

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

**UZŅĒMUMU IENĀKUMA NODOKĻA NORMATĪVAIS
REGULĒJUMS 2018.GADA NODOKĻU REFORMAS
REZULTĀTĀ – NESKAIDRĪBAS, TRŪKUMI UN TO
NOVĒRŠANAS IESPĒJAS**

**The legislation of corporate income tax after tax reform in 2018 –
confusions, imperfections and prevention possibilities**

DIPLOMDARBS

Profesionālā bakalaura studiju programma

Grāmatvedība, analīze un audits

Autors: **Kitija Done**

Studenta apliecības Nr.: kd15027

Darba vadītājs: Dr.ekon. asoc. profesore Inta Millere

RĪGA 2019

ANOTĀCIJA

Sakarā ar 2018.gada nodokļu reformu, aktuāls kļuvis temats par izmaiņām nodokļu likumos, tāpēc autore izvēlējusies tēmu “Uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvais regulējums 2018.gada nodokļu reformas rezultātā – neskaidrības, trūkumi un to novēršanas iespējas”.

Izvirzītais darba mērķis: izpētīt uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvā regulējuma izmaiņas 2018.gada nodokļu reformas rezultātā un izstrādāt priekšlikumus tā pilnveidošanai.

Veiktā analīze un pētījums balstās uz Latvijas Republikas likumdošanas aktu prasībām, autoru darbiem, periodiku un internetā pieejamiem materiāliem.

Pētījuma rezultāti: izpētītas prasības uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā pirms un pēc reformas, konstatētas nepilnības tajā un izstrādāti priekšlikumi tā pilnveidošanai.

Atslēgvārdi: uzņēmumu ienākuma nodoklis, nodokļi, nodokļu reforma, normatīvais regulējums

ANNOTATION

Because of the tax reform in 2018, lately very popular has become topic about changes in tax laws, that is why subject chosen by the author is “The legislation of corporate income tax after the tax reform in 2018 – confusions, imperfections and prevention possibilities”.

The purpose of the work: to explore the changes in legislation of corporate income tax after the tax reform in 2018 and develop proposals for its improvement.

Analysis and studies are based on law, author works, periodicals and internet resources.

Results: explored requirements of corporate income tax legislation before and after-tax reform, defined imperfections of it and developed proposals for its improvement.

Key words: corporate income tax, taxes, tax reform, legislation

SATURA RĀDĪTĀJS

IEVADS	5
1. NODOKĻI, UZŅĒMUMU IENĀKUMA NODOKLIS UN TĀ REGULĒJUMA IZMAIŅAS 2018.GADA NODOKĻU REFORMAS REZULTĀTĀ	7
1.1. Nodokļi un to regulējums Latvijā	7
1.2. 2018.gada nodokļu reforma Latvijā	12
1.3. Uzņēmumu ienākuma nodoklis līdz 2017.gada 31.decembrim.....	15
1.4. Izmaiņas uzņēmumu ienākuma nodokļa regulējumā no 2018.gada 1.janvāra	21
2. NEPILNĪBAS UZŅĒMUMU IENĀKUMA NODOKĻA REGULĒJUMĀ UN TO IESPĒJAMIE RISINĀJUMI	26
2.1. Konstatētās nepilnības uzņēmumu ienākuma nodokļa regulējumā, kurš ir spēkā kopš 2018.gada 1.janvāra	26
2.2. Neskaidrības saistībā ar dividenžu sadali un uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanu no tām.....	27
2.3. Atvieglojumu par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm un ārvalstīs samaksāto nodokli piemērošana aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli	31
2.4. Uzņēmumu ienākuma nodoklis no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā	35
2.5. Soda naudas uzņēmumu ienākuma nodokļa kontekstā	38
2.6. Uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošana šaubīgiem debitoru parādiem	43
2.7. Uzņēmumu ienākuma nodoklis no darījumiem ar saistītām personām.....	48
2.8. Neskaidrības par uzņēmumu ienākuma nodokli no palielinātajiem procentu maksājumiem	51
2.9. Problēmjaucējumi saistībā ar reprezentācijas un personāla ilgtspējas pasākumu izdevumiem	54
SECINĀJUMI	59
PRIEKŠLIKUMI	63
IZMANTOTĀ LITERATŪRA UN AVOTI.....	65
PIELIKUMI.....	69
1. Pielikums. Aptaujas anketa. Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma un to skaidrojošo MK noteikumu novērtējums.....	70

IEVADS

Par darba tēmu autore izvēlējās “Uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvais regulējums 2018.gada nodokļu reformas rezultātā – neskaidrības, trūkumi un to novēršanas iespējas” tāpēc, ka tas ir aktuāls temats, jo sakarā ar 2017.gada vasarā apstiprināto jauno Uzņēmuma ienākuma nodokļa likumu, kurš stājās spēkā 2018.gada 1.janvārī, konkrētā nodokļa jautājumos joprojām valda neskaidrība. Ir pilnībā mainījies uzņēmumu ienākuma nodokli regulējošais nodokļa likums un tam atbilstošie Ministru kabineta noteikumi. Tā kā jaunizstrādātais normatīvais regulējums praksē darbojas tikai nedaudz vairāk kā vienu gadu, tajā ir novērotas nepilnības un trūkumi, kas vēl nav novērsti. Diplomdarba ietvaros tiek pētīti problēmjautājumi, ar ko nodokļa maksātājiem nācies saskarties kopš normatīvā regulējuma izmaiņu spēkā stāšanās 2018.gada 1.janvārī, un konstatētas galvenās nepilnības un trūkumi tajā, kā arī izstrādāti priekšlikumi to novēršanai.

Izvirzītais darba **mērķis** ir izpētīt uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvā regulējuma izmaiņas 2018.gada nodokļu reformas rezultātā un izstrādāt priekšlikumus tā pilnveidošanai.

Mērķa sasniegšanai izvirzīti šādi **uzdevumi**:

1. izpētīt un apkopot nodokļu regulējumu Latvijā, normatīvajos aktos noteiktās prasības attiecībā uz uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķināšanu un uzskaiti pirms un pēc nodokļa reformas;
2. veikt aptauju par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvā regulējuma novērtējumu un apkopot tās rezultātus;
3. izpētīt un apkopot uzņēmumu ienākuma nodokļa izmaiņu rezultātā nodokļu maksātājiem radušos problēmjautājumus un ekspertu atbildes uz tiem;
4. izdarīt secinājumus par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvā regulējuma nepilnībām un trūkumiem;
5. izstrādāt priekšlikumus uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvā regulējuma pilnveidošanai.

Darbu veido ievads, 2 nodaļas un 13 apakšnodaļas, secinājumi un priekšlikumi.

Diplomdarba struktūra tiek veidota balstoties uz izvirzīto mērķi un darba uzdevumiem.

Pirmā nodaļa veltīta, lai izpētītu un apkopotu kādas prasības likumdošanā noteiktas uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanai un uzskaiti pirms un pēc nodokļu reformas. Otrā nodaļa ir veltīta, lai noskaidrotu normatīvā regulējuma novērtējumu, izpētītu un apkopotu būtiskākās neskaidrības un nepilnības normatīvajā regulējumā, izdarītu secinājumus un izstrādātu priekšlikumus normatīvā regulējuma pilnveidošanai.

Darba uzdevumu īstenošanai izmantotās pētniecības metodes: literatūras analīzes metode un kontentanalīzes metode informācijas analīzei, anketēšana normatīvā regulējuma novērtējuma noskaidrošanai, ekonomiskās analīzes metode secinājumu izdarīšanai.

Diplomdarba pētījuma periods ir 2017. līdz 2019.gads. Darba teorētiskās daļas pētījuma periods ir 2017. un 2018.gads, kurā pētītas normatīvo aktu prasības un to izmaiņas, bet praktiskās daļas periods ir 2018. un 2019.gads, kurā pētītas neskaidrības un nepilnības normatīvajā regulējumā, ar ko nācies saskarties.

Darbā veiktā analīze un pētījums balstās uz Latvijas Republikas likumdošanas aktu prasībām, autoru darbiem, periodiku un internetā pieejamiem materiāliem.

Visi darba 2.daļas attēli, kuru avots ir respondentu sniegtās atbildes uz aptaujas jautājumiem, ir autores veidoti, tādēļ atsauces darba tekstā par tiem nav dotas.

1. NODOKĻI, UZŅĒMUMU IENĀKUMA NODOKLIS UN TĀ REGULĒJUMA IZMAIŅAS 2018.GADA NODOKĻU REFORMAS REZULTĀTĀ

1.1.Nodokļi un to regulējums Latvijā

Nodokļi skar ikvienu gan Latvijas, gan pasaules iedzīvotāju jau kopš seniem laikiem, kad nodokļus iekasēja kā daļu no gūtās ražas vai obligāta darba veidā visas sabiedrības labā. Nodokļi ir aktuāla tēma joprojām gan uzņēmējiem, gan politiķiem un ekonomistiem, gan visiem pārējiem iedzīvotājiem. Turklāt nodokļu politika ir ne vien instruments valsts budžeta ieņēmumu nodrošināšanai, bet arī nozīmīga ekonomiskās politikas svira, kas var būtiski ietekmēt tautsaimniecības attīstības perspektīvas. Centrālā banka paudusi viedokli, ka nepārtrauktās nodokļu politikas pārmaiņas Latvijā bijis nozīmīgs Latvijas konkurētspējas klupšanas akmens.¹

Viena no populārākajām atziņām pasaulē, runājot par nodokļiem, pieder Bendžaminam Franklinam, kurš teicis, ka “šajā pasaulē nekas nav noteikts, izņemot nāvi un nodokļus”, taču, par spīti tam, parasti iedzīvotāju zināšanas nodokļu jautājumos ir diezgan vājas intereses trūkuma dēļ. Amerikas Augstākā Tiesa 19. gadsimtā atzīmējusi, ka nodokļiem ir spēks gan radīt, gan iznīcināt. Cilvēki, īpaši politiķi, bieži vien izceļ iznīcinošo aspektu un izvēlas ignorēt nodokļu radošo pusi. 1851.gada ziņojumā Vermontas Pārstāvju Palātai nodokļu pozitīvā puse tika skaidrota šādi: “nodokļi ir cena, ko mēs maksājam par civilizāciju, par mūsu sociālajām, civilajām un politiskajām institūcijām, par drošību dzīvībai un īpašumam, un bez kā mums būtu jāķeras pie spēka likuma”. Citiem vārdiem, nodokļi ir nepieciešami, bet tiem piemīt spēja radīt kaitējumu. Tādēļ nodokļu spēks jāizmanto gudri.²

Agrīnie filozofi nodokļus traktējuši kā sabiedriski nepieciešamus un derīgus, kaut arī tā laika nodokļi bija vardarbīga rakstura – vergu darbs, kara trofejas u.tml. Sabiedrībai attīstoties, attīstījās arī nodokļu formas un pakāpeniski tuvojās mūsdienu nodokļiem, taču pamata būtība,

¹ Nra.lv, Latvijas Banka rīkos ekspertu sarunu par stabilitāti nodokļu sistēmā, pieejams <https://nra.lv/latvija/171588-latvijas-banka-rikos-ekspertu-sarunu-par-stabilitati-nodoklu-sistema.htm> [skatīts 18.04.2019.]

² Strauss, V., Ben Franklin said taxes are as certain as death. Here's a new project to help Americans actually understand them, available https://www.washingtonpost.com/news/answer-sheet/wp/2017/02/16/ben-franklin-said-taxes-are-as-certain-as-death-heres-a-new-project-to-help-americans-actually-understand-them/?noredirect=on&utm_term=.ae41088e582e [skatīts 18.04.2019.]

nodrošināt ienākumu daļas sabiedriskošanu, palika nemainīga. Klasiskās ekonomiskās teorijas laikmetā, kad attīstījās teorijas par tirgus attiecībām un valsts lomu, pakāpeniski attīstījās arī zinātne par nodokļiem. Īpašu ieguldījumu tajā devuši tādi zinātnieki kā A. Smits, D. Rikardo, A. Maršals un citi.³

Latvijā nodokļus regulē Latvijas Republikas likums “Par nodokļiem un nodevām”, kurš tika pieņemts 1995.gada 2.februārī, un ar to saistītie Ministru kabineta noteikumi. Atbilstoši šim likumam Latvijas Republikas nodokļu un nodevu sistēmu veido:

- nodokļi;
- valsts nodevas;
- pašvaldības nodevas.

Iepriekšminētajā likumā nodokļu jēdziens tiek skaidrots šādi: “ar likumu noteikts obligāts periodisks vai vienreizējs maksājums valsts budžeta vai pašvaldību budžetu (pamatbudžeta vai speciālā budžeta) ieņēmumu nodrošināšanai un valsts funkciju un pašvaldību funkciju finansēšanai. Nodokļu samaksa neparedz atlīdzinājumu nodokļa maksātājam tiešā veidā”⁴. Autore uzskata, ka šajā definīcijā veiksmīgi ietverta jau iepriekš minētā nodokļu būtība, kā arī pateikts tas, ka nodokļus valsts nosaka ar attiecīgu likumu un nav paredzēts apmaiņā pret tiem saņemt kādus personīgus labumus.

Lūcija Kavale un Aina Joppe grāmatā “Nodokļu politikas un administrēšanas pamati” nodokļu jēdziena pirmsākumus saista ar gadsimtiem tālu pagātni. Autores uzskata, ka nodokļu jēdziens ietver ne tikai ekonomisku, bet arī filozofisku saturu. Nodokļu būtības un satura izzināšana saistāma ar pakāpenisku sabiedriskās domas un sabiedrības attīstības izzināšanu un nodokļu būtība ir individuālo ienākumu daļas sabiedriskošana un koncentrēšana vispār nacionālā budžetā. Jau kopš nodokļu pirmsākumiem tiek meklēta atbilde uz jautājumu – cik daudz nodokļu nepieciešams? Vienotas atbildes nav.⁵

Iepriekš minēto autoru grāmatā atrodama šāda definīcija: “nodokļi ir obligāti maksājumi budžetā, lai nodrošinātu valsts funkciju izpildi, bet tie nav saistīti ar konkrēta pakalpojuma vai preces saņemšanu”⁶. Autore uzskata, ka šī definīcija ir mazāk izsmeljoša kā likumā “Par nodokļiem un nodevām” atrodamā, bet tā sevī ietver pašu galveno – nodokļu būtību. Taču no šīs definīcijas nav saprotams vai nodokļi jāmaksā tikai vienreiz vai regulāri, kā arī nav pateikts, ka nodokļus nosaka ar likumu.

³ Kavale L., Joppe A. Nodokļu politikas un administrēšanas pamati. LU Akadēmiskais apgāds, Rīga, 2008, 6.lpp.

⁴ Latvijas Republikas likums Par nodokļiem un nodevām, pieņemts 18.02.1995.

⁵ Kavale L., Joppe A. Nodokļu politikas un administrēšanas pamati. LU Akadēmiskais apgāds, Rīga, 2008. 5.lpp.

⁶ turpat 7.lpp.

1.1.tabulā autore apkopojusi Latvijas Republikā esošos valsts nodokļus un tiem atbilstošos likumus par nodokļu uzlikšanu.

1.1.tabula

Latvijas Republikā spēkā esošie nodokļi un tos regulējošie likumi 2019.gadā

Nodoklis	Nodoklim atbilstošais likums par nodokļa uzlikšanu
1. iedzīvotāju ienākuma nodoklis	“Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”
2. uzņēmumu ienākuma nodoklis	Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums
3. nekustamā īpašuma nodoklis	“Par nekustamā īpašuma nodokli”
4. pievienotās vērtības nodoklis	Pievienotās vērtības nodokļa likums
5. akcīzes nodoklis	“Par akcīzes nodokli”
6. muitas nodoklis	Muitas likums un citi muitas lietās noteikto kārtību reglamentējoši normatīvie akti
7. dabas resursu nodoklis	Dabas resursu nodokļa likums
8. izložu un azartspēļu nodoklis	“Par izložu un azartspēļu nodevu un nodokli”
9. valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas	“Par valsts sociālo apdrošināšanu”
10. elektroenerģijas nodoklis	Elektroenerģijas nodokļa likums
11. mikrouzņēmumu nodoklis	Mikrouzņēmumu nodokļa likums
12. transportlīdzekļa ekspluatācijas nodoklis	Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums
13. uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis	Transportlīdzekļa ekspluatācijas nodokļa un uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodokļa likums
14. subsidētās elektroenerģijas nodoklis	Subsidētās elektroenerģijas nodokļa likums
15. solidaritātes nodoklis	Solidaritātes nodokļa likums

Autores veidota tabula. Avots: likums “Par nodokļiem un nodevām”⁷

No 1.1.tabulā redzamā, var secināt, ka šobrīd Latvijā spēkā ir 15 nodokļi un tos reglamentējošie likumi. Katram likumam ir arī to skaidrojošie Ministru kabineta noteikumi, kas kopumā nozīmē, ka valsts nodokļu sistēma ir visai sarežģīta un apjomīga. Tāpat, katrs nodoklis budžetā maksājams saskaņā ar nodokļu administrācijas norādītajiem kontiem⁸, kas neatvieglo ikdienas procesus nodokļa maksātājam, jo katrs nodoklis pārskaitāms atsevišķi, atsevišķā tam

⁷ Latvijas Republikas likums Par nodokļiem un nodevām, pieņemts 18.02.1995.

⁸ turpat

paredzētajā budžeta kontā, un, kļūdaini veikta maksājuma gadījumā, var tikt uzrēķinātas soda naudas par kavēšanu.

Nodokļus veido vairāki būtiski un obligāti elementi. Tie tiek definēti katram nodoklim atsevišķi to regulējošajā likumā. Nodokļu elementi ir nodokļa maksātāji, nodokļa objekts, nodokļa bāze, nodokļa likmes, nodokļa atlaides un atvieglojumi.⁹

Likums “Par nodokļiem un nodevām” terminu nodokļu maksātāji skaidro šādi: “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”. Definīcijā skaidri pateikts, ka nodokļa maksātāji ir ne tikai Latvijas Republikas piederīgie, bet arī citas personas, kuru darbības atbilst kādam no kritērijiem, pēc kuriem iestājas nodokļa maksāšanas pienākums.

Iepriekš minētais likums terminu nodokļa objekts atsevišķi nedefinē, vien min, ka nodokļa objektu nosaka katra konkrētā nodokļa likumā. Banku augstskolas profesora Kārļa Ketnera grāmatā “Nodokļu teorijas pamati” jēdziens nodokļa objekts tiek skaidrots sekojoši: “nodokļa objekts ir tā ekonomiskā parādība, kurai tiek piemēroti nodokļi (ienākumi, īpašumi, izdevumi, patēriņš, atsevišķie darījumi)”¹⁰. Arī biznesa augstskolas Turība docētāja Anna Medne savā grāmatā “Nodokļi Latvijā” šo terminu skaidro līdzīgi, proti, tā “ir ekonomiska parādība, kurai tiek piemēroti nodokļi. Tie var būt: ienākumi, īpašums, izdevumi jeb patēriņš.”¹¹ Tas nozīmē, ka nodokļa objekts faktiski ir tas, kā dēļ iestājas pienākums maksāt nodokli.

Arī terminu nodokļa bāze likums “Par nodokļiem un nodevām” neskaidro. Abi iepriekšminētie autori šo terminu skaidro gandrīz identiski. A. Medne raksta, ka nodokļa bāze ir nodokļa objekta kvantitatīvais raksturojums, kas ļauj noteikt apliekamā objekta lielumu naudas izteiksmē vai naturālajās mērvienībās¹².

Nodokļa likme ir konkrētā nodokļa lielums uz vienu nodokļa bāzes lielumu, kuru var noteikt kā absolūtu summu vai procentos no bāzes lieluma. Nodokļa likmes var būt proporcionālas jeb nemainīgas, progresīvas un regresīvas. Proporcionāla jeb nemainīga nodokļa likme nozīmē vienu likmi neatkarīgi no bāzes lieluma, progresīva likme nozīmē, ka tā pieaug, palielinoties ar nodokli apliekamajai bāzei, bet regresīva nodokļa likme nozīmē, ka palielinoties apliekamajai bāzei, likme samazinās.¹³

⁹ Ketners K. Nodokļu teorijas pamati. Rīgas Tehniskā universitāte, Rīga, 2006. 40.lpp

¹⁰ turpat 40.lpp

¹¹ Medne A. Nodokļi Latvijā. Biznesa augstskola Turība, Rīga, 2012. 22.lpp

¹² turpat 22.lpp

¹³ turpat 22.lpp

Nodokļa atlaide ir “nodokļa daļa, par kuru var samazināt aprēķināto nodokli, ja nodokļa maksātājs ir izpildījis konkrētā nodokļa likuma nosacījumus vai to paredz likumā noteiktie kritēriji”¹⁴, savukārt par nodokļu atvieglojumiem var uzskatīt jebkuras novirzes no likumā noteiktā vispārējā režīma, kas kādai nodokļa maksātāja grupai paredz nodokļa samazinājumu vai izdevīgāku nomaksas kārtību¹⁵.

Lai nodokļu politika darbotos, un darbotos veiksmīgi, nepieciešama nodokļu administrācija. Likumā noteikts, ka Latvijā nodokļu administrācijas funkcijas pilda Valsts ieņēmumu dienests un tā izveidotas institūcijas, pašvaldības domes ieceltas amatpersonas vai izveidotas iestādes, kā arī citas valsts institūcijas¹⁶. Izvairšanās no nodokļu maksāšanas ir visu pasaules valstu problēma, jo ne visas personas saprot kā un kāpēc tie maksājami, kā arī pastāv ļaunprātīga nodokļu nemaksāšana. Nodokļu administrēšana ir nodokļu politikas reālā izpausme. Nodokļu administrēšanas galvenais uzdevums ir nodrošināt nodokļu likumu ievērošanu un maksājumu veikšanu saskaņā ar normatīvajos aktos noteikto kārtību. Latvija ir starp tām valstīm, kurās ir vienota nodokļu un muitas administrācija. Būtiskākie nodokļu administrēšanas virzieni ir saistīti ar nodokļu maksātāju apkalpošanu un likuma spēka izmantošanu pret nodokļu nemaksāšanu. Nodokļu saistību izpilde ir izvirzīta par labas pārvaldības principu¹⁷.

No šajā apakšnodaļā iepriekš aprakstītās informācijas, darba autore secina, ka Latvijas Republikas nodokļu un nodevu sistēmu veido 15 nodokļi un tos regulējošie nodokļu likumi, valsts nodevas un pašvaldību nodevas. Katru nodokli veido vairāki obligāti elementi (nodokļa maksātāji, nodokļa objekts, nodokļa bāze, nodokļa likmes, nodokļa atlaides un atvieglojumi), ko definē konkrētā nodokļa regulējošais likums. Nodokļu maksātāji ir LR vai ārvalstu fiziskās un juridiskās personas vai to grupas, kas veic ar nodokli apliekamas darbības. Nodokļa objekts ir tā ekonomiskā parādība, kurai tiek piemēroti nodokļi (ienākumi, īpašumi, izdevumi, patēriņš, atsevišķi darījumi). Nodokļa bāze ir nodokļa objekta kvantitatīvais raksturojums, kas ļauj noteikt apliekamā objekta lielumu naudas izteiksmē vai naturālajās mērvienībās. Nodokļa likme ir nodokļa lielums uz vienu nodokļa bāzes lielumu, kuru var noteikt kā absolūtu summu vai procentos no bāzes lieluma, tā var būt proporcionāla jeb nemainīga, progresīva un regresīva. Nodokļa atlaide ir nodokļa daļa, par kuru var samazināt aprēķināto nodokli, ja izpildās likumā paredzētie nosacījumi vai kritēriji. Nodokļa atvieglojumi ir jebkuras novirzes no likumā noteiktā vispārējā režīma, kas kādai nodokļa maksātāja grupai paredz nodokļa samazinājumu

¹⁴ Latvijas Republikas likums Par nodokļiem un nodevām, pieņemts 18.02.1995.

¹⁵ Medne A. Nodokļi Latvijā. Biznesa augstskola Turība, Rīga, 2012. 22.lpp

¹⁶ Latvijas Republikas likums Par nodokļiem un nodevām, pieņemts 18.02.1995.

¹⁷ Medne A. Nodokļi Latvijā. Biznesa augstskola Turība, Rīga, 2012. 22.lpp

vai izdevīgāku nomaksas kārtību. Latvijā nodokļu administrācijas funkcijas pilda Valsts ieņēmumu dienests un tā izveidotas institūcijas. Nodokļu administrēšana ir nodokļu politikas reālā izpausme. Tās galvenais uzdevums ir nodrošināt nodokļu likumu ievērošanu un maksājumu veikšanu.

1.2. 2018.gada nodokļu reforma Latvijā

Sakarā ar vārienīgo nodokļu reformu Latvijā, kas stājās spēkā ar 2018.gada 1.janvāri, tika viestas izmaiņas vai pilnībā mainīti vairāki nodokļi. Pēc Danas Reiznieces – Ozolas teiktā, nodokļu reformai bija trīs mērķi:

1. mazināt ienākumu nevienlīdzību,
2. stiprināt uzņēmēju konkurētspēju,
3. gūt papildu ieņēmumus valsts budžetā¹⁸.

Ļoti būtiskas izmaiņas skāra iedzīvotāju ienākuma nodokli, kam tika mainīti gan atvieglojumi un to aprēķināšanas veids, gan ieviesta progresivitāte, ko piemēro atkarībā no iedzīvotāju ienākumu apmēra, gan arī mainīta aprēķināšanas kārtība, kas būtiski ietekmēja arī grāmatvežu darbu ikdienā. Vēl ļoti būtiskas izmaiņas tika ieviestas uzņēmumu ienākuma nodoklī, izstrādājot pilnīgi jaunu likumu, jo tika mainīts gan nodokļa objekts, gan tā likmes, gan taksācijas periods, radot pilnīgi atšķirīgu kārtību no tās, kāda tā bija iepriekš.

Pagājis jau vairāk kā gads, kopš Latvija sadzīvo ar nodokļu reformas radīto kārtību nodokļu jautājumos, un viedokļi par reformas veiksmēm un neveiksmēm ir dažādi. Lienīte Caune, Latvijas Grāmatvežu asociācijas Publiski nozīmīgu struktūru komitejas vadītāja un uzņēmēja, intervijā veltījusi diezgan kritiskus vārdus nodokļu reformai: “Iznāca tieši pretēji. Gan iekasēšana, gan aprēķināšana, gan piemērošana ir tik sarežģīta un tik dārga, ka, pēc manām domām, tas ir neizdevies projekts un ar to nevajadzētu lepoties”¹⁹. Par vienīgo reformas panākumu viņa sauc uzņēmumu ienākuma nodokļa izmaiņas, bet darbaspēka nodokļa slogs, ekspertes vērtējumā, ir nevis mazinājies, bet gan pieaudzis.

Arī Fiskālās disciplīnas padomes priekšsēdētājs Jānis Platais uzskata, ka reforma nav pilnībā sevi attaisnojusi, viņš intervijā sniedzis šādu viedokli: “Nodokļu reforma bija solis

¹⁸ LSM.lv ziņu redakcija, Lielāki ienākumi, dārgāka degviela, alus un smēķi – ko nesīs nodokļu reforma, pieejams <https://www.lsm.lv/raksts/zinas/ekonomika/lielaki-ienakumi-dargaka-degviela-alus-un-smeki-ko-nesis-nodoklu-reforma.a244691/> [skatīts 18.04.2019.]

¹⁹ Semjonova, E., Eksperti: Nodokļu reformai maz panākumu, izmaiņas jāturpina, pieejams <https://www.lsm.lv/raksts/zinas/ekonomika/eksperti-nodoklu-reformai-maz-panakumu-izmainas-jaturpina.a304789/> [skatīts 18.04.2019.]

pareizajā virzienā, bet vairāki jautājumi nav pilnībā atrisināti.”²⁰ Viņš iesaka turpināt virzīt nodokļu sistēmu lielākas progresivitātes virzienā, jo uzskata, ka pagaidām viens no galvenajiem mērķiem – samazināt ienākumu nevienlīdzību – nav sasniegts.

Ilmārs Šņucins, Finanšu ministrijas valsts sekretāres vietnieks nodokļu, muitas un grāmatvedības jautājumos, paudis viedokli, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa “pārmaiņas stimulēs Latvijā strādājošos uzņēmējus domāt ilgtermiņā – atvēlēt pēc iespējas vairāk līdzekļu attīstībai, tostarp darbības modernizācijai, ražošanas apjomu vai pakalpojumu sniegšanas kvalitātes celšanai un citiem plāniem, kas spēcīnātu uzņēmumus.”²¹ Tāpat, šīs izmaiņas uzlabo Latvijas uzņēmumu konkurētspēju un motivē uzrādīt patieso uzņēmumu finanšu stāvokli.

Finanšu ministrijas Komunikācijas departamenta direktors Aleksis Jarockis uzsvēris, ka jaunā uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma ir ieviesta veiksmīgi, taču par ieguvumiem vēl esot pārāgri spriest. Šobrīd reformas ietekme netiek vērtēta, jo pieejamie dati par 2018. gadu pilnībā neatspoguļo jauno nodokļa sistēmas būtību. 2018.gads ir uzskatāms par pārejas periodu. Faktiskais ietekmes vērtējums ir iespējams vien pēc 2020.gada.²²

Darba autore izvēlējās padziļināti apskatīt tieši uzņēmumu ienākuma nodokli un tā izmaiņas reformas rezultātā, jo uzskata, ka šim nodoklim ir īpaši liela ietekme uz investīciju piesaisti un tautsaimniecības attīstību Latvijā. Tāpat arī šī nodokļa izmaiņas ir ļoti būtiskas un tiek vērtētas pozitīvi, kas rada vēlmi izpētīt to dziļāk.

2016.gada oktobrī Eiropas Komisija virzījusi divus tālejošus priekšlikumus, lai harmonizētu uzņēmumu ienākumu nodokļa sistēmas visā Eiropas Savienībā. Komisijas izvirzītie priekšlikumi savā būtībā ir jau 2011.gadā izvirzīto priekšlikumu par kopīgu konsolidētu uzņēmumu nodokļa bāzi atdzimšana. Iepriekš izvirzītie priekšlikumi ir bijuši ļoti strīdīgi un netika uztverti nopietni. Galvenokārt dēļ daudzu dalībvalstu vēlmes saglabāt konkurētspējīgu uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu, dalībvalstīm tā arī neizdevās rast vienprātību pat 5 gadu laikā.²³

²⁰ Semjonova, E., Eksperti: Nodokļu reformai maz panākumu, izmaiņas jāturpina, pieejams <https://www.lsm.lv/raksts/zinas/ekonomika/eksperti-nodoklu-reformai-maz-panakumu-izmainas-jaturpina.a304789/> [skatīts 18.04.2019.]

²¹ Šņucins, I., Nodokļu reforma uzņēmējiem atvieglo naudas plūsmas plānošanu, pieejams <https://www.db.lv/zinas/nodoklu-reforma-uznemejiem-atvieglo-naudas-plusmas-planosanu-476797> [skatīts 18.04.2019.]

²² Šteinfelde, I., Uzņēmuma ienākuma nodokļa reforma velk uz izgāšanos, pieejams <https://nra.lv/ekonomika/latvija/275904-uznemuma-ienakuma-nodokla-reforma-velk-uz-izgasanos.htm> [skatīts 18.04.2019.]

²³ Weber D., van de Streek J. The EU Common Consolidated Corporate Tax Base. Kluwer Law International, Netherlands, 2017. 1.lpp

Kaut arī iepriekš mēģinājumi radīt vienotu uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu Eiropas Savienībā cieta neveiksmi, Eiropas Komisija atgriezās pie šī jautājuma un virzīja līdzīgus priekšlikumus atkārtoti. Oriģinālais 2011.gada priekšlikums tika sadalīts divos atsevišķos priekšlikumos. Pirmā mērķis ir harmonizēt dalībvalstu uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes visaptverošā veidā. Otrais priekšlikums paredz, ka uzņēmumu grupas peļņa tiek aprēķināta konsolidētā veidā un tiek vēlāk piešķirta pēc formulas atsevišķiem grupas uzņēmumiem vai patstāvīgajām pārstāvniecībām. Pēc tam katra dalībvalsts var uzlikt nodokļus savas valsts rezidentiem un pastāvīgajām pārstāvniecībām pēc tajā noteiktās nodokļa likmes, lai priekšlikumi neietekmētu dalībvalstu kompetenci noteikt neatkarīgas nodokļu likmes.²⁴

Jaunizstrādāto priekšlikumu par vienota uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu Eiropas Savienībā divi galvenie mērķi ir:

- stimulēt izaugsmi un investīcijas Eiropas Savienībā,
- vairot uzņēmumu ienākuma nodokļa godīgumu (vienlīdzību) Eiropas Savienībā.²⁵

Nodokļu harmonizācijas princips paredz dalībvalstu fiskālās disciplīnas konfigurāciju, kas ir saderīga ar vienotiem un integrētiem Eiropas Savienības līmenī definētiem modeļiem. Tā tiek prezentēta kā vispārējs princips ar pozitīvu saturu, kas paredz pakāpenisku dalībvalstu nacionālo nodokļu sistēmu integrāciju, nevis tikai norobežošanu un ierobežošanu.²⁶

Darba autore secina, ka ekspertu viedokļi par Latvijā realizēto nodokļu reformu, kas sāka darboties 2018.gada 1.janvārī, ir atšķirīgi, un vairums uzskata, ka tā vēl nav attaisnojusi cerības un nospraustos mērķus. Taču par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvā regulējuma reformu ekspertu paustais viedoklis ir vairāk pozitīvs, nekā negatīvs. Darba autorei likās interesanti dziļāk pievērsties tieši šī nodokļa reformas izpētei, jo tā tiek vērtēta kā solis pareizā virzienā konkurētspējīgas nodokļu sistēmas ieviešanai Latvijā. Turpmākās diplomdarba nodaļas tiks veltītas uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvā regulējuma izmaiņu novērtēšanai un nepilnību konstatēšanai jaunizstrādātajā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un to skaidrojošajos Ministru kabineta noteikumos.

²⁴ Weber D., van de Streek J. The EU Common Consolidated Corporate Tax Base. Kluwer Law International, Netherlands, 2017. 2.lpp

²⁵ turpat 3.lpp

²⁶ Boria P. Taxation in European Union. Springer Berlin Heidelberg, New York, 2017. 60.lpp

1.3. Uzņēmumu ienākuma nodoklis līdz 2017.gada 31.decembrim

Uzņēmumu ienākuma nodokli regulējošie tiesību akti līdz 2017.gada 31.decembrim bija Latvijas Republikas likums "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" un tam atbilstošie ministru kabineta noteikumi, un likums "Par uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaidi invalīdu biedrību kapitālsabiedrībām, medicīniska rakstura fondu un citu labdarības fondu kapitālsabiedrībām".

Likums "Par uzņēmuma ienākuma nodokli" nosaka, ka "uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji ir:

1) visi šā punkta apakšpunktos minētie saimnieciskās darbības veicēji (turpmāk – rezidenti):

a) iekšzemes uzņēmumi,

b) no valsts budžeta finansētas institūcijas, uz kurām neattiecas šā panta otrās daļas nosacījumi,

c) no pašvaldību budžetiem finansētas institūcijas, kuras gūst ienākumus no saimnieciskās darbības un uz kurām neattiecas šā panta otrās daļas nosacījumi;

2) ārvalstu komercsabiedrības, fiziskās personas un citas personas (turpmāk – nerezidenti);

3) nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības (turpmāk – pastāvīgās pārstāvniecības)²⁷."

Savukārt, likums "Par uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaidi invalīdu biedrību kapitālsabiedrībām, medicīniska rakstura fondu un citu labdarības fondu kapitālsabiedrībām" nosaka kapitālsabiedrības, kuras "tiek atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas, ja tās pārskaita biedrībai, kura tās dibinājusi, summas, kas lielākas par taksācijas gadam aprēķinātajām uzņēmumu ienākuma nodokļa summām²⁸.

Taksācijas periods ir nodokļa maksātāja pārskata gads saskaņā ar likumu "Par grāmatvedību", kas paredz, ka "pārskata gads aptver 12 mēnešus un parasti tas sakrīt ar kalendāra gadu. Citāds pārskata gada sākums un beigas var būt tikai tad, ja to nosaka attiecīgā uzņēmuma statūti, nolikums vai satversme vai personālsabiedrības līgums²⁹".

"Attiecībā uz rezidentiem ar nodokli apliekamais objekts ir taksācijas periodā Latvijā un ārvalstīs gūtais apliekamais ienākums. Nodoklis ir 15 procenti no šā apliekamā ienākuma. [...] Attiecībā uz nerezidentiem ar nodokli apliekamais objekts ir Latvijā gūtie ieņēmumi no

²⁷ Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokli, pieņemts 09.02.1995.

²⁸ Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaidi invalīdu biedrību kapitālsabiedrībām, medicīniska rakstura fondu un citu labdarības fondu kapitālsabiedrībām, pieņemts 05.10.2006.

²⁹ Latvijas Republikas likums Par grāmatvedību, pieņemts 14.10.1992.

saimnieciskās darbības vai ar to saistītām darbībām. Nodoklis tiek ieturēts no tādiem maksājumiem, kurus rezidenti un pastāvīgās pārstāvniecības izmaksā nerezidentiem, ja no šiem maksājumiem nav ieturēts iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Uzņēmumu ienākuma nodoklis tiek ieturēts no:

- ienākumiem, kas gūti no līdzdalības personālsabiedrībā, 15 procenti no apliekamā ienākuma [..];
- kooperatīvās sabiedrības biedriem sadalītās peļņas - 15 procenti no šiem maksājumiem;
- atlīdzības par vadības un konsultatīvajiem pakalpojumiem - 10 procenti no atlīdzības summas;
- atlīdzības par Latvijā esoša īpašuma izmantošanu - 5 procenti no šīs atlīdzības summas;
- atlīdzības par Latvijā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanu - 2 procenti no atlīdzības summas.³⁰

Likums “Par uzņēmumu ienākumu nodokli” nosaka arī to, ka “neatkarīgi no jebkuriem šā likuma noteikumiem uzņēmumu ienākuma nodokli pēc turpmāk minētajām likmēm ietur no šādiem maksājumiem juridiskajām, fiziskajām un citām personām, kuras atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas Ministru kabineta noteikumos minētajās zemu nodokļu un beznodokļu valstīs vai teritorijās [..]:

- no procentu maksājumiem - 5 procenti, ja tos izmaksā Latvijas Republikā reģistrētās kredītiestādes, vai 15 procenti no visiem pārējiem procentu maksājumiem;
- no maksājumiem par intelektuālo īpašumu - 15 procenti no maksājumiem;
- no ārkārtas dividendēm - 30 procenti no maksājumiem”.³¹

Pēc likumdošanas prasībām, ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamais ienākums ir taksācijas perioda peļņa vai zaudējumi pirms nodokļu aprēķināšanas, tas ir:

- “...saskaņā ar Latvijas Republikas normatīvajiem aktiem sagatavotajā maksātāja gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā vai saskaņā ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem [..] noteiktajā peļņas vai zaudējumu aprēķinā un citu apvienoto ienākumu pārskatā uzrādītais peļņas vai zaudējumu apjoms pirms uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas [..].
- Citiem nodokļa maksātājiem, kuriem nav saistoši Latvijas Republikas normatīvie akti, kas nosaka gada pārskata sagatavošanas kārtību [..] apliekamais ienākums ir starpība,

³⁰ Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokli, pieņemts 09.02.1995.

³¹ turpat

ko veido ieņēmumi no saimnieciskās darbības un ar minēto ieņēmumu gūšanu saistītie izdevumi”³².

Pārskata gada peļņu vai zaudējumus uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām palielina vai samazina “par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību, un par to zaudējumu summu, kurus radījusi maksātājam piederošo vai tā lietošanā esošo sociālās infrastruktūras objektu uzturēšana. Izdevumu vai izdevumu daļas summai, kura nav tieši saistīta ar maksātāja saimniecisko darbību, un zaudējumu summai, kuru radījusi maksātājam piederošo vai tā lietošanā esošo sociālās infrastruktūras objektu uzturēšana, aplikamā ienākuma palielināšanai piemēro koeficientu 1,5³³”. Pie ar saimniecisko darbību tieši nesaistītiem izdevumiem pieskaita “...izdevumus īpašnieku vai darbinieku atpūtai, atpūtas ceļojumiem, izklaidēšanās pasākumiem un ar saimniecisko darbību nesaistītiem īpašnieku vai darbinieku braucieniem ar nodokļa maksātāja autotransportu, pabalstiem, dāvinājumiem, dāvinājumos pārvērstiem kredītiem un aizdevumiem (..), ārkārtas dividendes, kā arī citas izmaksas naudā vai citās lietās (natūrā) īpašniekiem vai darbiniekiem, kuras netiek uzrādītas kā atlīdzība par veikto darbu vai kuras nav saistītas ar (..) saimniecisko darbību”³⁴.

Uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā jānorāda arī tādas ar saimniecisko darbību tieši nesaistītas summas, kurām nepiemēro koeficientu 1,5, piemēram ziedojumi budžeta iestādēm, valsts kapitālsabiedrībām, biedrībām, nodibinājumiem un reliģiskajām organizācijām vai to iestādēm, kurām piešķirts sabiedriskā labuma statuss.

Taksācijas perioda aplikamais ienākums vai zaudējumi veidojas summējot pārskata gada peļņu vai zaudējumus un ar saimniecisko darbību nesaistīto izdevumu summas.

Normatīvais regulējums paredz ļoti daudz dažādas korekcijas ar nodokli aplikamā ienākuma palielināšanai un samazināšanai, taču darba autore izvēlējusies apskatīt tās, ar ko uzņēmumiem visbiežāk nācies saskārties. “Nodokļa maksātāja aplikamo ienākumu palielina par:

- uzņēmuma gada pārskatā minēto pamatlīdzekļu un nemateriālo ieguldījumu vērtības samazinājuma korekciju summu un samazina par saskaņā ar šā likuma 13. panta prasībām aprēķināto pamatlīdzekļu nolietojuma un norakstīto nemateriālo ieguldījumu vērtību summu (..);

³² Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokli, pieņemts 09.02.1995.

³³ turpat

³⁴ turpat

- soda naudām, līgumsodiem un naudas sodiem izmantoto summu, kā arī nokavējuma naudas un citu soda sankciju summu [..];
- nerezidentiem veiktajiem maksājumiem, kuri izdarīti, izmantojot elektroniskās norēķinu sistēmas, ja no tiem izmaksas brīdī bija jāietur nodoklis (..), bet ienākuma izmaksas brīdī to nevarēja ieturēt;
- 60 procentiem no reprezentācijas izdevumiem izmantotās summas (..);
- summu, par kādu taksācijas periodā salīdzinājumā ar iepriekšējo taksācijas periodu tiek palielināti debitoru parādiem paredzētie uzkrājumi (..), un bezcerīgo (zaudēto, bez cerībām tos kādreiz atgūt) debitoru parādu summām, kas tieši iekļautas zaudējumos (izmaksās);
- zaudējumiem, kas radušies no akciju atsavināšanas [..];
- darba devēja darbinieku labā izdarītajām iemaksām privātajos pensiju fondos atbilstoši licencētiem pensiju plāniem un iemaksātajām apdrošināšanas prēmiju summām par darbinieku dzīvības apdrošināšanu (ar līdzekļu uzkrāšanu) (..), ja nodokļa maksātājam taksācijas perioda pēdējā dienā nodokļu parāda kopsumma pārsniedz 150 euro (..);
- izdevumiem, kas saistīti ar reprezentatīva automobiļa ekspluatāciju un uzturēšanu.”³⁵

“Nosakot apliekamo ienākumu, nodokļa maksātāja peļņu samazina:

- par nekustamā īpašuma nodokļa (zemes nodokļa un īpašuma nodokļa), izložu un azartspēļu nodokļa un nodevu, preču vai pakalpojumu loterijas organizēšanas valsts nodevu summām,
- par summām, kas izmaksātas subsīdiju veidā kā valsts atbalsts lauksaimniecībai vai Eiropas Savienības atbalsts lauksaimniecībai un lauku attīstībai;
- par taksācijas periodā zaudēto debitoru parādu summām (..) un summu, par kādu taksācijas periodā salīdzinājumā ar iepriekšējo taksācijas periodu tiek samazināti debitoru parādiem paredzētie uzkrājumi [..];
- par summu, par kādu taksācijas periodā salīdzinājumā ar iepriekšējo taksācijas periodu tiek samazināti izveidotie uzkrājumi un rezerves (..);
- par atgūtām bezcerīgo parādu vai izlaupījumu summām, kuras tieši iekļautas zaudējumos un par kurām iepriekšējos taksācijas periodos ir palielināts nodokļa maksātāja apliekamais ienākums [..];

³⁵ Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokli, pieņemts 09.02.1995.

- par izglītības iestādēm bez atlīdzības nodoto skaitļošanas iekārtu, to aprīkojuma, tai skaitā drukas ierīču, atlikušo vērtību nodokļa maksātāja finanšu grāmatvedībā to izslēgšanas brīdī”³⁶
- “par saskaņā ar šā likuma 13.panta prasībām aprēķināto pamatlīdzekļu nolietojuma un norakstīto nemateriālo ieguldījumu vērtību summu”³⁷

Likums paredz arī apliekamā ienākuma koriģēšanu par saņemamo dividenžu summām:

1. “Nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu samazina par uzņēmuma gada pārskata peļņas un zaudējumu aprēķinā uzrādīto saņemamo dividenžu summu;
2. Nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu palielina par dividenžu summu, kas saņemama no dividenžu izmaksātāja, kurš ir tādas valsts vai teritorijas rezidents, kura saskaņā ar normatīvo aktu noteikumiem ir atzīta par zemu nodokļu vai beznodokļu valsti vai teritoriju”³⁸.

“Ja saskaņā ar šo likumu izdarītās nodokļa maksātāja taksācijas perioda peļņas vai zaudējumu koriģēšanas rezultāts ir zaudējumi, kas radušies taksācijas periodā, kurš sākās 2018.gadā, vai pēc tam, tos var segt hronoloģiskā secībā no nākamo taksācijas periodu apliekamā ienākuma. Taksācijas periodā pirmstaksācijas periodu zaudējumus ir tiesības segt par summu, kas nepārsniedz 75 procentus no ienākuma, kas apliekams ar uzņēmumu ienākuma nodokli pēc veiktās koriģēšanas.”³⁹

Pēc visu apliekamā ienākuma korekciju izdarīšanas, tiek veikts nodokļa aprēķins, reizinot koriģēto apliekamo ienākumu ar nodokļa likmi, kas ir 15 procenti.

Likums paredz arī vairākas nodokļu atlaides: atlaide par ārvalstīs samaksāto nodokli, atlaide ziedotājiem, atlaide par atbalstāmo investīciju projekta ietvaros veiktajiem ilgtermiņa ieguldījumiem, atlaide maksātājiem, kas veic lauksaimniecisko darbību.

“Aprēķināto nodokli var samazināt par summu, kas ir vienāda ar ārvalstīs samaksāto nodokli, ja šī nodokļa nomaksa ārvalstīs apliecināta ar ārvalstu nodokļu iekasēšanas institūcijas apstiprinātiem dokumentiem, kuros uzrādīts apliekamais ienākums un ārvalstīs samaksātais nodokļa summa. Samazinājums nedrīkst pārsniegt tādu summu, kas būtu vienāda ar Latvijā aprēķināto nodokli par ārvalstīs gūto ienākumu.”⁴⁰

³⁶ Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokli, pieņemts 09.02.1995.

³⁷ turpat

³⁸ turpat

³⁹ turpat

⁴⁰ Zadorožnaja O. Uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācija. SIA PVN Konsultācijas, Rīga, 2016. 115.lpp.

“Nodokļa maksātājam ir tiesības par atbalstāmo investīciju projekta ietvaros veiktajiem sākotnējiem ilgtermiņa ieguldījumiem piemērot nodokļa atlaidi:

- 1) 25 procentu apmērā no kopējās sākotnējās ilgtermiņa ieguldījumu summas līdz 50 miljoniem euro;
- 2) 15 procentu apmēra no kopējās sākotnējās ilgtermiņa ieguldījumu summas daļas, no 50 miljoniem euro līdz 100 miljoniem euro.”⁴¹

“Rezidentiem un pastāvīgajām pārstāvniecībām nodokli samazina par 85 procentiem no summām, kas ziedotas budžeta iestādēm, valsts kapitālsabiedrībām (..), kā arī Latvijas Republikā reģistrētām biedrībām, nodibinājumiem un reliģiskajām organizācijām vai to iestādēm, kurām piešķirts sabiedriskā labuma organizācijas statuss (..). Kopējā nodokļa atlaide saskaņā ar šā panta noteikumiem nedrīkst pārsniegt 20 procentus no nodokļa kopējās summas. [...] Nodokļa atlaidi nepiemēro maksātājiem, kuriem taksācijas perioda otrā mēneša pirmajā datumā nodokļu parāda kopsумma pārsniedz 150 euro.”⁴²

“Nodokļa maksātāji, pamatojoties uz Valsts ieņēmumu dienesta noteikto avansa maksājumu apmēru, taksācijas gada laikā līdz katra mēneša 15.datumam (ieskaitot) izdara valsts budžetā šādus nodokļa avansa maksājumus:

1. par katru mēnesi no taksācijas perioda pirmā mēneša līdz mēnesim (ieskaitot), kurā tiek iesniegts uzņēmuma gada pārskats (..), - summu, kas atbilst vienai divpadsmitajai daļai no aprēķinātā nodokļa, kurš (..) ir aprēķināts par taksācijas periodu pirms pirmstaksācijas perioda;
2. par katru mēnesi taksācijas perioda atlikušajā daļā – summu, kas noteikta, starpību starp pirmstaksācijas perioda nodokļa summu un saskaņā ar šīs daļas 1.punktu samaksāto nodokļa summu dalot ar atlikušo mēnešu skaitu no gada pārskata iesniegšanas mēneša līdz taksācijas perioda beigām.⁴³”

Lai noteiktu valsts budžetā maksājamo nodokļa summu, nepieciešams ņemt vērā aprēķinātos un veiktos uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumus. Sakarā ar to, ka avansa maksājumi tiek aprēķināti balstoties uz iepriekšējā taksācijas perioda datiem, budžetā iemaksātā summa var atšķirties no aprēķinātās. Ja aprēķinātā nodokļa summa ir lielāka par avansā samaksāto nodokļa summu, tad starpība ir jāpiemaksā, taču, ja aprēķinātā nodokļa summa ir mazāka par avansā samaksāto nodokļa summu, starpību iespējams atgūt vai novirzīt citiem nodokļiem.

⁴¹ Zadorožnaja O. Uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācija. SIA PVN Konsultācijas, Rīga, 2016. 117.lpp

⁴² Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokli, pieņemts 09.02.1995.

⁴³ turpat

Izpētot likumā “Par uzņēmumu ienākumu nodokli” noteiktās prasības attiecībā uz nodokļa aprēķināšanu, darba autore secināja, ka līdz 2017.gada 31.decembrim nodokļa maksātāji bija gan rezidenti, gan nerezidenti, gan arī nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības. Uzņēmumu ienākuma nodokļa taksācijas periods bija vienāds ar periodu, par kuru nodokļa maksātājs sniedz gada pārskatu. Parasti tie ir 12 mēneši, kas var nesakrist ar kalendāro gadu, tātad šis likums pieļāva dažādus taksācijas periodus, atkarībā no maksātāja gada pārskata perioda. Vispārīgā nodokļa likme ir 15 procenti. Ar nodokli apliekamo ienākumu aprēķina veicot korekcijas taksācijas perioda peļņai vai zaudējumiem. Likumdošanā paredzētas arī uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaides dažādos gadījumos. Tāpat iespējama arī apliekamā ienākuma samazināšana par iepriekšējo periodu zaudējumiem. Nosakot valsts budžetā maksājamo nodokļa summu, obligāti jāņem vērā valsts budžetā samaksātie uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi.

1.4.Izmaiņas uzņēmumu ienākuma nodokļa regulējumā no 2018.gada 1.janvāra

Sakarā ar vērienīgu nodokļu reformu Latvijā, 2018.gada 1.janvārī spēku zaudēja likums “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” un ar to saistītie ministru kabineta noteikumi, un tā vietā spēkā stājās jaunais “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums”, kurš paredz citādu nodokļa aprēķināšanas modeli. Šī likuma reformas pamata mērķis ir veicināt tautsaimniecības attīstību, ļaujot uzņēmumiem atlikt nodokļa nomaksu līdz brīdim, kad peļņa tiek sadalīta. Attiecīgi, kamēr peļņa tiks izmantota uzņēmuma attīstībai, nodoklis nebūs jāmaksā. Līdz ar šīm izmaiņām spēku zaudēja arī iepriekšējie uzņēmumu ienākuma nodokļa atvieglojumi un stimuli, izņemot pārejas noteikumus atrunātos.

Saskaņā ar “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumu”, “uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji ir:

- 1) visi šā punkta apakšpunktos minētie saimnieciskās darbības veicēji:
 - a) iekšzemes uzņēmumi,
 - b) no valsts budžeta finansētās institūcijas, uz kurām neattiecas šā panta otrās daļas nosacījumi,
 - c) no pašvaldības budžeta finansētās institūcijas, kuras gūst ienākumus no saimnieciskās darbības un uz kurām neattiecas šā panta otrās daļas nosacījumi;
- 2) pastāvīgās pārstāvniecības;

- 3) ārvalstu komercsabiedrības un citas personas, kas gūst ieņēmumus Latvijā (turpmāk – nerezidenti)⁴⁴.

Taču “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums” paredz virkni citu būtisku nodokļa elementu izmaiņas.

Nodokļa “taksācijas periods ir kalendāra mēnesis. Ja nodokļa maksātājs (..) ir tiesīgs iegrāmatot attaisnojuma dokumentus vienu reizi ceturksnī, nodokļa maksātāja taksācijas periods ir ceturksnis”⁴⁵. Tas paredz uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju sagatavošanu un iesniegšanu Valsts ieņēmumu dienestā katru mēnesi vai vienu reizi ceturksnī.

Saskaņā ar “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma” prasībām, nodokļa likme iepriekšējo 15 procentu vietā ir 20 procenti no aprēķinātās ar nodokli apliekamās bāzes, kurai veiktas korekcijas. Taču uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi veido nodokļa objektu vērtība dalīta ar koeficientu 0,8, kas nozīmē ka realitātē procentu likme ir 25 nevis 20 procenti⁴⁶.

“.. ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamā bāze veidojas, summējot taksācijas periodā Latvijā un ārvalstīs aprēķinātos objektus (..):

- 1) sadalīto peļņu, kas ietver:
 - a) aprēķinātās dividendes, tai skaitā ārkārtas dividendes,
 - b) dividendēm pielīdzinātas izmaksas,
 - c) nosacītās dividendes, kas aprēķinātas saskaņā ar šā likuma 7.pantu;
- 2) nosacīti sadalīto peļņu, kas ietver:
 - a) ar saimniecisko darbību nesaistītos izdevumus (..),
 - b) nedrošos debitoru parādus (..),
 - c) palielinātus procentu maksājumus (..),
 - d) aizdevumu saistītai personai (..),
 - e) ienākumus, kurus nodokļu maksātājs būtu saņēmis, vai izdevumus, kuri nodokļu maksātājam nebūtu radušies, ja komerciālās un finanšu attiecības būtu veidotas vai nodibinātas pēc noteikumiem, kas būtu spēkā starp divām neatkarīgām personām, un ja šo starp saistītām personām (no kurām viena ir nodokļa maksātājs) slēgto darījumu vērtība būtu atbilstoša tirgus cenai (vērtībai), kuras aprēķināšanas metodes nosaka Ministru kabinets,

⁴⁴ Latvijas Republikas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts 28.07.2017.

⁴⁵ turpat

⁴⁶ Valsts ieņēmumu dienests, Jaunais uzņēmumu ienākuma nodoklis, pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/uin_18_10_vid.pdf [skatīts 18.04.2019.]

- f) labumus, kurus nerezidents piešķir saviem darbiniekiem vai valdes (padomes) locekļiem, neatkarīgi no tā, vai saņēmējs ir rezidents vai nerezidents, ja tie tiek attiecināti uz pastāvīgās pārstāvniecības darbību Latvijā,
- g) likvidācijas kvotu.”⁴⁷

“Nerezidentiem ar nodokli apliekamais objekts ir Latvijā gūtie ieņēmumi no saimnieciskās darbības vai ar to saistītajām darbībām. Nodoklis tiek ieturēts no tādiem maksājumiem, kurus rezidenti (izņemot fiziskas personas) un pastāvīgās pārstāvniecības izmaksā nerezidentiem, ja no šiem maksājumiem nav ieturēts iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

Uzņēmumu ienākuma nodoklis tiek ieturēts no:

- 1) atlīdzības par vadības un konsultatīvajiem pakalpojumiem - 20 procenti no atlīdzības summas;
- 2) atlīdzības par Latvijā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanu - trīs procenti no atlīdzības summas;
- 3) nerezidentam veiktajiem maksājumiem atbilstoši šā panta sestajai un astotajai daļai. [..]

Neatkarīgi no jebkuriem šā likuma noteikumiem uzņēmumu ienākuma nodokli, piemērojot 20 procentu likmi, ietur no visiem maksājumiem un dividendēm (..), ko Latvijas rezidenti vai nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības izmaksā juridiskajām, fiziskajām un citām personām, kuras atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas zemu nodokļu vai beznodokļu valstīs vai teritorijās [..].

Neatkarīgi no jebkuriem šā likuma noteikumiem, ja vien nav pienākuma ieturēt iedzīvotāju ienākuma nodokli, uzņēmumu ienākuma nodokli ietur no šādiem maksājumiem juridiskajām, fiziskajām un citām personām, kuras atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas zemu nodokļu vai beznodokļu valstīs vai teritorijās (..):

- 1) no procentu maksājumiem – 20 procenti;
- 2) no maksājumiem par intelektuālo īpašumu – 20 procenti. [..]

Nodokļa maksātājs, kuram saskaņā ar šo pantu bija jāietur nodoklis no nerezidenta ienākuma, bet tas netika ieturēts un iemaksāts budžetā, palielina savu Latvijā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli par nodokli no nerezidenta ienākuma. Lai aprēķinātu maksājamo nodokli, šajā pantā noteikto nodokļa bāzi dala ar koeficientu 0,8 un reizina ar attiecīgo šajā pantā noteikto nodokļa likmi.”⁴⁸

⁴⁷ Latvijas Republikas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts 28.07.2017.

⁴⁸ turpat

Piemēram, ja uzņēmums 2018.gadā ir guvis peļņu 2000 EUR apmērā un saskaņā ar dalībnieku sapulces lēmumu peļņa 400 EUR apmēra tiek novirzīta dividendēm, nodokļa bāzes elements ir 400 EUR. Nodoklis ir $400 \text{ EUR} / 0,8 \times 20\% = 100 \text{ EUR}$.

Tāpat kā iepriekšējais likums, arī jaunais paredz virkni uzņēmumu ienākuma nodokļa atvieglojumu piemērošanu, piemēram zaudējumu pārvešana, atvieglojumus par ārvalstīs samaksāto ienākuma nodokli, trīs veidu atvieglojumus par ziedojumiem, par reprezentācijas un personāla ilgtspējas pasākumiem, atvieglojums ienākumam no akciju atsavināšanas, par uzkrājumiem un iepriekšējo periodu uzkrājumiem, par subsīdijām, atvieglojumus valsts kapitālsabiedrībām, kā arī atvieglojumus brīvostu un speciālo ekonomisko zonu uzņēmumiem⁴⁹.

“Nodokļa maksātājs patstāvīgi sagatavo uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju (turpmāk – deklarācija). Deklarācijā iekļaujamo informāciju nosaka Ministru kabinets. Nodokļa maksātājs deklarāciju iesniedz Valsts ieņēmumu dienestam līdz pēctaksācijas perioda (nākamais mēnesis pēc taksācijas perioda) 20.datumam. [..]

Nodokļa maksātājs ir tiesīgs neiesniegt Valsts ieņēmumu dienestam deklarāciju par to taksācijas periodu, kurā neveidojas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekams objekts, izņemot deklarāciju par taksācijas periodu, kurš attiecas uz pārskata gada pēdējo mēnesi.

Ja nodokļa maksātājs Valsts ieņēmumu dienestam līdz 20.datumam nav iesniedzis deklarāciju par taksācijas periodu, Valsts ieņēmumu dienests pieņem, ka nodokļa maksātājam taksācijas periodā neveidojas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamā bāze un deklarācija ir iesniegta, bet deklarācija, kura tiek iesniegta pēc 20.datuma, ir uzskatāma par taksācijas perioda deklarācijas labojumu, izņemot deklarāciju par taksācijas periodu, kurš attiecas uz pārskata gada pēdējo mēnesi. [..]

Aprēķināto nodokli nodokļa maksātājs patstāvīgi pārskaita valsts budžetā līdz pēctaksācijas perioda 20.datumam.

Nodokļa piemaksai, kas veidojas pēc labojumiem deklarācijā par taksācijas periodu, kurš attiecas uz pārskata gada pēdējo mēnesi, ja labojumi veikti, pamatojoties uz izmaiņām, kas veidojušās, sagatavojot gada pārskatu, kurš iesniegts Valsts ieņēmumu dienestam noteiktajā termiņā, nepiemēro likumā “Par nodokļiem un nodevām” noteiktās nokavējuma naudas.”⁵⁰

Būtiskākās izmaiņas uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanā 2018.gada nodokļu reformas rezultātā darba autore apkopojusi 1.2.tabulā.

⁴⁹ Valsts ieņēmumu dienests, Jaunais uzņēmumu ienākuma nodoklis, pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/uin_18_10_vid.pdf [skatīts 18.04.2019.]

⁵⁰ Latvijas Republikas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts: 28.07.2017.

**Būtiskākās izmaiņas uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanā un maksāšanā līdz
2018.gadam un no 2018.gada**

Nr. p.k.	Līdz 2018.gadam	No 2018.gada
1.	Taksācijas periods – nodokļa maksātāja pārskata gads	Taksācijas periods – viens kalendārais mēnesis vai ceturksnis
2.	Nodokļa likme – 15 procenti	Nodokļa likme – 25 procenti (20 procenti reiz koeficients 0.8)
3.	Nodokļa objekts - taksācijas periodā Latvijā un ārvalstīs gūtais apliekamais ienākums	Nodokļa objekts: 1. sadalītā peļņa 2. nosacīti sadalītā peļņa
4.	Apliekamais ienākums – peļņas vai zaudējumu aprēķinā norādītais finansiālais rezultāts, kam veiktas korekcijas	Apliekamais ienākums – nodokļa objekts reizināts ar koeficientu 0,8
5.	Avansa maksājumi – katru mēnesi līdz 15.datumam jāveic nodokļa avansa maksājumi valsts budžetā	Avansa maksājumi – nav jāveic
6.	Nodokļa maksāšana – 15 dienu laikā pēc gada pārskata un deklarācijas iesniegšanas	Nodokļa maksāšana – nodokļa maksājums valsts budžetā jāveic līdz pēctaksācijas perioda 20.datumam

Autores veidota tabula. Avots: likums Par nodokļiem un nodevām⁵¹; Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums⁵²

Izpētot jauno “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumu” un Valsts ieņēmumu dienesta mājaslapā pieejamos skaidrojumus, darba autore secina, ka jaunā likuma prasības ir krasi atšķirīgas no iepriekšējām. Jaunizstrādātajā likumā mainīts gan nodokļa taksācijas periods, gan nodokļa likme, gan apliekamais objekts, tas vairs neparedz veikt nodokļa avansa maksājumus budžetā, kā arī uzliek par pienākumu uzņēmumiem sniegt nodokļa deklarāciju un veikt visus tam nepieciešamos aprēķinus katru mēnesi, nevis tikai reizi gadā.

⁵¹ Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokli, pieņemts 09.02.1995.

⁵² Latvijas Republikas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts 28.07.2017.

2. NEPILNĪBAS UZŅĒMUMU IENĀKUMA NODOKĻA REGULĒJUMĀ UN TO IESPĒJAMIE RISINĀJUMI

2.1. Konstatētās nepilnības uzņēmumu ienākuma nodokļa regulējumā, kurš ir spēkā kopš 2018.gada 1.janvāra

Diplomdarba ietvaros autore veica dažādu avotu izpēti, lai noskaidrotu, ar kādām problēmām vai neskaidrībām nodokļu maksātājiem nācies saskarties kopš Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma un to skaidrojošo Ministru kabineta noteikumu Nr.677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” (turpmāk – MK noteikumi Nr.677) spēkā stāšanās 2018.gada 1.janvārī. Galvenokārt, tika pētīti nodokļu maksātāju uzdotie jautājumi Valsts ieņēmumu dienestam, uz kuriem pēc attiecīgā pieprasījuma ir sniegtas uzziņas par situācijas skaidrojumu, un publikācijas portālā iFinances, kur nodokļu konsultanti, grāmatvedības speciālisti, zvērināti revidenti un juristi snieguši savus skaidrojumus uz nodokļu maksātāju uzdotajiem jautājumiem. Interneta žurnāls iFinances ir pirmais un lielākais interneta žurnāls par nodokļiem, grāmatvedību un finanšu vadību Latvijā.

Diplomdarba ietvaros autore no 2019.gada 9. līdz 10.maijam veica aptauju, kuras mērķis bija noskaidrot grāmatvedības nozarē strādājošo, revidentu un nodokļu konsultantu novērtējumu par Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un MK noteikumos Nr.677 sniegtās informācijas pilnīgumu un saprotamību vairākos jautājumos. Aptaujas anketu skatīt 1.pielikumā. Kopumā tika aptaujāti 45 speciālisti.

Aptaujas ietvaros autore lūdza respondentiem novērtēt šobrīd spēkā esošo Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma un MK noteikumu Nr.677 redakcijas (19.aptaujas jautājums – skat.1.pielikumu), izmantojot vērtējumu no 1 līdz 5, kur 1 ir “ļoti slikti, noteikti nepieciešami grozījumi”, bet 5 ir “ļoti labi, nekādi grozījumi nav nepieciešami”. Aptaujāto vidējais novērtējums ir 3, kas nozīmē, ka normatīvo aktu šobrīd spēkā esošās redakcijas tiek vērtētas drīzāk labi, nekā slikti, taču būtu nepieciešami uzlabojumi.

Veicot iepriekšminēto avotu izpēti un aptaujas rezultātu analīzi, darba autore konstatējusi un 2.1.tabulā apkopojusi būtiskākās neskaidrības un nepilnības uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā.

Autores konstatētās neskaidrības un nepilnības uzņēmumu ienākuma nodokļa regulējumā no 2018.gada 1.janvāra

Nr. p.k.	Konstatētās neskaidrības un nepilnības uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā
1.	nav noteikts, cik senu peļņu uzņēmums drīkst sadalīt dividendēs;
2.	nav skaidri pateikts, vai maksājamais nodoklis ir ieturams no dividendēs izmaksājamās summas vai nē;
3.	nav skaidri pateikts vai ar nodokli apliekamā bāze samazināma par no ārvalstīm saņemto dividenžu bruto vai neto summu;
4.	nav skaidri noteikts, vai atvieglojumi par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm un ārvalstīs samaksāto nodokli ir piemērojami vienlaicīgi vai nē;
5.	normatīvajā regulējumā noteiktie kritēriji attiecībā uz nodokļa aprēķināšanu no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā ir ļoti vispārīgi;
6.	kritēriji, kas nosaka kādas soda naudas ir iekļaujamas ar nodokli apliekamajā bāzē ir sarežģīti un neskaidri;
7.	nav noteikts, vai neizmantotās debitoru parādu summas, par kurām atļauts samazināt ar nodokli apliekamo bāzi, ir pārnesamas uz nākamajiem periodiem;
8.	nav skaidri noteikts kā nosakāma tirgus cena bezprocentu aizdevumiem saistītai personai;
9.	nav paredzētas ar nodokli apliekamās bāzes korekcijas saistītiem uzņēmumiem, tādējādi radot iespējamu nodokļa dubultu uzlikšanu;
10.	vidējo parāda saistību apjoma aprēķina formula sniedz pretrunīgi vērtējamu rezultātu;
11.	nav noteikts kā aprēķināms reprezentācijas un personāla ilgtspējas pasākumu atļautais limits tādām uzņēmumiem, kurš iepriekšējā pārskata gadā bijis mikrouzņēmums;

Autores veidota tabula.

Turpmākās darba nodaļas autore veltījusi tabulā apkopoto neskaidrību un nepilnību izpētei un priekšlikumu izstrādei to novēršanai, kā arī detalizētākai aptaujas rezultātu analīzei.

2.2. Neskaidrības saistībā ar dividenžu sadali un uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanu no tām

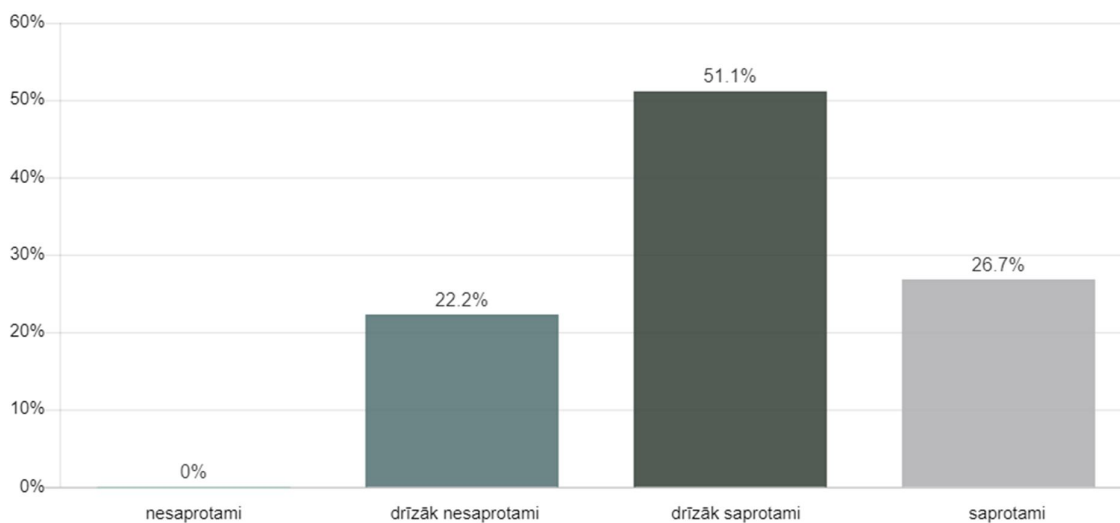
No diplomdarba ietvaros veiktās aptaujas un iepriekšējā nodaļā aprakstīto avotu izpētes rezultātā, darba autore secina, ka nodokļa maksātājiem nav pilnībā skaidras uzņēmumu

ienākuma nodokļa normatīvā regulējuma prasības attiecībā uz dividendžu aprēķināšanu, kā arī nodokļa piemērošanu tām.

Galvenie jautājumi saistībā ar dividendēm ir šādi:

1. vai pastāv kādi ierobežojumi tam, cik senu peļņu uzņēmums drīkst sadalīt dividendēs;
2. vai aprēķinātais uzņēmumu ienākuma nodoklis ieturams no aprēķinātajām dividendēm vai nē?

Aptaujas ietvaros autore lūdza respondentiem novērtēt cik skaidri un saprotami, viņuprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums un MK noteikumi Nr.677 nosaka kā aprēķināmas dividendes un nodoklis no tām. Respondentu sniegto atbilžu procentuālais sadalījums atspoguļots 2.1.attēlā.



2.1.att. Respondentu sniegtais novērtējums par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā sniegtajiem skaidrojumiem attiecībā uz dividendžu aprēķināšanu

Pēc 2.1.attēlā apkopotajiem rezultātiem redzams, ka gandrīz 27 procenti aptaujāto uzskata, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi attiecībā uz dividendžu aprēķināšanu un nodokļa aprēķināšanu no tām ir saprotami. Nedaudz vairāk kā puse respondentu (51%) atzina, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi ir drīzāk saprotami, savukārt 22 procenti aptaujāto uzskata, ka tie ir drīzāk nesaprotami. Savu novērtējumu aptaujātie skaidro ar šādiem viedokļiem:

- nav skaidri pateikts, vai tiešām nodoklis jāaprēķina pa virsu, jo bija ierasts, ka tas samazināja izmaksājamo dividendžu apmēru;
- likumā pie apliekamās nodokļa bāzes minēts tikai 20% ieturamais UIN. Šķiet nesaprotami, kāpēc visur parādās 20% likme, ja apliekamajai bāzei ir jāpiemēro koeficients 0.8, kas rezultātā veido nodokli precīzi 25% apmērā;

- procentus vajadzēja skaidrāk aprakstīt, grūti pastāstīt klientiem;
- varētu sniegt vairāk piemērus aprēķināšanā;
- nav skaidrs saistībā ar dividendēm, kas gūtas no meitas sabiedrībām;
- vajadzētu precizēt ar piemēriem dividendēm pielīdzinātās izmaksas, u.c.

Pirmais jautājums “vai pastāv kādi ierobežojumi tam, cik senu peļņu uzņēmums drīkst sadalīt dividendēs” radies sakarā ar Komerclikuma 161.panta 6.daļu, kura nosaka, ka dividendes, kas nav izņemtas 10 gadu laikā, pāriet sabiedrības īpašumā.⁵³

Taču šis iepriekšminētais ierobežojums attiecas tikai uz dividendēm, kas ir jau aprēķinātas, bet nav izmaksātas. Nedz Komerclikums, nedz arī kāds cits likums neparedz ierobežojumus attiecībā uz to, cik senu peļņu uzņēmums drīkst sadalīt dividendēs. Vienīgi šobrīd obligāti ir jāņem vērā, ka atkarībā no tā, vai tiek sadalīta peļņa, kas radusies līdz 2017.gada 31.decembrim vai pēc tā, mainīsies uzņēmumu ienākuma nodokļa un iedzīvotāju ienākuma nodokļa piemērošana.⁵⁴

“Saskaņā ar jaunā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma (UIN likums) pārejas noteikumu 8.punktu, uzņēmums ir tiesīgs neiekļaut ar UIN apliekamajā bāzē dividendes, kas tiek aprēķinātas, sadalot peļņu, kura uzrādīta bilancē 2017.gada 31.decembrī. Bez tam UIN likuma pārejas noteikumu 9.punktā ir noteikts, ka pirms peļņas sadales atlikušo nesadalīto peļņu turpmākajos pārskata gados samazina par aprēķinātajām dividendēm, piemērojot metodi “pirmais iekšā – pirmais ārā” (FIFO).”⁵⁵ Tas nozīmē, ka nodokļu piemērošanas vajadzībām tiek uzskatīts, ka pirmo sadala senāko peļņu. Atbilstoši likuma “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” pārejas noteikumu 130.punktam, 2018. un 2019.gadā sadalot dividendēs peļņu, kas iegūta līdz 2017.gada 31.decembrim, uzņēmumam ir jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis 10% apmērā, bet sadalot šo pašu peļņu pēc 2019.gada, jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis 20% apmērā.⁵⁶

Pēc iepriekš minētā diplomdarba autore secina, ka šobrīd spēkā esošais normatīvais regulējums neparedz nekādus ierobežojumus attiecībā uz to, cik senu peļņu atļauts sadalīt dividendēs. Vienīgais likumā noteiktais ierobežojums attiecas uz jau aprēķinātām dividendēm, kuras jāizmaksā desmit gadu laikā, pretējā gadījumā tās pāriet sabiedrības īpašumā.

Otrais jautājums “vai aprēķinātais uzņēmumu ienākuma nodoklis ieturams no aprēķinātajām dividendēm vai nē” visticamāk radies tādēļ, ka visiem vēl svaigā atmiņā ir

⁵³ Latvijas Republikas Komerclikums, pieņemts 13.04.2000.

⁵⁴ Lasmane, A. Cik senu peļņu uzņēmums drīkst sadalīt dividendēs? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/iedzivotaju-ienakuma-nodoklis/cik-senu-pelnu-uznemums-drikt-dalit-dividendes/14154> [skatīts 20.04.2019.]

⁵⁵ turpat

⁵⁶ turpat

iepriekšējā uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtība, kura paredzēja iedzīvotāju ienākuma nodokļa ieturēšanu no dividendēs izmaksājamās summas. Par to, ka šis jautājums tiešām ir gana neskaidrs nodokļa maksātājiem, autore pārliecinājusies arī ikdienā, strādājot grāmatvedības ārpakalpojumu uzņēmumā, jo klienti nereti uzdod jautājumu, vai dividendēs sadalīto summu visu drīkst izmaksāt dalībniekam vai tikai starpību starp aprēķinātajām dividendēm un nodokli no tām.

Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā paredzēts, ka ar nodokli apliekamajā bāzē ietver sadalīto peļņu, tostarp dividendes, tādējādi likuma normas neparedz nodokļa ieturējumu no aprēķinātajām dividendēm, bet gan nodokļa piemērošanu ar nodokli apliekamajai bāzei. Valsts ieņēmumu dienesta skaidrojums šajā jautājumā ir sekojošs: “UIN likuma normas neparedz ieturēt UIN no aprēķinātajām dividendēm, bet gan, izmantojot koeficientu 0,8, no izmaksājamā (neto) dividenžu apmēra aprēķināt bruto UIN bāzi, lai piemērotu nodokli ar UIN apliekamajai bāzei”.⁵⁷ Likuma normas neliedz arī dividendēs izmaksājamajā peļņas daļā ietvert uzņēmumu ienākuma nodokli, ja uzņēmuma vadība tā vēlas. Tādā gadījumā gan sadalītā peļņa dividendēs, gan arī aprēķinātais nodoklis uz attiecīgajiem posteņiem tiek novirzīts no posteņa “Pārskata gada peļņa vai zaudējumi”.⁵⁸

MK noteikumu Nr.677 1.pielikumā sniegts šāds detalizēts skaidrojošs nodokļa aprēķina piemērs tieši dividendēm:

“Nodokļa maksātāja nesadalītā peļņa uz 2017.gada 31.decembri ir 300 euro, bet 2018.gadā ir gūta peļņa 2000 euro apmērā. Saskaņā ar dalībnieku lēmumu peļņa 400 euro apmērā tiek novirzīta dividendēm.

Peļņas daļa 300 euro apmērā, kura tiek sadalīta dividendēs, ir uzskatāma par peļņas daļu, kurai jau piemērots uzņēmumu ienākuma nodoklis līdz 2017.gada 31.decembrim, un tā nav iekļaujama ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē.

Savukārt uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes elements ir 100 euro (neto), t. i., summa, kuru izmaksās kapitāla daļu turētājiem.

Tātad uzņēmumu ienākuma nodoklis ir 25 euro (100 euro : 0,8 x 20 %).”⁵⁹

No iepriekš aprakstītā darba autore secina, ka aprēķinātais uzņēmumu ienākuma nodoklis no dividendēm nav ieturams no dividendēs izmaksājamās summas, bet gan

⁵⁷ Muceniece, D. Kā aprēķināt dividendēs izmaksājamo summu? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/gramatvediba/izdevumi/ka-aprekinat-dividendes-izmaksajamo-summu/14705> [skatīts 20.04.2019.]

⁵⁸ turpat

⁵⁹ Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi, Latvijas Republikas MK noteikumi Nr.677, 14.11.2017.

attiecināms uz uzņēmuma izmaksām. Kapitāla daļu turētājiem izmaksājama visa dividendēs sadalītā summa, bet, ja dalībnieki tā vēlas, pie lēmuma par peļņas sadali var paredzēt, ka maksājamais nodoklis sedzams no tās peļņas daļas, kas paredzēta dividenžu izmaksai.

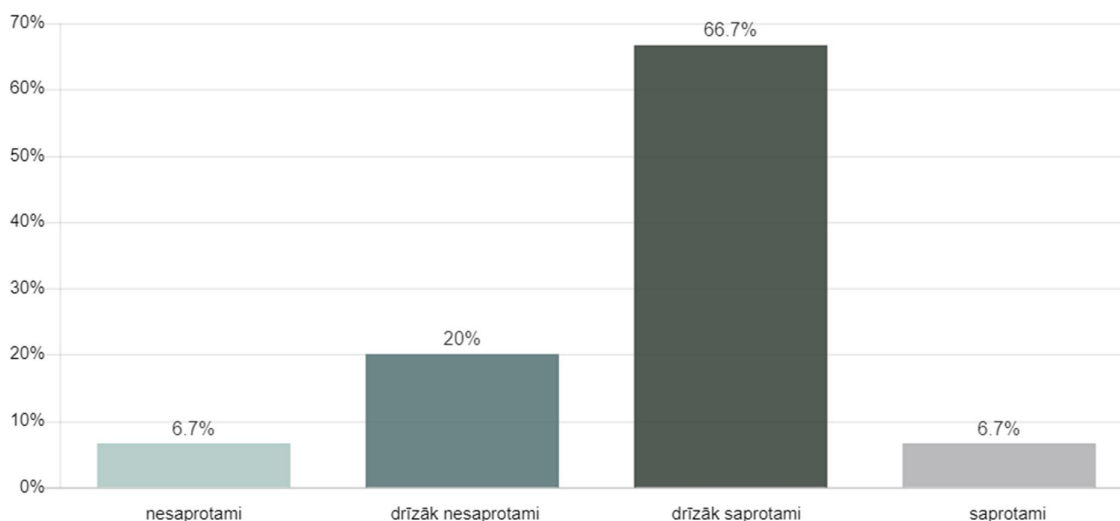
2.3. Atvieglojumu par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm un ārvalstīs samaksāto nodokli piemērošana aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli

Veicot aktuālo jautājumu izpēti portālā iFinances un apkopojot aptaujas rezultātus, darba autore konstatēja, ka sakarā ar izmaiņām uzņēmumu ienākuma nodokļa regulējumā, nodokļa maksātājiem ir radušās neskaidrības arī par ārvalstīs samaksāto nodokli un no ārvalstīm saņemtajām dividendēm. Neskaidrības galvenokārt ir par to, kā piemērojami Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā noteiktie atvieglojumi.

Galvenie jautājumi saistībā ar ārvalstīs samaksāto nodokli un no ārvalstīm saņemtajām dividendēm ir šādi:

1. vai ar nodokli apliekamajā bāzē iekļauto dividenžu apmēru drīkst samazināt par no ārvalstīm saņemto dividenžu bruto vai neto summu;
2. vai aprēķinātais nodoklis ir samazināms par ārvalstī samaksāto nodokli, ja nodokļa bāze tika samazināta par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm?

Diplomdarba izstrādāšanas procesā veiktās aptaujas ietvaros autore lūdza respondentiem novērtēt cik skaidri un saprotami, viņuprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums un MK noteikumi Nr.677 nosaka atvieglojumus par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm. Respondentu sniegto atbilžu procentuālais sadalījums atspoguļots 2.2.attēlā.

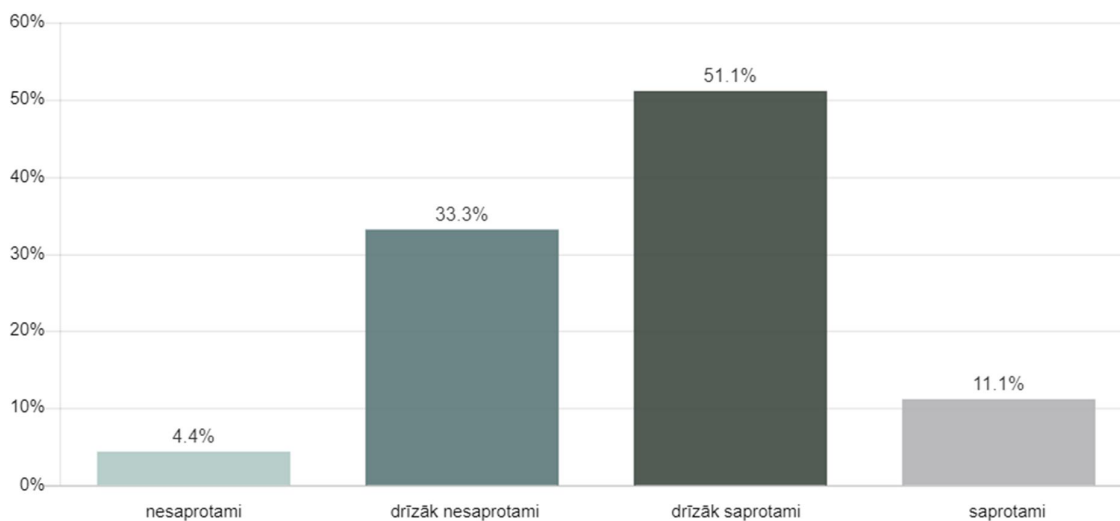


2.2.att. Respondentu sniegtais novērtējums par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā sniegtajiem skaidrojumiem par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm

Pēc 2.2.attēlā apkopotajiem rezultātiem redzams, ka tikai gandrīz 7 procenti aptaujāto uzskata, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm ir saprotami. Lielākā respondentu daļa, 67 procenti, atzina, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi ir drīzāk saprotami, 20 procenti aptaujāto uzskata, ka tie ir drīzāk nesaprotami, bet gandrīz 7 procenti atzina, ka sniegtie skaidrojumi ir nesaprotami. Savas atbildes respondenti pamatojuši ar šādiem skaidrojumiem:

- nav saprotams, kurā tieši brīdī tās jāuzrāda uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā;
- teksts nav skaidri saprotams, ir dažādu interpretāciju iespējas;
- vajadzētu iekļaut piemērus, kā labāk un pareizāk veikt aprēķinus;
- vajadzētu precīzu sarakstu ar dokumentiem un to analogiem, kas apstiprinātu nodokļa samaksu ārvalstīs.

Tāpat aptaujas ietvaros autore lūdza respondentiem novērtēt cik skaidri un saprotami, viņuprāt, uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvais regulējums nosaka atvieglojumus ārvalstīs samaksāto nodokli. Respondentu sniegto atbilžu procentuālais sadalījums atspoguļots 2.3.attēlā.



2.3.att. Respondentu sniegtais novērtējums par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā sniegtajiem skaidrojumiem par ārvalstīs samaksāto nodokli

2.3.attēlā redzams, ka tikai 10 procenti aptaujāto atzina normatīvajā regulējumā sniegtos skaidrojumus par saprotamiem, nedaudz vairāk kā puse (51%) respondentu uzskata, ka sniegtie skaidrojumi ir drīzāk saprotami, nedaudz mazāk, 33 procenti, aptaujāto novērtēja normatīvajā regulējumā atrodamos skaidrojumus kā drīzāk nesaprotamus, savukārt 4 procenti uzskata tos par nesaprotamiem. Sniegtais novērtējums tika pamatots ar to, ka skaidrojumi normatīvajā

regulējumā ir uzrakstīti ļoti sarežģīti un grūti lasāmi un bez papildus jautājumu uzdošanas Valsts ieņēmumu dienestam nav bijuši saprotami.

Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 6.pants paredz, ka “nodokļa maksātājs ir tiesīgs samazināt taksācijas periodā ar nodokli apliekamajā bāzē iekļauto dividenžu apmēru tādā apjomā, kādā nodokļa maksātājs taksācijas periodā ir saņēmis dividendes no dividenžu izmaksātāja, kurš tā rezidences valstī ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājs, vai tādas dividendes, no kurām to izmaksas valstī ir ieturēts nodoklis, izņemot dividendes, kas saņemtas no personas, kas atrodas, ir izveidota vai nodibināta zemu nodokļu vai beznodokļu valstīs vai teritorijās.”⁶⁰

Autore konstatēja, ka nodokļa maksātājiem nav īsti skaidrs kā piemērojams iepriekšminētajā pantā paredzētais atvieglojums. Proti, vai ar nodokli apliekamajā bāzē iekļauto dividenžu apmēru drīkst samazināt par saņemto dividenžu neto vai bruto summu (saņemtās dividendes plus ārvalstīs samaksātais nodoklis).

Uzņēmuma ienākuma nodokļa likuma 15.pants paredz, ka “taksācijas periodā aprēķināto nodokli par dividendēm var samazināt par summu, kas ir vienāda ar ārvalstīs samaksāto nodokli, ja nodokļa nomaksa ārvalstīs ir apliecināta ar ārvalsts nodokļu iekasēšanas institūcijas apstiprinātiem dokumentiem.”⁶¹

Savukārt par 15.pantā minēto atvieglojumu nav skaidrības, vai tas attiecas arī uz to ārvalstīs samaksāto nodokli, kas ieturēts par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm.

Pēc Valsts ieņēmumu dienesta skaidrojuma, uzņēmumu ienākuma nodoklis nav jāmaksā par tādām no ārvalstīm saņemtajām dividendēm, kuras Latvijas uzņēmums saņēmis no ārvalstu uzņēmuma, ievērojot nosacījumu, ka par tām nav ticis samazināts ar nodokli apliekamais ienākums dividenžu izmaksātāja rezidences valstī. Šis nosacījums neattiecas uz tādām dividendēm, kuras saņemtas no personām, kas atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas zemu nodokļu vai beznodokļu valstīs vai teritorijās. Tāpat “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma” 6.panta 2.daļa paredz, ja no ārvalstīm saņemto dividenžu apjoms, par kurām drīkst samazināt ar nodokli apliekamajā bāzē iekļauto dividenžu apmēru, ir lielāks par aprēķinātajām dividendēm, starpību drīkst attiecināt uz nākamajiem taksācijas periodiem. Mēnesī, kad Latvijas uzņēmums sadala ar nodokli apliekamas dividendes, tās var samazināt par no ārvalstīm saņemto dividenžu bruto summu. Tā kā par dividendēm, kuras uzņēmums saņem no ārvalstīm,

⁶⁰ Latvijas Republikas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts 28.07.2017.

⁶¹ turpat

netiek aprēķināts nodoklis Latvijā, arī atvieglojums par ārvalstī samaksāto nodokli par šīm dividendēm, nav piemērojams.⁶²

Iepriekšminēto situāciju Valsts ieņēmumu dienests skaidro arī šādu piemēru: “Kapitālsabiedrība aizpilda UIN deklarāciju par 2019.gada martu, jo tā ir aprēķinājusi dalībniekam dividendes 1000 EUR (no 2018.gadā nopelnītās peļņas), kuras iekļaujamās UIN bāzē un aplikamas ar UIN. Kapitālsabiedrība 800 EUR saņēma kā dividendes no Lietuvas uzņēmuma (UIN maksātāja Lietuvā), un tālāk tās tiks izmaksātas kapitālsabiedrības dalībniekam. Tā kā nodokļa bāzē iekļautās dividendes konkrētajā periodā ir 1000 EUR, tad par dividendēm, kas saņemtas no Lietuvas uzņēmuma (800EUR), samazina UIN bāzē iekļauto dividenžu apmēru ($1000 - 800 = 200$). Kapitālsabiedrība UIN aprēķina: $200 / 0,8 \times 0,2 = 50$ EUR”.⁶³

Uzņēmuma SIA “Grant Thornton Baltic” valdes locekle un zvērināta revidente Silvija Gulbe sniegusi skaidrojumu par iepriekšminēto atvieglojumu piemērošanu situācijā, kad uzņēmums saņēmis dividendes no meitas sabiedrības Baltkrievijā un Baltkrievijas nodokļu administrācijas izziņu par peļņas nodokļa nomaksu. Revidente savā skaidrojumā pauž viedokli, ka uzņēmumam atļauts samazināt ar nodokli aplikamo bāzi no dividendēm pilnā apmērā, saskaņā ar Uzņēmuma ienākuma nodokļa likuma 6.pantu, un atļauts samazināt arī aprēķināto nodokli par ārvalstī samaksātā nodokļa summu, saskaņā ar šī paša likuma 15.pantu.⁶⁴

Kopumā uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvā regulējuma reforma, kas stājas spēkā 2018.gada 1.janvārī, radījusi Latvijas nodokļu rezidentiem šādas sekas:

- “dividendēm no Latvijas uzņēmuma peļņas, kas gūta 2018.gadā vai vēlāk, var piemērot 0% IIN, jo visu nodokli jau samaksājis Latvijas uzņēmums;
- Dividendēm no Latvijas uzņēmuma līdz 2017.gada beigām gūtās peļņas, kuras izmaksā 2018. vai 2019.gadā, piemēro 10% IIN;
- Dividendēm no Latvijas uzņēmuma peļņas, kas gūta līdz 2017.gada beigām, piemēro 20% IIN, ja tās izmaksā 2020.gadā vai vēlāk vai izmaksā mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs;

⁶² Valsts ieņēmumu dienests, Vai jāmaksā nodoklis par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/vai-jamaksa-nodoklis-par-no-arvalstim-sanemtajam-dividendem/13401> [skatīts 01.05.2019.]

⁶³ turpat

⁶⁴ Gulbe, S. Par ārvalstīs ar nodokli apliktu dividenžu izmaksu, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/par-arvalstis-ar-nodokli-apliktu-dividenzu-izmaksu/14761>[skatīts 01.05.2019.]

- Dividendēm no ES/EEZ vai tādā valstī, kas nav zemu nodokļu vai beznodokļu valsts vai teritorija, reģistrēta uzņēmuma 2018.gadā vai vēlāk var piemērot 0% IIN, ja ir jau samaksāts IIN vai UIN;
- Dividendēm, ko izmaksā zemu nodokļu vai beznodokļu valstī vai teritorijā reģistrēts uzņēmums, piemēro 20% IIN.”⁶⁵

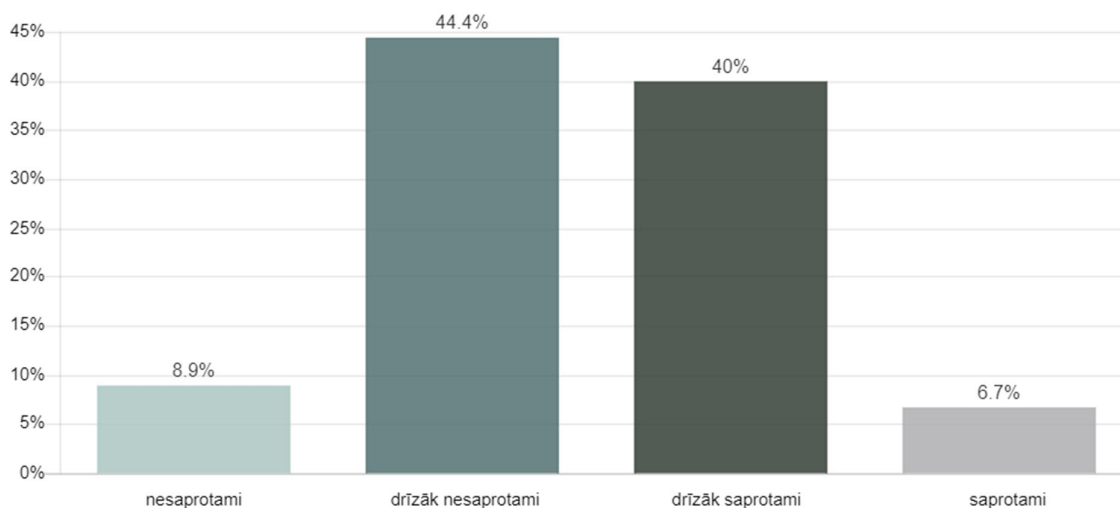
No iepriekš sniegtajiem situāciju skaidrojumiem autore secina, ka normatīvajā regulējumā nav minēts vai ar nodokli apliekamā bāze samazināma par no ārvalstīm saņemto dividenžu bruto vai neto summu, bet pēc Valsts ieņēmumu dienesta sniegtā skaidrojuma saprotams, ka samazinājums veicams par bruto summu. Tāpat šobrīd spēkā esošais uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvais regulējums attiecībā uz atvieglojumiem par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm un ārvalstīs samaksāto nodokli ir interpretējams divējādi. Proti, iespējama gan interpretācija, ka par no ārvalstīm saņemto dividenžu bruto summu samazināma nodokļa bāze no aprēķinātajām dividendēm, bet atvieglojums par ārvalstī samaksāto nodokli nav piemērojams, gan arī interpretācija, ka abi iepriekšminētie atvieglojumi piemērojami arī vienlaicīgi.

Autores priekšlikums Finanšu ministrijai šādas situācijas novēršanai ir papildināt Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 6.pantu ar 9.punktu, kurš paredzētu, ka “šā panta pirmajā daļā minētais samazinājums veicams par no ārvalstīm saņemto dividenžu bruto summu (no ārvalstīm saņemtās dividendes plus ārvalstī samaksātais nodoklis)” un likuma 15.pantu ar 9.punktu, kurš paredzētu, ka “šajā pantā paredzētais atvieglojums nav piemērojams, ja jau ir piemērots šī likuma 6.pantā paredzētais atvieglojums”.

2.4.Uzņēmumu ienākuma nodoklis no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā

Diplomdarba ietvaros veiktajā aptaujā autore lūdza respondentiem novērtēt cik skaidri un saprotami, viņuprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums un MK noteikumi Nr.677 nosaka kādos gadījumos jāaprēķina nodoklis no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā. Respondentu sniegto atbilžu procentuālais sadalījums atspoguļots 2.4.attēlā.

⁶⁵ Arbidāne, I. Latvijas nodokļu reformas ieviestās izmaiņas nodokļu piemērošanā dividendēm ietelmēs rezidentus valstīs ar tradicionālo režīmu, pieejams <https://ifinanses.lv/raksti/aktuali/svarigi/latvijas-nodoklu-reformas-ieviestas-izmainas-nodoklu-piemerosana-dividendem-ietekmes-rezidentus-valstis-ar-tradicionalo-rezimu/14788> [skatīts 01.05.2019.]



2.4.att. Respondentu sniegtais novērtējums par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvā regulējuma sniegtajiem skaidrojumiem par nodokļa aprēķināšanu no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā

No 2.4.attēlā apkopotajiem rezultātiem redzams, ka tikai gandrīz 7 procenti no aptaujātajiem atzinuši normatīvajā regulējumā sniegtos skaidrojumus attiecībā uz nodokļa aprēķināšanu no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā par saprotamiem. Lielākā daļa atzina, ka sniegtie skaidrojumi ir drīzāk saprotami vai drīzāk nesaprotami, attiecīgi 40 un 44 procenti, bet gandrīz 9 procenti uzskata, ka normatīvajā regulējumā atrodama informācija ir nesaprotama.

Pēc iepriekš minētā darba autore secina, ka pavisam nesen Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā iekļautais punkts par nodokli no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā vairumam respondentu šķiet drīzāk nesaprotams nekā saprotams. Par iemeslu tam tika minēts pārāk vispārīgi definētie kritēriji, kas nosaka, kad šī likuma norma piemērojama.

2018.gada 13.decembrī Saeima pieņēma grozījumus Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā, kas stājās spēkā ar 2019.gada 1.janvāri. Šie grozījumi paredz, ka likums tiek papildināts ar jaunu 6.¹ pantu “Nodoklis no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā”. Grozījumi izdarīti atbilstoši Eiropas Savienības Direktīvai 2016/1164, kas paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši ietekmē iekšējā tirgus darbību. Grozījumu rezultātā pievienotais pants nosaka pienākumu Latvijas nodokļa maksātājam maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli par ārvalstu sabiedrības peļņas daļu, ja Latvijas nodokļa maksātājam tajā ir būtiska līdzdalība un ja ārvalsts sabiedrības peļņa ir gūta veicot neīstus darījumus, kuru iemesls ir nodokļu priekšrocību gūšana. Valsts ieņēmumu dienests skaidro, ka pievienotā panta “normas ir vērstas pret nodokļu bāzes samazināšanu un attiecas tikai uz ienākumiem, kas ir mākslīgi novirzīti ārvalstu sabiedrībai, kuras izveidošanas objektīvais iemesls ir nodokļu priekšrocību

gūšana.”⁶⁶ Šādu ārvalstu sabiedrības darījumos gūto peļņu iekļauj Latvijas nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajā bāzē.

Par nodokļu priekšrocību gūšanas pazīmi uzskata to, ka peļņai konkrētajā valstī vai teritorijā nepiemēro nodokli vai arī piemērotais nodoklis ir daudz zemāks nekā Latvijā. “Vērtējot struktūras vai struktūru virknes izveidošanas mērķi, ņem vērā visus faktus un apstākļus (darījumu ekonomisko saturu un būtību, ne tikai juridisko formu), kas liecina par ienākumu mākslīgu novirzīšanu, ieskaitot nozīmīgu lēmumu pieņemšanas darbības, kuru dēļ ir radušies novirzītie ienākumi ārvalsts sabiedrībai, t.i., nodokļa sloga pārcelšana uz šādu mākslīgu struktūru, kā rezultātā nodokļa slogs ievērojami tiek samazināts vai tā vispār vairs nav,”⁶⁷ skaidro iFinances.

Likuma 6.¹panta 8.punkts paredz arī izņēmumu no noteikumiem. “Šā panta pirmo daļu nepiemēro, ja ārvalsts sabiedrības vai pastāvīgās pārstāvniecības pārskata gada:

- 1) peļņa nepārsniedz 750 000 euro;
- 2) ienākumi, kas nav gūti no preču un pakalpojumu realizācijas, nepārsniedz 75 000 euro.”⁶⁸

Likumā noteiktais izņēmums ļauj mazas sabiedrības nevērtēt pēc kontrolētu ārvalstu uzņēmumu kritērijiem, tomēr šis izņēmums neattiecas uz sabiedrībām, kas atrodas, ir izveidotas vai dibinātas zemu nodokļu un beznodokļu valstīs vai teritorijās.⁶⁹

To, kuras valstis un teritorijas uzskatāmas par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm vai teritorijām Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma kontekstā, nosaka Ministru kabineta noteikumi Nr.655 “Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām”. Šajos noteikumos kopumā minētas 25 valstis vai teritorijas, uz kurām attiecas iepriekš minētās likuma normas.⁷⁰

⁶⁶ Valsts ieņēmumu dienests, VID Informatīvais materiāls par UIN ārvalstu uzņēmumiem, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/aktuali/vid-informacija/vid-informativais-materials-par-uin-arvalstu-uznemumiem/14372> [skatīts 01.05.2019.]

⁶⁷ iFinances, UIN likumā tiks iekļautas normas par kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/aktuali/likumdosana/uin-likuma-tiks-ieklaudas-normas-par-kontroletiem-arvalstu-uznemumiem/14198> [skatīts 01.05.2019.]

⁶⁸ Latvijas Republikas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts 28.07.2017.

⁶⁹ Valsts ieņēmumu dienests, VID Informatīvais materiāls par UIN ārvalstu uzņēmumiem, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/aktuali/vid-informacija/vid-informativais-materials-par-uin-arvalstu-uznemumiem/14372> [skatīts 01.05.2019.]

⁷⁰ Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām, Latvijas Republikas MK noteikumi Nr. 655, 14.11.2017.

Valsts ieņēmumu dienesta informatīvajā materiālā par likumu “Grozījums Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā” teikts, ka “pārskata gadā gūto ārvalsts sabiedrības peļņu ietver nodokļu maksātāja pārskata gada pēdējā mēneša uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā.”⁷¹

Darba autore secina, ka, sakarā ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma grozījumiem, kas stājās spēkā šī gada 1.janvārī, Latvijas nodokļa maksātājam ir pienākums maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli arī par ārvalstu sabiedrības peļņas daļu, ja tam ir būtiska līdzdalība šajā sabiedrībā, un konkrētā peļņa ir gūta veicot neīstus darījumus ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības. Šādu gadījumu izvērtēšanā jāņem vērā gan darījumu ekonomiskais saturs, gan arī to būtība, nevis tikai juridiskā forma, taču normatīvajā regulējumā sniegtais definējums par to, kas uzskatāms par neīstu darījumu ir ļoti vispārīgs un neizprotams. Likuma grozījumi paredz arī izņēmumus, tas ir, nodokļa maksātājs drīkst nevērtēt pēc kontrolētu ārvalstu uzņēmumu kritērijiem mazas sabiedrības, ja vien tās nav uzskatāmas par zemu nodokļu vai beznodokļu valstu sabiedrībām. Latvijas Republikas normatīvā regulējuma izpratnē par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm vai teritorijām tiek uzskatītas 25 valstis vai teritorijas.

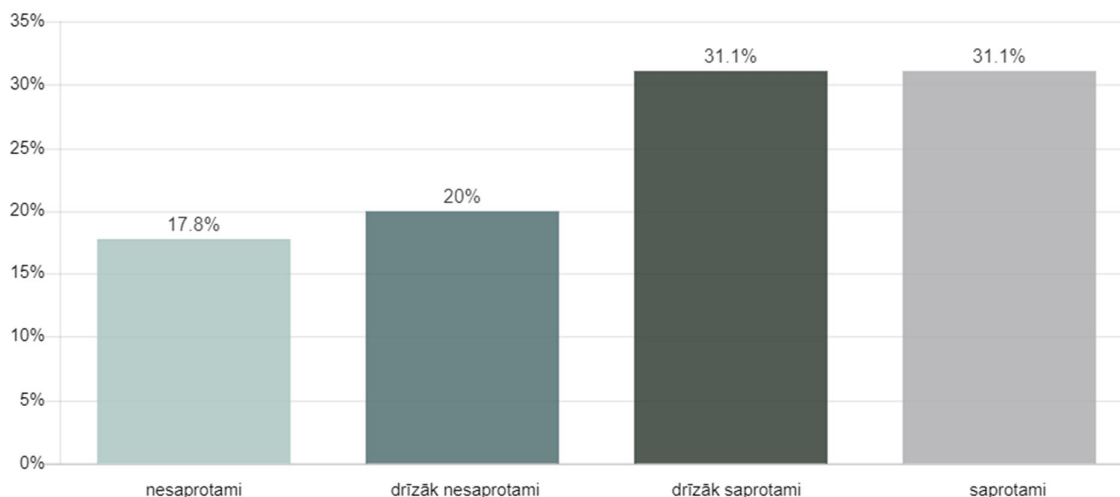
2.5. Soda naudas uzņēmumu ienākuma nodokļa kontekstā

Izpētot ekspertu sniegtos skaidrojumus portālā iFinances un Valsts ieņēmumu dienesta sniegtās uzziņas, darba autore apkopojusi sekojošus problēmjautājumus saistībā ar soda naudām uzņēmumu ienākuma nodokļa kontekstā:

1. kā nosakāms tas, vai uzliktā soda nauda ir samērīga;
2. kurā brīdī soda nauda iekļaujama ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē – tās uzlikšanas vai samaksas brīdī;
3. ja uzņēmuma darbības specifikas dēļ tam regulāri nākas saskarties ar dažādām uzliktām soda naudām, kuras tas uzņemas apmaksāt no uzņēmuma līdzekļiem, kā noteikt vai tās atzīstamas par ar saimniecisko darbību saistītām izmaksām vai nē, un vai tās iekļaujamas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē;
4. vai tad, ja uzliktā soda nauda tiek personificēta un no tās tiek nomaksāti algas nodokļi, tā ir atzīstama par ar saimniecisko darbību saistītām izmaksām un nav iekļaujama ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē?

⁷¹ Valsts ieņēmumu dienests, Informatīvais materiāls par likumu “Grozījums Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā”, pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/infomater_grozuin_19122018.pdf [skatīts 01.05.2019.]

Diplomdarba ietvaros veiktajā aptaujā autore lūdza respondentiem novērtēt cik skaidri un saprotami, viņuprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums un MK noteikumi Nr.677 nosaka par kāda veida uzliktajām soda naudām ir, bet par kādām nav maksājams nodoklis. Respondentu sniegto atbilžu procentuālais sadalījums atspoguļots 2.5.attēlā.



2.5.att. Respondentu sniegtais novērtējums par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā atrodamo definējumu attiecībā uz soda naudām

No 2.5.attēlā apkopotajām atbildēm autore secina, ka vienāds respondentu skaits, 31 procenti, uzskata, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un MK noteikumos Nr.677 sniegtais definējums ir saprotams vai drīzāk saprotams, 20 procenti aptaujāto atzinuši, ka sniegtais definējums ir drīzāk nesaprotams, savukārt gandrīz 18 procenti respondentu uzskata, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi ir nesaprotami. Savu novērtējumu aptaujātie skaidro ar šādiem viedokļiem:

- likumā nav skaidri pateikts, ka Valsts ieņēmumu dienesta soda naudas nav apliekamas ar nodokli;
- nav pilnībā saprotams kādas soda naudas ir jāapliek ar nodokli;
- nav skaidrs, kas ir samērīgas soda naudas;
- nav skaidra regulējuma attiecībā uz CSDD uzliktajām soda naudām;
- pat Valsts ieņēmumu dienests nevarot atbildēt uz jautājumiem par konkrētu soda naudu aplikšanu ar nodokli;
- trūkst skaidrojuma, ko darīt ar pašvaldību uzliktajiem administratīvajiem sodiem;
- skaidrojums MK noteikumos varētu būt detalizētāks, lai nebūtu nevajadzīgas interpretācijas, u.c.

Skaidrojums par to, kā nosakāms soda naudas samērīgums, atrodams MK noteikumu Nr.677 64.punktā, kurš paredz, ka “valsts institūciju uzliktās soda naudas, līgumsodi un naudas sodi, kā arī soda sankcijas, kas nepārsniedz Civillikumā noteikto likumisko procentu apmēru (..), ir uzskatāmas par samērīgiem izdevumiem attiecībā pret darījuma vērtību. Minēto normu nepiemēro, ja pārkāpuma izdarīšanā ir vainojama konkrēta privātpersona, kurai netiek prasīts atlīdzināt nodarīto kaitējumu.”⁷² Civillikums nosaka, ka likumiskie procenti, “tas ir, seši procenti no simta gadā.”⁷³

To, kurš normatīvā regulējuma izpratnē ir tas brīdis, kad soda naudas izdevumi iekļaujami ar nodokli apliekamajā bāzē, skaidro Valsts ieņēmumu dienests 2018.gada 13.novembra uzziņā Nr.30.1-8.7/281216: “Ministru kabineta 2017.gada 14.novembra noteikumu Nr.677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” 27.punktā noteikts, ka atbilstoši likuma 4.panta ceturtajai daļai izdevumus, kas saskaņā ar likuma normām veido ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamu objektu, iekļauj ar nodokli apliekamajā bāzē tad, kad šim izdevumu objektam tiek izveidotas saistības, neatkarīgi no maksājuma veikšanas brīža. Tādējādi soda naudu summas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē iekļauj saistību rašanās brīdī, ne maksājuma veikšanas brīdī.”⁷⁴

Jautājumu par to, vai par ar saimniecisko darbību saistītām izmaksām ir atzīstamas tādas soda naudas, ar ko uzņēmumam nākas saskarties regulāri tā darbības specifikas dēļ, normatīvais regulējums atsevišķi neskaidro. Lai saprastu, vai soda nauda atzīstama par ar saimniecisko darbību saistītām izmaksām vai nē, ir jāvērtē katrs gadījums individuāli, ņemot vērā visus situācijas apstākļus. Jāņem vērā arī jau iepriekš minētais MK noteikumu Nr.677 64.punkts, kurš nosaka, ka tās soda naudas, pie kā ir vainojama konkrēta privātpersona, piemēram, nodokļa maksātāja darbinieks, ir uzskatāmas par nesamērīgām un ir jāiekļauj ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē, ja netiek prasīts atlīdzināt nodarītos zaudējumus.

To, vai personificētas soda naudas, par kurām nomaksāti algas nodokļi, ir atzīstamas par ar saimniecisko darbību saistītām izmaksām, skaidro Valsts ieņēmumu dienests jau iepriekš minētajā uzziņā Nr.30.1-8.7/281216. Tajā teikts, ka soda naudas izmaksas “ir ar saimniecisko darbību saistīti izdevumi un nav iekļaujamas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē, ja darbinieks atzīst sevi par vainīgo pārkāpumā un atlīdzina izdevumus. [...] Gadījumā, kad netiek atlīdzinātas visas administratīvā soda izmaksas, tad neatlīdzinātās soda izmaksas ir ar

⁷² Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi, Latvijas Republikas MK noteikumi Nr.677, 14.11.2017.

⁷³ Latvijas Republikas Civillikums, pieņemts 28.01.1937.

⁷⁴ Valsts ieņēmumu dienests, uzziņa Nr.30.1-8.7/281216, 13.11.2018., pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/uin_par_sodiem.pdf [skatīts 01.05.2019.]

saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi un iekļaujami ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē.”⁷⁵

Lai parādītu konkrētus jautājumus, kurus autore formulējusi, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta uzziņas Nr. Nr.30.1-8.7/274225 un Nr. Nr.30.1-8.7/281216 rakstīto, un to skaidrojumus attiecībā uz soda naudām, darba autore izveidojusi 2.2.tabulu, kurā apkopotas dažādas situācijas, ar kurām nodokļa maksātājiem nācies saskarties, un to skaidrojumi.

2.2.tabula

Nodokļa maksātājiem uzliktu soda naudu piemēri un uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanas skaidrojumi konkrētajās situācijās

Nr. p.k.	Situācijas apraksts	Sniegtais skaidrojums par to, vai soda naudas izmaksas iekļaujamas ar nodokli apliekamajā bāzē
1.	Uzlikts administratīvais sods par riepu protektora dziļuma neievērošanu nodokļa maksātājam piederošam vilcējam, rēķins adresēts uzņēmuma darbiniekam, taču darbinieks nav uzskatāms par vainīgo pārkāpumā	“Minētajā gadījumā par vainīgo personu nevar uzskatīt fizisko personu, kura vadījusi automašīnu. Līdz ar to šajā gadījumā nodokļu maksātājam nav pamata atprasīt samaksāto soda naudu un minētā soda nauda nav jāiekļauj ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē.” ⁷⁶
2.	Nodokļa maksātājs ir saņēmis rēķinu par neapmaksātu maksas ceļa izmantošanu	“Izdevumi nav saistīti ar saimnieciskās darbības nodrošināšanu, ja tos neatprasa no vainīgās personas, kas faktiski izdarīja pārkāpumu. SIA “X” jāmaksā UIN” ⁷⁷
3.	Nodokļa maksātājs samaksājis soda naudu par mašīnas piekabē konstatētu nelegāli pārvadātu cilvēku, autovadītājam par to nezinot	“Izdevumi ir saistīti ar saimnieciskās darbības nodrošināšanu. UIN nav jāmaksā, jo sniegtā informācija liecina, ka nav izdarīts apzināts pārkāpums.” ⁷⁸

⁷⁵ Valsts ieņēmumu dienests, uzziņa Nr.30.1-8.7/281216, 13.11.2018., pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/uin_par_sodiem.pdf [skatīts 01.05.2019.]

⁷⁶ Valsts ieņēmumu dienests, uzziņa Nr.30.1-8.7/274225, 01.11.2018., pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/2018_11_01_uzzina_par_sodiem.pdf [skatīts 01.05.2019.]

⁷⁷ Spridzāne, I. Kam jāmaksā soda nauda – uzņēmumam vai darbiniekam? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/vadiba/saimnieciska-darbiba/kam-jamaksa-soda-nauda-uznemumam-vai-darbiniekam/14603> [skatīts 01.05.2019.]

⁷⁸ Spridzāne, I. Maksā sodu un UIN, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/maksa-sodu-un-uin/14766> [skatīts 01.05.2019.]

Nr. p.k.	Situācijas apraksts	Sniegtais skaidrojums par to, vai soda naudas izmaksas iekļaujas ar nodokli apliekamajā bāzē
4.	Nodokļa maksātājs samaksājis soda naudu pasūtītājam par kravas daļēju bojājumu pārvadājuma laikā, kas nav radies darbinieka vainas dēļ	“Izdevumi ir saistīti ar saimnieciskās darbības nodrošināšanu. UIN nav jāmaksā, jo sniegtā informācija liecina, ka bojājumi nav tīšas bezdarbības rezultāts.” ⁷⁹
5.	Nodokļa maksātājs samaksājis soda naudu par ceļa braukšanas noteikumu pārkāpumiem, kuros darbinieks atzīst sevi par vainīgu un ir gatavs atlīdzināt izdevumus	“Ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē neiekļauj samaksātās soda naudas, ja darba devējs vērsas ar prasījuma tiesībām pret darbinieku, kas izdarījis pārkāpumu.” ⁸⁰

Autores veidota tabula. Avoti: norādīti tabulā

Pēc 2.2.tabulā apkopotās informācijas darba autore secina, ka par ar saimniecisko darbību saistītām izmaksām ir atzīstamas tādas uzliktās soda naudas, kas uzskatāmas par samērīgām un pie tām nav vainojama konkrēta privātpersona, tas ir, uzņēmuma darbinieks. Soda nauda uzskatāma par ar saimniecisko darbību saistītiem izdevumiem arī gadījumā, kad pārkāpumā par vainīgo atzīstama konkrēta privātpersona, bet tā atlīdzina radītos zaudējumus. No apkopotajiem situāciju skaidrojumiem var secināt, ka, ja ir uzlikta soda nauda par neapzināti izdarītu pārkāpumu, tajā par vainīgu nav uzskatāma konkrētā persona, un izdevumi soda naudas apmaksai ir uzskatāmi par saimnieciskiem. Šādas soda naudas, kas atzīstamas par saimnieciskiem izdevumiem, nav iekļaujamas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē. Par ar saimniecisko darbību nesaistītiem izdevumiem atzīstami tādi izdevumi soda naudām, kas nav samērīgi vai kas radušies konkrētas privātpersonas darbības vai bezdarbības rezultātā, bet šai personai netiek pieprasīts atlīdzināt izdarītos zaudējumus. Šāda veida soda naudas ir iekļaujamas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē.

Darba autores priekšlikums Ministru kabinetam ir papildināt Ministru kabineta noteikumu Nr.677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” 64.punktu ar nosacījumu “Par samērīgiem izdevumiem uzskatāmas un ar nodokli apliekamajā

⁷⁹ Spridzāne, I. Maksā sodu un UIN, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/maksa-sodu-un-uin/14766> [skatīts 01.05.2019.]

⁸⁰ Valsts ieņēmumu dienests, uzzīņa Nr.30.1-8.7/281216, 13.11.2018., pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/uin_par_sodiem.pdf [skatīts 01.05.2019.]

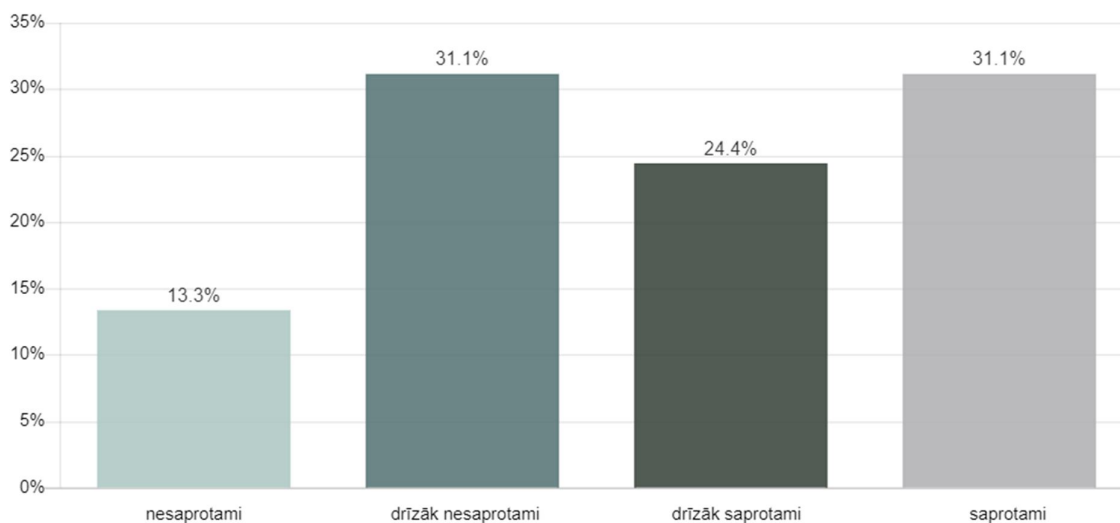
bāzē nav iekļaujamas tādas soda naudas, kuras nav radušās nodokļa maksātāja vai tā darbinieka apzinātas rīcības rezultātā”.

2.6. Uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošana šaubīgiem debitoru parādiem

Veicot ekspertu un Valsts ieņēmumu dienesta sniegto skaidrojumu izpēti, darba autore konstatējusi, ka, sakarā ar izmaiņām uzņēmumu ienākuma nodokļa regulējumā ar 2018.gada 1.janvāri, nodokļu maksātājiem ir radušās šādas neskaidrības jautājumos par uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanu debitoru parādiem:

1. kā uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā uzrādāmi tie debitoru parādi, kas radušies pirms 2018.gada;
2. vai tad, ja nav veidoti uzkrājumi šādam debitoru parādam, bet ir veikti pasākumi parāda atgūšanai, taču debitors ir likvidēts, šāds parāds ir iekļaujams ar nodokli apliekamajā bāzē;
3. vai norakstot šādu debitora parādu, par kura esamību regulāri ir izteiktas pretenzijas, bet parādnieks turpina savu darbību un neliekas ne zinis, un ir paredzams, ka izmaksas parāda atgūšanai pārsniegtu pašu parādu, tas jāiekļauj ar nodokli apliekamajā bāzē;
4. vai tad, ja debitoru parādu summa, par kuru atļauts samazināt ar nodokli apliekamo bāzi, ir lielāka par nodokļa bāzi, starpību atļauts pārnest uz nākamajiem periodiem?

Diplomdarba ietvaros veiktajā aptaujā autore lūdza respondentiem novērtēt cik skaidri un saprotami, viņuprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un MK noteikumos Nr.677 ir atrunāts, kādos gadījumos piemērojams nodoklis debitoru parādiem. Respondentu sniegto atbilžu procentuālais sadalījums atspoguļots 2.6.attēlā.



2.6.att. Respondentu sniegtais novērtējums par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā sniegto skaidrojumu attiecībā uz debitoru parādiem

No 2.6.attēlā apkopotajām atbildēm var secināt, ka 31 procents aptaujāto normatīvajā regulējumā sniegtos skaidrojumus par to, kādos gadījumos piemērojams uzņēmumu ienākuma nodoklis debitoru parādiem, uzskata par saprotamiem, un tikpat daudz respondenti atzīst, ka tie ir drīzāk nesaprotami. Nedaudz mazāk, 24 procenti respondentu atzīst, ka sniegtie skaidrojumi ir drīzāk saprotami, bet 13 procenti aptaujāto pauduši viedokli, ka normatīvajā regulējumā noteiktais ir nesaprotams. Savu novērtējumu respondenti pamato ar šādiem viedokļiem:

- nav pateikts, kā rīkoties ar debitoru parādiem, ja uzņēmums iepriekš bija mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs;
- nav saprotams, kad parādu norakstīšanai var nepiemērot nodokli nemaz;
- nav saprotams, kā rīkoties ar norakstītiem debitoriem, ja parāds tiek atgūts;
- izlasot likumu neveidojas skaidra izpratne, kas ar šiem parādiem jādara nodokļa kontekstā, un 36 mēnešu termiņš radīs sarežģījumus gan grāmatvežiem, gan nodokļa administrētājiem;
- neskaidrs, ja šaubīgos debitorus vērtē nevis katru atsevišķi, bet gan, piemēram, procentos no parādu kopējā apjoma vai kā savādāk;
- nav saprotami paskaidrota šaubīgo debitoru norakstīšana parādiem, kas veidojušies līdz 31.12.2017.

Meklējot atbildi uz jautājumu par to, kā uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā jānorāda līdz 2018.gadam radušies debitoru parādi, autore atsaucas uz zvērinātas revidentes

Modrītes Johansones teikto, ka “uz debitoru parādu, kas ir izveidojies pirms 2018.gada 1.janvāra, šis likums attiecas tikai tik, cik paredzēts UIN likuma pārejas noteikumos”⁸¹.

Arī Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma pārejas noteikumu 28.punktā ir noteikts, ka likuma normas par debitoru parādu iekļaušanu ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē ir attiecināmas “uz tiem debitoru parādiem, kuri grāmatvedības uzskaitē iegrāmatoti, sākot ar 2018.gada 1.janvāri.”⁸²

Attiecībā uz šādu parādu uzrādīšanu uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā, zvērināta revidente Benita Kudore skaidro, ka “nedrošos parādus, kas izveidojušies līdz 2017.gada 31.decembrim, uzrāda tikai gada pēdējā deklarācijā,”⁸³ jo tā noteikts Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 4.pantā.

Saistībā ar līdz 2018.gadam izveidojušos debitoru parādu norakstīšanu, uzmanīgi jāvērtē katrs gadījums individuāli un kuras likumā noteiktās normas attiecas tieši uz tiem debitoru parādiem, kas izveidojušies vēl iepriekšējā normatīvā regulējuma darbības laikā. Zvērināta revidente Modrīte Johansone skaidro, ka “tad, ja debitora parādi ir izveidojušies līdz 2018.gada 1.janvārim, pie šo debitoru parādu norakstīšanas 2018.gadā UIN likuma 9.panta nosacījumi nav jāpiemēro, un ar UIN apliekamā bāze nav jāpalielina neatkarīgi no tā, vai uzkrājumi ir izveidoti vai nav, vai parādnieks ir likvidēts vai turpina strādāt.”⁸⁴

Savukārt, attiecībā uz tādu debitoru parādu norakstīšanu, kas veidojušies jau jaunā normatīvā regulējuma darbības laikā, jāņem vērā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā noteiktās normas pilnībā. “UIN bāzē neiekļauj debitoru parādus (tiek piemērots atbrīvojums), ja nodokļa maksātājs ir veicis visas atbilstošās parādu piedziņas un atgūšanas darbības, kā arī ir ievērots kāds no Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma (UIN likums) 9.panta 3.daļas

⁸¹ Johansone, M. Neskaidrības par “vecajiem” debitoru parādiem, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/neskaidribas-par-vecajiem-debitoru-paradiem/14719> [skatīts 01.05.2019.]

⁸² Latvijas Republikas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts 28.07.2017.

⁸³ Kudore, B. Vai nedrošie parādi jāuzrāda tikai gada pēdējā UIN deklarācijā? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/vai-nedrosie-paradi-jauzrada-tikai-gada-pedeja-uin-deklaracija/14637> [skatīts 01.05.2019.]

⁸⁴ Johansone, M. Neskaidrības par “vecajiem” debitoru parādiem, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/neskaidribas-par-vecajiem-debitoru-paradiem/14719> [skatīts 01.05.2019.]

nosacījumiem.”⁸⁵ Pretējā gadījumā norakstāmās debitoru parāda summas ir iekļaujamas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē.

Attiecībā uz jautājumu par to, vai neizmantotās debitoru parādu summas, par kurām ir atļauts samazināt ar nodokli apliekamo bāzi, ir pārnesamas uz nākamajiem periodiem, normatīvajā regulējumā ir noteikts šādi: “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma pārejas noteikumu 31.punktā noteikts, ka nodokļa maksātājs, kurš līdz 2017.gada 31.decembrim bija uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājs saskaņā ar likumu “Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, ir tiesīgs samazināt taksācijas perioda ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo bāzi par debitora parādiem, kas radušies līdz 2017.gada 31.decembrim un, sākot ar 2018. gada 1. janvāri:

1) tiek iekļauti zaudējumos (izdevumos), ja debitora parāds atbilst šā likuma 9. panta trešās daļas nosacījumiem, ievērojot šo pārejas noteikumu 10. punktu;

2) tiek norakstīti no uzkrājuma nedrošajiem parādiem, kas izveidots līdz 2017.gada 31.decembrim un kas, sākot ar 2018.gada 1.janvāri, tiek uzskaitīts dalīti no citiem uzkrājumiem, ja debitora parāds netiek iekļauts peļņas vai zaudējumu aprēķina izdevumos un tas atbilst šā likuma 9. panta trešās daļas nosacījumiem.

Minēto pārejas noteikumu 32.punktā noteikts, ka piemērojot šo pārejas noteikumu 31.punktu, ar nodokli apliekamo bāzi samazina par debitora parāda summu, kas reizināta ar koeficientu 0,75.”⁸⁶

Taču, zvērināta revidente Beinta Kudore skaidro, ka “šobrīd spēkā esošā UIN likuma redakcija nenosaka (bet arī neaizliedz), ka gadījumā, ja ar UIN apliekamā bāze ir mazāka par 75% no debitora parāda summas, šo atlikumu var pārnest uz nākamo periodu deklarācijām. Tātad varētu norakstīt atlikušo debitoru summu kādā no turpmākajiem periodiem.”⁸⁷

Arī Valsts ieņēmumu dienests savos skaidrojumos nav noliedzis, ka šādi debitoru parādi būtu pārnesami uz nākošajiem taksācijas periodiem. “Ja UIN deklarācijā par 2018.gada decembri nodokļa bāze nav tik liela, lai to varētu samazināt par visu debitora parāda summu, kas reizināta ar koeficientu 0.75, tad uzņēmums var atlikušo summas daļu norādīt arī nākamo

⁸⁵ Liepiņš, A. Vai jāmaksā UIN, ja debitors ir izslēgts no Uzņēmumu reģistra? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/vai-jamaksa-uin-ja-debitors-ir-izslegts-no-uznemumu-registra/14282> [skatīts 01.05.2019.]

⁸⁶ Valsts ieņēmumu dienests, uzziņa Nr.30.1-8.7/143933, 25.05.2018., pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/par_debitoru_paradiem_nr.docx [skatīts 01.05.2019.]

⁸⁷ Kudore, B. Vai nedrošie parādi jāuzrāda tikai gada pēdējā UIN deklarācijā? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/vai-nedrosie-paradi-jauzrada-tikai-gada-pedeja-uin-deklaracija/14637> [skatīts 01.05.2019]

taksācijas periodu UIN deklarācijās (tas ir, tajā mēnesī, kurā tam veidosies ar UIN apliekamā bāze).”⁸⁸

No ekspertu un Valsts ieņēmumu dienesta sniegtajiem skaidrojumiem par korektu Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanu debitoru parādiem, darba autore secina, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi ir sarežģīti un grūti saprotami. Tiem debitoru parādiem, kas izveidojušies līdz 2017.gada 1.janvārim likuma normas piemērojamas tikai tik daudz, cik atrunāts pārejas noteikumos, savukārt pārējiem debitoriem piemērojamas visas likumā atrunātās normas. Nedrošie parādi, kas izveidojušies līdz 2018.gadam, ir uzrādāmi tikai gada pēdējā uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā. Šobrīd Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā nav iestrādāta norma, kas atļauj vai aizliedz neizmantoto debitoru parādu summu pārvešanu uz nākamajiem taksācijas periodiem, ja izveidojas situācija, kad debitoru parāda summa, par kuru atļauts samazināt ar nodokli apliekamo bāzi, ir lielāka par taksācijas periodā ar nodokli apliekamo summu.

Pēc šo secinājumu izdarīšanas, darba autores priekšlikums Ministru kabinetam ir izstrādāt un iekļaut Ministru kabineta noteikumos Nr.677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” punktu, kas nosaka, ka gadījumā, ja debitoru parāda summa, par kuru atļauts samazināt ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo bāzi, pārsniedz taksācijas perioda ar nodokli apliekamo bāzi, tad atļauts neizmantoto debitoru parāda summu pārnest uz nākamo taksācijas periodu.

Darba autores priekšlikums Valsts ieņēmumu dienestam ir izstrādāt tādu uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju elektroniskajā vidē, kurā nodokļa maksātājs ievada visu debitoru parāda summu, par kuru atļauts samazināt ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo bāzi, tad atsevišķā laukā ievada konkrētajā deklarācijā izmantojamo summu, un atsevišķā laukā automātiski aprēķinās uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamā summa. Veidojot uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju par nākamo taksācijas periodu, sistēma jau automātiski aizpildītu attiecīgo lauku ar summu, kas tiek pārnesta no iepriekšējā perioda. Tas būtiski atvieglotu deklarācijas aizpildīšanu nodokļa maksātājiem.

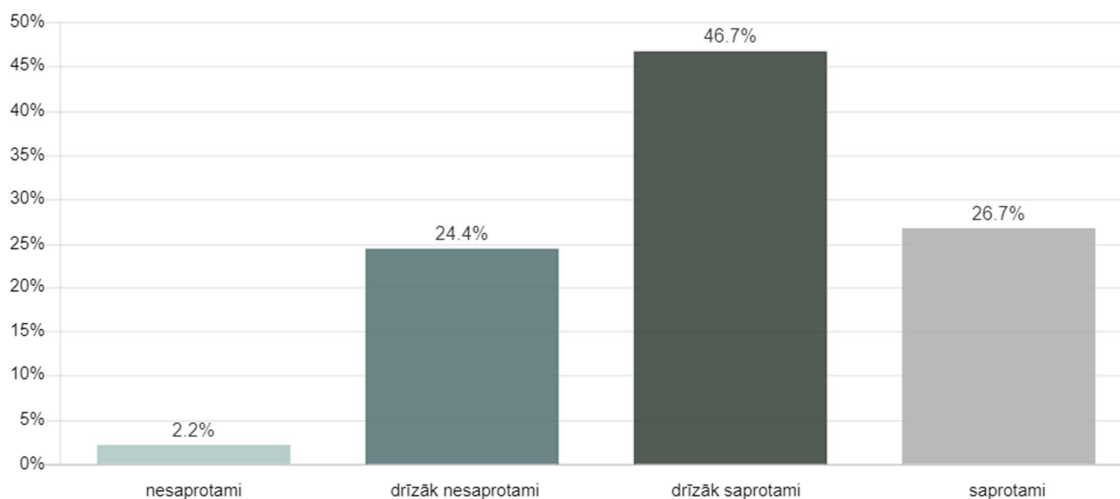
⁸⁸ Kudore, B. Vai nedrošie parādi jāuzrāda tikai gada pēdējā UIN deklarācijā? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/vai-nedrosie-paradi-jauzrada-tikai-gada-pedeja-uin-deklaracija/14637> [skatīts 01.05.2019]

2.7. Uzņēmumu ienākuma nodoklis no darījumiem ar saistītām personām

Veicot nodokļu maksātāju uzdoto jautājumu un ekspertu sniegto atbilžu izpēti portālā iFinances, darba autore konstatēja šādus problēmjautājumus saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvo regulējumu attiecībā uz darījumiem ar saistītām personām:

1. kādi avoti un metodes izmantojamas, lai noteiktu tirgus cenu bezprocentu aizdevumam saistītai personai;
2. vai tad, ja noticis darījums ar saistīto personu, kura summa ir mazāka par eksperta noteikto tirgus vērtību, bet lielāka par tā paša eksperta noteikto ārkārtas pārdošanas vērtību, ir jāreķina negūtie ieņēmumi un tie jāiekļauj ar nodokli apliekamajā bāzē;
3. vai ir paredzētas ar nodokli apliekamā ienākuma korekcijas starp saistītiem uzņēmumiem?

Diplomdarba ietvaros veiktajā aptaujā autore lūdza respondentiem novērtēt cik skaidri un saprotami, viņuprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un MK noteikumos Nr.677 ir atrunāts, kādos gadījumos un kā ir aprēķināms nodoklis par darījumiem ar saistītam personām. Respondentu sniegto atbilžu procentuālais sadalījums atspoguļots 2.7.attēlā.



2.7.att. Respondentu sniegtais novērtējums par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā sniegto skaidrojumu attiecībā uz darījumiem ar saistītām personām

No apkopotajām atbildēm 2.7.attēlā var secināt, ka par saprotamiem normatīvajā regulējumā sniegtos skaidrojumus attiecībā uz nodokļa aprēķināšanas kārtību darījumos ar saistītām personām uzskata gandrīz 27 procenti aptaujāto. Lielākā daļa, gandrīz 47 procenti respondentu atzina, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi ir drīzāk saprotami, 24 procenti pauda viedokli, ka tie ir drīzāk nesaprotami, bet tikai 2 procenti aptaujāto uzskata, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi ir nesaprotami. Savu novērtējumu respondenti pamato ar šādiem viedokļiem:

- būtu nepieciešams papildus metodiskais materiāls vai arī plašāki piemēri MK noteikumos par dažādām situācijām;
- sliktā redakcija, jo nav saprotama no pirmās reizes;
- normatīvajā regulējumā ir neskaidri definēts un būtu jāpapildina attiecībā uz to, kādos gadījumos un kā ir aprēķināms nodoklis no darījumiem ar saistītām personām.

Aizdevums ir uzskatāms par finanšu pakalpojumu, par kuru maksa ir aizdevuma procenti. Ņemot vērā, ka tirgū nesaistītām personām aizdevēji nemēdz aizdot līdzekļus, nepieprasot par to cenu, tad aizdevuma izsniedzējam šajā situācijā ir jāveic negūto procentu aprēķins. Saskaņā ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumu, šādi ienākumi tiek uzskatīti par nosacīti sadalīto peļņu un par tiem ir jāmaksā nodoklis attiecīgajā finanšu gadā.

Pētot jautājumu par to, kādi avoti un metodes izmantojamas, lai noteiktu tirgus cenu bezprocentu aizdevumiem saistītai personai, autore konstatē, ka praksē tiek pielietotas vairākas metodes aizdevumu vidējo procenta likmju noteikšanā, piemēram, Latvijas Bankas sniegtā statistika par vidējām svērtajām komercbanku piemērotajām likmēm izsniegtajiem aizdevumiem, tomēr, kā uzsver I.Berga, “attiecībā uz tirgus līmeņa procentu likmes noteikšanu Latvijas normatīvie akti neregulē, kāda metode precīzi jāpiemēro aizdevumu procentu likmes noteikšanai.”⁸⁹

Analizējot jautājumu par darījumu ar saistīto personu, kura summa ir mazāka par tirgus vērtību, bet lielāka par ārkārtas pārdošanas vērtību, autore atsaucas uz zvērinātas revidentes Inguras Dobles sniegtajiem skaidrojumiem. Nodokļa maksātājs, sniedzis šādu situācijas izklāstu: “2018.gada beigās SIA pārdeva nekustamo īpašumu – zemi un uz tās esošās ēkas un būves – saistītai personai (uzņēmuma dibinātājam). Sertificēts vērtētājs pirms pārdošanas to novērtēja, nosakot tirgus vērtību – 178 tūkst. eiro, savukārt, piespiedu pārdošanas vērtība tika noteikta 107 tūkst. eiro apmērā. Nekustamais īpašums tika pārdots uz pirkuma līguma pamata par 110 tūkst. eiro. Vai par vērtību starpību 68 tūkst. eiro (178 000 – 110 000) var nemaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli (UIN), argumentējot, ka nekustamais īpašums jau piecus gadus atrodas pārdošanā, bet šajā laikā neviens to nav iegādājies, līdz ar to notika piespiedu pārdošana?”⁹⁰

⁸⁹ Berga, I. Par bezprocentu aizdevumu saistītam uzņēmumam, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/par-bezprocentu-aizdevumu-saistitam-uznemumam/14743> [skatīts 01.05.2019.]

⁹⁰ Doble, I. Nekustamais īpašums pārdots saistītai personai – vai jāmaksā UIN? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/nekustamais-ipasums-pardots-saistitai-personai-vai-jamaksa-uin/14582> [skatīts 01.05.2019.]

Revidente skaidro, ka nesens ekspertu sniegtais nekustamā īpašuma novērtējums ir daudz lielāks pierādījums īpašuma tirgus vērtībai, nekā neveiksmīgs mēģinājums to pārdot pirms pieciem gadiem. Tas nozīmē, ka, ja persona, kurai tika pārdots īpašums, ir arī uzņēmuma dalībnieks, kuram pieder vismaz 50% uzņēmuma, tas uzskatāms par saistīto personu, un ar uzņēmumu ienākumu nodokli ir apliekams sabiedrības negūtais ienākums, proti, starpība starp īpašuma tirgus cenu un reālo pārdošanas vērtību. Šāds ienākums uzrādāms pārskata gada pēdējās uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas 6.5 rindā “Darījumu vērtības starpība, kas radusies darījumos ar saistītām personām”.⁹¹

Saistībā ar jautājumu par to, vai uzņēmumu ienākuma nodokļa regulējums no 2018.gada paredz ar nodokli apliekamā ienākuma korekcijas starp saistītiem uzņēmumiem, jāatzīst, ka šobrīd spēkā esošais normatīvais regulējums tādas nenosaka. Spēku zaudējušajā likumā Par uzņēmumu ienākuma nodokli 12.pantā bija iestrādātas normas, kas noteica, ka ja viens no saistītajiem uzņēmumiem “nosakot apliekamo ienākumu, to palielina atbilstoši šā panta otrajai daļai, uzņēmums (nodokļa maksātājs), nosakot apliekamo ienākumu, to samazina par attiecīgo summu,”⁹² un “apliekamo ienākumu var samazināt, ja (..) nodokļa maksātājs (..) ir iesniedzis Valsts ieņēmumu dienestam attiecīgās valsts nodokļu administrācijas apliecinājumu, ka ar nodokli apliekamais ienākums ir palielināts,”⁹³ tādējādi novēršot dubultu nodokļa aplikšanu. Jaunajā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā nav iestrādātas normas par šādu pretkorekciju, tādēļ var veidoties situācija, kad meitas sabiedrībai veidojas peļņa, un pie tās izmaksas būs jāsamaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis no summas, par kuru mātes sabiedrība nodokli jau būs samaksājusi.

Autore secina, ka šobrīd Latvijas Republikas normatīvajā regulējumā nav noteikts, kādas metodes un avoti nodokļu maksātājiem jāizmanto, veicot tirgus procenta likmju aprēķinu negūto ieņēmumu noteikšanai darījumos ar saistītajām personām. Tāpat no iepriekš minētā autore secina, ka Latvijas Republikas normatīvajā regulējumā, kas bija spēkā līdz 2017.gada 31.janvārim, bija iekļautas normas par apliekamā ienākuma korekcijām saistītiem uzņēmumiem, lai izvairītos no uzņēmumu ienākuma nodokļa dubultās aplikšanas, bet pēc nodokļu reformas normatīvajā regulējumā šādas normas vairs nav iekļautas. Tādēļ var veidoties situācija, kad vienam saistītajam uzņēmumam ir jāsamaksā nodoklis par summu, par kuru otrs uzņēmums nodokli jau ir samaksājis.

⁹¹ Doble, I. Nekustamais īpašums pārdots saistītai personai – vai jāmaksā UIN? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/nekustamais-ipasums-pardots-saistitai-personai-vai-jamaksa-uin/14582> [skatīts 01.05.2019]

⁹² Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokli, pieņemts 09.02.1995.

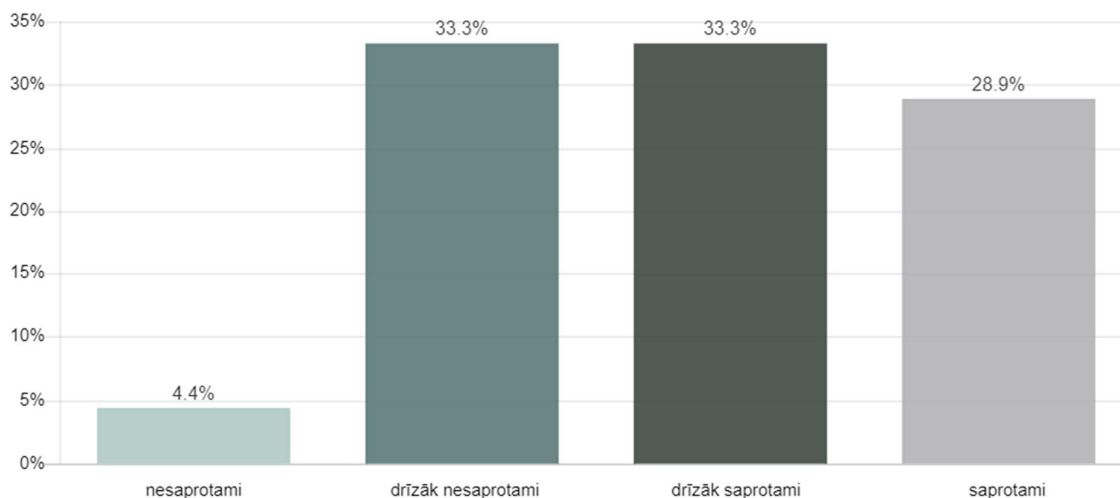
⁹³ turpat

Darba autores priekšlikums Finanšu ministrijai ir izstrādāt un iestrādāt Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā normas par to, kādas metodes un avoti izmantojami, veicot vidējo tirgus procenta likmju aprēķinu, nosakot negūtos ieņēmumus no aizdevumiem saistītām personām.

2.8. Neskaidrības par uzņēmumu ienākuma nodokli no palielinātajiem procentu maksājumiem

Veicot nodokļa maksātāju uzdoto jautājumu un ekspertu sniegto atbilžu izpēti portālā iFinances saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanu no palielinātajiem procentu maksājumiem, autore konstatēja šādu problēmu – MK noteikumos Nr.677 norādītā vidējo parādu saistību apjoma aprēķina formula sniedz netaisnīgu aprēķina rezultātu situācijās, kad uzņēmumam parāda saistības nav bijušas pilnu gadu, bet tikai dažus mēnešus.

Diplomdarba ietvaros veiktajā aptaujā autore lūdza respondentiem novērtēt cik skaidri un saprotami, viņuprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un MK noteikumos Nr.677 ir atrunāts, kādos gadījumos un kā ir aprēķināms nodoklis no procentu maksājumiem par aizņēmumiem. Respondentu sniegto atbilžu procentuālais sadalījums atspoguļots 2.8.attēlā.



2.8.att. Respondentu sniegtais novērtējums par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā sniegto skaidrojumu attiecībā uz procentu maksājumiem no aizdevumiem

No 2.8.attēlā apkopotajām atbildēm redzams, ka 29 procenti aptaujāto uzskata, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi attiecībā uz nodokļa aprēķināšanu no procentu maksājumiem par aizdevumiem ir saprotami. Vienāds respondentu skaits, 33 procenti, atzīst, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi ir drīzāk saprotami vai drīzāk nesaprotami, bet tikai 4 procenti aptaujāto uzskata, ka tie nav saprotami. Savu novērtējumu respondenti pamato ar šādiem viedokļiem:

- nav līdz galam saprotams kā rēķināms vidējais saistību apjoms;
- nav atrunāts, ko darīt, ja pašu kapitāls ir negatīvs, bija atsevišķi jāraksta jautājums Valsts ieņēmumu dienestam, lai apstiprinātu pieņēmumu, ka tādā gadījumā ar nodokli jāapliek visa procentu maksājumu summa;
- nav atrunāti gadījumi, kad ir vairāki aizdevumi mazāk par 12 mēnešiem pārskata periodā, kā pareizi noteikt saistību vidējo apmēru, vai jāskaita viss kopā vai arī katram aizdevumam atsevišķi. Rezultātā veidojas atšķirības, kas ir nepareizi.

Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10. pants nosaka, ka “ar nodokli apliekamajā bāzē iekļauj procentu maksājumus proporcionāli tam, kādā apmēra pārskata gada parāda saistību (par kurām aprēķināti procentu maksājumi) vidējais apjoms pārsniedz summu, kura vienāda ar četrkāršotu nodokļa maksātāja uzņēmuma gada pārskatā atspoguļoto pašu kapitāla apjomu (pārskata gada sākumā), kas samazināts par ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezervi un citām rezervēm, kuras nav radušās peļņas sadales rezultātā.”⁹⁴

SIA “PricewaterhouseCoopers” vecākā projektu vadītāja Agate Zīverte skaidro, kā jāaprēķina gada parādu saistību vidējais apjoms. A.Zīverte atzīst, ka “jautājums nav vienkāršs, jo, vadoties no Ministru kabineta noteikumu Nr.677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” (Noteikumi) 75.punkta, minēto noteikumu 5.pielikuma “Likuma normu piemērošanas piemēri” sniegtā piemēra un Valsts ieņēmumu dienesta sniegtajām atbildēm nodokļu maksātājiem, izriet, ka vidējo saistību apjoms būtu jāaprēķina katram aizdevumam atsevišķi. Tomēr ir ļoti grūti tam piekrist, jo šāds aprēķins nedod pareizu iznākumu pēc būtības, jo situācijās, kad uzņēmumam ir vairāki aizdevumi, kas nav pastāvējuši pilnu gadu, nosakot to vidējo saistību aprēķinu katram atsevišķi un pēc tam saskaitot visu kopā, rezultāts sanāk nepamatoti liels un nedod loģisku rezultātu. Šīs metodes mērķis ir pārliecināties, vai vidējās saistības (gada griezumā) uzņēmumam nav pārsniegušas četrkāršotu pašu kapitālu, taču, ja uzņēmums ir paņēmis un atmaksājis aizdevumus vairākas reizes gada laikā (kad dažus mēnešus viņa saistības ir bijušas 0), vidējo saistību apmērs pēc Noteikumos noteiktās formulas sanāk lielāks, nekā ja aizdevumu summa būtu saglabāta konstanta visu gadu.”⁹⁵

MK noteikumos Nr.677 norādītās vidējo parādu saistību aprēķina formulas nepilnības autore pierādījusi ar aprēķinu piemēriem, kas atspoguļoti 2.3.tabulā.

⁹⁴ Latvijas Republikas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts 28.07.2017.

⁹⁵ Zīverte, A. Kā jāaprēķina gada parādu saistību vidējais apjoms? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/ka-jaaprekena-gada-paradu-saistibu-videjais-apjoms/14644> [skatīts 01.05.2019.]

Vidējo parāda saistību aprēķina piemēri saskaņā ar MK noteikumos Nr.677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” norādīto formulu⁹⁶

Datums	1.piemērs	2.piemērs	3.piemērs
31.janvāris	0	5000	5000
28.februāris	0	5000	0
31.marts	0	5000	0
30.aprīlis	0	5000	0
31.majjs	0	5000	0
30.jūnijs	0	5000	0
31.jūlijs	0	5000	0
31.augusts	0	5000	0
30.septembris	5000	5000	0
31.oktobris	5000	5000	0
30.novembris	5000	5000	0
31.decembris	5000	5000	0
Vidējais parādu saistību apjoms	5000	5000	5000

2.3.tabulā redzamais 1.piemērs aprēķināts pēc situācijas, kad uzņēmums saņēmis īstermiņa aizņēmumu uz 12 mēnešiem no mātes uzņēmuma 5000 eiro apmērā. Vidējo parādu saistību apjoma aprēķins saskaņā ar MK noteikumos Nr.677 norādīto formulu ir sekojošs:

$$(1/2 * 5000 + 5000 + 5000 + 5000 + 1/2 * 5000) / 4 = 5000 \text{ eiro.}$$

2.piemērs aprēķināts saskaņā ar situāciju, kad uzņēmums saņēmis īstermiņa aizņēmumu no grupas uzņēmuma 5000 eiro apmērā jau gada sākumā, 1.janvārī. Vidējo parādu saistību apjoms saskaņā ar MK noteikumos Nr.677 norādīto formulu ir 5000 eiro.

3.piemērā attēlota situācija, kad uzņēmums 1.janvārī saņēma īstermiņa aizņēmumu no grupas uzņēmuma 5000 eiro apmērā un jau 31.janvārī to sedza pilnībā. Vidējo parādu saistību apjoms saskaņā ar MK noteikumos Nr.677 norādīto formulu ir 5000 eiro.

Pēc 2.3.tabulā redzamajiem aprēķiniem, darba autore secina, ka, kaut arī piemēros attēlotās situācijas ir ļoti atšķirīgas, vidējais parādu saistību apjoms, saskaņā ar MK noteikumos Nr.677 norādīto aprēķina formulu, visos sanāk vienāds. Ar tabulā redzamajiem aprēķinu

⁹⁶ Ziverte, A. Kā jāaprēķina gada parādu saistību vidējais apjoms? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/ka-jaaprekina-gada-paradu-saistibu-videjais-apjoms/14644> [skatīts 01.05.2019.]

piemēriem, tiek uzskatāmi pierādīts, ka normatīvajā regulējumā paredzētā aprēķinu formula nav pilnīga, jo tā veido netaisnīgu situāciju, kad, neatkarīgi no parāda saistību pastāvēšanas ilguma, vidējais parāda saistību apjoms sanāk vienāds.

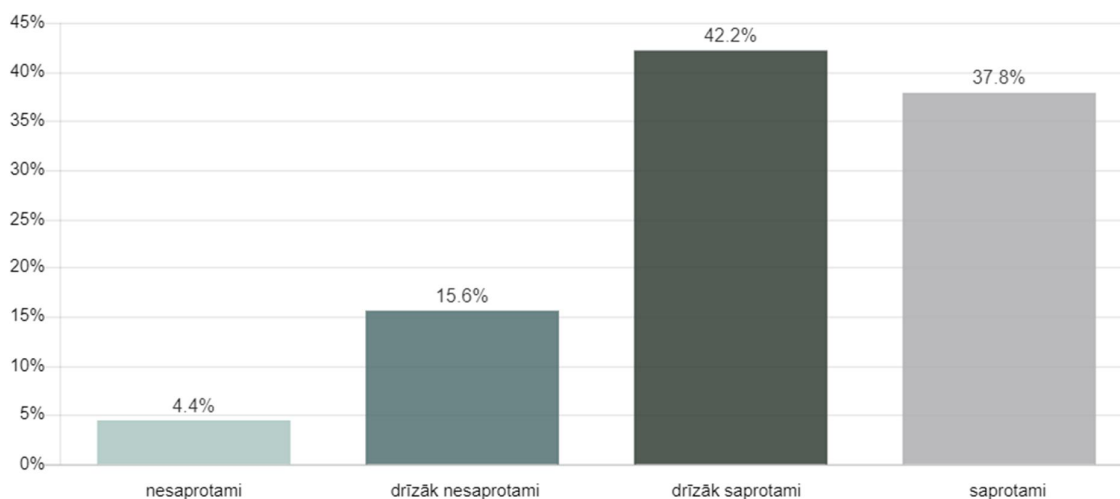
Darba autores priekšlikums Ministru kabinetam ir izstrādāt un iekļaut Ministru kabineta noteikumos Nr.677 "Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi" tādu vidējo parāda saistību apjoma aprēķina formulu, kas nodrošinātu loģisku, godīgu un pareizu iznākumu pēc būtības. Piemēram, grozot šo noteikumu 75.punktu tā, lai būtu atļauts iegūto parāda saistību summu gada griezumā, dalīt ar 12 mēnešiem, nevis tikai tik, cik mēnešos pastāvējušas parāda saistības. Šāds aprēķins precīzāk attēlotu vidējās gada parāda saistības nekā šobrīd spēkā esošais.

2.9. Problēmjautājumi saistībā ar reprezentācijas un personāla ilgtspējas pasākumu izdevumiem

Sakarā ar 2018.gada reformas viestajām izmaiņām uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā, parādījās jauns termins "personāla ilgtspējas izdevumi", kāds līdz šim nebija, un pilnībā mainījās nodokļa aprēķināšanas kārtība arī attiecībā uz reprezentācijas izmaksām. Darba autore, veicot dažādu publikāciju izpēti, konstatēja, ka būtiskākās neskaidrības saistībā ar šīm izmaksām jaunajā uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā ir šādas:

1. kā aprēķināms personāla ilgtspējas un reprezentācijas izdevumu atļautais limits tādiem uzņēmumiem, kas iepriekšējā gadā bijuši mikrouzņēmumu nodokļa maksātāji;
2. vai personāla ilgtspējas izdevumiem ir atskaitāms priekšnodoklis līdzīgi kā reprezentācijas izdevumiem;
3. kā saprast, vai radušies izdevumi atbilst personāla ilgtspējas izdevumu definīcijai un nav apliekami ar nodokli aprēķinātā limita ietvaros?

Veiktajā aptaujā autore lūdza respondentiem novērtēt cik skaidri un saprotami, viņuprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un MK noteikumos Nr.677 noteikts, kas ir reprezentācijas un personāla ilgtspējas izdevumi un kā aprēķināms to atļautais limits. Respondentu sniegto atbilžu procentuālais sadalījums atspoguļots 2.9.attēlā.



2.9.att. Respondentu sniegtais novērtējums par uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvajā regulējumā sniegto skaidrojumu attiecībā uz reprezentācijas un personāla ilgtspējas izdevumiem

Pēc apkopotajiem rezultātiem 2.9.attēlā var secināt, ka 38 procentiem aptaujāto šķiet, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi attiecībā uz reprezentācijas un personāla ilgtspējas izdevumiem ir gana saprotami, nedaudz vairāk, 42 procenti respondentu atzinuši, ka skaidrojumi ir drīzāk saprotami, gandrīz 16 procentiem šķiet, ka tie ir drīzāk nesaprotami, bet tikai 4 procenti aptaujāto atzinuši, ka normatīvajā regulējumā sniegtie skaidrojumi ir nesaprotami. Savu novērtējumu respondenti pamato ar šādiem viedokļiem:

- īsti nav saprotama pievienotās vērtības nodokļa piemērošana personāla ilgtspējas izdevumiem;
- nav saprotams, kā rēķina limitu, ja uzņēmums ir pārgājis no mikrouzņēmumu nodokļa režīma uz uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmu;
- likumā uzrakstītais reprezentācijas izmaksu skaidrojums ļoti bieži nesakrīt ar skaidrojumu Valsts ieņēmumu dienesta metodikā;
- būtu nepieciešami piemēri specifiskiem gadījumiem;
- vajadzētu papildus noteikt, ka noteikta limita apmērā jebkurā gadījumā bez nodokļa piemērošanas drīkstētu darbiniekam kompensēt izdevumus ceļā no/uz darbu;
- bez papildus skaidrojumu lasīšanas nebija saprotams, kas ir un kas nav šie izdevumi.

Atbildot uz jautājumu par to, kā aprēķināms personāla ilgtspējas pasākumu un reprezentācijas izdevumu atļautais limits tādiem uzņēmumiem, kas iepriekšējā gadā bijuši mikrouzņēmumu nodokļa maksātāji, nedz Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā, nedz MK noteikumos Nr.677 nav atrunāts, kā būtu aprēķināms likumā noteiktais limits reprezentācijas

un personāla ilgtspējas izdevumiem, kura ietvaros šāda veida izmaksas ir uzskatāmas par saimnieciskām un nav iekļaujamas ar nodokli apliekamajā bāzē. Taču Valsts ieņēmumu dienests skaidro, ka tāds uzņēmums, kas iepriekš bijis mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma kontekstā ir pielīdzināms pavisam jaunam nodokļa maksātājam. Tas nozīmē, ka šādai sabiedrībai, attiecībā uz reprezentācijas un personāla ilgtspējas izdevumu limita noteikšanu, saistošs ir MK noteikumu Nr.677 61.punkts.⁹⁷

Iepriekšminētais punkts paredz, ka “nodokļa maksātājs, kurš reģistrējies pārskata gadā, ņem vērā pārskata gada kopējo bruto darba samaksu, nosakot bruto darba samaksu par periodu līdz taksācijas periodam, kurā veikti reprezentācijas un personāla ilgtspējas pasākumu izdevumi, un veic pārrēķinu, iesniedzot pārskata gada pēdējā mēneša deklarāciju.”⁹⁸

Vērtējot otro jautājumu, vai personāla ilgtspējas pasākumu izdevumiem ir atskaitāms priekšnodoklis līdzīgi kā reprezentācijas izdevumiem, autore piekrīt G.Kauliņas teiktajam: “jāatzīmē, ka šobrīd izveidojusies situācija, kad vienam un tam pašam izdevumu veidam UIN un PVN tiek piemērots atšķirīgi. Pievienotās vērtības nodokļa likumā nav veiktas līdzīgas izmaiņas, kādas ieviestas jaunajā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā, tādēļ PVN ir piemērojams tāpat kā iepriekš. Tas nozīmē, ka priekšnodoklis ir atskaitāms tikai par tādiem izdevumiem, kas nepieciešami apliekamo darījumu veikšanai. Tā kā personāla ilgtspējas pasākumu izdevumi nav tieši saistīti ar apliekamo darījumu veikšanu, par šiem izdevumiem priekšnodoklis nav atskaitāms.”⁹⁹

Meklējot atbildes trešajam problēmjautājumam, kā saprast, vai radušies izdevumi atbilst personāla ilgtspējas izdevumu definīcijai, autore izveidojusi 2.4.tabulu, kurā sniegts dažādu situāciju apraksts un to skaidrojumi.

⁹⁷ Valsts ieņēmumu dienests, Kā mikrouzņēmumam veidojas reprezentācijas izdevumu fonds? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/mikronodoklis/ka-mikrouznumam-veidojas-representācijas-izdevumu-fonds/13678> [skatīts 01.05.2019.]

⁹⁸ Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi, Latvijas Republikas MK noteikumi Nr.677, 14.11.2017.

⁹⁹ Kauliņa, G., Vai par personāla ilgtspējas pasākumu izdevumiem var atskaitīt priekšnodokli? Pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/pievienotas-vertibas-nodoklis/vai-par-personala-iltgspejas-pasakumu-izdevumiem-var-atskaitit-prieksnodokli/13271> [skatīts 11.05.2019.]

**Personāla ilgtspējas izdevumu piemēri un to skaidrojumi par uzņēmumu ienākuma
nodokļa piemērošanu**

Nr. p.k.	Situācijas izklāsts	Sniegtais skaidrojums par uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanu
1.	Pārdošanas nodaļas darbinieki aizkavējās ilgāk darbā un pasūtīja sev vakariņās picas, par tām samaksājot 50 EUR plus PVN 10,50 EUR. Netika uzskaitīts, cik picas gabalus apēda katrs no darbiniekiem.	Šos izdevumus nevar uzskatīt par personāla ilgtspējas pasākuma izdevumiem, jo šādu vakariņu nodrošināšana nav atsevišķa aktivitāte, kuras mērķis būtu motivēt vai saliedēt kolektīvu. Tāpēc visa izdevumu summa 60.50 EUR ir uzskatāma par ar saimniecisko darbību nesaistītiem izdevumiem un ir apliekama ar nodokli.
2.	Uzņēmums organizē ikgadējo balli visiem darbiniekiem. Izmaksas par balli ir 5000 EUR, ieskaitot PVN	Šāds pasākums ir uzskatāms par komandas ilgtspējas pasākumu, taču pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms priekšnodoklī un arī ietilpst personāla ilgtspējas izdevumos.

Autores veidota tabula. Avots: Berga, I. Jaunajam uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmam jauna deklarācija¹⁰⁰

Pēc 2.4.tabulā apkopotās informācijas darba autore secina, ka par personāla ilgtspējas izdevumiem atzīstami tikai tādi izdevumi, kas atbilst šīs pozīcijas mērķim – kolektīva saliedēšana. Ja izdevumi neatbilst kritērijiem, tie uzskatāmi par ar saimniecisko darbību nesaistītiem izdevumiem un no tiem pilnā apmērā maksājams uzņēmumu ienākuma nodoklis, nepiemērojot atļauto piecu procentu limitu.

No iepriekš sniegtajām atbildēm uz šīs nodaļas problēmjautājumiem autore secina, ka tādām uzņēmumiem, kurš 2017.gada 31.decembrī beidzis būt par mikrouzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju un ar 2018.gada 1.janvāri ir kļuvis par uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju, reprezentācijas un personāla ilgtspējas izdevumu limits, kura ietvaros šādas izmaksas uzskatāmas par ar saimniecisko darbību saistītām izmaksām un nav apliekamas ar nodokli, nosakāms tāpat kā jaundibinātam uzņēmumam. Tas ir, ņemot vērā uzņēmuma darbiniekiem aprēķināto bruto darba samaksu pārskata gadā līdz tam mēnesim, kurā veikti

¹⁰⁰ Berga, I. Jaunajam uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmam jauna deklarācija, pieejams <https://home.kpmg/lv/lv/home/Petijumi-un-publikācijas/2018/07/jaunajam-uznemumu-ienakuma-nodokla-rezimam-jauna-deklaracija.html> [skatīts 02.05.2019]

reprezentācijas vai personāla ilgtspējas izdevumi. Taču, sastādot pārskata gada pēdējo uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju, šāds uzņēmums veic pārrēķinu, attiecīgi ņemot vērā visa pārskata gada laikā darbiniekiem aprēķināto bruto darba samaksu, un veic korekcijas, ja tas nepieciešams.

Attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu par personāla ilgtspējas pasākumu izdevumiem, autore secina, ka kaut arī Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma kontekstā personāla ilgtspējas izdevumiem un reprezentācijas izdevumiem likuma normas ir piemērojamas līdzīgi, un abi šie izdevumu veidi ir uzskatāmi par saimnieciskās darbības izmaksām likumā noteiktā limita ietvaros, Pievienotās vērtības nodokļa likumā personāla ilgtspējas izdevumi nav definēti un tiem nav paredzēts atskaitīt priekšnodokli, tāpēc tas iekļaujams personāla ilgtspējas izdevumu sastāvā.

Darba autores priekšlikums Ministru kabinetam ir papildināt Ministru kabineta noteikumu Nr.677 "Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi" 61.punktu ar apakšpunktu "šā punkta pirmais apakšpunkts attiecas arī uz tādu nodokļa maksātāju, kurš iepriekšējā pārskata gadā beidzis būt par mikrouzņēmumu nodokļa maksātāju un ar šo pārskata gadu ir kļuvis par uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju".

Darba autores priekšlikums Finanšu ministrijai likuma izstrādātājiem ir papildināt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.pantu ar papildus 6.punktu, kurš paredzētu, ka "šī panta pirmā daļa attiecināma arī uz personāla ilgtspējas pasākumu izdevumiem", lai novērstu situāciju, ka reprezentācijas un personāla ilgtspējas izdevumiem uzņēmumu ienākuma nodoklis un pievienotās vērtības nodoklis tiek piemērots atšķirīgi.

SECINĀJUMI

1. Latvijas Republikas nodokļu un nodevu sistēmu veido 15 nodokļi un tos regulējošie nodokļu likumi, valsts nodevas un pašvaldību nodevas.
2. Nodokli veido vairāki obligāti elementi, ko definē šī nodokļa likumā. Nodokļa elementi ir nodokļa maksātāji, nodokļa objekts, nodokļa bāze, nodokļa likmes, nodokļa atlaides un atvieglojumi.
3. Nodokļu maksātāji ir Latvijas Republikas vai ārvalstu fiziskās un juridiskās personas vai to grupas, kas veic ar nodokli apliekamas darbības.
4. Nodokļa objekts ir tā ekonomiskā parādība, kurai tiek piemēroti nodokļi (ienākumi, īpašumi, izdevumi, patēriņš, atsevišķie darījumi).
5. Nodokļa bāze ir nodokļa objekta kvantitatīvais raksturojums, kas ļauj noteikt apliekamā objekta lielumu naudas izteiksmē vai naturālajās mērvienībās.
6. Nodokļa likme ir nodokļa lielums uz vienu nodokļa bāzes lielumu, kuru var noteikt kā absolūtu summu vai procentos no bāzes lieluma. Nodokļu likme var būt proporcionāla jeb nemainīga, progresīva un regresīva.
7. Nodokļa atlaide ir nodokļa daļa, par kuru var samazināt aprēķināto nodokli, ja izpildās likumā paredzētie nosacījumi vai kritēriji.
8. Nodokļa atvieglojumi ir jebkuras novirzes no likumā noteiktā vispārējā režīma, kas kādai nodokļa maksātāja grupai paredz nodokļa samazinājumu vai izdevīgāku nomaksas kārtību.
9. Latvijā nodokļu administrācijas funkcijas pilda Valsts ieņēmumu dienests un tā izveidotas institūcijas. Nodokļu administrēšana ir nodokļu politikas reālā izpausme. Tās galvenais uzdevums ir nodrošināt nodokļu likumu ievērošanu un maksājumu veikšanu.
10. 2018.gada nodokļu reformas galvenie mērķi bija mazināt ienākumu nevienlīdzību, stiprināt uzņēmēju konkurētspēju un gūt papildus ieņēmumus valsts budžetā.
11. Nodokļu harmonizācija Eiropas Savienībā paredz pakāpenisku dalībvalstu nacionālo nodokļu sistēmu integrāciju, nevis norobežošanu un ierobežošanu.
12. Pirms uzņēmumu ienākuma nodokļa reformas, kas stājās spēkā 2018.gada 1.janvārī, šī nodokļa taksācijas periods bija vienāds ar uzņēmuma finanšu pārskata gadu, kas parasti ir 12 mēneši, var nesakrist ar kalendāro gadu un var atšķirties starp nodokļu maksātājiem, bet pēc uzņēmumu ienākuma nodokļa 2018.gada reformas šī nodokļa taksācijas periods ir visiem vienāds, un tas ir kalendārais mēnesis, vai, izņēmuma kārtā, viens ceturksnis tiem maksātājiem, kuriem attaisnojuma dokumentu reģistrācija jāveic reizi ceturksnī.

13. Pirms 2018.gada nodokļu reformas uzņēmumu ienākuma nodokļa vispārīgā likme bija 15 procenti, bet reformas rezultātā tā ir 25 (20 x 0.8) procenti.
14. 2018.gada reformas rezultātā ir mainīts ar nodokli apliekamais ienākums, pirms reformas to aprēķināja koriģējot taksācijas perioda peļņu vai zaudējumus, bet pēc reformas to iegūst no sadalītās un nosacīti sadalītās peļņas summas.
15. Tāpat kā pirms uzņēmumu ienākuma nodokļa 2018.gada reformas, arī pēc reformas normatīvais regulējums paredz vairākas nodokļa atlaides un atvieglojumus. Tie ir atvieglojumi:
 - par ziedojumiem,
 - par lauksaimnieciskās darbības veikšanu,
 - par ārvalstī samaksāto nodokli,
 - apliekamā ienākuma samazināšana par iepriekšējo periodu zaudējumiem,
 - par reprezentācijas un personāla ilgtspējas pasākumiem,
 - ienākumiem no akciju atsavināšanas,
 - par uzkrājumiem,
 - brīvostu un speciālo ekonomisko zonu uzņēmumiem.
16. 2018.gada nodokļu reformas rezultāta, vairs netiek aprēķināti un nav jāveic uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumi.
17. 2018.gada reformas rezultātā vairs nav jāaprēķina pamatlīdzekļu un nemateriālo ieguldījumu nolietojums uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām, tādējādi atvieglojot pamatlīdzekļu uzskaiti un samazinot nodokļa aprēķināšanai veicamo darbību apjomu.
18. No 2018.gada spēkā esošajā normatīvajā regulējumā attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli konstatētas šādas neskaidrības, to iespējamie risinājumi un vēl nenovērstās problēmas:
 - 18.1. nav noteikti ierobežojumi, cik senu peļņu uzņēmums drīkst sadalīt dividendēs. Vienīgais ierobežojums ir Komerclikumā noteiktie 10 gadi, kuru laikā sadalītās, bet neizmaksātās dividendes, pāriet sabiedrības īpašumā;
 - 18.2. nav skaidri noteikts, ka aprēķinātais uzņēmumu ienākuma nodoklis no dividendēm nav ieturams no dividendēs izmaksājamās summas, bet gan attiecināms uz uzņēmuma izmaksām. Kapitāla daļu turētājiem izmaksājama visa dividendēs sadalītā summa, bet, ja dalībnieki tā vēlas, pie lēmuma par peļņas sadali var paredzēt, ka maksājamais nodoklis sedzams no tās peļņas daļas, kas paredzēta dividenžu izmaksai;

- 18.3. nav minēts vai ar nodokli apliekamā bāze samazināma par no ārvalstīm saņemto dividendžu bruto vai neto summu, taču Valsts ieņēmumu dienests skaidro, ka samazinājums veicams par bruto summu;
- 18.4. nosacījumi attiecībā uz atvieglojumiem par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm un ārvalstīs samaksāto nodokli ir interpretējami divējādi. Proti, iespējama gan interpretācija, ka par no ārvalstīm saņemto dividendžu bruto summu samazināma nodokļa bāze no aprēķinātajām dividendēm, bet atvieglojums par ārvalstī samaksāto nodokli nav piemērojams, gan arī interpretācija, ka abi iepriekšminētie atvieglojumi piemērojami vienlaicīgi;
- 18.5. likumā iekļautās normas, kas stājās spēkā no 2019.gada 1.janvāra un paredz, ka Latvijas nodokļa maksātājam ir pienākums maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli arī par ārvalstu sabiedrības peļņas daļu, ir ļoti vispārīgas;
- 18.6. attiecībā uz soda naudām, nav skaidri noteikts, ka tādi izdevumi soda naudām, kas nav radušies nodokļa maksātāja vai tā darbinieka apzinātas rīcības rezultātā, ir uzskatāmi par ar saimniecisko darbību saistītiem un nav iekļaujami ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē;
- 18.7. nav iestrādāta norma, kas atļauj vai aizliedz neizmantoto debitoru parādu summu pārvešanu uz nākamajiem taksācijas periodiem, ja izveidojas situācija, kad debitoru parāda summa, par kuru atļauts samazināt ar nodokli apliekamo bāzi, ir lielāka par taksācijas periodā ar nodokli apliekamo summu;
- 18.8. nav noteikts, kādas metodes un avoti nodokļu maksātājiem jāizmanto, veicot tirgus procenta likmju aprēķinu negūto ieņēmumu noteikšanai darījumos ar saistītajām personām;
- 18.9. nav iekļautas normas par apliekamā ienākuma korekcijām saistītiem uzņēmumiem, kādas bija iekļautas normatīvajā regulējumā, kas bija spēkā līdz 2017.gada 31.janvārim, lai izvairītos no uzņēmumu ienākuma nodokļa dubultās aplikšanas, tādēļ var veidoties situācija, kad vienam saistītajam uzņēmumam ir jāsamaksā nodoklis par summu, par kuru otrs uzņēmums nodokli jau ir samaksājis;
- 18.10. saskaņā ar norādīto vidējo parāda saistību apjoma aprēķina formulu, situācijās, kad vienāda parāda summa bijusi tikai vienu mēnesi gadā, piecus mēnešus gadā vai divpadsmit mēnešus gadā, vidējo parāda saistību apjoms sanāk vienāds, un tas veido netaisnīgu situāciju;
- 18.11. nav skaidri noteikts, ka tādām uzņēmumiem, kurš 2017.gada 31.decembrī beidzis būt par mikrouzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju un ar 2018.gada 1.janvāri ir

kļuvis par uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju, reprezentācijas un personāla ilgtspējas izdevumu limits, kura ietvaros šādas izmaksas uzskatāmas par ar saimniecisko darbību saistītām izmaksām un nav apliekamas ar nodokli, nosakāms tāpat kā jaundibinātam uzņēmumam.

19. Attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu par personāla ilgtspējas pasākumu izdevumiem, kaut arī Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma kontekstā personāla ilgtspējas izdevumiem un reprezentācijas izdevumiem likuma normas ir piemērojamas līdzīgi, un abi šie izdevumu veidi ir uzskatāmi par saimnieciskās darbības izmaksām likumā noteiktā limita ietvaros, Pievienotās vērtības nodokļa likumā personāla ilgtspējas izdevumi nav definēti un tiem nav paredzēts atskaitīt priekšnodokli, tāpēc tas iekļaujams personāla ilgtspējas izdevumu sastāvā.

PRIEKŠLIKUMI

1. Finanšu ministrijai papildināt Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 6.pantu ar 9.punktu, kurš paredzētu, ka “šā panta pirmajā daļā minētais samazinājums veicams par no ārvalstīm saņemto dividenžu bruto summu (no ārvalstīm saņemtās dividendes plus ārvalstī samaksātais nodoklis)” un likuma 15.pantu ar 9.punktu, kurš paredzētu, ka “šajā pantā paredzētais atvieglojums nav piemērojams, ja jau ir piemērots šī likuma 6.pantā paredzētais atvieglojums”.
2. Finanšu ministrijai izstrādāt un iestrādāt Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā normas par to, kādas metodes un avoti izmantojami, veicot vidējo tirgus procenta likmju aprēķinu, nosakot negūtos ieņēmumus no aizdevumiem saistītām personām.
3. Finanšu ministrijai papildināt Pievienotās vērtības nodokļa likuma 100.pantu ar papildus 6.punktu, kas paredzētu, ka “No valsts budžeta maksājamās nodokļa summas kā priekšnodoklis nav atskaitāmi 60 procenti no nodokļa par izdevumiem personāla ilgtspējas pasākumiem, ko definē Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 8.panta 4.punkts”, lai novērstu situāciju, kad reprezentācijas un personāla ilgtspējas izdevumiem uzņēmumu ienākuma nodoklis un pievienotās vērtības nodoklis tiek piemērots atšķirīgi.
4. Ministru kabinetam papildināt Ministru kabineta noteikumu Nr.677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” 64.punktu ar nosacījumu “Par samērīgiem izdevumiem uzskatāmas un ar nodokli apliekamajā bāzē nav iekļaujamas tādas soda naudas, kuras nav radušās nodokļa maksātāja vai tā darbinieka apzinātas rīcības rezultātā”.
5. Ministru kabinetam izstrādāt un iekļaut Ministru kabineta noteikumos Nr.677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” punktu, kas nosaka, ka gadījumā, ja debitoru parāda summa, par kuru atļauts samazināt ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo bāzi, pārsniedz taksācijas perioda ar nodokli apliekamo bāzi, tad atļauts neizmantoto debitoru parāda summu pārnest uz nākamo taksācijas periodu.
6. Ministru kabinetam izstrādāt un iekļaut Ministru kabineta noteikumos Nr.677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” tādu vidējo parāda saistību apjoma aprēķina formulu, kas nodrošinātu loģisku, godīgu un pareizu iznākumu pēc būtības. Piemēram, grozot šo noteikumu 75.punktu tā, lai būtu atļauts iegūto parāda saistību summu gada griezumā, dalīt ar 12 mēnešiem, nevis tikai tik, cik mēnešos pastāvējušas parāda saistības. Šāds aprēķins precīzāk attēlotu vidējās gada parāda saistības nekā šobrīd spēkā esošais.

7. Ministru kabinetam papildināt Ministru kabineta noteikumu Nr.677 "Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi" 61.punktu ar apakšpunktu "šā punkta pirmais apakšpunkts attiecas arī uz tādu nodokļa maksātāju, kurš iepriekšējā pārskata gadā beidzis būt par mikrouzņēmumu nodokļa maksātāju un ar šo pārskata gadu ir kļuvis par uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju".
8. Valsts ieņēmumu dienestam izstrādāt tādu uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju elektroniskajā vidē, kurā ievada visu debitoru parāda summu, par kuru atļauts samazināt ar nodokli apliekamo bāzi, atsevišķā laukā ievadot pārskata periodā izmantojamo summu, un rezultātā tiktu automātiski aprēķināta uz nākamajiem periodiem pārnesamā atvieglojuma summa. Veidojot deklarāciju par nākamo taksācijas periodu, sistēma jau automātiski aizpildītu attiecīgo lauku ar pārnesto summu.

IZMANTOTĀ LITERATŪRA UN AVOTI

LR likumi

1. Latvijas Republikas Civillikums, pieņemts 28.01.1937.
2. Latvijas Republikas Komerclikums, pieņemts 13.04.2000.
3. Latvijas Republikas likums Par grāmatvedību, pieņemts 14.10.1992.
4. Latvijas Republikas likums Par nodokļiem un nodevām, pieņemts 02.02.1995.
5. Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokli, pieņemts 09.02.1995.
6. Latvijas Republikas likums Par uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaidi invalīdu biedrību kapitālsabiedrībām, medicīniska rakstura fondu un citu labdarības fondu kapitālsabiedrībām, pieņemts 05.10.2006.
7. Latvijas Republikas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, pieņemts 28.07.2017.

MK noteikumi

8. Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām, Latvijas Republikas MK noteikumi Nr. 655, 14.11.2017.
9. Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi, Latvijas Republikas MK noteikumi Nr.677, 14.11.2017.

Grāmatas

10. **Dennis Weber, Jan van de Streek** *The EU Common Consolidated Corporate Tax Base.* The Netherlands: Kluwer Law International B.V., 2017. 272 lpp
11. **Kavale L., Joppe A.** *Nodokļu politikas un administrēšanas pamati.* Rīga: LU Akadēmiskais apgāds, 2008. 78 lpp
12. **Ketners K.** *Nodokļu teorijas pamati.* Rīga: Rīgas Tehniskā universitāte, 2006. 172 lpp
13. **Medne A.** *Nodokļi Latvijā.* Rīga: Biznesa augstskola Turība, 2012. 118 lpp
14. **Pietro Boria** *Taxation in European Union.* New York, NY: Springer Berlin Heidelberg, 2017, 208 lpp
15. **Zadorožnaja O.** *Uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācija.* Rīga: SIA PVN Konsultācijas, 2016. 128 lpp

Elektroniskie informācijas avoti

16. Arbidāne, I. Latvijas nodokļu reformas ieviestās izmaiņas nodokļu piemērošanā dividendēm ietekmēs rezidentus valstīs ar tradicionālo režīmu, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/aktuali/svarigi/latvijas-nodoklu-reformas-ievistas-izmainas>

- [nodokļu-piemerosana-dividendem-ietekmes-rezidentus-valstis-ar-tradicionalo-rezimu/14788](#) (skatīts 01.05.2019.)
17. Berga, I. Jaunajam uzņēmumu ienākuma nodokļa režīmam jauna deklarācija, pieejams <https://home.kpmg/lv/lv/home/Petijumi-un-publicikacijas/2018/07/jaunajam-uznemumu-ienakuma-nodokla-rezimam-jauna-deklaracija.html> (skatīts 02.05.2019.)
 18. Berga, I. Par bezprocentu aizdevumu saistītam uzņēmumam, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/par-bezprocentu-aizdevumu-saistitam-uznemumam/14743> (skatīts 01.05.2019.)
 19. Doble, I. Nekustamais īpašums pārdots saistītai personai – vai jāmaksā UIN? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/nekustamais-ipasums-pardots-saistitai-personai-vai-jamaksa-uin/> (skatīts 01.05.2019.)
 20. Gulbe, S. Par ārvalstīs ar nodokli apliktu dividenžu izmaksu, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/par-arvalstis-ar-nodokli-apliktu-dividenzu-izmaksu/14761> (skatīts 01.05.2019.)
 21. iFinances, UIN likumā tiks iekļautas normas par kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/aktuali/likumdosana/uin-likuma-tiks-ieklautas-normas-par-kontroletiem-arvalstu-uznemumiem/14198> (skatīts 01.05.2019.)
 22. Johansone, M. Neskaidrības par “vecajiem” debitoru parādiem, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/neskaidribas-par-vecajiem-debitoru-paradiem/14719> (skatīts 01.05.2019.)
 23. Kauliņa, G., Vai par personāla ilgtspējas pasākumu izdevumiem var atskaitīt priekšnodokli? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/pievienotas-vertibas-nodoklis/vai-par-personala-ilgtspejas-pasakumu-izdevumiem-var-atskaitit-prieksnodokli/13271> (skatīts 11.05.2019.)
 24. Kudore, B. Vai nedrošie parādi jāuzrāda tikai gada pēdējā UIN deklarācijā? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/vai-nedrosie-paradi-jauzrada-tikai-gada-pedeja-uin-deklaracija/14637> (skatīts 01.05.2019.)
 25. Lasmane, A. Cik senu peļņu uzņēmums drīkst sadalīt dividendēs? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/iedzivotaju-ienakuma-nodoklis/cik-senu-pelnu-uznemums-drikst-dalit-dividendes/14154> (skatīts 20.04.2019.)
 26. Liepiņš, A. Vai jāmaksā UIN, ja debitors ir izslēgts no Uzņēmumu reģistra? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/vai-jamaksa-uin-ja-debitors-ir-izslegts-no-uznemumu-registra/14282> (skatīts 01.05.2019.)

27. LSM.lv ziņu redakcija, Lielāki ienākumi, dārgāka degviela, alus un smēķi – ko nesīs nodokļu reforma, pieejams <https://www.lsm.lv/raksts/zinas/ekonomika/lielaki-ienakumi-dargaka-degviela-alus-un-smeki-ko-nesis-nodoklu-reforma.a244691/> (skatīts 18.04.2019.)
28. Muceniece, D. Kā aprēķināt dividendēs izmaksājamo summu? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/gramatvediba/izdevumi/ka-aprekinat-dividendes-izmaksajamo-summu/14705> (skatīts 20.04.2019.)
29. nra.lv, Latvijas Banka rīkos ekspertu sarunu par stabilitāti nodokļu sistēmā, pieejams <https://nra.lv/latvija/171588-latvijas-banka-rikos-ekspertu-sarunu-par-stabilitati-nodoklu-sistema.htm> (skatīts 18.04.2019.)
30. Semjonova, E., Eksperti: Nodokļu reformai maz panākumu, izmaiņas jāturpina, pieejams <https://www.lsm.lv/raksts/zinas/ekonomika/eksperti-nodoklu-reformai-maz-panakumu-izmainas-jaturpina.a304789/> (skatīts 18.04.2019.)
31. Spridzāne, I. Kam jāmaksā soda nauda – uzņēmumam vai darbiniekam? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/vadiba/saimnieciska-darbiba/kam-jamaksa-soda-nauda-uznemumam-vai-darbiniekam/14603> (skatīts 01.05.2019.)
32. Spridzāne, I. Maksā sodu un UIN, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/maksa-sodu-un-uin/14766> (skatīts 01.05.2019.)
33. Strauss, V., Ben Franklin said taxes are as certain as death. Here's a new project to help Americans actually understand them, available https://www.washingtonpost.com/news/answer-sheet/wp/2017/02/16/ben-franklin-said-taxes-are-as-certain-as-death-heres-a-new-project-to-help-americans-actually-understand-them/?noredirect=on&utm_term=.ae41088e582e (skatīts 18.04.2019.)
34. Šņucins, I., Nodokļu reforma uzņēmējiem atvieglo naudas plūsmas plānošanu, pieejams <https://www.db.lv/zinas/nodoklu-reforma-uznemejiem-atvieglo-naudas-plusmas-planosanu-476797> (skatīts 18.04.2019.)
35. Šteinfelde, I., Uzņēmuma ienākuma nodokļa reforma velk uz izgāšanos, pieejams <https://nra.lv/ekonomika/latvija/275904-uznemuma-ienakuma-nodokla-reforma-velk-uz-izgasanos.htm> [skatīts 18.04.2019.]
36. Valsts ieņēmumu dienests, Informatīvais materiāls par likumu “Grozījums Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā”, pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/infomater_grozuin_19122018.pdf (skatīts 01.05.2019.)
37. Valsts ieņēmumu dienests, Jaunais uzņēmumu ienākuma nodoklis, pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/uin_18_10_vid.pdf (skatīts 18.04.2019.)

38. Valsts ieņēmumu dienests, Kā mikrouzņēmumam veidojas reprezentācijas izdevumu fonds? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/mikronodoklis/ka-mikrouznumam-veidojas-reprezentacijas-izdevumu-fonds/13678> (skatīts 01.05.2019.)
39. Valsts ieņēmumu dienests, uzziņa Nr.30.1-8.7/143933, 25.05.2018., pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/par_debitoru_paradiem_nr.docx (skatīts 01.05.2019.)
40. Valsts ieņēmumu dienests, uzziņa Nr.30.1-8.7/274225, 01.11.2018., pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/2018_11_01_uzzina_par_sodiem.pdf (skatīts 01.05.2019.)
41. Valsts ieņēmumu dienests, uzziņa Nr.30.1-8.7/281216, 13.11.2018., pieejams https://www.vid.gov.lv/sites/default/files/uin_par_sodiem.pdf (skatīts 01.05.2019.)
42. Valsts ieņēmumu dienests, Vai jāmaksā nodoklis par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/vai-jamaksa-nodoklis-par-no-arvalstim-sanemtajam-dividendem/13401> (skatīts 01.05.2019.)
43. Valsts ieņēmumu dienests, VID Informatīvais materiāls par UIN ārvalstu uzņēmumiem, pieejams <https://ifinances.lv/raksti/aktuali/vid-informacija/vid-informativais-materials-par-uin-arvalstu-uznemumiem/14372> (skatīts 01.05.2019.)
44. Zīverte, A. Kā jāaprēķina gada parādu saistību vidējais apjoms? pieejams <https://ifinances.lv/raksti/nodokli/uznemumu-ienakuma-nodoklis/ka-jaaprekina-gada-paradu-saistibu-videjais-apjoms/14644> (skatīts 01.05.2019.)

PIELIKUMI

APTAUJAS ANKETA. UZŅĒMUMU IENĀKUMA NODOKĻA LIKUMA UN TO SKAIDROJOŠO MK NOTEIKUMU NOVĒRTĒJUMS

Norādiet informāciju par sevi:

Izglītības līmenis

Nodarbošanās

1. Lūdzu novērtējiet, cik saprotami, Jūsaprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un to skaidrojošajos MK noteikumos ir noteikts, kā aprēķināmas dividendes un nodoklis no tām

- nesaprotam
- drīzāk nesaprotami
- drīzāk saprotami
- saprotami

2. Kas, Jūsaprāt, normatīvajā regulējumā ir neskaidri definēts vai būtu jāpapildina attiecībā uz to, kā aprēķināmas dividendes un nodoklis no tām

3. Lūdzu novērtējiet, cik skaidri un saprotami, Jūsaprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un to skaidrojošajos MK noteikumos noteikti atvieglojumi par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm

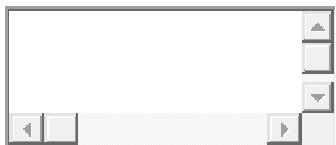
- nesaprotami
- drīzāk nesaprotami
- drīzāk saprotami
- saprotami

4. Kas, Jūsaprāt, normatīvajā regulējumā ir neskaidri definēts vai būtu jāpapildina attiecībā uz to, kā piemērojami atvieglojumi par no ārvalstīm saņemtajām dividendēm?

5. Lūdzu novērtējiet, cik skaidri un saprotami, Jūsaprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un to skaidrojošajos MK noteikumos noteikti atvieglojumi par ārvalstīs samaksāto nodokli

- nesaprotami
- drīzāk nesaprotami
- drīzāk saprotami
- saprotami

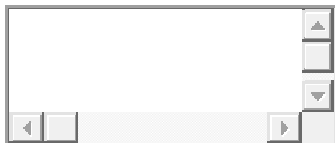
6. Kas, Jūsaprāt, normatīvajā regulējumā ir neskaidri definēts vai būtu jāpapildina attiecībā uz to, kā piemērojami atvieglojumi par ārvalstīs samaksāto nodokli?



7. Lūdzu novērtējiet, cik skaidri un saprotami, Jūsaprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un to skaidrojošajos MK noteikumos noteikts kādos gadījumos jāaprēķina nodoklis no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā

- nesaprotami
- drīzāk nesaprotami
- drīzāk saprotami
- saprotami

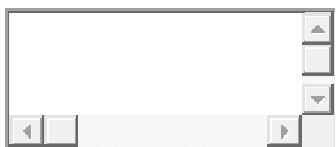
8. Kas, Jūsaprāt, normatīvajā regulējumā ir neskaidri definēts vai būtu jāpapildina attiecībā uz to, kādos gadījumos jāaprēķina nodoklis no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā?



9. Lūdzu novērtējiet, cik skaidri un saprotami, Jūsaprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un to skaidrojošajos MK noteikumos atrunāts, kādos gadījumos piemērojams nodoklis debitoru parādiem

- nesaprotami
- drīzāk nesaprotami
- drīzāk saprotami
- saprotami

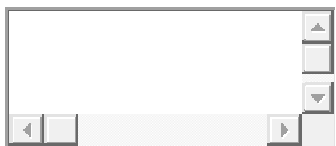
10. Kas, Jūsaprāt, normatīvajā regulējumā ir neskaidri definēts vai būtu jāpapildina attiecībā uz to, kādos gadījumos piemērojams nodoklis debitoru parādiem?



11. Lūdzu novērtējiet, cik skaidri un saprotami, Jūsaprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un to skaidrojošajos MK noteikumos atrunāts, kādos gadījumos un kā aprēķināms nodoklis par darījumiem ar saistītām personām

- nesaprotami
- drīzāk nesaprotami
- drīzāk saprotami
- saprotami

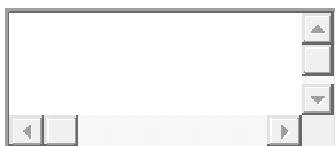
12. Kas, Jūsaprāt, normatīvajā regulējumā ir neskaidri definēts vai būtu jāpapildina attiecībā uz to, kādos gadījumos un kā aprēķināms nodoklis par darījumiem ar saistītām personām?



13. Lūdzu novērtējiet, cik skaidri un saprotami, Jūsaprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un to skaidrojošajos MK noteikumos atrunāts, kādos gadījumos un kā aprēķināms nodoklis no procentu maksājumiem par aizņēmumiem

- nesaprotami
- drīzāk nesaprotami
- drīzāk saprotami
- saprotami

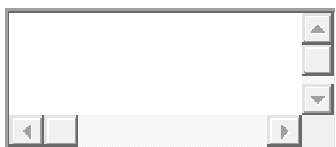
14. Kas, Jūsaprāt, normatīvajā regulējumā ir neskaidri definēts vai būtu jāpapildina attiecībā uz to, kādos gadījumos un kā aprēķināms nodoklis no procentu maksājumiem?



15. Lūdzu novērtējiet, cik skaidri un saprotami, Jūsaprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un to skaidrojošajos MK noteikumos nosaka, kas ir reprezentācijas un personāla ilgtspējas izdevumi un kā aprēķināms to atļautais limits

- nesaprotami
- drīzāk nesaprotami
- drīzāk saprotami
- saprotami

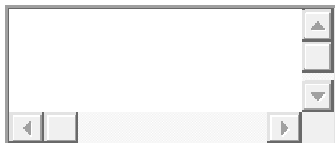
16. Kas, Jūsaprāt, normatīvajā regulējumā ir neskaidri definēts vai būtu jāpapildina attiecībā uz to, kas ir reprezentācijas un personāla ilgtspējas izdevumi un kā aprēķināms to atļautais limits?



17. Lūdzu novērtējiet, cik skaidri un saprotami, Jūsaprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums un to skaidrojošie MK noteikumi nosaka par kāda veida uzliktajām soda naudām ir, bet par kādām nav maksājams nodoklis

- nesaprotami
- drīzāk nesaprotami
- drīzāk saprotami
- saprotami

18. Kas, Jūsaprāt, normatīvajā regulējumā ir neskaidri definēts vai būtu jāpapildina attiecībā uz to, par kāda veida soda naudām ir, bet par kādām nav maksājams nodoklis?

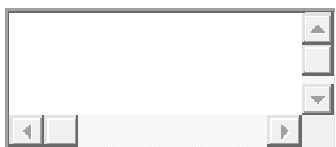


19. Lūdzu novērtējiet šobrīd spēkā esošā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma un to skaidrojošo MK noteikumu redakciju no 1 līdz 5, kur 1 ir "ļoti slikti, noteikti nepieciešami grozījumi", bet 5 ir "ļoti labi, nekādi grozījumi nav nepieciešami"

1 2 3 4 5

ļoti slikti ļoti labi

20. Vai, Jūsaprāt, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likumā un to skaidrojošajos MK noteikumos ir kādas aptaujā iepriekš neminētas nepilnības, kas noteikti būtu jārisina?



Paldies par velītoto laiku!

Diplomdarbs „Uzņēmumu ienākuma nodokļa normatīvais regulējums 2018.gada nodokļu reformas rezultātā – neskaidrības, trūkumi un to novēršanas iespējas” izstrādāts LU Biznesa, vadības un ekonomikas fakultātē.

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

Autors: _____ Kitija Done _____
(paraksts) (paraksta atšifrējums) (datums)

Rekomendēju / nerekomendēju darbu aizstāvēšanai

Vadītāja: Dr.ekon. asoc. profesore Inta Millere _____
(paraksts) (datums)

Recenzents: Dr.ekon. asoc. profesore Ruta Šneidere

Darbs iesniegts LU Biznesa, vadības un ekonomikas fakultātes Studiju centrā

Dekāna pilnvarotā persona:

metodiķe _____ Alla Šķukina _____
(paraksts) (paraksta atšifrējums) (datums)

Darbs aizstāvēts valsts gala pārbaudījuma komisijas sēdē _____.

bakalaura / maģistra / valsts

Komisijas sekretāre: _____ Ivita Faituša _____
(paraksts) (paraksta atšifrējums) (datums)