	1.pusgads	2.pusgads	1.pusgads	2.pusgads	1.pusgads	2.pusgads	1.pusgads	2.pusgads	1.pusgads
Priedes zāģbaļķi ar diametru līdz 14 cm	44.18	43.33	39.76	39.20	43.21	45.60	50.16	48.32	48.25
Priedes zāģbaļķi ar diametru 14-18 cm	56.72	54.79	57.65	56.59	64.37	65.55	69.68	69.37	67.75
Priedes zāģbaļķi ar diametru 18-26 cm	61.99	59.93	61.55	61.97	67.39	68.18	73.60	72.31	66.10
Priedes zāģbaļķi ar diametru virs 26 cm	65.51	63.69	62.45	63.82	73.92	76.11	78.48	74.50	71.91
Egles zāģbaļķi ar diametru līdz 14 cm	44.93	42.23	43.63	42.79	46.77	47.71	52.61	48.09	51.65
Egles zāģbaļķi ar diametru 14-18 cm	58.42	58.89	57.47	59.16	66.19	67.52	71.21	70.05	67.32
Egles zāģbaļķi ar diametru 18-26 cm	61.87	61.98	62.92	64.16	74.22	71.30	74.04	72.27	70.92
Egles zāģbaļķi ar diametru virs 26 cm	59.96	63.94	65.25	65.45	75.08	76.44	75.08	74.27	68.86
Bērza zāģbaļķi ar diametru 18-24 cm	46.24	48.11	48.49	51.75	49.26	49.53	53.19	55.54	49.35
Bērza zāģbaļķi ar diametru virs 24 cm	49.87	50.20	54.55	55.59	59.08	59.45	64.63	65.24	62.53
Melnalkšņa zāģbaļķi ar diametru 18-24 cm	36.71	34.85	33.10	32.77	37.02	38.73	37.13	34.88	36.97
Melnalkšņa zāģbaļķi ar diametru virs 24 cm	44.62	44.78	47.32	43.50	43.51	43.54	39.50	42.17	44.25
Apses zāģbaļķi ar diametru 18-24 cm	36.38	37.29	33.62	35.10	37.34	38.32	38.30	36.53	34.35
Apses zāģbaļķi ar diametru virs 24 cm	41.23	42.60	41.56	41.92	43.44	44.17	43.67	44.55	43.89

Pielikums 11. Kreditoru aprite dienās un vidējais iekasēšanas periods šķirotu materiālu pārstrādes un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarēs

Tabula 5 Kreditoru aprite dienās (NACE 46.77) 2010.–2014. gads

Kreditoru aprite dienās					
	2010	2011	2012	2013	2014
Vidēji (mediāna)	155.96	109.73	130.1	117.81	102.51
Augšējā kvartile	413.95	243.88	319.96	300.27	372.31
Apakšējā kvartile	50.8	48.52	52.31	47.9	35.29

Tabula 6 Vidējais iekasēšanas periods (NACE 46.77) 2010.–2014. gads

Vidējais iekasēšanas periods (dienas) = 365/ Pircēju un pasūtītāju debeta apgrozījums					
	2010	2011	2012	2013	2014
Vidēji (mediāna)	35.7	28.02	26.28	23.7	21
Augšējā kvartile	119.9	106.07	84.98	99.24	60.8
Apakšējā kvartile	10.1	11.13	11.24	8.25	6.07

Tabula 7 Kreditoru aprite dienās (NACE 38.32) 2010. –2014. gads

Kreditoru aprite dienās					
	2010	2011	2012	2013	2014
Vidēji (mediāna)	195.88	174.55	317.87	276.01	297.87
Augšējā kvartile	726.74	603.45	946.91	833.34	820.18
Apakšējā kvartile	76.31	49.23	90.94	75.27	79.9

Tabula 8 Vidējais iekasēšanas periods (NACE 38.32) 2010.–2014. gads

Vidējais iekasēšanas periods (dienas) = 365/ Pircēju un pasūtītāju debeta apgrozījums					
	2010	2011	2012	2013	2014
Vidēji (mediāna)	33.33	42.4	56.75	50.67	56.52
Augšējā kvartile	103.72	124.64	122.41	124.43	124.35
Apakšējā kvartile	13.06	17.41	58	24.02	18.73

Pielikums 12. Šķīrotu materiālu pārstrādes un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības eksporta dati

Tabula 9 Eksporta dati EUR 2011.–2014. gads (NACE 38.32, 46.77)

Valsts kods	Metāllūžņu nozare			
	2011.gads	2012.gads	2013.gads	2014.gads
AT	78.94	40.69	453.06	1,899.10
BE	1,368.75	3,571.16	3,133.35	5,373.90
BG			0.03	45.68
CY			0.55	
CZ	10,974.12	8,450.45	2,479.84	4,689.84
DE	30,459.29	13,913.77	12,285.52	12,746.72
DK	4,605.21	7,064.55	8,426.50	3,347.01
EE	18,062.01	5,678.04	5,056.87	9,297.87
ES	16,345.42	-107.44	243.42	1,852.50
FI	2,337.84	3,975.28	1,634.01	1,753.69
FR	609.14	770.26	593.38	768.48
GB	249.45	162.62	118.59	230.53
GR				4.00
HR				
HU	147.29	512.88	1,375.10	831.25
IE				
IT	2,110.96	1,109.73	964.48	1,207.83
LT	10,556.02	9,575.40	13,656.34	17,228.41
LU	350.15		1,719.79	2,823.80
MT			1.74	10.58
NL	13,931.99	4,535.08	2,868.97	392.77
PL	3,315.51	9,196.77	8,287.95	10,479.40
PT	0.00	0.00	0.00	0.00
RO	718.58	1,224.88	238.73	800.08
SE	251.46	280.61	1,605.53	666.97
SI	33.64	106.69	167.85	299.57
SK	3,039.78	5,321.40	2,348.17	4,438.51
Kopā	119,545.55	75,382.82	67,659.75	81,188.49

Pielikums 13. Pārskata gada peļņa šķirotu materiālu pārstrādes un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarēs

Tabula 10 Peļņa pirms nodokļiem un gada pārskata peļņa (NACE: 38.32, 46.77)

		2011		2012		2013	
		Peļņa pirms nodokļiem	Pārskata gada peļņa	Peļņa pirms nodokļiem	Pārskata gada peļņa	Peļņa pirms nodokļiem	Pārskata gada peļņa
NACE 38.32	Mikro	-2,400.1	-2,485.1	-303.8	71.5	-1,216.9	-1,322.7
	Mazs	175.4	-29.5	-414.7	-189.5	564.8	401.0
	Vidējs	*	*	*	*	*	*
	Liels	0	0	0	0	0	0
NACE 46.77	Mikro	-1,352.6	-1,480.7	-7,433.4	-7,588.7	-2,057.6	-2,323.7
	Mazs	1,057.1	482.9	1,158.6	905.9	-35.9	-282.7
	Vidējs	*	*	*	*	*	*
	Liels	0	0	0	0	0	0

Pielikums 14. Mēneša vidējā bruto darba samaksa un vidējais darba ņēmēju skaits mežizstrādes un zāģēšanas, ēvelēšanas un impregnēšanas nozarēs

Tabula 11 Mēneša vidējā bruto darba samaksa EUR (NACE 2.2, 16.1) 2009.–2015. gads

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (c2)
NACE 2.2	556	626	657	609	650	688	706
NACE 16.1	483	487	536	545	561	617	677

Nozare	Vidējais darba ņēmēju skaits			
	2011.gads	2012.gads	2013.gads	2014.gads
Kokmateriāli	15,638	16,389	16,450	17,006

Pielikums 15. Mēneša vidējā bruto darba samaksa šķirotu materiālu pārstrādes un atkritumu un lūžņu vairumtirdzniecības nozarēs

	2010	2011	2012	2013	2014	2015 2c
NACE 38.32	587	661	613	577	575	698
NACE 46.77	*	*	*	*	*	*

* Trūkst datu vai tie ir apšaubāmi

Pielikums 16. PVN iemaksas un atmaksas kokmateriālu nozarē

Pievienotās vērtības nodokļa iemaksas kokmateriālu nozares* nodokļu maksātājiem, tūkst. EUR

	janvāris	februāris	marts	aprīlis	maijs	jūnijs	jūlijs	augusts	septembris	oktobris	novembris	decembris	Kopā
2011.gads	219.13	464.71	264.98	386.28	596.15	470.86	434.74	440.65	520.76	468.40	436.69	365.38	5,068.73
2012.gads	412.07	531.59	363.73	487.58	545.34	572.44	487.86	552.03	467.92	541.43	416.86	422.82	5,801.67
2013.gads	503.74	487.51	371.32	486.57	632.64	542.60	598.20	671.56	596.86	545.96	647.18	545.58	6,629.71
2014.gads	482.28	583.93	653.52	618.97	482.00	562.89	607.81	658.43	471.61	746.18	502.05	473.41	6,843.06
2015.gads	732.66	748.98	840.26	841.16	550.14	495.10	618.30	659.82	580.27	783.61	657.93		7,508.22

Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas kokmateriālu nozares* nodokļu maksātājiem, tūkst. EUR

	janvāris	februāris	marts	aprīlis	maijs	jūnijs	jūlijs	augusts	septembris	oktobris	novembris	decembris	Kopā
2011.gads	2,126.68	4,324.06	2,651.43	2,066.76	2,985.56	2,578.33	2,548.55	2,624.71	3,010.81	2,931.74	3,045.64	3,705.34	34,599.60
2012.gads	3,257.64	3,729.70	2,734.36	2,118.66	3,028.32	2,276.89	2,353.35	2,497.93	2,418.36	2,287.50	2,578.28	1,855.58	31,136.55
2013.gads	3,130.76	3,603.95	2,111.15	2,209.99	2,852.86	1,821.37	2,321.98	2,491.19	3,058.06	3,312.42	2,401.40	3,338.67	32,653.80
2014.gads	2,350.74	2,720.40	2,637.51	2,272.50	3,314.61	1,929.70	3,156.62	2,384.43	2,253.27	3,468.55	2,872.86	3,059.87	32,421.06
2015.gads	2,957.63	3,176.43	2,552.81	2,888.59	2,326.30	2,237.39	3,198.57	2,802.54	2,313.66	2,396.18			26,850.09

Pielikums 17. PVN iemaksas un atmaksas būvniecības nozarē (NACE: 2.2 un 16.1)

Pievienotās vērtības nodokļa iemaksas būvniecības nozares* nodokļu maksātājiem,
tūkst. EUR

	janvāris	februāris	marts	aprīlis	maijs	jūnijs	jūlijs	augusts	septembris	oktobris	novembris	decembris	Kopā
2011. gads	21,592.81	9,865.95	9,803.26	10,943.06	10,922.45	12,644.96	14,483.77	15,037.18	17,248.71	17,593.22	16,968.70	19,822.48	176,926.55
2012. gads	21,834.18	13,019.58	12,430.64	11,807.58	13,027.85	14,162.51	13,690.63	14,537.02	14,966.79	16,254.47	15,731.59	16,286.68	177,749.52
2013. gads	18,707.91	9,255.47	8,897.61	10,211.44	7,679.66	9,248.04	11,176.64	10,180.93	9,588.74	9,625.98	10,439.62	8,606.85	123,618.88
2014. gads	12,783.71	7,205.86	6,893.93	8,779.77	6,399.32	6,039.72	8,329.55	6,399.97	6,593.26	7,147.23	6,398.92	6,943.68	89,914.92
2015. gads	8,652.86	6,872.53	6,758.96	7,442.05	7,265.14	5,961.27	7,256.18	7,294.07	8,179.12	7,579.15	8,448.96		81,710.31

Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas būvniecības nozares* nodokļu maksātājiem,
tūkst. EUR

	janvāris	februāris	marts	aprīlis	maijs	jūnijs	jūlijs	augusts	septembris	oktobris	novembris	decembris	Kopā
2011	6,850.61	6,144.60	3,558.23	2,594.98	2,700.35	2,935.81	3,278.28	4,002.74	2,317.70	2,826.45	2,973.26	2,880.84	43,063.86
2012	1,774.23	6,388.25	2,586.01	1,885.35	3,601.31	3,303.91	3,503.43	7,295.54	4,845.58	6,988.58	5,824.83	5,657.07	53,654.10
2013	8,176.39	10,420.18	6,903.14	6,716.98	8,672.85	8,520.05	11,646.32	12,826.15	14,916.93	15,828.40	14,693.61	17,656.51	136,977.51
2014	7,564.34	15,140.85	9,205.75	9,209.33	14,527.01	10,808.54	14,876.84	15,209.59	13,832.87	18,476.12	16,559.50	17,781.92	163,192.65
2015 (10 mēneši)	10,088.18	15,154.48	10,607.21	9,535.38	11,584.75	8,704.70	17,008.72	13,445.72	14,349.52	10,701.53			121,180.20

Pielikums 18. PVN iemaksas un atmaksas metāllūžņu nozarē (NACE: 38.32 un 46.77)

**Pievienotās vērtības nodokļa iemaksas metāllūžņu nozares* nodokļu maksātājiem,
tūkst. EUR**

	janvāris	februāris	marts	aprīlis	maijs	jūnijs	jūlijs	augusts	septembris	oktobris	novembris	decembris	Kopā
2011.gads	186.80	337.36	179.80	259.00	344.93	486.16	686.87	646.41	444.98	413.53	171.28	49.21	4,206.34
2012.gads	139.99	122.69	67.03	123.57	121.96	58.31	56.59	92.35	192.85	125.96	167.61	35.05	1,303.94
2013.gads	104.99	70.51	39.90	82.34	104.59	99.34	65.28	436.66	69.39	156.17	351.74	125.31	1,706.22
2014.gads	103.57	367.70	125.83	68.62	212.06	49.24	21.72	112.41	78.38	54.57	356.60	185.28	1,735.97
2015.gads	110.51	500.64	52.66	92.12	307.69	55.01	114.62	150.48	74.19	62.73	188.10		1,708.74

**Pievienotās vērtības nodokļa atmaksas metāllūžņu nozares* nodokļu maksātājiem,
tūkst. EUR**

	janvāris	februāris	marts	aprīlis	maijs	jūnijs	jūlijs	augusts	septembris	oktobris	novembris	decembris	Kopā
2011.gads	1,296.23	2,248.97	1,632.33	2,950.20	4,068.44	3,322.34	1,866.46	4,927.02	6,756.92	1,722.50	4,206.30	1,227.04	36,224.75
2012.gads	626.98	1,767.31	373.79	659.61	581.30	275.54	747.01	368.93	289.55	681.39	465.30	285.18	7,121.90
2013.gads	697.79	552.04	363.19	361.86	458.53	508.74	1,346.00	395.17	256.34	403.96	394.26	668.93	6,406.81
2014.gads	493.43	369.58	532.59	555.42	544.78	395.03	550.20	409.85	485.87	424.39	400.04	647.56	5,808.74
2015.gads	339.74	623.46	301.70	379.13	432.08	228.12	650.46	252.92	262.60	366.07			3,836.28

Pielikums 19. Elektroniskās aptaujas jautājumi

- 1) Kādu nozari Jūs pārstāvat?
 - Būvniecības nozari
 - Kokrūpniecības nozari
 - Metāllūžņu pārstrādes nozari
- 2) Kāds ir Jūsu ieņemamais amats?
 - Vadītājs/valdes loceklis
 - Finanšu direktors
 - Galvenais grāmatvedis
 - Speciālists/grāmatvedis
 - Cits
- 3) Kāds ir Jūsu viedoklis par PVN apgrieztās maksāšanas kārtības efektivitāti?
 - Tā ir uzlabojusi uzņēmējdarbības vidi nozarē
 - Tā ir pasliktinājusi uzņēmējdarbības vidi nozarē
 - Uzņēmējdarbības vide nozarē palikusi nemainīga
 - Nav viedokļa
- 4) Kādā veidā tā ir uzlabojusi uzņēmējdarbības vidi nozarē?
 - Samazinājušās krāpnieciskās darbības
 - Uzlabojusies naudas plūsma
 - Samazinājies administratīvais slogs
 - Cits
- 5) Kādā veidā tā ir pasliktinājusi uzņēmējdarbības vidi nozarē?
 - Palielinājušās krāpnieciskās darbības
 - Pasliktinājusies naudas plūsma
 - Palielinājies administratīvais slogs
 - Cits

- 6) Kā, Jūsaprāt, ir mainījusies nozares komersantu uzvedība pēc PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas?
- Turpina strādāt ierastajā kārtībā
 - Pārstājuši darboties
 - Mainījuši uzņēmējdarbības veidu
 - Restrukturējuši uzņēmumu
 - Cits variants
 - Nav viedokļa
- 7) Vai, Jūsaprāt, produkcijas / pakalpojumu realizācijas cenas ir mainījušās saistībā ar PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanu?
- Cenas ir palielinājušās
 - Cenas ir samazinājušās
 - Cenas ir palikušas iepriekšējā līmenī
- 8) Lūdzu novērtēt, kā PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešana ir mainījusi produkcijas / pakalpojumu realizācijas apjomu a) iekšējā tirgū, b) uz Lietuvu/Igauniju, c) citām valstīm?
- Apjoms ir palielinājies
 - Apjoms ir samazinājies
 - Palicis iepriekšējā līmenī
- 9) Kā PVN apgrieztās maksāšanas kārtība ir ietekmējusi darbinieku skaitu un viņu atalgojuma līmeni Jūsu uzņēmumā?
- Palielinājies
 - Samazinājies
 - Palicis iepriekšējā līmenī
- 10) Kādu uzņēmumu pārstāvat?
- Mikrouzņēmumu
 - Mazo uzņēmumu
 - Vidējo uzņēmumu
 - Lielo uzņēmumu

Pielikums 20. Padziļināto interviju jautājumi

- 1) Kā Jūs raksturotu šī brīža situāciju nozarē attiecībā uz krāpniecisko shēmu (darījumu) izmantošanu?
- 2) Vai pēc PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas Jūsu nozarē ir notikušas izmaiņas:
 - Vai mainījās darbojušos komersantu skaits (ja šādas izmaiņas ir bijušas, tad sīkāk, vai mainījās mazo, vidējo vai lielo komersantu skaits)?
 - Vai pēc reversās kārtības ieviešanas komersanti vairāk ir pievērsušies darbam vietējā tirgū vai eksportam?
 - Vai esat novērojuši, ka pēc reversās kārtības ieviešanas atsevišķi komersanti ir mainījuši pamatdarbības veidu, proti, vai ir notikusi komersantu migrācija uz citām nozarēm (nozarēm, kurās PVN apgrieztās maksāšanas kārtība nav ieviesta)?
 - Vai esat novērojuši, ka būtu notikusi komersantu migrācija uz kaimiņvalstīm (it īpaši, uz Lietuvu, Igauniju)?
- 3) Vai pēc reversās PVN kārtības ieviešanas pieauga realizācijas darījumi uz citām valstīm (it īpaši uz Lietuvu un Igauniju)?
- 4) Vai esat novērojuši, ka būtu mainījušās produktu/pakalpojumu cenas, salīdzinot ar cenām pirms PVN apgrieztās maksāšanas kārtības ieviešanas?
- 5) Vai pēc PVN reversās kārtības ieviešanas ir mainījies nozarē nodarbināto skaits un darbinieku gūtie ienākumi? Vai darbinieku ienākumi salīdzinājumā pret vidējo ienākumu līmeni valstī un pret līdzīgas kvalifikācijas līmeņa darbinieku ienākumiem citās nozarēs ir lielāki vai mazāki?