

# EKONOMIKAS UN JURIDISKO TEORIJU IETEKME NODOKĻU SISTĒMĀ

Mg. iur. **Edgars Golts**,  
Baltijas Starptautiskās akadēmijas lektors,  
studiju programmas "Juridiskā zinātne" doktorants,  
zvērētais advokāts, Latvija

## Ievads

Šis darbs ir daļa no autora promocijas pētījuma par pierādījumiem nodokļu tiesībās. Strauji attīstoties mūsdienu pasaulei un mainoties situācijai, arvien lielāku lomu ģeopolitisko risku apstākļos iegūst tiesiskā kārtība, tai skaitā, skaidra un saprotama nodokļu sistēma, kas balstīta ekonomikas un tiesību zinātnes teorētiskajās atziņās. Mūsdienās īpaši nozīmīgas kļūst starpdisciplināras zināšanas un prasme dažādās dzīves jomās rast interešu balansu, ievērojot ne tikai katra individuālās intereses, bet arī visas sabiedrības intereses kopumā. Uzskatot nodokļus par vienu no valsts pārvaldes neatņemamām sastāvdaļām, var saskatīt sadursmi starp dažādām interesēm – ne tikai starp nodokļu maksātāju un nodokļu administrāciju, kura pārstāv valsts pārvaldi, bet arī starp ekonomikas pamatnoteikumiem un tiesību principiem. Pētot likumsakarības nodokļu tiesībās, nākas saskarties ar nepieciešamību noskaidrot, kas ir primārais, bet kas – sekundārais, un kādā veidā ekonomikas teorijas likumsakarības mijiedarbojas ar tiesību teorijas nostādņēm. No vienas puses, uz nodokļu sistēmu "spiež" klasiskās un modernās ekonomikas teorijas, kas atklāj nodokļu veidošanas pamatprincipus, bet, no otras puses, – valsts pārvaldes pieaugošās vajadzības pēc finanšu resursiem, lai nodrošinātu visas sabiedrības pieprasījumu pēc sociāli aizsargātas labklājības un stabilitātes. Raksta mērķis ir izpētīt, kāda ietekme uz nodokļu veidošanos ir tiesību zinātnes atziņām un teorijām saskaroties ar ekonomikas zinātnes pamatnoteikumiem nodokļu sistēmu jomā, turklāt ņemot vērā valsts pārvaldes teorētiskās likumsakarības. Secināts, ka nodokļu tiesībās jāievēro ekonomikas teorijas likumsakarības, jo ir daudz kopēju fundamentālu vērtību, piemēram, viennozīmīga prasība ievērot taisnīguma principu. Darbā izmantotas dažādas zinātniskās metodes, un proti; *analītisko metodi*, kurā veselums domās vai faktiski tiek sadalīts sastāvdaļās un tiek apskatītas šīs atsevišķās daļas; *sintēzes paņēmieni*, kurā atsevišķi pētāmā objekta elementi domās vai

praktiskā darbībā tiek savienoti vienotā veselumā, lai pētītu to kopsakarus; *induktīvo (izzināšanas) metodi*, kura ļauj izdarīt vispārīgus spriedumus un secinājumus uz atsevišķu sistēmas elementu vai procesu pētījuma pamata, t. i., no atsevišķā uz vispārīgo; *deduktīvo metodi*, kurā secinājumi par atsevišķiem sistēmas elementiem, to īpašībām vai parādībām ar loģisku nepieciešamību izriet no viena vai vairākiem vispārīga rakstura atzinumiem par visu sistēmu vai klasi, pie kuras elements pieder; *monogrāfisko jeb aprakstošo metodi*, ar kuras palīdzību tiek veidoti interpretējumi no pieejamās informācijas, datiem; *kvantitatīvo metodi*, kura sevī iekļauj statistiskus salīdzinājumus un ciparus; *kvalitatīvo metodi*, kura sevī iekļauj pētījumu veicēju atzinumu citējumus.

## Svarīgākās atziņas teorijā un praksē, pētījumu rezultāti un to izvērtējums

Autors vispirms apskatīs ekonomikas teorijas likumsakarības nodokļu politikas veidošanā. Nodokļu politiku ekonomikas zinātnieki definē nevis kā valsts veicamo pasākumu vai darbības kopumu, bet gan kā valsts stratēģiju nodokļu jomā. Ekonomikas lietpratēji uzskata, ka stratēģiskos mērķus nevar noteikt voluntāri, vadoties no vadošo politisko spēku subjektīvās nostādnes, bet gan – nodokļu politikas stratēģiskie mērķi jānosaka, pamatojoties uz nodokļu politikas vispār atzītiem pamatprincipiem, piemēram, gan uz pasaules ekonomikas attīstības likumsakarībām, gan arī uz nacionālās ekonomikas interesēm. Ekonomikas zinātnieki pauž viedokli, ka nodokļu politika ir valsts finanšu politikas sastāvdaļa, kas savukārt ir ekonomiskās politikas sastāvdaļa, un tieši tādēļ nodokļu politikas stratēģiskajiem mērķiem ir jāatbilst valsts ekonomiskās un finanšu politikas pamatnostādņēm un mērķiem. Diemžēl, šobrīd nodokļu politikas veidotāji izvērza priekšplānā nodokļu aplikšanas regulējošo funkciju, ar kuras palīdzību tie vēlas panākt ekonomikas attīstības tempa paātrināšanos, kā rezultātā jāpalielinās budžeta ieņēmumu

miem veicot fiskālo funkciju<sup>1</sup>.

Mūsdienu ekonomisti izceļ dažādus nodokļu politikas principus. Pirmais princips sevī ietver ekonomisko efektivitāti, jo nodokļu sistēma nedrīkst būt pretrunā ar efektīvu resursu sadales mehānismu, tā kā mūsdienās nodokļu sloga apsvērumi ir galvenie, izvēloties saimniekošanas veidu vai nosakot uzkrājumus, patēriņu vai investīcijas veidus, vai darījuma formas. Otrais princips ietver sevī administratīvo vienkāršību, lai izmaksas, kas saistītas ar nodokļu sistēmas funkcionēšanu, būtu minimālas. Šis princips attiecas kā uz tiešajām, ar nodokļu administrācijas uzturēšanas saistītajām, izmaksām, tā uz netiešajām nodokļu izmaksām, kas ir laika un līdzekļu patēriņš, kas nepieciešams nodokļu uzskaites nodrošināšanai no nodokļu maksātāju viedokļa, tā sauktās likuma izpildes izmaksas. Trešais princips ietver sevī nodokļu sistēmas elastību, tas ir, nodokļu sistēmas spēju ātri reaģēt uz mainīgajiem ekonomiskiem apstākļiem, koriģējot to pieņemot jaunus likumus vai automātiski regulējot, piemēram, progresīvās nodokļu likmju skalas gadījumā, pieaugot ienākumiem, pieaug arī nodokļu likmes. Ceturtais princips ietver sevī taisnīgumu, pielietojot to vai nu horizontālā taisnīguma nozīmē, uzskatot, ka cilvēki ir vienādi visās nozīmēs un tiek aplikti ar nodokļiem vienādi (proporcionāli), vai nu – vertikālā taisnīguma nozīmē, kad dažas personas maksā vairāk nodokļus nekā citas. Ekonomikas teorija nedod viennozīmīgas atbildes, kāds veids ir pareizs – vai nodokļiem ir jāatbilst saņemamiem sabiedriskajiem labumiem, vai arī, nodokļi ir saistāmi ar to spēju maksāt<sup>2</sup>. Nodokļu politikas reālā izpausme ir nodokļu administrēšana, no kuras ir atkarīgs, kā nodokļus uztver iedzīvotāji, tādēļ nodokļu administrēšanas primārais uzdevums ir nodrošināt nodokļu likumu ievērošanu un nodrošināt nodokļu maksāšanas veikšanu atbilstoši normatīvajiem aktiem,<sup>3</sup> veidojot nodokļu mentalitāti iedzīvotāju vidū, ar kuru saprot finanšu psiholoģiju, sabiedrībā valdošo nostādni pret nodokļiem un tiešo aplikšanu ar tiem<sup>4</sup>. Sabiedrības vairākuma pretošanos nodokļiem ir tieši saistīta ar saimnieciskā subjekta maksāšanas stāvokli, tas ir, ar gatavību maksāt,<sup>5</sup> līdzīgi kā tirgū par precī vai pakalpojumu.

Nodokļu sistēmas uzdevums ir neizjaukt efektīvu resursu sadalīšanu valsts ekonomikā, jo nepārdomātas rīcības dēļ var izveidoties situācija, kad kapitāls aizplūst no valsts, negatīvi ietekmējot tautsaimniecību<sup>6</sup>. Nodokļu sistēmai ir jābūt pēc iespējas viegli un lēti pārvaldāmai,

tādēļ veidojot nodokļu sistēmu, jāvērtē nodokļu administrēšanas kārtība un mehānisms, izkalkulējot nepieciešamās izmaksas nodokļu iekasēšanā. Latvijā, kā piemērs, vissarežģītākā ir pievienotās vērtības nodokļa administrēšana, nodokļu pārmaksas pareizības pārbaude un to atgriešana<sup>7</sup>. Nodokļu sistēmai jābūt elastīgai, tai strauji jāreaģē uz ekonomisko apstākļu izmaiņām. Tas nozīmē, ka nodokļu sistēma ir izveidota tā, lai vienlaikus ar tautsaimniecības attīstības uzlabošanu palielinātos arī nodokļu ieņēmumi, turklāt papildus nepalielinot nodokļu likmes, ar nodokli apliekamo bāzi vai mainot citus nosacījumus nodokļu likumos<sup>8</sup>. Nodokļu sistēmai jābūt korektai attiecībā pret dažādiem nodokļu maksātājiem. Tai jābūt godīgai un jāaptver vienlīdz visi nodokļu maksātāji. Ekonomikas teorijā pastāv sociāldemokrātu uzskats (vertikālais taisnīgums) un liberāļu uzskats (horizontālais taisnīgums). Pirmie uzskata, ka, jo lielāki ienākumi, jo lielākam jābūt nodokļu slogam. To var panākt, ienākumiem piemērojot progresīvo nodokļu likmes. Savukārt liberāļi uzskata, ka nodokļiem jābūt samaksai par valsts sniegtajiem pakalpojumiem, tas ir, nodokļu sistēmai jābūt veidota tā, lai lielākus nodokļus maksātu tās personas, kas vairāk izmanto valsts pakalpojumus<sup>9</sup>. Autors uzskata, ka šādas atziņas par nodokļu taisnīgumu ir pretrunā ar tiesību teorijas atziņām par taisnīgumu.

Pēc nodokļu struktūras parametriem izdala piecus nodokļu sistēmu veidus: anglosakšu, Eiropas kontinentālo, Latīņamerikas, kā arī jaukto sistēmu un ārzonu nodokļu sistēmu<sup>10</sup>. Eiropas kontinentālā sistēmā liels īpatsvars ir netiešajiem nodokļiem un sociālās apdrošināšanas maksājumiem, kas saistīti ar finanšu ilgtspēju un demogrāfisko situāciju, tādēļ šāda sistēma eksistē gandrīz visās Eiropas Savienības valstīs. Taču nevar viennozīmīgi teikt, ka kontinentālās sistēmas tips ir visās Eiropas Savienības valstīs, jo tajā nav vienmērīgas nodokļu struktūras. Netiešo nodokļu lielākais īpatsvars ir raksturīgs valstīm ar relatīvi zemu nodokļu slogu, kā, piemēram, Īrijā, Lietuvā, Kiprā un Maltā, bet tiešo nodokļu lielākais īpatsvars ir valstīs ar augstu nodokļu slogu, kā piemēram, Dānijā un Norvēģijā, savukārt, sociālo iemaksu lielākais īpatsvars ir raksturīgs Centrālās Eiropas valstīm, tādām kā Čehija, Vācija, Slovākija un Polija. Latvijā ir liels netiešo nodokļu īpatsvars ar ievērojamu sociālo iemaksu apjomu, ņemot vērā Latvijas demogrāfiskās īpatnības<sup>11</sup>. Anglosakšu tiesību sistēmā nepastāv dalījums publiskajās un privātajās tiesībās, bet tiek atzīts tiesību ieda-

Iījums divās grupās – *cammon law* – ieraduma tiesības un tiesu darbības precedenti un *statuete law* – likumdošanas kārtībā izdotie normatīvie akti, bet, ņemot vērā nodokļu sfēras imperatīvu raksturu, anglosakšu tiesību sistēmā nodokļus pamatā regulē likumi tāpat kā kontinentālajā tiesību sistēmā<sup>12</sup>.

Ievērojamais klasiskās politekonomijas pamatlicējs Ādams Smits (*Adam Smith*) formulējis četrus nodokļu maksāšanas likumus:

1. Vienmērību nodokļu aplikšanā, ar to saprotot vispārēju aplikšanu ar nodokļiem – tas ir, visi tiek aplikti ar nodokļiem.
2. Noteiktību nodokļu aplikšanā, kas sevī ietver to, ka katrs nodokļu maksātājs zina, kādi nodokļi viņam valstij jāmaksā.
3. Ērtumu nodokļu aplikšanā, lai nodokļu termiņi un maksāšanas formas būtu iespējamas.
4. Lētumu nodokļu aplikšanā, jo nodokļu paaugstināšanas izmaksām jābūt minimālām<sup>13</sup>.

Pastāvot lielam skaitam nodokļu veidu, tāpat arī neskaitāmām nodevām un maksājumiem, jāsecina, ka šodienas situācija ir tālu no Ā. Smita pamatlikuma par lētumu<sup>14</sup>. Daļu no iekasēšanas izmaksām kompensē tehniski – pārlietot to uz privāto sektoru, turklāt runa ir par netiešām, ar nodokļiem saistītām, izmaksām – monetārā veidā, kā izdevumi nodokļu padomniekiem, grāmatvežiem, bet laika veidā – kā laiks, ko nodokļu maksātājs tērē nodokļu deklarācijas aizpildīšanai<sup>15</sup>.

Ekonomikas teorijā, attiecībā uz nodokļiem, nosaka vairākus ekonomikas pamatprincipus, tādus kā *ekvivalences princips* [1], pēc kura ikkatrs pilsonis pēc saņemtā vai patērētā labuma tiek aplikts ar nodokļiem, un piemērojot šo principu, kad valsts pilsoņu nodokļi un valsts pakalpojumu vērtība ir vienāda;<sup>16</sup> *maksātspējas princips* [2], ar kuru praktiski atsakās no ekvivalences principa, jo maksātspējas princips ievēro nodokļu maksāšanas spēju. Šāds princips attēlo taisnīguma formu, kas apvieno vispārības, vienlīdzības un samērības pamatlikumus aplikšanai ar nodokļiem;<sup>17</sup> bet vācu ekonomists Ādolfs Vāgners (*Adolph Wagner*) pasludināja, ka bez fiskālā nodokļu mērķa ir arī sociālpolitiskais nodokļu mērķis, no kura izriet *nodokļu pārdales princips*[3], kaut gan "taisnīgs" tarifs nav zinātniski objektīvi iespējams<sup>18</sup>.

Lai precīzāk izvērtētu nodokļu maksāšanas likumsakarības, autors pēta nodokļu definējumu ekonomikas zinātnē, lai to salīdzinātu ar tiesību zinātnieku definējumiem. Tā, Mg. sc. ing. Elza

Sīpola nodokli definē kā ar likumu noteiktu obligātu maksājumu valsts un pašvaldību budžetos, kas noteikti nav maksājums par noteiktas preces iegādi vai pakalpojuma saņemšanu, kā arī nav soda un nokavējuma naudas maksājumi, kā arī tas nav maksājums par valsts kapitāla vai tā daļas izmantošanu<sup>19</sup>. Nodokļu definīcija no tiesiskā viedokļa ietver sevī galvenās nodokļu pazīmes – ar likumu noteikts bezatlīdzības fizisko un juridisko personu maksājums budžetā. Šī definīcija atspoguļo gan pilnvaras noteikt nodokļu apmērus, gan maksājumu subjektu, gan arī mērķi<sup>20</sup>. Mūsdienu zinātne ar nodokli saprot obligāto, piespiedu, bezatlīdzības maksājumu, kuram nav soda vai kompensācijas rakstura,<sup>21</sup> bet attiecībā uz nodokļiem tie apkopoti trīs postulātos:

1. Nodokļu nozīme neaprobežojas tikai ar fiskālo funkciju.
2. Nodokļu aplikšanas absolūtā robeža ir nodokļa maksātāja īpašuma (kapitāla) pieaugums, nodokļi nevar tikt izmantoti nodokļa maksātāja īpašuma konfiskācijai vai kapitāla samazināšanai.
3. Nodokļi nevar būt uzlikti bez nodokļu maksātāju piekrišanas (ar pārstāvniecības varas starpniecību)<sup>22</sup>.

Ekonomikas zinātne nodokļus iedala pēc dažādiem kritērijiem, gan pēc stāvokļa nodokļu sistēmā, gan pēc nodokļa mērķa, kā arī – tiešajos un netiešajos,<sup>23</sup> un ekonomisti savos darbos secina, ka kopumā ir nepieciešami un lietderīgi vairāki pieņēmumi. Pirmkārt, jādod viena derīga funkcija visiem noteikumiem, kas norāda uz derīgumu (labumu), atkarībā no ienākuma līmeņa, bet, otrkārt, ir jāsniedz definīcija, kas nosaka, ko ir jāsaprot ar „taisnīgu” nodokļu maksājumu sadalījumu, piemēram, vienādu absolūtu, relatīvu vai robežmaksājumu. Turklāt, arī tad, ja abi pieņēmumi ir ņemti vērā nosakot „taisnīgu” tarifu, risināšanai vēl paliek matemātiskā problēma. Svarīgākie maksājumu principi ir jāanalizē, ņemot vērā nodokļu tarifu veidu, kādu izvēlas – progresējošo, proporcionālo vai regresīvo<sup>24</sup>. Var secināt, ka optimāla nodokļu pamata, tāpat kā taisnīga tarifa nemaz nav<sup>25</sup>. Ne mazāk svarīgi un ietekmīgi, raksturojot nodokļu sastāvu, ir dažādi nodokļu maksājumu atvieglojumi. Nodokļu atlaide ir nodokļu daļa, par kuru var samazināt aprēķināto nodokli, ja nodokļu maksātājs ir izpildījis konkrētos nosacījumus<sup>26</sup>. Vairumā gadījumu, pamatojoties uz konvencijas prioritātes principu, nodokļu konvencijas prasības ir noteicošākas nacionālās likumdošanas prasībām, t. i., konvencijas ir uzskatāmas par „*lex specialis*”<sup>27</sup>.

Lai precīzāk saprastu mijiedarbību starp ekonomikas un tiesību zinātnes atziņām, nākas pētīt nodokļu vēsturisko attīstību arī ekonomikas zinātnes literatūrā, kur redzams, ka jau senās Grieķijas pilsētu republikās sabiedrisko pienākumu izpilde tika uzskatīta par katra brīva pilsoņa pienākumu. Pilsētas amatos ievēlēja turīgus cilvēkus, kuri pildīja pienākumus, nesaņemot atlīdzību. Nepieciešamie sabiedriskie darbi tika veikti, izmantojot vergus vai uz iekaroto teritoriju meslu rēķina. Nodokļi tika uzskatīti par atkarības izpausmi, un sabiedrisko pienākumu veikšanu nodrošināja ziedojumi<sup>28</sup>. Par pirmās pabeigtās nodokļu sistēmas piemēru var kalpot Romas impērija. Agrīnās Republikas laikā (V–III gadsimts p.m.ē.) Romas pilsoņiem faktiski nebija nodokļu maksāšanas pienākuma. Vēlākajā Romas impērijas periodā tika ieviesti netiešie nodokļi (patēriņa nodokļi), pie kuriem pieskaitāmas nodevas par ārzemju preču kustību (*portoria*) un nodeva par verga atbrīvošanu (*vicensima manumissionum*). Rietumu Romas impērijas brieduma gados kopējais nodokļu maksājumu veidu skaits bija virs 200 nodokļiem, un daļa no tiem ir pazīstami līdz pat mūsdienām, gan tiešie, gan netiešie nodokļi. Tos var salīdzināt gan ar mūsdienu tiešajiem nodokļiem, kā, piemēram, zemes, īpašuma (dzīvokļu), vergu, lopu, mantojumu nodokļi, gan ar netiešajiem nodokļiem – tirdzniecības un pārdošanas nodokli (*venelitium*) – 1% no pārdoto preču vērtības, vergu tirdzniecības apgrozījuma nodokli – 4% no pārdoto vergu vērtības, ceļu nodevu, nodevu par tiltu izmantošanu, vīna (graudu, gurķu, ziepju) pārdošanas nodokli. Austrumu Romas impērijas (Bizantijas) ietvaros nodokļu sistēma tika reformēta. Bizantijas imperatori Diokletiāns un Konstantīns nodokļu sistēmu balstīja uz vienotā zemes nodokļa ieviešanu (*capitatio iugatio*), kur zemes nodokļa apmēru noteica katram zemes gabalam ar speciālu ediktu (indikciju). Amatnieki un tirgotāji maksāja nodokļus par piederību korporācijām, citi iedzīvotāji, savukārt, maksāja galvas nodokli. Sabrūkot Romas impērijai, sabruka arī romiešu nodokļu sistēma<sup>29</sup>. Viduslaiku Eiropai ir raksturīga, no vienas puses, sakārtota katoļu baznīcas finanšu sistēma, kas ietver sevī pirmo „harmonizēto” nodokli – baznīcas tiesu, bet, no otras puses, diezgan sadrumstalotas vietējo nodokļu sistēmas, kas varētu būt atšķirīgas pat kaimiņu novados. Absolūtisma laikos valsts kases papildināšanas ienākums pārsvarā balstījās uz lielo feodāļu iemaksām, pamatojoties uz vasāļu attiecībām, kas, savukārt, saņēma mak-

sājumus no vietējiem augstmaņiem. Būtībā, līdz pat XVII gs. nodokļu mehānisms Eiropas valstīs bija nesistēmisks<sup>30</sup>. Kapitālistiskās saimniecības rašanās un attīstība izraisīja nepieciešamību pēc valsts finanšu saimniecības sakārtošanas un arī atsevišķu valsts ieņēmumu un valsts izdevumu kategorijas izveides un sakārtošanas. Nodokļu kā ekonomikas zinātnes pētījuma objekta un nodokļu teorijas attīstība ir saistāma ar XVI – XVII gs. politekonomijas teoriju, kurā parādās arī nodokļu teorijas kā pabeigtas zinību sistēmas par obligātajiem maksājumiem, to būtību, nozīmi un vietu ekonomiskajā, sociāli politiskajā sabiedrības dzīvē<sup>31</sup>. XVII – XIX gs. attīstījās klasiskā nodokļu teorija – „nodokļu neitralitātes teorija”, kas ir klasiskās ekonomikas teorijas sastāvdaļa. Ā. Smits definēja nodokļus kā sakārtotu un sistēmisku personu ienākumu un īpašumu daļas atsavināšanu valsts labā. Nodokļu teorijas pamatā ir uzskats par nodokļiem kā valsts izdevumu galveno finanšēšanas avotu, bet teorijas ietvaros nav aplūkota nodokļu regulējošā loma ekonomikā<sup>32</sup>. XX gs. visās nodokļu teorijās tiek pieņemta nodokļu imperatīvisma rakstura pieeja un arvien vairāk tiek uzsvērtā nodokļa kā valsts piespiedu līdzekļa un regulēšanas instrumenta loma. Pēc Otrā pasaules kara, analizējot ekonomikas attīstības negatīvos faktorus, tiek norādīts, ka nodokļiem jābūt starp tiem valsts finanšu instrumentiem, ar kuru palīdzību valsts var ietekmēt ekonomikas subjektus vai arī izņemt „lieko” un „traucējošo” naudas daudzumu. Starp mūsdienu ekonomikas teorijām ir jāmin piedāvājuma puses ekonomikas teorija (*Supply side economy*). Pazīstamākais minētās teorijas pārstāvis ir Arturs Lafērs (*Arthur Laffer*), kurš savas teorijas ietvaros attīsta nodokļu un budžeta zinības, tādējādi, piedāvājuma puses ekonomikas teorijas skolas pārstāvji atteicās no Dž. M. Keinsa (*John Maynard Keynes*) izstrādātās teorijas par piedāvātā pieprasījuma stimulēšanu, aizvietojo to ar jaunu teoriju. Teorijas galvenā atziņa ir, ka augstas valsts nodokļu likmes negatīvi ietekmē komercdarbības un investīciju aktivitātes. Tādēļ valstij ir jāizvērtē nodokļi, jo to samazinājums var kalpot kā pozitīvs impulss ekonomikas attīstībai. Minēto atziņu ilustrē tā sauktā „Lefēra līkne”, kur uz X ass ir nodokļu ieņēmumi, bet uz Y ass – nodokļu likmes (slogs). Konkrētā punktā notiek „lūzums”, kura rezultātā tiek samazināti nodokļu ieņēmumi, neskatoties uz likmju (sloga) pieaugumu<sup>33</sup>.

Ļoti tuvs un līdzīgs, bet nozarei raksturīgi specifisks, ir tiesību vēsturnieku skatījums uz

nodokļu tiesību vēsturisko attīstību, un šo problēmu jautājumus autors ir analizējis savā darbā par nodokļu izcelsmi un attīstību Latvijas teritorijā<sup>34</sup>.

Raksta turpinājumā autors analizē mūsdienu nodokļu tiesību zinātnieku atziņas, tiesību normu normas un to praktisko pielietošanu. Nodokļu tiesības ir tiesību normu kopums kā finanšu tiesību institūts, kas nosaka nodokļu veidus valstī, to ieņēmumu kārtību un regulē attiecības nodokļu saistību rašanās, izmaiņu un izbeigšanas jomu. Nodokļu tiesības sevī ietver gan materiālās, gan procesuālās normas. Jurists Andris Plotnieks kā materiālo un procesuālo tiesību normu klasifikācijas kritēriju izmanto tiesiskās regulēšanas priekšmetu. Ļoti vispārīgā skatījumā A. Plotnieks norāda, ka materiālo tiesību normu regulēšanas priekšmets aptver cilvēku un viņu visdažādāko kopību (ģimeni, biedrību, komercsabiedrību, valsti u.tml.), statusu un attiecības visdažādākajās dzīves sfērās<sup>35</sup>. Nodokļi (*angl. tax; fr. impôt*) ir obligāti maksājumi, kuras likumos noteiktajā kārtībā un apmērā iekasē valsts no fiziskajām un juridiskajām personām, lai segtu ar valsts līdzekļiem finanšu stabilitātes un saimnieciskās aktivitātes nodrošināšanu, ar sabiedriskās ražošanas regulācijas saistītos un citus izdevumus<sup>36</sup>. Tiesību normas<sup>37</sup> definē, ka nodoklis ir likumā noteikts obligāts periodisks vai vienreizējs maksājums valsts vai pašvaldību budžetos nodrošinot pamatbudžeta vai speciālā budžeta ieņēmumus, valsts un pašvaldību funkciju finansēšanai. Nodokļu samaksa neparedz atlīdzinājumu nodokļa maksātājam tiešā veidā. Minētais termins piemērojams arī valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, kā arī muitas nodokļiem un citiem līdzvērtīgiem maksājumiem, kuri noteikti tieši piemērojamos Eiropas Savienības normatīvajos aktos par muitas lietām<sup>38</sup>. Divi galvenie nodokļu tiesību subjekti ir nodokļu administrācija – Valsts ieņēmumu dienests un tā izveidotas institūcijas, pašvaldības domes ieceltas amatpersonas vai izveidotas iestādes, kā arī citas valsts institūcijas, ja tās paredzētas konkrētos likumos<sup>39</sup>, un nodokļu maksātāji – Latvijas Republikas vai ārvalstu fiziskās un juridiskās personas un uz līguma vai norunas pamata izveidotas šādu personu grupas vai to pārstāvji, kas veic ar nodokli apliekamas darbības vai kam tiek garantēts ienākums nākotnē<sup>40</sup>. Nodokļu tiesību avoti ir ne tikai speciālie nodokļu likumi ar saistītiem Ministra kabineta noteikumiem, bet arī citi normatīvie akti, ieradumu jeb paražu tiesības, vispārējie tiesību prin-

cipi, kā arī judikatūra, tiesību doktrīnas un normatīvo aktu izstrādes materiāli<sup>41</sup>. Autors atzīmē, ka Latvijā nav nostabilizējusies judikatūra, kas izriet ne tikai no nacionālās tiesas nolēmumiem, bet arī to veido Eiropas Tiesa, kas laika gaitā ir taisījusi spriedumus dažādās, ar finanšu pakalpojumiem saistītās lietās, un visiem šiem spriedumiem ir kopīga iezīme – Eiropas Tiesa ir uzsvērusi, ka direktīvas<sup>42</sup> 13. pantā minētie finanšu pakalpojumi ir jāskaidro ļoti šaurā nozīmē, tādēļ 13. panta norma nav piemērojama līdzīgiem pakalpojumiem<sup>43</sup>. Ekonomikas zinātnieki piekrīt juristiem par to, ka nacionālo nodokļu tiesību avoti ir pārsvarā likumdevēja pieņemtie normatīvie akti, kā arī citi tiesību sistēmai atbilstošie normatīvie akti, kaut gan nacionālās nodokļu sistēmas ietekmē arī tiesu lēmumi, judikatūra un doktrīnas<sup>44</sup>.

Lai arī šajā darbā autors padziļināti nepētīja vispārējo tiesību principu ietekmi uz publiskajām tiesībām, tomēr jāatzīmē, ka taisnības izjūta nav neskaidrs un noslēpumains fenomens. Bez tiesiskās apziņas, taisnības izjūta mūsos ir skaidrojama kā intuitīvā izpratne par to, kur dzīvojam un ka mums jādzīvo saskaņā ar saprātīgiem likumiem, jo, ja šie likumi tiks pārkāpti, ciešsim mēs visi. Tā ir izpratne par to, kā ir jāfunkcionē mūsu formālajiem uzvedības mehānismiem<sup>45</sup>. Der atcerēties, ka jēdzieni „tiesības” un „taisnīgums” nav sinonīmi<sup>46</sup>. Taisnības izjūta reaģē uz likuma normu pārkāpumiem, tā skar procesu un procesuālās tiesības, kas gan vēsturiski, gan pēc būtības ir primārās tiesības. Vispirms bija un ir procesuālās normas, bet materiālās radās tikai pēc tam<sup>47</sup>. Visvairāk taisnīga attieksme ir nepieciešama taisnīgas procedūras ieviešanā publiskajās tiesībās, it sevišķi, no valsts pārvaldes puses, jo **publiskajās tiesībās, atšķirībā no privāto tiesību principa “atļauts viss, kas nav aizliegts”, darbojas princips “atļauts ir tikai tas, kas ir noteikts ar tiesību normu” un tāpēc valsts iestāde nevar pamatot savu rīcību ar to, ka tiesību norma neparedz attiecīgas rīcības aizliegumu**<sup>48</sup>.

### Secinājumi

1. Nodokļu sistēmā tiesību teorijas atziņas lielā mērā sakrīt ar teorētiskās ekonomikas pārstāvju viedokļiem, kaut arī ir nianšes, kad tiesību zinātnieki neņem vērā ekonomikas teorijas matemātiskās likumsakarības.
2. Nodokļu tiesībās aizgūtais no tiesību teorijas jēdziens ‘taisnīgums’ nav identiski ekonomikas zinātnieku lietotajai jēgai šim terminam, bet dažās nianšēs tiek pretrunīgi lietots.

## Atsauces

- <sup>1</sup> Zelgalvis E., Sproģe I., Joppe A. Theoretical Aspects of Taxation Policy. Pieejams: <http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=40&sid=1dd8698e-1f4c-4162-bb59-18074d0ab9a8%40sessionmgr4006&hid=4114&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtG12ZQ%3d%3d#AN=52621071&db=a9h> [aplūkots 16.04.2017].
- <sup>2</sup> Ketners K., Titova S. Nodokļu politika Eiropas Savienības vidē. – Rīga; Banku augstskola, 2009., 34. lpp.
- <sup>3</sup> Sīpola E. Mūsdienu nodokļu teorija. – Rīga: RTU, 2001., 108. lpp.
- <sup>4</sup> Turpat, 103. lpp.
- <sup>5</sup> Turpat, 104. lpp.
- <sup>6</sup> Medne A. Nodokļi Latvijā. – Rīga: BA Turība, 2012., 18. lpp.
- <sup>7</sup> Turpat, 18. lpp.
- <sup>8</sup> Turpat, 19. lpp.
- <sup>9</sup> Turpat.
- <sup>10</sup> Ketners K., Titova S. Nodokļu politika Eiropas Savienības vidē. – Rīga: Banku augstskola, 2009., 42. lpp.
- <sup>11</sup> Turpat, 43. lpp.
- <sup>12</sup> Turpat, 47. lpp.
- <sup>13</sup> E. Sīpola. Mūsdienu nodokļu teorija. – Rīga: RTU, 2001., 9.–11. lpp.
- <sup>14</sup> Turpat, 116. lpp.
- <sup>15</sup> Turpat, 117. lpp.
- <sup>16</sup> Turpat, 11.–12. lpp.
- <sup>17</sup> E. Sīpola. Mūsdienu nodokļu teorija. – Rīga: RTU, 2001., 12.–13. lpp.
- <sup>18</sup> Turpat, 3., 8. lpp.
- <sup>19</sup> Turpat, 15. lpp.
- <sup>20</sup> Ketners K., Titova S. Nodokļu politika Eiropas Savienības vidē. – Rīga: Banku augstskola, 2009., 13. lpp.
- <sup>21</sup> Turpat, 12. lpp.
- <sup>22</sup> Turpat, 12. lpp.
- <sup>23</sup> E. Sīpola. Mūsdienu nodokļu teorija. – Rīga: RTU, 2001., 19. lpp.
- <sup>24</sup> Turpat, 49.–50. lpp.
- <sup>25</sup> Turpat, 101. lpp.
- <sup>26</sup> Medne A. Nodokļi Latvijā. – Rīga: BA Turība, 2012., 23. lpp.
- <sup>27</sup> Jugno E. red. Eiropas nodokļi Latvijā. – Rīga: Latvijas ekonomists. 2004., 129. lpp.
- <sup>28</sup> Ketners K., Titova S. Nodokļu politika Eiropas Savienības vidē. – Rīga: Banku augstskola, 2009., 28. lpp.
- <sup>29</sup> Turpat, 8. lpp.
- <sup>30</sup> Turpat, 8.–9. lpp.
- <sup>31</sup> Turpat, 9. lpp.
- <sup>32</sup> Turpat, 10. lpp.
- <sup>33</sup> Turpat, 11. lpp.
- <sup>34</sup> Golts E. Nodokļu tiesību vēsturiskā ģenēze un attīstība Latvijas teritorijā. Grām: III starptautiskās zinātniski praktiskās konferences materiāli. – Rīga: Baltijas Starptautiskā akadēmija, 2016.
- <sup>35</sup> Plotnieks A. Tiesību teorija & Juridiskā metode. – Rīga: Izglītības solī. 2009., 65. lpp.
- <sup>36</sup> Juridisko terminu vārdnīca. Autoru kolektīvs Dr. iur. I. Krastiņa vadībā. – Rīga: Izdevniecība Nordik. 1998., 172. lpp.
- <sup>37</sup> Par nodokļiem un nodevām. Latvijas Republikas likums. Latvijas Vēstnesis. 1995., 18. aprīlis, nr.26.
- <sup>38</sup> Turpat.
- <sup>39</sup> Turpat.
- <sup>40</sup> Turpat.
- <sup>41</sup> Iljanova D. Vispārējo tiesību principu nozīme un piemērošana. – Rīga: Ratio iuris, 2005., 57.–58. lpp.

- <sup>42</sup> Par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu. ES Padomes Direktīva 2006/112/EK, 2006. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0112> [aplūkots 16.04.2017].
- <sup>43</sup> Jugno E. red. Eiropas nodokļi Latvijā. – Rīga: Latvijas ekonomists. 2004., 129. lpp.
- <sup>44</sup> Ketners K., Titova S. Nodokļu politika Eiropas Savienības vidē. – Rīga: Banku augstskola, 2009., 47. lpp.
- <sup>45</sup> Vildbergs H.J., Messeršmits K., Niedre L. Pilsonis tiesiskā valstī: mācību līdzeklis. – Rīga: LU, 2004., 11. lpp.
- <sup>46</sup> Turpat, 13. lpp.
- <sup>47</sup> Turpat, 15. lpp.
- <sup>48</sup> Neimanis J. Publisko tiesību būtība. Ievads tiesībās. – Rīga: zv. adv. J. Neimanis, 2004., 115. lpp.

---

### Abstract

This work is part of the author's research dissertation of evidence in tax law framework. The development of the modern world and the situation which is rapidly changing, the increasing role of the geopolitical risk conditions obtained legal order, including a clear and understandable tax system, which is based on theoretical knowledge of economic and legal science. The article addresses the issues which are relating to the theoretical aspects of the economic and legal sciences. The author of this article, when economists knowledge about tax system compared with the scientific view of tax law. The author concludes that it is very much a common scientific conclusions, although of the same substance with different terms used for form. The article is viewed as part of the historical developments, as it sees economic scientists. Analysing the economic nature of the tax system the author touching many of economic aspects, in order to better enable them to compare with legal.

### Аннотация

Настоящая статья представляет собой часть авторского диссертационного исследования о доказательствах в рамках налогового законодательства. В условиях быстрого развития современного мира и изменения геополитических условий все большую роль приобретает правовой порядок, в том числе чёткая и понятная система налогообложения, создаваемая на основе теоретических знаний экономической и юридической науки. В работе изучены вопросы, связанные с теоретическими аспектами экономических и юридических наук в отношении налоговой системы. Автор рассматривает историческое развитие налоговой системы в рамках видения экономистов. Анализируя экономическую природу налога, автор рассматривает экономические аспекты налоговой системы в целях сопоставления с правовыми аспектами.