

Latvijas Universitāte
Ekonomikas un vadības fakultāte
Finanšu institūts

Aina Joppe

Nodokļu administrēšanas pilnveidošana

Promocijas darbs

Ekonomikas doktora (Dr.oec)
zinātniskā grāda iegūšanai

Nozare: **Ekonomika**
Apakšnozare: **Finanses un kredīts**

Darba zinātniskā vadītāja:

Dr.oec., prof. **Lūcija Kavale**

Rīga, 2008

SATURS

Saīsinājumu un nosacīto apzīmējumu saraksts	3
Ievads	4
1. Nodokļu administrēšanas teorētiskie aspekti	10
1.1. Nodokļu administrēšanas jēdziens	10
1.2. Nodokļu administrēšanas funkcijas	15
1.2.1. Plānošanas funkcija	21
1.2.1.1. Ar nodokļu administrēšanu saistītu darbību plānošana	21
1.2.1.2. Nodokļu ieņēmumu plānošana	28
1.2.2. Organizēšanas funkcija	37
1.2.3. Motivēšanas funkcija	49
1.2.4. Kontroles funkcija	54
1.3. Nodokļu administrēšanu ietekmējošie faktori	64
2. Nodokļu administrēšanas funkciju analīze Latvijā	80
2.1. Nodokļu ieņēmumu plānošanas problēmas un risinājumi	80
2.2. Nodokļu administrētāju darba specifika un motivēšanas iespējas	95
2.3. Nodokļu iekasēšanas problēmas un risinājumi	105
2.3.1. Nelegālā nodarbinātība un aplokšņu algas	105
2.3.2. Fiktīvo uzņēmumu darbības ierobežošana un PVN atmaksa	117
2.4. Nodokļu kontroles pasākumu rezultātu izvērtējums	128
2.5. Finanšu policijas pārvaldes darba analīze un sadarbība	140
3. Nodokļu administrēšanas perspektīvas	148
3.1. Nodokļu administrēšanas funkciju pilnveidošanas iespējas	148
3.2. Nodokļu administrēšanas kontroles metodes	160
3.3. Nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritms	172
Secinājumi un priekšlikumi	196
Literatūras saraksts	203

Saīsinājumu un nosacīto apzīmējumu saraksts

CA - Valsts ieņēmumu dienesta Centrālais aparāts
IIN –Iedzīvotāju ienākuma nodoklis
ES-Eiropas Savienība
KL – Krimināllikums
KRI - Kurzemes reģionālā iestāde
LRI - Latgales reģionālā iestāde
LNMP - Lielo nodokļu maksātāju pārvalde
PVN- Pievienotās vērtības nodoklis
RRI - Rīgas reģionālā iestāde
T I - Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālās iestādes
UR –Uzņēmumu reģistrs
UIN – Uzņēmumu ienākuma nodoklis
VID - Valsts ieņēmumu dienests
VRI - Vidzemes reģionālā iestāde
VSAOI - Valsts sociālās obligātās apdrošināšanas iemaksas
ZRI - Zemgales reģionālā iestāde

IEVADS

Aktualitāte. Nodokļu administrēšanas nepieciešamība radās reizē ar nodokļiem. Visā cilvēces vēsturiskās attīstības gaitā valsts funkciju veikšanai un sabiedrības nepieciešamo vajadzību apmierināšanai ir pastāvējuši nodokļi un nodevas kā sabiedriskā kopprodukta pārdales instruments. Ņemot vērā pasaules ekonomikas globalizāciju un integrāciju, kad ar katru gadu tiek mazināti šķēršļi brīvai preču, kapitāla un personu kustībai, dažādiem starpvalstu darījumiem īpašu nozīmi iegūst nodokļu maksāšanas jautājums. Nav noslēpums, ka globalizācija ir palielinājusi izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

Kā problēmu nodokļu nemaksāšanā var minēt to, ka lielākajai sabiedrības daļai, t.sk. nodokļu maksātājiem, ir zudusi ticība valsts institūcijām un nodokļu administrēšanas iestādēm. Analizējot valsts pārvaldi, varētu minēt vairākas negatīvas tendences: pretrunas likumdošanas aktos, tiesību normu sarežģītība, ierēdņa sociālā un tiesiskā stāvokļa neatbilstība atbildības pakāpei, valsts iestāžu zemā darbības efektivitāte, mūsdienīgo tehnoloģiju vājā izmantošana, nepietiekama sadarbība ar sabiedrību, konservatīva sistēma valsts pārvaldes darbinieku sagatavošanā, nepietiekams valsts iestāžu resursu nodrošinājums.

No nodokļu teorijas izriet, ka nodokļu nemaksāšana un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas nav atkarīga ne no valsts iekārtas, ne no valsts vadības formas un likumdošanas kvalitātes, bet gan no sabiedriskā kopprodukta sadales un pārdales taisnīguma principiem. Sabiedriskā kopprodukta sadale parāda, kur tiek tērēti iekasētie nodokļu ieņēmumi, un līdz ar to izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai nodokļu nemaksāšana ir savdabīga reakcija no nodokļu maksātāju puses. Savu attieksmi pret notiekošiem procesiem nodokļu maksātājs izsaka ar nodokļu nemaksāšanu. Nedrīkst nenovērtēt, cik lielus zaudējumus valsts budžetā rada nenomaksātie nodokļi. Statistikas dati liecina, ka nesamaksātās nodokļu summas Latvijas budžetā īpaši nesamazinās: 2003.gadā tās veido Ls 424,7milj., 2004.gadā - Ls 407,3milj., 2005.gadā – Ls 364,8milj., 2006.gadā – Ls 414,8milj., bet uz 01.07.2007.- Ls 462,0milj.¹

Kā viens no nodokļu nemaksāšanas izpausmes veidiem ir fiktīvo uzņēmumu dibināšana, lai izkrāptu PVN no budžeta. Veicot apjomīgus darījumus, pamatā tiek apgrozīta skaidrā nauda. Tie ir noziedzīgi nodarījumi, kas skar valsts budžetu. Speciālisti ir aprēķinājuši, ka fiktīvo uzņēmumu valsts budžetā neiemaksātā nodokļu summa 2003.gadā sasniedza Ls 173milj., 2004.gadā – Ls 214,3 milj., 2005.gadā – Ls 171,5milj.. Fiktīvo uzņēmumu nodokļu parādi veido vairāk nekā trešdaļu no kopējiem nodokļu parādiem, turklāt 262 amatpersonas ir nodibinājušas 640 uzņēmumus un deklarējušas savu dzīves vietu Rīgas patversmēs².

¹ www.VID.gov.lv, skatīts 05.01.2008.

² www.VID.gov.lv, skatīts 12.12.2007.

Kā otrs nodokļu nemaksāšanas izpausmes veids ir aplokšņu algas. 24.05.07. Labklājības ministrijas (LM) uzdevumā veiktā pētījuma "Neregistrētās nodarbinātības novērtējums" rezultāti liecina, ka 24% jeb vidēji katrs ceturtais Latvijas iedzīvotājs 2006.gadā strādāja bez darba līguma un saņēma „aplokšņu algu”, t.i.121,1 tūkst. iedzīvotāju (11,3%) strādāja bez darba līguma, bet 136 tūkst. (12,7%) strādāja ar darba līgumu saņemot daļu no darba algas aploksnē - nenomaksājot visus nodokļus valsts budžetā³.

Fiktīvo uzņēmumu darbība, aplokšņu algu esamība un lieli nodokļu parādi neļauj apgalvot, ka nodokļu administrēšana Latvijā ir efektīva un visi potenciālie resursi ir izsmelti.

Izvairīšanās no nodokļu nomaksas, kontrabanda, korupcija apgrūtina efektīvu nodokļu administrēšanu saskaņā ar brīvprātīgas pakļaušanās principiem. Tiek apdraudēti valsts ieņēmumi, kā arī izkropļota komercdarbības vide. Tādi faktori kā biznesa struktūru sarežģītība, jauni finanšu produkti, lielais nodokļu maksātāju skaits, e-komercijas attīstība, starptautiskās tirdzniecības apjoma pieaugums un piegādes ķēžu drošības prasības rada arvien nopietnākus riskus nodokļu administrēšanā. Tāpēc svarīgi ir nepārtraukti uzlabot finansiāla rakstura nodarījumu un izvairīšanās no nodokļu saistību izpildes atklāšanas darbu, izmantojot pēc iespējas efektīvākas metodes, kas atļauj panākt labāku lēmumu pieņemšanu attiecībā uz pareizas rīcības izvēli pret nodokļu maksātājiem.

Mūsdienās nodokļu administrēšanas darba specifika, pielietojamās tehnoloģijas, darba apjoms un uzņēmējdarbībā notiekošie procesi prasa no nodokļu administrētāja citu pieeju nodokļu iekasēšanā: ne tikai prasmes un profesionalitāti, bet arī intelektu, precizitāti un nepieciešamību nepārtraukti pilnveidoties. No vienas puses, sabiedrības attieksme pret šo profesiju nav pozitīva, bet, no otras puses, ļoti maz tiek darīts, lai šo attieksmi mainītu.

Nodokļu administrēšana racionāli izmantojot savus resursus, pielietojot efektīvākās metodes un paņēmienus, var uzlabot nodokļu iekasēšanu un mainīt nodokļu maksātāju attieksmi pret nodokļu maksāšanu.

Diskutabls ir jautājums par nodokļu administrētāju noslogotību. Dažādu papildus uzlikto pienākumu izpilde traucē ikdienas darbu, mazina darba efektivitāti un rada kadru mainību. Turklāt svarīga ir ne tikai pareizu un talantīgu kadru atlase, piesaiste, noturēšana, motivēšana, bet arī izglītības un apmācību sistēmas efektivitāte, kapacitāte, virzīšana uz kopēju mērķu sasniegšanu.

Nepietiekama ir sadarbība nodokļu administrēšanas nodaļu starpā, kā arī ar sabiedrību. Pieaugot juridisko personu skaitam un noziedzīgo nodarījumu specifikai nodokļu jomā, nodokļu administrētāju praktiskie paņēmieni cīņai ar nodokļu nemaksātājiem vairs nav tik efektīvi,

³ Nacionālās programmas „Darba tirgus pētījumi” projekts „Labklājības ministrijas pētījumi”, Neregistrētās nodarbinātības novērtējums, Nr. VPD1/ESF/NVA/04/NP/3.1.5.1./0001/0003, Rīga, 2007., 174lpp.

pietrūkst teorētisko atziņu, kas palīdzētu radīt efektīvu metodiku cīņā ar nodokļu nemaksātājiem, ierobežotu un likvidētu visas iespējas izvairīties no nodokļu maksāšanas.

Kā problēmu var minēt nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas trūkumu. Izstrādātie efektivitātes rādītāji nav uzrādīti vienkopus un uzkrātā informācija netiek analizēta pēc būtības. Atsevišķu efektivitātes rādītāju pielietojums nodokļu administrēšanā neizceļ samilzušās problēmas un tās jomas, ko vajadzētu uzlabot, tāpēc svarīgi vērtēt ne tikai atsevišķus efektivitātes un kvalitātes rādītājus, bet nodokļu administrēšanu kopumā.

Vispārteorētiskās atziņas par aplikšanu ar nodokļiem ir pētījuši gan rietumu, gan austrumu, gan latviešu zinātnieki. Šīs teorijas pamatlicēji ir Dž.Keins, A.Lafers, N.Turgeņevs un citi. Nodokļu politikas jautājumus pētījuši G.Antonides, H.S.J Robens (H.S.J Robben), K.F.Karters (C.F.Carter), A.Frejs (A.Frey) un E.Veks (E.Weck), E.G.Kelsijs (E.G.Kelsey), A.Šepanskis (A.Schepanskis), E.A.Madeo (1987), A.Porkano (A.Porcano)(1988), V.E.Kazemiers (V.E.Kazemier), I.Svingens (I.Swingen), Ē.A.Elfers, V.Eks (V.Eck). Vairāki zinātnieki nodokļu politikas jautājumus skata kontekstā ar nodokļu maksātāju subjektīvo attieksmi pret nodokļu maksāšanu un faktoriem, kas ietekmē izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. 1994.gadā Nīderlandes ekonomisti G.Antonides, H.S.J.Robens⁴ apkopoja datus par nodokļu nemaksātāju atklāšanas varbūtību un nodokļu kļūdu labošanas specifiku, 1984.gadā ekonomisti K.F.Karters, A.Frejs un E.Veks izstrādāja metodes, kuras piemēroja ēnu ekonomikas statistiskiem mērījumiem 17 pasaules valstīs, kā arī veica pētījumu par ēnu ekonomikas ietekmi uz nacionālo ienākumu, IKP, izvērtēja nodokļu parādu ietekmi uz valsts budžetu. 1991.gadā E.G.Kelsijs un A.Šepanskis, izmantojot eksperimentālās metodes, pētīja izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ekonomiskos un psiholoģiskos faktoros. Lai noskaidrotu nodokļu maksātāju attieksmi pret nodokļu maksāšanu, E.A.Madeo (1987), A.Porkano (1988), V.E.Kazemiers un V.Eks(1992), brīvprātīgo nodokļu nomaksas pētījumiem izstrādāja speciālas anketas un veica aptaujas.1988.gadā I.Svingens, Ē.A.Elfers savus pētījumus veica, par respondentiem izmantojot lielākos nodokļu nemaksātājus. Teorētisko un empīriskos pētījumus par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas 1999.gadā veica L.A.Franzoni un rezultātus apkopoja savā monogrāfijā "Tax Evasion and Tax Compliance"⁵. Pētījumu rezultātā tika izstrādātas teorijas, kas aktuālas vēl šodien.

Lielu ieguldījumu nodokļu pētījumu jomā ir devuši tādi austrumu zinātnieki, kā I.V.Gorskis, A.Z.Dadaševs, V.G.Kņazevs, O.A.Nogina, L.P.Paulova, V.G.Panskovs, A.B.Paskačevs, G.B.Poļakovs, V.M.Puškareva, I.M.Romanovskis, D.G.Černiks, S.D.Šatalovs, T.F.Jutkina un citi. Juridiskos aspektus un to saistību ar nodokļu disciplīnas pārkāpumiem,

⁴ Gerrit Antonides, Henry S. J. Robben „True positives and false alarms in the detection of tax evasion”,1995, Journal of Economic Psychology, Elsevier, p.617-640

⁵ Franzoni L.A. „Tax Evasion and Tax Compliance”, 1999., University of Bologna, Italy,p.83

pētījuši A.V.Brizgalina, V.I.Volkovskis, J.J.Gračeva, J.A.Krohina, I.I.Kučerova, S.G.Pepeļajeva un citi. Atsevišķus jautājumus par nodokļu disciplīnas jautājumiem analizējuši A.P.Bembetova, T.A.Betina, N.D.Bublika, G.I.Bukajeva, T.A.Butovojs, J.V.Bušmina, L.I.Gončarenko, D.K.Grunina, S.M.Ječmakova, V.D.Laričeva, M.V.Mišustina, N.S.Rešretņaka, V.V.Sašičeva, A.V.Smirnova, I.N.Solovjova, K.V.Somika un citi⁶.

Nodokļu politikas jautājumus savos darbos ir pētījuši arī Latvijas zinātnieki: A.Zvejnieks, I.Kodoliņa, L.Kavale, G.Kauliņa, K.Ketners, I.Sīpola un daudzi citi.

Neskatoties uz augstāk minēto autoru zinātniskajiem pētījumiem nodokļu administrēšanas jomā, visas problēmas joprojām vēl nav atrisinātas. Nav vienotu uzskatu par nodokļu administrēšanas jēdzienu un par nodokļu administrēšanas funkcijām. Pastāv vairāki diskutabli jautājumi, neskaidrības, kas liecina par to, ka jāturpina pētīt minētās problēmas un jārod praktiski risinājumi.

Pētījuma objekts - nodokļu administrēšana.

Pētījuma priekšmets - nodokļu administrēšanas teorija un prakse, tās uzlabošanas un pilnveidošanas iespējas.

Darba mērķis: balstoties uz speciālās ekonomiskās literatūras un nodokļu administrēšanas prakses analīzes rezultātiem pasaulē un Latvijā, izstrādāt priekšlikumus nodokļu administrēšanas pilnveidošanai Latvijā.

Lai īstenotu mērķus, izvirzīti šādi uzdevumi:

1. pētīt nodokļu administrēšanas jēdziena būtību un satura formulējumu zinātniskajā literatūrā,
2. precizēt nodokļu administrēšanas funkcijas,
3. parādīt nodokļu administrēšanas saikni ar notiekošajiem ekonomiskajiem procesiem Latvijā un pasaulē,
4. analizēt un izvērtēt nodokļu administrēšanas praksi Latvijā,
5. zinātniski izvērtēt nodokļu iekasēšanas problēmas un nodokļu kontroles lomu maksātāju disciplīnas uzlabošanā,
6. izveidot un sistematizēt efektīvas nodokļu administrēšanas pasākumu plānošanas shēmu un tās novērtēšanas algoritmu,
7. izstrādāt ekonomiski un zinātniski pamatotus priekšlikumus nodokļu administrēšanas pilnveidošanai.

⁶ Буравлев Ю. М., Горюнов А. Р. Проблемы выработки научного определения о нарушениях в налоговой сфере. Под редакцией В. А. Рыбакова, Рязань 2003. с.65-68

Zinātniskā novitāte un galvenie rezultāti. Darba ietvaros ir izstrādātas šādas zinātniskās novitātes:

1. analizējot zinātnisko literatūru, definēts nodokļu administrēšanas jēdziens,
2. analizējot nodokļu administrēšanai izvirzītos mērķus, izpētītas un izvirzītas šodienas apstākļiem atbilstošas nodokļu administrēšanas funkcijas,
3. vispusīgi izvērtējot praksē piemērojamās metodes, izstrādātas un zinātniski pamatotas jaunas nodokļu administrēšanā izmantojamās metodes,
4. lai nodrošinātu augsti kvalificētu speciālistu piesaistīšanu nodokļu administrēšanai, vispusīgi izvērtēta nodokļu administrētāju kadru mainība, motivācija un darba slodze, kā arī izstrādāta formula darbinieku racionāla noslogojuma aprēķinam,
5. vispusīgi izvērtējot nodokļu nemaksāšanas galvenos iemeslus, sagatavoti priekšlikumi aplokšņu algu un fiktīvo uzņēmumu darbības ierobežošanā,
6. izstrādāta nodokļu administrēšanas efektivitātes rādītāju sistēma,
7. sistematizēta efektīvas nodokļu administrēšanas pasākumu plānošanas shēma,
8. lai nodokļu ieņēmumu prognozes būtu precīzākas, analizēta pašreizējā plānošanas metodoloģija un izveidota vēlamā nodokļu ieņēmumu prognozēšanas metode,
9. izvirzīti priekšlikumi nodokļu administrēšanas funkciju pilnveidošanai,
10. lai nodrošinātu nodokļu administrēšanas plānošanā izvirzīto mērķu sasaiti ar rezultātīvajiem rādītājiem, izvērtēti nodokļu administrēšanā sastopamie riski un izstrādāts nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritms.

Darba apjoms un struktūra. Darba uzdevumu risināšanai ir pakārtota darba struktūra. Promocijas darbu veido trīs nodaļas. Promocijas darba **pirmā nodaļa** ir teorētiska. Autore pēta zinātniskajā literatūrā sastopamos viedokļus par nodokļu administrēšanas būtību un funkcijām, analizē nodokļu administrēšanu ietekmējošos faktoros. **Otrajā nodaļā** autore izvērtē atsevišķas ar nodokļu administrēšanu saistītās problēmas Latvijā. Analizē plānošanas, organizēšanas, motivēšanas un kontroles funkciju problēmas. Pēta sadarbības iespējas nodokļu maksātāju saukšanai pie atbildības par nodokļu likumdošanas pārkāpumiem, kā arī izvērtē nodokļu administrēšanu ietekmējošos faktoros. **Trešajā nodaļā** autore izvirza priekšlikumus nodokļu administrēšanas pilnveidošanai. Piedāvā nodokļu administrēšanas alternatīvo pasākumu plānu, analizē nodokļu administrēšanā piemērojamās metodes, izveido nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritmu, izstrādā nodokļu administrēšanas efektivitātes rādītāju sistēmu, izvirza priekšlikumus nodokļu administrēšanas pilnveidošanai Latvijā.

Pētījumā ir izmantotas vairākas ekonomiskās analīzes un statistiskās analīzes metodes: eksperta novērtējums, relatīvo lielumu aprēķins, datu salīdzināšana un grupēšana, vidējo lielumu aprēķināšana, grafiskā analīze, korelācijas un regresijas analīze u.c.

Nodokļu administrēšanas problemātika ir ļoti plaša un visus ar to saistītos jautājumus promocijas darbā nav iespējams izpētīt. Darbā netiek detalizēti analizēti visu nodokļu administrējošo institūciju darbība, lielāka uzmanība ir pievērsta Valsts ieņēmumu dienesta (VID) administrētajiem nodokļiem. Nodokļu administrēšana tiek pētīta atbilstoši promocijas darba plānam.

Pētījuma periods ir no 2000. gada līdz 2007. gadam. Šis laika periods ir pietiekami ilgs, lai raksturotu pozitīvās un negatīvās tendences, pastāvošās problēmas nodokļu administrēšanā. Atsevišķi jautājumi ir pētīti īsākā vai garākā periodā.

Pētījuma informatīvā bāze ir ASV, Eiropas un Āzijas zinātnieku publicētā literatūra un zinātniskie raksti, periodiskie izdevumi, interneta tīkla dati, LR likumi un Ministru kabineta noteikumi. Atsevišķu valstu nodokļu administrēšanas īpatnību analīze tiek veikta atbilstoši promocijas darbā pētāmajam objektam.

Tā kā pasaulē nav vienas konkrētas valsts ar vispāratzītu, optimāli izveidotu nodokļu administrēšanas sistēmu, autore darbā analizē atsevišķas situācijas no dažādām valstīm.

Aprobācija. Ar pētījuma galvenajām izstrādēm autore iepazīstināja plašu interesentu loku:

- piedaloties ar ziņojumiem par atsevišķām pētījuma problēmām starptautiskajās zinātniskajās konferencēs,
- par promocijas darbā pētītajām problēmām sagatavoti un publicēti 9 zinātniskie raksti Latvijas un ārvalstu zinātnisko rakstu krājumos,
- mācību procesā, lasot lekcijas un vadot seminārus Latvijas Universitātes Ekonomikas un vadības fakultātes studentiem, kā arī vadot studentu praksi Valsts ieņēmumu dienestā.

1. Nodokļu administrēšanas teorētiskie aspekti

1.1. Nodokļu administrēšanas jēdziens

Ekonomikas globalizācijas un uzņēmējdarbības vides mainīgajos apstākļos arvien komplicētāka kļūst nodokļu administrēšanas prakse. Nodokļu pārvaldības procesu vadība, iekasēšanas mehānismu izveide un kontrole pamatojas uz nodokļu administrēšanas teorētiskajām koncepcijām un nostādnēm. Pirmais svarīgais jautājums, kurš jārisina nodokļu teorijā ir nodokļu administrēšanas jēdziena skaidrojums jeb nodokļu administrēšanas definēšana.

Monogrāfiskās izpētes gaitā autore pārliecinājās, ka nodokļu teorētiskajos pētījumos nodokļu administrēšanas jēdzienam netiek veltīta pienācīga uzmanība. Līdzīgus secinājumus ir izdarījuši vairāki zinātnieki - nodokļu pētnieki. Tā, O.Mironova savā pētījumā atzīmē, ka, neskatoties uz izmaiņām ekonomikā un nodokļu administrēšanā, vēl joprojām nav jaunu, teorētisku koncepciju, lēnām uz priekšu virzās nodokļu administrēšanas metodoloģijas zinātniskā izpēte⁷. Autore piekrīt O.Mironovas uzskatam, ka līdz šim nodokļu teorijā nav skaidrības par jēdzienu „nodokļu administrēšana”, nav vienotības par citu ar nodokļiem saistītu jēdzienu lietošanu.

Nodokļu izpētei veltītajā literatūrā par nodokļu administrēšanu sastopamas divas nostādnes. 1.Nodokļu administrēšanu uztver kā nodokļu administrācijas darbību, kontrolējot likumdošanas ievērošanu. 2.Nodokļu administrēšana ir nodokļu sistēmas pārvaldība. Pirmās nostādnes pārstāvji faktiski jēdzienu ”nodokļu kontrole” aizstāj ar terminu „nodokļu administrēšana”⁸.

Arī A.Ponomarevs un T.Ignatova raksta: „Nodokļu administrēšana ir pilnvaroto valsts pārvaldes struktūru darbība, saistīta ar nodokļu un nodevu likumdošanas izpildi, nodokļu sistēmas un nodokļu kontroles efektīvas funkcionēšanas nodrošināšanai”⁹. Turpat tālāk minētie autori norāda, ka nodokļu administrēšana ir nodokļu sistēmas pārvaldības sastāvdaļa, tās attīstības iekšējs faktors. Autore nepiekrīt nodokļu administrēšanas jēdziena pielīdzināšanai nodokļu kontrolei. Šāda nostādne ir nodokļu administrēšanas jēdziena būtiska sašaurināšana. Autore pievienojas tiem ekonomistiem, kuri nodokļu administrēšanas jēdzienu skata plašāk nekā nodokļu kontrole. L.Gončarenko pilnīgi pareizi norāda, ka nodokļu administrēšana ir kompleks jēdziens, kurš prasa sistemātisku pieeju¹⁰. Tomēr L.Gončarenko nedod vienu konkrētu nodokļu administrēšanas jēdziena definīciju. Viņš pieļauj gan plašāku nodokļu administrēšanas

⁷ Миронова О., Ингерация научных направлений, Вестник финансовой академии, Изд. Финансы и статистика, 2006, с.164

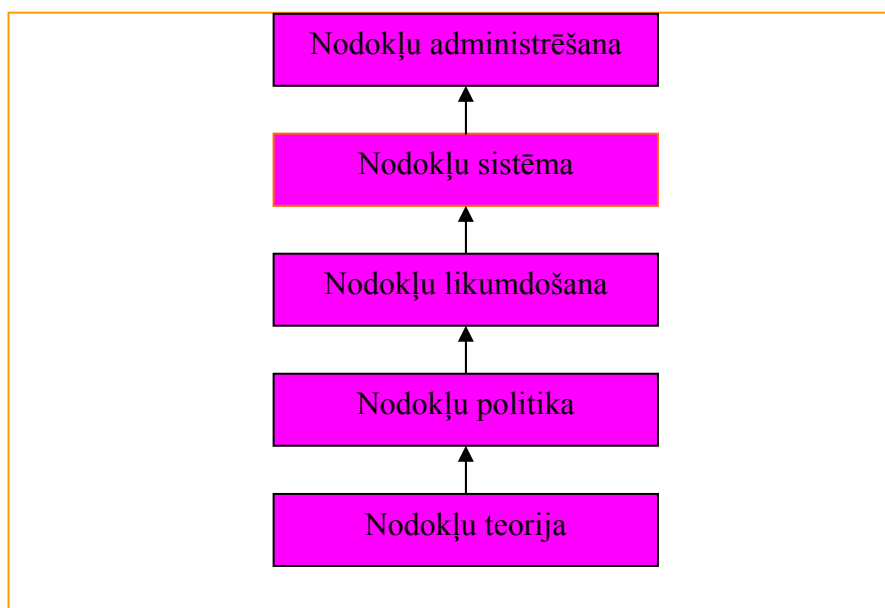
⁸ Дадашев А.З., Налоговое администрирование в Российской Федерации, М., Книжный мир, 2002.

⁹ Пономарев А.И., Игнатова Т.В. ,Налоговое администрирование в Российской Федерации. М., Финансы и статистика, 2006, с.21

¹⁰ Гончаренко Л.И., Интеграция науки практики и образовательного процесса. Вестник Финансовой Академии, Финансы и статистика, 2006, с.160

formulējumu kā nodokļu sistēmas pārvaldību, gan šaurāku - nodokļu administrācijas darbību, kontrolējot nodokļu aplikšanas pareizību un nodokļu samaksas pilnīgumu.

Promocijas darba autore, atbalstot sistemātiskās pieejas principu, izveidoja visas nodokļu aplikšanas sakarību shēmu (1.att.).



1.1.att.Nodokļu aplikšanas sakarību shēma¹¹

Sakarību pamatā ir nodokļu teorija. Bez teorētiska pamatojuma nav iespējams izveidot efektīvu aplikšanu ar nodokļiem. Uz nodokļu teorētisko atziņu pamata tiek veidota nodokļu politika. Nodokļu politika paredz sasniedzamos stratēģiskos un taktiskos mērķus, izmantojot nodokļu fiskālo un stimulējošo (regulējošo) funkciju.

Nodokļu politika tiek īstenota likumdošanas ceļā. Ar likumu tiek noteikts, kādus nodokļus valstī iekasēs, kādi būs katra nodokļa elementi (objekts, subjekts, likme) un administrācija. Tātad tiek izveidota nodokļu sistēma.

Lai nodokļu sistēmu iedzīvinātu un tā sāktu reāli darboties, ir nepieciešama sistēmas pārvaldība. Nodokļu administrēšana, pēc autores domām, ir nodokļu sistēmas pārvaldības forma. Literatūrā diskutabls ir jautājums par nodokļu sistēmas un nodokļu administrēšanas jēdzienu savstarpējo sakarību. Minētais autors L.Gončarenko uzskata, ka nodokļu administrēšana vienlaicīgi ir gan nodokļu sistēmas elements, gan nodokļu sistēmas vadība¹². Autore nepiekrīt šādam pretrunīgam viedoklim. Nodokļu sistēmas administrēšanu vienlaicīgi nevar uzskatīt par nodokļu sistēmas iekšējo un ārējo faktoru.

¹¹ Promocijas darba autores izveidotā shēma

¹² Гончаренко Л.И., Интеграция науки практики и образовательного процесса. Вестник Финансовой Академии, Финансы и статистика, 2006, с.160

Literatūrā sastopams ne tikai saturiski, bet arī kvantitatīvi dažāds nodokļu administrēšanas traktējums. A.Ponomarevs un T.Ignatova jau citētajā darbā vispirms min plašāku nodokļu administrēšanas definīciju: nodokļu administrēšana ir atbilstības nodrošināšana starp nodokļu iekasēšanas procesu un izveidojušāmiem attiecībām starp nodokļu administrāciju un nodokļu maksātājiem, no vienas puses, un izmaiņām ražošanas attiecībās un saimniekošanas formās, no otras puses. Konkrētākā, šaurākā formā nodokļu administrēšana, pēc minēto autoru domām, ir pilnvaroto valsts pārvaldes struktūru darbība saistīta ar nodokļu likumdošanas izpildi, kas nodrošina likumu ievērošanu, nodokļu sistēmas un nodokļu kontroles efektīvu funkcionēšanu. A.Ponomarevs un T.Ignatova jēdziena sašaurināšanu turpina vēl tālāk: „Nodokļu administrēšana ir nodokļu iekasēšanas organizācija, sākot ar nodokļu pārskata satura noteikšanu līdz nodokļu maksātāju reģistrācijas noteikumu izstrādāšanai”¹³.

Autore uzskata, ka no metodoloģiskā viedokļa nav pieņemams viena un tā paša jēdziena divējāds skaidrojums. Pirmkārt, no kvantitatīvā aspekta nevar vienam un tam pašam jēdzienam dot plašāku un šaurāku, konkrētāku skaidrojumu. Arī no kvalitatīvā aspekta nav pieļaujama dažāda satura iekļaušana vienā un tajā pašā jēdzienā. Šāda nostādne padara nodokļu administrēšanas jēdzienu neskaidru, izplūdušu, tā nedod konkrētu vienotu atbildi uz jautājumu, kas ir nodokļu administrēšana.

M.Ospanovs nodokļu izpētei veltītajā, oriģinālajā darbā ar nodokļu administrēšanu saprot likumdošanā noteiktās nodokļu administrācijas funkcijas un pilnvaras¹⁴. Kā administrēšanas galveno saturu M.Ospanovs min nodokļu pārvaldību, kura savukārt ietver veselu pasākumu kompleksu: nodokļu struktūras optimizāciju, nodokļu iekasēšanas mehānisma pilnveidošanu, nodokļu aprēķināšanas un samaksas kontroli, nodokļu administrācijas un nodokļu maksātāju tiesību un pienākumu ievērošanu, nodokļu ieņēmumu sadali starp dažādiem budžetiem, nodokļu aplikšanas procesa visu dalībnieku attiecību harmonizēšanu.

Analoģiski M.Ospanovam nodokļu administrēšanu izprot arī V.Krasņickis un I.Peronko. Nodokļu administrēšana, uzskata V.Krasņickis, ir nodokļu attiecību pārvaldība, kuras pamatuzdevums ir izstrādāt nodokļu attiecību jaunas formas, adekvātas ražošanas spēku stāvoklim. Līdz ar pamatuzdevumu nodokļu administrēšana, pēc V.Krasņicka domām, risina arī šādus uzdevumus: nodokļu ieņēmumu prognozēšanu vidējā termiņa perspektīvā, nodokļu aplikšanas jaunu koncepciju izstrādāšanu, nodokļu izmaiņu sagatavošanu ārējās ekonomiskās darbības protekcionisma politikai¹⁵.

¹³ Пономарев А.И., Игнатова Т.В. , Налоговое администрирование в Российской Федерации. М., Финансы и статистика, 2006, с.22

¹⁴ Оспанов М.Т.,Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений, СПб.: Издательство СПбГУЭФ, 1997, с.289.

¹⁵ Красницкий В.А.Организация налогового администрирования. Диссерт.канд.экон.наук.Краснодар, 2000, с. 72.

Līdzīgi V. Krasņickim, I.Peronko nodokļu administrēšanu skata kā visu nodokļu attiecību valsts pārvaldības sistēmu. Viņa minētās nodokļu administrēšanas formas un metodes ietver: nodokļu ieņēmumu prognozēšanu, nodokļu likmju optimizāciju, reģiona nodokļu potenciāla novērtējumu utml¹⁶. Šaurāku nodokļu administrēšanas definīciju min G.Čuhina: nodokļu administrēšana ir nodokļu kontroles subjektu efektīvas darbības organizācija¹⁷.

Apkopojot minētos zinātniskos darbos atspoguļotos uzskatus par nodokļu administrēšanas būtību, var izdarīt divus principiālus secinājumus.

Pirmkārt, minētajos darbos, izņemot G.Čuhinas uzskatus, autoru dotās nodokļu administrēšanas definīcijas gandrīz pilnīgi sakrīt. Otrkārt, nodokļu administrēšanas saturs tiek traktēts ļoti plaši, tiek identificēts ar jēdzienu nodokļu pārvaldība.

Promocijas darba autore uzskata, ka minētās nodokļu administrēšanas definīcijas neprecīzi atspoguļo pētāmā jēdziena būtību, jo tā tiek noteikta ne plašāku teorētisku diskusiju rezultātā, bet gan empīriski. Spriedumi par nodokļu administrēšanas būtību nav apstiprināti ar teorētiski metodoloģisku analīzi un atbilstošu argumentāciju. Viedokļi ir izteikti definitīvā, galīgā formā, kā paradigma, t.i. kā paraugs, kurš neprasa izteiktās domas teorētisku pamatojumu. Līdz ar to mazinās spriedumu kognitīvā (izziņas) vērtība, jo jēdziena konceptuālais un strukturālais saturs paliek neskaidrs.

Izziņas metodoloģija, t.i. izziņas matricas uzbūve paredz pētāmā priekšmeta atslēgvārdu atlasī un lietošanas tehnoloģiju apzināšanu. Izziņas teorijā vārdam tiek piešķirta svarīga nozīme. A.Poteļņa vārdu uzskatīja par jēdziena veidošanas līdzekli¹⁸. Vārds ir jēdziena izpausmes forma un vienlaicīgi jēdziena veidošanas nosacījums¹⁹. Pēc F.Bekona domām, vārdi ir jēdzienu būtība²⁰. "Jēdzienu mēs saistām ar zināmiem vārdiem", - rakstīja R.Dekarts²¹.

Atslēgvārds pētāmajā jēdzienā - „nodokļu administrēšana” ir vārds „administrēšana”, kura pamatā ir darbības vārds administrēt. Vārds cēlies no latīņu „administratio”, kas nozīmē vadīt, pārvaldīt. Latviešu valodas vārdnīcā vārdu administrēt skaidro kā vadīt birokrātiski, formāli, neiedziļinoties apstākļos²². Administrators, pirmkārt, ir darbinieks, kas veic noteiktas pārvaldes funkcijas; otrkārt, pārvaldnieks, rīkotājs. Administrēšana ir administrācijas funkcija. Vārda administrēšana semantiskā nozīme ir šaurāka nekā vārda pārvaldība, nozīme. Tātad valsts administrēšanas t.sk. nodokļu administrēšanas process ir tikai daļa no kopīgā valsts pārvaldības

¹⁶ Перонко И.А., Проблемы совершенствования налогообложения в Российской Федерации и пути их решения. Диссерт.канд.экон.наук. М.,2001, с.354.

¹⁷ Чухина Г.Я.Механизм и субъекты налогового контроля в Российской Федерации. Дисс. канд.экон.наук. Волгоград, 2001, с.133.

¹⁸ Антология мировой философии.Т.Н., М., Мысль, 1972,с.506.

¹⁹ Антология мировой философии.Т.Н., М., Мысль, 1972,с.312.

²⁰ Антология мировой философии.Т.Н., М., Мысль, 1972,с.194.

²¹ Антология мировой философии.Т.Н., М., Мысль, 1972,с.254.

²² Latviešu valodas vārdnīca, Avots, 2002., 34lpp.

procesa. Kā daļai no pārvaldības procesa, administrēšanai piemīt ne tikai kopīgās īpašības, bet arī īpašas, atšķirīgas iezīmes. Pirmkārt, administrēšanas īpatnība ir tā, ka tā ir pārvaldība pēc formas, t.i. attiecību sistēmas pārvaldība, pirmām kārtām, attiecību starp nodokļu maksātājiem un nodokļu administrāciju (Latvijā valsts ieņēmumu dienests vai pārvaldība). Pārvaldība aptver minēto attiecību ārējo attiecību ārējās formas, kuras ir noteiktas likumdošanā un izpaužas kā tiesisku normu un noteikumu kopums, kas reglamentē nodokļu attiecību konkrētu tehnoloģiju, pušu tiesības un atbildību par nodokļu likumdošanas pārkāpšanu.

Nodokļu administrēšana ir sava veida nodokļu attiecību valsts pārvaldes inženierija: ekonomisku, tiesisku un tehnisku paņēmieni kopums. Nodokļu inženierijas organizatorisko paņēmieni un metodisko līdzekļu pilnveidošana arī nosaka nodokļu administrēšanas attīstību.

Pamatojoties uz filozofijas atziņu par formas un satura vienotību varam secināt, ka nodokļu administrēšana ir pārvaldība pēc formas, kas aktīvi ietekmē nodokļu attiecības. Nodokļu administrēšanas gaitā tiek gūta nepieciešamā informācija, lai novērtētu un tālāk pilnveidotu nodokļu sistēmu.

Nodokļu administrēšanas otra īpatnība ir tā, ka pārvaldību veic birokrātija. Birokrātijas un birokratizācijas teorijas izstrādāšanā vislielāko ieguldījumu ir devis Makss Vēbers. M.Vēbers terminu birokrātija lieto racionāli tiesiskās varas tīrās organizatoriskās formas raksturošanai. Pēc M.Vēbera domām birokrātija ir racionalitātes paradigma. M.Vēbera formālās racionalizācijas koncepcijā birokrātija vienlaicīgi ir viens no pārvaldības racionalizācijas procesa galvenajiem rezultātiem un nepieciešamajiem nosacījumiem²³. M.Vēbers uzsvēra birokrātijas kā organizācijas racionālās formas nozīmi, jo tā ir efektīvs līdzeklis izvirzīto mērķu sasniegšanai²⁴.

Administrēšanas kā pārvaldības sastāvdaļas trešā īpatnība, kura izriet no pirmajām divām, ir pārvaldības kontroles funkcijas pārkāpums pār citām funkcijām. Saskaņā ar M.Vēbera birokrātijas modeli ideāls birokrātijas tips ietver sevī formālu kontroli par ko sīki izklāstīts noteikumos un instrukcijās²⁵. Nodokļu kontrole ir nodokļu administrēšanas funkcionāls elements, kas neizslēdz, bet paredz tādas funkcijas kā plānošana (prognozēšana), organizēšana un motivēšana. Minēto funkciju veikšana ir pakļauta kontroles funkcijai. Funkciju subordinācijas mērķis ir paaugstināt nodokļu kontroles kvalitāti (efektivitāti).

Pēc veiktās nodokļu administrēšanas jēdziena teorētiskās metodoloģiskās izpētes tā saturu var definēt šādi:

Nodokļu administrēšana ir nodokļu administrācijas īstenota nodokļu sistēmas pārvaldība. Pārvaldības būtība izpaužas funkcijās, kuras ietver ne tikai nodokļu administrēšanas stratēģisko

²³ Классики менеджмента. Под ред. М.Иорнера, СПб, Питер, 2001, с.180

²⁴ Классики менеджмента. Под ред. М.Иорнера, СПб, Питер, 2001, с.289

²⁵ Хажински А.Гуру менеджмента, СПб.: Питер, 2000, с.154.

un taktisko plānošanu, pilnvaras un atbildību, nodokļu maksātāju uzskaiti un motivēšanu, birokrātisko pieeju un saskaņošanas, bet daudz vairāk. Minētā jautājuma dziļāka izpēte ļaus sasniegt promocijas darba mērķi, kādā veidā pilnveidot nodokļu administrēšanu.

1.2. Nodokļu administrēšanas funkcijas

Nodokļu administrēšana kā pārvaldības forma ir darbību komplekss, ko pēc būtības nosaka nodokļu likumdošana. Svarīgi noskaidrot, kādas darbības ir ietvertas Latvijas tiesisko aktu normās. LR likuma „Par valsts ieņēmumu dienestu” 1.pants nosaka, ka nodokļu administrētājs (VID) „nodrošina maksājumu un nodokļu maksātāju uzskaiti, valsts nodokļu, nodevu un citu valsts noteikto obligāto maksājumu iekasēšanu Latvijas Republikā, kā arī iekasē nodokļus, nodevas un citus obligātos maksājumus Eiropas Savienības budžetam, īsteno muitas politiku un kārtu muitas lietas”²⁶. Autore uzskata, ka likuma normās ietvertās darbības ir vispārīgas. Likumdevējs neienes skaidrību un kategoriski nenosaka, kādas konkrētas darbības jāveic nodokļu administrēšanā, toties pieprasa, lai nodokļu administrētāji veic savus pienākumus un uzdevumus atbilstoši pastāvošai nodokļu likumdošanai (LR likums ”Par nodokļiem un nodevām”, „Par valsts ieņēmumu dienestu”). Līdz ar to nodokļu administrēšana kā pārvaldības forma ietver noteiktu posmu un sastāvdaļu hierarhiju, kas īsteno sociāli, ekonomiskās sistēmas pilnveidošanu.

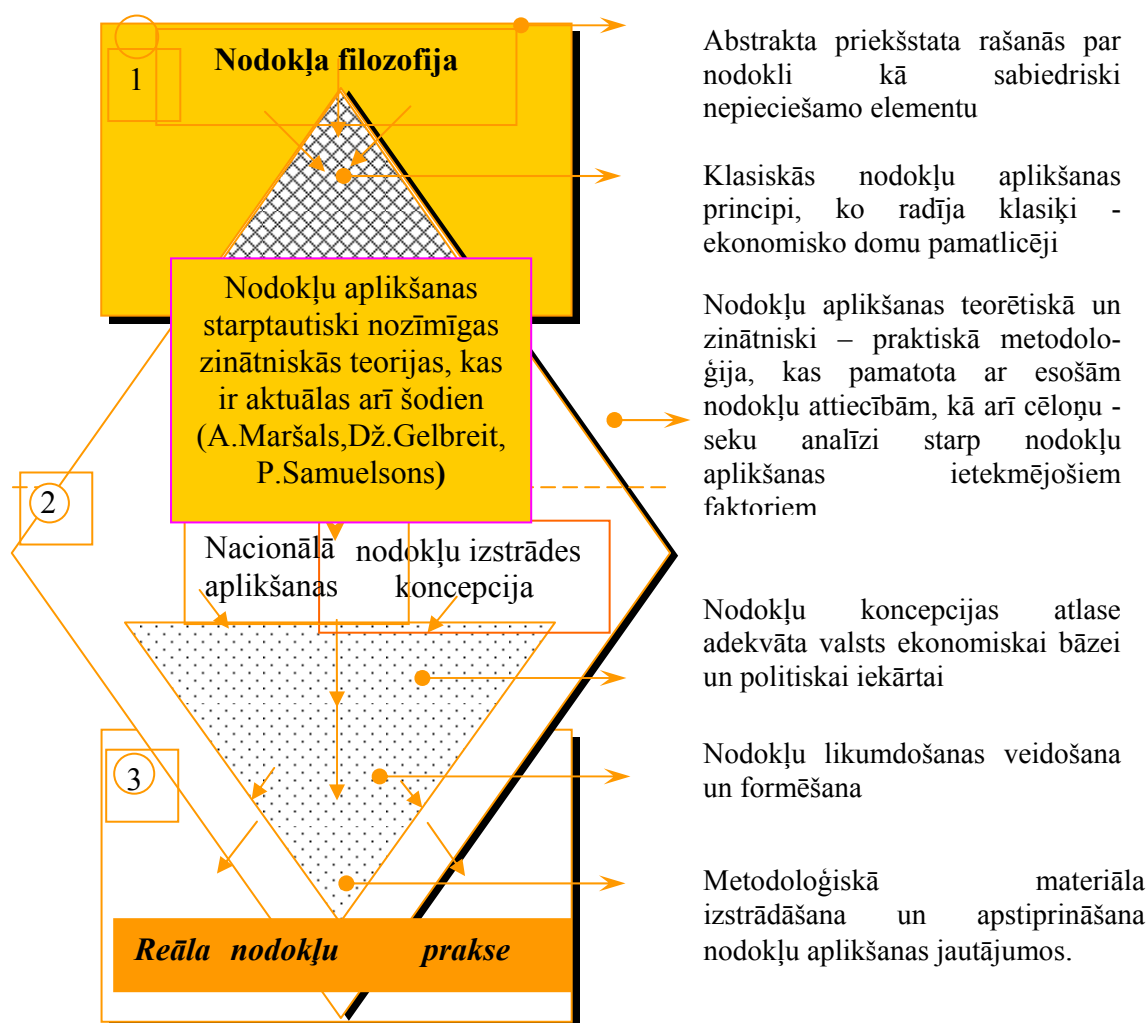
Nodokļu administrēšana ir cieši saistīta ar jēdzieniem „aplūkšana ar nodokļiem” un „nodokļu iekasēšana”. Jēdziens „aplūkšana ar nodokļiem” un ”nodokļu iekasēšana” tiek lietots ļoti bieži, taču šo jēdzienu būtība tikpat kā nav pētīta. Arī nodokļu likumdošana nesniedz šo jēdzienu skaidrojumu, jo lielākoties publikācijās, ekonomiskajā literatūrā tiek atspoguļotas konkrētas nodokļu problēmas, nesaistot tās ar teorētiskām atziņām. F.Kenē, Ā.Smīts, D.Rikardo ir klasiskās nodokļu teorijas pamatlicēji. Pētot teorijas pamatprincipus, autori noteica to turpmāko attīstības gaitu. Diskusijas centrā autori izvirzīja jautājumu par nodokļu aplūkšanas taisnīgumu (proporcionāliem un progresīviem nodokļu aplūkšanas principiem) un nodokļu apmēru. Taču evolūcijas procesā daudz kas mainījies, bet idejas, kas balstās uz taisnīguma, vienlīdzības, efektivitātes principa, ir palikušas. Varētu vēl minēt daudzus nodokļu speciālistus, kas devuši savu ieguldījumu nodokļu aplūkšanas zinātnes attīstībā, kā, piem., F.Niti, E.Seligmens, A.Vāgners.

Analizējot ekonomista E. Jevstignejeva uzskatus, var secināt, ka aplūkšana ar nodokļiem tiek uzskatīta par sarežģītu sistēmu, kuru lielā mērā ietekmē ārējā ekonomiskā un politiskā vide.

²⁶ LR likums ”Par Valsts ieņēmumu dienestu” Latvijas Vēstnesis, 25.11.1993

Tās funkcionēšana ir ļoti nozīmīga visai valstij²⁷. Aplikšana ar nodokļiem ir bijusi svarīga visos laikos, par to liecina arī Ā.Smita (1755) izteikums, ka valsts attīstībai un uzplaukumam ir nepieciešams miers, viegli nodokļi un pacietība vadīšanā, bet viss pārējais nokārtosies laika gaitā.

Savukārt T.Jutkina, pazīstamā nodokļu speciāliste, shematiski ilustrē domu un praktisko darbību virzību nodokļu aplikšanas dziļākās jēgas apzināšanā.



1.2.att.Nodokļu jēdziena loģisko spriedumu un darbības shēma²⁸.

T. Jutkina atzīst, ka nodokļu būtības izpēte ļāva ekonomiskās domas klasiķiem 300 gadus atpakaļ formulēt aplikšanas ar nodokļiem fundamentālos principus. Bez pamatīgas nodokļu metodoloģijas izpētes nav iespējama efektīva nodokļu aplikšanas piemērošana. Attēlā atspoguļotā plakne, kas ir ietverta taisnstūrī (1), atspoguļo filozofiskos uzskatus par nodokli kā jēdzienu. Nodokļu analīzes būtība izsaka tā saturu, no vienas puses, nodokli var uzskatīt par

²⁷ ЕвстигнеевЕ., Основы налогового планирования, ПИТЕР, 2004. с.21

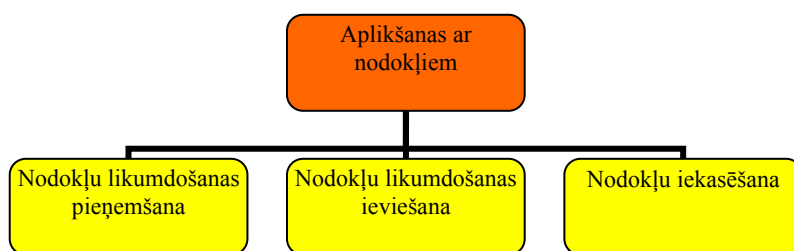
²⁸ Юткина Т., Налоги и налогообложение, Москва, ИНФРА-М, 2001.С21

filozofisku un ekonomisku kategoriju, no otras puses, nodoklis izsaka konkrētu formu tiesiskajās attiecībās, kas ir noteikta nodokļu likumdošanā.

Kā redzams attēlā, aplikšana ar nodokļiem sākas vispirms ar nodokļa jēdziena noskaidrošanu un filozofiskās domas uztveri par nodokli kā sabiedrībai nepieciešamo elementu. Nodokļu aplikšanas metodika tiek izstrādāta adekvāta ekonomiskai un politiskai situācijai. Katrā nodokļu reformācijas etapā notiek nodokļu problēmu metodoloģiskie pētījumi, kas saistīti ar konkrētu nodokļu praksi (3. taisnstūris).

T.Jutkina pilnīgi pareizi savos pētījumos pamato, ka aplikšana ar nodokļiem jāskata no teorētiskā, no zinātniski – praktiskā un no tiesiskā viedokļa. Tas nepieciešams, lai varētu izvēlēties pareizo nodokļu formu un piepildīt to ar noteiktu organizatorisko saturu. Nodokļu tiesiskajās attiecībās jānodrošina likumība nodokļu aprēķināšanā un maksāšanā, kā arī pareiza pienākumu un tiesību sadale starp uzņēmējiem un valsti. Savos tālākajos pētījumos T.Jutkina atsaucas uz nodokļu speciālista I.Turģeņeva klasiskiem pamatprincipiem (Zelta likums), kuri nosaka, ka nodokļu vidē pamatā darbojas divi nodokļu procesa dalībnieki: „business” un „budžets”²⁹. Jautājums par abu pušu tiesiskām attiecībām ir ļoti būtisks, jo tas saistīts ar valsts budžeta ieņēmumu daļas izpildi. Savukārt E.Jevstignejevs kā galvenos subjektus aplikšanā ar nodokļiem uzskata institūcijas, kas pārstāv valsts intereses nodokļu jomā, nodokļu maksātājus (fiziskās un juridiskās personas) un citus procesa dalībniekus³⁰. Nepareizi noregulējot nodokļu tiesiskās attiecības, ir iespēja izvairīties no nodokļu maksāšanas.

Turklāt A.Brizgalins, V.Berniks, A.Golovkina, O.Popovs un V.Zaripovs, pētot nodokļu un nodokļu tiesību likumsakarības, aplikšanu ar nodokļiem attēlo shematiski.



1.3.att. Aplikšanas ar nodokļiem etapi³¹

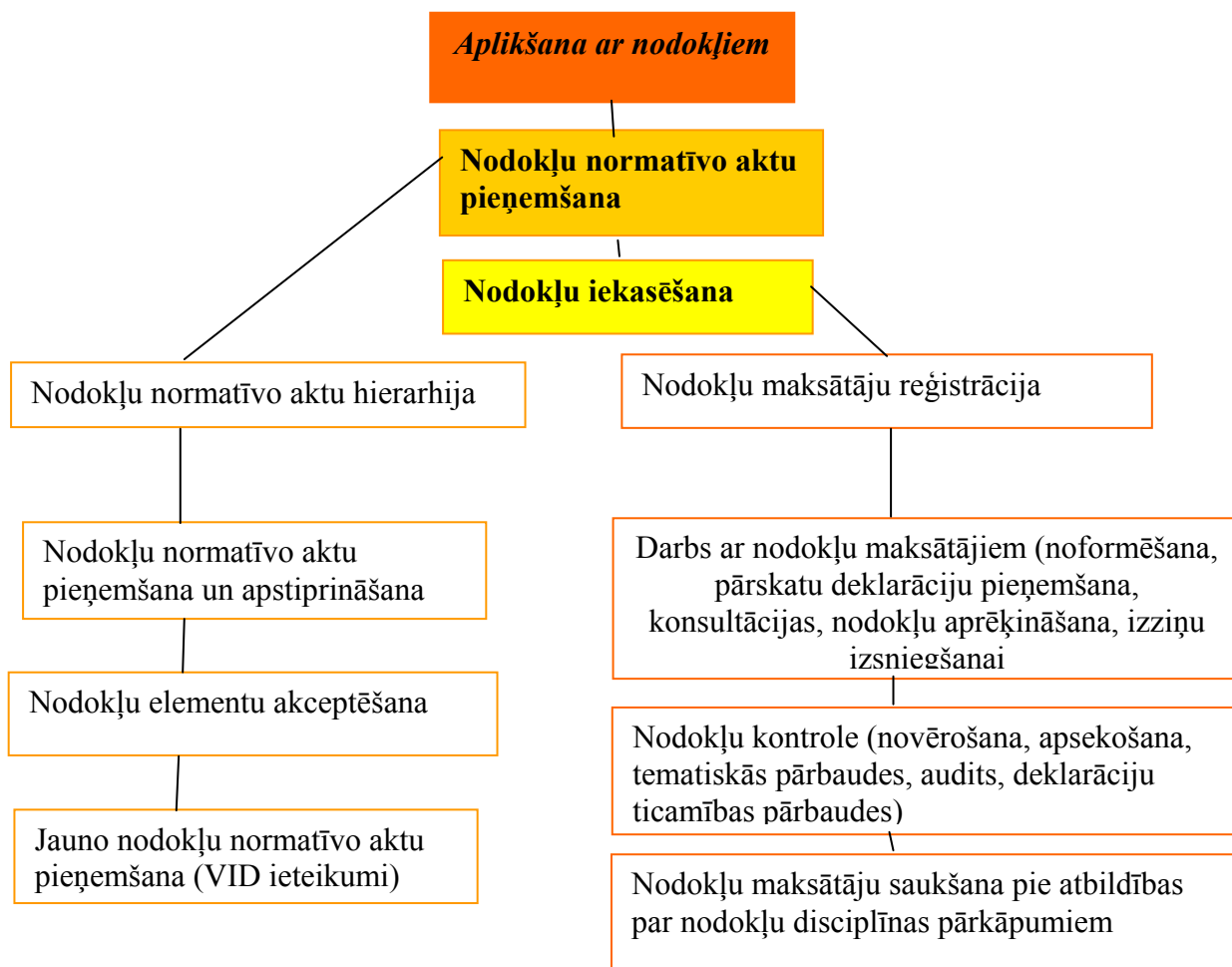
Pēc A.Brizgalina, V.Bernika, A.Golovkina, O.Popova un V.Zaripova uzskatiem nodokļu administrēšana ir saistīta ar trim posmiem. Promocijas darba autore nepiekrīt tādām iedalījumiem, jo nodokļu administrētāji var ieteikt grozīt vienu vai otru nodokļu likumdošanas normu, bet

²⁹ Юткина Т., Налоги и налогообложение, Москва, ИНФРА-М, 2001.С24

³⁰ ЕвстигнеевЕ., Основы налогового планирования, ПИТЕР, 2004. с.15

³¹ Бризгалин А.,Берник В., Головкин А., Попов О., ЗариповВ., Налоги и на налоговое право, Аналитика –Пресс, М. 1997, с.57

pārsvarā visās pasaules valstīs likumus pieņem likumdevējs. Līdz ar to nodokļu administrēšanu varētu saistīt tikai ar diviem posmiem: nodokļu iekasēšanu un nodokļu likumdošanas ieviešanu. Promocijas darba autores detalizētāk izstrādātā aplikšanas ar nodokļiem shēma atspoguļota 1.4.attēlā.



1.4. att. Aplikšanas ar nodokļiem shēma³²

No attēla izriet, ka jēdziens aplikšana ar nodokļiem ietver gan nodokļu likumdošanas izstrādi, ko izstrādā valdība, ņemot par pamatu ES direktīvas, Regulas un citus normatīvos aktus, gan nodokļu iekasēšanu, kas ietver nodokļu maksātāju reģistrāciju, darbu ar pašiem nodokļu maksātājiem, nodokļu kontroli, nodokļu maksātāju saukšanu pie atbildības par nodokļu disciplīnas pārkāpumiem³³. Savukārt nodokļu administrēšana ietver ne tikai nodokļu iekasēšanu, bet arī citas darbības, piem., sagatavo metodiskos materiālus un ieteikumus nodokļu likumdošanas izmaiņām, plāno nodokļu ieņēmumus un ar nodokļu administrēšanu saistītās

³² Autores izveidotā shēma

³³ VID Nodokļu administrēšanas stratēģija 2005.-2009.gadam, www/vid.gov.lv

darbības, seko, lai nodokļu ieņēmumu plāns tiktu izpildīts, prognozē nodokļu kontroles veidu piemērošanu un c.

Pirms tuvāk aplūkot nodokļu administrēšanas darbības, iepazīsimies ar dažām teorijām, ko izvirzījuši citi autori. T.J.Utkina, pētot nodokļu tehnoloģiju elastību, stimulējošās īpatnības un to iedarbību uz nacionālo kopproduktu, secina, ka nodokļu administrēšana ir daudzfunkcionāla, ļoti sarežģīta un saistīta ar trim jomām: nodokļu plānošanu un prognozēšanu, nodokļu regulēšanu un kontroli, ko ietekmē ārējās vides sociāli - ekonomiskie un politiskie faktori³⁴. Arī E.N.Jevstignejevs savā pētījumā akcentē nodokļu plānošanas, prognozēšanas, nodokļu regulēšanas un kontroles jomu mijiedarbību³⁵. Savukārt D.N.Tihanovs un L.G.Lipniks, kā galveno nodokļu administrēšanas procesā, uzsver nodokļu maksātāja un nodokļu administrētāja savstarpējās attiecības, kuras saistītas ar konkrētām organizatoriskajām darbībām: nodokļu maksātāju uzskaiti, atskaitēm, nodokļu nomaksu, nodokļu pārbaudēm, nodokļu strīdiem un tiesvedību³⁶. I.I.Kučerovs ar nodokļu administrēšanu saistītajās darbībās iekļauj nodokļu maksātāju uzskaiti, nodokļu pārbaudes un nodokļu piespiedu piedziņu³⁷. A.I.Ponomarevs un T.V.Ignatova kā prioritāti nodokļu administrēšanā izvirza nodokļu ieņēmumu un nodokļu likumdošanas izpildi, nodokļu sistēmas efektīvas funkcionēšanas nodrošināšanu un nodokļu kontroli³⁸. Eiropas nodokļu administrācijas organizācijas IOTA izstrādātajā rokasgrāmatā „Nodokļu administrācijas koncepcija: Struktūras un stratēģijas” norādītas visām valstīm kopīgas darbības: likumdošana, reģistrācija, nodokļu maksātāju apkalpošana, novērtējums, audits, piedziņa, apelācija³⁹. Citu autoru teorijās tiek uzsvērts, ka nodokļu politikas veidotājiem obligāti jārēķinās ar nodokļu administrāciju spēju realizēt nodokļu likumus dzīvē un kontrolēt izpildi. Pretējā gadījumā, jārēķinās ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas, kas kopumā grauj maksātāju disciplīnu un rezultātā budžetā netiek iekasēti visi ieņēmumi.

Kopumā, var secināt, ka katra autora izvirzītā teorija par nodokļu administrēšanas darbību kompleksu nav izrādījusies pārlicinošāka par citām. Arī problēmu nostādnes ziņā tās ir atšķirīgas. Tieši tāpēc autoru izvirzītās teorijas sevišķi skaidri rāda lielo dažādību, kāda valda uzskatos par nodokļu administrēšanu. Pētījuma darba autore uzskata, ka nodokļu administrēšanā kopējas iezīmes ir tiesības, kuras ir nodokļu administrētājiem, t.i. izdot ar nodokļu likumdošanu saistītus skaidrojumus, izstrādāt priekšlikumus grozījumiem normatīvajos aktos nepilnību un pretrunu novēršanai, veidot nodokļu administrēšanas organizatorisko struktūru, uzturēt ar

³⁴ Юткина Т. Ф., Налоги и налогообложение, М. ИНФРА-М, 2001, с.241

³⁵ Евстигнеев Е.Н., Основы налогового планирования, М. 2004., с.34

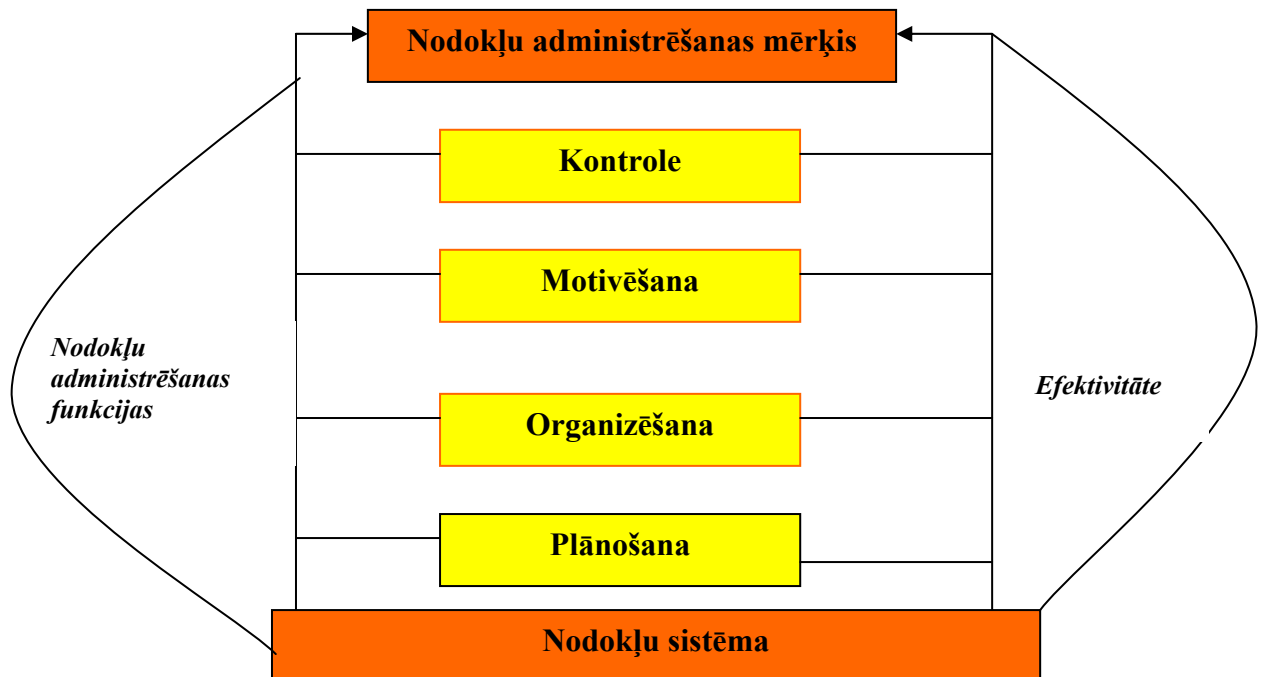
³⁶ Тиханов Д.Н., Липкин Л.Г., Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков, М. Альпина Бизнес Букс, 2004.,с. 52

³⁷ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран, М. АО „Центр ЮрИнфоР”, 2003.,С. 228

³⁸ Пономарев А. И. Игнатова Т.В., Налоговое администрирование в Российской Федерации, М., Финансы и статистика, 2006., с.21

³⁹ Nodokļu administrācijas koncepcija: struktūras un stratēģijas /Rokasgrāmata, IOTA,1998.- npublicēts.

nodokļu maksāšanu saistītās datu bāzes, uzlikt sodus par nodokļu likumdošanas neievērošanu, izmeklēt nodokļu noziegumus, vākt informāciju, tiesības noteikt rezultatīvos rādītājus, atlasīt un noteikt prasības personālam. Nodokļu administrēšanas procesā tiek veiktas darbības, kuras pilda šādas funkcijas: plānošanu, organizēšanu, motivēšanu un kontroli. Minētās funkcijas ir atrodamas vadības vispārīgajā teorijā⁴⁰. Autore uzskata, ka tās pilnīgi attiecas arī uz nodokļu administrēšanu kā nodokļu sistēmas pārvaldības formu. Protams, pārvaldības funkcijām nodokļu administrēšanas jomā ir savas īpatnības.



1.5.att. Nodokļu administrēšanas funkcijas⁴¹

Galvenā īpatnība ir tā, ka atšķirībā no klasiskā pārvaldības modeļa, nodokļu administrēšanas objekti ir divi: pirmkārt un galvenokārt tā ir nodokļu sistēma, otrkārt, tā ir organizācija, kura veic administrēšanu (Valsts ieņēmumu dienests).

Nodokļu administrēšanas mērķi nosaka pirmā objekta pastāvēšanu. Otrā objekta pārvaldība ir orientēta uz pirmā objekta - nodokļu sistēmas - pārvaldībai izvirzīto mērķu sasniegšanu.

Nodokļu administrēšanas mērķi ir:

1. plānoto nodokļu ieņēmumu iekasēšana un ieskaitīšana attiecīgajos budžetos;
2. ekonomisko un sociālo procesu attīstības regulēšana;
3. nodokļu likumdošanā noteikto normu ievērošana.

⁴⁰ Praude V., Beļčikovs J., Menedžments, Vaidelote, R., 1996, 14lpp.

⁴¹ Promocijas darba autores izstrādātais attēls

Nodokļu administrēšanas uzdevums ir minētos mērķus sasniegt ar iespējami augstāku efektivitāti.

Funkciju izpildes gaitā tiek veikta virkne darbību, kas veido nodokļu administrēšanas procesu. To var uzskatīt par evolūcijas procesu, kas prasa precizitāti, godīgumu, delikātu attieksmi un īpašu uzmanību. Kā jau iepriekš tika minēts, nodokļu administrēšana izpaužas caur funkcijām. No tā, cik zinātniski pamatotas ir šīs funkcijas, kādas metodes, paņēmieni tiek piemēroti, ir atkarīgs rezultāts. Nav konkrētas atbildes, kādām šīm metodēm, paņēmieniem jābūt, taču, pamatojoties tikai uz metodēm un paņēmieniem, nevar rast atbildi, kā praksē pielietot vienu vai otru funkciju.

Turpmāk analizēsim nodokļu administrēšanas funkcijas.

1.2.1. Plānošanas funkcija

1.2.1.1. Ar nodokļu administrēšanu saistītu darbību plānošana

Plānošanas funkcija ir viena no svarīgākajām nodokļu administrēšanas funkcijām, jo no tās ir atkarīgas citas funkcijas - organizēšana, motivēšana un kontrole.

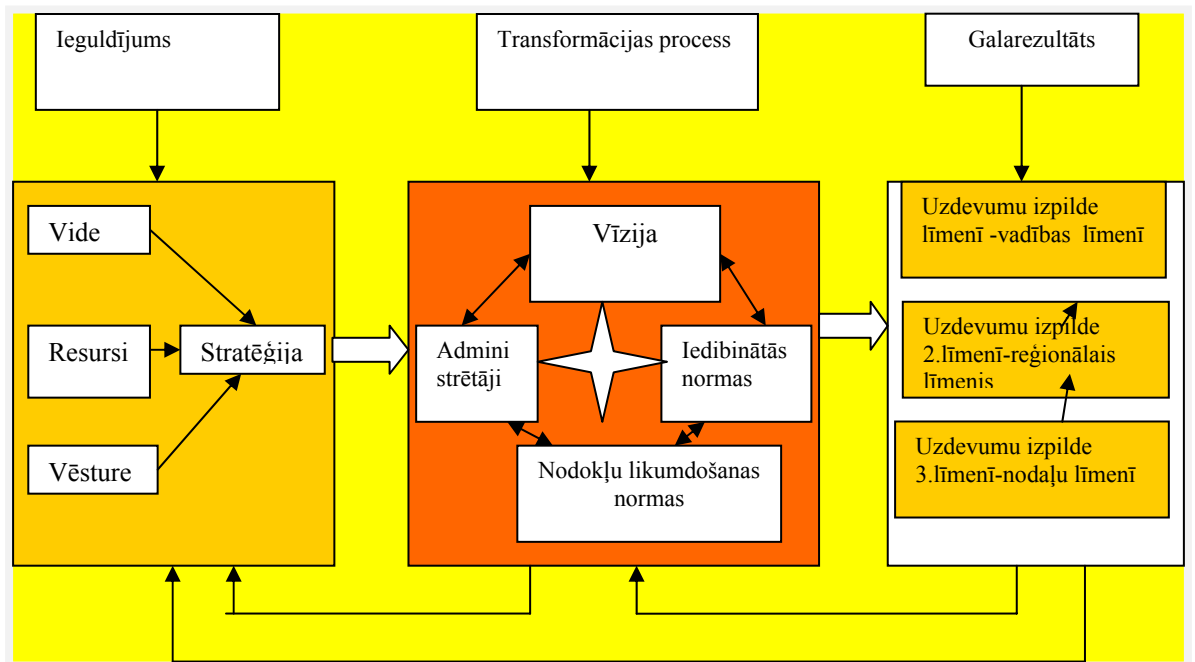
Ekonomiskajā literatūrā un zinātniskajās publikācijās plānošanas jēdziens nodokļu administrēšanā tiek skaidrots atšķirīgi, par ko liecina ekonomistu, nodokļu speciālistu izteiktie viedokļi. D.Tihanovs un L.Lipniks, pētot jautājumu par nodokļu plānošanu un nodokļu risku minimizāciju, atzīst, ka plānošanas funkcija ir saistīta ar nodokļu sistēmas specifiskām īpatnībām⁴². Savukārt E.Jevstignejevs secina, ka plānošanas funkcija jāīsteno secīgā kārtībā, par pamatu ņemot valsts intereses un valstī pastāvošo kārtību - aplikšanu ar nodokļiem.⁴³ Promocijas darba autore uzskata, ka plānošanas funkcija ietver mērķu un prioritāšu noteikšanu, resursu un rīcības plānošanu, lēmumu pieņemšanu, stratēģiju izstrādi, rezultātu mērīšanas indikatoru izstrādi. Plānošanā jānovērtē esošā situācija, jānoskaidro, kas jādara nodokļu likumdošanas un reglamentācijas ietvaros, kādas metodes un paņēmienus jāpielieto, ko var izdarīt ar saviem spēkiem un kādus spēkus piesaistīt, t.i. jāizvirza konkrēta stratēģija un pareizi jāsadala resursus.

J.Gils iesaka iespējamus draudus nodokļu administrēšanā novērst jau laikus, pieļaujot arī alternatīvus gadījumus, lai tos izmantotu nodokļu administrēšanas labā⁴⁴. Analīzei promocijas darba autore izmanto J.Gila 2003.gadā izveidoto nodokļu administrēšanas shēmu.

⁴² Тиханов Д., Липник Л., Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков, Альпина Бизнес Букс, М. 2004. С.12

⁴³ Евстигнеев Е., Основы налогового планирования, ПИТЕР, 2004. с.21

⁴⁴ Jit B.S. Gill, The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform, 2003, p.5



1.6.att. Nodokļu administrēšanas atbilstības shēma⁴⁵.

Kā redzams 1.6. attēlā, jebkura plānošana sākas ar ieguldījumu, kas sastāv no vairākiem elementiem, kuri nedrīkst konfliktēt ar kopējiem mērķiem. Lēmumu pieņemšanas pamatā ir komandas darbs, kurā atbildība tiek dalīta. Mērķi, stratēģija un procedūras tiek rūpīgi definētas un apspriestas. J.Gils uzskata, ka nodokļu administrēšanas stratēģija ir atkarīga no 3 faktoriem: vides, resursiem un vēstures. Lai izvirzītu pareizu vīziju, nodokļu administrētājiem nepieciešams noskaidrot nodokļu administrēšanas stiprās un vājās puses, jāspēj saprast, kādi faktori to ietekmē. Izprotot notiekošos procesus ekonomikā, jāspēj elastīgi reaģēt uz notiekošajām izmaiņām un iespējamiem riskiem.

J.Gills identificē trīs galvenos resursu elementus: 1) resursu līmeņa kopumu, 2) pieejamo resursu kvalitāti, 3) elastības pakāpi. Kā galvenās problēmas, ko vajadzētu analizēt attiecībā uz vēsturi, autors uzskaita sekojošās: 1) pagātnes notikumu efekts un tagadnes un nākotnes operāciju risināšana, 2) pagātnes krīzes cēloņi un atbildes reakcija, 3) pamatnormu un vērtību attīstība, 4) pieredze⁴⁶. Par pamatu, autors iesaka, ņemt iedibināto sistēmu, bet regulēt un mainīt vajadzētu paņēmienus un metodes atkarībā no nevēlamo elementu parādīšanās. Ja rodas kādas negatīvas iezīmes uzņēmējdarbības vidē, nodokļu administrētājiem momentā uz tām jāreaģē un jāpieņem lēmumi.

Taču nevar piekrist J.Gila apgalvojumam, ka vides faktori tiek nodalīti atsevišķi no resursiem, jo resursi ir kā viens no vides faktora elementiem. Nodokļu administrēšanas

⁴⁵ Jit B.S. Gill, The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform, 2003, p.5

⁴⁶ Jit B.S. Gill, The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform, 2003, p.6

atbilstības shēmā (1.6.attēlā) redzams, ka pastāv mijiedarbība starp ieguldījumu un galarezultātu. Diskutējams ir jautājums par to, vai akcents jāliek uz sasniegto rezultātu, vai uz plānošanu, jo, ja mērķis būs izvirzīts nepareizs, vai rezultāts būs pozitīvs. No tā izriet, ka jābūt atgriezeniskai saitei starp izvirzītajiem mērķiem un iegūto rezultātu. Turklāt galarezultāts dos informāciju, kādu stratēģiju izvirzīt. Autori savos darbos ir piedāvājuši dažādus mērķu modeļus, tomēr nodokļu administrēšanā vislabāk var izmantot F.Makneira SMART mērķu modeli⁴⁷.

F. Makneirs uzskata, ka plānojot jebkuru darbību, pamatā ir vīzija, kas nepieciešama attīstības virzienu noteikšanai. Pēc būtības vīzija ir nodokļu administrēšanas virziena orientieris, ko parasti izvirza augstākā vadība. Plānošanas funkcija sākas ar skaidra galamērķa noteikšanu. Jau iesākot plānošanu, ir jāzina, kurp ejam un kādus rezultātus vēlamies sasniegt, bet tikai pēc tam, izmantojot rīcībā esošos resursus, risinām, kādā veidā tiks sasniegti izvirzītie mērķi.

Kā galveno problēmu nodokļu administrēšanā varētu minēt to, ka nodokļu administrētājiem ne vienmēr ir skaidra mērķu izvērtēšana un atgriezeniskā saite. F.Makneira izstrādātais SMART modelis nosaka, ka mērķim ir jābūt S (Specific) - konkrētam, M (Measurable) - izmērāmam, A (Attainable) - sasniedzamam, R (Relevant) - nozīmīgam, T (Time-based) - ierobežotam laikā. Izvērtēsim SMART - mērķu īpatnības nodokļu administrēšanā⁴⁸.

SMART-konkrētais. Izvirzot konkrētu mērķi, nodokļu administrētājam ir jāzina, ko vēlas sasniegt. Jākonkretizē vairāki jautājumi. Kādi resursi nodokļu administrētājam ir pieejami? Cik liels ir budžets? Vai ir jau kāda pieredze konkrētas darbības izpildē? Kas varētu palīdzēt veikt attiecīgo uzdevumu? Kādas ir prioritātes? Kāda būs sadarbība ar citām nodaļām? Konkrētajā mērķī izpaužas nodokļu administrēšanas specifika. Ja tiek izvirzīts mērķis samazināt nodokļu parādus budžetā, tad ir jāizdomā, kādi resursi tiks izmantoti, jāizpēta, kāda ir citu valstu pieredze un visbeidzot ir jānoskaidro, kā tiks vērtēti rezultāti.

SMART-izmērāms. Darbiniekiem ir jāzina, kādus kritērijus izvirzīs rezultātu novērtēšanai, kādas novērtēšanas metodes piemēros, kādā veidā iegūs un apkopos informāciju. Veicot novērtēšanu, ir jāpārlicinās, ka tiek novērtēts tieši tas, kas ir nepieciešams. Nodokļu administrēšanā var izmērīt auditos uzrēķinātās un iekasētās summas, noteikt, par cik pieauguši nodokļu parādi, kā mainījies labprātīgo nodokļu maksātāju apziņas līmenis, kā mainījušās izmaksas viena pakalpojuma sniegšanai. Izmērītos rādītājus ir nepārtraukti un sistemātiski jāuzkrāj un jāapkopo, lai nodrošinātu vadību ar informāciju, norādot progresu mērķu sasniegšanā.

⁴⁷ Frank Mc Nair It s OK to Ask Em to Work, p. 25.

⁴⁸ Frank Mc Nair It s OK to Ask Em to Work, p. 76.

SMART -*sasniedzams*. Lai sasniegtu mērķi, ceļš var būt diezgan grūts, bet mērķim ir jābūt sasniedzamam. Ja izvirzītais mērķis nebūs sasniedzams, darbinieki pat necentīsies to sasniegt. No vienas puses, tam jābūt pietiekami sarežģītam, bet no otras puses, izpildāmam, lai darbiniekiem nezustu interese atteikties no tā izpildes. Tātad svarīgi ir atrast zelta vidusceļu.

SMART- *nozīmīgs*. Mērķim jābūt nozīmīgam visos līmeņos. Nodokļu administrācijas mērķi ir jāsaista ar darbinieku personīgajiem vai grupas mērķiem. Jau iepriekš jābūt skaidrībai, kādu prēmiju komanda saņems mērķa izpildes gadījumā un kādi būs zaudējumi mērķa neizpildes gadījumā. Pasaules prakse rāda, ka motivācija var būt kā materiāla, tā arī nemateriāla. Efektivitāti varētu sasniegt, ja nodokļu administrēšanas stratēģijā izvirzītie mērķi sakristu ar nodokļu administrētāju personīgajiem mērķiem.

SMART-*ierobežots laikā*. Ir jānosaka laiks, kurā uzdevums ir jāveic, kā arī jānosaka pārbaudes laika starpposmi, kurā tiks novērtēta mērķu izpilde. Ja deklarācijas iesniegšanas termiņš ir 1.aprīlis, vai daudz būs tādu, kas deklarāciju iesniegs janvārī? Patiesībā, cilvēki sāk darboties tikai tad, kad norādīts konkrēts iesniegšanas termiņš.

F.Makneira izstrādāto SMART mērķu modeli nodokļu administrācija var izmantot darbā ar padotajiem, sadalot un izvietojot cilvēkresursus. Iespējams, vajadzētu mainīt vadības metodes attiecībā pret pakļautajiem darbiniekiem. Kolektīvam ir jāzina jau sākumā, kas ir nepieciešams, kā darbinieki un viņu darbs tiks novērtēti. Atgriezeniskā saite, izmantojot F.Makneira SMART mērķu modeli⁴⁹, tiks analizēta trešajā nodaļā.

Izvērtējot D.Tihanova, L.Lipnika, E.Jevstignejeva, T.Jutkinas, J.Gila, F.Makneira viedokļus, var secināt, ka nodokļu administrācijas īstenota nodokļu sistēmas pārvaldība ir atkarīga no izvirzītās misijas, kas savukārt izriet no stratēģiskiem mērķiem, lai nodrošinātu budžeta ieņēmumu iekasēšanu, nodokļu maksātāju apkalpošanu visaugstākajā līmenī un nodrošinātu nodokļu likumdošanas ievērošanu.

Latvijas nodokļu administrēšanas misija ir iekasēt valsts nodokļus, nodevas un citus valsts noteiktos obligātos maksājumus noteiktā laikā un pilnā apjomā saskaņā ar normatīvo aktu prasībām. Veicot nodokļu maksātāju apkalpošanu, nodokļu parādu piedziņas un nodokļu kontroles funkcijas, tiek panākta sabiedrības uzticēšanās un labprātīga nodokļu saistību izpilde. Iedziļinoties izvirzītās misijas būtībā, rodas jautājums, vai nodokļu maksātājs labprātīgi maksās nodokļus, ja valsts iestādes izšķērdīgi tērēs nodokļu maksātāju naudu.

Veicot pētījumu, autore nonāca pie secinājuma, ka Latvijas VID nodokļu administrēšanas stratēģijā nav skaidri noformulēti rezultāti, t.i. nav noteikti izvirzīto stratēģisko mērķu sasniedzamie rezultāti un to kvantitatīvie rādītāji, kuru sasniegšanas pakāpe tad arī raksturotu

⁴⁹ Frank Mc Nair It s OK to Ask Em to Work, p.82

stratēģijas izvēles pareizību. Izvērtēsim Latvijas nodokļu administrēšanā izvirzītos stratēģiskos mērķus un salīdzināsim tos ar citu valstu pieredzi.

1.1.tabula
Latvijas VID 2005.-2009.gada nodokļu administrēšanas stratēģijas izvirzītie mērķi⁵⁰

N. p/k		Stratēģiskie mērķi
1.	Organizācijā un vadībā	Atbilstošs normatīvais regulējums, atklāta un godīga informācijas apmaiņa visos organizācijas līmeņos, nodokļu administrēšanas procesa integrēta un saskaņota darbība ar skaidru pienākumu un optimālu resursu sadalījumu un pastāvīga personāla apmācība sekmē profesionālu un efektīvu funkciju veikšanu
2.	Nodokļu iekasēšanā	Ienkāršojot nodokļu saistību izpildi, sasniedzot nodokļu informācijas kvalitātes paaugstināšanos, kā arī samazinot to nodokļu maksātāju daļu, kurai ir parādi, tiek panākta labprātīgas nodokļu nomaksas veicināšana
3.	Nodokļu maksātāju konsultēšanā, informēšanā un izglītošanā	Konsultācijas par nodokļu normatīvo aktu piemērošanu tiek sniegtas vienveidīgi un konsekventi, izturoties pret nodokļu maksātāju kā mūsu klientu un sadarbības partneri.
4.	Nodokļu kontrolē	Darbības tiek veiktas saskaņā ar riska analīzes rezultātiem un noteiktajām prioritātēm, sasniedzot darbības efektivitātes un kvalitātes paaugstināšanos un samazinot nodokļu maksātājiem negodīgas konkurences iespējas.
5.	Administratīvajā sadarbībā un informācijas apmaiņā	Darbības tiek veiktas tādā apjomā, kvalitātē un ātrumā, kas atbalsta un sekmē nodokļu administrēšanas funkciju izpildes efektivitātes paaugstināšanu.

Kā redzams tabulā, Latvijas nodokļu administrētāji ir izvirzījuši 5 stratēģiskos mērķus. OECD valstu pētījuma rezultāti liecina, ka mērķu skaits nodokļu administrēšanā nedrīkst būt lielāks par pieciem, pretējā gadījumā pastāv iespēja novirzīties no galvenā mērķa⁵¹. Pasaules praksē nav izstrādāti standarti attiecībā uz stratēģiskiem mērķiem, tāpēc atsevišķu valstu izvirzītās nodokļu administrēšanas stratēģijas ir atšķirīgas.

Pētījumā autore analizē Austrālijas, Kanādas, Čīles, Šri-Lankas, Dienvidāfrikas un ASV nodokļu administrēšanas stratēģijas⁵².

Austrālijas nodokļu dienesta nodokļu administrēšanas stratēģija ir šāda:

1. Izpildot valdības rīkojumus un īstenojot neatliekamos pasākumus nodokļu reformas ietvaros, nodrošināt efektīvu nodokļu administrēšanu un panākt, lai visi nodokļu maksātāji ievērotu nodokļu disciplīnu.

⁵⁰ Nodokļu administrēšanas stratēģija 2005.-2009.gadam, www.vid.gov.lv

⁵¹ Tax Administration in OECD and Selected Non - OECD Countries: Comparative Information Series (2006), Centre for Tax Policy and Administration, p.105

⁵² Carten W. „The Role of Organizational Design in the Revenue Strategies of Developing Countries: Benchmarking with VAT Performance”, 2005.p.115

2. Augstā līmenī saglabāt sabiedrības uzticību.
3. Līdz minimumam samazināt nodokļu maksātāju izmaksas, kas saistītas ar nodokļu saistību pildīšanu.
4. Nodrošināt efektīvu un elastīgu nodokļu administrēšanas struktūru, lai varētu ātri pieņemt lēmumus, mainoties apstākļiem.

Kanādas muitas –nodokļu pārvaldei ir šāda nodokļu administrēšanas stratēģija:

1. Nodrošināt kvalitatīvus nodokļu maksātāju apkalpošanas pakalpojumus pie mēreniem tēriņiem, turklāt ievērojot sekojošus principus: pieejamību; operativitāti; drošību.
2. Nodrošināt efektīvu un taisnīgu nodokļu likumdošanas ievērošanu, operatīvi uzskaitot mainīgos nosacījumus.
3. Saglabāt nodokļu iestāžu augsto reputāciju un sabiedrības uzticību, kā arī stimulēt tos nodokļu maksātājus, kas godīgi maksā nodokļus.
4. Maksimāli samazināt nodokļu administrēšanas izdevumus un atvieglot klientiem - nodokļu maksātājiem - saistīto ar nodokļu likumdošanas ievērošanu izmaksu slogu, pilnveidojot likumdošanas bāzi un paaugstinot nodokļu administrēšanas efektivitāti.
5. Nodrošināt nodokļu administrētāju profesionālās sagatavotības līmeni un veicināt kompetento nodokļu administrētāju motivāciju.
6. Nepārtraukti pilnveidot nodokļu administrēšanas metodes, paaugstināt darba ražīgumu, ieviešot jaunākās informatīvās tehnoloģijas nodokļu administrēšanas jomā.

Čīles galvenā nodokļu pārvalde ir izstrādājusi šādu nodokļu administrēšanas stratēģiju:

1. Nepārtraukti paaugstināt darba efektivitāti un darba ražīgumu visās struktūrvienībās.
2. Nodrošināt pastāvīgu nodokļu administrētāju izaugsmi gan profesionālajā, gan personības attīstībā, paaugstināt to personīgo ieinteresētību nodokļu iekasēšanā un saglabāt uzticību tai, ievērojot tiesiskās un ētiskās normas, kas regulē nodokļu administrēšanas iestāžu darbību.
3. Novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ar nodomu, izmantojot nelikumīgu nodokļu plānošanu.
4. Nostiprināt nodokļu disciplīnu un paaugstināt nodokļu maksātāju apkalpošanas kvalitāti.
5. Stingri ievērot taisnīguma un pareizības principu, piemērojot nodokļu likumdošanu un īstenojot nodokļu administrēšanas funkcijas.
6. Stiprināt un palielināt nodokļu administrēšanas kapacitāti un nodrošināt valsts ekonomiskas izaugsmi.

Šri-Lankas nodokļu administrēšanas stratēģija ir šāda:

1. Paaugstināt labprātīgu nodokļu maksāšanas līmeni, ieviešot speciālas programmas, lai identificētu nodokļu likumdošanas pārkāpējus, kā arī piemērojot atbilstoši iedarbīgus pasākumus.
2. Palielināt izmantoto līdzekļu un resursu efektivitāti, ieviešot jaunākās tehnoloģijas un metožu optimizācija kadru vadīšanā.
3. Paaugstināt darba ražīgumu darbinieku starpā un nemitīgi paaugstināt darbinieku profesionāli - tehnisko līmeni, masveida pozitīvās pieredzes izmantošana mērķu sasniegšanā.

Dienvidāfrikas nodokļu dienests ir izstrādājis šādu nodokļu administrēšanas stratēģiju:

1. Nodrošināt kompleksās nodokļu maksātāju apkalpošanas (kontroles, administratīvās) funkcijas un to īstenošanas tehnoloģisko nodrošinājumu,
2. Nepārtraukti konsultēt nodokļu maksātājus par izmaiņām nodokļu likumdošanā, panākt izpratnes augsto līmeni,
3. Nodrošināt nodokļu likumdošanas disciplīnu,
4. Likvidēt „nodokļu plaisu”,
5. Panākt augstu nodokļu iekasēšanas līmeni, nodrošinot normālus apstākļus ekonomiskajai izaugsmei.

ASV galvenā nodokļu pārvalde ir izstrādājusi šādu nodokļu administrēšanas stratēģiju:

1. Izvirzīt vienlīdzīgas prasības visiem nodokļu maksātājiem,
2. Apkalpot visus nodokļu maksātājus augstākā kvalitātes līmenī,
3. Paaugstināt administrēšanas darba produktivitāti, radot nosacījumus kvalitatīvam darbam.

V.Kārtens savā pētījumā atzīmē, ka Bulgārija, Jamaika, Pakistāna un Tanzānija ir iestrādājušas nodokļu administrēšanas stratēģijās savu pieeju, izmantojot funkcionālo un nodokļu maksātāju veida elementus, lai īstenotu administrēšanas procesus un efektīvu informatīvās tehnoloģijas un komunikāciju tehnoloģijas izmantošanu⁵³. Plānojot darbu ar nodokļu maksātājiem, daudzās valstīs vadās no sasniegtā, t.i., lai pārbaūžu skaits un uzrēķinu summas pārsniegtu iepriekšējā perioda rezultātus. Zviedrijas praksē pozitīvs ir tas, ka jau plānošanā tiek domāts par nodokļu administrētāju kompetences celšanu, cilvēkresursu attīstību. Zviedrijas nodokļu administrētāji plānošanas gaitā nosaka laika limitu veicamajām darbībām, piemēram, 2004.gadā laika patēriņš tika sadalīts sekojoši: 10% kvalifikācijas paaugstināšanai, 16% tekošo lietu izskatīšanai, 11% kontroles grupu reidiem, 28% kamerālajām pārbaudēm. Ja sākotnēji, balstoties uz reālo situāciju, netiek prognozēts, cik uzņēmumu ir ar visaugstāko riska pakāpi, tad nevar zināt, cik resursu jāplāno, lai varētu ierobežot to skaita samazinājumu.

Izvērtējot atsevišķu valstu nodokļu administrēšanas stratēģijas var secināt, ka tās ir diezgan līdzīgas un pamatā uzsvars tiek likts uz apkalpošanu un nodokļu maksātāju izmaksu samazinājumu. Autore uzskata, ka nodokļu administrēšanas stratēģija lielā mērā ir atkarīga no konkrētas valsts ekonomiskās situācijas un attieksmes pret nodokļu maksātāju.

Nepārdomātas plānošanas rezultātā nevar pieļaut situāciju, ka nodokļu parādi pieaug. Autore uzskata, ka nodokļu administrētāji pamatā plāno darbu ar nodokļu maksātājiem nevis ar nemaksātājiem, nepietiekama uzmanība pievērsta preventīviem pasākumiem ar

⁵³ Carten W. „The Role of Organizational Design in the Revenue Strategies of Developing Countries: Benchmarking with VAT Performance”, 2005, p.45

jaundibinātiem uzņēmumiem, kuri nodokļu maksātāju uzskaitē stājas jau ar fiktīva uzņēmuma pazīmēm. Turklāt plānošanas funkcijas īstenošanu kavē nepietiekama tiesiski normatīvā bāze nodokļu nemaksātāju saukšanai pie atbildības.

Ja nodokļu administrēšanas rādītāji liecina par nemitīgi pieaugošo faktiski veikto kontroles darbību skaitu, nodokļu uzrēķiniem, no kuriem tiek iekasēts ļoti mazs procents, tas liecina par neefektīvu darbību plānošanu, nesaskaņotu darbību nodaļu starpā, nepārdomātu sadarbību ar citām kontrolējošām institūcijām, sabiedrību, kā arī par neracionālu resursu sadali. Svarīgi būtu ar esošajiem resursiem sasniegt vislielāko efektivitāti.

Iespējams, ka plānošanas funkcija lielā mērā ir atkarīga no tā, ka nodokļu administrēšana ieņem monopola stāvokli un tai nav konkurences. Par cik nodokļu administrētāju padarīto darbu ļoti grūti novērtēt, jo tas ir saistīts ar dažādām funkcijām, nepieciešama skaidra nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēma. Promocijas darba autore uzskata, ka tikai tanī gadījumā, kad visi trīs līmeņi darbosies saskaņoti un vienoti un katrs darbinieks izpildīs savus pienākumus godīgi un ar pilnu atdevi, izvirzītie nodokļu administrēšanas plāni tiks sasniegti. Plānošanas funkcijas efektivitāti var novērtēt pēc klientu apmierinātības un labprātīgas nodokļu nomaksas līmeņa, pēc izvirzītajiem mērķiem un rezultātu apkopošanas, pēc elastības līmeņa un iespējas ātri adoptēties jaunajos apstākļos.

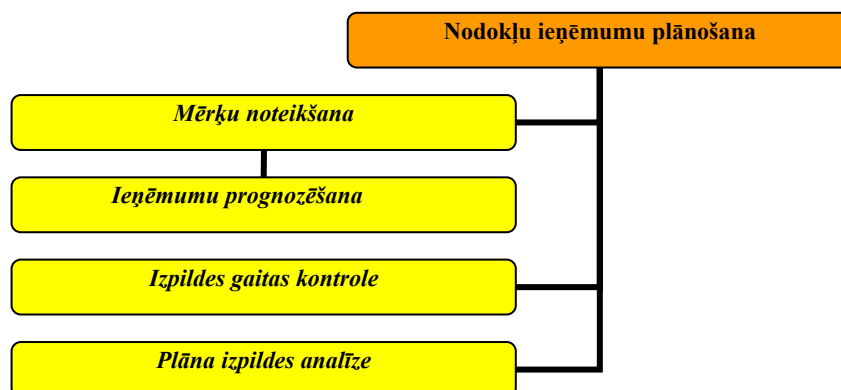
Problēmas, kas ir saistītas ar plānošanas funkcijas īstenošanu Latvijas praksē, tiks aplūkotas nākamajās nodaļās. Taču plānošanas funkcija ar to vēl nebeidzas, tā ietver arī nodokļu ieņēmumu plānošanu.

1.2.1.2.Nodokļu ieņēmumu plānošana

Galvenie valsts budžeta ieņēmumi ir nodokļi, tie veido apmēram 80% no visiem budžeta ieņēmumiem. Valdības mērogā pat nelielas ieņēmumu plānošanas kļūdas var novest pie nopietnām budžeta problēmām, plānojot nodokļu ieņēmumus ilgākam laika periodam. Nodokļu ieņēmumu plānošana ir piesaistīta nodokļu politikas procesiem un tādējādi tiek pakļauta rūpīgām pārbaudēm un pat politikas spiedienam.

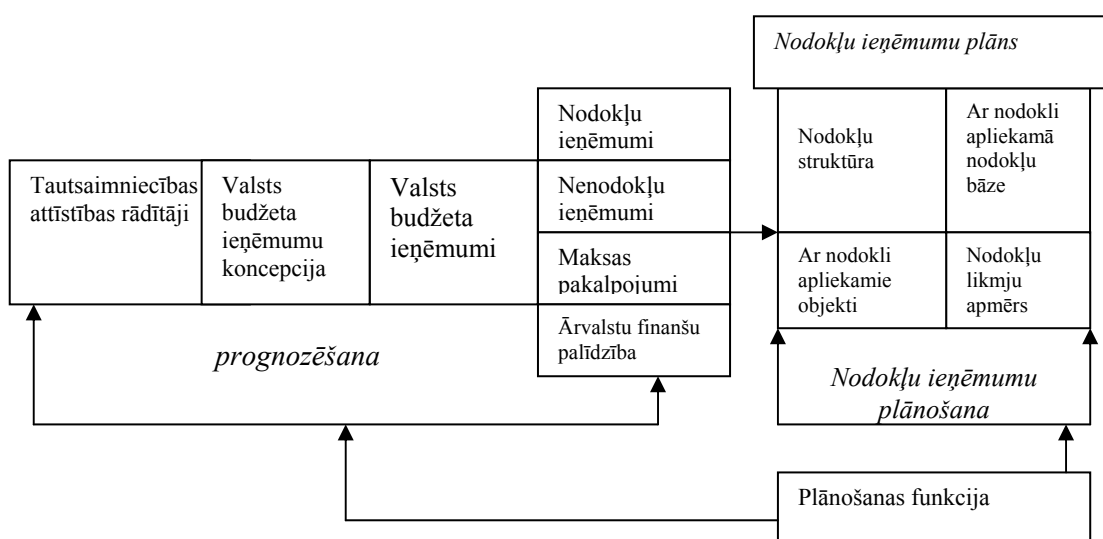
Viedokļi par nodokļu ieņēmumu plānošanas posmiem ir dažādi. O.Vrubļevskas un M.Romanovska 2000.gadā veikto pētījuma rezultāti liecina, ka nodokļu ieņēmumu plānošana ir valsts budžeta sagatavošanas procesa sastāvdaļa, kas saistīta ar tautsaimniecības makro ekonomiskajiem rādītājiem. Makro un sociāli - ekonomiskie rādītāji (IKP, nacionālais ienākums)

veido fundamentālo pamatu plānoto nodokļu ieņēmumu noteikšanai⁵⁴. Savukārt A.Vongs nodokļu ieņēmumu plānošanu iedala atsevišķos posmos.



1.7.att. Nodokļu ieņēmumu plānošanas procesa grafisks attēlojums⁵⁵.

Kā redzams attēlā, J.Vonga piedāvātais nodokļu ieņēmumu plānošanas procesa grafiskais attēls ir vispārīgs un neatspoguļo plānošanas funkcijas būtību. Izvērtējot O.Vrubļevskas, M.Romanovska un J.Vonga viedokļus, promocijas darba autore piedāvā savu pieeju nodokļu ieņēmumu plānošanai.



1.8. att. Nodokļu ieņēmumu plānošana⁵⁶

Kā tika minēts iepriekš, nodokļi veido vislielāko īpatsvaru budžeta ieņēmumos. Pārējie ieņēmumi ir saistīti ar ieņēmumiem no maksas pakalpojumiem, ārvalstu finanšu palīdzību, valsts budžetā ieskaitītiem ieņēmumiem no dividendēm par valsts kapitāla izmantošanu, dažādām valsts nodevām, kā arī iekasētajām soda naudām un ieņēmumiem no procentu maksājumiem par kredītiem. Autore uzskata, ka likumdevējam vajadzētu konkrētāk atrunāt normatīvajos aktos ar nodokli apliekamos objektus, lai nodokļu administrētājs varētu precīzāk prognozēt nodokļus, bet nodokļu maksātājs plānot savus ienākumus un nodokļu maksājumus valsts budžetā.

⁵⁴ Романовский М. В., Врублевская О. В., Налоги и налогообложение, Питер, Санкт-Петербург, 2000 с.347

⁵⁵ Wong J.D.1995, Local Government Revenue Forecasting, Public Budgeting & Financial Management, p.315-335

⁵⁶ Autore izveidotais attēls

Diskutabls ir jautājums par to, kad beidzas prognozēšana un kad sākas plānošana. O.Vrubļevska, M.Romanovskis un J.Vongs skaidri nenošķir minētos posmus, savukārt, var secināt, ka no nodokļu ieņēmumu prognozēm ir atkarīgs plāns. Nodokļu administrētājam ir labi jāorientējas nodokļu likumdošanā, jāņem vērā nodokļu maksātāju vēsturiskie aspekti, ekonomikas attīstības tempi un jāparedz, kā nodokļu likumdošanas izmaiņas ietekmēs nodokļu administrēšanu.

Dažādu ekonomistu viedokļi par nodokļu ieņēmumu prognozēšanu ir atšķirīgi. A.Gamboa iesaka nodokļu prognozes iedalīt pēc izveides mērķa, prognozējamā laika perioda, izmantošanas un citiem kritērijiem. Pēc to izveides mērķa nodokļu prognozes var iedalīt sekojoši: prognoze snieguma izvērtējumam, prognoze nodokļu ieņēmumu paredzēšanai, prognoze politikas analīzei⁵⁷. Lai savlaicīgi ieviestu nepieciešamās korekcijas nodokļu administrēšanas snieguma uzlabošanai un savlaicīgi uzsāktu problēmas risināšanu, A.Gamboa iesaka gaidāmos pašreizējā perioda nodokļu ieņēmumus salīdzināt ar faktiskajiem iepriekšējā perioda ieņēmumiem. Tas savukārt ļauj tālāk informēt iestādes, kuru kompetencē ir lēmumu pieņemšana, par budžeta ieņēmumu izlietojumu. Prognoze politikas analīzei tiek veidota, lai izvērtētu konkrētu izmaiņu iespaidu uz nodokļu ieņēmumiem.

Nodokļu speciālists K.Ketners atzīmē, ka nodokļu zinātnē nav noteiktas speciālas nodokļu ieņēmumu prognozēšanas metodikas. Praktiski tiek pielietotas pazīstamas un tradicionālas prognozēšanas metodes: bilances metode, ekspertu novērtēšanas, korelācijas, dinamisko rindu un faktoru analīzes metodika. Minēto metožu izmantošana ir absolūti pamatota, jo tās ir vispārējas metodes, kas nav atkarīgas no pētāmo procesu specifikas. K.Ketners apgalvo, ka vienlaicīgi ar šīm metodēm vajadzētu plašāk pielietot specifiskās pieejas nodokļu ieņēmumu prognozēšanai, nodrošinot likumsakarību izpēti un uz tā pamata izstrādāt perspektīvas nodokļu politikas koncepcijas⁵⁸. Latvijas apstākļos nodokļu prognozēšanai tiek izmantotas makroekonomiskās prognozēšanas metodes, kas pamatojas uz trenda modeļiem. K.Ketners piedāvā nodokļu ieņēmumu aprēķināšanai sekojošu formulu:

$$NI = f(IKP; DA; A; NL) + f(NL)^{59} \quad [1]$$

kur

NI - attiecīgā gada nodokļu ieņēmumi;
 IKP - iekšzemes kopprodukta dinamika;
 DA - darba algas lielums valstī;
 A - attīstības multiplikators;
 NL - nodokļa likme;
 F(NL) - summārā nodokļu likumdošanas izmaiņu ietekme.

⁵⁷ Gamboa A. Development of Tax Forecasting Models: Corporate and Individual Income Taxes. 2002-
<http://www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN005056.pdf>

⁵⁸ Ketners K., Nodokļu ieņēmumu modelēšana, RTU, 2006., 431pp.

⁵⁹ Ketners K., Nodokļu ieņēmumu modelēšana, RTU, 2006., 431pp.

Promocijas darba autore uzskata, ka formulas pamatmērķis ir prognozēt nodokļu ieņēmumus uz nākamo periodu. Pēc formulas redzam, ka prognozējamo rādītāju ietekmē vairāki faktori, kurus identificēt praktiski nav iespējams.

Savukārt A.Gamboa prognozēšanas metodoloģiju vispārīgā veidā iedala sekojoši: ekstrapolācija, prognozējot ieņēmumus katram nodokļu veidam, regresējot faktiskos ieņēmumus pret laiku, nosacījuma pieeja, makroekonomiskie modeļi, struktūras modeļi, integrētās prognozēšanas sistēmas, noviržu pieeja, audita pieeja⁶⁰.

Ekstrapolācijas metodoloģija ir līdzīga tendenču analīzei. Izmantojot šo metodi, vispirms nosaka nodokļu ieņēmumu pieaugumu vai samazinājumu laika gaitā, bet pēc tam vidējo pieaugumu, ko izmanto nākotnes ieņēmumu prognozēšanai.

Nosacījuma paņēmiena prognozei izmanto elastības koeficientus. Potenciālie nodokļa ieņēmumi tiek noteikti kā nodokļa aprēķina funkcija, kurā attiecība starp nodokļa ieņēmumiem un katra nodokļa bāzi tiek noteikta vienkāršas regresijas ceļā.

Makroekonomiskajos modeļos izmanto regresiju metodes, lai noteiktu funkcionālās attiecības starp konkrēta nodokļa ieņēmumiem un noteiktiem makroekonomikas rādītājiem. Nosacījuma paņēmieni un makroekonomiskie modeļi ir regresiju procedūras, kuru ietvaros nodokļu ieņēmumi attiecināmi pret nodokļu bāzi vai aptuvenu nodokļu bāzi (piemēram, iekšzemes kopproduktu vai nacionālo kopproduktu)⁶¹. Abas metodes tiek lietotas viena nodokļa veida ieņēmumu prognozēšanai, bet atšķiras ar neatkarīgiem mainīgumiem.

Struktūras modeļus izmanto atsevišķu nodokļu veidu ieņēmumu prognozēm.

Izmantojot noviržu pieeju, nodokļu bāzi nosaka neatkarīgi no nodokļa ieņēmumiem. Ar nodokļu kalkulatora modeli prognozē noteiktus gaidāmos nodokļu ieņēmumus. Tātad apliekamo ienākumu reizina ar attiecīgo nodokļa likmi. Novirze ir starpība starp iespējamajiem nodokļu ieņēmumiem un faktiskajiem ieņēmumiem.

Ar audita paņēmieni tiek noteikti gaidāmie nodokļu ieņēmumu iztrūkumi, tos pielīdzina papildus nodokļiem, kas nodokļu maksātājiem tiek aprēķināti, veicot nodokļu auditu⁶². Promocijas darba autore uzskata, ka audita paņēmieni ir viens no neprognozējamākajiem, jo ļoti grūti ir paredzēt nodokļu maksātāja iespējamās kļūdas, tāpēc nodokļu ieņēmumu aprēķiniem pasaules praksē izmanto gan kvalitatīvo, gan kvantitatīvo metodi. Arī S.A.Gvajardo un R.Miranda⁶³ prognozēšanas metodes pēc aprēķina veidiem iedala kvalitatīvajās un kvantitatīvajās metodēs.

⁶⁰ Gamboa A. Development of Tax Forecasting Models: Corporate and Individual Income Taxes. 2002-
<http://www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN005056.pdf>

⁶¹ <http://www.cbo.gov/showdoc.cfm?index=5044&sequence=0>

⁶² Gamboa A. Development of Tax Forecasting Models: Corporate and Individual Income Taxes. 2002, 50, p

⁶³ Guajardo S.A., Miranda R. An Elected Officials Guide to Revenue Forecasting. -Chicago: Government Finance Officers Association.

Par kvalitatīvām prognozēšanas metodēm sauc prognozēšanas metodes, kurās izmantotie paņēmieni ir netieši vai intuitīvi. Kvalitatīvās prognozēšanas metodes balstās uz spriedumiem par nākotnes ieņēmumu iekasēšanu. Kvalitatīvajām metodēm visbiežāk nav nepieciešami dati vai ir vajadzīgi ļoti kvalitatīvi dati. Metodes bieži tiek uzskatītas par ne ekstrapolatīvu un uz viedokļiem balstītu pieeju. Tas nenozīmē, ka šāda veida prognozes ir mazvērtīgākas kā kvantitatīvu metožu izmantošanas rezultātā iegūtās, tomēr ir grūti spriest par to pareizību. Faktiski pieredzējis ierēdnis finansists bieži vien daudz precīzāk var „uzminēt”, kādas norises ir gaidāmas. Līdz ar to tās ir vēl precīzākas kā sarežģītās statistiskas regresijas metodes.

Kvalitatīvām metodēm ir savas priekšrocības un trūkumi. Tās ir relatīvi lētas, gan laika, gan nepieciešamo resursu ziņā. Vienīgais nepieciešamais resurss ir viens vai vairāki eksperti. Prognozē ietvertās kļūdas var būt vai nu nejaušas vai sistemātiskas⁶⁴. Līdz ar to prognoze ir tieši tik laba, cik labs ir eksperts.

Kā galvenos kvalitatīvo prognozēšanas metožu trūkumus S.A.Gvajardo un R.Miranda⁶⁵ atzīmē sekojošos: enkura notikumi - nesenu notikumu iespaids uz uzskatiem par nākotnē gaidāmo; informācijas pieejamība - pārlietu plaša gatavās pieejamās informācijas lietošana; nepatiesa korelācija - prognozētāji prognozes veidošanā ietver informāciju par faktoriem, kas gaidāmi, bet patiesībā notiek pavisam citādāk; nekoncekvence metodēs un spriedumos - prognozētāji laika gaitā izmanto dažādas stratēģijas, lai veidotu savu spriedumu, tādejādi padarot to mazāk ticamu; selektīvi pieņēmumi – ar prognozētāja viedokli par konfliktējošas informācijas ignorēšanu, nepiemērota svarīguma piešķiršana tam, ko prognozētāji un ierēdņi vēlas redzēt notiekam; grupas domāšana - netiek uzturēti neatkarīgie spriedumi; politisks spiediens - notiek tad, kad prognozētāji piemēro savas prognozes rezultātus budžeta ierobežojumiem vai līdzsvarotajiem budžetiem.

1.2.tabula

Nodokļu ieņēmumu prognozējamās kvalitatīvās metodes⁶⁶

Uz spriedumiem balstīta	Tā ir visbiežāk lietotā prognozēšanas metode, ko izmanto speciālisti nākotnes apstākļu novērtēšanā. Izmantojam tajos gadījumos, ja vērojamas straujas ekonomisko, politisko, sociālo apstākļu izmaiņas.
Konsensa prognoze	Konsensa prognozēšana arī balstīta uz spriedumiem. Eksperti vienojas par to, kādi notikumi ir gaidāmi ieņēmumu iekasēšanā. Šī metode var papildināt jebkuru prognozēšanas metodi, pat visprecīzākās kvantitatīvās metodes.

⁶⁴ Lecture9: Revenue Forecasting and Evaluation Criteria, 2003 [http://www-cpr.maxwell.syr.edu/faculty/duncombe/PPA 734/lecture 9-03.pdf](http://www-cpr.maxwell.syr.edu/faculty/duncombe/PPA%20734/lecture%209-03.pdf)

⁶⁵ Guajardo S.A., Miranda R. An Elected Officials Guide to Revenue Forecasting.-Chicago: Government Finance Officers Association, p.45.

⁶⁶ Garrett T.A., Leatherman J.C. An Introduction to State and Local Public Finance <http://www.rri.wvu.edu/WebBook/Garrett/chapterfour.htm.2004>

Bez kvalitatīvajām metodēm nodokļu ieņēmumu prognozēšanā piemēro arī kvantitatīvās prognozēšanas metodes. A.Gareta un J.Lītermens savos pētījumos kvantitatīvo metožu pamatā izmanto skaitliskos datus. Kvantitatīvie prognozēšanas modeļi ir plaši pielietojami gan publiskajā, gan privātajā sektorā. Analizējamo datu apstrādes vajadzībām ir pieejami visdažādākie rīki - no kalkulatora, MS Excel tabulām līdz pat sarežģītām analītiskām sistēmām (piemēram, ARIMA modelis). Turklāt vienkāršākās metodes nebūt nav mazvērtīgākas. Kvantitatīvās prognozēšanas pamats ir laika posma analīzes paņēmieni. Pamatā ir pieņēmums, ka tendences, saistītās ar pagātnes vērtībām, tiek izmantotas, prognozējot nākotnes vērtības. Tādēļ, lai izlemtu, vai kvantitatīvā prognozēšana ir pielietojama katrā dotajā gadījumā, ir jānoskaidro, vai pagātnes datus var izmantot nākotnes prognozes aprēķinam. Kā priekšrocības kvantitatīvo prognozēšanas metožu pielietojumam var minēt to, ka tās ir precīzas. Vienkāršās kvantitatīvās metodes var būt tikpat rezultatīvas kā sarežģītās atkarībā no prognozējamo ieņēmumu veida.

Izmantojot kvantitatīvās prognozēšanas metodes, prognozētāja iespējas ir ierobežotas, piemērojoties kādu pamata pieņēmumu izmaiņām. Tas ir jāņem vērā plānojot nodokļu ieņēmumus ilgākam laika periodam, kur prognozes jutība uz mainīgiem pieņēmumiem ir viens no svarīgākajiem pētījuma rezultātiem. Parasti nodokļu ieņēmumu plānošanā izmanto vairākas metodes atkarībā no prognozējamo maksājumu veida.

1.3.tabula

Nodokļu ieņēmumu plānošanā lietojamās kvantitatīvās prognozēšanas metodes⁶⁷

Metode	Paskaidrojumi
1	2
Naivā prognozēšana	<p>Naivās prognozēšanas modelis vienkārši pieņem, ka ieņēmumi, kas pieejami periodā t, ir tikpat lieli, kā tie, kas pieejami periodā $t-1$. Tā ir pazīstama arī kā nejaušas kustības pieeja (random walk).</p> $F_t = A_{t-1}, \text{ kur}$ <p>F_t ir prognoze periodam t un A_{t-1} ir faktiskā vērtība periodā $t-1$.</p> <p>Šīs metodes variācija ir divu iepriekšējo periodu vidējās vērtības noteikšana, lai izveidotu aplēsi. Naivā prognozēšana ir visvienkāršākā kvantitatīvā prognozēšanas metode. Šo metodi lieto, ja nākotne nav paredzama, balstoties uz vēsturisko informāciju.</p>
Mainīgā vidējie lielumi	<p>Mainīgā vidējā modeļi ir visplašāk lietotie laika perioda analīzes modeļi. Šie modeļi nosaka to, ka nākotnes vērtību var noteikt, balstoties uz N iepriekšējiem periodiem. Par mainīgā vidējā modeļiem tos dēvē tādēļ, ka, datu rindām pievienojot jaunus datus, senākie tiek atmeti un līdz ar to mainās arī to vidējā vērtība.</p> $F_t = \sum A_{t-i} / N,$ <p>kur F ir prognoze periodam t, A_{t-i} ir reālā vērtība laika periodā $t - i$, un N ir periodu skaits vidējā aprēķinā.</p> <p>Aprēķinā iekļaujamā laika perioda garums ir atkarīgs no datu rindas variācijas līmeņa. Jo lielāka ir nejaušības pakāpe analizējamajos datos, jo garāks ir nepieciešamais analizējamais periods. Viena no šīs metodes priekšrocībām ir tās vienkāršums, tā neprasa lielus resursus ne finanšu līdzekļu, ne arī cilvēkresursu</p>

⁶⁷ Garrett T.A., Leatherman J.C. An Introduction to State and Local Public Finance
<http://www.rri.wvu.edu/WebBook/Garrett/chapterfour.htm>.2004

	ziņā. Tāpat jāatzīmē, ka šīs metodes izmantošanai nepieciešami samērā vienkārši vēsturiskie dati
Ekspone- ciālie izlīdzināšanas modeļi	<p>Viena parametra eksponenciālais izlīdzināšanas modelis ir viena no plaši lietotām prognozēšanas metodēm privātajā sektorā. Šis modelis ir atbilstoši novērotajām kļūdām koriģēto iepriekšējo prognožu mainīgais vidējais. Pirmajā izlīdzināšanas modelī tiek pieņemts, ka analizējamajos datos nepastāv sezonālās tendences.</p> $F_t = F_{t-1} + a(A_{t-1} - F_{t-1})$ <p>kur, F_t ir prognoze periodam t, A_{t-1} ir faktiskie ieņēmumi periodā $t-1$. Parametrs a ir izlīdzināšanas koeficients un šī vērtība svārstās no 0 līdz 1. Šis tiek uzskatīts par eksponenciālu izlīdzināšanas modeli tādēļ, ka tā rezultāta vērtība tiecas ietekmēties no pagātnes vērtībām eksponenciālas attiecības veidā. Kad a tiecas uz 1, prognoze līdzinās īstermiņa mainīgajam vidējam, bet kad a ir tuvu 0, tā līdzinās ilgtermiņa mainīgajam.</p>
Holta modelis	<p>Viena parametra izlīdzināšanas modeli izmanto, lai ņemtu vērā tendences, kas var būt ietvertas datos. Tā zemāk izskaidrotā forma tiek saukta par Holta modeli. Piedevām pie noteiktā izlīdzināšanas parametra, šajā modelī tiek ietverts arī tendences raksturojošs parametrs.</p> <p>Saskaņā ar šo modeli, prognoze laikam t, k periodiem nākotnē ir vienāda ar progresijas līmeni laikā t, kam pieskaitīts k un t laika tendences reizinājums. Progresijas līmenis t laikā tiek noteikts kā faktiskās vērtības laikā t, iepriekšējo periodu faktiskās vērtības un iepriekšējos laika periodos konstatētās tendences. Parametrs ir izlīdzināšanas koeficients. Tendence laikā t tiek noteikta kā funkcija izlīdzinātā izmaiņu vērtība starp diviem laika periodiem un iepriekšējā laika periodā noteiktā tendence. Izlīdzināšanas parametru a un p vērtības ir lielākas par 0 un mazākas par 1.</p> $F_{t+k} = S_t + kT$ $S_t = aA_t + (1-a)(S_{t-1} + T_{t-1})$ $T_t = \beta(S_t - S_{t-1}) + (1-\beta)T_{t-1}$ <p>Kur F_{t+k} ir prognoze k periodiem nākotnē, A_t ir faktiskā vērtība laikā t, S_t ir progresijas līmenis laikā t, T_t ir tendence laikā t, un a un p ir izlīdzināšanas parametri. Modelī ir ņemtas vērā vēsturiskajos datos novērojamās tendences.</p>
Atmestās tendences eksponenciālā izlīdzināšana	<p>Šī modeļa priekšrocība ir tā pamatā esošais reālistiskais pieņēmums, ka tendence diez vai vienmēr saglabāsies iepriekšējā līmenī, un, ka tai ar laiku vajadzētu vājināties. Modeļa variācijai, kas pazīstama kā atmestās tendences eksponenciālā izlīdzināšana, ir raksturīga tendences atmešana aplēsēm nākamajiem laika periodiem. Tā ietver trešo parametru, kura vērtība svārstās no 0 līdz 1 un kas nosaka tendences vājināšanās līmeni.</p> $F_{t+k} = S_t + \sum \varphi^i T_t$ $S_t = aA_t + (1-a)(S_{t-1} + \varphi T_{t-1})$ $T_t = \beta(S_t - S_{t-1}) + (1-\beta)\varphi T_{t-1}$ <p>kur F_{t+k} ir prognoze laikam k periodus tālā nākotnē, A_t ir faktiskā vērtība laika periodā t, S_t ir progresijas līmenis periodā t, T_t ir tendence periodā t, un a, β, φ ir izlīdzināšanas parametri.</p>
Holta Vintersa lineārā sezonālā izlīdzināšana	<p>Šis modelis piemēro Holta metodi, lai iekļautu sezonālās tendences komponentu piedevām pie izlīdzināšanas koeficienta un tendences parametra. Pirmais modeļa variants ir aditīvs. Tas pieņem, ka sezonālās tendences komponente ir konstanta prognozējamajā datu rindā.</p> $F_{t+k} = (S_t + kT_t) I_{t-p+k}$ $S_t = S_{t-1} + T_{t-1} + a(A_t - S_{t-1} - T_{t-1} - I_{t-s})$ $T_t = T_{t-1} + \beta(A_t - S_{t-1} - T_{t-1} - I_{t-s})$ $I_t = I_{t-s} + \delta(1-a)(A_t - S_{t-1} - T_{t-1} - I_{t-s})$ <p>kur F_{t+k} ir prognoze laikam nākotnē pēc k periodiem, A_t ir faktiskā vērtība laikā t, S_t ir progresijas līmenis laikā t, T_t ir tendence laikā t, I_t ir sezonālās tendences indekss laikā t, indekss s ir sezonālās tendences mērītājs, un a, β un δ ir izlīdzināšanas parametri. Multiplikatīvais modeļa variants pieņem, ka sezonālās tendences komponente ir mainīga.</p>

	$F_{t+k} = (S_t + kT_t) I_{t-p+k}$ $S_t = S_{t-1} + T_{t-1} + \hat{a}_t / I_{t-s} (A_t - I_{t-s} (S_{t-1} + (S_{t-1} + T_{t-1})))$ <p>Nodokļu ieņēmumu prognozēšanas nolūkiem šīs metodes var piemērot, bet tās ir ļoti sarežģītas.</p>
Boksa-Džekinsa ARIMA modeļi	<p>ARIMA ir autoregresīvais integrētais mainīgais vidējais. Autoregresīvais attiecas uz diviem modeļa komponentiem, integrētais uz procesu, kad kalkulācijas tiek pārvērstas mērījumā, kuru ir iespējams interpretēt. ARIMA modelēšanai ir trīs posmi. Modeļa identificēšanas stadijā prognozes veidotājam jāizlemj, vai laika posma dati ir autoregresīvi, vai tiem ir mainīgs vidējais, vai ir abas šīs pazīmes. Pirmais ARIMA procesa komponents ir autoregresīvais komponents. Tas nosaka nākotnes vērtības, balstoties uz iepriekšējo vērtību lineārām kombinācijām, p - kārtas autoregresīvo procesu var attēlot sekojoši:</p> $F_t = \hat{a}_1 A_{t-1} + \hat{a}_2 A_{t-2} + \dots + \hat{a}_p A_{t-p}$ <p>kur F_t ir prognozētā vērtība periodā t, A_{t-p} ir faktiskā vērtība periodā t, un a_p ir aprēķinātie parametri.</p>
Kauzālie modeļi	<p>Kauzālie prognozēšanas modeļi ir vieni no sarežģītākajām prognozēšanas metodēm, tiem ir raksturīgas augstas prasības pret izmantojamajiem datiem un nepieciešamas augsta līmeņa prasmes statistikā. Šie paņēmieni vislabāk darbojas attiecībā pret ieņēmumiem, kurus ievērojami iespaido ekonomiskie faktori, tādiem kā biznesa licenču maksājumi, ienākuma nodokļi un mazumtirdzniecībai piemērojami nodokļi. Tādējādi, tiek lietoti ārējie dati, kas reprezentē piemērotus ekonomiskā snieguma indikatorus, lai varētu noteikt sagaidāmo ienākumu līmeni. No biežāk lietotās šajos modeļos ietvertās informācijas jāmin vietējais iedzīvotāju skaits, ienākumu un cenu informācija.</p>

Iepazīstoties ar kvantitatīvo un kvalitatīvo metožu klāstu, var secināt, ka katram nodokļu plānotājam ir brīva izvēles iespēja, kādas metodes un paņēmienus izmantot nodokļa ieņēmumu plānošanai. Izmantojot kvantitatīvās prognozēšanas metodes, rezultātus iegūst matemātisku aprēķinu rezultātā. Izskaidrojošās prognozēšanas metodes sevī apvieno gan kvalitatīvo, gan kvantitatīvo modeļu īpašības. Kvalitatīvo prognozēšanas metožu galvenā priekšrocība ir tā, ka to veikšanai ir nepieciešami tikai vispārīgi dati, bet trūkums - to neobjektivitāte. Kvantitatīvo prognozēšanas metožu galvenā priekšrocība ir to precizitāte, bet trūkums ir tas, ka tās bieži vien nedefinē un neizskaidro to pamatā esošos pieņēmumus. Nepieciešamā datu daudzveidība sadārdzina prognozes izmaksas.

Lai arī dažkārt vienkāršākās prognozēšanas metodes sniedz tikpat labus rezultātus kā sarežģītākie modeļi, izmantojot vienkāršākās prognozēšanas metodes, prognožu veidošanas rīkus, pastāv dažādi riski, kas var ietekmēt prognozes precizitāti. Šie riski pamatā ir tehniskas dabas: iespējama izmantojamā rīka nesavietojamība ar citām programmām, ierobežotas iespējas, izmantojot agrāk veiktas vienkāršākās prognozes, bet vēlāk modelējot sarežģītākas prognozes. Ir ierobežots lietotāju loks - parasti nodokļu ieņēmumu prognozēšanu veic vairāki cilvēki, tādēļ ir iespējams, ka vienlaikus vairākiem cilvēkiem būs nepieciešami vieni un tie paši dati, vai nu arī viena cilvēka veiktās prognozes rezultāti būs nepieciešami citas prognozes radīšanai. Ja prognoze tiek veikta, nenodrošinot momentānu savstarpēju datu un informācijas apmaiņu, neizbēgami radīsies situācija, kad tiks dublēti datu ieraksti vai arī vairāki lietotāji tos vienlaicīgi

nevarēs izmantot. Vienkāršāko rīku izmantošanas būtisks trūkums ir ierobežotas kontroles iespējas, jo prognozētajam ir iespēja brīvi izmainīt analizējamus datus, lai izmainītu prognozes rezultātu. To nebūs iespējams konstatēt, lietojot prognozes gala rezultātus.

Kā iespējamie riski nodokļu ieņēmumu prognozēšanā ir ekspertu nepareizie pieņēmumi. Ir iespējams risks arī tādos gadījumos, ja tie eksperti, kas veido prognozi, nepārstāv visu ekspertu viedokli, kā arī eksperti apzināti vai neapzināti maina savu viedokli atkarībā no tā, ko vēlas dzirdēt aptaujātājs jeb prognozes pasūtītājs.

Ar nodokļu ieņēmumu plānošanu ir saistītas vairākas problēmas. Nodokļu ieņēmumu plānošanā ir svarīgi nodrošināt, lai sastādītās ieņēmumu prognozes būtu precīzas, t.i. atbilstošas faktiskajiem valsts budžeta ieņēmumiem, lai iekasētie ieņēmumi būtu vismaz prognozēto ieņēmumu līmenī. Nepareiza modeļa izvēle var novest pie ievērojamām neprecizitātēm prognozes rezultātus, kas savukārt iespaido visas tālākās budžeta ieņēmumu plānošanas fāzes. Vienotas nodokļu plānošanas metodikas trūkums dod analītiķim elastību modeļa izvēlē un vienlaikus arī liedz iespēju izvērtēt iegūtos prognozes rezultātus, attiecinot tos pret noteiktu atskaites punktu. Jāpiezīmē, ka tikai pēdējā laikā augstākās mācību iestādes sagatavo analītiķu speciālistus.

Atsevišķu nodokļu plānotā ieņēmumu apjoma izpildi apdraud negaidīti politiski lēmumi un negaidītas likumdošanas aktu izmaiņas. Lai izvairītos no tādām situācijām vai mazinātu to ietekmi, ir nepieciešams pastāvīgi apkopot informāciju par gaidāmajām normatīvo aktu izmaiņām. Tas ļautu samazināt neprognozēto norišu iespaidu uz valsts budžeta ieņēmumu plānu, līdz ar to uzlabojot veiktās prognozes precizitāti.

Problēma ir arī apzināta nodokļu ieņēmumu datu sagrozīšana. Lai saņemtu apstiprinājumu neformālai, sagaidāmai prasībai no augstākstāvošās institūcijas, nodokļu ieņēmumu prognozē ietver pieaugumu, salīdzinot ar iepriekšējā gada faktiskajiem ieņēmumiem. Līdz ar rezultātu sagrozīšanu, prognoze vairs nav objektīva. Kā atrisinājums varētu kalpot vienotas metodikas izmantošana nodokļu ieņēmumu prognozēšanā, kas ļautu atspēkot izdarīto spiedienu ar oficiālām prasībām pret prognozēšanā izmantojamo metodiku.

Pēc autores domām, prognozēšanā iesaistīto darbinieku kvalifikācijas trūkums ir viens no traucēkļiem pareizu metožu pielietošanā. Praksē katra nodokļa prognozei tiek izmantoti citādi paņēmieni. Taču lielā mērā prognoze būs atkarīga no tā, kas ir bijis šīs prognozes veidotājs, un no tā, cik prasmīgs viņš ir bijis, cik lielā mērā ir ņēmis vērā visus iespējamus nodokļu ieņēmumu ietekmējošos faktorus. Nodokļu administrēšanā strādā galvenokārt speciālisti ar augstāko izglītību, taču iespējams valsts budžeta ieņēmumu prognozes neprecizitāšu cēlonis ir nodokļu analītiķu neprasme un nezināšana.

Precīzu valsts budžeta ieņēmumu plānošanas norisi kavē analītiķu noslogotība, ko izraisa cilvēkresursu trūkums, laika trūkums un nepietiekami finanšu resursi. Turklāt to ietekmē arī nepietiekams tehniskais nodrošinājums - datortehnikas kvalitāte un izmantojamās programmatūras neatbilstība nodokļu ieņēmumu plānošanas darbam.

Promocijas darba autore uzskata, ka plānošanas funkcija pati par sevi vēl nenodrošina sekmīgu nodokļu administrēšanu. Arī labi izstrādātu plānu nevarēs īstenot sliktas motivēšanas, organizēšanas un kontroles dēļ. Ar plānošanas funkciju saistītās problēmas Latvijas praksē tiks analizētas otrajā un trešajā nodaļā.

1.2.2. Organizēšanas funkcija

Īstenojot organizēšanas funkciju, par pamatu jāņem stratēģijā izvirzītā vīzija, nodokļu administrētāju potenciāls, metodes un paņēmieni, kādi tiks izmantoti nodokļu tiesiskajās attiecībās, kaut gan 2006.gada OECD pētījuma dati liecina, ka 1/3 no 13 apsekotajām valstīm nemaz neizstrādā nodokļu administrēšanas stratēģiskos plānus.

Organizēšanas funkcija saistīta ar struktūras izvēli, izvēlētās tehnoloģijas raksturu, galvenajiem vadības procesiem, informācijas sistēmu, darba paņēmienu pielietošanu, personāla stratēģiju, darba samaksu, klientu apmierinātības pakāpi, riska vadību un vēlmi izpētīt jaunas iespējas un darboties radoši.

Praktiski organizēšana nozīmē ne tikai resursu koncentrēšanu un sadali vai struktūras izveidi, bet arī harmoniskas darbības vides nodrošināšanu. Praksē parasti izdala divus organizācijas struktūras modeļus: birokrātisko modeli un uzvedības modeli⁶⁸. Savos pētījumos M.Vēbers⁶⁹ atzīst, ka birokrātiskā modeļa pamatā ir noteikti likumi, noteikumi, instrukcijas un formālu pilnvaru piešķiršana, taču uzvedības modeļa pamatā ir motivēšanas metodes, cilvēku uzvedības teorijas principi, ieskaitot neformālās savstarpējās attiecības. Izvērtējot abus šos piedāvātos modeļus, var secināt, ka nodokļu administrēšanā pamatā ir birokrātijas modelis, jo tas ir nelokāms, neelastīgs, līdz ar to ir apgrūtināta ātra piemērošanās iekšējās un ārējās vides izmaiņām un samērā maza loma ir motivēšanai un neformālajām savstarpējām attiecībām.

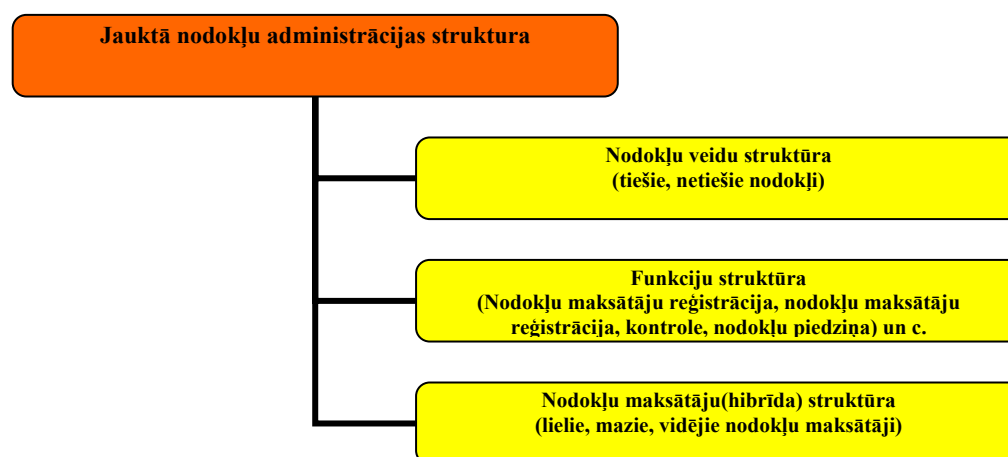
Latvijas nodokļu administrēšanas praksi var salīdzināt ar citu valstu pieredzi. Itālijā, Francijā, Šveicē, ASV nodokļu administrēšanas iestādes ir Finanšu ministrijas pakļautībā. Austrālijā, Ķīnā, Japānā nodokļu administrēšanas iestādes ir ieguvušas patstāvīgu institūciju statusu, bet Kazahstanā tā darbojas kā struktūrvienība. Dažādība pastāv arī atbildīgo institūciju starpā. Var iedalīt: institūcijas, kas atbildīgas tikai par nodokļu politiku, institūcijas, kas veic

⁶⁸ Praude V., Beļčikovs J., Menedžments, Vaidelote, 2001., 294 lpp.

⁶⁹ Max Weber, THEORY OF Social and Economic Organizations (New York ; Free Press, 1947, p.34

nodokļu iekasēšanu, kontrolē nodokļu maksāšanu un institūcijas, kam ir konkrētas pilnvaras nodokļu jomā. Fiskālo politiku lielākajā daļā valstu nosaka augstākais likumdevēju vai izpildvaras iestādes, bet īsteno izpildvara, kura pilnvarota valsts ieņēmumu un finanšu vadībā. Piemēram, Francijā nodokļu politiku īsteno Ekonomikas un finanšu ministrija, Grieķijā - Finanšu ministrija, Kazahstānā - Valsts ieņēmumu ministrija, Šveicē - Finanšu federālais departaments, Austrijā - Finanšu ministriju struktūrvienības - Direkciju dienesti⁷⁰.

Diskutabls ir jautājums par nodokļu administrēšanas specializāciju, tāpēc noskaidrosim atsevišķu specializācijas veidu īpatnības.



1.9.att. Nodokļu administrēšanas specializācijas veidi⁷¹

E.Liams, M.Kīns, J.Bodins un V.Samers savos empīriskajos pētījumos nonāk līdz secinājumam, ka specializācija būtiski ietekmē nodokļu administrēšanas mērķu sasniegšanu, taču nav pareizi vienpusīgi vērtēt specializācijas nozīmi. Tai ir savi trūkumi un dažreiz pat negatīvas sekas, piem., darba motivēšana un stimulēšanas paņēmieni ir ierobežoti. Ļoti bieži darbinieki ir neapmierināti ar pārāk specializētu darbu tā vienmuļā un neradošā rakstura dēļ.

Neatkarīgi no nodokļu administrēšanas specializācijas veida, uzticētie uzdevumi, kas jāveic nodokļu administrētājiem dažādās valstīs, ir līdzīgi. Kā galvenās organizatoriskās darbības varētu minēt sekojošas: nodokļu maksātāju uzskaitē, kontrole, nodokļu parādu piedziņa, nodokļu maksātāju konsultēšana un informēšana par jaunumiem nodokļu likumdošanā, nodokļu strīdu izskatīšana, resursu sadale, finanšu un informācijas nodrošināšana.

Tiek uzskatīts, ka sākotnēji daudzās pasaules valstīs nodokļu administrēšanas iestādes bija *strukturētas pēc nodokļu veidiem*. Par to liecina iegūtie empīriskie OECD 2006.gada

⁷⁰ Кучеров И. И., Налоговое право, М. АО Центр Юр ИнфоР, 2003. с.209

⁷¹ Autores izstrādātā shēma, pamatojoties uz Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, (2002) *The Modern VAT*, Washington: International Monetary Fund ,45lpp.

pētījuma dati, ka starp valstīm atšķiras administrēto valsts ieņēmumu loks. Tabulā apkopota statistika par atsevišķu valstu nodokļu administrēšanas specializāciju pēc noteiktiem nodokļu veidiem.

1.4.tabula
Atsevišķu valstu nodokļu administrēšanas organizēšana pēc nodokļu veidiem
(2005.gads)⁷²

Valstis	Tiešie nodokļi	Sociālie nodokļi	PVN	Akcīzes nodoklis	Nekustamo īpašuma nodoklis	Bagātību nodoklis	Auto nodoklis
OECD valstis							
Austrālija	Jā	nē	Jā	Jā	Nē	Nē	nē
Austrija	Jā	nē	Jā	Jā	Nē	Jā	jā
Beļģija	Jā	nē	Jā	Jā	Nē	Nē	jā
Kanāda	Jā	jā	Jā	Jā	Nē	Nē	nē
Čehija	Jā	nē	Jā	Jā	Jā	Jā	jā
Dānija	Jā	nē	Jā	Jā	Jā	Jā	jā
Somija	Jā	nē	Jā	Nē	Jā	Jā	jā
Francija	Jā	nē	Jā	Nē	Jā	Jā	jā
Vācija	Jā	nē	Jā	Nē	Jā	Jā	jā
Grieķija	Jā	nē	Jā	Nē	Jā	Jā	jā
Ungārija	Jā	jā	Jā	Nē	jā	Nē	nē
Islande	Jā	jā	Jā	jā	Nē	jā	jā
Īrija	Jā	jā	Jā	jā	Jā	Jā	jā
Itālija	Jā	jā	Jā	nē	Jā	Jā	jā
Japāna	Jā	nē	jā	jā	Jā	Jā	jā
Koreja	Jā	nē	Jā	jā	Jā	Jā	nē
Luksemburga	Jā	nē	Jā	jā	Jā	Jā	jā
Meksika	Jā	nē	Jā	jā	Nē	Nē	nē
Nīderlande	Jā	jā	Jā	jā	Jā	Jā	jā
Jaunzēlande	Jā	nē	Jā	nē	Nē	Nē	nē
Norvēģija	Jā	jā	Jā	nē	Nē	jā	nē
Polija	Jā	nē	Jā	jā	Nē	jā	nē
Portugāle	Jā	nē	Jā	nē	jā	Jā	jā
Slovākija	Jā	nē	Jā	nē	jā	Nē	jā
Spānija	Jā	nē	Jā	jā	Nē	jā	nē

⁷² Tax Administration in OECD and Selected Non - OECD Countries: Comparative Information Series (2006), Centre for Tax Policy and Administration, p.87

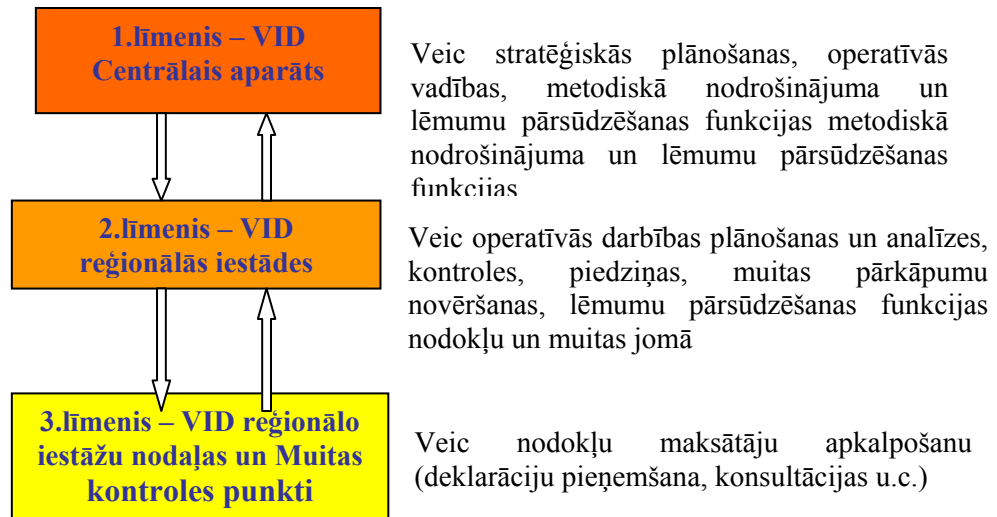
Zviedrija	Jā	jā	Jā	jā	Jā	Jā	jā
Šveice	Jā	nē	Jā	nē	Nē	Nē	nē
Turcija	Jā	nē	Jā	jā	Jā	Jā	jā
Lielbritānija	Jā	jā	Jā	jā	Jā	Jā	nē
ASV	Jā	jā	nav	jā	Nē	Jā	nē
Valstis, kas nav OECD							
Argentīna	Jā	jā	Jā	jā	Nē	Jā	nē
Brazīlija	Jā	jā	Nē	jā	Nē	Nē	nē
Čīle	Jā	nē	Jā	jā	Jā	Jā	nē
Ķīna	Jā	nē	Jā	jā	Jā	jā	jā
Kipra	Jā	nē	Jā	jā	Nē	Jā	nē
Igaunija	Jā	jā	Jā	jā	Jā	Nē	jā
Indija	Jā	nav	Nē	jā	Nē	Nē	nē
Latvija	Jā	jā	Jā	jā	Jā	Jā	jā
Lietuva	Jā	nē	Jā	jā	Jā	Jā	nē
Malta	Jā	jā	Jā	jā	Jā	Jā	nē
Krievija	Jā	jā	Jā	jā	Jā	Jā	jā
Singapūra	Jā	nē	Jā	nē	Jā	Jā	nē
Slovēnija	Jā	jā	Jā	jā	Jā	Jā	jā
Dienvidāfrika	Jā	jā	Jā	jā	Jā	Jā	nē

* Skaidrojumi par tabulā iekļauto valstu nodokļu administrēšanas īpatnībām:

- Brazīlija – administrē PVN līdzīgus nodokļus,
- Vācija - nodokļu administrācijas nosaka īpašuma vērtību nekustamā īpašuma iekasēšanai, ko veic pašvaldības, un papildu administrē mantojuma nodokli,
- Indija – PVN administrē valsts štati,
- Lietuva – sociālos nodokļus iekasē Valsts apdrošināšanas fonds, turklāt nodokļu administrācija veic nodokļu maksātāju reģistrācijas un kontroles funkcijas,
- Luksemburga, Kipra, Indija un Malta – valsts ieņēmumu funkcijas veic vairākas institūcijas – (tabulā iekļautā informācija parāda nodokļus, kas tiek iekasēti visās institūcijās),
- Koreja – jaunais visaptverošais nekustamā īpašuma nodoklis ieviests 2005.gadā,
- Dienvidāfrika – nodokļu administrācija iekasē tikai bezdarba apdrošināšanas fonda iemaksas,
- Igaunija – administrē smagā transporta nodokli,
- Malta un Dienvidāfrika – administrē tikai kapitāla pārsūtīšanas nodevas.

Kā atzīmēts 1.4.tabulā, daudzas valstis joprojām izmanto nodokļa veida struktūras elementus. Piemēram, Taizemē kopā ar nodokļu departamentu eksistē Akcīzes departaments. Latvijas praksē ar nodokļu administrēšanu nodarbojas ne tikai VID, bet arī Akcizēto preču pārvalde, Vides ministrija, Izložu un azartspēļu uzraudzības komiteja, pašvaldības. Pasaules pieredze liecina, ka arī pilnvaru sadalījums starp nodokļu administrēšanas dažādiem līmeņiem var būt dažāds, piem., Kanādā Ieņēmumu ministrija Kvebekā kopā ar provinces nodokļiem iekasē federālos nodokļus, bet pārējā teritorijā nodokļus iekasē Kanādas Muitas un nodevu aģentūra.

Atsevišķu valstu izvirzītās nodokļu administrēšanas stratēģijas ir diezgan vienādas, tomēr pastāv jautājums, kā minētās stratēģijas tiek īstenotas praktiskajā darbībā, kā tiek veidota nodokļu administrēšanas organizatoriskā struktūra. Latvijā VID Modernizācijas projekta ietvaros ir un izveidota trīs līmeņu struktūra ar VID centrālo aparātu. Latvijas nodokļu administrētāji plānošanu veic trijos organizatoriskos līmeņos. Visi līmeņi nodarbojas ar nodokļu administrēšanu. VID darba organizācijas pārvaldes struktūra un tās funkcijas atspoguļotas sekojošā attēlā.



1.10.att. Latvijas Valsts ieņēmumu dienesta darba organizācija⁷³

Katrā rajona centrā darbojas VID reģionālā iestāde - 3.nodokļu administrēšanas līmenis, kas veic taktisko plānošanu. Plānošanas funkcijas efektivitāte atkarīga ne tikai no 3.līmeņa, bet arī no tā, kā tie veikta operatīvā un stratēģiskā plānošana. Kā problēmu Latvijas praksē var minēt to, ka nodokļu administrētāji nepievērš pietiekamu uzmanību iepriekšējos periodos pieļautām kļūdām, un neveic dziļāku izpēti un reizēm pārāk subjektīvi izturas pret to risku, kas ticis identificēts ikgadējā un iepriekšējos plānošanas procesos.

Līdz 2002.gada beigām VID Modernizācijas projekta ietvaros pēc vienotas organizācijas paraugstruktūras tika izveidotas VID ģenerāldirektoram pakļautas 6 reģionālās iestādes: Zemgales reģionālā iestāde (ar 6 nodaļām rajonu centros), Latgales reģionālā iestāde (ar 6 nodaļām rajonu centros), Vidzemes reģionālā iestāde (ar 7 nodaļām rajonu centros), Kurzemes reģionālā iestāde (ar 5 nodaļām rajonu centros), Rīgas reģionālā iestāde (ar 9 nodaļām), Rīgas muitas reģionālā iestāde.

Diskutabls jautājums, vai reorganizācijas ietvaros nodokļu administrēšanas efektivitāte ir pieaugusi. Notiekošie procesi liecina, ka pēdējā laikā ir palielinājusies kadru mainība. Visās VID reģionālajās iestādēs ir analogiskas struktūrvienības, kuras veic vienādus uzdevumus. Bet katru

⁷³ VID Modernizācijas projekts, www.vid.gov.lv

reģionālās iestādes nodaļu veido struktūrvienības, kas veic savus konkrētus pienākumus, piem., lietvedības sektors, nodokļu maksātāju reģistrācijas daļa vai nodokļu maksātāju konsultācijas daļa. VID ir izveidojis 55 klientu apkalpošanas zāles, kurās tiek apkalpoti nodokļu maksātāji un muitas klienti. Nodokļu maksātāju apkalpošanas zāles izveidoja pēc “informācijas un pakalpojumu centra” principa, t.i. visus jautājumus nodokļu maksātājs var risināt vienā vietā (fiziski) – gan iesniegt nodokļu pārskatus un deklarācijas, gan veikt savas darbības reģistrāciju, gan saņemt skaidrojumu par muitas un nodokļu jautājumiem.

Latvijā nodokļu administrācijas tiesības un pienākumus nosaka likums ”Par nodokļiem un nodevām” un likums ”Par VID”, kā arī citi mūsu valsts likumi. Nodokļu administrācijas institūcijām ir dotas ļoti lielas pilnvaras, pie tam vadošiem darbiniekiem ir lielākas tiesības salīdzinot ar ierindas darbiniekiem. Atsevišķās valstīs nodokļu administrētāji veic arī citus pienākumus, kas nav saistīti ar nodokļu administrēšanu, piem., Lielbritānijā un Beļģijā veic pretkontrabandas un pretterorisma darbības ostās un lidostās. Singapūrā nodokļu administrētāji pārrauga labdarību un veic māju aģentu uzraudzību un novērtē privātās mājas. Japānā uzrauga liķieru rūpniecību. Vācijā administrē maksājumus īpašnieku apdzīvotām mājām un pabalstus saskaņā ar Investīciju subsidēšanas likumu, Somijā veic statistikas funkcijas un c⁷⁴.

Specializācija pēc atsevišķiem nodokļu veidiem ir saistīta ar nepārtrauktu kontaktēšanos ar nodokļu maksātājiem. Āzijā nodokļu administrācijas iestādes izveidotas pietiekami tuvu nodokļu maksātājiem. Pastāv uzskats, ka nodokļu administrācijas specializācijai pēc atsevišķiem nodokļu veidiem ir savas negatīvās puses: piem., nodokļu inspektori specializējas šaurā profilā, administrē tikai vienu nodokli, iestādes nav piemērotas informatīvajām tehnoloģijām, nav vienotības revīziju veikšanā, nespēj koncentrēt resursus. Iespējams, ka līdz ar neadekvāto uzdevumu specializāciju samazinās nodokļu ieņēmumu pieaugums budžetā. Parasti tradicionālās vietējās nodokļu administrēšanas iestādes nav piemērotas efektīvai informācijas tehnoloģijas izmantošanai un mūsdienīgas revīzijas veikšanai. Turklāt pārāk tiešs kontakts ar nodokļu maksātājiem var novest līdz korupcijas riskam.

Jau 1998.gadā pasaules vadošie nodokļu speciālisti atzina, ka „nedrīkst neievērot notiekošās izmaiņas pasaules attīstībā, kas skar iekšzemes nodokļu, muitas maksājumu un sociālās apdrošināšanas iemaksu administrēšanu un nosaka nepieciešamību pēc padziļinātas nodokļu sistēmu un administrāciju modifikācijas”⁷⁵. E.Liams, M.Kīns, J.Bodins un V.Samers savos pētījumos secina, ka nodokļu veida struktūra noved līdz neefektīvu līdzekļu patēriņam, jo tiek dublētas funkcijas: reģistrējot, uzskaitot, veicot revīzijas, iekasējot, apmācot, izmantojot

⁷⁴ Tax Administration in OECD and Selected Non - OECD Countries: Comparative Information Series (2006), Centre for Tax Policy and Administration, p.95

⁷⁵ Evaluation of the tax system and the tax administration. Technical Papers of the CIAT Tehnical Conference-Panama: CIAT, 1998, p.136

informatīvās tehnikas resursus un cilvēkresursus. Nodokļu administrēšanas struktūra pēc nodokļu veida plaši tika izplatīta 19.gs.beigās un 20.gs. pirmajā pusē. Vēl joprojām daudzās valstīs, īpaši Dienvidāzijā, šis nodokļu administrēšanas veids tiek izmantots⁷⁶. Promocijas darba autore uzskata, ka tas nav ērts ne nodokļu maksātājiem, ne arī pašiem nodokļu administrētājiem, jo funkciju dublēšanās palielina administrēšanas izmaksas.

Arī Latvijā 1990.gadā nodokļu administrēšana tika veidota pēc atsevišķiem nodokļu veidiem. Tajos laikos nebija ne funkcionālās pieejas, ne arī informatīvās tehnoloģijas, dokumentus apstrādāja ar rokām. Nodokļu administrēšana bija saistīta ar apjomīgu uzskaites, kontroles un informācijas funkciju veikšanu. Nodokļu maksātāju informēšana, konsultēšana praktiski neeksistēja. Nodokļu deklarācijas tika pārbaudītas nodokļu maksātāju klātbūtnē, pie reizes veicot papildus uzrēķinus un dokumentu noformēšanu. Tehniskais nodrošinājums praktiski uz 5-6 darbiniekiem bija viens. Sākotnēji ieviestās nodokļu administrēšanas datorprogrammas nodrošināja tikai nodokļu maksātāju uzskaiti, bet pakāpeniski tās tika uzlabotas un pilnveidotas, lai atbilstu mūsdienu prasībām. Lai informētu par jaunākām izmaiņām nodokļu likumdošanā, nodokļu administrētāju apmācības notika semināru veidā.

Ja Latvijā nodokļu administrētāji vēlreiz atgrieztos pie atsevišķu nodokļu veida specializācijas, vajadzētu paplašināt uzskaites daļu, dublēt funkcijas, jo katrs inspektors būtu atbildīgs par savu nodokli un palielinātos administratīvās izmaksas. Nodokļu parādnieks saņemtu no vairākiem nodokļu inspektoriem „draudu vēstules” par nodokļa nomaksu. Promocijas darba autore uzskata, ka specializācija pēc atsevišķiem nodokļu veidiem ir neefektīva, jo mūsdienu apstākļi pieprasa izmantot progresīvāku un modernāku struktūru.

Nodokļu administrāciju struktūru *specializācija pēc funkcionālās pieejas* ir raksturīga daudzām valstīm. V.Makārtens atzīst, ka 1960.-1970. gados lielākajās Latīņamerikas valstīs, īpaši Čīlē un Argentīnā, nodokļu administrēšanā sāka izmantot funkcionālo pieeju. Arī 21.gadsimtā Čīlē mūsdienīgais funkcionālais nodokļu administrēšanas modelis darbojās ļoti labi, toties Kanādā funkcionālais modelis tika izmantots speciāli maziem un mikro uzņēmumiem⁷⁷. Tas izskaidrojams ar to, ka Kanādā mazie un mikro uzņēmumi dod diezgan lielu īpatsvaru valsts IKP un diezgan daudz strādājošo nodrošina ar darba vietām. V.Makārtens atklāja, ka tās valstis, kas nodokļu administrēšanu veidoja pēc nodokļu veida, pamazām pāriet uz funkcionālo modeli, kas ietver nodokļu maksātāju reģistrāciju, nodokļu uzskaiti, nodokļu pārbaudi, nodokļu

⁷⁶ Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, (2002) *The Modern VAT*, Washington: International Monetary Fund, p.76

⁷⁷ William McCarten *The Role of Organizational Design in the Revenue Strategies of Developing Countries: Benchmarking with VAT Performance*, 2005, p.165

maksātāju un darbinieku apmācības, IT, nodokļu maksātāju konsultēšanu⁷⁸. Izmantojot funkciju nodokļu administrēšanas modeli, darba pienākumi tiek sadalīti pēc galvenajām funkcijām: nodokļu maksātāju izglītošana un apkalpošana, reģistrācija, revīzijas, konsultēšana, informācijas apstrāde. Līdz ar to viss štats ir saistīts ar visiem nodokļiem. Funkcionālā modelī pienākumi, atbildība un tiesības nodokļu administrētājiem ir sadalīti atbilstoši vadīšanas funkcijām pēc ieņemamā amata. Ieviešot funkcionālo modeli, tika izveidota vienota bāze mazo un mikro uzņēmumu informatīvai uzskaitēi. Speciālajā nodaļā apstrādā nodokļu deklarācijas, nodokļu pārskatus. Auditus parasti veic viens auditors, neskatoties uz to, ka pēdējā laikā Krievijā un ASV praktizē pārbaužu veikšanu grupās.

Kā problēmu var minēt to, ka Latvijā nodokļu auditoru veikto uzrēķinu pareizību īpaši nepārbauda. Līdz ar to nodokļu maksātājs apstrīdēt minētos aprēķinus var vienīgi tiesā. Promocijas darba autore uzskata, ka ir nepieciešams izveidot Kvalitātes kontroles grupu, kas pārbauda veiktos uzrēķinus un pieņem adekvātus lēmumus par auditoru atbilstību un kompetenci.

Kopumā var secināt, ka valstīs, kurās nodokļu administrēšanā izmanto vairāk funkcionālo pieeju, uzlabojas nodokļu maksātāju apkalpošana, veidojas vienota pieeja visiem nodokļu maksātājiem, izveidota kopēja reģistrācija un identifikācijas numuru piešķiršana katram nodokļu maksātājam, vienota grāmatvedības uzskaitē nodokļu maksātājiem, vienotas procedūras nodokļu iekasēšanai, kontrolei, informācijas apstrādei, konsultācijām un apmācībām, piedziņai. Funkcionālās pieejas pamatā ir savstarpēju stratēģisku elementu mijiedarbība. Izpildot vienu funkciju, tā kalpo kā kontrole operācijai, noteiktai nodokļu revīzijai un grāmatvedības uzskaitēi. Tāda standartizēta pieeja samazina laika patēriņu, un līdz ar to vairāk laika var veltīt nodokļu maksātājam. Arvien vairāk un vairāk funkcionālā pieeja apvienojas ar klientu interesēm un tas veicina sadarbību ar nodokļu maksātāju. Visbeidzot šajā sakarībā jāsecina, ka, piemērojot funkcionālo modeli nodokļu administrēšanā, nodokļu administrētāji var pietiekami dziļi un šauri specializēties vadāmo sistēmu kvalitatīvai vadīšanai.

Tomēr arī šo modeļu praktiskā izmantošanā rodas zināmas grūtības. Nepieciešama precīza funkcionālo saišu norobežošana starp darbiniekiem, lai nerastos paralēlisms un dublēšana, bezatbildība, kas rada darba neizpildīšanu, neizpratni, nodokļu administrētāju nesavlaicīgu darbību, jo tie vienlaicīgi pakļauti vairākiem funkcionāliem vadītājiem. Lielu uzmanību jāveltī funkcionālo sakaru precīzai norobežošanai starp nodokļu administrētājiem. Arī Latvijas praksē daudzi funkcionālā modeļa elementi tiek izmantoti nodokļu administrēšanā. Autore uzskata, ka funkcionālajam modelim ir šaura specializācija un ne vienmēr saskaņotas

⁷⁸ William Mc Carten The Role of Organizational Design in the Revenue Strategies of Developing Countries: Benchmarking with VAT Performance, 2005, p.115

darbības ar nodaļām, tāpēc daudzu valstu nodokļu administrēšanas specializācija notiek pēc nodokļu maksātāju segmentiem. Par minētajām problēmām savos pētījumos diskutē L.Kavale, K.Ketners un c.

V.Makārtens atzīst, ka nodokļu administrēšanas veidu *pēc nodokļu maksātāju segmentiem* ir atzinušas vairākas attīstītās valstis. Nodokļu maksātāju segments nozīmē nodokļu administrēšanas struktūras izmaiņas un reorganizācijas rezultātā tiek izveidotas speciālās struktūrvienības, kas administrē atsevišķi lielos, mazos vai vidējos nodokļu maksātājus. Katrai nodokļu maksātāju grupai ir savas īpatnības un sava darbības sfēra, tātad arī riski⁷⁹. Attīstītās valstis - Austrālija, Nīderlande, ASV - un attīstības valstis (piem., Pakistāna) reorganizācijas un modernizācijas ietvaros ieviesa nodokļu administrēšanas veidu pēc nodokļu maksātāju segmentiem. Turklāt ASV tika veikta administrācijas operāciju restrukturizācija un visi nodokļu maksātāji tika dalīti pa sektoriem: liemie, mazie, vidējie, strādājošie, bezpeļņas organizācijas. Tas bija nepieciešams, lai nodokļu auditori specializētos noteiktā jomā un noteiktā tirgus daļā, piem., rūpniecības sektors, celtniecība, izklaide, nekustamo īpašumu aģenti. Tās mērķis bija īstenot pēc iespējas labprātīgāku nodokļu nomaksu un izveidot pēc iespējas efektīvāku kontroles procesu. Pēc tam pilotprojekta ietvaros segmentu pieeja tika ieviesta Āfrikā un Āzijā. Arī Latvijā veiksmīgi ir izveidota Lielo nodokļu maksātāju pārvalde, kas administrē tieši lielos nodokļu maksātājus. Eiropas valstis, kas nodokļu administrēšanu strukturē pēc *lielo nodokļu maksātāju segmenta veida*, pārveidoja nodokļu administrēšanas struktūru. Šīs organizatoriskās izmaiņas tika paredzētas, lai pārietu no piespiedu nodokļu administrēšanas metodēm uz labprātīgu nodokļu administrēšanu.

Izmantojot dažādu valstu pieejamo informāciju, ir apkopoti lielo nodokļu maksātāju ienākumu apmēri un īpatsvars, piem., Argentīnā 10% no visiem maksātājiem ir liemie nodokļu maksātāji (49,1% no IKP), Peru -90% un veido 64,95% no IKP.

L.Kavale savā pētījumā atzīmē, ka neskatoties uz to, ka liemie nodokļu maksātāji katru gadu publicē savus gada pārskatus, lielo nodokļu maksātāju darījumi var būt riskanti un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas var sasniegt lielus apjomus⁸⁰. Promocijas darba autore uzskata, ka, lai maksimizētu labprātīgu nodokļu nomaksu, katrai nodokļu maksātāju grupai ir jāizstrādā un jāpiemēro sava stratēģija.

Atsevišķas valstis ir specializējušas savu nodokļu administrēšanu pēc *mazo nodokļu maksātāju segmenta*. Mazie uzņēmumi var ātri un efektīvi pielāgoties dažādām tirgus izmaiņām ar minimāliem resursiem, bet tai pat laikā šie uzņēmumi visvairāk cieš no dažādām izmaiņām likumdošanā, kas klaji atbalsta tikai lielos uzņēmumus un valdošās elites izveidotās koruptīvās

⁷⁹ William McCarten The Role of Organizational Design in the Revenue Strategies of Developing Countries: Benchmarking with VAT Performance, 2005, p.34

⁸⁰ Kavale L. Nodokļu politika - R.: Valsts Administrācijas Skola, 1998.-49 lpp

ekonomiskās sistēmas. Latvijas praksē nodokļu administrēšana netiek veidota pēc mazo uzņēmuma segmenta, neskatoties uz to, ka mazo un vidējo uzņēmumu skaits pieaug ar katru gadu. Tāpat kā citur pasaulē, tie veido lielu tautsaimniecības daļu, un tiem ir nozīmīga loma iekšzemes kopprodukta radīšanā un nodarbinātībā⁸¹. Mazo nodokļu administrēšanu apgrūtina tas, ka maziem uzņēmumiem nav darba pieredzes tirgus apstākļos, vāja organizatoriskā struktūra, trūkst iekšējās kontroles. Lielākoties mazajos uzņēmumos strādā ģimenes locekļi, radi, draugi, un līdz ar to netiek nodalīta privātā nauda no uzņēmuma kases. Arī uzskaitē mazajiem nodokļu maksātājiem ir tikpat sarežģīta kā lielajiem, un to parasti kārtoti pats īpašnieks. Līdz ar to tā ne vienmēr ir adekvāta. Mazie uzņēmumi bieži vien nezina, kā kārtot grāmatvedību un kādas atskaites ir jāiesniedz nodokļu administrācijai.

Kopumā var secināt, ka praksē reti ir sastopams viens noteikts nodokļu administrēšanas modelis. Šiem modeļiem ir savas priekšrocības un trūkumi, turklāt konkrētas nodokļu administrācijas struktūras izveidē modeļi tiek kombinēti. Latvijas praksē tiek veidota nodokļu administrācijas struktūra pēc jauktiem elementiem.

ES nodokļu administrēšana nestāv uz vietas, bet nepārtraukti tiek pilnveidota un attīstīta. Galvenie nodokļu administrēšanas izmaiņu virzieni ir saistīti ar nodokļu maksātāju apkalpošanu un likuma spēka izmantošanu pret nodokļu nemaksāšanu, nodokļu saistību izpildi. Nodokļu administrētāji nevar izmainīt likumdošanu, iedarboties uz ekonomikas attīstības tempiem, inovatīvo tehnoloģiju piesaisti, darba samaksas sistēmu, bet tai pat laikā nodokļu administrētājiem labi jāizprot tas, kas notiek valsts ekonomikā, tirgus pieprasījumā un piedāvājumā, kā mainās uzņēmējdarbības vide, kāda ir nodokļu maksātāju attieksme pret nodokļu maksāšanu, un kā uz to reaģēt. Saskaņā ar OECD Seulas foruma deklarāciju par administrēšanas virzieniem ir noteikti: 1. Nodokļu administrāciju izaicinājumi sakarā ar globalizāciju (zemo nodokļu valstis (tax shelters and abuse of tax havens), attieksmes maiņa pret nodokļu likumu izpildi; 2. Nodokļu administrāciju rīcība [integrēta nodokļu administrēšana, funkcionālā pieeja, nevis nodokļu veida pieeja, uzkrājoša ieturēšana (cumulative withholding) un pārskati, riska menedžments, informācijas sistēmu un jauno tehnoloģiju izmantošana].

Atsevišķās valstīs (Bulgārija, Vācija, Ukraina, Japāna) nodokļu administrētāji veic *tiesībsargājošo funkciju*, to struktūrā ir iekļautas nodokļu izmeklēšanas nodaļas. Plaši pazīstama ir tā saucamā „STAUFSS” (vācu - Steuerfahndung), ko praktizē Vācijā.

Diskutabls ir jautājums par privātstruktūru piesaisti organizēšanas funkcijas veikšanai. Šos jautājumus ir pētījuši H.Minberg, C.Vehorn un Dž.Brondolo⁸². H.Minberg 1982.gadā

⁸¹ Ziņojums par Latvijas tautsaimniecības attīstību, LR Ekonomikas ministrija, Rīga, 2006.gada decembris, SIA „ABC JUMS”, 129lpp.

⁸² Vehorn, Charles and John Brondolo (1999) “Organizational Options for Tax Administration” *Bulletin for International Fiscal Documentation.* (53) (November), p. 499- 512.

atklāja, ka nodokļu administrēšanā piesaistītās privātstruktūras līdzīgi kā valsts institūcijas tiek veidotas atkarībā no obligātā maksājuma, funkcijām un klienta⁸³.

Sakarā ar to, ka nodokļu likumdošanā notiek nepārtrauktas izmaiņas un nodokļu normas ir ļoti sarežģītas, nodokļu administrētāji veic arī konsultēšanas darbu. Atsevišķas valstis nodokļu maksātāju konsultēšanai piesaista neatkarīgas firmas. I.I.Kučerovs uzskata, ka nodokļu konsultēšanu var uzskatīt par pilnvaroto personu profesionālo darbību, kuras rezultātā nodokļu maksātāji saņem konsultācijas par nodokļu likumdošanas neskaidrajiem jautājumiem⁸⁴. Pasaules pieredze liecina, ka daudzās valstīs ir pieņemti un darbojas speciāli likumi, kas regulē tādu firmu darbību.

Austrālijā atbilstošas programmas ietvaros nodokļu administratoru pienākums ir konsultēt jaunizveidoto uzņēmumu grāmatvežus un atbildīgās personas par grāmatvedības kārtošanu, nodokļu atskaišu iesniegšanas kārtību.

Austrijā nodokļu konsultantu darbību pielīdzina tādām profesionālām darbībām kā nodokļu auditori, grāmatveži. Austrijā ir pieņemts likums "Par profesionālo darbību ekonomiskajā sfērā", Vācijā - likums "Par konsultējošiem pakalpojumiem"⁸⁵. Bez konsultāciju sniegšanas nodokļu konsultanti ir tiesīgi sniegt palīdzību grāmatvedības uzskaites kārtošanā, firmas vadīšanā, iekšējās kontroles veikšanā. Pārbaudes beigās nodokļu konsultanti raksta eksperta slēdzieni, un nodokļu jautājumos ir tiesīgi pārstāvēt uzņēmuma intereses jebkurā valsts pārvaldes iestādē. Bez konsultācijām un apmācībām Dānijā un Austrijā, gada ienākumu deklarāciju aizpildīšanai, tiek organizēti liela mēroga pasākumi. Ar nodokļu konsultanta praksi Austrijā var nodarboties tikai tie, kuri ir pilnvaroti to darīt, kuri atbilst izvirzītajām prasībām: ar labu reputāciju, ar stabilu finansiālo stāvokli, un kuri ir apdrošināti pret dažādiem riskiem zaudējumu gadījumā⁸⁶.

Francijā, lai sniegtu informāciju nodokļu maksātājiem, pie Ekonomikas ministrijas tiek izveidoti nodokļu maksātāju apkalpošanas informācijas centri. Nodokļu administrāciju konsultatīvie dienesti parasti sniedz palīdzību nodokļu maksātājiem deklarāciju aizpildīšanā un izskaidro neskaidros jautājumus nodokļu jomā, pie tam tās neatbild par sniegto pakalpojumu kvalitāti.

Latvijas praksē īpašas prasības privātajām konsultantu firmām netiek izvirzītas. Konsultēšana nodokļu jautājumos ir vislabākais un visienesīgākais business privātajām firmām. Kā problēmu var minēt to, ka Latvijā mazo uzņēmumu grāmatveži nav zinoši nodokļu jautājumos un uzskaites kārtošanā, tāpēc neatkarīgo firmu piesaiste gada pārskatu sastādīšanā

⁸³ Mintzbergs H. *Structure in Fives, Designing Effective Organizations*, New York: Prentice Hall (1983), p.184.

⁸⁴ Кучеров И., Налоговое право зарубежных стран, АО, Центр ЮрИнфоР, 2003.с202

⁸⁵ <http://www.jurinform.ru.apskatits> 08.08.2007.

⁸⁶ Кучеров И., Налоговое право зарубежных стран, АО, Центр ЮрИнфоР, 2003.с203

būtu obligāta un nosakāma ar likumu, pie tam atbildībai vajadzētu būt dalītai. Lielākajai nodokļu maksātāju daļai - mazajiem un vidējiem uzņēmējiem pagaidām nav pieejami interneta pakalpojumi, tāpēc informēšanai vajadzētu izmantot visus komunikācijas veidus, izvēloties vislietderīgāko.

Latvijā nodokļu administrēšanas organizatoriskajos dokumentos ir skaidri noteikts kompetenču un atbildības sadalījums nodokļu parādu administrēšanā un piedziņā, sodu administrēšanā, informācijas apmaiņā tiešo nodokļu jomā, krāpšanas apkarošanā, bet praktiski tas nedarbojas. To var pamatot ar lielo noslodzi un kadru mainību. Nodokļu administrēšanas struktūras efektīva darbība lielā mērā ir atkarīga no padotajām struktūrām, darba nosacījumiem, darbības koordinācijas izpildes gaitā, savstarpējās saskaņas mehānisma, tiešās kontroles, darba procesu standartizācijas, pakalpojumu sniegšanas līmeņa. To varētu izskaidrot ar neprognozējamām izmaiņām ne tikai politikā, bet arī ekonomikā.

ASV organizēšanas funkcijas ietvaros, ieviešot informācijas tehnoloģiju, samazināja darbinieku skaitu, jo lielākā daļa nodokļu maksātāju savas atskaites sāka iesniegt elektroniskā veidā. Štatu samazinājums bija nozīmīgs - no 120 tūkst. līdz 100 tūkst. Pašlaik ASV ar deklarācijas ievadīšanu 12 apstrādes centros nodarbojas mazāk nekā puse no visiem administrētājiem. Tie ir darbinieki, kuriem ir zema kvalifikācija un kuri strādā nepilnu dienu pēc gabaldarba samaksas. No skanēšanas tehnoloģijas izmantošanas ASV atteicās, jo neredzēja tās lietderīgumu. Datu bāzē tiek ievadīti tikai deklarāciju galvenie rādītāji. ASV ir izveidots visaptverošs nacionālais informācijas komplekss, kas uzskaita visus iedzīvotāju veiktos darījumus. Bez tam ir izveidots liels finanšu informācijas centrs, kas ievāc, glabā un apstrādā informāciju. Centra ietvaros darbojas speciāls informācijas tīkls, kas apkopo ziņas par aizdomās turamajiem un to darbībām. Arī Latvijā lietderīgi būtu izveidot vienu Informatīvo centru un datu bāzēs ievadīt tikai galveno informāciju.

Pētījumi liecina, ka nodokļu administrēšana tiek uzticēta konkrētām publiskām vai privātām firmām, piem., Ķīnā likumdošana atļauj uz pilnvaru pamata atsevišķām personām iekasēt noteiktus nodokļus, kā arī veikt citas, ar nodokļu iekasēšanu saistītas darbības.

Organizēšanas funkcijas ietvaros jāveic efektīvas darbības, pamatojoties uz izvirzītajiem mērķiem un izmantojot nodokļu administrēšanas potenciālos resursus, ne tikai materiālos, bet arī cilvēkresursus, jo funkcijas īstenošana būs atkarīga no tā, cik efektīvi un ātri spēs adoptēties mainīgajos apstākļos. Globalizācijas apstākļos nodokļu administrēšanas darba apjoms pieaug, bet vienlaicīgi pieaug arī fiktīvo uzņēmumu skaits un aplokšņu algu apmēri. No tā, cik inovatīvi un progresīvi paņēmieni un metodes būs piemērotas nelegālo darbību ierobežošanā, varēs spriest par nodokļu administrēšanas efektivitāti.

Nodokļu maksātājs uzņemas zināmu risku nemaksājot nodokļus, tajā pat laikā tā ir savdabīga reakcija no viņa puses. Nodokļu maksātāja attieksme pret nodokļu maksāšanu ir atkarīga no tā, kā valsts pārvaldes tērē nodokļu maksātāju naudu. Kā piemēru varētu minēt pabalstu izmaksa deputātiem. Beidzoties deputāta darba pilnvarām, tiek izmaksāti honorāri vairāku tūkstošu latu apmērā, zinot to, ka viņu darba alga nav lielāka par Ls1000. Līdz ar to nodokļu maksātājs vēlas, lai budžetā iemaksātie nodokļi tiktu tērēti taisnīgi un godīgi, pretējā gadījumā nodokļu administrētājiem ir jārēķinās ar riskiem, kas saistīti ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

Var minēt atsevišķas problēmas, kas skar organizēšanas funkciju: nepietiekama uzmanība pievērsta kontroles kapacitātei, nodokļu inspektoru noslogojumam, nav vienmērīga pienākumu dsadle pa nodokļu administrēšanas līmeņiem, netiek identificēti nodokļu administrēšanas vājie posmi, neefektīva sadarbība ar sabiedrību, Finanšu policijas pārvaldi, nesaprotamas deklarācijas, trūkst vienota informatīvā centra.

Diskutabls jautājums ir par sākumdeklarēšanas ieviešanu. Pastāv uzskats, ka sākumdeklarēšana ir nepieciešama, lai nepieļautu nelikumīgi iegūtu līdzekļu legalizēšanas iespēju. Par minēto jautājumu ir bijušas asas diskusijas vairāku gadu garumā. Paredzēts, ka ieviešot sākumdeklarēšanu, nodokļu administrēšana tiks īstenota trešajā nodokļu administrēšanas līmenī, kas jau pašlaik saistīts ar apjomīgu darba apjomu un mazākām algām. Promocijas darba autore uzskata, ka sākumdeklarēšana radīs lielus administratīvos izdevumus, bet ieguvumam ir jābūt lielākam nekā administratīvie izdevumi. Tāpēc lietderīgi būtu sakārtot statistiku, izveidot vienotu informatīvo datu bāzi un izstrādāt vienkāršas deklarācijas, lai iedzīvotāju jau gada sākumā saņemtu aizpildītas deklarācijas un būtu informēti par nodokļu nomaksu. Pasta izdevumi, informatīvā centra izveide un vienotās deklarācijas atmaksātos un pie reizes sakārtotos arī uzskaites sistēma valstī. Detalizēti problēmas saistītās ar organizēšanas funkciju tiks analizētas 2. un 3. nodaļā, bet plānojot un organizējot nedrīkst aizmirst arī par darbinieku motivēšanu aktīvi darboties un pildīt uzliktos pienākumus.

1.2.3. Motivēšanas funkcija

Diskutabls jautājums ir par nodokļu administrētāju motivāciju. Pēdējā laikā sabiedrības attieksme pret nodokļu administrētājiem nav pozitīva un līdz ar to ir samazinājies šīs profesijas prestižs un tāpēc ir problēmas ar darbinieku nokomplektēšanu.

Lai varētu izvērtēt, kā izpaužas motivēšanas funkcija nodokļu administrēšanā, pievērsīsimies atsevišķu autoru viedokļu dažādībai. Vācu zinātnieks A.H.Lanzs uzskata, ka motivācija ir dzīves princips, ik dienai jātiek izdzīvotai ikkatrā sekundē un vadība informācijas

laikmetā ir iespējama tikai caur patiesu motivāciju⁸⁷. Profesore R.Garleja motivāciju uzskata par dinamisku procesu, kurā tiek izmantotas psihiskās, sociālās, ekonomiskās un tehniskās metodes un līdzekļi, kas sekmē personības uzvedības veidošanos, rosina, vada, organizē uzvedību, dod tai jēgu un nozīmi⁸⁸. Motivācija tiek uzskatīta par indivīda rīcības pamatojumu. S.Ivanova vienā no saviem pēdējiem pētījumiem pierāda, ka motivācija ir viens no svarīgākajiem faktoriem, kuru jāņem vērā, pieņemot cilvēku darbā un iesaistot to kopīgu uzdevumu izpildē⁸⁹. Arī A.H.Lancs savos pētījumos nonāk līdz secinājumam, ka motivācija ir vienīgā iespēja, kā aktīvi radīt un nosargāt darba vietas⁹⁰. Reālajā dzīvē viens un tas pats faktors var būt pielietojams darbinieku individuālo vajadzību apmierināšanai. Savukārt Ā.A.Spulle, pētot ietekmējošo faktoru iedarbību, atklāj, ka motivācija paredz garīgo, fizisko (un dvēselisko) spēju un spēku izmantošanu nosprausto mērķu īstenošanā. Organizācijām, kas gatavo un veido motivāciju, pirmām kārtām, ir jāiedarbojas uz minētajiem faktoriem⁹¹. Ir svarīgi rast skaidrību par to, kādi ir galvenie faktori, kas motivē darbiniekus veikt savu darbu labāk, un kādi ir faktori, kas negatīvi ietekmē darbinieku motivāciju un varbūt pat rada neapmierinātību par savu darbu.

K.Blanšars, pētot riskus, ar kuriem jāērķinās gadījumos, ja kāds no vadošiem speciālistiem aiziet no darba, atklāja, ka mūsdienās tā ir viena no lielākām problēmām ikvienai organizācijai, bet tai pat laikā jebkurai organizācijai ir pietiekami daudz līdzekļu un iespēju, lai darbā noturētu talantīgākos speciālistus⁹². Savukārt Franks Makneirs vienā no pēdējiem pētījumiem secina, ka motivācija ir ļoti vienkārša lieta, kas tiek balstīta uz trim idejām:

1. darbinieku nav iespējams motivēt uz kaut ko,
2. jārada darbiniekam apstākļi, lai viņš motivētu pats sevi,
3. vadītājam ir jādara tas, ko pieprasa no citiem⁹³.

Promocijas darba autore uzskata, ka šīs idejas ir vērā ņemamas arī nodokļu administrēšanā. Katram darbiniekam ir savi uzskati, vajadzības, sava attieksme pret lietām un darbu. Dažkārt pietrūkst idejiskas motivācijas - komandas izjūtas, ne vienmēr ir skaidri nodokļu administrēšanas mērķi, kā arī tas, kā mērķus izmērīt, kādai vajadzētu būt atgriezeniskajai saitei. Vadītājam ir jābūt ne tikai līderim, bet arī jāzina, kā motivēt darbiniekus, kādā veidā palīdzēt darbiniekiem pārvarēt inerci, bailes, nogurumu, kā panākt produktivitāti, mērķtiecību, lai nodokļu administrēšana kopumā būtu efektīva. Līdz ar to nonākam līdz nākamajai idejai.

⁸⁷ Lanz Arnold H. Das Schwarz-Weiss-Buch der Mitarbeiter-Motivation, SmartBooks,1998, (250s),159s.

⁸⁸ Garleja R., Darbs, organizācija un psiholoģija, Rīga: RaKa, 2003, (200lpp), 95lpp.

⁸⁹ Иванова С., Искусство подбора персонала- Москва, издательство Альпина Бизнес Букс, 2005-(стр160) с,81с.

⁹⁰ Lanz Arnold H. Das Schwarz-Weiss-Buch der Mitarbeiter-Motivation, SmartBooks,1998, s.250

⁹¹ Spulle Ā. A. Praktiskais personālmēdžments, Rīga; Biznesa augstskola Turība, 1998., 303lpp, 24lpp..

⁹² Бланшар К, Менеджер за одну минуту, 2007, с.23

⁹³ Френк Мал-Нейр, Заставьте их работать, Добрая книга 2006(235), с.39.

Nākamās idejas pamatā ir mērķu un interešu sakritība. Darbiniekam ir jāzina, kāds būs atalgojums, vai būs prēmijas par labi paveikto darbu, kādas būs izaugsmes iespējas un kādi būs darba apstākļi. Izpētīsim, kā iepriekš minētie faktori ietekmē darbinieka rīcību.

Jebkura darba devēja un darba ņēmēja attiecības raksturo atalgojuma sistēmas pazīmes. I.Ešenvalde uzskata, ka atalgojuma sistēma motivē darbiniekus un palīdz racionāli izmantot materiālos līdzekļus. Darbinieka motivācija ir atkarīga no tā, ko darba devējs grib un ir spējīgs piedāvāt⁹⁴. Efektīvas atalgojuma sistēmas mērķis ir nodrošināt darbinieku pamatvajadzības. Būtiska ir atalgojuma samērotība (vienāda darba samaksa par vienādu darbu), atalgojuma samērotība ar darba tirgu, atalgojuma atbilstība darbinieka ieguldījumam vērtību sistēmai. Latvijas nodokļu administrētājs vērtību sistēmā ir iekļāvis: godīgumu, profesionalitāti, atbildību, lojalitāti⁹⁵. Līdzīgi kritēriji ir iekļauti arī ASV un Kanādas nodokļu administrēšanas stratēģijās. Atalgojuma sistēmas efektivitāti raksturo četri rādītāji: vienkāršība, specifika, elastība, skaidri definēti mērķi. Katram darbiniekam uzsākot darbu ir skaidri jāzina, kādi ir viņa pienākumi, kādas ir sociālās garantijas un ko varēs sagaidīt nākotnē.

Nodokļu administrēšanā ir ļoti svarīga amatu (darbu) novērtēšana, atšķirība starp kategorijām naudas izteiksmē, algu diapazons - starpība starp minimālo un maksimālo algas līmeni vienas kategorijas ietvaros. Kad atalgojumu sistēma ir izveidota un apstiprināta, ne mazāk svarīgs uzdevums ir tās ieviešana un uzturēšana, lai apzinātu un laikus novērstu darbinieku demotivācijas risku, ko var radīt atalgojuma sistēmas nepietiekama izskaidrošana un savlaicīga nereagēšana uz nepilnībām. Darbinieki strādā intensīvāk un ir pozitīvi noskaņoti darbam, ja jūt vadītāja patiesu interesi par viņu darba sekmēm. Viņi cītīgāk strādā, ja par labi paveikto darbu darbinieks saņem apbalvojumus, prēmijas, atzinību, vai arī kopīgi izdara to, ko nav spējīgi izdarīt atsevišķi. Vadītājs nerada stimulus strādāt, ja darbinieki netiek sodīti par viņu paviršību un zemu darba ražīgumu.

Kā nākamais ietekmējošais faktors tiek minēts izaugsmes iespējas nodokļu administrēšanā. Nodokļu administrēšanas sekmju pamatā ir darbinieku attieksme pret darbu un viņa praktiskā darbība, kas savukārt veidojas no atsevišķu darbinieku interešu sakritības ar tiem uzticētajām darbības funkcijām un pienākumiem. Bez šaubām, ka katra atsevišķa darbinieka zināšanas un praktiskās drošības spējas ir ļoti dažādas un konkrētas, bet, ja tās atbilst darbinieka veicamajiem pienākumiem, rezultāti parasti ir pozitīvi. Tāpēc vadītājam ir ļoti svarīgi izzināt darbinieku intereses, darbošanās spējas un tās prasmīgi izmantot. Pastāv uzskats, ka virzīšanās pa karjeras kāpnēm ir viens no svarīgākajiem motivatoriem. Promocijas darba autore pie minētā jautājuma atgriezīsies analizējot Latvijas praksi.

⁹⁴ Ešenvalde I., Personāla praktiskā vadība, Merkūrijs LAT,2004, 150lpp.

⁹⁵ www.VID.gov.lv, Valsts ieņēmumu dienesta attīstības stratēģija 2007.-2009.gadam”, apstiprināts VID Padomes 2007.gada 24.janvāra sēdē.

Arī darba vide ir ļoti svarīga nodokļu administrēšanā. Tā saistīta ne tikai ar moderni iekārtotām telpām, bet arī ar darba noslogojumu un darba atmosfēru. Jāpanāk, lai pareizās lietas tiktu veiktas pareizā laikā, rosinot, organizējot, kontrolējot, un, kas ir ne mazāk svarīgi, komunicējot. Līdz ar to nonākam līdz trešajai idejai.

Teiciens "Vispirms izdari pats un pēc tam prasi no citiem" ir vecs un banāls. No cilvēka, kurš strādā vadošā amatā, tiek prasīta īpaši laba uzvedība, jo viņa rīcība un teiktie vārdi darba vietā tiek uztverti uzreiz un visur. Darba disciplīna ir jāievēro kā vadītājam tā arī padotajam. Diskutabls ir jautājums par kadru atjaunošanu, t.i., motivēt jaunāko paaudzi strādāt nodokļu administrēšanā un līdz ar to pareizi atlasīt kadrus un piedāvāt viņiem darbu atbilstoši viņu izglītībai, profesionālajām iemaņām un rakstura iezīmēm. Pētījuma darba autore uzskata, ka jaunus speciālistus varētu piesaistīt nodokļu administrēšanā, piedāvājot tiem dienesta dzīvokļus, nosedzot dzīvokļu iegādes kredīta procentus, apmaksājot telefona rēķinus, izmantotos dienesta vajadzībām.

Interesanta pieredze ir apkopota Honkongā XX gadsimta 80.gados⁹⁶. Lai paaugstinātu nodokļu administrēšanas efektivitāti, tika reformēta nodokļu un muitas iestāde un izveidota pavisam jauna nodokļu administrēšanas iestāde. Reformas laikā no darba tika atbrīvota lielākā daļa darbinieku, kas tika iejaukti korupcijas skandālos. Darba algu paaugstināšanai sekoja materiālā stimulēšana, kas tika virzīta uz labāko darbinieku un visa kolektīva apbalvošanu. Līdz ar to plāns nodokļu iekasēšanā tika pārsniegts par 3,5% un muitas nodoklis par 2,5 %. Ar laiku nodokļu un muitas ienākumi pārsniedza 2 reizes plānotos ieņēmumus. Reforma ilustrē, cik svarīgs ir darba algas pieaugums un cik ietekmīga ir stimulējošo faktoru izmantošana. Šī reforma bija veiksmīga, taču pārējo valsts iestāžu darbinieki nebija apmierināti ar nodokļu inspektoru īpašo statusu.

Arī nemateriālajai motivācijai ir liela nozīme. Lai gūtu sabiedrības uzticību, Zviedrijas nodokļu administrācija atzina apmācības kā neatņemamu metožu sastāvdaļu un darba formu. Lai nodokļu administrētāji celtu savu kvalifikāciju, 10% no darba laika tiek atvēlēta pilnveidei un attīstībai. Līdz ar to Zviedrijas nodokļu administrēšanu var raksturot kā ļoti pozitīvu, vadošo personālu kā ļoti apzinīgu, kam var uzticēties un ar ko var komunicēties. Nodokļu administrētāji ir tendēti uz mērķtiecīgumu un uz rezultātu. Nodokļu administrētāju vidējais vecums ir 48 gadi, pie tam apmēram trešdaļai ir augstākā izglītība, apmēram 62% no visiem darbiniekiem ir vecāki par 45 gadiem. Tātad arī Zviedrijā ir problēmas ar gados jaunu darbinieku piesaistīšanu.

Efektīva personāla resursu izmantošana nodrošina lielāku nodokļu administrēšanas efektivitāti. Nodokļu administrācijai ir jābūt spējīgai izveidot elastīgu darbinieku un materiālo resursu politiku, kas būtu pielāgota nodokļu administrācijas funkcionālajām vajadzībām. Tas

⁹⁶ <http://www.jurinfo.ru>, skatīts 12.02.2008.

veicina precīzu darbinieku izdevumu izmaksu aprēķinu un salīdzināšanu. Nodokļu administrācijā strādājošiem nepieciešams nodrošināt darba samaksu atbilstoši veicamā darba sarežģītībai un kvalifikācijai. Ja darbinieks nav motivēts strādāt nodokļu administrēšanā, nodokļu administrācija nav spējīga nodrošināt jebkura līmeņa maksimālu atdevi no ieguldītajiem līdzekļiem. Latvijas prakse rāda, ka 2005.gadā apmēram 10% no visiem audita darbiniekiem atstāja darbu, lai pārietu privātajā sektorā, vēl 5% pameta audita darbu, lai strādātu citu darbu nodokļu administrēšanā.

Nodokļu speciālisti uzskata, ja nodokļu administrēšanas darbinieku samaksas sistēma ir zemāka par privātā struktūrā strādājošo samaksas sistēmu un algas fonds ir niecīgs, lai stimulētu darbiniekus karjeras izaugsmei, kadru mainība ir neizbēgama. Situācijas uzlabošanai kā materiālās motivācijas veidus varētu uzskaitīt, piem., veselības aprūpes polises ģimenei, peldbaseinu un sporta nodarbību abonementi, ekskursijas. Jau plānošanā vajadzētu paredzēt motivācijas nozīmīgumu. Nodokļu administrētāji nebūs ieinteresēti savu tiešo uzdevumu sekmīgā izpildē un nejutīs pilnīgu atbildību, ja nesaņems savlaicīgu norādi par stimulēšanu.

Visumā nodokļu administrēšanā raksturīga stingra kadru atlase un iekšējā kontrole. Ir svarīgi, lai nodokļu maksātājs uzticētos valstij, nodokļu maksāšanai, lai veidotos „nodokļu morāle”. Promocijas darba autore uzskata, ka nodokļu morāle ir apzinīga nodokļu pienākumu pildīšanu un sabiedriska neiecietība pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Kā jau tika minēts viens no kritērijiem ir morāle, kura ir atkarīga no notiekošajiem procesiem. Svarīgi organizēt darbu tā, lai tiktu strādāts ar visiem nodokļu maksātājiem, pie tam regulāri. Nodokļu administrētājiem ir jāzina, kāda ir uzņēmējdarbības vide. Konstatējot nelabvēlīgas parādības ir jāparādās atgriezeniskai saitei un jāizvērtē to cēloņi. Ja nodokļu maksātājs iesniedz gada beigās kļūdainu deklarāciju, momentā jāreaģē un nedrīkst pieļaut, ka šī informācija tiek skatīta tikai pēc gada vai pusgada.

Ja ir zema nodokļu morāle, tad visstingrākie likumi, administratīvie sodi, kontrole nebūs pietiekami efektīva. Pieredze rāda, ka visaugstākā nodokļu nomaksa ir nevis tajās valstīs, kur ir vislielākais finanšu policijas skaits uz 1000 iedzīvotājiem, bet tur, kur ir augstāks cilvēku apziņas līmenis. Galvenie priekšnoteikumi masu apziņas veidošanai nodokļu maksāšanas jomā ir sekojošie: efektīvi strādājošā valdība, kas kontrolē budžeta izdevumus un ienākumus, sauc pie atbildības vainīgos ierēdņus, skaidra un stabila nodokļu likumdošana, kas nepieļauj nevienlīdzību starp nodokļu maksātājiem, netiek izmantoti nepamatoti atvieglojumi, nav vērojamas ēnu ekonomikas pazīmes, kriminālais bizness, valsts īpašumu piesavināšanās. Arī Latvijā ir vērojama ēnu ekonomika, par ko liecina pēdējos gados veiktie pētījumi, kuri tiks analizēti turpmākajās nodaļās.

Ja nodokļu maksātājiem nerodas jautājums, kāpēc ir jāmaksā nodokļi, ja nodokļu maksātāju nauda valsts budžetā tiek izšķērdēta un vainīgās personas netiek sauktas pie atbildības

un sodītas, tad visi iepriekš minētie priekšnoteikumi izsauc vēlētāju neuzticību valdībai. Ja visi šie priekšnoteikumi piepildās un sabiedrība piekrīt arī budžeta līdzekļu sadalei, nodokļu morāle veidojas pati par sevi. Arī nodokļu maksātājs būs motivēts maksāt nodokļus.

Kā problēmu var minēt to, ka nodokļu administrēšanā netiek pievērsta pietiekama uzmanība darbinieku un ierēdņu attieksmei pret nodokļu maksāšanu, kopēju mērķu izpildi. Pasaules praksē ir zināmi gadījumi, kad nodokļu inspektori paši palīdz nodokļu maksātājiem apiet nodokļu likumdošanu, izmantojot dažādus paņēmienus.

Motivēšanas funkciju īstenošanu kavē atsevišķas problēmas: netiek veikti aprēķini, cik lielas ir izmaksas uz vienu darbinieku, kā sadalīti cilvēkresursi pa nodaļām, netiek noteikti kritēriji, kuri visvairāk var ietekmēt nodokļu administrētāju rīcību, nav radīta vide, kurā var labvēlīgi motivēt darbiniekus, nav vērojama sasaiste starp atalgojumu un iekasēto nodokļu summu. Par to liecina kadru mainība un neapmierinātība ar darba noslogojumu.

Pasaules praksē kā motivators nodokļu administrēšanā kalpo papildus piesaistītie līdzekļi -10% no uzrēķinātām summām. Tomēr F.Herberga jaunākie pētījumu dati liecina, ka vairākumā gadījumu raksturojošie faktori, kas izraisa ārkārtēju apmierinātību ir sasniegumi, atzinība, darbs pats par sevi, atbildība, paaugstinājums amatā, izaugsme, savukārt ārkārtēju neapmierinātību izraisa uzraudzība, attiecības ar tiešo priekšnieku, darba apstākļi, atalgojums, attiecības ar kolēģiem, personiskā dzīve, attiecības ar padotajiem, ieņemamais amats, darba stabilitāte⁹⁷.

Efektīvai nodokļu administrēšanai ir nepieciešama personāla saglabāšana un motivēšana, kas ir būtisks nosacījums, lai nodrošinātu darba kapacitāti. Ja plānošanas funkcijas ietvaros ir paredzēti līdzekļi kadru kvalifikācijas celšanai un nodokļu maksātāju apmācībām, tad arī motivācijas funkciju varētu uzskatīt par efektīvu, jo no motivācijas ir atkarīgs darbinieka ieguldījums kontroles funkcijas veikšanā.

1.2.4. Kontroles funkcija

Kontrole ir nodokļu administrēšanas pamatelements, un to var uzskatīt par galveno veiksmīgas plānošanas, organizēšanas un resursu virzības faktoru. Nodokļu administrēšanā ir ierobežoti finanšu un personāla resursi, līdz ar to nav iespējams pārbaudīt nodokļu aprēķināšanas pareizību katram nodokļu maksātājam. E.Jevstignejevs atzīst, ka kontroles funkcija ļauj noteikt, vai nodokļi budžetā tiek iemaksāti savlaicīgi un pilnīgi, bet nodokļu sankcijas ir kontroles funkcijas izpausmes veids⁹⁸. H.Diderihs uzskata, ka kontrole, tāpat kā plānošana, ir informācijas apstrādes process. Turklāt kontrole nav vērsta uz turpmāko, bet gan uz pagājušo darbību. Tās uzdevums nav konstatēt, kam jābūt, bet gan noteikt, vai tas, kas ir, atbilst tam, kam vajadzētu

⁹⁷ Herbergs F. "Vēlreiz : kā motivēt darbiniekus?, Darbinieku motivācija ,SIA Lietišķās informācijas dienests,,2007., 54 lpp.

⁹⁸ ЕвстигнеевЕ., Основы налогового планирования, ПИТЕР,2004. с.21

būt, un atklāt cēloņus iespējamām novirzēm⁹⁹. Līdz ar to nodokļu administrēšanas efektivitāte tiek noteikta pēc tā, cik spējīga ir nodokļu kontrole. Kontroles funkcijas ietvaros ir jāidentificē visi cēloņi, kas saistīti ar nodokļu nemaksāšanu.

Taču M.Orlovs, pētot nodokļu administrēšanas pilnveidošanas problēmas, nonāk līdz secinājumam, ka nodokļu kontroli var skatīt no diviem aspektiem. Pirmkārt, kā nodokļu maksātāji pilda savus pienākumus, otrkārt, kā tiek ievērota nodokļu likumdošana un kā tiek saukti pie atbildības nodokļu nemaksātāji¹⁰⁰. Autors secina, ka nodokļu maksātāju saukšanā pie atbildības piedalās ne tikai nodokļu administrētāji, bet arī citas institūcijas kā, piem., prokuratūra, tiesa.

Kā problēmu nodokļu kontrolē M.Orlovs uzskata to, ka nodokļu administrētājs, palīdzot aizpildīt deklarācijas, iejaucas nodokļu maksātāja darbā, jo nodokļu administrētāja pienākums ir kontrolēt nevis palīdzēt, kā izņēmums varētu būt tikai fiziskās personas. Līdz ar to kontroles funkcija kļūst tai pat laikā arī par palīgfunkciju, kuru vajadzētu organizēt pavisam citā veidā, piesaistot ārējos konsultantus. Promocijas darba autore nepiekrīt M.Orlova viedoklim par kontroles funkcijas būtību, jo kontroles funkcija ietver ne tikai nodokļu maksātāju kontroli, bet arī konsultēšanu. Turklāt konsultēšana ir viens no kontroles veida elementiem, ko nosaka nodokļu likumdošana.

A.Ponomarjovs, T.Ignatova uzskata, ka nodokļu kontrole ir nodokļu administrēšanas galvenā sastāvdaļa un no kontroles efektivitātes ir atkarīgs nodokļu parāda samazinājums valsts budžetā.¹⁰¹ Taču S.Šatalovs atzīst, ka tas ir svarīgi ne tikai no fiskālā viedokļa, bet arī no konkurences viedokļa. Tai pat laikā kontrolei nav jābūt pārāk stingrai, lai nodokļu maksātāji neaizietu ēnā, nav jābūt pārāk sarežģītai, lai neradītu problēmas labprātīgiem nodokļu maksātājiem, toties izmaksām, kas saistītas ar nodokļu likumdošanas ievērošanu, jābūt saprātīgām un samērojamām ar nomaksāto nodokļu summām¹⁰². Promocijas darba autore uzskata, ka var iet arī citu ceļu: identificēt ekonomikas negatīvās tendences, stingri reglamentēt ieņēmumu sadali, pastiprināt valsts kontrolējošo institūciju kontroli pār visām valsts finansēm.

Ekonomiskajā literatūrā izšķir vairākus kontroles veidus: direktīvie kontroles mehānismi ir izveidoti, lai sasniegtu vēlamu rezultātu; preventīvie – lai novērstu nevēlamus notikumus, korektīvie - nolūkā apturēt nevēlamus notikumus. Izmantojot šos kontroles veidus, efektam ir jābūt nozīmīgākam, salīdzinot ar izmaksām kontroles veikšanai, turklāt paņēmieniem un metodēm jābūt ietekmīgām. Izpētīsim citu valstu pieredzi kontroles funkcijas īstenošanā.

⁹⁹ Diderihs H. „Uzņēmuma ekonomika”, 721pp.

¹⁰⁰ Орлов М., Совершенствования налогового администрирования в контексте текущего этапа налоговой реформы, ж. Налоговая политика и практика Н. 11/2003, с.34

¹⁰¹ Пономарев А., Игнатова Т., Налоговое Администрирование в Российской Федерации, М., Финансы и статистика, с.29

¹⁰² Шаталов С., Налоговая политика и практика, 2005. с.15

Vācijā nodokļu kontroles prioritāte ir lieli nodokļu maksātāji, kuri tiek pārbaudīti vienreiz gadā, bet ne biežāk kā vienreiz pusgadā. Pirmām kārtām, lielāka uzmanība tiek pievērsta tiem uzņēmumiem, kurus nodokļu administrētāji tur aizdomās. Pārbaudei atlasa uzņēmumus arī pēc nejaušās izlases metodes, t.i., kuri ilgāku laiku nav pārbaudīti. Visdažādāko programmu ietvaros analīzē un noskaidro galvenos jautājumus, kuri tiks skatīti kontroles gaitā. Nozīmējot pārbaudes, tiek ņemti vērā arī paredzētie līdzekļi pārbaūžu veikšanai, sasniedzamie rezultāti un arī sekas uzrēķinu gadījumā. Pēc nodokļu maksātāja pieprasījuma (gadījumos, ja ir nopietni iemesli), pārbaudes uzsākšanas datumu var pārcelt. Vidēji nodokļu pārbaude notiek 6 - 8 dienas mazos uzņēmumos un 25 -30 dienas lielos uzņēmumos. Vācijā, tāpat kā citās attīstītās valstīs līdz ar tradicionālām pārbaudes metodēm tiek izmantotas arī netiešās pārbaudes metodes, ko izmanto tiesu praksē, piem., viena no metodēm ir salīdzinošā, t.i., tiek salīdzināts personas nekustamo īpašumu pieaugums, ražošanas pieaugums, privātais patēriņš un deklarētie ienākumi. Tas palīdz noteikt nekustamā īpašuma iegādes avotus, kas nav atspoguļoti deklarācijā. Arī Latvijā statistiskā informācija liecina, ka audita ilgums vidēji tiek veikts 44 dienās, bet lielākā daļa ir veikta 30 dienās. Pēdējā laikā nodokļu audita ilguma pieaugums ir raksturīgs visām nodokļu maksātāju grupām, neatkarīgi no to lieluma, sakarā ar veiktajiem starpvalstu darījumiem.

Nodokļu maksātāju atlase nodokļu pārbaudēm Kanādā notiek ar speciālu programmu palīdzību. Ar dokumentu centralizētās apstrādes palīdzību tieši vai netieši tiek analizēts konkrēta nodokļu maksātāja finansiālais stāvoklis. Šie rādītāji tiek salīdzināti ar nozares vidējiem rādītājiem. Kontroles funkciju īstenošanai par pamatu fiziskām personām tiek ņemti 150 dažādi rādītāji, bet juridiskām personām - 30 rādītāji. Izmantojot šos rādītājus, visi nodokļu maksātāji tiek iedalīti četrās riska grupās: no uzņēmumiem ar viszemāko risku līdz pat augstākajam riskam. Dati ar visaugstāko risku tiek nodoti teritoriālajām iestādēm pārbaūžu veikšanai. Latvijā uzņēmumu atlase pārbaudēm notiek, izmantojot riska analīzi.

Kanādā, tāpat kā Latvijā, nodokļu pārbaudes tiek veiktas nodokļu maksātāja atrašanās vietā vai nodokļu administrācijas telpā. Par konkrēto vietu abas puses vienojas iepriekš. Pārbaudes ilgums Kanādā nav ierobežots, bet augstākstāvošās organizācijas normatīvs nosaka, ka PVN pārbaudes mazos un vidējos uzņēmumos nevar pārsniegt 50 stundas un ienākuma nodokļu pārbaudes nedrīkst pārsniegt 100 stundas. Ja konstatēts, ka pārbaude nebūs rezultatīva, to iespējams pēc 2 dienām pārtraukt.

Īpaša pārbaūžu kārtība Kanādā paredzēta, auditējot lielās kompānijas, kuru skaits sasniedz apmēram 880 ar apgrozījumu vairāk nekā 250 miljoniem dolāru. Apmēram 200 kompānijas ir parakstījušas Vienošanos ar Aģentūru, kurā atrunāti pārbaūžu nosacījumi (laiks, iespējas, līdzekļi, nesaskaņu risināšanas paņēmieni). Pārbaudes parasti veic vairāki nodokļu

inspektori, tai skaitā ienākuma nodokļa speciālists un PVN nodokļa speciālists un tās parasti ilgst no 3 līdz 8 mēnešiem. Dokumenti tiek pārbaudīti par pēdējiem 4 gadiem, bet Latvijā par pēdējiem 3gadiem.

Kanādas nodokļu likumdošana nosaka, ka valsts var pieprasīt samaksāt nodokli par jebkuru ienākumu, tanī skaitā arī no nelikumīgiem ienākumiem, piem., no narkotiku tirdzniecības. Tāpēc, izmeklējot jebkuru noziedzīgu nodarījumu, tiek aprēķināti kopējie radītie zaudējumi, lai varētu noteikt nodokļa apmēru.

Savas īpatnības ir arī cīņā ar nodokļu nemaksātājiem Kanādas provincēs. Piem., Kvebekā jau no 1996.gada Ieņēmumu ministrijas (Ministre du Revenu) pārziņā ir izveidota atsevišķa nodaļa cīņai ar nodokļu nemaksātājiem (BLEF). Lai cīnītos ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, stimulētu pašdeklarēšanos un ievērotu taisnīguma principu, ir atļauts nodokļu maksātājam iesniegt papildus deklarāciju, kurā uzrādīti visi ienākumi, arī tie, kuri iepriekšējos periodos tika noslēpti. Sankcijas par to netiek piemērotas. Kvebekā ir izveidota arī speciāla apakšnodaļa – Galvenā izmeklēšanas direkcija (DPE), kas nodarbojas ar finanšu pārkāpumu preventīvajām darbībām, kuras galvenais uzdevums ir zaudējuma atlīdzināšana, ko rada nenomaksātie nodokļi budžetā.

ASV nodokļu maksātāju atlases procedūras notiek, izmantojot vairāk nekā 40 atlases paņēmienus, tai skaitā deklarāciju atlases analīzi, izmantojot trešo personu informāciju, iepriekšējo pārbažu materiālus un pretpārbaudes.

Somijā pie nodokļu kontroles veida pieskaita arī sarunas ar nodokļu maksātāju vai tā pārstāvi, lai noskaidrotu darbības specifiku, apjomu, uzskaites sistēmu, sadarbības partnerus un saskaņotu pārbaudes grafiku.

Dānijā katra nodokļu administrētāja pārziņā ir konkrēts uzņēmums. Nodokļu administrētājs nepārtraukti seko līdzi visai uzņēmuma saimnieciski finansiālajai darbībai, veic arī kontroles pasākumus. Promocijas darba autore uzskata, ka arī Latvijā būtu nepieciešams katram uzņēmumam piesaistīt savu nodokļu administrētāju, kas būtu lietas kursā par minēto uzņēmumu.

Zviedrijā nodokļu maksātāju atlase kontroles pasākumu veikšanai notiek, izmantojot speciālu nacionālo elektronisko sistēmu "PUMA", kas saglabā apmēram 600 informācijas veidus par katru nodokļu maksātāju. Ar programmas palīdzību ir iespēja sameklēt firmas, kas eksportē savu preci uz citām valstīm. Deklarācijā uzrādītie dati tiek salīdzināti ar faktiskajiem darījumiem, ierobežotā laikā tiek apstrādāti pieprasījumi. Katrā Zviedrijas reģionā ir sava informācijas bāze, kas saņem informāciju no tādām bāzēm kā Muitas iestādes, Ceļu dienesti, Valsts darba tirgus iestādes, Valsts apdrošināšanas pārvaldes, Patentu un reģistrācijas datu bāzes. Pirms pārbažu veikšanas tiek izmantota informācija no 10 reģionālajām datu bāzēm un no 23 dažādām sistēmām. Augsta precizitāte ir sasniedzama tad, ja datu bāzēs savlaicīgi, pilnīgi un

precīzi tiek ievadīta informācija par nodokļu maksātājiem. Apmēram 90% no visiem nodokļu maksātājiem iesniedz atskaites elektroniskā veidā. Papīra formātā iesniegtās atskaites tiek skanētas. Zviedrijas nodokļu dienesti iesaka pašvaldībām izvēlēties kandidātus valsts sociāli nozīmīgu celtniecības pasūtījumu veikšanai.

Kā tika iepriekš minēts, atsevišķas valsts likumdošana nosaka tādu kontroles metodi kā ienākumu atbilstība veiktajiem izdevumiem, kas starpvalstu mērogā ir ļoti svarīga un virzīta uz cīņu ar nelikumīgi legalizētiem naudas līdzekļiem un korupciju. Pēc ekspertu atzinumiem ik gadus pasaulē nelikumīgie ienākumi sasniedz astronomiskas summas. Nīderlandē nodokļu administrēšanā efektīvi darbojas iekšējā kontrole, novēršot iespējamus nodokļu disciplīnas pārkāpumus. Iekšējās kontroles darbība ir stingri reglamentēta, informācijas glabāšana un apstrāde notiek efektīvi. Savukārt Francijas nodokļu administrēšanā ļoti svarīgs ir uzticības princips. Cilvēks ar sliktu reputāciju nevar strādāt par nodokļu administrētāju.

Daudzas valstis uzskata par nepieciešamību izmantot privāto kompāniju pakalpojumus, kas nodarbojas ar personu meklēšanu, nodokļu nemaksātāju saukšanai pie atbildības, piem., ASV.

Interesanta ir pasaules pieredze tādu specifisku paņēmieni lietošanai kā nodokļu parādniķu publiskošana, piem., Kanādā, ja tiek konstatēts fakts par noziedzīgiem nodarījumiem nodokļu jomā, tad tam noteikti jābūt publiskotam kādā no valsts mēroga laikrakstiem. ASV Ieņēmumu dienesta mājas lapā tiek publiskota informācija par konkrētu nodokļu nemaksātāju saukšanu pie kriminālatbildības. Francijas tiesa, izskatot lietu, publicē lēmumu par piespriesto sodu gadījumā, ja ir konstatēta izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Arī Latvijā VID mājas lapā ir apkopota informācija par lielākiem nodokļu parādniķiem, toties statistiskā informācija par nodokļu nemaksātāju saukšanu pie kriminālatbildības, tikpat kā nav atrodamā.

Lai uzlabotu preventīvo pasākumu efektivitāti, daudzas valstis izmanto speciālus nodokļu izmeklēšanas (finanšu) dienestus, kuri pilnvaroti veikt kā operatīvos izmeklēšanas pasākumus, izsekošanas pasākumus, tā arī savā darbībā izmanto tādas specifiskas metodes kā, piem., sadarbību uz labprātības vai samaksas principa pamata. Par sadarbību ar VID, Latvijā tiek piešķirts IIN atvieglojums.

Bulgārijā, Izraēlā, Šveicē, Dienvidkorejā, Japānā atsevišķas nodokļu administrēšanas iestāžu nodaļas pilda piedziņas funkcijas. Vācijā, ASV, Tadžikistānā, Ukrainā ir izveidotas speciālas nodokļu policijas institūcijas. Vācijas izmeklēšanas dienests (Steufa) - viens no vislabāk pazīstamākajām un efektīvākajiem policijas struktūrām - izpilda nodokļu izmeklēšanas funkcijas, lai atklātu slēptos ienākumus un pieņemtu neatliekamus mērus nenomaksāto nodokļu iekasēšanai. Jau no 1992.gada vācu bankas pienākums ir izmeklēt finansiālos darījumus, kas

pārsniedz 30 000 vācu markas, un informēt par visiem aizdomīgiem ieguldījumiem un veiktajām operācijām.

Itālijā, Rumānijā, Horvātijā, Latvijā, Baltkrievijā, Gruzijā ar nodokļu izmeklēšanu nodarbojas administrēšanas iestāžu struktūrvienības. Plaši pazīstama ir Itālijas Finanšu gvarde, kas īsteno operatīvu izmeklēšanas darbību, lai atklātu naudas atmazgāšanu, kontrabandu, organizēto noziedzību nodokļu jomā, kā arī pārbaudītu muitas noteiktumu ievērošanu. Finanšu gvardes galvenais uzdevums ir kontrolēt personu legālo ienākumu atbilstību reālajam materiālajam stāvoklim.

Grieķijā, Moldovā, Francijā, Zviedrijā nodokļu izmeklēšana tiek organizēta kopā ar īpašām tiesībsargājošām institūcijām- ekonomisko vai kriminālpoliciju.

Apkopojot citu valstu pieredzi kontroles funkcijas īstenošanā, secinām, ka katra valsts cenšas nodokļu administrēšanā izmantot pēc iespējas ietekmīgākas metodes, lai samazinātu nodokļu nemaksātāju skaitu un nodokļu parādus budžetā.

Kā kavējošu apstākli kontroles funkcijas īstenošanā var minēt PVN administrēšanu. PVN visā pasaulē ir visproblemātiskākais nodoklis, jo ar to saistītie likumi paši par sevi rada apstākļus, kad krāpniecība ir visai iespējama. Krāpniecībai tiek izmantotas fiktīvās firmas. Vislielākās naudas summas neapšaubāmi apgrozās tur, kur ir PVN atmaksa par eksporta precēm. Nodokļu administrētājiem sagādā grūtības strādāt ar precēm, kurām ir grūti noteikt patieso vērtību, - mikroshēmām, elektronisko preču sagatavēm un dārgām lietotām automašīnām.

Kā problēmu kontroles funkcijas veikšanā var minēt fiktīvos darījumus ar fiktīvu uzņēmumu iesaistīšanu. Pārdodot kādu preci vai pakalpojumu, darījumā iesaista daudzas firmas, un ķēdīte beidzas uzņēmumā, kurš ir tikai uz papīra. Parasti tā dibinātājs izrādās kāds bezpajumtnieks, kurš par nelielu samaksu atļāvis izmantot savu pasi, un no viņa diemžēl valstij vairs nav ko paņemt. Ir zināmi arī gadījumi, kad šāds uzņēmuma dibinātājs sevišķi lielu krāpšanu gadījumos vienkārši pazūd bez vēsts. Lielākie PVN nemaksāšanas apjomi tradicionāli ir valstīs ar augstu korupcijas līmeni. Eiropā līdervalstis ir Polija un Krievija, kurās netiek iekasēti vismaz 40% PVN. Skandināvijas valstīs nodokļu neiekasēšana ir 5 – 10% līmenī¹⁰³.

2006.gada septembrī publiskotie Beļģijas valdības veiktā pētījuma rezultāti liecina, ka Eiropā pēdējā gada laikā ar PVN krāpšanām saistītie zaudējumi sasnieguši astronomisku skaitli — 23 miljardus eiro. Līdere ar 8,8 miljardiem ir Lielbritānija, tai seko Spānija - 2,6 miljardi eiro, Itālija - 2,3 miljardi eiro un Vācija — 1,9 miljardi eiro¹⁰⁴. Arī Latvijas Labklājības ministrijas veiktais pētījums par nedeklarētiem ienākumiem, liecina par apjomīgām nodokļu summām, kas aiziet garām valsts budžetam.

¹⁰³ Kalniņš J., PVN — pievienotās vai pazaudētās vērtības nodoklis, <http://www.republika.lv/?id=article&nid=759>

¹⁰⁴ Kalniņš J., PVN — pievienotās vai pazaudētās vērtības nodoklis, <http://www.republika.lv/?id=article&nid=759>

Pēdējā laikā viens no iedarbīgākiem paņēmieniem PVN kontrolē tiek izmantota elektroniskā sistēma „VIES”, kas ļauj izsekot nodokļu maksātāju darījumiem.

Latvijas praksē, lai personu varētu saukt pie kriminālatbildības par nodokļu nemaksāšanu, jāpastāv stingri reglamentētam juridiskajam pamatam, kurš nostiprināts Krimināllikuma (KL) 1.pantā, kurā noteikts, ka „pie kriminālatbildības saucama un sodāma tikai persona, kura vainīga noziedzīga nodarījuma izdarīšanā, tas ir, kura ar nodomu (tīši) vai aiz neuzmanības izdarījusi šajā likumā paredzētu nodarījumu, kam ir visas noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes”¹⁰⁵. Noziedzīga nodarījuma sastāva teorētiskai analīzei krimināltiesībās tiek izdalītas četras noziedzīga nodarījuma sastāva pazīmes: noziedzīga nodarījuma objekts, objektīvā puse, subjekts un subjektīvā puse. Noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmju juridiskā nozīme izpaužas tajā aspektā, ka, lai kādai personai inkriminētu konkrētu noziedzīgo nodarījumu, obligāti jākonstatē visas četras noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmes. Ja trūkst kaut viena no noziedzīgā nodarījuma sastāva pazīmēm, nav pamata uzskatīt, ka personas darbībā (vai bezdarbībā) ir konkrētais noziedzīgā nodarījuma sastāvs, līdz ar to persona nav saucama pie kriminālatbildības. Problēma ir tā, ka ne visos gadījumos tiesībsargājošās institūcijas var konstatēt visas pazīmes, līdz ar to nodokļu nemaksātāji ne vienmēr tiek saukti pie kriminālatbildības. Līdz ar to arī pārējiem nodokļu maksātājiem zūd motivācija.

Noziedzīgie nodarījumi nodokļu jomā ir citādāki nekā citi ekonomiskie noziegumi. Nodokļu audita akts dod pamatu ierosināt vai neierosināt krimināllietu, līdz ar to svarīgi, lai tas būtu sastādīts pareizi un speciāli izveidotā komisija pārliecinātos par aktā uzrēķināto summu pareizību. Nodokļu nemaksātāju lietas ir sarežģītas, tāpēc, lai atklātu šos noziegumus, nodokļu administrētājiem ir nepieciešams konsultēties ar bankas, finanšu speciālistiem un ekonomistiem. Nodokļu administrētājiem un tiesnešiem ir nepieciešamas padziļinātas zināšanas finanšu, nodokļu, administratīvo tiesību, krimināltiesību jomā.

Tikpat svarīgi noskaidrot kriminālatbildības noilguma termiņa tecējuma sākuma brīdi, vai tas ir nodokļu likumdošanā noteiktais nodokļa samaksas termiņš, vai audita rezultātā noteiktais nodokļa samaksas termiņš, vai uzliktā Administratīvā protokola parakstīšanas brīdis. Tieši šī norāde ir īpaši svarīga, aprēķinot kriminālatbildības noilgumu, un patreiz šajā jautājumā vērojamas nesaskaņas tiesu praksē. Izvairīšanas no nodokļu maksāšanas shēmas parasti izstrādā augsti kvalificētas personas ar juridiskām un ekonomiskām zināšanām nodokļu jautājumos, un to atklāšana sagādā zināmas grūtības tiesībsargājošām institūcijām, jo, nav vienotas metodikas tiesu praksē, lai inkriminētu noziedzīgo nodarījumu nodokļu jomā.

Citu valstu pieredze ir izmantojama arī nodokļu lietu ātrākai un operatīvākai izskatīšanai. Lai gūtu vērtīgas atziņas Latvijas krimināltiesību pilnveidošanā par izvairīšanos no nodokļu

¹⁰⁵ Krimināllikums: LR likums.Latvijas Vēstnesis, 1998.8.jūlijs, Nr.199/200

nomaksas, jāizvērtē atšķirības likumu piemērošanā dažādās valstīs. Latvijas likumdošanā un arī ārvalstu likumdošanā personai, kura izdarījusi noziedzīgu nodarījumu par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas var piespriest šādus sodus: naudas sodu, arestu, piespiedu darbu, brīvības atņemšanu. Attieksme un soda bargums dažādās valstīs pret nodokļu nemaksātājiem ir atšķirīgi. To var redzēt attiecīgo valstu likumdošanas aktos. Pētījuma dati ir atspoguļoti 1.5. tabulā.

1.5.tabula

Ārvalstu pieredze nodokļu maksātāju saukšanā pie kriminālatbildības

Valsts	Paredzētā kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas
Luksemburga	Kriminālatbildība par nodokļu nemaksāšanu vispār nav apskatīta
Šveicē	Nodokļu krāpniecība saistīta ar administratīvo tiesību priekšmetu
Izraēlā,	netiek veiktas starptautiskās izmeklēšanas saistītās ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un, saskaņā ar Likuma "Par starptautisko palīdzību", šis valsts kompetentās iestādes ir tiesīgas atteikt palīdzību nodokļu nemaksāšanas noziedzīgo nodarījumu izmeklēšanā.
Lietuva	Paredzēta kriminālatbildība juridiskām personām par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas naudas sodu veidā.
Igaunija	2002.gada 1.septembrī Igaunijas valdība pieņēma Penitenciāro Kodeksu, kur paredzēta arī kriminālatbildība par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas jau piecos pantos, nevis vienā pantā, kā tas bija agrāk. Katrā pantā ir paredzēta atbildība par konkrētām atšķirīgām noziedzīgām darbībām, taču katrs to izdarīšanas veids ir savādāks: <ul style="list-style-type: none"> • kriminālatbildība par nodokļu atskaišu iesniegšanu, kurās norādīta mazāka nodokļu nomaksas summa, nekā būtu jāmaksā pēc likuma, ja vainīgais par tādām pašām darbībām jau sodīts kā par nodarījumu vai šo darbību rezultātā nav nomaksāti nodokļi lielā apmērā; • tiek iesniegta nodokļu deklarācija, kurā samazināts ar nodokli apliekamais ienākums, nekā faktiski vajadzētu būt pēc likuma • kriminālatbildība par nodokļa summas neieturēšanu, vai nepilnīgu vai nesavlaicīgu nodokļa summas pārskaitīšanu, ja vainīgais par tādām pašām darbībām jau sodīts kā par nodarījumu vai šo darbību rezultātā nav nomaksāti nodokļi lielā apmērā Kriminālatbildība paredzēta- naudas sods vai ieslodzījums cietumā uz laiku līdz trim gadiem
Vācijas Federatīvā Republika	Pie krimināltiesību avotiem pieskaitāms VFR 1949.gada Pamatlikums (Konstitūcija), VFR 1871.gada Kriminālkodekss, federālie krimināllikumi, taču VFR krimināltiesību īpatnība ir tā, ka tās nav pilnībā kodificētas. Bez Kriminālkodeksa eksistē vēl daudzas citas nekodificētas krimināltiesiskas normas, kas atrodas dažādos likumos, tāpēc krimināltiesībās jāvadās ne tikai pēc Kriminālkodeksa, bet arī pēc citiem krimināltiesiskiem priekšrakstiem, kurus satur citi likumi, kas sastāda tā saucamās papildinātās krimināltiesības. Vācijā tiek piemērota kriminālatbildība par nodokļu noslēpumu izpaušanu, kas tika zināma nodokļu inspektoram, pildot savus dienesta pienākumus. VFR par tādiem noziedzīgajiem pārkāpumiem soda ar brīvības atņemšanu līdz 2 gadiem vai naudas sodu.
Francija	Francijas tiesību normas ir izveidotas noteiktā hierarhiskā sistēmā, kuras virsotnē atrodas konstitucionālās un starptautiski - tiesiskās normas. Kriminālatbildība tiek konstatēta arī citos kodeksos., piem. atbildība par pārkāpumiem nodokļu un muitas sfērā paredzēta "Nodokļu kodeksā" un "Muitas kodeksā". Iesniedzot nodokļu

	administrācijai nepareizu vai nepilnīgu informāciju par ar nodokli apliekamo objektu, Francijas Kopējais nodokļu kodekss paredz kriminālatbildību 1000 franku vai 10% no objekta summas, kas paredzēta aplikšanai ar nodokli vai arī brīvības atņemšana uz laiku līdz 5 gadiem. Līdzīgus sodus piemēro Anglijā, Itālijā. Francijas likumdošana paredz arī kolektīvu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
Spānija	Spānijas Kriminālkodeksā noteikts, ka pie atbildības saucama persona, kura ar darbību vai bezdarbību nodara zaudējumu budžetā, izvairoties no nodokļu, ieturēto summu vai to summu, kuras bija jāietur, nomaksas, kā arī no nepamatoti iegūtā atdošanas, ja nenomaksātā summa pārsniedz piecpadsmit miljonus pesetu. Kā kvalificējošās pazīmes minētas: personu – starpnieku izmantošana tādā veidā, ka īstā nodokļu maksātāja personība paliek nezināma, kā arī izvairīšanās veikšana ar īpašu nozīmīgumu un smagumu, ja to veikusi organizēta struktūra, kas nodara vai var nodarīt kaitējumu daudziem nodokļu maksātājiem. Paredzēta atbildība arī par izvairīšanos no nodokļu un citu summu nomaksas Eiropas Ekonomiskajai kopienai, kā arī par saņemto naudas līdzekļu izmantošanu neparedzētiem mērķiem. Kriminālkodeksā ir izskaidrots, kā noteikt un aprēķināt summas attiecībā uz nodokļiem, ieturējumiem un ieskaitījumiem rēķinā, kas bija jānomaksā.
ASV	ASV darbojas 1962.gada "Parauga Kriminālkodekss". ASV) nav vienotas, vispāracionālas krimināltiesiskas sistēmas, kas nodrošina amerikāņu federālisma īpatnības. Valstī darbojas 53 patstāvīgas sistēmas - 50 štatu, federālā, Kolumbijas Apgabala un "brīvi pievienojušās valsts" Puerto-Riko. Tiesību normas par pārkāpumiem nodokļu un nodevu jomā ir meklējamas katra atsevišķā štata nodokļu likumos, kā arī federālajos nodokļu likumos. par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ar nodomu-sods līdz 100 000\$ vai brīvības atņemšana līdz 5. gadiem, var tikt piemēroti abi sodi. ASV par šādiem noziedzīgajiem nodarījumiem nodokļu inspektoram tiek uzlikts sods līdz 10 000\$ un brīvības atņemšana līdz 5 gadiem. ASV par izspiešanu, šantāžu no nodokļu administrācijas puses, kā arī noruna ar uzņēmējiem, dažādu parakstu uzlikšanu uz dokumentiem un viltojot ierakstus uzskaites grāmatās, lai nestu zaudējumus valstij, tiek saukti pie kriminālatbildības 10000\$ vai brīvības atņemšana līdz 1 gadam.
ĶTR	Cīņai ar ekonomiskajiem noziegumiem velta vislielāko uzmanību no "reformu un atklātības politikas" laikiem. Kriminālkodeksā iekļauti 12 panti, kas paredz atbildību par noziegumiem pret nodokļu iekasēšanas kārtību, kā arī nodokļu ievācējiem. Paredzēti arī specifiski papildsodi par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā, piemēram-īpašuma konfiskācija, kas iegādāta izmantojot nelegālos līdzekļus, liegtas tiesības saņemt ienākumus no nelegāliem darījumiem, aizliegts piedalīties publiskos tirgos un strādāt valsts institūcijās, anulētas vēlēšanu tiesības un atļauja nēsāt ieroci, liegtas aizbildņa un aizgādņa tiesības, kā arī publiski tiek paziņots par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Kriminālsods paredzēts līdz pat 7 gadiem.
Krievijas Federācija	Kriminālkodeksā paredzētas četras kvalificējošās pazīmes: 1) personu grupa pēc iepriekšējas norunas; 2) persona, kas agrāk sodīta par 194., 198. vai 199.panta paredzēto noziegumu; 3) noziegums izdarīts vairākkārtīgi; 4) sevišķi lielos apmēros. Ar lieliem apmēriem saprotama nenomaksātā nodokļu un (vai) apdrošināšanas iemaksas summa, kas pārsniedz divsimt minimālās darba algas apmērus. Normas sniedz precīzu izskaidrojumu jēdzienam „izvairīšanās no nodokļu nomaksas”. Tiek piemērota kriminālatbildība nodokļu inspektoriem par nodokļu neiekasēšanu, nepareizu nodokļu aprēķinu veikšanu
Ukraina	Kriminālkodeksa dispozīcijā norādīts, ka par noziedzīgu tiek uzskatīta tīša izvairīšanās no nodokļu, nodevu, citu obligāto maksājumu nomaksas, pie tam likumā ir arī dots noziedzīga nodarījuma subjektu uzskaitījums. Ar naudas līdzekļu ievērojamiem apmēriem jāsaprot nodokļu, nodevu un citu obligāto maksājumu summu, kas 1000 un vairāk reizu pārsniedz likumā noteikto ar nodokli neapliekamo iedzīvotāju ienākumu minimumu. Kriminālkodeksā norādītas noziedzīgā nodarījuma kvalificējošās pazīmes:1) ja minētās darbības izdarītas personu grupā pēc iepriekšējas norunas, 2) ja šādu darbību rezultātā budžetā vai valsts mērķu fondos nav ienākuši līdzekļi lielos apmēros, 3) ja darbības izdarījusi persona, kas agrāk sodīta par izvairīšanos no nodokļu, nodevu vai citu obligāto maksājumu nomaksas, vai 4) ja šādu

	darbību rezultātā budžetā vai valsts mērķu fondos nav ienākuši līdzekļi sevišķi lielos apmēros. Lielu un sevišķi lielu apmēru skaidrojums ir dots piebildē panta beigās, kur norādīts, ka ar naudas līdzekļu lieliem apmēriem jāsaprot nodokļu, nodevu un citu obligāto maksājumu summas, kas 3000 un vairāk reizes pārsniedz likumā noteikto ar nodokli neapliekamo iedzīvotāju ienākumu minimumu, bet ar sevišķi lieliem apmēriem jāsaprot nodokļu, nodevu un citu obligāto maksājumu summas, kas 5000 un vairāk reizes pārsniedz likumā noteikto ar nodokli neapliekamo iedzīvotāju ienākumu minimumu. Paredzēta atbildība līdz pat līdz desmit gadiem, atņemot tiesības ieņemt noteiktu amatu vai nodarboties ar noteiktu uzņēmējdarbību uz laiku līdz 3gadiem, konfiscējot mantu.
Azerbaidžānas Republika	Kriminālkodeksā ir izdalīts atsevišķs pants par izvairīšanos no muitas maksājumu nomaksas. Par "ievērojamiem" šajā pantā tiek atzīta nenomaksāto muitas maksājumu summa, kas pārsniedz 2000, bet par "lieliem"-4000 minimālās darba algas. Ir paredzēta diferencēta atbildība atkarībā no tā, vai no nodokļu nomaksas izvairās fiziska persona vai juridiska persona. Katram no minētajiem nodarījumiem ir arī kvalificējošs apstākļi -ja šīs darbības izdarītas lielā apmērā.
Kazahstanas Republika	Noziedzīgie nodarījumi par izvairīšanos no nodokļu nomaksas ietverti Kriminālkodeksā. Par izvairīšanos lielos apmēros uzskatāms tad, ja nenomaksāto maksājumu summa pārsniedz vienu tūkstoši mēneša norēķinu rādītājus. Kriminālkodeksā ir paredzēts soda veids - brīvības ierobežošana, kam ir vērts vēlīt mazliet uzmanību, jo Latvijas krimināltiesībās nav paredzēts šāds soda veids. Kā kvalificējoša pazīme - organizēta grupa un noziedzīga apvienība (noziedzīga organizācija). Kriminālkodeksā ir noteikts, ka noziegums uzskatāms par izdarītu organizētā grupā, ja to izdarījusi stabila personu grupa, kas iepriekš apvienojusies viena vai vairāku noziegumu izdarīšanai, kā arī ir noteikts, ka noziegums uzskatāms par izdarītu noziedzīgā apvienībā (noziedzīgā organizācijā), ja tas izdarīts vienotā organizētā grupā (organizācijā), kas izveidota smagu vai sevišķi smagu noziegumu izdarīšanai.
Itālija	par neiereģistrētu pavadzīmju izgatavošanu un glabāšanu un laišanu apgrozībā, kas kalpo par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tiek sodītas ar brīvības atņemšanu no 6 mēnešiem līdz 3 gadiem.(07.08.82. Dekrēts Nr.429 3. pants).

Izpētot ārvalstu tiesību normas par izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas, redzams, ka valstu specifiskie aspekti krimināltiesībās izriet no pastāvošajām saimnieciskajām, finansiālajām un krimināltiesiskajām attiecībām. Īpaša uzmanība tiek pievērsta nodokļu krāpnieciskajiem darījumiem, dokumentu falsifikācijai, dokumentu viltošanai (paraksta viltošanai, neattaisnotu ierakstu veikšana grāmatvedības dokumentācijā, sertifikātu viltošanai). Arī Latvijas KL ir paredzēta nodokļu maksātāju saukšanā pie atbildības, taču pašlaik nav izstrādāta vienota prakse minēto noziegumu tiesvedībā.

M.Romanovskis un O.Vrubļevskaja apgalvo, ka pretrunas nodokļu likumdošanā kavē saukšanu pie atbildības¹⁰⁶. Visas valstis varētu iedalīt divās grupās. Pirmās grupas valstis neparedz brīvības atņemšanu par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, bet otras grupas valstis piemēro ilglaicīgu brīvības atņemšanu par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Pie otrās grupas valstīm varētu pieskaitīt tādas valstis, kā Latvija, ASV, kuru likumdošanā paredzēts maksimālais brīvības atņemšanas laiks līdz 5gadiem, Zviedrijā līdz 6 gadiem, Baltkrievijā, Igaunijā (līdz 7gadiem), Bulgārijā, Vācijā, Kanādā, Ukrainā, Francijā līdz 10 gadiem. Veiktais pētījums

¹⁰⁶ Романовский М. В., Врублевская О. В., Налоги и налогообложение, Питер, Санкт-Петербург, 2000, с.524

liecina, ka nodokļu likumdošanas disciplīnas neievērošana ir aktuāla visā pasaulē, tikai katra valsts to piemēro citādāk.

Kā lielākās problēmas kontroles funkcijas īstenošanā var minēt sekojošas: sabiedrība netiek informēta par nodokļu administrēšanā veiktajiem pasākumiem, jo pašreiz komunikācija ar sabiedrību pārsvarā notiek tikai saistībā ar skandalozām lietām, piem., korupcijas gadījumos, lielu uzrēķinu gadījumos, kontrabandas preču konstatēšanas gadījumos, apjomīgo skaidras naudas uzkrājumu gadījumos. Sabiedrība nav informēta, kas ir fiktīvs uzņēmums un kādas sekas var būt, veicot darījumus ar šiem uzņēmumiem. Uzņēmumu reģistrā tiek reģistrēti uzņēmumi ar fiktīva uzņēmuma pazīmēm, kuri pēc tam tiek reģistrēti nodokļu administrācijā kā nodokļu maksātāji un līdz ar to valsts institūcijas veicina fiktīvo uzņēmumu darbību. Kontroles rezultātu vērtēšanā galvenokārt tiek izmantoti atsevišķi izpildes rādītāji, kas neatspoguļo konkrētas problēmas un rašanās iemeslus. Ir nepietiekoši cilvēkresursi kontroles funkciju īstenošanai. Lēmumu pieņemšana parasti balstās uz viena nodokļu administrētāja subjektīvo viedokli, nav pievērsta pietiekama uzmanība nodokļu parādu samazināšanai budžetā. Trūkst metodikas, kas stingri reglamentētu veicamās darbības nodokļu parādu samazināšanas jomā.

Ievērojot nodokļu maksātāju vispārējos pienākumus, ir izdalāmi šādi galvenie pārkāpuma veidi: deklarāciju, pārskatu, nodokļu aprēķinu nesniegšana vai novēlota iesniegšana nodokļu administrācijai; nodokļu un nodevu summu nemaksāšana vai nepilnīga nomaksāšana noteiktajā termiņā; neregistrēšanās kā nodokļu maksātājam; grāmatvedības uzskaites nenodrošināšana, dokumentu falsificēšana; nesadarbošanās ar nodokļu administrētājiem; aprēķinos nodokļu bāzes samazinošo kļūdu pieļaušana; nelikumīga izvairīšanās no nodokļu maksāšanas.

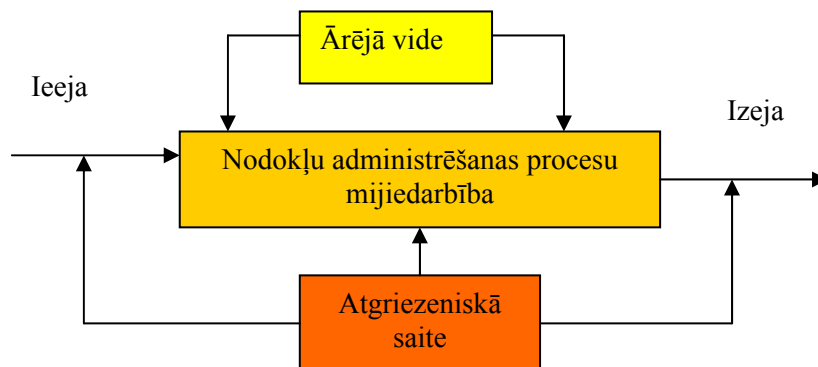
Promocijas darba autore uzskata, ka uzņēmējdarbībā ir samērā viegli apiet nodokļus. Pastiprinot kontroli, sodu uzlikšanai nekāda efekta nav, jo nodokļu parādi pieaug. Ja grāmatvedības dokumenti uzņēmējdarbībā netiek kārtoti, tad nav pierādījumu un nav pamata saukt nodokļu nemaksātāju pie atbildības. Līdz ar to ir pamats uztraukumam. Priekšlikumi situācijas uzlabošanai tiks skatīti trešajā nodaļā.

Kopumā var secināt, ka kontroles funkcija ir atkarīga no tā, kā tika īstenotas plānošanas, motivēšanas un organizēšanas funkcijas, jo visas funkcijas ir savstarpēji saistītas. Funkciju sekmīga izpilde ir atkarīga arī no vides faktora, tāpēc izstrādājot stratēģiju un izvirzot vīziju, nopietni jāpārdomā iekšējās vides un ārējās vides ietekmējošie faktori.

1.3. Nodokļu administrēšanu ietekmējošie faktori

Nodokļu administrēšanu ietekmējošo faktoru apzināšana palīdz nodokļu administrētājiem detalizētāk iedziļināties problēmās, pieņemt pareizos lēmumus, efektīvāk izmantot resursus.

Autoru viedokļi par nodokļu administrēšanu ietekmējošiem faktoriem ir atšķirīgi. Dažādu faktoru iedarbība atstāj ietekmi uz plānošanas funkcijas īstenošanu. T.Jutkina uzskata, ka mūsdienās prognozēt ārējās vides ietekmi uz nodokļu administrēšanas stratēģiskajiem mērķiem gandrīz nav iespējams, taču nākotnes koncepcijas izstrāde ir pamats nodokļu tiesisko attiecību pilnveidošanai.



1.11. att. Ārējās vides ietekmējošo faktoru iedarbība uz nodokļu administrēšanu¹⁰⁷

T. Jutkina atzīst, ka jebkuras prognozēšanas galvenais uzdevums ir saņemt informāciju par noteiktu parametru attīstības tendencēm, kas ir ierobežota noteiktā laikā un telpā. Lai veiktu ļoti precīzu analītisko novērtēšanu un palīdzētu noteikt noviržu iemeslus, jāizmanto iegūtā informācija.

E.Kaņjazovs savos empīriskajos pētījumos nonāk līdz secinājumam, ka nodokļu iekasēšana ir atkarīga no izstrādātās aplikšanas metodikas, nodokļu administrēšanas tehniskā nodrošinājuma, darbinieku profesionālās sagatavotības, kā arī no nodokļu maksātāju zināšanām nodokļu likumdošanā¹⁰⁸. Savukārt E.Jevstignejevs, pētot un analizējot nodokļu plānošanas būtību, nonāca līdz secinājumam, ka nodokļu administrēšanu ietekmē vairāki savstarpēji saistīti un savstarpēji atkarīgi viens no otra komponenti. Autors izvirzītos komponentus apkopo formulā :

$$SN = \{[pi, ot, sc, bc, si]\}; \{[fp, op, pp, ss]\}^{109} [2]$$

kur,

SN - nodokļu administrēšanu ietekmējošie faktori,
 pi - nodokļu tiesisko attiecību dalībnieku intereses,
 ot - nodokļu administrēšanas izvirzīto mērķu hierarhija,
 sc - nodokļu elementi,
 bc - nodokļu aplikšanas bāzes koncepcija,
 si - zinātniski praktiskais instrumentārijs,
 fp - nodokļu administrēšanas praktiskais instrumentārijs,
 op – organizēšana,
 pp – procedūras,
 ss - nodokļu administrēšanu palīgsistēma.

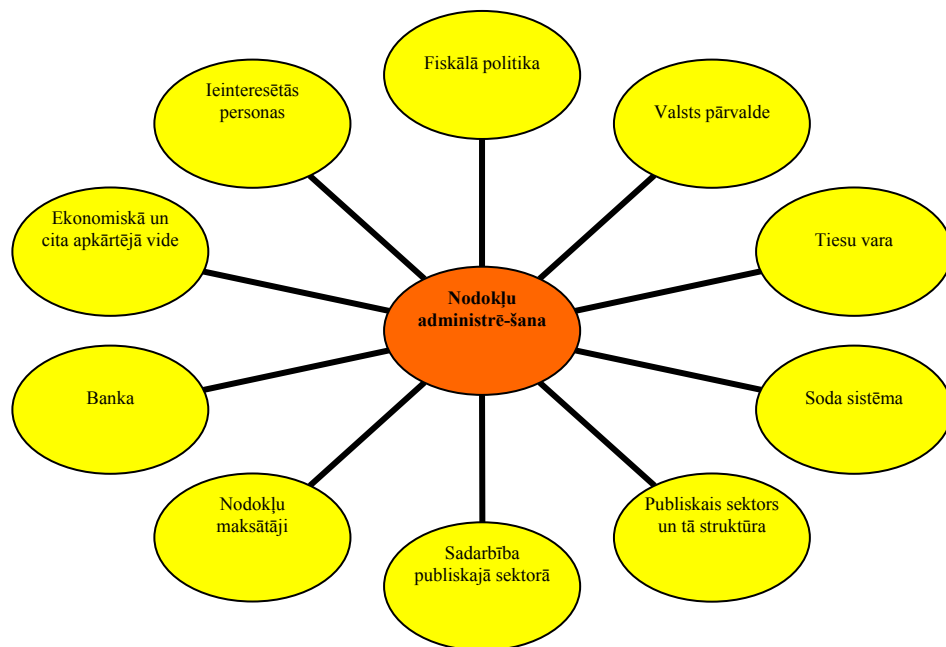
¹⁰⁷ Юткина Т., Налоги и налогообложение, М. ИНФРА-М, 2001. с.276

¹⁰⁸ Каньязов Как улучшить налоговое администрирование Экономическое обозрение 2006 Номер 6

¹⁰⁹ ЕвстигнеевЕ., Основы налогового планирования, М. Питер, 2004. с.14

Pazīstamais nodokļu speciālists D.Černiks pie ārējiem nodokļu administrēšanu ietekmējošiem faktoriem pieskaita: 1.nodokļu likumdošanas līmeni un normatīvo likumu izpildes nodrošinājumu; 2. nodokļu maksātāju tiesiskās kultūras līmeni, to gatavību sadarboties ar nodokļu administrētājiem; 3. valsts varas iestāžu cenšanās paplašināt nodokļu bāzi, redzēt attīstības vīziju un valsts budžeta ieņēmumu papildināšanu un garantēšanu. Pie iekšējiem ietekmējošiem faktoriem pieskaitīta 1.nodokļu administrēšanas metodoloģiju un tehniskās informācijas nodrošinājumu; 2. kadru profesionālā sagatavotību, teritoriālo iestāžu sadarbību, sadarbību ar citām kontrolējošām institūcijām¹¹⁰.

Savukārt J.Gils, pētot nodokļu administrēšanas būtību, galvenokārt balstās uz ārējiem ietekmējošiem faktoriem, kuri atspoguļoti attēlā. Pārzinot faktoru iedarbību un radīto seku cēloņus, nodokļu administrētājs jau iepriekš var prognozēt, kādas metodes piemērot savā darbā.



1.12. att. Nodokļu administrēšanu ietekmējošie faktori¹¹¹.

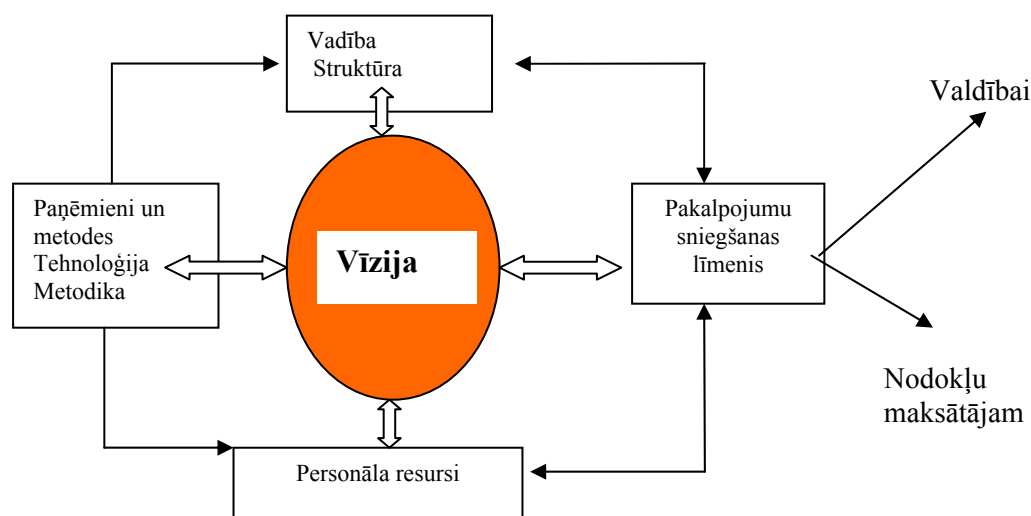
Neskatoties uz to, ka autoru viedokļi par nodokļu administrēšanu ietekmējošiem faktoriem ir atšķirīgi, kopīgs ir tas, ka visi autori kā galvenos ir minējuši nodokļu likumdošanu un nodokļu tiesiskās attiecības. Izvērtējot autoru viedokļus, promocijas darba autore uzskata, ka nodokļu administrēšanā svarīgi ir analizēt iekšējo un ārējo faktoru iedarbību uz nodokļu administrēšanu.

Veicot iekšējās vides izpēti, nodokļu administrētājiem ir iespēja noteikt nepieciešamos resursus, pareizi izvietot un sadalīt cilvēkresursus, noteikt vājās vietas nodokļu administrēšanā,

¹¹⁰ Черник Д., Дмитрий Черник о налоговом администрировании, 2007, <http://www.mcfr-consulting.ru/ru/?content=main&id=26&id=129>, r esurss apskatīts .19.08.2007_

¹¹¹ Jit B.S. Gill ,The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform, 2003, p.7

novērtēt, cik efektīvi darbojas procesi, analizēt finansiālās darbības un izmaksas un salīdzināt reģionu griezumā.



1.13. att. Nodokļu administrēšanas iekšējā vide¹¹²

No iekšējo resursu efektīvas izmantošanas atkarīga nodokļu administrēšanas stratēģiskā plāna izpilde. Izvirzot vīziju, jāņem vērā gan vadības ieinteresētība strādāt efektīvi, gan struktūra (darba dalīšana, funkciju sadale un izpilde), gan personāla resursi (zināšanas, iemaņas, prasmes, uztvere), gan metodes un paņēmieni, gan informācijas tehnoloģijas, gan pakalpojuma sniegšanas līmenis. Sastāvdaļas nav izolētas cita no citas, bet gan savstarpēji saistītas.



1.14.att. Nodokļu administrēšanu ietekmējošie ārējās vides faktori¹¹³

¹¹² Autores izveidotā tabula, pamatojoties PraudeV., Beļčikovs J., Menedžments, Vaidelote, 83lpp.

Kā redzams attēlā, visu šo faktoru pārzināšana, ļauj pieņemt pareizos lēmumus nodokļu administrēšanā. Ārējās vides ietekmējošie faktori ļauj labāk izprast izmaiņas makrovidē, noteikt situāciju uzņēmējdarbībā, labāk izprast starptautisko uzņēmumu lomu, kvalitatīvāk pieņemt lēmumus, saistībā ar resursu izvietojumu, nodrošināt riska vadību, koncentrēt uzmanību uz stratēģiskām izmaiņām, preventīvo darbību izmantošanu. Turklāt makroekonomisko apstākļu ietekme var radīt ne tikai pozitīvu, bet arī negatīvu ietekmi uz nodokļu administrēšanu. Nodokļu administrēšanu ārējie ietekmējošie faktori atspoguļoti attēlā.

Dinamisko un komplekso izmaiņu vidē, ārējie spēki rada arvien pieaugošu komerciāla rakstura spiedienu gan sabiedriskajā, gan privātajā ekonomikas sektorā. Globalizācijas ietekmē notiek pasaules ekonomikas integrācija, tirdzniecības aktivizēšana, finanšu un kapitāla ātra pārvietošanās, darba spēka pārvietošanās, starptautiskā darba dalīšana, starptautisku uzņēmumu veidošanās. Sakarā ar to, ka ietekmējošo faktoru ietekme uz nodokļu administrēšanu Latvijā tiks analizēta 2.nodaļā, autore vēlas pakavēties tikai pie diviem faktoriem: 1.Nodokļu sistēma un tiesību normu efektivitāte, 2.Sociālie faktori un ēnu ekonomika.

Diskutabls ir jautājums par nodokļu sistēmas un tiesību normu efektivitāti. Efektīvu nodokļu administrēšanas īstenošanu kavē nesakārtotā nodokļu likumdošana un sarežģītās tiesību normas.

Klasiskās ekonomikas studijās par publisko finanšu teorijas pamatlicēju uzskatāms pazīstamais skotu filozofs un ekonomists Ādams Smits (1723-1790). Ā.Smits darbā „Nāciju labklājība” ieteica četrus standartus, kas jāievēro, ievācot nodokļus. Lai gan ar laiku šo standartu formulējums ir mainījies, piemērojoties sarežģītajai ekonomikai, mūsdienu reformisti vēl arvien domā par nodokļu maksātāju maksātspēju (taisnīgumu), nodokļu iekasēšanas izmaksām (taisnīgumu), un ekonomikas problēmām. Ā.Smita nodokļu iekasēšanas standarti:

1. Katras valsts iedzīvotājiem jāatbalsta valdība pēc iespējas vienādi, atbilstoši savām spējām, tas ir, atbilstoši ienākumiem, ko viņi saņem valsts aizsardzībā.
2. Katram cilvēkam nodoklis jānosaka konkrēti un pēc likuma, nevis patvaļīgi. Gan maksātājam, gan jebkuram citam jāzina maksāšanas laiks un maksājamā summa.
3. Katrs nodoklis jāuzliek tādā laikā un veidā, lai maksātājam būtu visērtāk to samaksāt.
4. Katram nodoklim jābūt tādām, lai tas pēc iespējas mazāk atņemtu cilvēkiem naudu un neļautu viņiem nopelnīt- tikai tik, cik nonāk valsts kasē¹¹⁴. Daudzi veiktie pētījumi vēl

¹¹³ Autores izstrādātā efektīvas nodokļu administrēšanas ietekmējošie faktoru shēma

¹¹⁴ Starlings G., Valsts sektora pārvalde, VAS, 1999.g.,(616) 532lpp.

arvien balstās uz šīm Ā.Smita tēzēm, kas liecina, ka tās līdz pat mūsdienām nav zaudējušas savu aktualitāti. Tas nozīmē, ka visām šīm tēzēm jābūt iekļautām tiesību normās.

M.Romanovskis un O.Vrubļevska, pētot nodokļu politiku saistībā ar nodokļu administrēšanu, atklāj, ka pastāv likumsakarības starp ekonomikas attīstības līmeni un nodokļu aplikšanas līmeni. Ja ekonomikas attīstības līmenis krītas, tad nodokļiem jābūt minimāliem, lai rastos investīciju iespējas, bet, ja ekonomikas attīstības līmenis paaugstinās, tad nodokļiem jābūt lielākiem, lai nestimulētu krīzes situāciju¹¹⁵.

Promocijas darba autore uzskata, ka nodokļu administrēšana ir cieši saistīta ar nodokļu sistēmu. Nepilnības un trūkumi nodokļu sistēmā, dažādie traktējumi nodokļu likumos neveicina savstarpēji labas attiecības starp nodokļu maksātājiem un nodokļu administrētājiem. Politiku uzdevums ir veidot elastīgu, godīgu, efektīvu un vienkāršu nodokļu sistēmu. Tai jābūt veidotai tā, lai nodokļu maksātāji varētu apzināties, kādi nodokļi un par ko jāmaksā un nodokļu likumdošanai jābūt saprotamai, nemainīgai ilgākā laika posmā, lai nodokļu maksātāji varētu pieņemt lēmumus ilgtermiņā.

Pirms izvērtējam tiesību normu efektivitāti, noskaidrosim, kas ir norma. Šī jēdziena būtība tiek analizēta vairāku autoru darbos. Jēdziens „norma” ir vispārēji noteikumi, kas regulē cilvēku uzvedību un rīcību sabiedrībā. Tiesību normas ir kompetentu valsts iestāžu noteikti vai sankcionēti vispārīga rakstura uzvedības noteikumi, kas izsaka valsts gribu, regulē sabiedriskās attiecības un to izpildi garantē valsts. Tiesību norma ir cilvēku uzvedības modelis¹¹⁶. V.Kudrjavcevs, V.Nikitinskis, I.Samocvetovs, V.Glazirins savos pētījumos nonāk līdz secinājumam, ka efektīva tiesību norma - tā ir ”attiecība starp darbības faktiskajiem rezultātiem un tiem sociāliem mērķiem, kuru sasniegšanai šīs normas tika pieņemtas”¹¹⁷. Autori uzskata, ka tiesību normu efektivitāte atkarīga no vairāku nosacījumu izpildes, lai sasniegtu normās ietvertos mērķus. Dažādi autori efektīvas normas jēdzienu traktē savādāk. K.Kuļčars apgalvo, ka efektīvas normas nosacījums ir pareizi novērtēt tiesību normu iedarbību objektīvo esošo situāciju, cilvēku uzvedību¹¹⁸. Pēc R.Haļfinas domām, efektīvu normu galvenais nosacījums ir tiesisko attiecību analīze, ko ietekmē šīs normas¹¹⁹. Savukārt V.Kudrjavcevs, V.Nikitinskis, I.Samocvetovs, V.Glazirins apkopojot savus tālākos pētījumus kopējā monogrāfijā, kas ļoti precīzi atspoguļo efektīvu normu nosacījumus: likumdošanas līmenis; tiesību piemērošanas līmenis; apziņas līmenis.

Līdz ar to rodas jautājums, cik efektīvas normas ir nodokļu administrēšanā.

¹¹⁵ Романовский М., Врублевская О., Налоги и налогообложение, 2000. с.108

¹¹⁶ Krastiņš I., Tiesību teorijas pamatjēdzieni, 1996., 12 lpp.

¹¹⁷ Кудрявцев В. Н., Никитинский В. И., Самошенко И. С., Глазирин В. В., Эффективность правовых норм, М. 1980, с.22

¹¹⁸ Кульчар К. Основы социологии права. М., 1981. с.241

¹¹⁹ Халфина Р. О., Общее учение о правоотношении. М., 1974. с.47.

Pareizu normu izvēle ietekmē gan ekonomiku, gan sabiedrību. Tiesiskajām normām ir jābūt adekvātām, jānodrošina nodokļu funkcijas un jābūt arī atgriezeniskai saitei, jābūt stimuliem un antistimuliem, ārējai regulēšanai un pašregulācijai. Lai pieņemtu lēmumus, uzņēmējdarbības regulēšanas process nav iespējams bez juridiskiem aktiem, savukārt nodokļu likumdošanas efektivitāte, nevar būt iespējama, ja šīs normas tiek ignorētas. Tām jābūt iekšēji saskaņotām, nedrīkst būt pretrunā viena ar otru. Skaidrība izteikta normās nozīmē tās pareizo izpratni un nosaka piemērotības līmeni.

Kanādas prakse rāda, ja nodokļu likumdošanā tiek konstatētas nepilnības, tad Finanšu ministrija jau laikus par to brīdina nodokļu maksātājus, lai tos neizmatotu, pretējā gadījumā draud liels sods. Finanšu ministrijai ir tiesības novērst nepilnības. Līdz ar to nodokļu maksātāji cenšas ievērot likuma normas.

V.Zanadvorovs, pētot makroekonomisko dinamiku un nodokļu saistību sinhronizāciju, secina, ka ir nepieciešams nodokļu aplikšanas elastības kritērijs. Nodokļu sistēmai vajag ātri reaģēt uz mainīgajiem ekonomiskajiem apstākļiem, lai valsts budžets nepaliktu zaudētājos¹²⁰. Ja notiek masveida izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, tas nozīmē, ka nepieciešams pārskatīt tiesiskās normas un veikt tajās izmaiņas. Nodokļu administrētājiem ir jāizrāda sava iniciatīva, pamatojot to ar lieliem zaudējumiem valsts budžetā un vispārējās nodokļu disciplīnas nostiprināšanu valstī.

Efektivitāte tiks sasniegta tad, ja likuma norma iedarbojoties uz nodokļu tiesiskajām attiecībām, sasniegs savu mērķi, kas noteikts normatīvajos aktos ar optimālajiem paņēmieniem. V.Lazarevs uzskata, ka normu piemērotības līmenis ir atkarīgs no vairākiem faktoriem: juridiskā, sociāli - politiskā, materiāli - organizatoriskā, subjektīvi - psiholoģiskā¹²¹.

Juridiskais faktors nodokļu likumdošanā izpaužas pēc normu kvalitātes un atbilstības sociāli - ekonomiskajai situācijai. Sociāli politiskais faktors izpaužas pilsoniskā apziņā un valdošajā politikā. Materiāli - organizatoriskais faktors atkarīgs no nodokļu administrētāju materiāltechniskās bāzes, vertikālās un horizontālās iedarbības un atgriezeniskās saites. Subjektīvi - psiholoģiskais faktors ir atkarīgs no nodokļu maksātāju morāles, nodokļu administrētāju profesionalitātes līmeņa. Ne visos gadījumos Latvijas nodokļu likumdošanā minētie faktori tiek ievēroti.

M.Zulmanova, veicot pētījumu par nodokļu sistēmas efektivitāti, secināja, ka nodokļu sistēmas efektivitāti raksturo sekojoši kritēriji: nodokļu aplikšanas optimizācija,

¹²⁰ Занадворов В. С., Теория налогообложения лекции, с.23

¹²¹ Лазарев В. В., Эффективность правоприменительных актов, Казань, 1975.с.112-175

nodokļu maksātāju laika patēriņš, veicot savus pienākumus (sociālā pakete), nodokļu administrētāju ekonomiskā efektivitāte¹²².

Kā piemēru Latvijas praksē var minēt neadekvātās soda sankcijas, kas var iznīcināt nodokļu maksātājus, piem., izslēgšana no PVN reģistra (tātad uzņēmuma ar PVN apliekamās darbības apturēšanu uz vairākiem mēnešiem), soda naudas par deklarācijas savlaicīgu neiesniegšanu samaksu (Ls 10-500 apmērā atkarībā no nokavējuma ilguma un maksājamā nodokļa lieluma), laikā nenomaksātā nodokļa summas, pamatparāda palielinājuma un nokavējuma naudas samaksa.

Promocijas darba autore uzskata, ka iepriekš minētā likuma normas interpretācija nav atbilstoša ne PVN piemērošanas ekonomiskajai būtībai, ne mērķim. Saskaņā ar ES 6.direktīvu un arī Latvijas likumu, PVN mērķis ir aplikēt patēriņu un būt neitrālam attiecībā uz uzņēmējdarbības veicējiem. Nedrīkst ietekmēt uzņēmēja izmaksas arī tad, ja uzņēmējs nav ievērojis kādas administratīvu procedūru prasības. Uzņēmumu vajadzētu sodīt par attiecīgu pārkāpumu, bet nedrīkst piemērot neadekvātus maksājumus, kas Latvijas uzņēmējus varētu novest līdz maksātnespējai, bet ārvalstu uzņēmējus mudinātu reģistrēties PVN vajadzībām kaimiņvalstīs.

Vēl jāmin nodokļu likumdošanas nesabalansētība ar valsts budžeta iespējām, kas negarantē ekonomiskās izaugsmes stabilitāti, bet to tikai bremsē. Tiesiskās apziņas līmenis gan nodokļu maksātājam, gan nodokļu administrētājam ir atkarīgs no kultūras līmeņa, pasaules uztveres, audzināšanas, juridiskajām zināšanām, izglītības. Ieviešot atlaidi uzņēmumiem par ilglaicīgu darba vietu saglabāšanu, uzlabotos uzņēmējdarbības vide, jo nodokļu atvieglojumu mērķis ir atbalstīt īpaši svarīgas nozares, atsevišķas fiziskas, juridiskas personu grupas, veicināt investīciju piesaisti.

Īpašs irjautājums, vai nodokļu likumdošanas normās ir ievērots taisnīguma princips. Promocijas darba autore uzskata, ka likumdošanas normas nevar uzskatīt par taisnīgām, ja godprātīgam nodokļu maksātājam privilēģiju gandrīz nav, bet nodokļu parādniekam nodokļu parādi tiek norakstīti likuma ietvaros.

Tālākajā pētījumā pievērsīsimies dažādu autoru uzskatiem par ēnu ekonomikas līmeni un korupciju. Ekonomiskajā literatūrā un zinātniskajās publikācijās ir diezgan daudz pētījumu par ēnu ekonomikas jautājumiem un to ietekmi uz nodokļu administrēšanu. Tāpēc veiksīm atsevišķu autoru viedokļu analīzi.

J. Andreoni, B. Erard, J. Feinsteins veicot pētījumus ASV, Austrālijā, Kanādā, Spānijā un Zviedrijā, visus nodokļu maksātājus sadalīja divās grupās: 1.riskē un nemaksā nodokļus; 2.

¹²² Зюльманова М. В., О показателях эффективности функционирования налоговой системы, ж. Налоговая политика и практика, 2006. номер с. 6

neriskē un maksā nodokļus¹²³. Autori secina, ka nodokļu kontrole ir jāakcentē nevis uz tiem nodokļu maksātājiem, kuri tiek uzskatīti par riskantiem, bet uz tiem, kas gūst peļņu, akcentu liekot uz augsta riska nodokļu maksātājiem.

I.Korņejeva secina, ka, jo lielāka ir nepakļaušanās pakāpe, jo radikālāki nodokļu administrēšanas uzlabojumi nepieciešami, piem., Itālijā veiktie aprēķini norāda, ka ik gadu nodokļos netiek nomaksāti 227,6 miljardu eiro, no kuriem Finanšu policija atklāj 21 miljardu eiro, bet no tiem izdodas piedzīt tikai 487 miljonus. Tas nozīmē, ka uz katriem 100 eiro deklarēto ienākumu 48 tiek slēpti no finanšu institūcijām. Gandrīz puse no visiem nenomaksātajiem nodokļiem valstij nenomaksā rūpniecības uzņēmumi, 12% - tirgotāji. Fiziskās personas, kas strādā bez darba līguma, samazina valsts nodokļu ienākumus par 8%¹²⁴.

Hogue, Šneiders un Enste uzskata, ka nodokļu likumdošanas sarežģītība un nodokļu administrētāju neprofesionalitāti rada iespēju izvairīties no nodokļu maksāšanas nelikumīgi, bet neadekvāti nodokļu likumi un nodokļu spraugas ļauj izvairīties no nodokļu maksāšanas arī likumīgi. Jebkura izvairīšanās no nodokļu maksāšanas mazina nodokļu ieņēmumus budžetā un līdz ar to valdība bieži vien pieņem neadekvātus lēmumus, paaugstinot nodokļu likmes.

Burgess, Robins un Sterns savā 1993.gada veiktajā pētījumā uzsvēra, ka valstīs ar vāju administratīvo struktūru nodokļu administrēšanas līmenis ir zems. Globalizācija prasa krasi mainīt nodokļu administrēšanā metodes nodokļu maksātāju apkalpošanā. Burgess un Sterns secina, ka attīstības valstu nodokļu administrēšana būtiski atšķirās no attīstītu valstu nodokļu administrēšanas. Tas izskaidrojams ar to, ka attīstības valstu ekonomiskā darbība biežāk notiek neoficiālajā, jeb ēnu ekonomikā un līdz ar to budžetā neienāk apjomīgas nodokļu summas. Turklāt attīstības valstīs jūtama nodokļu administrēšanas zemā kapacitāte un korupcijas izpausmes¹²⁵. Līdz ar to attīstības valstu nodokļu administrācijas nav sagatavotas globalizācijas procesiem, kur nepārtraukti notiek eksporta un importa darījumi, cīņa par konkurenci un korupciju.

D.Berkovics un L.Vei apgalvo, ka 1990 gados nodokļu politika un administrēšana attīstības valstīs bija nemākulīga un izšķērdīga, kas noveda līdz lieliem nodokļu parādiem. Neiedziļinoties lietas būtībā un neveicot nodokļu parādu dziļāku analīzi, var neievērot radušās sekas, piem., korupciju, nodokļu maksātāju negatīvo attieksmi pret nodokļu maksāšanu, kas savukārt izkropļo nodokļu sistēmu un neveicina investīciju piesaisti un mazo uzņēmumu attīstību¹²⁶.

¹²³ Andreoni J., Erard B., Feinstein J. „Tax Compliance”, 818

¹²⁴ Korņejeva I. Itālieši nemaksā nodokļus./Latvijas Avīze,09.01.06.

¹²⁵ Burgess, Robin and Nicholas Stern (1993). „Taxation and Development, „, *Journal of Economic Literature*, 31(2), p. 762-830

¹²⁶ Berkowitz, Daniel and Wei Li (2000). “Tax Rights in Transition Economies: A Tragedy of the Commons?, *Journal of Public Economics* 76 (3): p.369-398.

G.Klarke un L.Hū savos empīriskajos pētījumos atklāja korelatīvu sakarību starp uzņēmuma lielumu un apmaksāto kukuļu relatīvo slogu¹²⁷.

S.Džonsona, D.Kaufmana un A.Šleifera 1990.gadā veiktie pētījumi liecina, ka augstais nodokļu slogs post - komunisma zemēs noveda pie tā, ka liela daļa ekonomikas sektora sāka darboties neoficiālajā sektorā¹²⁸. Autori uzsver, ka nepareizā nodokļu politika un administratīvās metodes noved pie statistiskiem zaudējumiem un aizkavē eksporta un importa augšanu formālajā sektorā, īpaši nelielo uzņēmumu starpā. Investīciju piesaiste tiek atzīta kā galvenā problēma attīstības valstīs, piem. Āfrikā.

J.Stiglics 2004.gadā izgudrojis tādu nodokļu administrēšanas un politikas jauno projektēšanas modeli, kurā korupcija ir kā nelokāmās nodokļu struktūras sastāvdaļa, kurai jābūt kā centrālai finanšu reformas problēmai¹²⁹. Autors secina, ja attīstības valstu ēnu ekonomika ir raksturīga ar zemu intensitāti, ar maza apmēra operācijām, tradicionālo tehnoloģiju un ar zemiem ienākumiem, tad neoficiālā ražošana vairāk raksturīga pārejas ekonomikas sistēmām ar augstu kapitāla intensitāti. Pētot pasaules valstu korupcijas līmeni dažādos nodokļu administrēšanas modeļos, secina, ka pietrūkst skaitliskās informācijas par šiem procesiem un korupcija nebūtu problēma, ja to varētu novērot un dokumentēt. Līdz ar to var secināt, ka ir ierobežota informācijas pieejamība nodokļu administrēšanā saistībā ar korupcijas procesiem.¹³⁰

B.Dalago uzskata, ka nelegālos ienākumus rada un sadala nelegālie aģenti¹³¹. Autors iedala nelegālos aģentus trijās grupās: 1) reģistrētie aģenti, kuri nepilnīgi uzrāda savus ienākumus, tai skaitā arī fiktīvā ražošana; 2) neregistrētie aģenti, neformālā ekonomika, neregistrētie pakalpojumi (telpu iznomāšana); 3) nelegālie aģenti (korupcija, dienesta pilnvaru pārsniegšana). Savos tālākajos pētījumos B.Dallago secina, ka nav skaidrība par to, kādas metodes un kādas informācijas avotus ekonomisti izmanto, lai noteiktu nelegālos ienākumu apmērus.

V.Gincburgs, P.Pestju, pētot nodokļu administrēšanas iespējas ietekmēt ēnu ekonomikas līmeni, izvirza divus komponentus: 1) ēnu ekonomiku šaurākā nozīmē un 2) kriminālo ekonomiku¹³². Kriminālā ekonomika tiek raksturota kā nelegālo darbību kopa, tai skaitā azartspēles, ar likumu aizliegtās darbības, kuras nav deklarētas un apliktas ar nodokli. Ēnu

¹²⁷ Clarke, G.R.G., L.C Xu (2002). "Ownership, Competition, and Corruption: Bribe Takers Versus Bribe Payers", *World Bank Working Papers*, WP2783, February, p.45

¹²⁸ Johnson, Simon, Daniel Kauffman, and Andrei Shleifer. (1997). "The unofficial economy in transition." *Brookings Papers on Economic Activity Fall*, (2): p. 159-239.

¹²⁹ Stiglitz, Joseph E. (2004). *Development Oriented Tax Policy*, Initiative for Policy Dialogue, Tax Task Force (mimeo) Columbia University, p.39

¹³⁰ Stiglitz, Joseph E. (2004). *Development Oriented Tax Policy*, Initiative for Policy Dialogue, Tax Task Force (mimeo) Columbia University, p.29

¹³¹ Dallago B. The irregular economy in systemic transformation and statistical measurement/Research paper series of Russian-European Centre for Economic Policy, July 2002.-p.17.

¹³² Economie informelle: définitions, mesures, déterminants et conséquences.-Problemes économiques, N.2648, janvier 2000.p.12-18

ekonomika, kur notiek legāla darbība, bet slēpta no aplikšanas ar nodokli. Līdz ar to radot konkurenci godīgiem nodokļu maksātājiem. Autori šos darbības veidus iedala trīs grupās: 1) neregulāra nodarbinātība, piem., darba izpilde bez līguma, lai nemaksātu nodokļus un nopelnītu mazliet naudas, piem., aukles, apkopējas; 2) regulāra nodarbinātība, neregistrējot darbiniekus un neslēdzot darba līgumus, piem., nodarbinot darbiniekus, kas saņem bezdarbnieku pabalstus; 3) nepilnīga veikto pakalpojumu un saražotās produkcijas deklarēšana, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas. Arī V.Gincburgs, P.Pestju tāpat kā B.Dalago uzskata, ka ēnu ekonomikas līmenis ir atkarīgs no fiktīvām darbībām no ienākumu slēpšanas apjoma.

V.Trasbergs uzskata, ka nodokļu administrēšana attīstības valstīs ir nepārtraukti jāuzlabo, jāmodernizē, lai samazinātu ēnu ekonomikas līmeni un iekasētu plānotos nodokļus pilnīgi un savlaicīgi valsts budžetā¹³³. Autors, analizējot faktoros, uzmanību pievērš trim faktoriem, kas tiešā veidā ir saistīti arī ar nodokļu plaisu: lielais nodokļu slogs, neadekvāta un vāja nodokļu administrēšana, sabiedrības vēsturiskās tradīcijas un mentalitāte¹³⁴.

M.Kartens uzskata, ka korupcijas izpausmes vairāk saskatāmas tur, kur nodokļu administrētājam ir vislielākais kontakts ar nodokļu maksātāju. Tādēļ autors nodokļu administratorus iedala grupās pēc kontakta līmeņa intensitātes pakāpes. Tiem, kuriem ir lielāks kontakts ar nodokļu maksātājiem, tiek organizēti dažādi standartizācijas pasākumi, lai varētu veikt novērošanu. Lai uzlabotu un plānotu darbības, kur riski varētu būt vislielākie, izmanto segmentācijas tirgu. Tiešie kontakti ar nodokļu maksātāju veidojas galvenokārt tad, kad notiek konsultācijas, dažādi izglītošanas pasākumi, bet netiešie kontakti veidojas, zvanot pa telefonu un sūtot e-pastu. Jāatzīmē, ka visvieglāk ir pārbaudīt netiešos kontaktus. Autors tabulā atspoguļo kontakta līmeņa shematisko struktūru, atkarībā no nodokļu administrēšanas organizatoriskās struktūras.

1.6.tabula

Nodokļu administrētāja un nodokļu maksātāja kontakta līmeņa shematiskā struktūra¹³⁵

	Minimāls kontakts	Vidējs kontakts	Intensīvs kontakts
<i>Nodokļu segmenta tips</i>			
PVN		X	
Korporācijas ienākuma nodoklis			x
Iedzīvotāju ienākuma nodoklis	x		
Sociālais nodoklis	x		
Muitas nodoklis, imports	x	x	
<i>Funkcionālais modelis</i>			

¹³³ Bernardi L., Chandler M., Gandullia L. „Tax Systems and Tax Reforms in New EU Members” London and NEW YORK, 2005., p.96.

¹³⁴ Stiglitz, Joseph E. (2004). *Development Oriented Tax Policy*, Initiative for Policy Dialogue, Tax Task Force (mimeo) Columbia University, p.56

¹³⁵ Source: CIAT (2001)

Dokumentu apstrāde		x	
Sanāksme		x	
Skaidrošana			x
Nodokļu maksātāju pakalpojumi	x		x-specifiskie
Klienta pakalpojumi			
Cilvēki	x		
Mazās un vidējās kompānijas		x	
Lielās kompānijas			x
Riska novērtēšana			
Mazs risks	x		
Vidējs risks		x	
Liels risks			x

Source: CIAT (2001)

Kā redzams tabulā, nodokļu inspektora kontakta līmenis atkarīgs no struktūras. Nodokļu administrācija organizē dažādus standartizācijas pasākumus, lai varētu nodokļu inspektoros novērot. Šinī gadījumā jāskata kontakti atkarībā no intensitātes pakāpes un jāparedz riski.

V.Tanci un G.Tsibouris, S.Džonsons un D.Kaufmans veicot pētījumus 200.un 2001.gadā secina, ka korupcija grauj uzticību valdībai, izkropļo uzņēmējdarbības klimatu un mazina investīciju piesaisti uzņēmējdarbībā¹³⁶. Nodokļu administrēšanai ir jāveic pasākumi, lai uzlabotu uzņēmējdarbības vidi valstī.

J.Gils 2003.gadā atklāja, ka visā pasaulē vislielākā korupcija vērojama organizāciju augstākajā līmenī un tieši valsts sektora augstākajā līmenī notiek dažādu lēmumu pieņemšana, kuri var būtiski ietekmēt nodokļu maksātāja konkurētspēju¹³⁷.

J.Popovs un M.Tarasovs secina, ka nodokļu maksātājs veicot legālo biznesu un maksājot visus nodokļus, kopējās izmaksas ir saistītas ar lielu laika patēriņu. Tieši šis faktors bieži vien kalpo, lai nodokļu maksātājs sāktu darboties ēnu sektorā, bez valsts līdzdalības. Pie tam uzņēmējs galvenokārt izvairās ne tikai no IIN, bet arī no sociālā nodokļa¹³⁸.

N.Bokuns atzīst, ka ēnu ekonomiku un inflācijas likumsakarības ir cieši saistītas, īpaša loma šajos procesos ir arī nodokļu administrēšanai¹³⁹. Autors secina, ka ēnu ekonomika ir visvairāk raksturīga tām valstīm, kurām ir dažādas saimniekošanas sistēmas. Ēnu ekonomikas forma ir atkarīga no oficiālās ekonomikas rakstura un funkcionalitātes¹⁴⁰. Ēnu ekonomika pieņem noteiktu formu un ieņem zināmu vietu atkarībā no oficiālās ekonomikas nosacījumiem

¹³⁶ Tanzi, V. and Tsibouris, G. (2000) Fiscal reform over ten years of transition, IMF Working p. 113, Washington, DC IMF, p.78

¹³⁷ Gill J. (2003) The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform, The World Bank Complement for presentation on Revenue Administration Reform January 2003, Washington, DC: World Bank. <http://www1.worldbank.org/publicsector/Tax/NutsBolts.pdf>

¹³⁸ Попов Ю. Н., Тарасов М.Е., Теневая экономика, 2005. М.С20

¹³⁹ Бокун Н.Ч. Исследование взаимосвязи теневой экономики и инфляционных процессов вопросы статистики, 11.2006. с.13(96)

¹⁴⁰ Бокун Н.Ч. Исследование взаимосвязи теневой экономики и инфляционных процессов. Вопросы статистики. Научно-информационный журнал, 11/2006, с.13 (96)

un rakstura. Autors secina, ka slēptie ienākumi un nesamaksātie nodokļi palielina ēnu ekonomikas līmeni, kuri savukārt palielina skaidras naudas pieaugumus un līdz ar to inflācijas rezultātā pieaug pieprasījums. Budžetā nesamaksātie nodokļi palielina budžeta deficītu un savukārt arī pieprasījuma inflāciju. Produkciju pašizmaksas samazinājums samazina inflācijas rezultātā radušās izmaksas. Līdz ar to var secināt, ka visa veida izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ietekmē valstī notiekošos procesus un nodokļu administrēšanai šajos procesos ir viena no galvenajām lomām, kas savukārt atkarīga no citiem savstarpēji saistītajiem procesiem.

A.Jakovļevs, P.Kuzņecovs, A.Fomins 2001.gada veiktajā pētījumā par neformālo biznesa grupu identifikāciju, autori nonāk līdz secinājumam, ka pakalpojumu sfērā fiktīvie darījumi paaugstina produkcijas pašizmaksu, bet aplokšņu algu galvenais iemesls ir sociālais nodoklis¹⁴¹. Kā risinājumu tam, autori iesaka likvidēt robus nodokļu likumdošanā.

E.M. Hasina, A.B.Djubua risinājumu balsta uz pētījumu par korupcijas iespējamību nodokļu administrēšanas darbā. Autori pētījumā izvērtē divas situācijas: pirmajā gadījumā, bez iespējas nodokļu inspektoram korumpēties, otrajā gadījumā -ar iespēju nodokļu inspektoram korumpēties¹⁴². Pasaulē izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu inspektoru uzpirkšana ir plaši izplatīta. Autori piedāvā nodokļu maksātāju - nodokļu inspektora modeli, izmantojot Spēļu teoriju. Būtība šim modelim ir sekojoša. Nodokļu maksātājs deklarē savus ienākumus nodokļu inspektoram. Gadījumā, ja nodokļu maksātājs nav uzrādījis visus ieņēmumus, nodokļu inspektors uzliek negodīgajam nodokļu maksātājam sodu, iekļaujot arī nesamaksāto nodokli. Savukārt nodokļu maksātājs mēģina uzpirkt nodokļu inspektoru, piedāvājot tam kukuli. Nodokļu administrācija var pārbaudīt arī nodokļu inspektoru un sodīt to. Autori pierāda, ka pastāv funkcija starp negodīgo inspektoru un piedāvātā kukuļa lielumu.

$$f(F) = 1 - \exp(-F / [F]) \quad [3]$$

kur,

[F]-matemātiski sagaidāmais soda apmērs, kurš vienāds $[F] = FV / (F - V)$

F-sods, uzliktais negodīgajam nodokļu maksātājam,

V- piedāvātā kukuļa apmērs;

F-sods, kuru saņem nodokļu inspektors.

Pētījumā izvirzīti divi modeļi - ar korupciju un bez korupcijas. Lai adekvāti varētu pieņemt lēmumu, nepieciešami trīs sodu intervāli ar fiksētu varbūtību nodokļu maksātāju pārbaudēs un nodokļu inspektoriem. Bez tam, lai aprēķinātu iespējamo kukuļa apmēru un

¹⁴¹ Яковлев А. А., Кузнецов П.В., Фомин А.К., Идентификация неформальных бизнес групп для целей налогового администрирования, Научный доклад www.ASPE.SPB.RU

¹⁴² Хасина Е.М., Дюбуа А.Б. ,Математическая модель коррупции в налоговых органах, 2004 , с.56

modeļa korekciju, ir nepieciešams ieviest parametru $\gamma \in [0;1]$, kas raksturo nodokļu maksātāja un nodokļu inspektora savstarpējās attiecības. Kukuļa apmēru var izteikt vienādojuma veidā:

$$V = \gamma F(1-p) + (1-\gamma) p F \quad [4]$$

kur

p -atkārtotas pārbaudes iespējamība.

Funkcijas ietvaros var aprēķināt iespējamos j sodu intervālus un varbūtību negodīgo nodokļu maksātāju un nodokļu inspektoru pieķeršanā:

$$p_j = (f(F_{j+1}) - f(F_j)) p \quad [5]$$

Funkcija ļauj aprēķināt maksimālos ieņēmumus budžetā, ņemot vērā izmaksas šādām pārbaudēm. Pētījuma rezultāti dod iespēju nodokļu administrācijām noteikt optimālo stratēģiju, kā arī veikt korekcijas lēmumu pieņemšanā. Neskatoties uz to, ka piedāvātais risinājums ir modelēts, to var izmantot praksē, veicot dažādas variācijas.

Funkcija ļauj aprēķināt maksimālos ieņēmumus budžetā, ņemot vērā izmaksas šādām pārbaudēm. Pētījuma rezultāti dod iespēju nodokļu administrācijām noteikt optimālo stratēģiju, kā arī veikt korekcijas lēmumu pieņemšanā. Neskatoties uz to, ka piedāvātais risinājums ir modelēts, to var izmantot Latvijas praksē.

Promocijas darba autore, izmantojot šo modeli, veiktos aprēķinus apkopo 1.7.tabulā. Datu bāzei pirmajā tabulas ailē izmanto (F) soda apmēru no Ls100 līdz Ls 100 000. Otrajā ailē - kukuļa apmērs $V=10\%$, 30% un 0% no soda apmēra summas, bet trešajā ailē- sods $[F1]$, ko saņem nodokļu inspektors.

1.7.tabula
Soda apmērs un kukuļa apmērs pēc E.M. Hasina un A.B.Djubua piedāvātās metodes

Soda apmērs, F/Ls	Kukuļa apmērs $V = (V_i * F) / Ls$			Sods, ko saņem nodokļu inspektori $(F * V) / (F - V) / Ls$		
	10%	30%	60%	10%	30%	60%
100	10	30	60	11	43	150
250	25	75	150	28	107	375
500	50	150	300	56	214	750
1000	100	300	600	111	429	1500
1500	150	450	900	167	643	2250
2000	200	600	1200	222	857	3000
5000	500	1500	3000	556	2143	7500
10 000	1000	3000	6000	1111	4286	15000
50 000	5000	15000	30000	5556	21429	75000
75 000	7500	22500	45000	8333	32143	112500
100 000	1000	3000	6000	11111	42857	150000

Aprēķina rezultāti rāda, ka neatkarīgi no kukuļa apmēra, ko saņem inspektors (otrā aile), budžetā nomaksājamais nodoklis ir lielāks. Šo formulu var izmantot dažādu lēmumu pieņemšanai.

Broks, S.Džonsons un D.Kaufmans pierāda, ka nodokļu plaisa ir atkarīga no ēnu ekonomikas līmeņa, nodokļu administrēšanas efektivitātes un korupcijas¹⁴³.

S.Silvani un K.Baers risina jautājumus par nodokļu administrēšanas efektivitātes paaugstināšanu darbā ar nodokļu maksātājiem, lai samazinātu nodokļu plaisu, tas ir starpību starp potenciāli iekasējamajiem nodokļiem un faktiski iekasētajiem nodokļiem¹⁴⁴. Autori uzskata, ka šo nodokļu plaisu matemātiski aprēķināt ir diezgan grūti un tā ir atkarīga no ekonomiskajiem, politiskajiem, vēsturiskajiem un kultūras faktoriem attiecīgajā valstī. Uzmanību pievērš diviem aspektiem: 1) nodokļu administrēšanas efektivitāte un 2) ēnu ekonomikas līmenis. Autori atzīst, ka attīstības valstīs ekonomikas reformu laikā nodokļu administrēšana nav tik efektīva un patstāvīga kā tas ir attīstītajās valstīs. Tas izskaidrojams ar to, ka nodokļu speciālistiem attīstības valstīs pietrūkst kvalifikācijas un motivācijas.

Autoru pētījumi un viedokļu dažādība pierāda, ka izpratne par nodokļu administrēšanas pilnveidošanu un efektivitāti ir atšķirīga, jo pētnieki viedokļi ir atkarīgi no konkrētu valstu sociālajiem un ekonomiskajiem faktoriem. Neskatoties uz to, ka autoru viedokļi atšķiras, tomēr kopīgs ir tas, ka visi min vienus un tos pašus nodokļu nemaksāšanas iemeslus: likumu neskaidrība, lielie nodokļi, valdība nepareizi tērē naudu, neērta nodokļu maksāšana, nesodāmība, vispārējā nodokļu maksāšanas disciplīna valstī.

Nodokļu administrēšana ir ļoti komplicēta. Lai pilnveidotu nodokļu administrēšanu ir nepieciešama kompleksa pieeja plānošanas, organizēšanas, motivēšanas un kontroles funkcijas īstenošanai. Pašlaik Latvijā kvalitatīvās un kvantitatīvās metodes izmanto nodokļu ieņēmumu plānošanā, bet ir virkne darbību, kur kvalitatīvie un kvantitatīvie rādītāji netiek izmantoti. Autore piedāvā nodokļu administrēšanas pilnveides formulu:

$$U = P\{a, b, c, d\} + O\{e, f, k, t\} + M\{l, m, n, o, i\} + K\{v, s, x, z, w\}^{145} \quad [6]$$

kur,

U - nodokļu administrēšanas pilnveidošana

P - plānošanas funkcija {a-plāns, b-cilvēkresursu kompetence, c-nodokļu ieņēmumu plānošanā izmantotajās prognozēšanas metodes, d-nodokļu parādu plānošana, programmatūra}

O - organizēšanas funkcija {e-struktūra, f-inovātīvās metodes un paņēmieni, k-kadru pietiekamība sagatavotība, t-resursi}

M - motivēšanas funkcija {l-tiesiskā apziņa, m-attieksme, n-atalgojums, o-karjera, p-izaugsme, i-informēšana}

¹⁴³ Brooks N.(2001) Key Issues in Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance, Asian Development Bank 2001. http://www.adb.org/Documents/Events/2001/Tax_Conference/paper_brooks.pdf.

¹⁴⁴ Silvani C. and Baer K.(1997), Designing tax administration reform strategy: experiences and guidelines, IMF Working Paper 97/30, Washington, DC: IMF.

¹⁴⁵ Autores izveidotā formula

K - kontrolēšanas funkcija {v-cilvēkresursu sadale pa nodaļām, s-sodu sankcijām, x- auditoru kompetence, z - likumdošanas, w-FPP kapacitāte}

Pēc autores domām, nodokļu administrēšanas pilnveides rādītājs ir atkarīgs no funkcijām. Savukārt funkciju īstenošana ir atkarīga specifiskajiem rādītājiem. Nodokļu administrēšana atrodas mainīgā vidē un funkcijas ir ļoti komplicētas un sarežģītas. Ietekmējošie faktori var gan pozitīvi, gan negatīvi iedarboties uz nodokļu administrēšanas efektivitāti. Savukārt ņemot vērā iepriekš minētos faktoros un zinot, kādu ietekmi tie atstās uz nodokļu administrēšanu, var izvēlēties visoptimālāko variantu un vispareizākās metodes un paņēmienus.

Līdz ar to esam pierādījuši, ka plānošanas, organizēšanas, motivēšanas un kontroles funkcijas ir noteicošās nodokļu administrēšanas procesā. Nodokļu administrēšanas funkciju pilnvērtīgu nodrošināšanu var sasniegt tikai ar saskaņotām darbībām, kurā katrs ierēdnis un darbinieks skaidri apzinās savu uzdevumu kopējo mērķu sasniegšanai, savstarpēji sadarbojoties un apmainoties ar informāciju. Apzinot esošo resursu trūkumus, kas kavē efektīvi veikt nodokļu administrēšanas funkcijas, jāpanāk, lai struktūrvienību reglamentī, iekšējie noteikumi, amata apraksti sniegtu skaidru izpratni par katra organizācijas līmeņa, katras struktūrvienības, katra ierēdņa un darbinieka atbildību un pienākumiem normatīvajos aktos noteikto nodokļu administrēšanas funkciju un uzdevumu izpildei. Nav vienota pasaulē universāla modeļa. Tie jāpielāgo konkrētiem apstākļiem valstī un elastīgi jāreaģē.

Tālāk autore pāriet pie Latvijas nodokļu administrēšanas prakses analīzes, balstoties uz jau veikto teorētisko administrēšanas funkciju analīzi.

2. Nodokļu administrēšanas funkciju analīze Latvijā

2.1. Nodokļu ieņēmumu plānošanas problēmas un risinājumi¹⁴⁶

Nodokļi nodrošina valsts un pašvaldību funkciju veikšanai nepieciešamos resursus, tāpēc nodokļu ieņēmumu plānošana ir ļoti būtiska un to ietekmē Eiropas Savienības (ES) nodokļu politika. ES uzrauga, lai nacionālās nodokļu sistēmas būtu savietojamas ar ES mērķiem un netraucētu brīvai preču, kapitāla un pakalpojumu kustībai. Nosacījumi galvenokārt attiecas uz netiešajiem nodokļiem, tas ir, pievienotās vērtības nodokli (PVN), akcīzes nodokli un muitas nodokli.

Plānojot nodokļu ieņēmumus, jāņem vērā nodokļu analītiķu izpratne par nodokļu prognozēšanas metodēm, nodokļu ieņēmumu plānošana jāskata kontekstā ar citiem kopbudžeta ieņēmumu avotiem.

2.1.tabula

Valsts konsolidētā kopbudžeta ieņēmumi Latvijā 2004. - 2007.gadā (% no IKP)¹⁴⁷

	2004	2005	2006	2007n
Vispārējā valdības sektora ieņēmumi	33,9	35,3	35,6	38,2
I Nodokļu ieņēmumi	27,2	28,1	29,3	31,0
1.1. Netiešie nodokļi:	9,9	11,2	11,8	11,9
• pievienotās vērtības nodoklis	6,5	7,5	8,3	8,5
• akcīzes nodoklis	3,2	3,5	3,3	3,2
• muitas nodoklis	0,2	0,2	0,2	0,2
1.2. Ienākuma nodokļi un īpašuma nodokļi:	8,4	8,3	8,7	9,7
• uzņēmumu ienākuma nodoklis	1,7	2,0	2,3	2,8
• iedzīvotāju ienākuma nodoklis	5,9	5,6	5,8	6,3
• nekustamā īpašuma nodoklis	0,8	0,7	0,6	0,5
1.3. Valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas	8,6	8,3	8,5	9,0
1.4. Pārējie nodokļi	0,3	0,3	0,3	0,4
II Citi ieņēmumi	6,7	7,2	6,3	7,2

n - Ekonomikas ministrijas novērtējums

Kā redzams 2.1.tabulā, turpinoties straujajai ekonomiskajai izaugsmei, 2007.gadā pieauga valsts konsolidētā kopbudžeta ieņēmumi. 2007. gadā kopbudžeta ieņēmumi bija Ls 5378 milj. jeb aptuveni 38,2% no IKP, salīdzinājumā ar 2006. gadu ieņēmumi palielinājušies par 33,9%¹⁴⁸. Valsts pamatbudžetā 2007. gadā kopā iekasēti Ls 2,32 miljardi, kas ir par Ls 553,62 milj. jeb 31,3% vairāk nekā 2006.gadā¹⁴⁹. Savukārt 2007.gadā nodokļu ieņēmumi iekasēti Ls

¹⁴⁶ Ar administrētāja darba plānošanu saistītās problēmas tiks risinātas promocijas darba trešajā nodaļā.

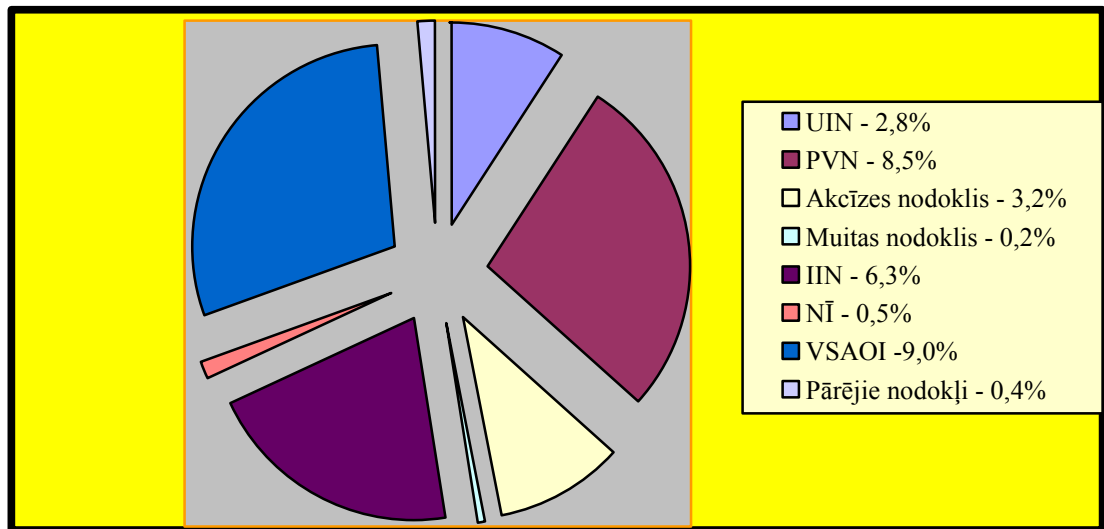
¹⁴⁷ Ziņojums par Latvijas tautsaimniecības attīstību, LR Ekonomikas ministrija, Rīga, 2007.gada decembris, SIA „ABC JUMS”, 49 lpp.

¹⁴⁸ Ziņojums par Latvijas tautsaimniecības attīstību, LR Ekonomikas ministrija, Rīga, 2007.gada decembris, SIA „ABC JUMS”, 48 lpp.

¹⁴⁹ www.vid.gov.lv

4363 milj. jeb par 30,6% vairāk nekā iepriekšējā gadā. Ekonomikas ministrijas (EM) apkopotā informācija liecina, ka nodokļu ieņēmumi 2007.gadā pieauga straujāk nekā IKP.

Nodokļu ieņēmumu struktūra 2007.gada kopbudžeta ieņēmumos (% no IKP) atspoguļota 2.1.attēlā. Līdzīga nodokļu struktūra ir arī iepriekšējos budžeta gados.



2.1.att. Nodokļu ieņēmumu struktūra % no IKP Latvijā 2007.gadā

Kā redzams attēlā, vislielāko nodokļu īpatsvaru veido PVN, iedzīvotāju ienākumu nodoklis (IIN), valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (VSAOI), akcīzes nodoklis un uzņēmumu ienākuma nodoklis (UIN). Latvijas nodokļu administrētāji 2007.gadā kopā nodrošinājuši Ls 4,60 miljardu iekasēšanu, kas, salīdzinot ar 2006.gadu, ir par Ls 1,16 miljardu jeb 33,8% vairāk. PVN ieņēmumi pieauguši par 8,2% , VSAOI palielinājušās par 7,9% , bet IIN ieņēmumi iekasēti par 6,9% vairāk¹⁵⁰. Kā galvenie faktori, kas noteica nodokļu ieņēmumu straujo pieaugumu, bija augošais privātais patēriņš, inflācija, darba samaksas pieaugums, attīstības tendences Latvijas ekonomikā, atsevišķu nodokļu likmju paaugstināšana.

Izvērtējot nodokļu ieņēmumu dinamiku no 2002.-2007.gadam (2.2. tabula), var secināt, ka vairākus gadus pēc kārtas nodokļu ieņēmumi tiek plānoti neprecīzi. Faktiskie ieņēmumi ir daudz lielāki nekā plānotie. Līdz ar to rodas jautājums, kāpēc ir tādas novirzes un kādi tam ir cēloņi?

Iespējams, ka cēlonis ir politiski apzinātas darbības rezultāts, lai uzrādītu mazākus ieņēmumus un nodrošinātu sekmīgu budžeta izpildi. Tādā gadījumā budžeta ieņēmumu plāna samazinājumam nav mobilizējoša rakstura. Varētu būt, ka nodokļu analītiķi neizmanto pareizās nodokļu ieņēmumu prognozēšanas metodes.

¹⁵⁰ Ziņojums par Latvijas tautsaimniecības attīstību, LR Ekonomikas ministrija, Rīga, 2007.gada decembris, SIA „ABC JUMS”, 49lpp.

2.2.tabula

Faktisko un plānoto nodokļu ieņēmumu dinamika no 2002.-2007.gadam, milj.Ls¹⁵¹

Nodokļu veidi	2002.		2003.		2004.		2005.		2006.		2007.	
	Faktiskie nodokļu ieņēmumi milj.Ls	Gada plāna izpilde %	Faktiskie nodokļu ieņēmumi milj.Ls	Gada plāna izpilde %	Faktiskie nodokļu ieņēmumi milj.Ls	Gada plāna izpilde%	Faktiskie nodokļu ieņēmumi milj.Ls	Gada plāna izpilde %	Faktiskie nodokļu ieņēmumi milj.Ls	Gada plāna izpilde%	Faktiskie nodokļu ieņēmumi milj.Ls	Gada plāna izpilde%
Uzņēmuma ienākuma nodoklis	109,7	112,4	93,9	100,8	127,8	100,8	180,7	106,1	253,8	102,9	399,7	98,6
Pievienotās vērtības nodoklis	383,0	96,3	459,2	103,0	486,7	100,9	677,1	109,9	930,5	104,0	1202,9	99,8
Akcīzes nodoklis	114,9	94,8	133,9	105,3	236,9	101,3	314,0	108,6	366,2	103,8	448,1	104,6
Muitas nodoklis	15,1	91,9	18,8	113,0	17,2	105,3	19,3	105,6	20,7	107,4	27,9	103,3
Azartspēļu un izložu nodoklis	6,7	99,9	7,4	109,5	7,8	100,5	9,9	103,1	15,9	104,1	22,4	108,7
Vieglo automobiļu un motociklu nodoklis	-	-	-	-	4,9	102,6	9,5	117,5	13,7	105,8	16,7	93,8
VSAOI	537,8	101,8	574,2	103,2	662,4	100,8	780,6	104,5	1000,2	104,1	1264,9	103,7
IIN	318,9	103,1	367,3	105,5	435,5	101,8	509,2	103,7	657,3	101,6	586,2	100,3
Dabas resursu nodoklis	10,5	93,6	9,6	83,7	8,2	96,5	10,3	122,4	10,9	96,2	7,6	83,6
Kopā	1634,5	101,6	1823,1	103,5	2111,1	101,1	2657,1	106,4	3436,2	103,4	3976,6	101,3

¹⁵¹ Autores izveidotā tabula

Budžeta ieņēmumu pārpildi pēdējos gados daļēji varētu pamatot ar prognozēti augsto inflāciju valstī. Cēloņi var būt dažādi, tāpēc analizēsim katru nodokli.

PVN ieņēmumu pieaugumu 2007. gadā veicināja augošais iekšzemes pieprasījums un augstā inflācija. Pašlaik PVN likme Latvijā ir 18%, kas ir viena no zemākajām likmēm ES. Samazinātā nodokļu likme Latvijā ir 5%. ES nosaka, ka minimālā PVN likme ir 15%, kā arī var tikt piemērota viena vai divas samazinātās likmes, kas nevar būt mazākas par 5%. ES direktīvās tiek stingri noteikts, kādām precēm un pakalpojumiem iespējams piemērot samazināto nodokļa likmi. Visās trīs Baltijas valstīs PVN likmes ir vienādas, tas ir, standartlikme ir 18% un samazinātā likme - 5%.

2.3.tabula
Pievienotā vērtības nodokļa plānoto un faktisko ieņēmumu salīdzinājums Latvijā
no 2002.-2007.gadam.(tūkst.Ls)¹⁵²

Gads	Plānots	Faktiski	Izmaiņas fakts/plāns%
2002	397681,4	383011,1	96,3
2003	446011,0	459200,8	103,0
2004	482300,0	486673,1	100,9
2005	616144,0	677095,4	109,9
2006	894459,8	930548,2	104,0
2007.	1205285,2	1202932	99,8

2007.gadā PVN tika iekasēts Ls 1202,9 milj. apmērā, kas par 29,3 % pārsniedza 2006. gada līmeni. PVN maksājumu pamatā ir katra uzņēmuma ieņēmumu prognoze. PVN ieņēmumus ietekmē PVN iemaksu un atmaksu prognoze. PVN iemaksu un atmaksu prognozei tiek izmantota informācija par veiktajām nodokļu iemaksām un pieprasīto atmaksu. Nodokļu analītiķi PVN prognozēšanai izmanto kvantitatīvo prognozēšanas mainīgo vidējā lieluma metodi.

Izvērtējot PVN prognozes, ir konstatētas vairākas riska zonas, kas ļauj apšaubīt nodokļu prognozes precizitāti. Būtiska nepilnība PVN prognozē ir tā, ka aplēses par PVN tiek izdarītas tikai attiecībā uz nodokļu iemaksām un atmaksām. Nodokļu bāzes (apliekamo darījumu vērtības) izmaiņu prognoze netiek veikta. Atmaksu apjoms lielā mērā ir atkarīgs no priekšnodokļa apjoma. Arī PVN priekšnodokļa dinamika un pieauguma tendences netiek analizētas prognozēšanas procesā. Autore uzskata, ka PVN uzskaites precizitātei lietderīgi būtu izmantot aditīvo Holtā-Vintersa lineārās sezonālās izlīdzināšanas modeli, kaut gan tā izmantošanai ir nepieciešama sarežģītāka datu analīzes sistēma.

Pētījuma gaitā noskaidrots, ka tiek izmantoti nereāli PVN prognozēšanas pamata pieņēmumi, sastādot prognozes matemātisko aprēķinu. Tas apdraud gan prognozes iekšējo

¹⁵² Autore izveidotā tabula, pamatojoties uz www.vid.gov.lv.

derīgumu, gan arī tās rezultātu precizitāti. Problēmas risinājums varētu būt izvairīšanās no nepamatotiem pieņēmumiem PVN ieņēmumu prognozēs.

Akcīzes nodoklis, saskaņā ar ES direktīvām, ir piemērojams naftas produktiem, alkoholiskajiem dzērieniem, alum un tabakas izstrādājumiem. ES direktīva nosaka arī akcīzes nodokļa maksāšanas kārtību un vispārīgos atbrīvojumus no akcīzes nodokļa. ES tiesību akti nosaka tikai minimālās akcīzes nodokļa likmes. Dalībvalstis ir tiesīgas valsts teritorijā noteikt akcīzes nodokli arī citām precēm. Pievienojoties ES, tika stingri noteikta kārtība, kādā veidā Latvijā tiks tuvinātas akcīzes nodokļa likmes ES noteiktajām likmēm. Paredzams, ka naftas produktiem, alkoholam un tabakas izstrādājumiem tuvākajos gados ievērojami palielināsies nodokļa likme, kā rezultātā pieaugs minēto produktu cena. Akcīzes nodokļa prognozei izmantojamā informācija ir nodokļu maksātāju veikto maksājumu vēsturiskie dati.

2.4.tabula

Akcīzes nodokļa faktisko un plānoto ieņēmumu salīdzinājums Latvijā
no 2002.-2007.gadam(tūkst.Ls)¹⁵³

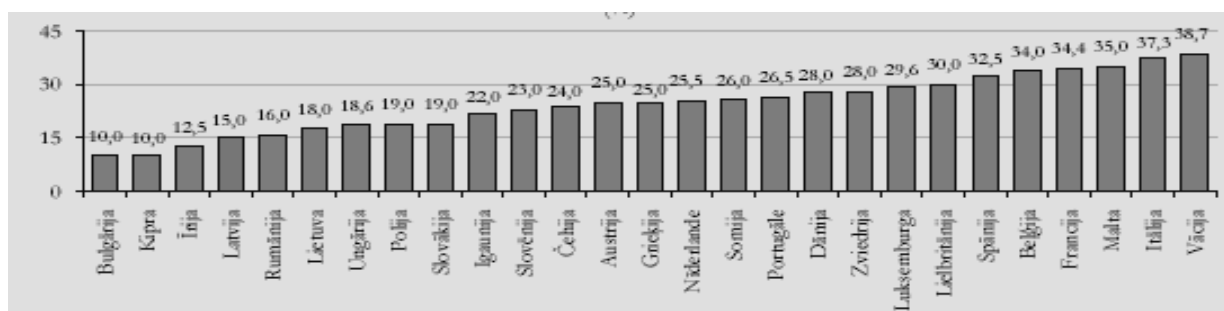
Gads	Plānots	Fakts	Izmaiņas fakts/plāns%
2002	121191,0	114880,0	94,8
2003	127320,0	133989,9	105,2
2004	233964,0	236931,5	101,3
2005	289276,0	314030,1	108,6
2006	352891,0	366196,8	103,8
2007	428203	448092,4	104,6

Akcīzes nodokļa prognozēšanā pamatā izmanto kvantitatīvo prognozēšanas metodi - mainīgā vidējā lieluma modeli. Ar tās palīdzību tiek noteikts vidējais nodokļu ieņēmumu pieaugums. Metodes izmantošanu nosaka apstākļi, ka akcīzes nodoklim ir dažādas likmes atkarībā no apliekamās bāzes. Akcīzes nodokļa ieņēmumu prognozēšanas gaitā, tāpat kā PVN, netiek veikta iepriekšējo prognožu precizitātes analīze. To lielā mērā ietekmē dažādi mikroekonomiskie un makroekonomiskie faktori, kurus analītiķis nevar paredzēt savā prognozē. Ja arī analītiķim ir zināmas tendences akcīzes preču tirgū, analītiķis tās nevar izteikt matemātiskā sakarībā tā, lai tas atspoguļotos nodokļu ieņēmumu prognozē. Izmainoties nodokļu likmei, nevar precīzi noteikt gaidāmos ieņēmumus.

Lai iepriekš minētās problēmas tiktu atrisinātas, nepieciešams veikt iepriekšējo gadu prognožu precizitātes analīzi, kas ļautu izslēgt sistemātiskas kļūdas, kas ir ieviesušās aprēķinos. Tikpat svarīgi, lai nodokļu analītiķis sekotu līdzi gaidāmajām likumdošanas izmaiņām.

¹⁵³Autores izveidotā tabula, pamatojoties uz www.vid.gov.lv.

Attiecībā uz UIN, saskaņā ar ES spēkā esošajiem tiesību aktiem, dalībvalstīm nav noteikti nekādi ierobežojumi. Jaunajās dalībvalstīs UIN likme (vidēji 19,1%) ir krietni mazāka nekā ES -15 valstīs (vidējā likme 28,9%).



2.2.att. Uzņēmumu ienākuma nodokļa likme ES dalībvalstīs 2007.gadā¹⁵⁴

Kā redzams attēlā, UIN likme Latvijā ir viena no zemākajām ES, tomēr vairumā ES dalībvalstu uzņēmumu ienākuma nodokļu likmes ir diferencētas, piemēram, samazinātas likmes maziem un vidējiem uzņēmumiem (MVU) utt. EM Ziņojumā par tautsaimniecības attīstību 2007.gadā rakstīts, ka „diferencējot UIN likmes, valsts rīcībā ir mehānisms, kā stimulēt uzņēmumus, piemēram, veicināt inovācijas, jaunu produktu ražošanu, pētniecību u.c. Latvijā, saglabājot konstantu UIN likmi, minētos nodokļu stimulus realizēt ir grūti”¹⁵⁵. Autore pilnīgi piekrīt, ka esošie UIN atvieglojumi Latvijā neveicina ne darba vietu saglabāšanu, ne investīciju piesaisti, ne reģionu attīstību.

2.5.tabula

Uzņēmumu ienākuma nodokļa plānoto un faktisko ieņēmumu Salīdzinājums Latvijā no 2002.-2007.gadam.(tūkst.Ls)¹⁵⁶

Gads	Plānots	Faktiski	Izmaiņas fakts/plāns%
2002	97633,1	109713,0	112,4
2003	93200,0	93938,6	100,8
2004	126645,0	127847,6	100,9
2005	170250,0	180668,3	106,1
2006	246550,0	253810,1	102,9
2007	405321,0	399745,7	98,6

Kā redzams 2.5.tabulā, 2007.gadā turpinās pēdējos gados ierastais straujais UIN ieņēmumu pieaugums. 2007.gadā UIN tika iekasēts Ls 399,8 milj. apjomā, kas ir par 57,5% vairāk nekā 2006.gadā.

¹⁵⁴ Ziņojums par Latvijas tautsaimniecības attīstību, LR Ekonomikas ministrija, Rīga, 2007.g., SIA „ABC JUMS”, 50lpp.

¹⁵⁵ Ziņojums par Latvijas tautsaimniecības attīstību, LR Ekonomikas ministrija, Rīga, 2007.g., SIA „ABC JUMS”, 50lpp.

¹⁵⁶ Autore izveidotā tabula, pamatojoties uz www.vid.gov.lv.

UIN ieņēmumu plānošanu un prognozi VID veido pa daļām. Vispirms tiek apzināta avansa maksājumu prognoze. Pēc tam plāno pārrēķinu rezultātā no budžeta atmaksājamo un budžetā iemaksājamo UIN, kā arī nerezidentu maksājumus.

UIN prognozēšanā izmantojamās metodes pamatā ir kvantitatīvā metode un mainīgā vidējā lielums. Izmantojot minētās metodes, iegūto UIN tālākās korekcijas liecina par to, ka tiek izmantotas ne tikai tīri kvantitatīvās prognozēšanas metodes, bet arī kvalitatīvās. Iegūtos datus koriģē, pamatojoties uz loģiskiem spriedumiem par ārējo un iekšējo faktoru ietekmi uz uzņēmējdarbību. Tādā veidā tiek uzlabota matemātiski iegūtā sagaidāmo ieņēmumu precizitāte. Informācija par reāli iekasēto ieņēmumu salīdzinājumu ar iepriekš veikto prognozi no nodokļu analītiķa netiek prasīta, tāpat kā noviržu cēloņa analīze. UIN maksājumu prognožu korekcijas gada laikā netiek veiktas, lai sagaidāmā ieņēmumu izpilde sakristu ar norisēm ekonomiskajā vidē.

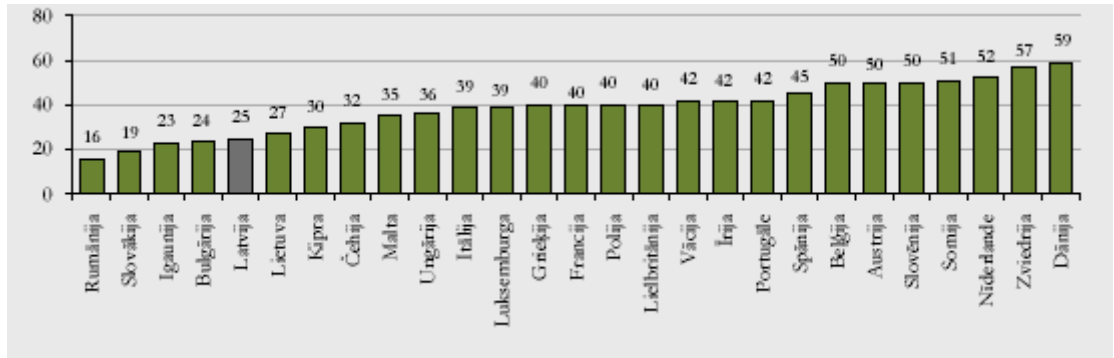
UIN ieņēmumu plānošana notiek balstoties uz UIN katram uzņēmumam. Uzskaitē esošo nodokļu maksātāju gaidāmais UIN nav zināms. Prognozes aprēķina pamatā ir iepriekšējo gadu nodokļu maksājumu statistika. Vispirms tiek aprēķināts vidējais nodokļu pieaugums katram gadam. Pēc tam iegūtā prognoze tiek koriģēta par pamatu ņemot nodokļu likmju izmaiņas un presē vai masu mēdijos pieejamo informāciju, PVN kopējo darījumu vērtības pieauguma tempu. Pēc tam, kad ir noteikti nākamā taksācijas gadā gaidāmie UIN avansa maksājumi, prognozē pārrēķina rezultātus. Aprēķini par nerezidentiem tiek veikti uzņēmumiem, kuriem ir darījumi ar ārvalstīs reģistrētiem uzņēmumiem, pie kam uzņēmuma iepriekšējā gadā veikto maksājumu apjomu sareizina ar relatīvo pieauguma koeficientu. UIN prognozē nodokļu analītiķi izmanto pietiekami plašu un vispārīgu pieejamo informāciju.

Administrētājs attiecībā uz UIN var identificēt virkni prognozes precizitāti apdraudošu faktoru. Pirmkārt, prognozes rezultātu ticamība nav pārliecinoša - izdarītie pieņēmumi (piem., pieņēmums, ka ar UIN apliekamais ienākums pieaugs vienādā tempā ar PVN apgrozījumu vai, ka nākamā gada UIN ieņēmumi saglabās vidējo līdzšinējo pieauguma tendenci), var tikt apšaubīti. Otrkārt, netiek veikta iepriekšējo gadu ieņēmumu prognozes precizitātes analīze, kas savukārt pieļauj iespēju gadu no gada ieņēmumu prognozēšanā atkārtot vienas un tās pašas kļūdas.

UIN prognozēšanas rezultātu uzlabošanā būtu ieteicami sekojoši paņēmieni: pirmkārt, veicot iepriekšējo periodu prognožu precizitātes analīzi, faktiskie ieņēmumi jāsalīdzina ar prognozētajiem un jānosaka radušos noviržu cēloņus, lai zinātu kādu paņēmieni un metodi piemērot, otrkārt, pieņēmums, ka nodokļu ieņēmumu pieauguma tendences saglabāsies līdzšinējā līmenī ir nepamatots un līdz ar to ieteicams UIN prognozi atspoguļojošiem koeficientiem piešķirt savu īpatsvaru, bet tas nenozīmē, ka šāds modeļa papildinājums ieņēmumu prognozes

sastādīšanu padarītu sarežģītāku, treškārt, jāapsver ietekmējošie faktori, kas varētu ietekmēt UIN prognozes.

Iedzīvotāju ienākuma nodoklis ES dalībvalstīs vairumā gadījumu ir diferencētas un to piemērošana ir sarežģīta.



2.3.att.IIN likme ES dalībvalstīs 2006.gadā¹⁵⁷

Kā redzams 2.3.attēlā visaugstākās IIN likmes ir Beļģijā, Slovēnijā, Somijā, Nīderlandē, Zviedrijā un Dānijā, bet Latvijā ir vienas no zemākajām ES.

Samazinot IIN likmi, neatrisinātu samilzušās Latvijas ekonomikas problēmas, budžets zaudētu ievērojamus līdzekļus un veicinātu lielāku disproporciju iedzīvotāju ienākumu sadalē. Lielākie ieguvēji no likmes samazināšanas būtu iedzīvotāji ar lieliem ieņēmumiem. Atrisinājums nav arī neapliekamā minimuma paaugstinājums. Svarīgi ir pārskatīt ar IIN neapliekamos ienākumus. Ja Latvijas budžeta iestādes ir spējīgas novirzīt miljonus no valsts budžeta dažādu celtniecības objektu būvniecībai un uzturēšanai, tad IIN novirzītās atvieglojumu kompensācijas uzlabotu sociālo jautājumu risināšanu. Līdz ar to samazinātos pabalstu pieprasījumu skaits no valsts un pašvaldību budžeta, uzlabotos veselības aprūpes pakalpojumu pieejamība. Ar nodokļu politikas palīdzību var risināt dažādus jautājumus, bet nodokļu administrēšana ir nodokļu politikas īstenotājs. Nelietderīga un izšķērdīga budžeta līdzekļu izmantošana nerosina sabiedrības labprātīgu pakļaušanos nodokļu likumiem. Autore uzskata, ka nodokļu maksātāju attieksme ir atkarīga no valsts likumiem, grozot valsts likumus, pārveidosies tikumība un mainīsies nodokļu maksātāju disciplīna.

¹⁵⁷ Ziņojums par Latvijas tautsaimniecības attīstību, LR Ekonomikas ministrija, Rīga, 2007.gada decembris, SIA „ABC JUMS”, 511pp.

2.6.tabula
Iedzīvotāju ienākuma nodokļa plānoto un faktisko ieņēmumu salīdzinājums Latvijā
laika posmā no 2002.-2007.gadam (tūkst.Ls)

Gads	Plānots	Fakts	Izmaiņas fakts/plāns%
2002	309250,0	318909,2	103,1
2003	348040,0	367275,7	105,5
2004	427804,0	435530,5	101,8
2005	491200,0	509245,6	103,7
2006	647200,0	657273,7	101,6
2007.	588123,3	887,9	99,6

IIN un valsts sociālās apdrošināšana obligātās iemaksas (VSAOI) un ir uzskatāmi par nodarbinātības nodokļiem, kuru precīzu prognozēšanu ietekmē aploksņu algas. VSAOI un IIN prognozes matemātiskais aprēķins ir bāzēts uz vieniem un tiem pašiem paņēmieniem. Atšķirībā no UIN, svarīgas ir nevis katra atsevišķa uzņēmuma veiktās iemaksas, bet gan visu uzņēmumu darbinieku klasifikācija pēc to darba algu apjoma. Prognozei galvenokārt izmantotā informācija ir uzņēmumu vēsturiskie algu dati. Tieši darbinieku algu izmaiņas visvairāk ietekmē minēto nodokļu ieņēmumus. Izmantojamā metode ir vienkāršs kauzālais modelis, jo tam piemīt gan kvantitatīvu modeļu īpašības, gan arī izskaidrojošais elements, tomēr tajā nav ietverti ne sezonālā faktori, ne arī izlīdzināšanas koeficienti. Minētā pieeja pietiekami labi atspoguļo būtiskāko nodokļu ieņēmumu ietekmējošo faktoru iespaidu uz nākotnes ieņēmumiem. VSAOI un IIN ieņēmumu apjoms ir atkarīgs no likmju izmaiņām un no uzņēmumu darba algu izmaiņām.

2.7.tabula

Valsts sociālo obligāto iemaksu ieņēmumu dinamika Latvijā
no 2002.-2007.gadam(tūkst.Ls)¹⁵⁸

Gads	Plānots	Fakts	Izmaiņas fakts/plāns%
2002	528083,0	537799,5	101,8
2003	556672,0	574249,1	103,2
2004	657114,0	662391,0	100,8
2005	747340,0	780624,1	104,5
2006	960668,2	1000197,6	104,1
2007.	1 220000,0	1264978,7	103,7

Kā var redzēt 2.7.tabulā, katru gadu faktiskie ieņēmumi ir daudz lielāki nekā plānotie. VSAOI un IIN ieņēmumu prognozes lielākā problēma ir nepamati pieņēmumi. Lai atrisinātu minēto problēmu, analītiķim ir jāmeklē veids kā prognozē iekļaut darbinieku skaita pieaugumu uzņēmumos un izmaiņas atalgojuma struktūrā. Iespējams, ka nepieciešama papildus analīze, lai konstatētu, kā mainās darbinieku skaits katrā uzņēmumā un kurā algu grupā

¹⁵⁸ Autores izveidotā tabula, pamatojoties uz www.vid.gov.lv

darbinieku skaita izmaiņas ir visievērojamākās. Tādējādi koriģējot prognozes aprēķinu, būtu iespējams ievērojami uzlabot tās precizitāti. Problēmas risinājums ir rūpīga analizējamo datu izvēle, izvērtēšana un normatīvo aktu izpēte.

IIN un VSAOI plānošanas ir atkarīga no valstī noteiktās minimālās algas. Autore uzskata, ka labākais risinājums būtu, ja darba alga būtu noteikta kā procents no apgrozījuma.

Dabas resursu nodokļa prognozes pamatā ir nodokļa vēsturisko ieņēmumu datu analīze. Prognozes matemātiskais aprēķins balstās uz iepriekšējo gadu maksājumu pieauguma dinamiku. Nodokļa prognozei tiek izmantota kvantitatīva metode - mainīgā vidējā modelis.

2.8.tabula
Dabas resursu faktisko un plānoto nodokļa ieņēmumu salīdzinājums
no 2002.-2007.05.(tūkst.Ls)¹⁵⁹

Gads	Plānots	Fakts	Izmaiņas fakts/plāns%
2002	11280,0	10552,5	93,6
2003	11513,0	9633,9	83,7
2004	8495,0	8195,1	96,5
2005	8454,0	10344,1	122,4
2006	11388,0	10955,1	96,2
2007	9104,0	7612,3	83,6

Atšķirībā no citiem nodokļu ieņēmumu veidiem, dabas resursu nodoklim ir ļoti mazs īpatsvars kopējā nodokļu ievākumā. 2007.gadā tika iekasēts Ls 10,2 milj. apmērā, kas bija nedaudz mazāk kā 2006.gadā. Kā galvenais ieņēmumu dinamikas ietekmējošais faktors ir nodokļu bāzes izmaiņas. Dabas resursu nodokļa prognozes matemātiskais aprēķins balstās uz iepriekšējo gadu maksājumu pieauguma dinamiku. Par cik iepriekšējo prognožu precizitātes analīze netiek veikta, pastāv iespēja, ka izmantojot vienas un tās pašas prognozēšanas metodes, tiek atkārtotas sistemātiskās kļūdas aprēķinos un pieņēmumos.

Promocijas darba autore uzskata, ka pilnveidojot izmantojamo prognozēšanas metodi un rūpīgāk veicot datu tendenču analīzi, tiks novērsta sistemātisko kļūdu klātesamība. Pētījumā tika analizēti tikai daži nodokļi, bet apkopotie dati norāda, cik lielas novirzes no plānotajām tiek radītas valsts budžeta ieņēmumos.

2.9.tabula
2007.gadā Latvijā iekasēto nodokļu ieņēmumi salīdzinājumā ar 2006.gadu.

Nodoklis	Izmaiņas %	Izmaiņas, milj.Ls
UIN	+2,9	7,15
PVN	+4	35,79
Akcīzes nodoklis	+3,8	13,41
Sociālās obligātās iemaksas	+4,1	39,39
IIN	+1,6	10,35

¹⁵⁹ Autore izveidotā tabula, pamatojoties uz www.vid.gov.lv

Izvērtējot 2.9.tabulā sniegto informāciju, autore secina, ja prognozes būtu precīzākas un minētās noviržu summas būtu apzinātas jau gada sākumā, tad tās varētu novirzīt nopietnu valsts projektu realizācijai. Ja praksē matemātisku aprēķinu ceļā iegūtie nodokļu ieņēmumu prognozes rezultāti tiek tīši sagrozīti, lai atbilstu augstākstāvošās institūcijas prasībām, tad nodokļu ieņēmumu prognoze kļūst neobjektīva, kas iespaido arī tālākos valsts budžeta ieņēmumu plānošanas procesus.

Kā jau minēts, galvenie informācijas ieguves avoti Latvijas praksē nodokļu ieņēmumu prognozēšanai tiek izmantota: vēsturiskā nodokļu maksājumu informācija, nodokļu maksātāju sniegtā informācija, masu mēdijos publicētā informācija.

Ieņēmumu prognozes risks saistās ar aprēķina ietvaros analizējamo datu izvēli. Informācija par gaidāmajiem uzņēmumu darbības rezultātiem vairāku nodokļu prognozes gadījumos tiek iegūta no preses. Šādu datu izmantošanā analītiķim būtu jābūt īpaši uzmanīgam, jo prese var izplatīt sagrozītu informāciju. Autore uzskata, ka vajadzētu izvairīties no presē atrodamo datu izmantošanas nodokļu ieņēmumu prognozēšanas vajadzībām.

Analizējot budžeta ieņēmumu prognozēšanas gaitu, var secināt, ka vairākos gadījumos nodokļu ieņēmumu prognozei tiek apskatīta tikai iepriekšējo gadu nodokļu maksājumu dinamika, neveltot uzmanību gaidāmajām nodokļa bāzes izmaiņām plānojamā budžeta gadā. Šāda pieeja nav ekonomiski pamatota.

Salīdzinot praksē novēroto nodokļu ieņēmumu prognozēšanas gaitu ar teorijā ieteikto, var secināt, ka, pretēji teorijas ieteikumam, vairāku maksājumu veidu prognožu gadījumos modeļa izvēle netiek noteikta atkarībā no datu tendenču analīzes. Virspusēja tendenču analīze tiek veikta ieņēmumu pieauguma tempa aplēsēm, bet izmantojamais prognozēšanas modelis tiek noteikts vēl pirms datu analīzes. Bez tam nemitīgi tiek pieņemts, ka mainīgas uzņēmējdarbības vides apstākļos nodokļu ieņēmumu pieauguma tendences paliks nemainīgas. Līdz ar to arī ir apšaubāma izmantoto modeļu piemērotība attiecīgā maksājumu veida prognozēšanai (kā tas ir PVN prognozes gadījumā). Ir iespējams, ka minētās problēmas cēlonis varētu būt prognozēšanas teorētiskais zināšanu trūkums. Problēmas risinājums ir apmācība – iepazīstināt nodokļu analītiķus ar vairākām iespējamajām gaidāmo nodokļu ieņēmumu noteikšanas metodēm, noskaidrojot, kuros gadījumos kāds modelis ir vairāk piemērots un pēc kādiem kritērijiem ir jāizvēlas prognozēšanas paņēmieni.

Taču biežās izmaiņas likumdošanā var ietekmēt ieņēmumu apjomu, līdz ar to apdraudot sastādītās prognozes precizitāti, kas nav atkarīgs no analītiķa. Tomēr kā daļējs problēmas risinājums varētu kalpot savlaicīga informācijas vākšana un apkopošana par gaidāmajām izmaiņām normatīvajos aktos, lai laikus sagatavotos un savlaicīgi tās ietvertu ieņēmumu prognozes aprēķinā.

Pēc autores domām, kā risinājums iepriekš minētajām problēmām varētu būt nodokļu plānošanas metodikas izstrāde un informācijas bāzes izveidošana turpmākajam kontroles darbam. Svarīgi ir pieņemt vispareizāko, vislabāko un visizdevīgāko lēmumu jau plānošanas gaitā. A.Alsiņa un G.Gertners uzskata, ka lēmums var būt gan subjektīvas, gan kvantitatīvas pieejas rezultāts. Lēmumu pieņemšanas metodes un noteikumi ir atkarīgi no lēmumu pieņemšanas vides¹⁶⁰. Savukārt lēmumu pieņemšanas vidi var klasificēt pēc tagadnes apstākļu noteiktības pakāpes. Izšķir trīs galvenās noteiktības pakāpes: 1) noteiktība, ja svarīgie faktori ir zināmi, 2) nenoteiktība, ja nav iespējams novērtēt dažādo iespējamo nākotnes notikumu varbūtības, 3) varbūtība, ja dažu parametru vērtības jeb lielumi ir varbūtēji.

Izmantojot subjektīvo un kvantitatīvo pieeju, promocijas darba autore nodokļu ieņēmumu plānošanā un lēmumu pieņemšanā piedāvā izmantot Hurviča kritēriju. Minētā lēmuma pieņemšanas paņēmienā ir apvienotas pieejas, kuras izmanto nenoteiktības un varbūtības apstākļos. Tādejādi Hurviča kritēriju (*Hurwicz criterion*) var uzskatīt par pārejas posmu no nenoteiktības uz varbūtības vidi. Kritērija būtība ir kompromiss starp piesardzīgo un optimistisko noteikumu, izmantojot rezultātu varbūtību skaitliskās vērtības¹⁶¹.

Izmantojot Hurviča kritēriju un 2007.gada plānotos un faktiskos nodokļu ieņēmumus, kā arī nodokļu parādus uz 2007.gada 1.janvāri, noteiksim katra nodokļa svara koeficientus un iegūtos rezultātus apkoposim 2.10.tabulā.

2.10.tabula

Nodokļu ieņēmumu aprēķins, izmantojot Hurviča kritēriju

Nodoklis	Nodokļu parādi uz 01.01.2007.		Nodokļu ieņēmumi 2007.gadā		Svara koeficienti katram nodokļu veidam		Kopā
	summa/ milj.Ls	% no plānotajiem 2007.gada nodokļu ieņēmumiem	prognozēt ie	sagaidām ie	x 0,3	x 0,7	
UIN			405,3	405,3	121,6	283,7	405,3
			405,3	399,7	121,6	279,8	401,4
	25,8	6,4	405,3	431,1	121,6	301,8	423,4
PVN			1205,3	1205,3	361,6	843,7	1205,3
			1205,3	1202,9	361,6	842,0	1203,6
	249,9	20,7	1205,3	1455,2	361,6	1018,6	1380,2
Akcīzes nodoklis			428,2	428,2	128,4	299,8	428,2
			428,2	448,1	128,4	313,7	442,1
	8,6	2,0	428,2	436,8	128,4	305,8	434,2
VSAOI			1220,0	1220,0	366,0	854,0	1220,0
			1220,0	1264,9	366,0	885,4	1251,4
	33,1	2,7	1220,0	1253,1	366,0	877,2	1243,2
IIN			588,1	588,1	176,4	411,7	588,1
			588,1	586,2	176,4	410,3	586,7
	50,7	8,6	588,1	638,8	176,4	447,2	623,6

¹⁶⁰ Alsiņa R., Gertners G., Uzņēmējdarbības plānošanas principi un metodes, Rīga, RTU Izdevniecība, 2007, 68lpp.

¹⁶¹ Alsiņa R., Gertners G., Uzņēmējdarbības plānošanas principi un metodes, Rīga, RTU Izdevniecība, 2007, 69lpp.

Prognozētie nodokļu ieņēmumi ir vienādi ar 2007.gada nodokļu ieņēmumu plānu, bet sagaidāmie pirmajā gadījumā atbilst 2007.gada plānotajam ciparam, otrajā gadījumā 2007.gada faktiskajam izpildes ciparam, trešajā gadījumā plānotie nodokļu ieņēmumi tiek palielināti par konkrēta nodokļa parādu summu. Katram nodokļu ieņēmumu veidam tiek aplūkots labākais un sliktākais rezultāts. Lēmuma pieņēmējs abus rezultātus var novērtēt ar svara koeficientiem un, summējot rezultātu reizinājumus ar atbilstošajiem svara koeficientiem, iegūt kopējo rezultātu. Parasti izvēlas risinājumu ar lielāko rezultātu. Tādā veidā risinot uzdevumu, tiek pieņemts, ka ir pietiekams informācijas apjoms, lai noteiktu svara koeficientus. Katram nodoklim tiek noteikti prognozētie un sagaidāmie nodokļu ieņēmumi. Ja lēmuma pieņēmējs izmantos minētos svara koeficientus, un Hurviča kritēriju, viņa lēmums, plānojot nodokļu ieņēmumus būs pievērst uzmanību to nodokļu ieņēmumiem, kuru parādu summas ir lielākas par 3% attiecībā pret plānotajiem nodokļu ieņēmumiem. Tas nozīmē, ka jau plānojot nodokļu ieņēmumus akcents jāliek uz preventīviem pasākumiem nodokļu parādu samazināšanā un iekasēšanā.

Vēl viens svarīgs faktors, kam vajadzētu pievērst sevišķu uzmanību plānošanas funkcijas ietvaros, ir iepriekšējo periodu parādu summas, kas tiek uzskaitītas VID datu bāzē jau vairāk nekā desmit gadus, bet vēl joprojām nav iekasētas.

2.11. tabula
Nodokļu parādu sadalījums pa nodokļu veidiem Latvijā no 2004.-2006.gadam (milj.Ls)¹⁶²

Nodokļa veids	2004.gads		2005		2006	
	Kopā	t.sk. reāli piedzenamie	Kopā	t. sk. reāli piedzenamie	Kopā	t.sk. reāli piedzenamie
PVN	217,69	15,01	213,7	14,96	249,91	18,31
Peļņas nodoklis	11,66	0,09	10,15		8,81	
Apgrozījuma nodoklis	15,75	0,03	13,54		11,57	
UIN	29,68	2,08	40,5	2,13	25,77	2,10
Sociālais nodoklis	37,50	1,49	27,14	1,04	24,71	1,12
VSAOI	30,73	12,58	30,36	11,53	33,05	11,40
Īpašuma nodoklis	2,97	0,20	1,98	0,22	1,57	0,02
IIN	45,39	12,59	43,09	10,99	50,73	11,91
Akcīzes nodoklis	2,75	0,25	7,97	0,54	8,59	0,66

No tabulā sniegtās informācijas redzam, ka vēl joprojām budžetā nav piedzīti peļņas nodokļa, apgrozījuma nodokļa, sociālā nodokļa un īpašuma nodokļa parādi. Autore uzskata, ja 10 gadu laikā nebija iespējams piedzīt minētos parādus, kas kopā 2006.gadā veido Ls 46,66 milj., tad kāda garantija, ka minētie nodokļi varētu būt piedzīti nākamajos 10 gados. Iespējams, vajadzētu risināt jautājumu par to norakstīšanu.

Latvijā kārtējā budžeta likums un likums "Par nodokļiem un nodevām" atļauj finanšu ministram norakstīt noteiktu apjomu nodokļu parādu.

¹⁶² VID nepublicētie dati

Nodokļu parādi Latvijā un ar likumu atļautās norakstāmās summas

2004.-2006.gadā, Ls.¹⁶³

Gads	Nodokļu parādu summa	Finanšu ministram ir tiesības norakstīt
2004.	407 324 000	5 400 000
2005.	364820 000	6 166 390
2006.	414 800 000	6 272 618

Kā redzams tabulā, finanšu ministrs ir tiesīgs dzēst noteiktu nodokļu parādu summu. Nodokļu maksātājs, kas seko līdzī izmaiņām nodokļu likumdošanā, minēto likuma normu izmanto, iesniedzot nepieciešamos dokumentus VID. Likumdošanā minētā norma nodokļu maksātājam ir izdevīga arī tāpēc, ka ņemot kredītu, procenti ir daudz lielāki par nesamaksāto nodokļu nokavējuma naudām un pamatparāda palielinājumu. Autore uzskata, ka ar likumu atļautā parādu norakstīšana neveicina labprātīgu nodokļu nomaksu. Netiek ievērots arī taisnīguma princips, jo nodokļu nemaksātājam nodokļu parādi tiek dzēsti, bet godīgam nodokļu maksātājam nav nekādu atvieglojumu.

Dzēstie parādi pa nodokļu veidiem Latvijā no 2004.-2006.gadam(tūkst.Ls)¹⁶⁴

Nodoklis	2004		2005		2006	
		%		%		%
Peļņas nodoklis	3183,4	2	2053,7	1	1239,8	1
UIN	14098,1	10	9241,2	5	27454,5	19
PVN	103880,0	72	168454,3	84	108007,0	76
Apgrozījuma nodoklis	3619,1	2	2585,6	2	1952,8	1
Akcīzes nodoklis	6177,2	4	1063,5	1	729,0	1
Sociālais nodoklis	10104,6	7	10359,1	5	1736,0	1
VSAOI	4085,2	3	4692,5	2	1602,6	1
Kopā	145147,6	100	198449,9	100	142721,7	100

Kā liecina VID dati, nodokļu parādu dzēšanas apjoms ir atkarīgs no nodokļu maksātāju aktivitātes, jo likumdevējs minētās normas piemērošanā ir paredzējis vairākus kritērijus.

Neskatoties uz to, ka nodokļu parādu summa Latvijā drīz sasniegs gada pašvaldību budžeta nodokļu ieņēmumu apmēru, likumdevējs tomēr pieļauj un katru gadu palielina nodokļu parādu dzēšanas apmēru.

Nodokļu administrēšanas viens no galvenajiem uzdevumiem ir nodokļu ieņēmumu nodrošināšana valsts budžetā. Tomēr, plānojot nodokļu ieņēmumus jāņem vērā gan tas, cik lielu

¹⁶³ Autores izveidotā tabula

¹⁶⁴ VID nepublicētie dati

procentu no prognozētajiem ieņēmumiem veido nodokļu parādi, gan tas, kādus paņēmienus piemērot, lai mazinātu nodokļu parādus. Ja reāli piedzen mazu procentu no veiktajiem uzrēķiniem, varbūt ir vērts adekvāti lemt par to nepieciešamību. Autore uzskata, ka izmantojot Hurviča kritēriju, nodokļu administrētājiem jāpieņem kardināli lēmumi gadījumā, ja parāda summa pārsniedz 3% no plānotajām gada nodokļu ieņēmumu summām. Izmantojot riska menedžmentu, nepieciešams būtu plānot nodokļu parādu samazinājumu, katru gadu samazinot tos par 10%. Nodokļu parādi budžetā liecina, ka nepieciešami kardināli risinājumi parādu samazināšanā. Prognozēšanas etapā minētās parādu summas ir jāiekļauj plānā, t.i., plānotie nodokļu ieņēmumi ir vai nu jāsamazina, vai jāpalielina, atkarībā no piemērojamās metodikas.

Modernizācijas ietvaros nodokļu administrētāji ir distancējušies no nodokļu maksātājiem, bet no otras puses nodokļu parādi apliecina, ka zūd informācija par nodokļu nemaksātājiem. Kā risinājums nodokļu parādu samazināšanai varētu būt sekojošs. Reģionālo iestāžu nodokļu inspektoriem tiek piestiprināti nodokļu parādnieki, lai nezaudētu kontroli pār nodokļu iekasēšanu un parādiem. Turklāt papildus jāplāno finansiālie resursi, lai varētu izkontrolēt tos uzņēmumus, kuri iesaistīti izkrāpšanas darījumos. No atgūtajiem parādiem ir jāparedz 10% nodokļu administrēšanas finansējuma palielināšanai. Nodokļu parādu samazināšanai, administrētājs var piemērot arī alternatīvas metodes, ko autore skatīs 3.nodaļā.

Plānošanas procesā novērojama milzīga plaisa starp nodokļu maksātāju un nodokļu administrētāju. Analizējot faktisko nodokļu ieņēmumu novirzes no plānotajām, kas atkārtojas vairāku gadu garumā, var secināt, ka nodokļu ieņēmumu plānošanas periodā analītiķiem trūkst informācijas par komersantu, valsts iestāžu, pašvaldību prognozētajiem nodokļu ieņēmumiem un to saražoto produktu un pakalpojumu apjomu. Nodokļu administrētājs nezina, ko nodokļu maksātājs plāno un otrādi. Kā atrisinājums tam varētu būt sadarbības pilnveidošana un mehānisma izstrāde prognozēto nodokļu ieņēmumu apzināšanai. Paši nodokļu maksātāji visprecīzāk zina nākamo periodu aprēķinātos nodokļu ieņēmumus, tāpēc precizitātei lietderīgi būtu izmantot nodokļu maksātāju atbalstu.

Arī reģionālajām iestādēm sadarbojoties ar saviem nodokļu maksātājiem, jāizstrādā sava pieeja nodokļu ieņēmumu prognozēšanai, jo reģiona īpatnības vislabāk zina tie, kas attiecīgajā reģionā strādā. Efektīvākai nodokļu ieņēmumu plānošanai var izmantot speciāli izstrādātas anketas, veidlapas, kurās būtu paredzēta sekojoša informācija: paredzamais apgrozījums, piesaistīto investīciju apjoms, pamatlīdzekļu apjoms, debitori un kreditori, darbinieku skaits, prognozējamie nodokļu maksājumi. Nodokļu administrēšanas reģioni no savām nodaļām saņemto informāciju varētu apkopot, precizēt uzņēmumu skaitu, kas uz laiku pārtraukuši darbību un nodod šo informāciju tālāk Galvenajai nodokļu pārvaldei. Savukārt nodokļu analītiķi, prognozētāji, izmantojot statistiskās kvantitatīvās un kvalitatīvās metodes veiktu prognozējamo

nodokļu aprēķinus, salīdzinātu tos ar iegūto informāciju no reģionālajām iestādēm, izstrādātu nodokļu prognozi nākamajam gadam un analizētu radušās novirzes.

Lielo nodokļu maksāšanas pārvaldei sadarbībā ar lielajiem nodokļu maksātājiem būtu jāapkopo informācija par lielo nodokļu maksātāju prognozētiem nodokļiem nākamajam gadam, izmantojot dažādas metodes - anketas, aptaujas, elektronisko informāciju.

Kopumā var secināt, ka sekas neprecizitātēm nodokļu ieņēmumu prognozēšanā var būt dažādas - sākot no finansējuma nepiešķiršanas valsts programmām un neparedzēta finansējuma trūkuma līdz fiskālajam pārpalikumam un tā nelietderīgam izmantojumam.

2.2. Nodokļu administrētāju darba specifika un motivēšanas iespējas

Nopietna problēma nodokļu administrēšanā Latvijā ir piemērotu darbinieku piesaistīšana. No darbinieka, kas strādā nodokļu administrēšanā, tiek prasītas sekojošas spējas: komunicēt, izprast, kā sniegt kvalitatīvu pakalpojumu, sastādīt ziņojumu, zināt un prast lietot labas vadības principus, pārzināt likumdošanu, politiku un veicamās procedūras, izprast nodokļu administrēšanas funkcijas un pārzināt biroja tehnoloģiju.

Nodokļu administrētāju darbam ir sava specifika un ilgu laiku Latvijā šādus speciālistus nesagatavoja. Pēdējā laikā Rīgas tehniskajā universitātē un Latvijas universitātē tiek apmācīti auditori. Auditoram savā ikdienas darbā jāreķinās ar dažādiem riska faktoriem. Darba specifika izvirza speciālas prasības. Pieredze rāda, ka ne katrs var būt auditors. Informācija, ko viņš saņem pildot savus dienesta pienākumus, var būt konfidenciāla un to viņš nedrīkst izpaust. Nav noslēpums, ka likumus neievēro daudzas firmas un nodokļi netiek iemaksāti budžetā lielos apmēros. Līdz ar to nepieciešams, lai darbiniekam būtu motivācija strādāt Valsts ieņēmumu dienestā (VID).

Izskatot strīdīgus jautājumus, VID Ētikas padome izvērtē jebkura nodokļu administrētāja tālākas rīcības modeli, ja rīcība ir pretrunā Ētikas kodeksā noteiktajām uzvedības normām un tajā ir disciplinārpārkāpuma pazīmes.

2.14. tabula
Piemērotie disciplinārsodi nodokļu administrētājiem Latvijā no 2002.-2005.gadam¹⁶⁵

	2002.	2003.	2004.	2005.
Piezīme	51	103	81	28
Rājiens	84	71	56	41
Algas samazinājums	11	42	22	10
Pazemināšana amatā	2	9	5	0
Atlaišana no darba	8	22	9	10

¹⁶⁵ VID npublicētā informācija

Statistikas dati liecina, ka izskatīto disciplinārlietu skaits nodokļu administrēšanā gada laikā nepārsniedz 3%no kopējā darbinieku skaita. Latvijas praksē nav īpašu problēmu ar nodokļu administrētāju saukšanu pie atbildības par pārkāpumu izdarīšanu.

Nodokļu kontroli un citas funkcijas nodokļu administrēšanā īsteno, ņemot vērā tās rīcībā esošos faktiskos personāla resursus. VID strādā vairāk nekā 5000 darbinieku un ierēdņu. Saskaņā ar Ministru kabineta 2005.gada 3.maija noteikumiem Nr.310 "Noteikumi par amatu klasifikācijas sistēmu un amatu klasificēšanas kārtību valsts tiešās pārvaldes iestādēs"¹⁶⁶ Ministru kabineta 2005.gada 3.maija noteikumiem Nr.310 "Noteikumi par amatu klasifikācijas sistēmu un amatu klasificēšanas kārtību valsts tiešās pārvaldes iestādēs", VID var uzskatīt par lielu iestādi. Darba attiecības ar VID 2006.gadā pārtraukuši 36% darbinieku vecumā no 26 - 30 gadiem, bet vecumā līdz 25 gadiem 32%. Tas ir vērtējams ļoti negatīvi, un izskaidrojams ar to, ka personālam nav bijusi attiecīgā motivācija.

Lai nodokļu administrēšanā iesaistīto personālu izvērtētu, apskatīsim tā sastāva dinamiku no 2004.-2006.gadam.

2.15.tabula

Latvijas Valsts ieņēmumu dienesta personāla dinamika un sastāvs no 2004.-2006.gadam¹⁶⁷

Rādītājs	2004.gads	2005.gads	2006.gads
1	2	3	4
Plānotais štata vietu skaits perioda beigās, t.sk.:			
ierēdņu vienību skaits	5153	5404	5618
darbinieku vienību skaits	4299	4489	4601
	854	915	1017
Faktiskais štata vienību skaits perioda beigās, t.sk.:			
ierēdņu vienību skaits	5012	5012	4986
darbinieku vienību skaits	4176	4133	4077
	869	879	909
Augstākā izglītība (no visiem strādājošiem,%)	75%	82%	85%
Vidējā izglītība (no visiem strādājošiem,%)	10%	8%	8%
Vidējā profesionālā izglītība(no visiem strādājošiem,%)	15%	10%	7%
Strādājošie:			
līdz 30 gadu vecumam(īpatsvars %)	28%	27%	26%
no 31 līdz 40 gadu vecumam(īpatsvars %)	29%	28%	27%
no 41līdz 50 gadu vecumam(īpatsvars %)	25%	25%	25%
no 51 līdz 55 gadu vecumam(īpatsvars %)	10%	11%	11%
no 56 gadu vecuma un vairāk(īpatsvars %)	8%	9%	11%
Sievietes (no visiem strādājošiem%)	68%	69%	71%
Vīrieši (no visiem strādājošiem%)	32%	31%	29%
Pensijas vecuma darbinieki no visiem strādājošiem, %)	3%	3%	3,4%
LR pilsoņi(no visiem strādājošiem, %)	99,7%	99,7%	99,8%

¹⁶⁶ MK 2005.gada 3.maija noteikumiem Nr.310 "Noteikumi par amatu klasifikācijas sistēmu un amatu klasificēšanas kārtību valsts tiešās pārvaldes iestādēs"

¹⁶⁷ VID npublicētā informācija

Darba vietā reģistrēto nelaimes gadījumu skaits	8	10	7
Darbinieki, kuriem pienākas izdiena(no visiem strādājošiem, %), t.sk.:			
darba stāžs no 5-10gadiem	31%	22%	21%
no 10 gadiem un vairāk	28%	37%	41%
Disciplināri sodīti (no visiem strādājošiem, %)	3%	2%	1,3%
Apbalvoti ar VID atzinības rakstiem(no visiem strādājošiem, %)	9%	12%	7,3%

Kā redzams no tabulas, nodokļu administrēšanā ir ļoti daudz vakantu vietu. Statistikas dati liecina, ka personāla mainības rādītājs attiecībā pret kopējo plānoto štata vienību skaitu iestādē ir bijis: 2004.gadā -17%, 2005.gadā - 12,6%, 2006.gadā - 14%. Kā liecina VID nepublicētā informācija, vislielākā personāla mainība ir Rīgas rajonā un Zemgales reģionā, kur VID nav tik konkurētspējīgs personāla piesaistīšanā un saglabāšanā. Pēc izglītības līmeņa 2006.gadā sadalījums bija: 85% ar augstāko izglītību, 8% ar vidējo izglītību un 7% ar vidējo speciālo izglītību. Nodokļu administrēšanā strādā aptuveni 41% darbinieku, kuriem darba stāžs VID ir lielāks par 10 gadiem. Vislielākais īpatsvars 27% ir tādu darbinieku, kas ir vecumā no 31 līdz 40 gadiem, bet vecumā virs 40 gadiem un vecāki - 47%. Strādājošo sieviešu skaits VID pārsniedz vīriešu skaitu par 42%.

Problēma ir ar cilvēkresursu sadali pa nodaļām, jo kontroles grupās strādā tikai mazs procents no kopējā strādājošo skaita. Pēdējā gadā UR reģistrētais uzņēmumu skaits pieauga par 12 000. VID teritoriālajās iestādēs nodokļu kontroles struktūrvienībās uz 01.01.2006. faktiski strādāja 656 amatpersonas, bet pēc štatu saraksta paredzēts 768¹⁶⁸. Vislielākais darbinieku īpatsvars ir tematisko pārbažu struktūrvienībās - 56%. Analīzes pārvaldē un daļās strādā 69 vai 10% darbinieki. Audita pārvaldē un daļās 229 vai 34%, bet Tematisko pārbažu pārvaldē un daļās 387 vai 56%¹⁶⁹. Nodokļu kontrolē strādājošo īpatsvars ir gandrīz trešā daļa vai 31%) no VID nodokļu administrēšanas struktūrvienības strādājošo skaita (2068). Kopumā nodokļu administrācijā uz 01.01.2006 bija 249 vakances jeb 7%. Lielākais īpatsvars vai gandrīz puse trūkst nodokļu kontroles struktūrvienībām, t.i. uz 01.01.2006 - 112 darbinieki. Savukārt no nodokļu kontroles struktūrvienībām vissarežģītākā situācija ar kadru nokomplektēšanu ir Audita daļām, kur trūkst 86 vai 30% no plānotajiem nodokļu auditoriem. Analīzes daļās trūka 2006.gadā 13 darbinieki vai 16%, bet Tematisko pārbažu struktūrvienībās šī situācija ir salīdzinoši vislabākā – trūkst tikai 11 darbinieki jeb 5%. Visdramatiskākā situācija ir VID Rīgas reģionālajā iestādē, kurā jau vairākus gadus pēc kārtas regulāri sludinot konkursus, nav izdevies nokomplektēt visas štata vietas, un kurā joprojām trūkst 70 nodokļu kontroles darbinieki, no tiem - 50 nodokļu auditori.

¹⁶⁸ VID nepublicētie dati

¹⁶⁹ VID nepublicētā informācija

Lielākā daļa no vakancēm ir tieši nodokļu kontroles jomā - nodokļu auditā. Tas izskaidrojams ar to, ka nodokļu auditoru darba specifika prasa no darbiniekiem visaugstākā līmeņa profesionalitāti dažādās jomās: jāzina nodokļu likumdošana, jāpārzina komersantu grāmatvedība, to reglamentējošie normatīvie akti, audita paņēmieni un process, administratīvais process iestādē, jaunākās IT tehnoloģijas, kas tiek izmantotas nodokļu kontrolē (VID Datu noliktavas, sistēma "Eskort", datorizētās grāmatvedības programma "Sesam", Audita atbalsta informācijas sistēma), jābūt labām komunikācijas spējām, gan mutiskām, gan rakstiskām, jāpārzina svešvalodas (starpvalstu auditi), jābūt labam psihologam un arī radošam cilvēkam. Līdz ar to VID ir daudz problēmu augsti kvalificēta personāla piesaistē. Vakances kontroles darbā liecina par to, ka šis amats un piedāvātais atalgojums nav konkurētspējīgs darba tirgus piedāvājumā. Turklāt personāla trūkums būtiski iespaido nodokļu audita darba plāna kvalitatīvu izpildi. Vakanto ierēdņu vietu dinamika ir parādīta sekojošā tabulā.

2.16.tabula
Vakantās ierēdņu vietas VID un Latvijas civildienestā no 2004. līdz 2006.gadam(%)¹⁷⁰

	2004.gads	2005.gads	2006.gads
VID	1%	9,4%	10,6%
Latvijas civildienestā	7%	10%	nav datu

Kā redzams 2.16.tabulas datos, ierēdņi nodokļu administrēšanā veido lielāko īpatsvaru.

Salīdzinot vakanto ierēdņu vietu īpatsvaru nodokļu administrēšanā un Latvijas civildienestā, var secināt, ka ar katru gadu pieaug to skaits.

2.17.tabula
Latvijas VID plānotā darbinieku struktūra no 2004.-2006.gadam¹⁷¹

Darbinieki	<i>Gada plāns</i>								
	2004			2005			2006		
	Kopā	TI	CA	Kopā	TI	CA	Kopā	TI	CA
Darbinieku skaits kopā, t.sk.	5153	3842	1311	5404	3985	1419	5618	4050	1568
Valsts civildienesta ierēdņi	4299	3242	1057	4489	3338	1151	4601	3345	1256
Pārējais personāls	731	508	223	803	565	238	905	624	281
Apkalpojošais personāls	123	92	31	112	82	30	112	81	31

Statistikas dati liecina, ka Centrālajā aparātā strādā aptuveni trešā daļa no visa nodokļu administrēšanas personāla. Nodokļu administrēšanai sagatavotie speciālisti ir potenciālie kadri, ko pieprasa privātās struktūras. Efektīvai nodokļu administrēšanai ir nepieciešama pamatpersonāla saglabāšana un motivēšana, kas ir būtisks nosacījums, lai nodrošinātu darba kapacitāti nodokļu administrēšanā.

¹⁷⁰ VID nepublicētā informācija

¹⁷¹ VID nepublicētā informācija

Svarīgs ir jautājums par atalgojumu un izaugsmes iespējām nodokļu administrēšanā. Ar 2007.gada 30.jūniju spēku zaudēja MK noteikumi par darba samaksas sistēmu Valsts ieņēmumu dienesta ierēdņiem un darbiniekiem. Sākot ar 01.04.2007. valsts iestādēs darba samaksu nosaka MK noteikumi par tiešās pārvaldes iestāžu ierēdņu, darbinieku un amatpersonu un Centrālās vēlēšanu komisijas darbinieku darba samaksas sistēmu un kvalifikācijas pakāpēm, kā arī ierēdņu pabalstiem un kompensāciju. Jaunās darba samaksas kārtības mērķis¹⁷²:

- valsts pārvaldi padarīt konkurētspējīgāku speciālistu piesaistē un saglabāšanā. (Mēnešalgu skala izveidota līdzvērtīga atalgojumam privātajā sektorā);
- darba samaksu noteikt pēc darba satura un darba izpildes, ņemot vērā darba ņēmēju profesionalitāti un kompetenci. Līdz 2007.gada 1.aprīlim darba samaksu noteica pēc amata nosaukuma;
- vienā sistēmā apvienot pastāvošos dažādos darba samaksas regulējumus.

Salīdzināsim darba samaksas līmeni pēc vecās un pēc jaunās kārtības, t.i.pirms un pēc 2007.gada 1.aprīļa.

2.18.tabula

Valsts ieņēmumu dienesta darba samaksas sistēmu salīdzinājums pirms un pēc 2007.gada 1.aprīļa¹⁷³

Darba samaksas komponente	Vecā kārtība	Jaunā kārtība
Mēnešalga	1. Pielikumā katram centrālā aparāta un teritoriālās iestādes amata nosaukumam ir noteikts mēnešalgas minimālais un maksimālais apmērs	Pamatojoties uz amatu saimi un līmeni, nosaka amatam atbilstošu mēnešalgu grupu. Atbilstoši amatam noteiktajai mēnešalgu grupai un ierēdņa un darbinieka kvalifikācijas pakāpei tiek noteikta mēnešalga mēnešalgas grupas diapazona ietvaros. Jaunā mēnešalga nedrīkst būt mazāka par iepriekš noteikto mēnešalgas kopsummā ar piemaksu par izdienu.
Piemaksa par izdienu	Ja darba stāžs ir no 5 līdz 10 gadiem (ieskaitot) – 30% no mēnešalgas, ja no 10 līdz 15 gadiem (ieskaitot) – 40% no mēnešalgas, ja vairāk nekā 15 gadus – 50% no mēnešalgas	Nav paredzēta iepriekš noteiktā piemaksa par izdienu automātiski tiek iekļauta mēnešalgā. Izdienu tiek ņemta vērā pastarpināti, nosakot ierēdņa un darbinieka kvalifikācijas pakāpi, kur aprēķina formula viens no rādītājiem ir kritērijs „valsts dienestā nostrādātais laiks”.
Piemaksa par darbu paaugstinātas atbildības apstākļos	līdz 80% no mēnešalgas	VID ierēdnis un darbinieks par darbu paaugstinātas atbildības apstākļos var saņemt piemaksu līdz 20% no mēnešalgas.
Piemaksa par papildu darbu	līdz 50% no mēnešalgas vai stundas likmes par prombūtnē esošo ierēdņa, darbinieka vai vakanta amata pienākumu pildīšanu.	Ierēdnis un darbinieks saņem piemaksu līdz 40% no viņa noteiktās mēnešalgas par prombūtnē esoša ierēdņa/-u vai darbinieka/-u vai vakanta/-u amata/-u (darba/-u) pienākumu pildīšanu papildus tiešajiem amata (darba) pienākumiem. Darbinieks par papildus veicamo darbu, izņemot prombūtnē esoša darbinieka vai vakanta amata (darba) pienākumu pildīšanu papildus tiešajiem darba pienākumiem, saņem piemaksu līdz 20% no viņam noteiktās mēnešalgas. Saņemot piemaksu par papildus darbu, ierēdnis par vienu un

¹⁷² MK 20.decembra 2005.gada noteikumi Nr. 995 ”Par tiešās pārvaldes iestāžu ierēdņu, darbinieku un amatpersonu un Centrālās vēlēšanu komisijas darbinieku darba samaksas sistēmu un kvalifikācijas pakāpēm, kā arī ierēdņu pabalstiem un kompensāciju” (jaunā kārtība)

¹⁷³ VID nepublicētā informācija, par pamatu ņemot MK noteikumus Nr.995 un MK28.maija 2002.gada noteikumi Nr.220 „Par darba samaksas sistēmu Valsts ieņēmumu dienesta ierēdņiem un darbiniekiem” (vecā kārtība)

		to pašu pienākumu pildīšanu vienlaicīgi nedrīkst saņemt arī piemaksu par amata pienākumu pildīšanu paaugstinātas darba intensitātes apstākļos.
Piemaksa par amata pienākumu pildīšanu paaugstinātas darba intensitātes apstākļos		Ierēdnis saņem piemaksu līdz 20% no mēnešalgas. Saņemot šo piemaksu, ierēdnis par vienu un to pašu pienākumu pildīšanu nedrīkst saņemt arī piemaksu par papildu darbu.
Piemaksa par speciālo dienesta pakāpi		VID specializētā valsts civildienesta ierēdnis saņem piemaksu par specializēto pakāpi atbilstoši pakāpei no Ls 2 līdz Ls 55.
Piemaksa par dienesta pienākumu pildīšanu kopā ar dienesta suni		VID specializētā valsts civildienesta ierēdnis saņem piemaksu līdz 20% no mēnešalgas.
Piemaksa par darbu īpašos apstākļos, kas saistīts ar paaugstinātu risku viņu drošībai vai veselībai		VID ierēdnis un darbinieks saņem piemaksu līdz 25% no mēnešalgas.
Piemaksa par diplomātisko rangu (specializētais atašejs muitas jautājumos Briselē)	Tika piemēroti Ministru kabineta 2004.gada 27.aprīļa noteikumi Nr.429 „Noteikumi par piemaksas apmēru diplomātiem”. 20% apmērā no mēnešalgas.	20% apmērā no mēnešalgas.
Piemaksa par nakts darbu	Tika piemērots darba likums. Ne mazāk ka 50% apmērā no ierēdnim vai darbiniekam noteiktās stundas vai dienas algas likmes.	Specializētā valsts civildienesta ierēdnis saņem piemaksu 50% apmērā no viņam noteiktās stundas algas likmes. Darbinieks – ne mazāk kā 50% apmērā no viņam noteiktā stundas algas likmes.
Vadības līgumā paredzētā atlīdzība	Vadības līgumā paredzētā atlīdzība kopā ar mēnešalgu, piemaksu par izdienu un piemaksu par darbu paaugstinātas atbildības apstākļos nedrīkst pārsniegt 1.pielikumā noteikto maksimālo mēneša darba samaksu.	Šajos noteikumos nav atsaucies par vadības līgumā paredzēto atlīdzību.
Materiāla stimulēšana	Ierēdņus un darbiniekus par augstiem darba rezultātiem var materiāli stimulēt atbilstoši viņu darba ieguldījumam. Materiālajai stimulēšanai izmanto līdz 15% no plānotā atalgojuma fonda finanšu līdzekļiem, kā arī ietaupītos atalgojuma fonda līdzekļus.	Ierēdņi un darbinieku reizi gadā atbilstoši kartējam darbības un tās rezultātu novērtējumam saskaņā ar instrukciju var materiāli stimulēt līdz 120% no mēnešalgas, ja novērtējums ir A, līdz 100% no mēnešalgas, ja novērtējums ir B, līdz 80% no mēnešalgas, ja novērtējums ir C. Ierēdņi un darbinieku atbilstoši darba ieguldījumam var prēmēt, izmantojot finanšu līdzekļus līdz 15% no plānotā atalgojuma fonda, ka arī ietaupītos līdzekļus no atalgojuma fonda.
Nosacījumi darba samaksas pārskatīšanai	VID štatu sarakstā noteiktās ierēdņu un darbinieku mēnešalgas un piemaksu apmēru var precizēt, ņemot vērā valsts budžeta kārtējam gadam VID atalgojumiem piešķirtos finanšu līdzekļus, kas arī VID iepriekšējā gada darba rezultātus, ievērojot noteikumos noteikto piemaksu apmēru un 1.pielikumu.	Ierēdņa un darbinieka kvalifikācijas pakāpi pārskata ne retāk kā reizi gadā, ņemot vērā ierēdņa un darbinieka pienākumu vai darba izpildes ikgadējo novērtējumu. Iestādes vadītāju katru gadu nosaka termiņu, kurā veic ikgadējo ierēdņu un darbinieku darbības un tās rezultātu novērtēšanu un pārskata viņu kvalifikācijas pakāpes. Ja ikgadējais novērtējums ir tāds pats vai augstāks nekā iepriekšējā gadā, kvalifikācijas pakāpi pārskata saskaņā ar šiem noteikumiem, ņemot vērā nosacījumu, ka kvalifikācijas pakāpes paaugstināšanas solis nedrīkst būt lielāks par vienu. Savukārt, ja novērtējums ir zemāks nekā iepriekšējā gadā – kvalifikācija pakāpi nepārskata.

Kā redzams, līdz 01.04.2007. strādājošo mēneša darba samaksu noteica atbilstoši štatu sarakstā noteiktajai mēnešalgai un amatam, ņemot vērā attiecīgā ierēdņa vai darbinieka darba pieredzi, konkrētajā amatā nepieciešamās prasmes, darba sarežģītību, slodzi, izdienu un atbildību.

Sākot ar 01.04.2007. darba samaksu nosaka atbilstoši kvalifikācijas pakāpei un mēnešalgu grupai. Lai noteiktu ierēdņa, darbinieka un amatpersonas mēnešalgu, ierēdņa, darbinieka un amatpersonas amatu klasificē saskaņā ar MK03.05. 2005. noteikumiem Nr.310 "Noteikumi par amatu klasifikācijas sistēmu un amatu klasificēšanas kārtību valsts tiešās pārvaldes iestādēs" un nosaka amata saimi un līmeni. Pamatojoties uz amata saimi un līmeni, nosaka amatam atbilstošo mēnešalgu grupu. Ierēdņa, darbinieka un amatpersonas kvalifikācijas pakāpi nosaka atbilstoši ierēdņa, darbinieka un amatpersonas individuālā vērtējuma koeficientam, kuru aprēķina, izmantojot šādu formulu:

$$K = 0,7 \times K1 + 0,3 \times K2 [7],$$

kur,

K – ierēdņa, darbinieka vai amatpersonas individuālā vērtējuma koeficients;

K1 – individuālā vērtējuma kritērija "amata pienākumu vai darba izpilde" skaitliskais raksturojums, kas atbilst konkrētajam ierēdnim, darbiniekam un amatpersonai

K2 – kritērija "valsts dienestā nostrādātais laiks" skaitliskais raksturojums, kas atbilst konkrētajam ierēdnim, darbiniekam un amatpersonai

0,7 – individuālā vērtējuma kritērija "amata pienākumu vai darba izpilde" īpatsvars;

0,3 – individuālā vērtējuma kritērija "valsts dienestā nostrādātais laiks" īpatsvars.”;

Kvalifikācijas pakāpi ierēdnim, darbiniekam un amatpersonai piešķir iestādes vadītājs vai viņa pilnvarota amatpersona. Kvalifikācijas pakāpi pārskata ne retāk kā reizi gadā, ņemot vērā ierēdņa, darbinieka un amatpersonas kārtējo novērtējumu saskaņā ar instrukciju. Tas nozīmē, ka darbinieku novērtēšana nodokļu administrēšanā notiek ļoti augstā līmenī. Daļēji darbinieka novērtējums ir atkarīgs no vadītāja subjektīvā viedokļa.

Ja darbinieks nav nodrošināts ar attiecīgu darba samaksu, nodokļu administrēšana nav spējīga nodrošināt jebkura līmeņa maksimālu atdevi no ieguldītajiem līdzekļiem. Strādājot nodokļu administrēšanā, darbinieki par valsts līdzekļiem parasti iegūst labas teorētiskās un praktiskās zināšanas. Privātās struktūrās šādi darbinieki ir ļoti pieprasīti. Nodokļu administrēšanā strādājošo darbinieku apmācība izmaksā dārgi un pieredzējuša darbinieka pāriešana uz darbu privātajā sektorā nes zaudējumus un tos nevar kompensēt īsā laika periodā. Nepatika strādāt VID par nodokļu administrētāju var rasties arī tādos gadījumos, ja par dažādu darba slodzi saņem vienādu atalgojumu.

ASV pieredze rāda, ka 10% no papildus iekasētiem nodokļu ieņēmumiem tiek ieskaitīti nodokļu administrēšanas budžetā, piem., 2004. gadā ASV valsts budžetā papildus tika iekasēti 48 miljardi ASV dolāru, bet nodokļu administrācijai tika atvēlēti 10 miljardi ASV dolāru¹⁷⁴. Tādu pieredzi varētu pārņemt arī Latvija.

¹⁷⁴ Carten W. „The Role of Organizational Design in the Revenue Strategies of Developing Countries: Benchmarking with VAT Performance”, 2005.p.115

2.19. tabula

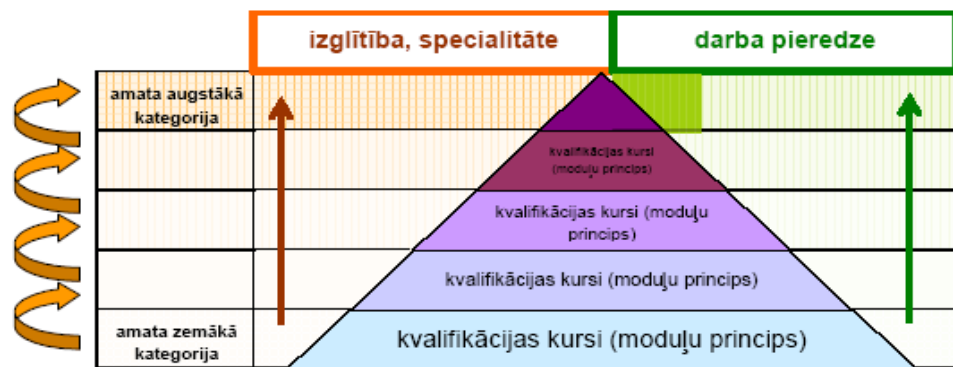
Valsts ieņēmumu dienesta darbinieku darba samaksa no 01.04.2007.- 31.12.2007¹⁷⁵.

Amata nosaukums	Mēneša amatalga	Maksimālā piemaksa par izdienu un/vai par darbu paaugsti-nātas atbildības apstākļos (80% no mēneša amat-algas)	Piemaksa par izdienu (30- 50% no mēnešalgas)	Mim. un maks. darba samaksa (mēneša amatalga + visas piemaksas)
Valsts ieņēmumu dienesta centrālais aparāts				
Ģenerāldirektors	2000	1600	600-1000	2000-4600
Ģenerāldirektora vietnieks	1300	1040	390-650	1300-2990
Pārvaldes direktors	298 - 900	238 - 720	89- 450	298-2070
Pārvaldes direktora vietnieks, daļas priekšnieks	260 – 736	208 – 589	78-368	260-1693
Daļas priekšnieka vietnieks, nodaļas priekšnieks, ģenerāldirektora padomnieks	226 – 668	181 –534	68-334	226-1536
Nodaļas priekšnieka vietnieks, ģenerāldirektora palīgs	196 – 607	157 – 486	59-304	196 -1397
Sektora vadītājs, galvenais speciālists (visu nosaukumu), vecākais izziņas inspektors, izziņas inspektors, vecākais muitas eksperts, vecākais referents	170 – 553	136 – 442	51-277	170-1272
Muitas eksperts, vecākais speciālists (visu nosaukumu), jaunākais izziņas inspektors, referents	149 – 506	119 – 405	45-253	149-1164
Jaunākais muitas eksperts, speciālists (visu nosaukumu), jaunākais referents	129 – 268	103 – 214	39 – 134	129-616
Vecākais lietvedības inspektors, automobiļa vadītājs	98 – 202	78 – 162	29-101	98-465
Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālās iestādes				
Direktors	298-1100	238-880	89-550	298-2530
Direktora vietnieks, nodokļu inspekcijas priekšnieks, muitas priekšnieks	226 – 800	181 – 640	68-400	226-1840
Nodokļu inspekcijas priekšnieka vietnieks, muitas priekšnieka vietnieks, pārvaldes priekšnieks	196 – 607	157 – 486	59-304	196-1397
Daļas priekšnieks, pārvaldes priekšnieka vietnieks, muitas virsuzraugs	170 – 553	136 – 442	51-277	170-1272
Sektora vadītājs, vecākais referents, muitas maiņas eksperts, galvenais speciālists (visu nosaukumu)	149 – 306	119 – 245	45-153	149-704
Muitas eksperts, vecākais muitas uzraugs, referents, vecākais speciālists (visu nosaukumu), konsultants	129 – 268	103-214	39-134	129-616
Jaunākais muitas eksperts, muitas uzraugs, jaunākais referents, speciālists (visu nosaukumu), jaunākais muitas uzraugs	112-232	90 – 186	34-116	112-534
Vecākais lietvedības inspektors, automobiļa vadītājs	86 – 176	69-141	26-88	86-405

¹⁷⁵ VID nepublicētā informācija. No 01.01.2008.pamatā darbojas tā pati kārtība, izmaiņas mēneša amata algā saistītas sakarā ar neapliekamā minimuma un minimālās darba samaksas izmaiņām.

Tikpat svarīgi noskaidrot, vai 2.19. tabulā samaksas sistēma sevi attaisno, vai alga ar visām piemaksām nodokļu administrēšanā ir konkurētspējīga salīdzinot ar citām kontrolējošām iestādēm. Kā redzams tabulā, nodokļu administrēšanā ir paredzētas gan prēmijas, gan piemaksas, kas vērtējams pozitīvi. Tomēr ir saskatāmas noteiktas problēmas. Algu diapazons starp minimālo un maksimālo līmeni ir ļoti liels. Trešā līmeņa darbinieku algas ir daudz mazākas nekā otrā un pirmā līmenī strādājošiem. Teritoriālajā iestādē strādājošā auditora maksimālā mēnešalga ir Ls 704. Ja nodokļu auditora atalgojumu salīdzina ar Valsts kontrolē strādājošā revidenta palīga atalgojumu, kurš saņem Ls 550, tad auditora atalgojumu nevar uzskatīt par adekvātu, ņemot vērā to, ka viņš ir augsta ranga speciālists. Zemais atalgojums ir arī galvenais faktors, kas neļauj noturēt profesionāļus. Tādēļ, lai paaugstinātu darbinieku motivāciju, nepieciešams rast iespēju algas fonda palielināšanai, atbilstoši veicamā darba sarežģītībai. Arī materiālajai motivācijai ir liela nozīme nodokļu administrētāja darbā. Nodokļu administrētājiem ir arī sociālās garantijas, piem., veselības apdrošināšanas polises.

Jebkuru nodokļu administrētāju interesē jautājums par izaugsmes iespējām nodokļu administrēšanā. Līdz ar to pāriesim pie tabulā norādītā kritērija analīzes - karjeras iespējām.



2.4.att. Karjeras izaugsmes iespēju shēma (saistībā ar izglītības līmeni, specialitāti, darba pieredzi un kvalifikācijas paaugstināšanu)¹⁷⁶

No 2.4. attēla redzams, ka nodokļu administrētāja izaugsme ir atkarīga no izglītības un darba pieredzes. Visās amata kategorijās katram speciālistam nosaka esošo izglītību, specialitāti, darba pieredzi un nepieciešamos kvalifikācijas paaugstināšanas kursus, lai sasniegtu nākamo kvalifikācijas kategoriju. Katram darbiniekam tiek izstrādāts individuālais plāns, jo darba vērtēšanai ir svarīga nozīme darbinieku un iestādes darba uzlabošanā. Novērtēšanas procesā darbinieks iepazīstas ar darba vērtējumu, bet vadība ar darbinieku trūkumiem. Apkopotā informācija ir pamatā lēmumam par darbinieku pamudināšanu vai sodīšanu, vai arī mācīšanu.

¹⁷⁶ Valsts ieņēmumu dienesta Personāla vadības un attīstības stratēģija 2006.-2011.gadam, apstiprināta ar VID ģenerāldirektora 2006.gada 7.septembra rīkojumu Nr.2233-p.

Darba vērtēšanu var uzskatīt par efektīvu un tās izmantošana ļauj iestādei strādāt labāk, novēršot iespējamus konfliktus, dodot iespēju labākajiem darbiniekiem ieņemt vadošos amatus, ļauj sagatavot un paaugstināt amatos darbiniekus. Darbības novērtējums - tā ir atgriezeniskā saite. Vadītājs novērtē kā darbinieks strādā, pasaka viņa stiprās puses un attīstības virzienus. Izaugsme ir atkarīga no darbinieka novērtējuma.

Nodokļu kontroles darbam nepieciešams augsts darbinieku personīgo spēju līmenis, noteikta veida talants un zināšanas dažādās jomās. Tādēļ ikvienā projektā, kas virzīts uz nodokļu kontroles darba kvalitātes un efektivitātes uzlabošanu, jāpievērš uzmanība tādiem faktoriem, kas iespaido darbinieku pieņemšanu darbā, saglabāšanu un motivēšanu.

ASV, Austrālijā civildienestā tiek atlasīti talantīgi un kompetenti darbinieki, kas tiek orientēti nevis uz karjeru, bet darba izpildi. Tiek prasītas ne tikai zināšanas, bet gan arī jaunas līderu vērtības, lai darbinieki varētu noteikt stratēģiskos mērķus un prioritātes, izprastu politiku, labi orientētos jebkurā situācijā, novērtētu ētiskos aspektus un sociālās sekas. Dienvidkorejā nodokļu administrētājiem uzsākot darbu ir jānokārto 12 eksāmeni¹⁷⁷. Atlase notiek konkursa kārtībā.

Krievijā, ASV nodokļu administrēšanā piemēro komandas darbu (TEAM-WORKS)¹⁷⁸. Katrs komandas biedrs nes atbildību par komandas sasniegumiem. Notiek komandas prēmēšana, atsakoties no atsevišķu indivīdu prēmēšanas.

Nodokļu administrēšanā jāreķinās ar risku, ka talantīgi auditori, nodokļu inspektori dažādu iemeslu dēļ var atstāt amatu. Daļu no šā riska iespējams mazināt ar succession planning jeb pēctecības plānošanu. Nodokļu administrētājiem vajadzētu identificēt tos amatus, kuriem ir nozīmīga ietekme uz nodokļu administrēšanas ilgtermiņa rezultātiem, jānovērtē šajās pozīcijās esošo darbinieku kompetenci, lojalitāti, apzinot darbiniekus, kuri būtu spējīgi pilnvērtīgi pildīt konkrētos amatu pienākumus, ja tajos pašlaik strādājošie darbinieki atstātu uzņēmumu vai atrastos ilgtermiņa prombūtnē, jā sastāda rīcības plānu potenciāli aizvietot spējīgo darbinieku profesionālajai izaugsmei. Plāns nepārtraukti jāpārskata atbilstoši reālajai situācijai.

Strādājot ar personālu nodokļu administrēšanā ir nepieciešama stigrāka kontroles mehānisma ieviešana, plānošanas sistēmas optimizēšana, noformulējot konkrēti veicamos darbus, izvērtējot salīdzinošo informāciju par labāko pieredzi, izvērtējot izmaiņu ietekmi uz izmaksām un izaugsmes iespējām, bet risku jāklasificē kā zaudējumu. Izvērtējams būtu jautājums par 10% finansējuma piesaisti no uzrēķinātām un papildus iekasētām summām. Ar cilvēkresursiem saistītās problēmas ir raksturīgas visā valsts pārvaldē.

¹⁷⁷ Буравлев Ю. М., Горюнов А. Р. Проблемы выработки научного определения о нарушениях в налоговой сфере, Под редакцией В. А. Рыбакова, Рязань 2003. с.65-68

¹⁷⁸ Буравлев Ю. М., Горюнов А. Р. Проблемы выработки научного определения о нарушениях в налоговой сфере, Под редакцией В. А. Рыбакова, Рязань 2003. с.65-68

2.3. Nodokļu iekasēšanas problēmas un risinājumi

2.3.1. Nelegālā nodarbinātība un aplokšņu algas.

Nodokļu administrēšanas efektivitāti ietekmē arī ēnu ekonomika. Ēnu ekonomikā plaši izplatīta ir nelegālā nodarbinātība, nodokļu nemaksāšana, arī darba algu izmaksa aploksnēs, darījumu apliecināšanu čeku neizsniegšana, dubultā grāmatvedība un citas nelikumīgas darbības. Ēnu ekonomiku izraisa virkne savstarpēji saistītu faktoru, tai skaitā, ar darbaspēka izmantošanu saistītu nodokļu augstas likmes, sarežģīta nodokļu sistēma, kā arī šīs sistēmas biežas izmaiņas, sarežģītas muitas procedūras un augsti muitas maksājumi. Līdz ar to pasliktinās valsts fiskālā situācija, tiek traucēta uzņēmumu savstarpējā konkurence, apgrūtināta valsts attīstības plānošana un ilgtermiņa ekonomisko stratēģiju izstrādāšana.

Uzņēmuma darbība ēnu ekonomikā saistīta ar jēdzieniem nedeklarētā nodarbinātība, nelegālā nodarbinātība, neregistrētā nodarbinātība, slēptā nodarbinātība. Par nelegālo nodarbinātību uzskatāma; pirmkārt, darbinieku nodarbināšana bez darba līguma un atalgojuma izmaksāšana aploksnēs, otrkārt, darbinieku nodarbināšana uz darba līguma pamata ar oficiāli noteiktu un izmaksātu minimālo darba algu, papildus izmaksājot atalgojumu aploksnēs. Tādā veidā tiek noslēpta gan gūtā peļņa, gan patiesās algas.

Aplokšņu algu problēma Latvijā ir aktuāla jau vairākus gadus, taču veiktie nodokļu administrēšanas pasākumi aplokšņu algu apkarošanā un ierobežošanā nespēj izmainīt situāciju. 2005.gada LZA Ekonomikas institūta pētījumi liecina, “ka vairāk kā trešdaļu fizisko personu izdevumu nevar izskaidrot ar viņu ienākumiem, kas liecina, ka fizisko personu ienākumi ir lielāki, nekā uzrāda statistika”¹⁷⁹. Ekonomistu apvienības 2010 ekonomista R.Remesa aprēķini liecina, ka jau 2003. gadā uzņēmumi aploksnēs Latvijas iedzīvotājiem izmaksāja 840 miljonus latu, t.i. ir tikai 2,5 reizes mazāk nekā valsts gada budžets”¹⁸⁰

Diskutējot par aplokšņu algām kā vienu no naudas atmazgāšanas veidiem, KPMG Luksemburgas ofisa vecākais Darījumu izmeklēšanas vadītājs S.Leinons intervijā ar Dienas Biznesa pārstāvjiem, uzsvēra, ka naudas atmazgāšana ir krimināli iegūto naudas līdzekļu apstrāde, kuras mērķis ir slēpt to nelegālo izcelsmi: cilvēku, narkotiku tirdzniecība, prostitūcija, ieroču tirdzniecība, korupcija, krāpšana. Savukārt izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ne visās valstīs tiek definēta kā naudas atmazgāšanas veids, jo krimināldarbības rezultātā iegūtie līdzekļi ir daudz lielāki nekā nodokļu nemaksātāju nauda¹⁸¹. Savos pētījumos S.Leinons nonāk līdz

¹⁷⁹ Karnīte, R., “Konceptijas projekta “Par fizisko personu ienākumu gūšanas kontroles pilnveidošanu” ekonomiskais novērtējums.” Latvijas Zinātņu Akadēmijas Ekonomikas institūts, 2005

¹⁸⁰ Brauna, A., Iedzīvotāju ienākumu kontrole Latvijā. Politikas kopsavilkums., politika.lv.

¹⁸¹ Dzene V., Svarīgākā cīņa pret krimināli gūtiem līdzekļiem, DB, 18.09.2006

secinājumam, ka cīņā pret naudas atmazgāšanu Latvija atrodas labo skolēnu sarakstā aptuveni pa vidu.

R.Bernotaite, A.Piskunova savā pētījumā raksta, ka eksperti E. Pārups un A. Višņevskis norāda, ka aplokšņu algu nozīmīgākais ierosinātājs ir VSAOI, kas tādejādi kopumā ir pilnīgi droši saistāms ar ēnu ekonomiku¹⁸². Eksperti iesaka ar lielu atbildību un uzmanību veikt visa iespējamā uzskaiti, jo izvairīšanās no nodokļu maksāšanas ir atzīta par ļoti būtisku ēnu ekonomikas sastāvdaļu Latvijā.

Eiropas Komisija vienā no Ziņojumiem „Nedeklarētā nodarbinātība paplašinātajā Eiropas Savienībā” Latviju ir klasificējusi kā valsti ar vidēji nedeklarētas nodarbinātības līmeni (14-23%), parādot to, kā ”post - PSRS valsti, kas ievieš reformas lēnāk nekā daudzi citi tās Centrālās un Austrumeiropas kaimiņi ar dziļāk iesakņojušos Padomju Savienības tipa birokrātiju un vairāk atpalikušu ekonomisko struktūru. R.Bernotaite un A.Piskunova atzīst, ka Latvijā tipiska nelegālās nodarbinātības forma ir darba ņēmējs, kurš saņem nelielu oficiālo darba algu, kas tiek aplikta ar minimālo iespējamo nodokli un pārējo tā sauktajā „aploksnē”. Firmām nav vēlmes izmantot pilnīgi nelegālu darbaspēku, jo tas var radīt ieņēmumu dienesta aizdomas (pārāk mazs darbinieku skaits salīdzinājumā ar apgrozījumu), kas var novest pie nodokļu audita¹⁸³. Pētījumi parāda, cik plaši ir izplatīta nodokļu nemaksāšana un ienākumu nedeklarēšana.

Labklājības ministrijas (LM) uzdevumā veiktā pētījuma ”Neregistrētās nodarbinātības novērtējums” rezultāti liecina, ka 24% jeb vidēji katrs ceturtais Latvijas iedzīvotājs 2006.gadā strādāja bez darba līguma un/vai saņēma „aploksņu algu”. No tiem 121,1 tūkst. iedzīvotāju (11,3%) strādāja bez darba līguma, bet 136 tūkst. (12,7%) strādāja ar darba līgumu, daļu algas saņemot aploksnē.

Analizējot neregistrētās nodarbinātības līmeni dzimumu griezumā, tika secināts, ka 67% no visiem neregistrēti nodarbinātajiem ir vīrieši, bet 32% sievietes. Bez darba līguma pārsvarā t.i. 90 % gadījumos strādā cilvēki bez augstākās izglītības. Tātad neregistrētajā nodarbinātībā pārsvarā iesaistīti iedzīvotāji ar zemu un vidēju izglītību. Bez darba līguma vairāk strādā jaunieši 15-24 gadu vecumā un cilvēki pensijas vecumā virs 65 gadiem, t.i. iedzīvotāju grupas, kurās ir augstāks bezdarba risks.

Pētījuma dati liecina, ka vismazāk pārkāpumu ir konstatēts valsts institūcijās, kā arī tādās nozarēs kā zivsaimniecība un speciālistu pakalpojumi. Savukārt „visnetīrākās” nozares ir apsardze (pārkāpumi konstatēti 55,3% no pārbaudītiem nozarē strādājošiem), būvniecība attiecīgi 38,3%, mēbeļu ražošanā 31%, lauksaimniecībā, medniecībā, mežsaimniecībā 30,2%, kā arī sabiedriskie, sociālie un individuālie pakalpojumi 28,7%.

¹⁸² Bernotaite R., Piskunova A., Ēnu ekonomika Latvijā, Finansists, Nr.1 2006(13), 10lpp.

¹⁸³ Bernotaite R., Piskunova A., Ēnu ekonomika Latvijā, Finansists, Nr.1 2006(13), 10lpp.

Profesijas, kurās visvairāk izplatīta neregistrētā nodarbinātība, ir jumiķi 60,8%, ēku būvniecības strādnieki 45,4%, mežkopji un radniecīgas profesijas 41,5%, rakstnieki un citas radošās profesijas 37,6%, būvnieki 37,4% un sanitārtehniķi 34,8%.

Aplūkojot neregistrētās nodarbinātības rādītājus pa sektoriem redzams, ka visvairāk pārkāpumu konstatēti tieši privātajā sektorā 25,6 % gadījumu, nevalstiskajā sektorā šis rādītājs ir 20,4 % , savukārt valsts un pašvaldību sektorā – 11,7 %.

Saskaņā ar darba devēju vērtējumu vislielākais īpatsvars nelegālo viesstrādnieku kopskaitā ir būvniecībā (3,9%), viesnīcu un restorānu biznesā (2,2%), tirdzniecībā (2%), apstrādes rūpniecībā (1,8%), kā arī nekustamo īpašumu un komercpakalpojumu jomās (1,8%).

Kā iemesli nelegālai nodarbinātībai, pētījumā tiek minēti sekojoši iemesli: lielākas peļņas iespējas; darba vietu trūkums dzīvesvietā; nepietiekama uzticamība sociālo maksājumu sistēmai (priekšstati par sagaidāmo dzīves ilgumu , inflācijas draudi); zemais izglītības līmenis. LM pētījumā tiek atzīmēts, ka uzņēmēji nemaksā nodokļus ne tikai tādēļ, lai ietaupītu naudu. Viens no būtiskiem iemesliem ir administratīvās barjeras jaunajiem uzņēmējiem, kuriem rodas grūtības izprast reģistrācijas procesa formalitātes, ienākumu un izdevumu uzskaiti u.c. Daudzi baidās, ka uzņēmējdarbības deklarēšana izsauks soda sankcijas par iepriekšējo darbību. Izplatīta ir arī pašattaisnošanās, ka nodokļu nemaksāšana ir plaši izplatīta. Tāpat viens no iemesliem ir nepietiekamā Valsts ieņēmuma dienesta un Valsts darba inspekcijas kapacitāte¹⁸⁴. Iespējams, ka pastiprināta uzmanība ir jāpievērš tieši jaundibināto uzņēmumu darbībai .

LM veiktajā pētījumā, ņemot vērā darbaspēka apsekojuma un ekspertu aptaujas rezultātā konstatēto darbinieku skaitu, kuri saņem aplokšņu algu (12,7% ar vidējo algu ir Ls 214) un darbinieku skaitu bez darba līguma (11,3% ar vidējo algu Ls187). Novērtētais nenomaksātais VSAOI apjoms 2006. gadā ir aptuveni Ls 205,5 milj., kas iekasēšanas gadījumā palielinātu sociālajos budžetos un otrā pensiju līmeņa fondos iemaksāto VSAOI apjomu aptuveni par 20%. Nenomaksātais iedzīvotāju ienākumu nodoklis gadā Latvijā nav precīzi aprēķināms, ņemot vērā dažādos atvieglojumus, piemēram, apgādājamie vai invaliditāte. Pēc aptuveniem aprēķiniem, budžetā neiemaksātais iedzīvotāju ienākuma nodoklis ir Ls 128,6 milj. Neiekasētais VSAOI veido 1,8% no 2006. gada IKP, neiekasētais IIN veido 1,1% no 2006. gada IKP (Saskaņā ar CSP datiem IKP faktiskajās cenās 2006. gadā bija Ls 11, 3 miljardi)¹⁸⁵.

Lai uzlabotu situāciju, pētnieki piedāvājuši vairākus variantus: atviegloti noteikumi mazajiem un vidējiem uzņēmumiem (piem., fiksētais nodoklis pirmajos uzņēmējdarbības gados, mazās uzņēmējdarbības legalizācijas kampaņa (daļēja nenomaksāto nodokļu „amnestija”) un

¹⁸⁴ Nacionālās programmas „Darba tirgus pētījumi” projekts „Labklājības ministrijas pētījumi”, Neregistrētās nodarbinātības novērtējums, Nr. VPD1/ESF/NVA/04/NP/3.1.5.1./0001/0003, Rīga, 2007., 174lpp.

¹⁸⁵ Nacionālās programmas „Darba tirgus pētījumi” projekts „Labklājības ministrijas pētījumi”, Neregistrētās nodarbinātības novērtējums, Nr. VPD1/ESF/NVA/04/NP/3.1.5.1./0001/0003, Rīga, 2007., 148lpp.

stingrāka kontrole „pelnošajās” nozarēs, lielajos uzņēmumos. Tāpat tiek minēts piedāvājums pārskatīt attaisnoto izdevumu apjomu jeb sarakstu, kā arī izskatīta iespēja ieviest progresīvo nodokli, ko gan vairāk atbalsta cilvēki ar zemiem ienākumiem¹⁸⁶.

Centrālās statistikas pārvaldes darbaspēka apsekojums 2006. gada trešajā ceturksnī liecina, ka Latvijā katram vienpadsmitajam (9,4 %) darba ņēmējam pamatdarba vietā saņemtās neto darba algas lielums bija līdz Ls 81 mēnesī, katram astotajam (12,7 %) 81-100 latiem, bet katrs ceturtais (22,5 %) algotu darbu strādājošais saņēma algu Ls100-150 robežās. Neto algu Ls150 līdz Ls 200 saņēma 20,7 % strādājošo, sestdaļa (17,9 %) darba ņēmēju saņēma algu Ls 200-300 robežās, katrs desmitais (9,8%) darba ņēmējs saņēma Ls 300-500 robežās, 2,4 % darba ņēmēju saņēma algu Ls 500-1000 robežās, savukārt, tikai neliels skaits (0,5 %) bija tādu, kas saņēma algu virs 1000 latiem. Gandrīz trim piektdaļām (57,3 %) aptaujāto iedzīvotāju galvenos ienākumus veidoja darba alga, trešdaļai (32,5 %) iedzīvotāju atbalstu (gan naudā, gan citādi) sniedza radi, draugi vai ģimenes locekļi, ceturtdaļa (23,5 %) iedzīvotāju saņēma pensiju, septītā daļa (14,6 %) saņēma kādu no Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras izmaksātajiem pabalstiem (bezdarbnieku, maternitātes, slimības, apbedīšanas u.c.)¹⁸⁷.

Veicot iedzīvotāju aptauju apkopošanu var secināt, ka algas aplokšnes ir izdevīgas ne tikai darba devējam, bet arī pašam darbiniekam. Cilvēki ir neapmierināti ar eksistējošo sociālas apdrošināšanas programmu. Pensijas ir necīgas un neadekvātas gan par nostrādātiem gadiem, gan savulaik nomaksātiem nodokļiem, gan pašreizējam iztikas minimumam. Tāpēc nodarbinātie, kam līdz pensijai vēl tālu, īpaši nepiepūlas uzticēties valsts programmām, bet gan dzīvo šodienai, un ja ieņēmumi atļauj veidot iekrājumus, tad piedalās privātajos pensijas fondos. Šobrīd strādājošie jaunieši, ņemot vērā, ka Latvijas sabiedrībā pastāvošie stereotipi liek vīriešiem būt par ģimenes apgādniekiem, labprāt piekrīt daļu atalgojuma saņemt „aploksnē”, lai būtu iespēja uzturēt ģimeni un maksāt kredītus. Turpretī, pētījumi norāda, ka sievietēm būtisku lomu spēlē sociālais nodrošinājums un iespējas savienot darbu ar ģimenes dzīvi. Sievietes mēģina izvairīties no aplokšņu algām, apzinoties, ka nelielas oficiālas algas nozīme arī necīgus pabalstus, piemēram, bērna dzimšanas gadījumā¹⁸⁸. Darbiniekiem, kuriem nav noslēgti darba līgumi, un savu algu tie saņem aploksnē, nav sociālo garantiju bezdarba gadījumā, arodslimības vai nelaimes gadījumā. Savukārt uzņēmējam no nenomaksātajiem nodokļiem ir lielāka peļņa, ko viņš var izmantot personīgajām vajadzībām vai izmantot uzņēmuma konkurētspējas palielināšanai. Diemžēl godīgiem uzņēmējiem izmaksas ir lielākas un viņi šādā konkurencē paliek zaudētājos.

¹⁸⁶ Nacionālās programmas „Darba tirgus pētījumi” projekts „Labklājības ministrijas pētījumi”, Neregistrētās nodarbinātības novērtējums, Nr. VPD1/ESF/NVA/04/NP/3.1.5.1./0001/0003, Rīga, 2007., 174lpp.

¹⁸⁷ Centrālās statistikas pārvaldes darbaspēka apsekojums, 2006. gada trešajā ceturksnī

¹⁸⁸ <http://www.politika.lv/>

Aplokšņu algu identificēšanā piedalās arī Valsts darba inspekcija (VDI), kas veic pasākumus, lai nodrošinātu efektīvu valsts politikas īstenošanu darba tiesisko attiecību uzraudzības jomā. Valsts ieņēmumu dienests, sadarbojoties ar citām valsts pārvaldes institūcijām, kas palīdz nedeklarētās nodarbinātības konstatēšanā, tās novēršanā un operatīvās informācijas aprites nodrošināšanā. Kā ziņo VDI, 2006.gadā atklāti vairāk nekā 1800 bez rakstiska darba līguma strādājošie, no kuriem lielākā daļa Rīgā, tās rajonā un Jūrmalā¹⁸⁹. VDI ir aprēķinājusi, ka bez darba līgumiem valstī tiek nodarbināta aptuveni piektā daļa no visiem strādājošajiem.

Veikto pētījumu rezultāti liecina, ka aplokšņu algas ir visās nozarēs. Visvairāk nelegālais darbs iecienīts celtniekiem (41% no 2006.gadā konstatētajiem gadījumiem), otro vietu ieņem tirdzniecība un vairumtirdzniecība (13,3%). Savukārt iepriekš minētajā LM pētījumā kā „visnēfērākā nozare” tiek minēta apsardze.

Nelegālās nodarbinātības jautājums ir aktuāls visās Baltijas valstīs. Baltijas valstīm ir vairāki kopīgi klupšanas akmeņi nelegālās nodarbinātības samazināšanas procesā. Viens no svarīgākajiem jautājumiem ir nesakārtota likumdošana šajos jautājumos, piem., normatīvajos aktos neregamentēts brīvprātīgo darbs. Otra svarīgā kopīgā problēma ir darba devēju neieinteresētība, kas veicina arī aplokšņu algu esamību¹⁹⁰. Igaunijā un Latvijā ir līdzīga situācija - darba apliecību trūkums katram darbiniekam būtiski kavē progresu nelegālās nodarbinātības samazināšanas politikas īstenošanā. Latvijā, atšķirībā no citām Baltijas valstīm ir apstiprināts konkrēts plāns, cik nelegāli nodarbinātie ir jāatklāj, kas liecina par aplokšņu algu izplatību.

Nodokļu administrētāji nelegālās un neregistrētās nodarbinātības ierobežošanas jomā veic preventīvus pasākumus (informējošus un izglītojošus pasākumus, datu ticamības novērtējumus, apsekošanas un novērošanas), represīvus pasākumus (nodokļu audits, tematiskā pārbaude, Finanšu policijas pārvaldes pārbaude, kriminālprocesa uzsākšana), sadarbojas ar citām valsts pārvaldes institūcijām, lai veicinātu nedeklarētās nodarbinātības konstatēšanu, novēršanu un nodrošinātu operatīvu informācijas apriti.

2006.gadā veiktas 12050 darba devēja tematiskās pārbaudes vai 43% no kopējā tematisko pārbauzu skaita. 557 gadījumos ir auditēts IIN un papildus aprēķināti maksājumi budžetā Ls 8096,4 tūkst., bet 473 gadījumos ir auditētas VSAOI un papildus ir aprēķināti maksājumi budžetā Ls 910,2 tūkst.

¹⁸⁹ Ancītis T., Latvijas Avīze, Var pieprasīt nomaksāt nodokļus, 29.03.2007.

¹⁹⁰ Ancītis T., Latvijas Avīze, Var pieprasīt nomaksāt nodokļus, 29.03.2007.

2.20.tabula

Latvijas VID tematiskās pārbaudes par tēmu "Darba devēji" sadalījumā pa reģioniem
2004.-2006.gados¹⁹¹.

Gads	ZRI	VRI	RRI	LRI	KRI	LNMP
2006	2020	2327	2652	2652	1930	270
2005	3050	2555	4782	3668	3114	252
2004	2652	3044	5169	3242	2771	328

2006.gadā, veicot preventīvos pasākumus (t.i., nosūtot nodokļu maksātājiem vēstules par pārskatos konstatētajām neatbilstībām, veicot pārrunas ar uzņēmumu amatpersonām), nodokļu administrētāji aktīvi vērsās pie nodokļu maksātājiem, kuri, iespējams, darba samaksu darba ņēmējiem maksā aploksnēs, vai arī savlaicīgi neiesniedz VID ziņas par darba ņēmējiem. Preventīvo pasākumu rezultātā nedraudēja nodokļu maksātājam nekādas sankcijas, ja vien viņš ir atsaucies uz aicinājumu un ņēmis vērā ieteikumus. Daudzi darba devēji nākamajos mēnešos, iesniedzot pārskatu par VSAOI no darba ņēmēju darba ienākumiem un IIN, darba ņēmējiem darba algu palielināja, tādejādi samazinot aplokšņu algu apjomu, kā rezultātā palielinājās maksājumi budžetā¹⁹². 2006. gadā Valsts ieņēmumu dienesta veikto nodokļu administrācijas preventīvo un represīvo pasākumu rezultātā (neskaitot auditu uzrēķinus), pēc kuriem darba devēji paši novērsuši pārkāpumus, darba ņēmēju skaits valstī pieaudzis gandrīz par Ls 34 tūkstošiem un iemaksai valsts budžetā nodokļu maksātāji papildus ir aprēķinājuši Ls 5,8 milj., tai skaitā: par Ls 3,6 milj. palielinājušās aprēķinātās VSAOI, par Ls 2,2 milj. palielinājies aprēķinātais IIN. Papildus 537 fiziskās personas legalizējušas savu darbību un reģistrējušas kā nodokļu maksātāji, deklarējot ienākumus par kopējo summu Ls 635,2 tūkst.

Tātad redzam, ka ir zināmi rezultāti, tomēr kā problēmu aplokšņu algu ierobežošanā var minēt faktu, ka vēl joprojām pastāv labi attīstīts naudas atmazgāšanas bizness, kurš šajos jautājumos uzņēmējiem sniedz „palīdzīgu roku”. Tas, protams, nenotiek bez maksas. Rezultātā firmas maksā nodokļus par oficiāli uzrādītajām algām, kā arī nelielu procentu par “aplokšņu algu” naudas legalizēšanu.

2006. gadā VID darba devēju tematiskās pārbaudes 1 645 gadījumos veica sadarbībā ar citu kontrolējošo institūciju un VID Finanšu policijas pārvaldes pārstāvjiem, tajā skaitā 736 tematiskās pārbaudes veiktas kopā ar Valsts darba inspekciju, 298 - ar Ekonomikas policiju, 254 – ar VID Finanšu policijas pārvaldi, 103 - ar Ceļu policiju, 115 - ar Valsts policiju, 101 - ar

¹⁹¹ VID nepublicētā informācija

¹⁹² VID skaitļos 2006., Valsts ieņēmumu dienests, 2007.g. marts, 4lpp.

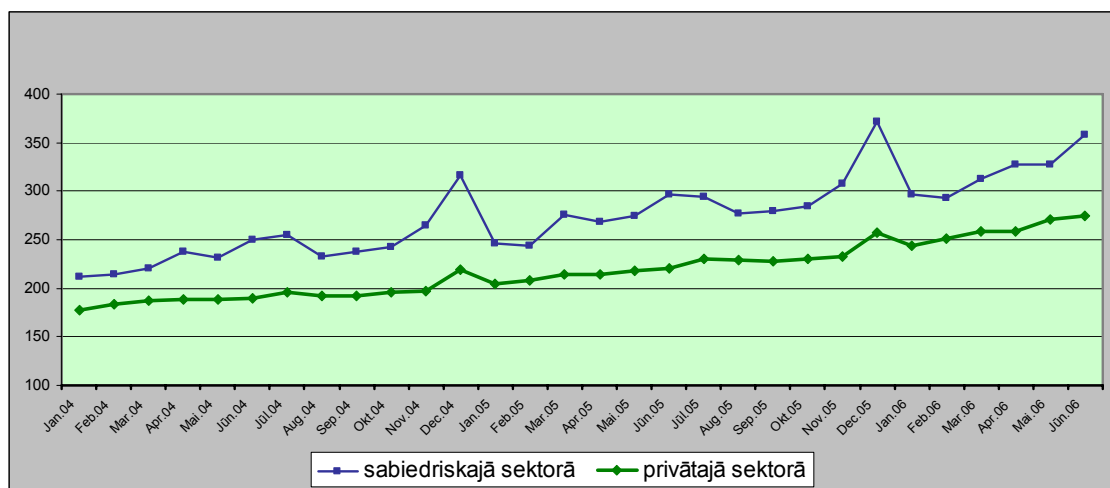
Pašvaldības policiju, 74 - ar Valsts robežsardzi, 40 - ar Pārtikas un veterināro dienestu, 37 - ar Valsts būvinspekcijas pārstāvjiem u.c.¹⁹³

2.21. tabula
VID sadarbībā ar citām institūcijām veikto tematisko pārbaužu skaits
2004.-2006.gadam¹⁹⁴

Reģionālās iestādes	2004	2005	2006
LNMP	59	38	37
KRI	339	410	335
LRI	424	554	418
RRI	154	159	146
VRI	372	357	337
ZRI	558	626	377

Veikto pārbaužu rezultāti liecina, ka nav izstrādāta konkrēta programma, lai likvidētu nelegālo biznesu un aplokšņu algas. Iespējams, ka tikai sadarbībā ar kontrolējošām institūcijām un sabiedrību, situāciju varētu uzlabot. Ņemot vērā kontrolējošo institūciju darba apjomu, jāizvērtē piesaistīto institūciju lietderība, jo nodokļu administrētājiem jābūt kompetentākiem savā jomā nekā citu kontrolējošo institūciju pārstāvjiem.

Kā jau minēts, Latvijā plaši pazīstama ir algu izmaksa aploksnēs. Tas nozīmē, ka uzņēmumam ir dubultā grāmatvedība, algas tiek daļēji izmaksātas apejot uzskaiti, tādējādi nodokļi neieplūst valsts budžetā pilnā apmērā. Parādība ir masveidīga un joprojām aktuāla. Nenomaksātie nodokļi tiek investēti ražošanā vai uzņēmēja augstas dzīves kvalitātes nodrošināšanā.



2.5.att. Strādājošo mēneša vidējā darba samaksa 2005.gada janvāris-2007.gada jūnijs (Ls)¹⁹⁵.

Salīdzinot sabiedriskā sektora un privātā sektora atalgojumu dinamiku var redzēt, ka - sabiedriskajā sektorā atalgojums ir audzis pat nedaudz straujāk nekā privātajā sektorā, bet tieši

¹⁹³ VID nepublicētā informācija

¹⁹⁴ Autores apkopotā statistiskā informācija

¹⁹⁵ Autores apkopotā statistiskā informācija

pēdējā būtu jānotiek algu legalizācijai, tātad papildus pieaugumam. Oficiāli atalgojuma līmenis ir zemāks joprojām privātajā sektorā. Kā redzams attēlā, privātajā sektorā strādājošo mēneša vidējā bruto darba samaksas dinamika ir lineāra bez kādiem īpašiem lēcieniem (ja neskaitām Ziemassvētku laiku), līdz ar to nevar skaidri pateikt, kurā tad laikā sāka aktīvāka darbība ar aploksņu algām. Ja minētā problēma ir tik aktuāla, tad kāpēc nav krasu kāpienu, nav redzama palielināšanās tendence.

Zinot šobrīd pastāvošo situāciju nodokļu administrēšanā, aploksņu algu apkarošana ir uzticēta trešajam nodokļu administrēšanas līmenim. Līdz ar to rodas jautājums, vai darba noslodze starp līmeņiem ir pareizi sadalīta? Cik daudz laika paredzēts atskaišu sastādīšanai un cik laika - reālam darbam ar nodokļu maksātāju?

Aploksņu algas ir plaši izplatītas un tās ir saistītas ar darba devēja vēlmi samazināt darbaspēku saistītās izmaksas uz VSAOI un IIN maksājumiem, kā arī augstais bezdarba līmenis, kura dēļ darba ņēmēji bieži ir spiesti piekrist darba devēja nosacījumam saņemt darba algu aploksnēs vai strādāt nelegāli, šībrīža prioritātes atzīšana par svarīgāko motivatoru un zemo kopējais iedzīvotāju ienākuma līmenis. Darba ņēmējs nav ieinteresēts sūdzēties par savu darba devēju, jo pretējā gadījumā viņš paliks bez iztikas līdzekļiem. Līdz ar to zinot, cik izplatītas ir aploksņu algas Latvijā, vajadzētu risināt minēto jautājumu ne tikai teorētiski, bet arī praktiski visos trijos VID līmeņos.

Ir interesanti papētīt datus, ko uzrāda savās atskaitēs privātais un sabiedriskais sektors.

2.22. tabula

Latvijas strādājošo skaita sadalījums pēc mēneša vidējās bruto darba samaksas sabiedriskajā un privātajā sektorā 2004.-2005.gados¹⁹⁶

Alga/Ls	2004.				2005.			
	Sabiedriskais sektors	Privātais sektors	Kopā	Īpat-svars,%	Sabiedriskais sektors	Privātais sektors	Kopā	Īpat-Svars,%
<80,00	0,1	3,2	3,3	0,6	0,1	2,6	2,7	0,4
80,00-90,00	19,8	126,9	146,7	25,2	14,0	111,3	125,3	20,6
90,01-100,00	7,1	35,6	42,7	7,3	7,3	31,6	38,9	6,4
100,01-120,00	12,2	37,2	49,4	8,5	11,6	38,2	49,8	8,2
120,01-150,00	14,6	45,1	59,7	10,3	15,1	44,7	59,8	9,8
150,01-200,00	26,6	49,6	76,2	13,1	25,3	52,6	77,9	12,8
200,01-300,00	43,7	56,7	100,4	17,3	48,3	67,2	115,5	19,0
300,01-400,00	22,6	27,3	49,9	8,6	25,9	36,9	62,8	10,3
400,01-600,00	10,2	23,0	33,2	5,7	12,9	33,3	46,2	7,6
600,01-1000,00	2,7	11,4	14,1	2,4	4,5	16,2	20,7	3,5
>1000,00	0,7	4,9	5,6	1,0	1,2	7,0	8,2	1,4
Kopā	160,5	420,9	581,4	100	166,3	441,5	607,8	100

¹⁹⁶ Latvijas Statistikas gadagrāmata 2006., LR Centrālā statistikas pārvalde, 2006., 56lpp.

Kā redzams tabulas datos, vislielākais īpatsvars ir tādu darbinieku, kas saņem Ls 200-300 latus, bet alga Ls 1000 apmērā 2004.gadā ir izmaksāta tikai 1,7 tūkstošiem, bet 2005.gadā - 2,5 tūkstošiem. Jau vairāku gadu garumā notiek diskusijas par progresīvo IIN likmju ieviešanu. Tāpēc autore veica aprēķinu, izmantojot statistikas datus par strādājošiem 2005.gadā un piemērojot proporcionālās, progresīvās, regresīvās un progresīvi - regresīvās likmes. Aprēķina rezultāti apkopoti 2.23. tabulā.

2.23.tabula

Algas nodokļa aprēķini, piemērojot proporcionālās, progresīvās, regresīvās un progresīvi-regresīvās likmes (nosacīts piemērs).

Alga	Darbinieku skaits, tūkst	Proporcionālā likme		Progresīvā likme		Regresīvā likme		Progresīvi-regresīvā	
		%	summa	%	summa	%	summa	%	summa
80	2,7	25	27,5	10	11,0	45	495,7	10	11,01
85	125,3	25	1420,6	10	566,9	35	1988,8	15	850,0
95	38,9	25	529,5	12	254,2	25	529,5	15	317,7
110	49,8	25	847,9	15	508,7	25	8478,5	18	610,4
135	59,8	25	1358,2	15	814,9	20	1086,6	18	977,9
175	77,9	25	2478,2	18	1784,3	20	1982,6	20	1982,5
250	115,5	25	5645,1	20	4516,1	18	4064,4	25	5645,1
350	62,8	25	4498,1	20	3598,4	18	3238,6	30	5397,6
500	46,2	25	4885,7	22	4299,4	15	2931,4	25	4885,6
800	20,7	25	3601,8	25	3601,8	15	2161,1	20	2881,4
1000	8,2	25	1799,9	30	2159,9	10	719,9	15	1079,9
kopā	607,8		27092,4		22115,6		27677,1		24639,1

Aprēķina rezultāti rāda, ka izmantojot 2005.gada statistikas datus, nodokļu ieņēmumi budžetā vislielākie būtu regresīvās likmes piemērošanas gadījumā. Tas liecina, ka variējot ar nodokļu likmēm var palielināt budžeta ieņēmumus. Iespējams, ka regresīvais nodoklis nav tā pati labākā likme valsts budžeta ieņēmumu palielināšanai, bet nodokļu administrētājam ir tiesības griezties ar saviem priekšlikumiem, ierosinājumiem, lai izmainītu nodokļu likumdošanu. Iespējams, ka regresīvās likmes ieviešana neatrisinātu jautājumu ar aplokšņu algām?

Balstoties uz LM pētījuma rezultātiem, nodokļu speciālistu aprēķiniem un VID datiem, var secināt, ka VSOAI ir kā kavējošs faktors cīņā ar aplokšņu algām. 2006.gadā pēc VID datiem sociālā nodokļa un VSAOI parāds budžetam veido Ls 57,76milj., piedziņas darba rezultātā iekasētās VSOAI - Ls 59,4milj., dzēstie sociālā nodokļa un VSAOI parādi – Ls 1,6 milj., pēc LM pētījuma datiem aplokšņu algu neiemaksātais VSOAI ir Ls 205,5 milj.. Apkopotā informācija liecina par problēmām, kuras vajadzētu risināt un meklēt variantus situācijas uzlabošanai.

R.Smironovs savā pētījumā piedāvā modeli sociālo obligāto iemaksu regresijai. Zināmā mērā sociālajos maksājumos šis princips jau strādā Latvijā, t.i., jo bagātāks cilvēks, jo mazākas

iemaksas veic, t.i., 2007.gadā darba ņēmēju algas, kas pārsniedz Ls 23 800 gadā, netiek apliktas ar VSAOI.

R.O.Smironovs veiktajā pētījumā par regresīvo nodokļu likmju modelēšanu¹⁹⁷, piedāvā aprēķinu tabulas veidā, kurā regresīvā skala sastāv no vairākiem n nodokļu bāzes x (algu) diapazoniem, nodokļu likmes, η , aprēķinātā nodokļa, N(x).

2.24. tabula

Regresīvā nodokļu likmju skala¹⁹⁸

Diapazons	Nodokļu likme, η	Aprēķinātais nodoklis, N(x)/Ls
$x \leq a_0$	η_0	$N(x) = \eta_0 x$
$a_0 \leq x \leq a_1$	η_1	$N(x) = \eta_0 a_0 + \eta_1 (x - a_0)$
...
$a_{n-2} < x \leq a_{n-1}$	η_{n-1}	$N(x) = \eta_0 a_0 \sum_{j=1}^{n-2} \eta_j (a_j - a_{j-1}) + \eta_{n-1} (x - a_{n-2})$
$a_{n-1} < x \leq +\infty$	η_n	$N(x) = \eta_n x$

Tabulā piedāvātais nodoklis tiek aprēķināts absolūtos skaitļos. Izmantojot R.O.Smironova regresīvo nodokļu likmju skalu, pieņemsim, ka kopējais strādājošo skaits ir 694,6 tūkst., regresīvā nodokļa likmes no 60% līdz 18%. Veiksim VSOAI aprēķinu un aprēķina rezultātus apkoposim 2.25.tabulā.

2.25. tabula

Valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu aprēķins, izmantojot regresīvās likmes (pēc R.O.Smironova metodes)

Algu skala, Ls	Nodokļa likme, %	Nodokļa summa, Ls	Darbinieku skaits, tūkst	Nodokļa ieņēmumi mēnesī tūkst.Ls
50 x 150	60	30	296,4	8892
150x200	50	40	92,8	3712
200x300	40	60	140,3	8418
300x400	30	90	75,6	6804
400x600	25	95	55,4	5263
600x1000	20	110	24,6	2706
1000x vairāk	18	128	9,5	1216
Kopā			694,6	37011

¹⁹⁷ Смирнов Р. О., Моделирование регрессивных налоговых шкал, Вестник Санкт-Петербургского университета, 2005., с. 147-с.153

¹⁹⁸ Смирнов Р. О., Моделирование регрессивных налоговых шкал, Вестник Санкт-Петербургского университета, 2005., с. 147-с.155

Kā redzams tabulā, gada kopējie VSAOI kopējie ieņēmumi veido Ls 444 132. Izmantojot R.O.Smironova metodi, aprēķinu veikšanai precīzi ir jānosaka algu diapazons, jo pretējā gadījumā aprēķini nebūs pareizi. Savukārt 2.26. tabulā apkopoti aprēķini, kur piemērotas augstākas regresīvā nodokļa likmes.

2.26. tabula

Valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu aprēķins, izmantojot regresīvās likmes
(pēc R.O.Smironova metodes)

Algu diapazons, Ls	Nodokļa likme,%	Nodokļa summa, Ls	Darbinieku skaits, tūkst	Nodokļa ieņēmumi, mēnesī, tūkst.Ls
50 x 150	90	45	296,4	13338
150x200	60	85	92,8	7888
200x300	50	80	140,3	11224
300x400	40	120	75,6	9072
400x600	30	135	55,4	7479
600x1000	25	140	24,6	3444
1000x vairāk	20	178	9,5	1691
Kopā			694,6	54135

Kā redzams tabulā, mēneša VSAOI ieņēmumi ir Ls 54135, bet gada- Ls 649 620. Apkopojot 2.25. un 2.26.tabulā veiktos aprēķinus, var secināt, ka R.Smironova modelis ir sarežģīts, maziem nodokļu maksātājiem minētā aprēķināšanas kārtība sagādās grūtības, jo to lietošana nav ērta ne darbiniekiem, ne darba devējiem, otrkārt netaisnīga, jo tiek izmantots algu diapazons, no - līdz. Darbinieks ar algu Ls 200 maksā VSAOI tikpat, cik darbinieks ar algu Ls 300, jo atrodas vienā algu diapazonā. Tāpēc ir meklējami citi risinājumi.

Pētījuma gaitā autore piedāvā savu pieeju VSAOI aprēķinam. Kā viens no risinājumiem ir darba devēja un darba ņēmēja VSOI aprēķināšana nevis no bruto algas, bet gan par pamatu ņemot to pašu bāzi, ko izmanto IIN aprēķinam. Veiksim darba devēja VSAOI aprēķinu, izmantojot 24,09% un 20%. Aprēķina rezultāti ir apkopoti 2.26.tabulā.

2.27. tabula

Valsts sociālo obligāto apdrošināšanas iemaksu aprēķins Latvijā, par pamatu ņemot iedzīvotāju ienākuma nodokļa bāzi¹⁹⁹

Bruto ieņēmumi	Darbinieka VSAOI 9%	Neaplieka mais minimums	Algas nodoklis	24,09% pēc esošās kārtības	24,09% pēc autores piedāvātās kārtības	20% autores piedāvātās kārtības
1	2	3	4	5	6	7
150	13,5	50	86,5	36	20,84	17,3

¹⁹⁹ Autores apkopotie dati

200	18,0	50	132	48	31,79	26,4
300	27,0	50	223	72	53,72	44,6
400	36,0	50	314	96	75,64	62,8
500	45,0	50	405	120	97,56	81,0
800	57,6	50	692,4	192,72	166,80	138,5
1000	90	50	860	240,09	207,17	172,0

Iespējams, piedāvātais variants sākotnēji samazinātu budžeta ieņēmumus, bet ilgtermiņā darba devējs legalizētu algas un līdz ar to samazinātos ēnu ekonomika. Ne vienmēr ar matemātisko modeļu palīdzību var aprēķināt gūto labumu, tāpēc var izmantot alternatīvas pieejas, kas dotu pozitīvu rezultātu. Lai uzlabotu nodokļu iekasēšanu, legalizētu aplokšņu algas un veicinātu labprātīgu nodokļu nomaksu, nodokļu administrētājiem vajadzētu griezties valdībā ar vairākiem alternatīviem priekšlikumiem. Autore piedāvā virkni alternatīvu pasākumu aplokšņu algu ierobežošanā:

- diferencēt minimālo algu un dažādu profesiju kategorijām piemērot citu minimālo algu,
- lai motivētu labprātīgos nodokļu maksātājus, samazināt VSAOI likmi no 33,09% uz 30%, varētu nemainīt VSOAI likmes, bet godprātīgiem nodokļu maksātājiem gada beigās atmaksāt no budžeta 3,09%,
- ar likumu noteikt atlaides UIN uzņēmumiem par darba vietu saglabāšanu, piem., par katru darbinieku – 0,5% (izņemot Rīgu un Rīgas reģionu),
- darbinieka VSAOI piemērot progresīvo, bet algas nodoklim - regresīvo, toties darba devēja VSAOI – regresīvo likmi,
- darbinieka likmi VSAOI nemainīt, bet darba devēja VSAOI piemērot regresīvo likmi,
- aprēķināt VSOI nevis no bruto algas, bet gan pēc neapliekamā minimuma un atvieglojuma par apgādājamiem piemērošanas, t.i., piemērot citu ar nodokli apliekamo ienākumu,
- izveidojot informatīvo centru, sakārtot statistiku, lai bezdarbnieki vienlaicīgi nevarētu saņemt pabalstu un algu. Bez tam katram darbiniekam, uzsākot darbu, vispirms pierēģistrēties Nodarbinātības dienestā un tikai pēc tam slēgt līgumu ar darba devēju. Līdz ar to nebūs iespēja saņemt reizē gan pabalstu, gan aplokšņu algu, jo datu bāzē parādīsies informācija par darbinieka statusu,
- Administratīvo pārkāpumu kodeksā noteikt dalītu atbildību darba devējiem un darbiniekiem, kuri ir vienojušies savā starpā par darba izmaksām aploksnēs, jo Latvijas praksē par aplokšņu algām pie atbildības sauc tikai darba devēju, taču ir

valstis, piem., Lietuva un Vācija, kur šī atbildība ir dalīta starp abām pusēm, t.i. likums paredz sodīt arī darbinieku, kurš strādā bez darba līguma.

Autore vēlas norādīt, ka daļa no augstāk minētajām idejām pieder pie nodokļu politikas problēmām, kuras ir cieši saistītas ar administrēšanu. Līdz ar to vēlreiz apstiprinās nepieciešamība nodokļu politikas veidotājiem rēķināties ar administrēšanas kapacitāti.

Alternatīvie preventīvie pasākumi atturētu daudzus nodokļu nemaksātājus no nodokļu nemaksāšanas. Nodokļu administrētājiem ir raksturīgs darbs ar nodokļu nemaksātājiem nevis ar nodokļu maksātājiem. Nodokļu administrēšanā nepieciešams izstrādāt vienotu programmu aplokšņu algu apkarošanā visos trijos administrēšanas līmeņos. Pašlaik nodokļu likumdošana pieļauj ļoti daudz spraugu, ko nodokļu maksātāji izmanto, tāpēc ir jāpilnveido likumdošanas normas. Nodokļu administrētājiem ir jāsniedz priekšlikumi, jo viņi vislabāk saskata esošās problēmas, jo ikdienā tās risina savu iespēju robežās.

Vēl viena problēma, saistīta ar aplokšņu algām ir fiktīvo uzņēmumu darbība, kuri praktizē aplokšņu algu izmaksas. Autore tālāk analizēs minēto problēmu.

2.3.2. Fiktīvo uzņēmumu darbības ierobežošana un PVN atmaksa

Kā viena no problēmām šobrīd valstī ir uzņēmumi, kuri izveido uzņēmumu grupas, kuras, veicot savstarpēji saskaņotu darbību, izvairās no nodokļu maksāšanas un izkrāpj naudas līdzekļus no valsts budžeta, nepamatoti saņemot PVN pārmaksu. Uzņēmumi ir iesaistīti savstarpēju darījumu ķēdēs, kuru ietvaros tie veic lielu skaitu savstarpēju darījumu. Darījumu ķēdēs tiek izmantoti fiktīvie uzņēmumi. Latvijas likumdošanā nav atrunāts, kas ir fiktīvs uzņēmums un fiktīva uzņēmējdarbība. Pēdējo gadu lielākie nodokļu nemaksāšanas skandāli ir saistīti tieši ar fiktīviem uzņēmumiem un PVN izkrāpšanu no budžeta. Organizētā izvairīšanās no nodokļu nomaksas, izmantojot fiktīvos uzņēmumus, rada nopietnus draudus valsts ieņēmumu iekasēšanai, vienlaicīgi apgrūtinot efektīvu nodokļu administrēšanu un brīvprātīgas nodokļu saistību izpildes kultūras izveidošanu.

Lielais nodokļu likumdošanas pārkāpumu un noziedzīgu darījumu skaits ieņēmumu jomā, ievērojamais konstatēto fiktīvo uzņēmumu skaits, ASV valdības, arī Starptautiskā Valūtas fonda un EK Latvijai izteiktie pārmēti par nopietnām problēmām noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas jomā, norāda uz nepieciešamību palielināt nodokļu administrēšanas efektivitāti.²⁰⁰

Uzņēmumu reģistrs, Valsts policija, Centrālā statistikas pārvalde, Satversmes aizsardzības birojs un VID 03.04.2000. noslēdza līgumu par sadarbību informācijas apmaiņas

²⁰⁰ Stroža M. , Fiktīvo sāpe jārisina kopīgi, Dienas bizness, Nr.56, 06.03.2006.

jomā, lai atklātu fiktīvos uzņēmumus un vienojās par fiktīvo uzņēmumu operatīvās informācijas sistēmas izveidošanu, kurā esošā informācija tiktu izmantota operatīvām nodokļu maksātāju kontroles darbībām. Šajā sadarbības līgumā tika definētas arī fiktīva uzņēmuma pazīmes. Tomēr likumdošanā nav paredzēta atbildība par sadarbību ar fiktīvo uzņēmumu, jo nav definēts, kas ir fiktīvs uzņēmums.

2.28. tabula

Latvijas uzņēmumu grupēšana pēc fiktīvo uzņēmumu pazīmēm 2006.gadā²⁰¹

Fiktīva uzņēmuma pazīmes	Uzņēmumu skaits	Īpatsvars %
1	2	3
Nav atrodams juridiskajā adresē	1605	31,5%
Reģistrētas, izmantojot iedzīvotāju pases un viltojot parakstus, kā arī piespiedu kārtā	1028	20,2%
Darbība ir pārtraukta un vairāk nekā gadu nav atjaunota.	822	16,2%
Vairāk nekā gadu nav maksāti nodokļi u.c. budžeta maksājumi, nav uzsākta likvidācija	522	10,3%
Nav atrodamas juridiskajā adresē, ka arī īpašnieka un /vai amatpersonas deklarētajā adresē.	366	7,2%
Nav uzsākta darbība vairāk nekā gadu pēc reģistrācijas	179	3,5%
Reģistrēts, izmantojot uz laiku citām personām iedotas pases un viltojot šo pasu īpašnieku parakstus.	137	2,7%
Dibinātājs vai amatpersona jau ir „fiktīvo” uzņēmumu datu bāzē, kā „fiktīvas” uzņēmējiesabiedrības dibinātājs vai amatpersona	125	2,4%
Reģistrēts, izmantojot pazaudētas pases un viltojot to īpašnieku parakstus.	123	2,4%
Reģistrēts, izmantojot nozagtas pases un viltojot pasu īpašnieku parakstus.	61	1,2%
Reģistrēta adresē uz personas vārda, kurai piederoši uzņēmumi jau ir iekļauti FU datu bāzē.	45	0,9%
Reģistrējot, izmantoti fiktīvu personu dati	31	0,6%
Reģistrēts adresē, kas neeksistē	21	0,4%
Reģistrēts, izmantojot iedzīvotāju, kas neatrodas Latvijā vai izmantojot ārvalstnieku pases, viltojot parakstus.	13	0,3%
Reģistrēts, izmantojot mirušu personu pases un viltojot šo personu parakstus	9	0,2%
Kopā	5087	100

Kā redzams tabulā, fiktīvo uzņēmumu skaits un īpatsvars no Latvijā reģistrēto uzņēmumu kopskaita ir apjomīgs. Jaunu uzņēmumu reģistrācija šobrīd ir salīdzinoši vienkārša, par ko liecina Latvijā veiktie pētījumi. Visas fiktīvo uzņēmumu pazīmes būtībā varēja atklāt, jau sākotnēji pierēģistrējot firmu Uzņēmumu reģistrā un neuzliekot papildus slogu nodokļu administrētājiem.

Pētot informāciju par ofšoruzņēmumiem, promocijas darba autore uzskata, ka ir jāveic labojumi tajos normatīvajos aktos, kas nosaka UR kompetenci, paredzot, ka reģistrējot ārzonu uzņēmumus, patiesā labuma guvēju noskaidrošana ir ne tikai tiesības, bet arī pienākums tiem cilvēkiem, kas iesniedz dokumentus, pieprasīt informāciju arī par reģistrējamā uzņēmuma patiesajiem īpašniekiem. Nav pieļaujama situācija, ka uzņēmums ir reģistrēts ārzonā, bet nav

²⁰¹ VID nepublicētā informācija

zināms, kam tas pieder, pie tam nav pat skaidrs, vai īpašnieks ir kādas ārvalsts iedzīvotājs vai Latvijas rezidents, kurš gūst labumu no nodokļu nemaksāšanas. Autore uzskata, ka mainot nodokļu likumdošanu, no Latvijas pazudīs daļa fiktīvo uzņēmumu, kas arī ir mērķis.

Arī J.Endziņš patversmēs reģistrēto cilvēku izmantošanu saista ar likumdošanas nepilnībām un uzskata, ka uzņēmuma darbības apturēšana varētu būt kā efektīvs līdzeklis gadījumos, kad konstatējam "pelēko" uzņēmējdarbību. Šobrīd diemžēl, pat konstatējot šo "pelēko" uzņēmējdarbību, uzņēmums vēl turpina diezgan ilgi darboties, t.i. juridiski eksistēt. Viņš arī pieļauj, ka Latvijā pastāv tikai formāli juridiski eksistējošas kompānijas, kas var radīt problēmas godīgi strādājošiem uzņēmējiem²⁰².

VID dati liecina, ka fiktīvo uzņēmumu īpašnieki vai amatpersonas ir cilvēki, kuri kā savu dzīves vietu ir deklarējuši vienu vai otru patversmi.

2.29. tabula
Informācija par Latvijas uzņēmumiem, kuru amatpersonu dzīves vieta
ir deklarēta patversmē uz 01.04.2006.²⁰³

Rādītājs	Skaitis
Amatpersonu skaits, kuru deklarēta dzīves vieta ir Rīgas patversmēs	262
Uzņēmumu skaits, kuru amatpersonu deklarētā dzīvesvieta ir Rīgas patversmēs	640
Nedeklarētā darījumu vērtība («negatīvā starpība») 2005.gadā, milj.Ls	108,6
• iespējamais nesamaksātais PVN 18%, milj.Ls	19,6
• iespējamais nesamaksātais UIN, milj. Ls	16,3
Valsts budžetā iespējamā neiemaksātā nodokļu summa, milj. Ls	35,9

No 2.29. tabulas datiem redzama fiktīvo uzņēmumu nedeklarētā darījumu vērtība. Var secināt, ka nodokļu administrētāji nav spējīgi ierobežot fiktīvo uzņēmumu darbību un iekasēt pilnā apmērā ne tikai PVN un UIN, bet arī citus nodokļus. Līdz ar to ir nepieciešama cita pieja nodokļu kontroles pasākumiem fiktīvu firmu darbības ierobežošanā.

Salīdzinot amatpersonu skaitu, kuru deklarētā adrese ir patversme 2005.gada augustā un 2006.gada martā redzams, ka tas ir palielinājies no 204 uz 254 cilvēkiem, uzņēmumu skaits, kur amatpersonas ir bezpajumtnieki šajā laikā ir palielinājies no 419 uz 591. Šajos uzņēmumos 2005.gadā ir deklarēts vidēji viens darba ņēmējs ar algu zemāku par minimālo. 2005.gadā ieņēmumi budžetā no šiem uzņēmumiem ir - Ls 107,6 tūkst.vai vidēji uz vienu uzņēmumu- Ls 182. Pavisam ir 12 fiktīvajām firmām juridiskā adrese ir reģistrēta patversmēs, no kurām sešām kā nodokļu maksātājām 2005.gadā ir konstatēta starpība starp nodokļu maksātāju uzrādīto kopējo darījumu vērtību un viņu darījumu partneru priekšnodokļa uzrādīto darījumu vērtību Ls 2,3 milj.. Līdz ar to iespējamais neapreķinātais un nesamaksātais PVN ir Ls 0,4 milj.

²⁰² Vaivars A. "Uzņēmumi ar finansiāliem riskiem ir bīstami", DB, 08.06.2006.,2lpp

²⁰³ VID npublicētā informācija

Jau 2002.gadā M.Ķirsons DB risināja diskusiju par ēnu ekonomikas ietekmi uz uzņēmējdarbību²⁰⁴. Autors norāda, ka uzņēmēji ir samērā skeptiski par to, ka legālos nodokļu maksātājus bieži vien no konkrētās pakalpojumu vai arī ražošanas nišas konkurenti izstumj nevis ar efektīvāku darbību, bet gan tikai tāpēc, ka tie nemaksā vai tikai daļēji maksā nodokļus. Turklāt joprojām tirgū ir iespējams iegādāties preces par cenu, kura ir pat zem šo izstrādājumu pašizmaksas. M.Ķirsons vērta uzmanību uz neregistrētās un nelicencētās uzņēmējdarbības radītajiem zaudējumiem legālajiem nodokļu maksātājiem. Tika norādīts uz valsts struktūru bezspēcību cīņā ar tiem, radot zaudējumus ne tikai legālajiem uzņēmējiem, valsts budžetam, bet arī cilvēkos viešot neticību valsts varai un tās spējai izskaust vai vismaz samazināt nelegālo uzņēmējdarbību un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas²⁰⁵.

Lai kavētu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tiek veiktas šādas nodokļu administrēšanas darbības: VID teritoriālās iestādes padziļināti analizē visu to rīcībā esošo informāciju par fiktīvajiem uzņēmumiem, par pārbaudēs konstatēto tiek informētas teritoriālās iestādes, kurās ir reģistrēti fiktīvo uzņēmumu darījumu partneri, tiek apturētas izmaksas no norēķinu kontiem kredītiestādēs un pieprasīti norēķinu kontu izraksti, tiek apturētas eksporta - importa operācijas, pieņemts lēmums par visa veida statūtu grozījumiem un tas paziņots Uzņēmumu reģistram, veiktas darbības uzņēmuma izslēgšanai no PVN maksātāju reģistra. Tematisko pārbaūžu vai nodokļu auditu laikā tiek veikta nodokļu maksātāju darījumu analīze un noskaidrots, vai tie neatbilst MK 2001.gada 20.marta noteikumos Nr.127 „Noteikumi par neparasta darījuma pazīmju sarakstu un ziņošanas kārtību” minētajām neparasta darījuma pazīmēm. Pašlaik ar procesuāliem līdzekļiem noskaidrot vainīgās personas, kas izdarījušas noziegumus valsts ieņēmumu sfērā, bieži ir maz iespējams, jo likumdošanā nav iestrādāts legālās prezumpcijas princips, kas uzliktu par pienākumu darījumu veicējiem pašiem pierādīt tajos izmantoto naudas līdzekļu izcelsmes avotus.

Ir konstatēts, ka fiktīvie uzņēmumi izmanto vairākas metodes, lai slēptu ienākumus un izvairītos no nodokļu maksāšanas. Viena no metodēm ir preces vai pakalpojuma pārdošana, neizsniedzot kases aparāta čeku. Visa saņemtā nauda tiek izlietota, piemēram, aplokšņu algu maksāšanai. Šāda veida krāpšana parasti notiek mazumtirdzniecības uzņēmumos par nelielām summām, un pēdējā laikā to apjomi samazinās. Vairumtirdzniecībā arī tiek praktizēta preču pārdošana par samazinātu cenu.

Pēdējo gadu laikā fiktīvo uzņēmumu skaits nav būtiski mainījies, jo likvidēto fiktīvo uzņēmumu vietā parādās jaunreģistrēti: uz 01.07.2003. bija 4044 fiktīvie uzņēmumi, uz 01.01.2004.- 4762, uz 01.01.2005 – 4697, uz 01.03.2006 – 4391, bet uz 1.03.2006- 4872. Statistikas dati liecina,

²⁰⁴ Ķirsons. M. "Bērziņš :Latvijā ēnu ekonomikas īpatsvars ir samazinājies līdz 25%", DB, 2002, 13.03.

²⁰⁵ Ķirsons M. "Bērziņš :Latvijā ēnu ekonomikas īpatsvars ir samazinājies līdz 25%", DB, 2002, 13.03

ka 2006.gadā 4212 fiktīvie nodokļu maksātāji ir izslēgti no ar PVN apliekamo personu reģistrā²⁰⁶, bet 144 vai 3% nodokļu maksātāji vēl ir reģistrēti kā PVN apliekamās personas. Apkopotie fiktīvo uzņēmumu darbības rādītāji ir redzami tabulā.

2.30. tabula
Latvijas UR reģistrēto fiktīvo uzņēmumu darbības rādītāji laikā no 2003.-2005.gadam²⁰⁷

		2003.gads	2004.gads	2005.gads
1.	Kopējā deklarēta darījumu vērtība, milj. Ls	338,4	351,5	246,9
2.	Nedeklarētā darījumu vērtība („negatīvā starpība”), milj. Ls	207,0	297,9	250,2
3.	- iespējamais nesamaksātais PVN 18%, milj. Ls	37,3	53,6	45,0
4.	- iespējamais nesamaksātais UIN, milj. Ls	39,3	44,7	37,5
5.	Citu NM PVN deklarācijas priekšnodokli iekļauto darījumu ar fiktīviem uzņēmumiem darījumu vērtība, milj. Ls	537,5	644,9	493,5
6.	- darījumu PVN, milj. Ls	96,4	116,0	88,9
7.	Valsts budžetā iespējamā neiemaksātā nodokļu summa, milj. Ls (3+4+6)	173,0	214,3	171,5

Ar izmaiņām likumos un vienotas informatīvās bāzes izveidi varētu novērst izdevumu norakstīšanu uz izdomātu konsultantu un pētnieku rēķina, ko praktizē gan būvniecībā, gan mežizstrādē. Piemēram, remontējot kādu objektu, tiek pieaicināts konsultants, kuram pēc līguma par vērtīgiem padomiem tiek maksāti 500 latu stundā, kurus pēc tam ar mierīgu sirdi var ierakstīt objekta izmaksās. Loģiski, ka nekāda konsultanta nav, bet ir cilvēks, kas parakstās par saņemto naudu un atdod to firmas īpašniekam, kurš gūst divus labumus – maksā mazākus nodokļus un saņem skaidro, neuzskaitīto naudu.

Kā redzams no šiem aprēķiniem tikai fiktīvo uzņēmumu darbības rezultātā valsts katru gadu zaudē vismaz 171,5 miljonus latu, ko nesaņem valsts budžets, bet kurus varētu izmantot dažādu valsts programmu finansēšanai. Kā problēmu var minēt to, ka fiktīvie uzņēmumi darbojas gandrīz visās jomās, par ko liecina statistikas dati.

2.31. tabula

Latvijas UR fiktīvo uzņēmumu sadalījums pa pamatdarbības veidiem 2006.gadā²⁰⁸

Darbības veids	Nodokļu maksātāju skaits	Īpatsvars, %
Mazumtirdzniecība	1125	22
Vairumtirdzniecība un komisijas tirdzniecība	996	19
Komerpcapalpojumi	292	6

²⁰⁶ Gluhina „Cīņa pret fiktīvajiem var sagraut godīgos”, Diena, 06.04.2006.

²⁰⁷ VID npublicētie dati

²⁰⁸ VID npublicētie dati

Būvniecība	1283	25
Koka izstrādājumu ražošana, mežsaimniecība, kokmateriālu sagatavošana un ar to saistītie pakalpojumi	243	5
Viesnīcas un restorāni	192	4
Operācijas ar nekustamo īpašumu	93	2
Pārējie	863	17
Kopā	5087	100

Negodīgie konkurenti rada lielus zaudējumus savā nozarē godīgajiem nodokļu maksātājiem. Jau 2002.gadā Dienas biznesa intervijā U.Sakne (Latvijas degvielas tirgotāju asociācijas izpilddirektors) norādīja, ka savulaik asociācijai nācās saskarties ar masveida mahinācijām, kad Latvijā parādījās nezināmas izcelsmes dīzeļdegviela. Krāpnieki veido formālus uzņēmumus, kas neveic reālu darbību, bet gan legalizē kontrabandas precis²⁰⁹. Ir nodibinātas veselas fiktīvās degvielas vairumtirdzniecības uzņēmumu ķēdes. Katrs no tās posmiem viens otram - praktiski pats sev pārdod degvielu, gala rezultātā legalizējot kontrabandas precis, bet uziet vainīgos šajā shēmā praktiski nav iespējams. Ir pagājuši jau pieci gadi, bet situācija nav uzlabojusies.

Nodokļu administrētāju cīņu ar fiktīvajiem uzņēmumiem var iedalīt trīs galvenajās pasākumu grupās, kuras attiecas uz šo uzņēmumu „dzīves ciklu”: to reģistrāciju, veikto krāpniecisko darbību un tās rezultātā iegūto līdzekļu izmantošanu.

Pirmās pasākumu grupas mērķis ir apgrūtināt fiktīvu uzņēmumu reģistrāciju. Preventīvās darbības attiektos gan uz Uzņēmumu reģistru, kas reģistrē komersantus arī kā nodokļu maksātājus, gan uz VID, kas reģistrē nodokļu maksātājus kā ar PVN apliekamās personas.

Otrā pasākumu grupa vērsta uz to, lai iespējami operatīvi novērotu un ierobežotu pastāvošo fiktīvo uzņēmumu darbību, to darījumu partnerus un reālo uzņēmumu kļūšanu par tādiem. Ir jāsaprot, ka laika ziņā no reāliem darījumiem attālināti nodokļu kontroles mehānismi kā, piemēram, nodokļu audits, ir pilnīgi novēloti un ļoti dārgi, tādēļ izmantojami tikai ārkārtējos gadījumos. Tādēļ uzsvars nepārprotami jāliek uz deklarāciju ticamības novērtējumu kvalitatīvu veikšanu, tematiskajām pārbaudēm, apsekošanām un novērošanām un līdzīgiem pasākumiem, kuri sniegtu VID darbiniekiem informāciju par paaugstinātu risku jau pirms reālu zaudējumu nodarīšanas.

Trešā pasākumu grupa vērsta uz to, lai jau iedzīvotāju ienākuma nodokļa līmenī konsekventi tiktu pārbaudīti visi neizskaidrojamie fizisko personu ienākumi un labklājības pieaugums. Viens no galvenajiem fiktīvo uzņēmumu rašanās cēloņiem ir iespēja aiz fiktīvajām firmām stāvošajām fiziskajām personām izlietot ar fiktīvo firmu palīdzību iegūtos līdzekļus.

²⁰⁹ Veģe I. "Fiktīvās firmas rada lielus zaudējumus", DB, 04.04.2002., 4lpp.

Plaša fizisko personu "izskaidrošanās" ar VID par nezināmas izcelsmes līdzekļiem noteikti paaugstinātu atklāšanas risku un vismaz daļēji atturētu no vēlmes veikt fiktīvu uzņēmējdarbību.

Īstenojot visus minētos pasākumus vienlaicīgi, ir iespējams apgrūtināt fiktīvu uzņēmumu darbību tiktāl, ka tā no plaši populāra ienesīga „uzņēmējdarbības” veida pašreiz, kļūtu drīzāk par izņēmumu nākotnē. Pēdējos gados aizvien plašāk nodokļu maksājumu samazināšana, tajā skaitā mākslīgi izveidotu nodokļu pārmākšu summu saņemšana no budžeta notiek ar fiktīvo uzņēmumu izmantošanu, ko pieļauj gan nepilnības normatīvajos aktos, gan trūkumi UR un nodokļu administrēšanā.

Kā problēma nodokļu administrēšanā ir PVN pārmaksu atmaksa. Eiropas savienības (ES) dalībvalstīs PVN likumdošana ir saskaņota galvenokārt ar Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas (77/388/EEC) palīdzību. Minētais apstāklis nosaka arī zināmas kopējas iezīmes PVN administrēšanā. Tomēr lielākā daļa procedūru dalībvalstīs nosaka ar saviem normatīvajiem aktiem. Tāpēc procedūrām saistībām ar PVN aprēķināšanu, deklarēšanu un maksāšanu pilnveidošanā ārvalstu pieredzei ir būtiska nozīme. Procedūras sarežģītā apstākļa, ka ar PVN ir aplikta nevis visa preču vērtība, bet tikai šīs personas jaunradītā vai pievienotā vērtība. Otrs apstāklis, kas sarežģīt procedūras ir dažādi izņēmumi un atvieglojumi, trešais – nepieciešamība novērst izvairīšanos no nodokļa maksāšanas un naudas izkrāpšanu no valsts budžeta. Rezultātā PVN maksāšana ir saistīta ar daudzām procedūrām, kuras grūti sarindot zināmā secībā.

Nodokļu administrētāji dokumentu pārbaudes un saimnieciskos darījumus pārbauda pēc būtības, cenšoties gūt apstiprinājumu, ka nodokļa deklarācijās uzrādītie darījumi ir notikuši tādā veidā un apjomā, kā to deklarējis nodokļu maksātājs. PVN pārmaksas pārbaude ietver ne tikai uzņēmumu iesniegto dokumentu pārbaudi, bet tajā iegūst informāciju par uzņēmuma darījumu faktisko būtību, apjomiem, uzņēmuma un uzņēmuma darījumu partneru nodrošinājumu ar darba un tehniskajiem resursiem. Nodokļu administrētāji ir konstatējuši ļoti daudz krāpniecisku darījumu, par ko liecina statistikas informācija. Lietās par budžetos ieskaitāmo maksājumu parādu piedziņu, nodokļu administrētājiem, kuri piedzen nodokļu parādus saskaņā ar tiesas spriedumu vai VID lēmumu, tiek piešķirtas tiesu izpildītāja tiesības un šo amatpersonu darbību, kā arī ar sprieduma izpildīšanu saistītos izdevumus un atlīdzību amatpersonām nosaka saskaņā ar Latvijas Civilprocesa likumu.

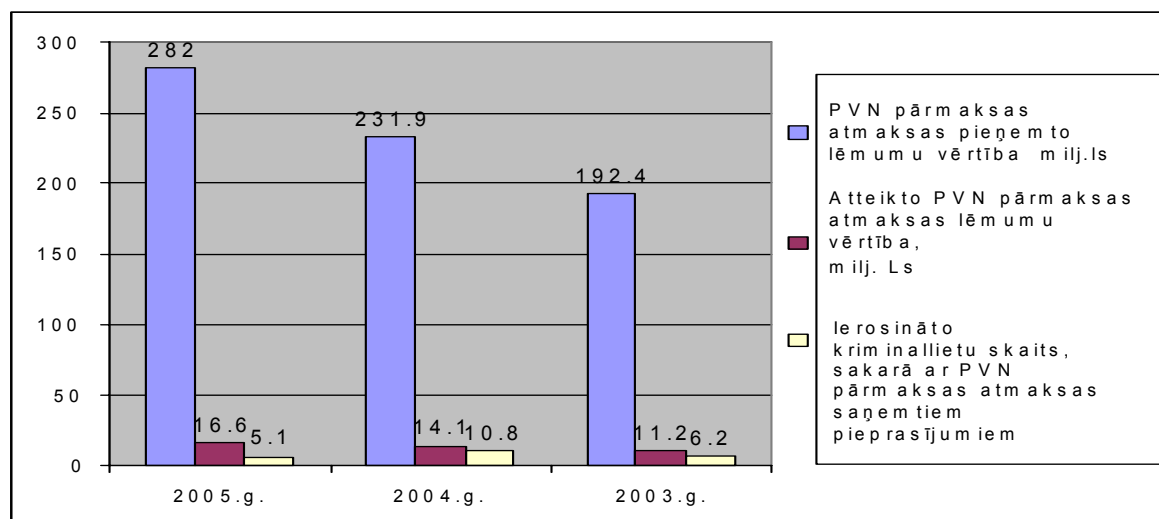
Katru pieprasījumu atmaksāt PVN no budžeta izvērtē atsevišķi, ņemot vērā nodokļu maksātāja disciplīnu, iepriekšējo periodu pārbaudes rezultātus. Izveidotā komisija izskata apkopoto informāciju un pieņem lēmumu, kādus pasākumus veikt, lai pilnībā pārliecinātos par PVN deklarācijās norādītās nodokļa pārmaksas pamatotību: atteikt daļu vai visu pieprasījumā PVN pārmaksu, atmaksāt PVN pārmaksu atbilstoši pieprasījumam, veikt papildus kontroles pasākumus (partneru savstarpējo darījumu pārbaudi, tematisko pārbaudi, apsekošanu,

novērošanu, eksporta-importa darījumu pārbaudi, pamatlīdzekļu vai iekārtu esamības noteikšanu, apsekošanu), veikt PVN auditu par atsevišķiem darījumiem.

PVN pārmaksas atmaksas pieprasītāju uzņēmumu skaits ir samazinājies no brīža, kad stājas spēkā 09.09.03.MK noteikumi Nr. 502 “Kārtība, kādā VID izslēdz personu no VID ar PVN apliekamo personu reģistra”. Atmaksas tiek veiktas pēc noteiktas kārtības.

2006.gadā nodokļu auditos PVN deklarāciju padziļinātais datu ticamības novērtējums ir veikts 4586 ar PVN apliekamajām personām. 2006. gada 11 mēnešos no PVN reģistra ir izslēgti 965 nodokļu maksātāji. 2006.gadā PVN nodokļu auditos papildus ir aprēķināti Ls 84,8 milj, kas salīdzinot ar iepriekšējo gadu ir pieaudzis 1,4 reizes. Izvērtējot audita rezultātus, rodas jautājums, ar ko izskaidrojama minētā situācija? Vai ar nodokļu likumdošanas nepārzināšanu vai ar grāmatvežu zemu kvalifikāciju? Iespējams, jāmaina vai nu nodokļu administrēšanas metodes vai nodokļu likumdošana, jo PVN likumam ir nepārtraukti grozījumi un nodokļu maksātājs nespēj tiem izsekot.

Nodokļu administrēšanā uzmanība tiek pievērsta arī jautājumam par PVN pārmaksu atmaksu atteikumiem.



2.6.att. PVN pārmaksas atmaksas dinamika Latvijas uzņēmumiem par 2003.g. – 2005.g.²¹⁰

Galvenie PVN pārmaksu summas atmaksas atteikuma iemesli: saskaņā ar likuma “Par nodokļiem un nodevām” 28.panta trešo daļu, gadījumos, kad nodokļu maksātājam ir nokavētie nodokļu un ar tiem saistītie maksājumi vai arī pret nodokļu maksātāju vai tā amatpersonu ierosināta krimināllieta par krāpšanu, dokumentu viltošanu, izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināmo maksājumu nomaksas (Ls 3,6 milj.), saskaņā ar MK 19.07.2005. noteikumu Nr.534 227. punktu (iepriekš MK 22.04.2004.noteikumu Nr.427 200.punkts), kad pieprasītā PVN

²¹⁰ VID nepublicētie dati

pārmaksas summa pārsniedz 18 % no darījumu kopējās vērtības taksācijas periodā (Ls 2,8 milj.), nodokļu maksātājs pieprasīja PVN pārmaksas atmaksu, kuras reāli nav (Ls 2,7 milj.) un c.

PVN pārmaksas pārbaude ietver ne tikai uzņēmumu iesniegto dokumentu pārbaudi, bet tajā iegūst informāciju par uzņēmuma darījumu faktisko būtību, apjomiem, uzņēmuma un uzņēmuma darījumu partneru nodrošinājumu ar darba un tehniskajiem resursiem, lai nodrošinātu savu saimniecisko darbību. Toties, pārsvārā, pārbaudes tiek veiktas pēc uzņēmumu grāmatvedības dokumentiem. Ja dokumenti, kuri ir saistīti ar veiktajiem darījumiem, ir noformēti atbilstoši normatīvo aktu prasībām, iekļauti finanšu pārskatos un grāmatvedības reģistros, kā arī darījumu partneri viegli identificējami, pat šajā gadījumā nevar precīzi noteikt, vai darījumam ir ekonomiskais pamats, sevišķi ja darījums bija saistīts ar preci, kura bija paredzēta tālākai realizācijai un realizācija jau notika, vai pakalpojums nav redzams (piemēram celtniecības darbi, kuri nav saistīti ar interjera vai interjera apdari, tirgus izpētes darbi u.c.).

Kā negatīvu faktoru varētu minēt to, ka uzņēmums, nesaņemot pārmaksāto PVN, nevar turpināt savu uzņēmējdarbību un arī nevar ietekmēt tās ar saimniecisko darbību saistīto uzņēmumu administratorus, lai tie budžetā iemaksā PVN summu, jo minētās summas ir debitoru parāds, kas atmaksājams no budžeta likumā noteiktajā kārtībā. Tas liecina gan par likuma normas neefektivitāti, gan par to, ka nodokļu administrators savus lēmumus pieņem nerēķinoties ar lietderības apsvērumiem, kas ņemams vērā turpmāk izstrādājot likuma normas. Kopumā pārmaksātā PVN atmaksāšanas kārtība likumā nav saprātīgi noregulēta un ir nevajadzīgi birokrātiska, kas atļauj VID nepamatoti aizkavēt PVN pārmaksas atmaksāšanu. Minētais rada būtiskus zaudējumus tieši to nozaru uzņēmumiem, kas nodarbojas ar eksportu, kuru attīstība būtu jāuzskata par valsts prioritāti.

Pētījumā “Par uzņēmējdarbības vidi reglamentējošās institucionālās kapacitātes optimizēšanu MVU Latvijā salīdzinājumā ar Eiropas Savienības dalībvalstu praksi”²¹¹ tika atzīmēts, ka likumdošanas vienkāršošana PVN pārmaksas atmaksas jautājumā ir saistīta ar risku, ka palielināsies nodokļu izkrāpšanas no valsts budžeta, un tāpēc jebkuras izmaksas no valsts budžeta ir rūpīgi pārbaudāmas. Tomēr izvērtējot ārvalstu pieredzi, un jo īpaši Igaunijas pieredzi, jāatzīst, ka Latvijā netiek izmantotas visas iespējas pārmaksāto nodokļu atmaksas sistēmas uzlabošanai. Tā, Igaunijā, uzņēmumi, kuri nerada šaubas par godprātīgu nodokļu nomaksu saņem pārmaksāto PVN no 10 līdz 20 dienu laikā pēc deklarācijas iesniegšanas. Tas tiek panākts ar šādiem pasākumiem:

1. visu ar PVN apliekamo personu darījumi tiek analizēti un sadalīti riska grupās. Šāda analīze, tiek veikta arī Latvijā, bet Igaunijā, atšķirībā no Latvijas, uzņēmuma atrašanās noteiktā

²¹¹ Pētījums “Par uzņēmējdarbības vidi reglamentējošās institucionālās kapacitātes optimizēšanu MVU Latvijā salīdzinājumā ar Eiropas Savienības dalībvalstu praksi”, SIA “Kodoliņš, Ostaškovs un partneri” veic saskaņā ar 2005.gada 1.jūlija iepirkuma līgumu Nr.EM 2005/73.

grupā tiek fiksēta un ir zināma apliekamajai personai. Zema riska grupas uzņēmumi var pretendēt uz ātrāku pārmaksāto nodokļu atmaksu un citām priekšrocībām,

2. ātrāka pārmaksātā PVN atmaksa tiek nodrošināta tikai tām personām, kas PVN deklarē elektroniski. Minētā sistēma darbojas līdzīgi kā interneta bankas pakalpojumi, tikai nodokļa maksātāja identificēšanai ir vēl augstāka drošības pakāpe, piemēram, savā nodokļu administrācijas failā var iekļūt tikai no noteikta datora. Nodokļa deklarēšana notiek internetā. Turklāt deklarācijas forma ir programmēta, proti, darbojas kā kalkulators, kas nepieļauj kļūdainu deklarācijas aizpildīšanu. Internetā tiek aizpildīti arī pieteikumi, tai skaitā pieteikums par pārmaksātā PVN atmaksu no budžeta. Šobrīd apmēram 80% no PVN deklarācijām tiek iesniegtas elektroniski, precīzāk - aizpildītas internetā.

Pastāv uzskats, ka viens no galvenajiem vājās kontroles iemesliem ir nodokļu likumdošanas normu sarežģītība un nepastāvība. Nodokļu administrētājiem nav tiesību pārbaudīt un piemērot nodokļu uzrēķinu par laiku, kas senāks par trīs gadiem, iedzīvotājiem nav pienākuma saglabāt visus ienākumus attaisnojošus dokumentus, nepietiekama ir skaidrās naudas darījumu un uzkrājumu deklarēšana, pārāk mazi ir sodi par atklātajiem pārkāpumiem, trūkst legālās prezumpcijas nodokļu lietās – fiziskai personai nav pienākuma pierādīt ienākumu likumību²¹².

Normatīvie akti joprojām ļauj reģistrēt uzņēmumus, kuri ražo preces, nodarbojas ar vairumtirdzniecību, tādā juridiskā adresē, kur nav reālu iespēju šādai darbībai (uzņēmumu adreses ir dzīvokļi); ļauj reģistrēt uzņēmumus, kuru dibinātāji ir no sociāli nelabvēlīga iedzīvotāju slāņa; likums neuzliek kredītiestādēm pienākumu informēt par aizdomīgām naudas kustības operācijām tiesībsargājošās organizācijas, lai tās varētu veikt operatīvus pasākumus. Līdz ar to jāveic vairākas nopietnas izmaiņas normatīvajos aktos. Autore izvirza sekojošus priekšlikumus:

1. fiktīvo firmu darbību varētu ierobežot, veicot grozījumus likumā "Par Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistru", vajadzētu izsvītrot pilnvarojuma un pārpilnvarojuma tiesības, kas atļauj uzņēmumu reģistrēt ne vien tā faktiskajiem īpašniekiem, bet arī šo personu pilnvarotajiem pārstāvjiem.

2. kā viens no efektīvākajiem līdzekļiem cīņā ar fiktīvo uzņēmumu darbību ir saimnieciskās darbības apturēšanas mehānisma ieviešana, nosakot nodokļu administrētājiem tiesības pieņemt lēmumu par uzņēmuma darbības apturēšanu un to, ka šāds lēmums ir publiskojams Uzņēmuma reģistra publiskajā reģistrā, nosakot atbildību ne tikai nodokļu maksātājiem, bet arī saimnieciskās darbības partneriem.

²¹² Katrs ceturtais iedzīvotājs strādā bez darba līguma vai saņem algu aploksnē, DB, 2007-05-25, Valsts darba inspekcija

3. jāizdara izmaiņas Krimināllikumā, lai varētu saukt pie kriminālatbildības tās personas, kuru dati tiek izmantoti komersantu dibināšanai, bet pašas ar komercdarbību nenodarbojas, kā arī saukt pie kriminālatbildības tās personas, kuras izmanto fiktīvo firmu rekvizītus savas komercdarbības nodrošināšanai.

4. nodokļu administrētājiem jārisina jautājums par sadarbību ar SIA "Lursoft", lai iegūtu no tās informāciju par trešajām personām.

5. Komerclikumā jāparedz iespēja piemērot vienkāršotu komersantu izslēgšanu no Komercreģistra, ja ir saņemts nodokļu administrācijas pieteikums par komersanta likvidēšanu un izslēgšanu no komercreģistra. Līdz ar to ir precizējami likuma „Par nodokļiem un nodevām” panti un jāpapildina Komerclikuma pantu, nosakot, ka komersants tiek likvidēts un izslēgts no komercreģistra pēc nodokļu administrācijas pieteikuma.

6. jāveic izmaiņas UR jaundibināto uzņēmumu reģistrācijas kārtībā. UR vajadzētu pamatīgāk pārbaudīt jaundibināto uzņēmumu dibinātāju personības. Likumdošanā jāparedz, ka UR, izskatot reģistrēšanai vai izmaiņām iesniegtos dokumentus, jāsalīdzina informācija ar citiem valsts reģistriem (Iedzīvotāju reģistrs (vai persona nav mirusi u.tml.), Adrešu reģistrs (vai adrese faktiski pastāv), Soda reģistrs (informācija par iepriekšējiem pārkāpumiem, varbūt tie bija saistīti ar iepriekšēju uzņēmējdarbību kriminālajiem pārkāpumiem, informācija par meklējamām personām), Nederīgo dokumentu reģistrs (nozagtie/nozaudētie dokumenti), Iekšlietu ministrijas Robežsardzes robežšķērsošanās faktu datu bāze (vai amatpersona, ka reģistrē uzņēmumu, nav atstājusi valsti), Tiesu informācijas sistēma (spriedumi lietās, kad fiziskajām personām atņem tiesības nodarboties ar uzņēmējdarbību). Jāizveido vienots informatīvais centrs.

7. lai novērstu situāciju, ka UR uzrādītājā juridiskajā adresē uzņēmums nav atrodams, ēku vai dzīvokļu īpašnieki izvairās no saimnieciskās darbības deklarēšanas, uzņēmumu rīcībā nav līdzekļu avotu un iespēju reģistrācijai pieteiktās uzņēmējdarbības uzsākšanai, līdz ar to tiek pieļauta fiktīvu uzņēmumu vai fizisku personu iesaistīšana uzņēmumu darbībā, autore iesaka pirms komercdarbības reģistrēšanas Komercreģistrā: papildināt komercsabiedrības reģistrācijai nepieciešamo dokumentu sarakstu ar pašvaldības apliecinātu izziņu par adreses esamību, jo ir bijuši gadījumi, kad firmas tiek pierēģistrētas uz mājas pamatiem, juridiskās adreses īpašnieka vai valdītāja atļauju par minētās adreses izmantošanu un notariāli apstiprinātu līgumu, dokumentāru apliecinājumu par ienākumu avotiem pamatkapitāla izveidei, ja tas tiek ieguldīts naudā, reģistrējamajam uzņēmumam jāuzrāda finansiālu nodrošinājumu apliecinājoši dokumenti, uzrādot finansiālā nodrošinājuma veidu un lielumu, Dokuments, kas apliecina zināšanas nodokļu likumdošanā.

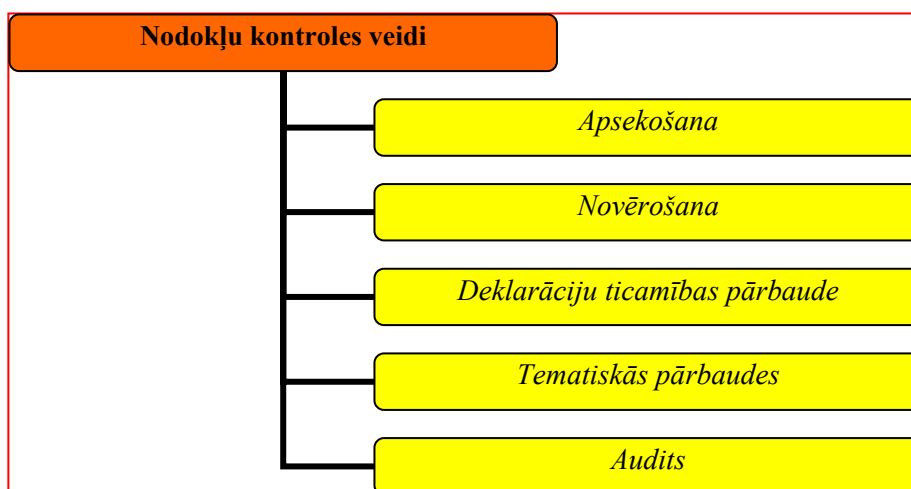
Promocijas darba autore uzskata, ka nodokļu likumdošanai ir jābūt elastīgai, tā nedrīkst būt pārāk stingra, bet atbildībai ir jābūt daudz lielākai, bet to nedrīkst pārspīlēt. Ja nodokļu administrētājs konstatē, ka uzņēmums krāpjas, tad vajadzētu uzņēmumam atņemt licenci vai atļaujas uz vairākiem gadiem. Likuma normās jāparedz, ka fiktīva uzņēmuma īpašnieks pēc uzņēmuma novešanas līdz maksātnespējai, dibina jaunu uzņēmumu un turpina darboties biznesā.

Kopumā var secināt, ka ēnu ekonomika un darbošanās ēnu sektorā nodara lielu ļaunumu budžetam un izmaksas šo negatīvo parādu apkarošanā ir lielas. Fiktīvo uzņēmumu skaits un apkāpņu algas norāda, ka nepieciešamas jaunas metodes un paņēmieni situācijas uzlabošanai, par ko autore diskutēs 3.nodaļā. Jau plānošanā nepieciešams paredzēt preventīvos pasākumus, lai būtu skaidrība par veicamajiem darbiem.

2.4. Nodokļu kontroles pasākumu rezultātu izvērtējums

Nodokļu kontrole ir vērsta ne tikai uz pārkāpumu atklāšanu un saukšanu pie atbildības, bet arī uz kļūdu savlaicīgu novēršanu, nodokļu maksātāju izglītošanu un konsultāciju sniegšanu.

Saskaņā ar VID Nodokļu kontroles stratēģiju nodokļu kontroles procesā noteikti šādi nodokļu kontroles pasākumi: nodokļu audits, tematiskā pārbaude, novērošana un apsekošana.



2.7.att. Nodokļu kontroles veidi²¹³

Apsekošana ir nodokļu administrācijas pārbaude pie nodokļu maksātāja par nodokļu maksātāja reģistrācijas dokumentos uzrādītās informācijas atbilstību faktiskajam stāvoklim, kā arī materiāltehnisko un cilvēkresursu novērtēšana atbilstoši saimnieciskajai darbībai. Apsekošanas mērķis ir iegūt informāciju, kas būtu noderīga analīzes darbā, izvērtējot katra uzņēmuma riska faktorus.

²¹³ Autores izveidots attēls

Novērošana ir nodokļu administrācijas kontrole, kad pēc nodokļu maksātāja juridiskās adreses vai saimnieciskās darbības veikšanas vietas noteiktā laika posmā tiek fiksētas visas ar saimnieciskās darbības veikšanu saistītās darbības. Tās mērķis ir iegūt informāciju, kas būtu noderīga tālākajā analīzes darbā un nodokļu auditā. Savukārt deklarāciju ticamības pārbaudes laikā tiek noskaidrots, vai tie dati, kas ir atspoguļoti deklarācijā ir ticami.

Nodokļu audits ir nodokļu administrācijas pārbaude, kad tiek kontrolēta viena vai vairāku nodokļu, nodokļu deklarācijas posteņu vai nodevu un citu valsts obligāto maksājumu aprēķināšanas, maksāšanas un ieskaitīšanas budžetā pareizība un atbilstība normatīvajiem aktiem noteiktā taksācijas periodā. Nodokļu audita mērķis ir kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību; nodrošināt nodokļu likumu pareizu piemērošanu; pārbaudīt, vai nodokļu maksātāja grāmatvedības uzskaitē tiek kārtota pareizi un sniedz pilnīgu un patiesu priekšstatu par uzņēmuma darbību; pārbaudīt, vai nodokļu maksātāja grāmatvedības uzskaitē iekļauti visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi.

Tematiskā pārbaude ir nodokļu administrācijas pārbaude, kad tiek kontrolēta atsevišķu normatīvo aktu ievērošana, pārbaudīti atsevišķi grāmatvedības dokumenti, salīdzinot tos ar darījumu dalībnieku grāmatvedības informāciju, kā arī tiek veiktas citas pārbaudes, kuru rezultātā netiek noteikti papildus nodokļu maksājumi budžetā. Ja analīzes rezultātā tiek konstatēts riska faktors, kuru iespējams novērst, neveicot nodokļu auditu, tiek veiktas tematiskās pārbaudes. Tās tiek veiktas, lai operatīvi atklātu un novērstu pārkāpumus uzņēmējdarbībā un finanšu jomā, nodrošinātu preču un preču pavaddokumentu uzskaites un aprites kārtību, ieņēmumu un izdevumu reģistrēšanas kārtību, grāmatvedības dokumentu noformēšanas kārtību, tirdzniecības noteikumu ievērošanu, savlaicīgi konstatētu un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas iespējas.

Autore piekrīt H.Jensenam, P.Buskovam, ka nodokļu kontrole vienmēr ir jāplāno par pamatu ņemot riskus un to nozīmību, kombinējot to ar ieguvumu/ zaudējumu analīzi, lai cilvēkresursus izmantotu visracionālākajā veidā²¹⁴. Nodokļu administrācija ne Latvijā, ne arī jebkurā citā valstī nevar paļauties uz to, ka nodokļi un citi obligātie maksājumi budžetā tiks iemaksāti pilnā apmērā, par pamatu ņemot to, ka nodokļu maksātājs būs apzinīgs un labprātīgi to darīs. Apziņas līmenis nodokļu maksātājam nav tik augsts un tam arī trūkst motivācijas. Vienmēr pastāv risks sakarā ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tāpēc nodokļu administrācija veic nodokļu kontroli, kuras mērķis ir budžeta ieņēmumu nodrošināšana.

Kontroles gaitā svarīga ir informācijas apmaiņa starptautiskā līmenī. 19.12.1977. ES Padomes Direktīvā (77/799/EEK) par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo

²¹⁴ Jensen H.T., Byskov P. Ziņojums par riska analīzes metodēm, riska kritērijiem un procedūrām/ PVN ticamības pārbaudes metodika

un netiešo nodokļu jomā rakstīts, ka nodokļu nemaksāšana un nodokļu apiešana, kas notiek vairāk nekā vienā dalībvalstī, rada zaudējumus budžetā un pārkāpj taisnīgas nodokļu uzlikšanas principu un var izraisīt kapitāla aprites un konkurences traucējumus. Nodokļu nemaksāšana un nodokļu apiešana tādejādi ietekmē kopējā tirgus darbību un problēma ir starptautiska, šo iemeslu dēļ 1975.gada 10.februārī ES Padome ir pieņēmusi rezolūciju par Kopienai veicamiem pasākumiem, lai starptautiskā līmenī apkarotu nodokļu nemaksāšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Direktīvā atzīmēts, ka arī uz divpusējiem nolīgumiem balstīta pārvaldes iestāžu sadarbība nespēj novērst jaunas nodokļu nemaksāšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, kas arvien vairāk gūst starptautisku iedabu, tāpēc dalībvalstīm pēc lūguma būtu jāapmainās ar informāciju par konkrētiem gadījumiem.

Latvijā līdz 2004.gadam nodokļu kontroles rezultātu novērtēšanā galvenokārt tika izmantoti izpildes rādītāji, bet ar 2006.gadu nodokļu administrēšanā vairāk praktizē riska analīzi. Nodokļu administrācija savā darbā ar nodokļu maksātājiem saskaras ar ierobežotiem finanšu un personāla resursiem, līdz ar to nav iespējams pārbaudīt nodokļu aprēķināšanas pareizību pie katra nodokļu maksātāja un tas arī nav vajadzīgs. Izvērtēsim veiktos kontroles pasākumus nodokļu administrēšanā.

2.32.tabula

Latvijas VID nodokļu kontroles veidu dinamika no 2005.-2007.gadam²¹⁵

Nr.p/k	Rādītājs	2005.		2006.		2007.	
		skaits	%	skaits	%	skaits	%
1.	Nodokļu audits	1918	3	2010	3	1883	3,7
2.	Tematiskās pārbaudes	33199	51,5	28153	48	26130	51,7
3.	Apsekošanas	29045	45	28312	48	22139	43,8
4.	Novērošana	318	0,5	441	1	387	0,8
	Kopā	64480	100	58916	100	50539	100

Kā redzams 2.32.tabulā, nodokļu administrētāji visvairāk no visiem kontroles veidiem izmanto tematiskās pārbaudes un vismazāk nodokļu auditus, ko autors uzskata par pareizu. Nodokļu pieaugumu budžetā veicina minēto pārbauzu rezultātā papildus uzrēķināti nodokļi.

2.33. tabula

Papildus aprēķinātie nodokļu ieņēmumi auditos Latvijā no 2000.-2006.gadam²¹⁶

	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.
Nodokļu auditu	4144	2716	1721	2768	1887	1918	2010

²¹⁵ Autore apkopotā informācija

²¹⁶ VID publicētie dati

skaits							
Uzrēķini auditos, milj.Ls	65,9	50,9	108,7	133,1	98,3	148,0	198,2
Uzrēķins vienā rezultatīvajā nodokļu auditā, milj.Ls		21,1	82,6	94,8	69,8	122,7	x

No tabulā sniegtās informācijas var secināt, ka nodokļu auditos veiktie uzrēķini ar katru gadu pieaug, izņemot 2001.gadu un 2004.gadu. Uz šiem rādītājiem var skatīties no vairākiem aspektiem. Pirmkārt, auditi tiek veikti augsta riska uzņēmumiem. Otrkārt, nodokļu auditori ir ļoti kompetenti un principiāli un nepieļauj matemātisko kļūdu iespējamību. Treškārt, nodokļu maksātāji nepārzina nodokļu likumdošanu un uzņēmuma grāmatvedības kārtošānu.

Aprēķinot izmaksas uz vienu kontroles veidu, 2006.gadā tās veido Ls 1313,43 (*Ls 77382186: 58916*). Tas nozīmē, ka audita laikā ietaupīto laiku iespējams veltīt citu kontroles pasākumu īstenošanai, kā rezultātā samazināsies izmaksas. Līdz ar to tiks pārbaudīts lielāks nodokļu maksātāju skaits. Tādā veidā salīdzinot izmaksu dinamiku pa gadiem, iespējams noskaidrot, kādā veidā varētu resursus ietaupīt.

Svarīgs jautājums ir esošo resursu pietiekamība nodokļu administrēšanas kvalitātes nodrošināšanai. Nodokļu kontroles stratēģija (2004. - 2006.gadam) paredzēja nodokļu kontroles funkciju veikšanai nepieciešamo personālu: nodokļu audita veikšanai - 570 nodokļu inspektoros, tematisko un cita veida pārbažu veikšanai - 660 nodokļu inspektoros, informācijas analīzei - 170 nodokļu inspektoros. Atbilstoši cilvēku resursiem, kas pašlaik ir nodarbināti nodokļu kontrolē, nodokļu administrētāji var veikt nodokļu auditu apmēram 1% no nodokļu maksātāju reģistrā reģistrētajām juridiskajām personām, bet tematiskās pārbaudēs 11 - 13%. Jāatzīmē, ka šāds nodokļu auditu skaits ir uzskatāms par mazu salīdzinājumā ar citu Eiropas valstu nodokļu administrētāju sniegto informāciju.

2.34.tabula

Nodokļu auditu skaits un auditēto nodokļu maksātāju īpatsvars Eiropas valstīs 2005.gadā²¹⁷.

Valsts	Reģistrēto nodokļu maksātāju skaits	Auditēto nodokļu maksātāju skaits	Auditēto nodokļu maksātāju īpatsvars(%)pret kopējo maksātāju skaitu
1	2	3	4
Latvija	130 772	1 214	0,9
Somija	540 000	5750	1,1
Slovēnija	173 902	5896	3,4
Lietuva	167 960	8 000	4,8
Šveice	300 000	9 000	3,0
Dānija	422 000	18 200	4,3
Serbija	109 500	7 600	6,9
Lielbritānija	1 788 000	103 000	5,8
Zviedrija	856 500	7390	0,9

²¹⁷ Autores izveidotā tabula

Nīderlande	1 000 000	72 000	7,2
Īrija	501 000	16 320	3,3
Francija	3 613 400	46 850	1,3

Pastāv uzskats, ka nodokļu administrētāju skaits ir atkarīgs no nodokļu potenciāla un kopējā nodokļu maksātāju skaita. Francijā minētais skaits ir 82,4 tūkst. (apmēram 690 iedzīvotāju uz vienu nodokļu administrētāju), Lielbritānijā – 100 tūkst. (apmēram 600 iedzīvotāju uz vienu administrētāju); ASV (2003.g.) - 120 tūkst. (apmēram 2000 iedzīvotāju uz vienu nodokļu administrētāju), Ķīnā apmēram 990 tūkst. Administrētāju (no tiem Valsts nodokļu pārvaldē - 575 tūkst., teritoriālajos un vietējos nodokļu inspekcijās - 416 tūkst.). Kanādā Muitas un nodevu Aģentūras darbiniekiem 45 tūkst. (uz vienu nodokļu administrētāju 670 iedzīvotāju). Latvijā ir 5100 nodokļu administrētāju uz 2,3 milj. iedzīvotāju. Nodokļu kontrolē strādā 670 darbinieku. Latvijā uz 450 iedzīvotājiem ir vidēji viens nodokļu administrētājs. Salīdzinot ar citām valstīm, nodokļu administrētāju skaits Latvijā ir pietiekošs, problēma ir ar pienākumu sadali starp nodokļu administrēšanas līmeņiem.

Pēc VID datiem Latvijā uz 31.12.2006. ir reģistrēti 141 180 nodokļu maksātāji - juridiskas personas, kas ir par 10 408 nodokļu maksātākajiem jeb 8,0% vairāk kā 2005.gadā. Pēc „Lursoft” un Uzņēmumu reģistra apkopotās informācijas, 2006.gadā Latvijā reģistrēti 13 500 uzņēmumi un komercsabiedrības, kas ir lielākais jaunreģistrēto uzņēmumu skaits pēdējo 11 gadu laikā. 2006.gadā reģistrēto uzņēmumu skaits ir par 2491 vienību jeb 22,6% lielāks nekā 2005.gadā, bet 2007.gadā- 145205²¹⁸, Līdzīgi kā iepriekšējos gados, visbiežāk reģistrētais komersanta veids bija sabiedrība ar ierobežotu atbildību (11231 jeb 83,2% no visiem dibinātiem uzņēmumiem), bet otrs populārākais ir individuālie komersanti (1746).

Promocijas darba autore uzskata, ka auditoriem 3 gadu laikā vajadzētu pārbaudīt visus uzņēmumus. Zinot, ka Latvijā ir 230 auditoru un pieņemot, ka katrs auditors mēnesī varētu veikt 2 auditus, tad triju gadu laikā teorētiski varētu pārbaudīt tikai 16560 uzņēmumus. Tas nozīmē, ka pie minētās nodokļu administrēšanas kapacitātes var izauditēt tikai 11,8% no kopējā uzņēmumu skaita. No tā var secināt, ka ir nepieciešami 1950 auditoru, lai varētu normāli strādāt.

Ja gada laikā ir veikts liels auditu skaits, nav teikts, ka tam ir pozitīva ietekme uz nodokļu maksātāju pakļaušanās līmeni. Svarīgi ir arī tas, vai auditam ir izvēlēti pareizie nodokļu maksātāji un vai auditi ir pareizi veikti. Būtiski, lai nodokļu kontrole aptvertu pēc iespējas lielāku nodokļu maksātāju skaitu.

Tematiskajās pārbaudēs parasti apseko nodokļu maksātāju pēc juridiskās adreses un katra reģionālā iestāde apkopo veikto tematisko pārbažu datus.

²¹⁸ www.vid.gov.lv, Statistika, skatīts 12.02.2008.

2.35.tabula

Tematisko pārbažu kopējais skaits sadalījumā pa Latvijas reģioniem
no 2004.-2006.gadam²¹⁹

Reģionālās iestādes	2004		2005		2006.	
	skaits	% no kopējā skaita	skaits	% no kopējā skaita	skaits	% no kopējā skaita
1	2	3	4	5	6	7
ZRI	5080	15	5402	16	5039	17
VRI	5066	15	5367	16	4796	17
RRI	12685	39	11709	35	8972	31
LRI	4732	14	5245	16	4805	17
KRI	4560	14	4901	15	4346	15
LNMP	971	3	897	2	800	3
Kopā	33094	100	33521	100	28856	100

Kā redzams tabulā, 2006.gadā tematiskās pārbaudes visvairāk ir veikuši Rīgas reģionālā iestāde vai 31% no visām pārbaudēm. Pārbažu laikā tiek pārbaudītas dažādas tēmas un kopā ar nodokļu maksātājiem noskaidroti dažādi jautājumi.

2.36. tabula

Tematisko pārbažu tēmas Latvijā 2004. un 2005.gadā²²⁰

Tematiskās pārbaudes tēma	2004.gads		2005.gads	
	skaits	%	skaits	%
1	2	3	4	5
Darba devēji	17176	37	17363	31
Mazumtirdzniecība	991	2	10236	19
Pakalpojumu sniegšana	3479	8	4619	8
Vairumtirdzniecība	532	1	497	1
Darbības ar akcīzes precēm	3481	8	3284	6
Azartspēles	153	0	69	0
Skaidrās naudas darījumi	898	2	929	2
Darījumi ar kokmateriāliem	1541	3	1473	3
Grāmatvedības uzskaitē	10716	23	11398	20
Sabiedrisko organizāciju līdzekļu izlietojums	239	1	52	0
Nekustamā īpašuma nodokļu pārbaude	50	0	40	0
Pavadzīme- rēķins	5909	13	5847	10
Metāllūžņi	67	0	94	0
Ievestie pamatlīdzekļi	414	1	196	0
Valsts(pašvaldības) nodeva	51	0	85	0
Uzņēmējdarbības riska nodeva	573	1	48	0
Kopā	46270	100	56230	100

Apkopotā informācija liecina, ka vislielākā uzmanība pārbažu laikā tika pievērsta aploksņu algu apkarošanai un tirdzniecības uzņēmumu pārbaudēm. Pārkāpumi visvairāk konstatēti mazumtirdzniecības komersantu pārbaudēs (35%): 2908 gadījumos nav ievērota preču

²¹⁹ VID publicētie dati

²²⁰ VID publicētie dati

uzskaites un preču pavadzīmju aprites kārtība, 693 gadījumos ieņēmumu neregistrēšana, kā arī pārkāpti kases aparāta lietošanas noteikumi. Savukārt darba devēju tematiskajās pārbaudēs visbiežāk konstatētie pārkāpumi: netiek pareizi aprēķināti un maksāti nodokļi no darba algām, nav noslēgti darba līgumi, VID iesniegtajā Ziņojumā par VSAOI ir konstatēta datu neatbilstība uzņēmuma grāmatvedības datiem. 2005.gadā salīdzinājumā ar 2004. gadu, pārbažu skaits ir pieaudzis.

Kā problēmu var minēt to, ka kontroles darba rezultātā no veiktajiem uzrēķiniem tikai daļa tiek iekasēti valsts budžetā.

2.37. tabula

Kontroles darba rezultātā aprēķinātie un budžetā iekasētie nodokļi Latvijā 2006.gadā (milj.Ls)²²¹

Nodokļu veids	Kontroles darba rezultātā aprēķināts	No aprēķinātām summām iekasēts
PVN	84,84	6,02
UIN	5,33	0,91
IIN	8,11	0,42
VSAOI	0,90	0,63
KOPĀ	99,18	7,98

Kā redzams tabulā, vislielākās problēmas nodokļu kontrolē ir ar PVN. Starpība starp aprēķināto un iekasēto PVN norāda uz to, ka nav saskaņotu darbību starp VID nodaļām, savlaicīgi netiek veikti pasākumi, lai uzrēķinātās summas piedzītu, pietrūkst profesionālas pieejas.

2.38. tabula

Nodokļu parādi Latvijā budžetā no 01.01.2006. līdz 01.01.2007.gadam (milj. Ls)²²²

	2006. gada 1. janvārī	2007. gada 1. janvārī	2007. gada 1. jūlijā	Izmaiņas (jūl. 2006 / janv. 2006)	
				milj. latu	%
Aktuālie parādi	159,7	169,9	164,7	-5,3	-3,1
Termiņa pagarinājumi	3,8	3,4	6,9	3,5	102,2
Apturētie parādi	201,3	241,4	290,5	49,0	20,3
KOPĀ:	364,8	414,8	462,0	47,3	11,4
t.sk. kopējie reāli piedzenamie parādi	41,5	46,6	61,5	14,9	32,0

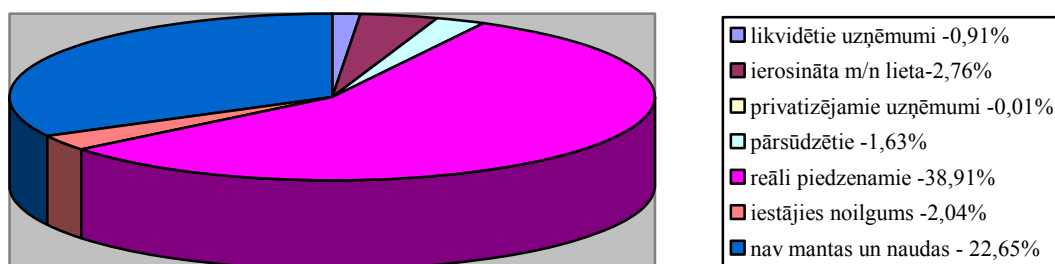
- ieskaitot maksājumu par valsts kapitāla izmantošanu parādus

Analizējot nodokļu parādus pēc to struktūra (2.34.tab.), redzams, ka lielāko īpatsvaru kopējā nodokļu parādu struktūrā 01.01.2007. veidoja apturētie parādi. Lielākā daļa šo parādu uzkrājās uzņēmumiem, kas atzīti par maksātnespējīgiem. Savukārt aktuālie nodokļu parādi ir samazinājušies. Termiņa pagarinājumu nodokļu parāds uz 01.07.2007.bija Ls 6,9 milj. jeb 1,5% no kopējās nodokļu parādu summas. Salīdzinājumā ar 2006. gada sākumu termiņa pagarinājumu

²²¹ VID nepublicētie dati

²²² www.fm.gov.lv

parāds ir samazinājies par 10,5%. Vislielāko parādu īpatsvaru 54,44% uz 01.01.06 veido to uzņēmumu parādi, kuri atzīti par maksātnespējīgiem un, kuriem saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.pantu ir pārtraukta pamatparāda palielinājuma un nokavējuma naudas aprēķināšana, t.i. neaktuālie parādi. Aktuālie parādi jeb 44,22 % no visiem nodokļu parādiem ir parādi, kuriem saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.pantu tiek aprēķināta pamatparāda palielinājuma un nokavējuma nauda Nodokļu administrētāji pastāvīgi publicē datus par nodokļu parādniekiem. Parādu struktūra uz 01.01.2006. atspoguļota 2.8.attēlā.



2.8.att. Nodokļu parādu struktūra uz 01.01.2006²²³.

Saskaņā ar normatīvajiem aktiem ir nepiedzenami:

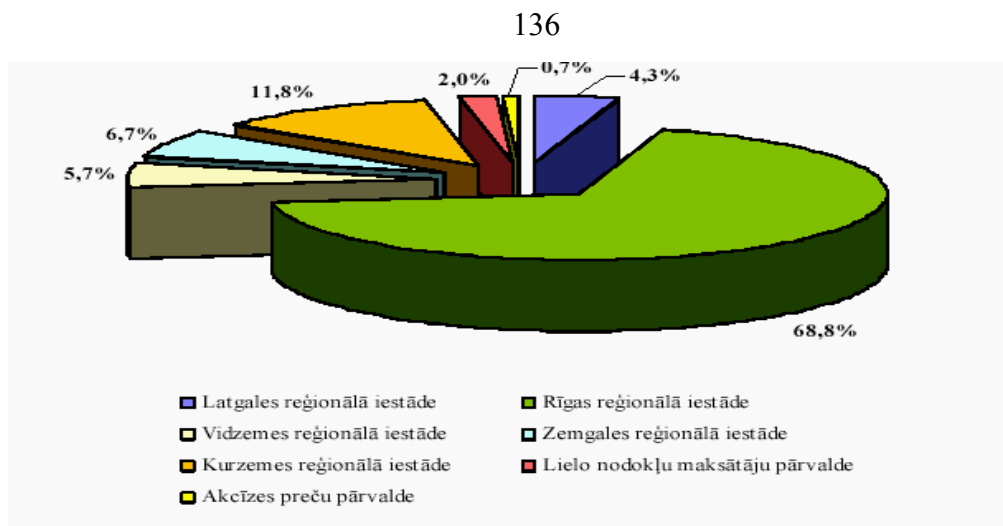
- likvidējamiem uzņēmumiem līdz likvidācijas procesa pabeigšanai – 0,91%;
- uzņēmumiem, kuriem ierosināta maksātnespējas lieta, bet kuri vēl nav ar tiesas spriedumu atzīti par maksātnespējīgiem – 2,76%;
- privatizējamie uzņēmumi līdz tiesību saistību pieņemšanai – 0,01%;
- tiesā iesniegti iesniegumi par piedziņu vai sūdzības par nodokļu administrācijas lēmumiem – līdz brīdim, kad likumīgā spēkā stājas tiesas spriedums vai lēmums sakarā ar sūdzību – 1,63;

Saskaņā ar normatīviem aktiem piedzenamie nodokļu parādi, tai skaitā:

- reāli piedzenamie – 38,91%;
- iestājies piedziņas noilgums - 2,04%;
- nav naudas līdzekļu un mantas uz ko vērst piedziņu – 22,65%.

Nelielu daļu no augstāk minētas summas ir noformēti termiņa pagarinājumi. Tie veido tikai 1,34%.

²²³ Autores izveidotais attēls, pamatojoties uz VID datiem



2.9.att. Valsts budžeta nodokļu parādu sadalījums pa Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajām iestādēm, Lielo nodokļu maksātāju pārvaldi un Akcīzes preču pārvaldi 2007.gada 1.janvārī, %²²⁴.

Izvērtējot parādus, vislielākie nodokļu parādi ir Rīgā un Rīgas reģionā, kur darbojas aptuveni 59% no visiem aktīvajiem uzņēmumiem, pie Tam nodokļu maksātāju skaits nepārtraukti palielinās. Sakarā ar to, ka noslodze Rīgas reģionā strādājošiem nodokļu inspektoriem pieaug, vērojama ļoti liela kadru mainība.

Problēmas pastāv arī ar maksātnespējīgo uzņēmumu parādiem, kuru apjoms ar katru gadu palielinās.

2.39. tabula

Maksātnespējīgo uzņēmumu parādi pa Latvijas reģioniem 2005.-2006.gadā, tūkst.Ls²²⁵

VID teritoriālās iestādes	Pasludināta maksātnespēja 2005.gadā		Pasludināta maksātnespēja 2006.gadā	
	Skaitis	Parādu summa	Skaitis	Parādu summa
Rīgas reģions	1278	240928,1	1407	304694,8
Latgales reģions	205	11997,0	249	12669,2
Zemgales reģions	270	16908,0	227	13829,5
Vidzemes reģions	226	13675,4	210	12748,2
Kurzemes reģions	536	39258,4	496	49139,6
Kopā	2519	326057,1	2596	403023,1

Kā redzams 2.39.tabulā maksātnespējīgo uzņēmumu skaits ar katru gadu pieaug. Uzņēmumu reģistrā līdz 25.04.2008 ir reģistrētas 11491 uzņēmumu maksātnespējas lietas²²⁶. Ja aktīvo uzņēmumu skaits Latvijā ir apmēram 50 000 uzņēmumu, tad maksātnespējīgo uzņēmumu skaits 2008.gadā veido 22,98%. Minēto faktu nevarētu minēt kā pozitīvu, tāpēc izvērtēsim maksātnespējas iemeslus.

²²⁴ VID npublicētā informācija

²²⁵ VID npublicētā informācija

²²⁶ http://www.lursoft.lv/stat/ur_stat_135.html, skatīts 23.04.2008.

2.40.tabula

Komersantu aktīvu, netto apgrozījuma un peļņas dinamika Latvijā no 2000.-2006.gadam²²⁷

N. p/k		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
1.	Komersantu aktīvi, milj.Ls	8044,1	8751,4	9452,1	11 196,0	13 493,4	17 324,1	23 082,1
2.	Komersantu netto apgrozījums, milj.Ls	9588,5	10 758,0	11 996,4	13 764,0	16 972,7	22 080,0	27 585,0
3.	Peļņa vai zaudējums pēc nodokļu nomaksas, milj.Ls	94,1	220,4	226,4	346,0	683,3	724,1	1 427,8
4.	Peļņas % no netto apgrozījuma, %, (2:1)	0,98	2,05	1,89	2,51	4,03	3,28	5,18

Kā redzams 2.40.tabulā peļņa veido ļoti mazu procentu no kopējā apgrozījuma. Latvijā veiktie pētījumi²²⁸ liecina, ka komersantu mazā peļņa ir saistīta ar to, ka komersantu kredītu apmēri veido apmēram 64,1% no komersantu aktīvu summas un tas rada sava veida bīstamību. Līdz ar to rodas jautājums, vai komersanti nākotnē būs spējīgi nomaksāt kredītus un segt savas saistības ne tikai ar kredītiestādēm, bet arī ar saviem darbiniekiem. Jāatzīmē, ka nozīmīgu uzņēmumu bankrots var arī izsaukt ķēdes reakciju citu uzņēmumu bankrotam. Nodokļu slogs un kredītu procenti rada nestabilitāti, tāpēc nodokļu likumdošanā nepieciešams ieviest atlaides uzņēmumiem, kas saglabā ne tikai darba vietas, bet arī investē savos uzņēmumos. Autore uzskata, ka nepieciešams izmainīt arī tautsaimniecības struktūru. Ja 1990.gadā rūpniecība kopā deva 33,2% no IKP, tad 2006.gadā tā veido tikai 12,2% no IKP, toties pakalpojumi pieauguši procentuāli no 30,8% 1990.gadā līdz 74,8% no IKP 2006.gadā²²⁹. Lielo nodokļu maksātāju bankrots nelabvēlīgi ietekmē ne tikai tautsaimniecības attīstību, bet arī nodokļu administrēšanu, kuras galvenais uzdevums ir nodrošināt nodokļu ieņēmumus budžetā.

Nodokļu administrēšanā ir izveidotas speciālās nodokļu piedziņas nodaļas, kuras strādā ar uzņēmumiem, kuri laicīgi nav izpildījuši savas nodokļu saistības.

2.41.tabula

2006.gada Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālo iestāžu un Lielo nodokļu maksātāju pārvaldes nodokļu administrēšanas darba rezultāti, tūkst.Ls²³⁰

Nr.p.k.	VID iestādes	Reāli piedzenamo aktīvo parādu summa (vidēji	Piedzītās parādu summas (tūkst.Ls)		Piedzīņas darba efektivitāte (vidēji
			2006.gadā	Vidēji mēnesī	

²²⁷ Statistika

²²⁸ Tautsaimniecības attīstības institūts, Rakstu krājums: Tautsaimniecības attīstības problēmas Latvijā, Rīga, 2008.139 lpp.

²²⁹ Tautsaimniecības attīstības institūts, Rakstu krājums: Tautsaimniecības attīstības problēmas Latvijā, Rīga, 2008.141 lpp.

²³⁰ VID npublicētā informācija

		mēnesī) (tūkst.Ls)			mēnesī) (%)
1	Rīgas reģionālā iestāde	27367.0	101278.4	8439.9	30.84
2	Latgales reģionālā iestāde	4091.1	17658.8	1471.6	35.97
3	Vidzemes reģionālā iestāde	6404.0	20312.7	1692.7	26.43
4	Zemgales reģionālā iestāde	3590.6	16898.6	1408.02	39.22
5	Kurzemes reģionālā iestāde	6546.2	25546.3	2128.9	32.52
6	LNMP	770.9	4105.4	342.1	44.38
	Kopā/vidēji	48769.8	185800.2	15483.4	31.75

Pēc tabulas redzams, ka kopējā reāli piedzenamo aktīvo parādu summa vidēji mēnesī 2006.gadā bija Ls 48769.8 tūkst., bet piedzītā parādu summa 2006.gadā ir Ls15 483,4 tūkst.

2.42. tabula
Nodokļu parādu piedziņas darba rezultātā saņemtie nodokļi Latvijā
no 2004.gada -2006.gadam (milj.Ls)²³¹

Nodoklis	2004.gads		2005.gads		2006.gads	
	iekasētie nodokļi	%	iekasētie nodokļi	%	iekasētie nodokļi	%
VSAOI	46,9	39	50,0	34	59,4	32
PVN	30,3	25	51,5	35	69,9	37
IIN	32,1	27	30,8	22	35,4	19
UIN	7,2	6	9,4	6	16,9	9
Akcīzes nodoklis	0,8	1	1,5	1	2,5	1
Pārējie nodokļi	1,6	2	2,7	2	3,5	2
Kopā	118,9	100	145,9	100	187,6	100

Izvērtējot nodokļu parādu piedziņas darba rezultātus, redzam, ka tiek iekasēts tikai mazs procents, tas norāda, ka nodokļu maksātāju attieksme pret nodokļu maksāšanu nav mainījies un nesamaksāto parādu summas gada ietvaros palielinās. Salīdzinot 2006.gadu ar 2005.gadu, nodokļu parādi pieauga par Ls 49,9 milj..

Lai uzlabotu nodokļu kontroles darbu vispirms ir jāidentificē svarīgākās problēmas, bet pēc tam tās jārisina:

1. Nodokļu auditoriem, kas veic uzrēķinus, nekavējoties ir jāinformē Piedziņas daļa, lai budžetā iemaksātu piedzenamās nodokļu summas. Nedrīkst pieļaut situāciju, ka uzņēmums, kurš ir parādā budžetā nodokļu nomaksu, visus pamatlīdzekļus ir likvidējis vai pārdevis, un vairs nav ko piedzīt. Ir jāuzlabo sadarbība starp VID nodaļām.

²³¹ VID nepublicētie informācija

2. Nodokļu likumdošana ātri mainās, bet sabiedrība netiek informēta par to. Līdz ar to netiek izmantoti visi iespējamie informācijas avoti, lai nodokļu maksātāji zinātu par jaunākajām izmaiņām likumdošanā. Nepietiek ar VID redzamā vietā izliktiem iespiestiem bukletiem un semināriem, kurus apmeklē tikai neliels nodokļu maksātāju skaits. Nodokļu likumdošana jāskaidro jau skolā, lai jaunatne būtu zinoša. Sabiedrības informēšanai var izmantot jebkuru reklāmas veidu.

3. Jāizvērtē tematiskajās pārbaudēs piesaistīto kontrolējošo institūciju nepieciešamība, jo nodokļu administrētājiem ir jābūt kompetentākiem savā jomā nekā citu kontrolējošo institūciju pārstāvjiem. Cita lieta ir sadarbība ar sabiedrību, kas informē nodokļu administrētājus par konstatētajiem pārkāpumiem nodokļu jomā. Arī sabiedrības viedoklis par nodokļu maksāšanu vai nemaksāšanu ir svarīgs, lai pieņemtu pareizus lēmumus.

4. Nedrīkst pieļaut situāciju, ka uz vienas personas vārda tiek reģistrēti 5 uzņēmumi, pie tam, 4 uzņēmumi ir jau maksātnespējīgi, bet ar piekto uzņēmumu tiek turpināti fiktīvie darījumi. Tātad jāuzlabo kontakti ar VID

5. VID vadība atzīst, ka lēmumu par UIN atmaksāšanu pieņem viens darbinieks. Nodokļu administrētājiem vajadzētu ierobežot vienpersonisku lēmumu pieņemšanu, jo tas var novest līdz korupcijai.

6. VID vadība atzīst un arī Valsts kontroles ziņojumā ir teikts, ka informācijas sistēma (NIS) nesatur pareizu un precīzu informāciju par iesniegtajiem IIN aprēķiniem. NIS datu bāzē kļūdaino IIN deklarāciju īpatsvars ir 37% no visām, nepareizi paziņojumi par algas nodokli - 49%. Līdz ar to nodokļu administrētājiem vajadzētu domāt par vienkāršotu nodokļu deklarāciju izstrādāšanu, gada sākumā izsūtīt nodokļu maksātājiem jau aizpildītas nodokļu deklarācijas, lai tos informētu par nodokļu nomaksu. Tāda pieredze ir citās valstīs. Taču Latvijā, lai to varētu ieviest, ir jāsakārto VID statistika un jāizveido vienota informatīvā bāze, kuras datiem varētu uzticēties.

7. Efektīvas nodokļu kontroles veikšanai visi uzņēmumi jāsadala trijās grupās: pakalpojumu veicēji (varētu uzskaiti vest pēc kopējā uzcenojuma un pēc tam izvērtēt, vai uzņēmums krāpjas), ražotāji (veicot pašizmaksu aprēķina pārbaudes, izvērtēt līdzekļu izlietojumu), konsultings, revīzijas auditi, mārketinga (uzmanību pievērst atskaitītājam PVN priekšnodoklim). Apkopojot nodokļu maksātāju iesniegtās informācijas VID, uzreiz var identificēt riskantākos uzņēmumus. Pieredzējis auditors, izmantojot nodokļu maksātāju iesniegto informāciju, uzreiz noteiks, kurš uzņēmums krāpjas un kurš nē.

8. Problēmas ir ar nodokļu auditoru kompetenci, tāpēc nodokļu administrēšanā ir jāizveido Kvalitātes komisija, kas izvērtē kontroles grupu un auditoru darbu, revīzijas vai apsekošanas, audita dokumentu kvalitāti, jo pašlaik nodokļu auditors vienpersoniski pieņem

lēmumu un veic uzrēķinus. Bez tam rodas jautājums, vai var apgalvot, ka nodokļu administrēšanā ir kompetenti auditori, ja viņiem iepriekš nav bijusi praktiskā pieredze darbā neviena uzņēmuma grāmatvedībā.

9. Normatīvajos aktos novērst spraugas, kuras nodokļu administrētājs var izmantot savtīgos nolūkos (piem., izziņu izsniegšanu nodokļu maksātājam var novilcināt līdz mēnesim). Jāierobežo nodokļu administrētāju izvēles iespējas uz normu piemērošanu. Izvēles brīvībai ir jābūt nodokļu maksātājam, bet ne nodokļu administrētājam. Jānovērš arī regulēšanas iespējas, sakārtojot sodu sistēmu un stingri nosakot soda apmēru. Nedrīkst pieļaut nodokļu maksātāja un nodokļu administrētāja kopēju interešu rašanos (ar kukuļošanas palīdzību panākt mazāku uzrēķinu utml.)

Ar kontroles palīdzību tiek noskaidrots, cik nopietnas ir neatbilstības un kādēļ tās radušās, kādas korektīvās vai preventīvās darbības ir nepieciešamas. Līdz ar to nodokļu iekasēšana būs efektīva, ja tiks sasniegts pēc iespējas lielāks nodokļu maksātāju skaits, kas savas nodokļu saistības pilda labprātīgi.

2.5. Finanšu policijas pārvaldes darba analīze un sadarbība

Kā jau minēts, nodokļu nemaksāšanas iemesli var būt dažādi, piemēram, neskaidri likumi, liels nodokļu slogs, valdība nepareizi tērē naudu, nesodāmība par nodokļu nomaksu, vispārējā nodokļu maksāšanas disciplīna valstī. Parādu piedziņas gaitā atsevišķas lietas nonāk tiesā.

VID Modernizācijas projekta dokumentācijā sniegtā informācija liecina par VID vidējiem zaudējumiem uz vienu ierosināto krimināllietu. Aprēķini parāda, ka 1998.gadā zaudējumi vidēji uz vienu ierosināto krimināllietu sasniedza Ls 34, 9 tūkst., 1999.gadā – Ls 43,4tūkst., 2000.gadā – Ls 79,1 tūkst., 2001.gadā – Ls 39,3tūkst., 2002.gadā –Ls 71,7 tūkst., 2003.gadā – Ls 100,4 tūkst²³². Ar katru gadu valsts budžeta zaudējumu summas pieaug un līdz ar to nepieciešams radīt iespēju ātrāk un efektīvāk pieņemt nepieciešamos lēmumus, palielināt darbības intensitāti, saīsināt izskatāmo lietu termiņus un rezultātā ietaupīt materiālos līdzekļus.

Atbildību par nodokļu disciplīnas pārkāpumiem likumdevējs ir paredzējis likumā "Par nodokļiem un nodevām", Administratīvo pārkāpumu kodeksā un Krimināllikumā.

No 2007.gada 1.janvāra stājās spēkā grozījumi likumā "Par nodokļiem un nodevām", kas paredz diferencēt audita (kontroles) laikā uzrēķinātos sodus atkarībā no nenomaksātā nodokļu apmēra un maksājuma kavējuma termiņa. Samazinoties soda naudām un uzrēķinu summām,

²³² VID npublicētā informācija

varētu prognozēt, ka samazināsies apstrīdēto nodokļu administrācijas lēmumu skaits, kā rezultātā samazinātos nodokļu administrēšanas izdevumi.

Administratīvo pārkāpumu kodekss (APK) 155., 159. un 166. panta pārkāpuma piemērošanas gadījumā paredz parādnieka mantas konfiskāciju un soda naudu. APK noteiktie sodu apmēri un atbildīgo personu pilnvaras apkopotas tabulā.

2.43.tabula

Administratīvie sodi par nodokļu disciplīnas pārkāpumiem Latvijā uz 2007.gada 1.janvāri²³³

N.	Pants	Administratīvais pārkāpums	Subjekts	Sods
1	2	3	4	5
1.	155.-1(4)	Preču uzskaites, preču pavadzīmju un pavaddokumentu aprites kārtības neievērošana (reģions)(nodaļa-250)	Amatpersonām Juridiskām personām	300Ls līdz 3000Ls
2.	155.-2	Kases operāciju uzskaites kārtības neievērošana	Juridiskām un fiziskām personām	100-250Ls, ja akcīzes preces, tad –līdz 250Ls , konfiscējot ar akcīzes nodokli apliekamās preces vai bez konfiskācijas
3.	159.	Izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas(FP)	Fiziskām personām; jur.pers.	100-250Ls 500-1500Ls
4.	166.-2	Komerddarbība bez reģistrēšanas vai bez speciālās atļaujas (licences), izziņas vai atļaujas un komerddarbības veikšana, pārkāpjot speciālajā atļaujā (licencē), izziņā vai atļaujā minētos nosacījumus	Fiziskām personām Juridiskām personām	200-500Ls 500-3000Ls, konfiscējot administratīvā pārkāpuma priekšmetus un izdarīšanas rīkus vai bez konfiskācijas
5.	166.-6(1)	Grāmatvedības, pārskatu iesniegšanas un statistiskās informācijas noteikumu neievērošana	Amatpersonām	100-150Ls

Promocijas darba autore uzskata, ka minētais saraksts nav pilnīgs un administratīvo atbildību vajadzētu papildināt ar sekojošiem pantiem: apzināti slēpj vai iznīcina jebkuru atskaiti, dokumentu, ziņojumu vai cita veida informāciju; izveido vai sniedz viltotu atskaiti, dokumentu, paziņojumu vai cita veida informāciju. Pēc pašreizējās nodokļu likumdošanas tiek uzlikts sods un uzņēmējs turpina nekārtot uzskaiti, jo tas viņam izmaksā lētāk nekā pieņemt darbā grāmatvedi.

VID Finanšu policijas pārvaldes (FPP) kā izmeklēšanas iestādes pamatuzdevums ir nodokļu tiesisko attiecību dalībnieku rīcības izvērtēšana no krimināltiesību viedokļa, bet, galvenokārt, darījumu organizatoru noskaidrošana un pierādījumu iegūšana, izmantojot visas ar likumu piešķirtās tiesības, tajā skaitā informācijas iegūšanas un analīzes jomā. Lai nodrošinātu FPP ar likumu noteikto uzdevumu iespējami efektīvu izpildi, ievērojot Kriminālprocesa likumā, kas

²³³ Promocijas darba autores apkopotā informācija, saskaņā ar Administratīvo pārkāpumu kodeksu

stājās spēkā 2005.gada 1.oktobrī, iestrādātos izmeklēšanas darba principus, kā arī attīstot darba organizāciju kopumā atbilstoši pasaules attīstītāko valstu tiesību aizsardzības iestāžu pieredzei, 2005.gada vasarā tika uzsākta FPP resursu reorganizācija un funkciju izpildes optimizācija. Reorganizācijas ietvaros: FPP novērsta izmeklēšanas darba strukturālā sadrumstalotība, kriminālizmeklēšanu turpmāk organizējot vienā VID centrālā aparāta struktūrvienībā; FPP izveidota Finanšu izlūkošanas daļa, kas pēc tās organizatoriskās struktūras izveidošanas pabeigšanas īstēnos finanšu izlūkošanas procesu efektīvākai pārvaldes pamatuzdevumu izpildes nodrošināšanai.

FPP kā izmeklēšanas iestādes darbību pamatā raksturo uzsāktie kriminālprocesi un atklātie noziedzīgie nodarījumi, t.i. kriminālvajāšanas uzsākšanai nodotās krimināllietas vai kriminālprocesi.

2.44.tabula

Finanšu policijas darba raksturojošie rādītāji laika posmā no 1998.gada līdz 2006.gadam²³⁴

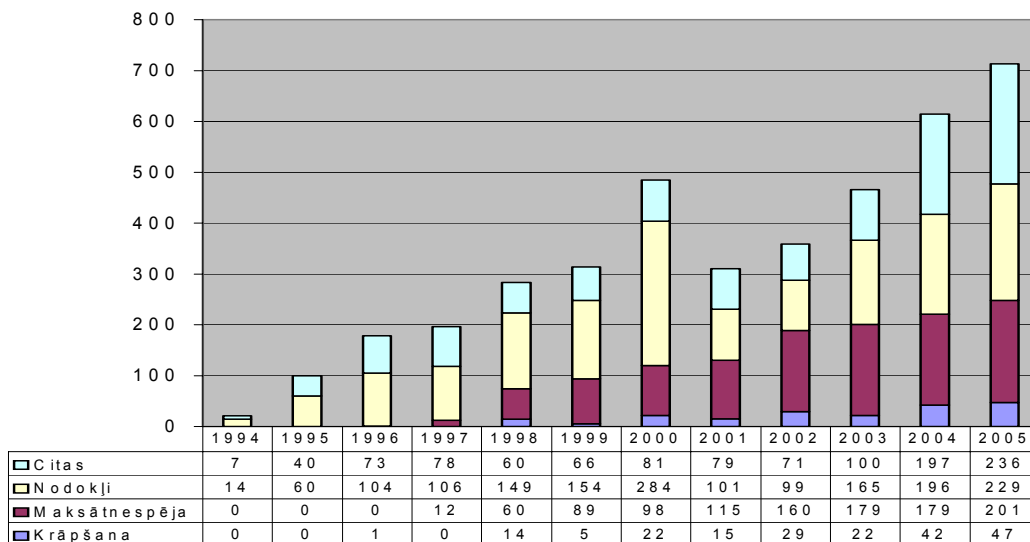
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Ierosināto KL skaits	283	314	485	310	359	465	615	713	1153
Ierosināto KL zaudējumi, mlj.Ls	10,1	19,2	39,8	34,8	26,0	48,9	34,3	52,4	86,1
Kriminālvajāšanas uzsākšanai nodoto KL skaits	116	137	151	174	208	220	260	393	462
Kriminālvajāšanas uzsākšanai nodotajās KL fiksētie zaudējumi, mlj.Ls	2,2	4,0	5,7	3,2	7,9	3,1	5,5	36,7	28,9
Saņemtie kriminālprocesi				31	27	28	29	48	81
FPP esošās KL (gada sākumā)	307	433	528	714	740	672	727	983	1497
Saņemtie ziņojumi pa VID uzticības tālruni	337	403	319	393	448	570	802	678	486
Konstatēto pārkāpumu skaits	117	118	94	112	133	146	261	220	x
Uzliktie naudas sodi	10 385	13255	12150	12145	11505	15160	19447	17420	x

Lai sasniegtu augstu nodokļu kontroles un izmeklēšanas darba efektivitāti, jāveic analīze, izmantojot visu VID rīcībā esošo informāciju, kas uzkrāta gan nodokļu administrēšanas procesā, gan FPP operatīvajā un kriminālizmeklēšanā. Autore uzskata, ka pašlaik reģionālās nodaļas ir nodalītas no FPP, nodokļu administrētāju darbs galvenokārt norit ar nodokļu maksātājiem, kas iesnieguši nepareizas atskaites. Kapacitātes trūkuma dēļ nepietiekama uzmanība ir pievērsta nodokļu nemaksātājiem. Ieviešot riska menedžmentu, jādomā ne tikai par nodaļu sadarbību ar FPP, bet arī par kopīgiem pasākumiem nodokļu parādu samazināšanā. VID reģionālām iestādēm

²³⁴ Promocijas darba autore apkopotā informācija, pamatojoties uz VID datiem

saskaņā ar spēkā esošajiem normatīvajiem aktiem nav pieejama ar FPP operatīvo un kriminālizmeklēšanu saistītā informācija.

2005.gadā uzsāktu kriminālprocesu (krimināllietu) procentuālais sadalījums pa noziedzīgu nodarījumu veidiem, salīdzinājumā ar 2004.gadu, nav būtiski mainījies.



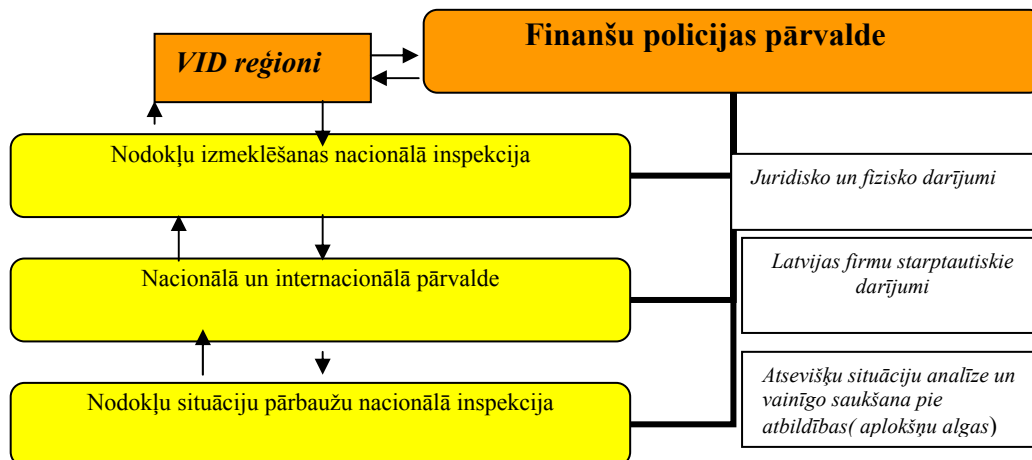
2.10.att. FPP ierosināto krimināllietu sadalījums pa noziedzīgu nodarījumu veidiem no 1994.-2005.gadam²³⁵.

Attēlā redzams, ka turpat trešdaļa – 229 (32 %) kriminālprocesi (krimināllietas) jeb 32 % no visiem uzsāktajiem kriminālprocesi (krimināllietām) uzsākti par izvairīšanos no nodokļu nomaksas, 201 kriminālprocess (krimināllietas) jeb 28 % - par maksātne spējas noteikumu pārkāpumiem, 47 kriminālprocesi (krimināllietas) jeb 7 % - par krāpšanu. Neskatoties uz to, ka kriminālvajāšanas uzsākšanai nodoto KL skaits ar katru gadu pieaug, pieaug arī FPP lietvedībā esošo neatklāto lietu skaits. 2007.gada beigās lietvedībā neatklāto lietu skaits ir apmēram 1500, kas liecina par FPP vājo kapacitāti un problēmām izmeklēšanā.

Latvijā Administratīvās tiesas izskata tikai tās lietas, ko nodod Finanšu policijas pārvalde. Līdz ar to var secināt, ka tiesās izskatāmo lietu daudzums nodokļu jomā atkarīgs no FPP darba. Pētījumā par Latvijas tiesu praksi, izskatot krimināllietas par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, atzīmēts, ka nodokļu maksātāju saimniecisko un finansiālo darbību vāji kontrolē nodokļu administrētājs. Noziedzīgo nodarījumu izmeklēšana notiek gausi, izmeklēšanas iestādes un tiesas ne vienmēr pareizi nošķir grāmatvedības datu sagrozīšanu un dokumentu viltošanu, nosakot sodus, netiek pienācīgi novērtēts izdarītā noziedzīgā nodarījuma kaitīgums. Lai

²³⁵ Promocijas darba autore apkopotā informācija

palielinātu FPP strādājošo cilvēkresursu kapacitāti, autore piedāvā FPP strukturālās izmaiņas, par pamatu ņemot Francijas pieredzi²³⁶.



2.11.att. Finanšu policijas pārvaldes strukturālās izmaiņas²³⁷

Lai veicinātu lietu ātrāku izskatīšanu, atturētu nodokļu maksātājus no noziedzīgo nodarījumu izdarīšanas, jāpalielina VID FPP kapacitāte, jo nav pieļaujama situācija, ka nepietiekamo darbinieku skaita dēļ, netiek ierosinātas krimināllietas par izvairīšanos no nodokļu nomaksas lielos apmēros. Ieviešot jauno FPP struktūru, lietderīgi būtu pie katra reģiona izveidot eksperta grupu darbam ar fiktīvajām firmām.

2.45.tabula

Projektā paredzētās FPP eksperta grupas izmaksu aprēķins pēc 2007.gada cenu līmeņa Latvijā

Ekspertu grupa	Skaitis	Darba kvalifikācija	Atalgojums		Darba devēja VSAOI gadā gadā (visiem darbiniekiem)	Ieguvumi gadā (visiem darbiniekiem)
			mēnesī vienam darbiniekam	gadā		
Auditori-eksperti	5	ne mazāk kā 5 gadi VID Audita daļā	1000	60000	14454	3 227 500
Programmētājs-eksperts	1	ne mazāk kā 5 gadi grāmatvedības programmēšanas darbā	1200	14400	3469	
Kopā	6		2200	74400	17923	3 227 500

Kā redzams tabulā, pēc VID datiem 2006.gadā viens auditors vidēji aprēķinājis Ls 645500, piesaistot eksperta grupu, ieguvums būtu Ls 3 227 500, bet zaudējums – Ls 92 323.

Ieteicama FPP darbinieku specializācija. Nodokļu nemaksātāju lietas nepieciešams sadalīt pēc noteiktas klasifikācijas: 1. PVN, UIN, IIN, 2. pēc sarežģītības pakāpes (no vienkāršākām līdz

²³⁶ Данилькевич Л. И. Налоговый контроль и санкции за налоговые нарушения: французский опыт // «Финансы», №10, 2004.)

²³⁷ Autore izveidotais attēls

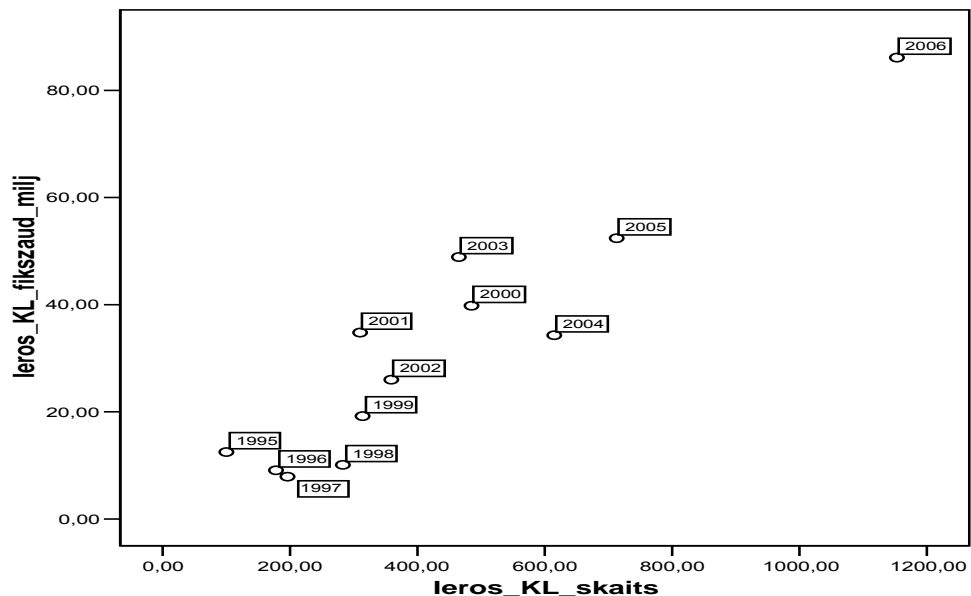
pat dokumentu viltošanai), 3. pēc pārkāpumu veidiem - nodokļu likumdošanā izmantotām spraugām, pretrunām, piemērotiem nepamatotiem atvieglojumiem. Specializējoties konkrētā darbības jomā, FPP ātrāk atklātu noziedzīgos nodarījumus.

Prakse liecina, ka viens no veidiem, kā mēģināt uzlabot kontroles iespējas ir bankas kontu uzraudzība, jo caur VID neregistrētiem bankas kontiem tiek virzīti nedeklarēti darījumi un lielas naudas summas. Būtu jāapsver arī atsevišķa kontu reģistra izveide, kā tas ir Francijā.

Kopumā var secināt, ka FPP analītiskā darba kapacitāte ir nepietiekami orientēta uz noziedzīgu nodarījumu atklāšanu. Līdz ar to pašreizējā sistēma par informācijas virzīšanu izmeklēšanai, kad vienas valsts pārvaldes iestādes ietvaros gada laikā tiek sagatavotas 549 lietas un uzrakstīti tikpat daudz atteikumu, liecina par neefektīvu valsts pārvaldes funkciju pildīšanu.

Pēc autores domām, nepietiekama uzmanība pievērsta darba paņēmieni, metožu un izmaksu analīzei, preventīvo pasākumu pilnveidei un alternatīvo metožu izmantošanai, pietrūkst sadarbības starp nodaļām. Neņemot vērā minētos faktorus, nav iespējams samazināt nodokļu parādus budžetā. Sabiedriskajā līmenī ir svarīgi nodrošināt ekonomisko stabilitāti un veicināt uzņēmējdarbības attīstīšanu, maksātspējas palielināšanu.

Lai varētu veikt tālāko nodokļu administrēšanas izpēti, noskaidrosim, cik liela korelācija pastāv starp ierosinātām, neatklātām un kriminālvajāšanai nodotajām krimināllietām. Korelācijas diagramma parāda sakarību starp pazīmēm. No diagrammas redzams, ka starp pazīmēm pastāv cieša pozitīva lineāra korelācija.



2.12.att. Korelācijas sakarības starp ierosināto krimināllietu skaitu un ierosināto krimināllietu fiksētajiem zaudējumiem²³⁸

²³⁸ Promocijas darba autores veiktie korelācijas aprēķini

Aprēķinātā korelācijas koeficienta vērtība - 0,971, un korelācijas koeficients ir statistiski nozīmīgs ar varbūtību 99%. Tas nozīmē, ka nodokļu maksātāju saukšana pie kriminālatbildības par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas lielā mērā atkarīgi no FPP darba.

Interesanta ir Francijas pieredze cīņā ar nodokļu parādniekiem. Francijas nodokļu administrācija ļoti lielu nozīmi piešķir nodokļu kontrolei. Izvērtējot Francijas praksi, Francijas Ekonomikas, finanšu un rūpniecības ministrijas Galvenās nodokļu inspekcijas struktūrā ir iekļautas 3 lielas organizācijas, kas veic kontroli visā tautsaimniecībā: Nodokļu izmeklēšanas nacionālā inspekcija (DNEF), Nacionālo un internacionālo pārbaužu direkcija (DVNI), nodokļu situāciju pārbaužu nacionālā direkcija (DNVSF). Turklāt reģionos un departamentos ir iestādes, kas kontrolē vidējos un mazos nodokļu maksātājus.

Francijas Nodokļu administrācija veic dažādas nodokļu pārbaudes, galvenais uzdevums ir pārbaudīt, vai grāmatvedības uzskaitē tiek kārtota pareizi, veic nodokļu izmeklēšanu, lai nodokļu nemaksātājus sauktu pie nodokļu, administratīvās un kriminālatbildības. Lai to veiktu ir izveidota Nodokļu izmeklēšanas pārvalde, kurā darbojas 15 specializētas brigādes, kas atbildīgas par pierādījumu vākšanu, lēmumu pieņemšanu un saukšanu pie atbildības par nodokļu nemaksāšanu. Tikai tiem, kas strādā šīnī pārvaldē ir tiesības vākt pierādījumus, izņemt dokumentus un pēc nodokļu inspekcijas tiesneša pieprasījuma veikt kratīšanu. Ja nodokļu inspekcijas tiesnesis tādu sankciju nav devis, tad kratīšanu veikt nedrīkst. Orderi kratīšanai tiesnesis paraksta tikai tādos gadījumos, kad nenomaksātā nodokļa summa ir ne mazāka par 150 tūkstošiem eiro.

Ja summa mazāka par noteikto, tad lieta nav tik nozīmīga un kratīšana nenotiek. Nodokļu izmeklēšanas pārvalde ir tiesīga brīvi izmantot interneta resursus un līdz ar to, palielinās ar nodokli apliekamie ienākumi un nodokļu maksātāju skaits.

Nodokļu izmeklēšanas struktūrā ir speciāla brigāde, kura nodarbojas ar PVN nodokļu maksātāju izmeklēšanu, PVN atgriešanu. Tādas speciālas brigādes izveidošana tika pamatota ar to, ka Francijā tika veidoti fiktīvie uzņēmumi, kuri veica nelikumīgus darījumus un sāka pieprasīt PVN atpakaļ no budžeta. Francijas nodokļu inspekcija lielu uzmanību pievērša karuseļshēmu ierobežošanai.

Francijas nodokļu maksātājs var apsūdzēt nodokļu administrācijas lēmumu speciālā komisijā, kurā ietilpst tiesneši un nodokļu administrācijas pārstāvji. Komisijas priekšsēdētājs ir tiesnesis un komisijas galvenais uzdevums ir strīdus jautājumu izskatīšana, ko uzskata par vienu no galvenajām pirmstiesas procedūrām. Ļoti daudzos gadījumos lieta tiek izlemta nodokļu administrācijas labā. Interesanta ir franču nodokļu administrācijas pieredze nododot lietas tiesā. Francijā lielākoties nodokļu strīdu lietas izskatīta administratīvajās tiesās. Tādos gadījumos, ja nodokļu pārkāpumiem ir kriminālais raksturs, lieta tiek nodota Francijas Krimināltiesai. Pirms

krimināllietas ierosināšanas, nodokļu nemaksātāju lietas tiek izpētītas ļoti pamatīgi. Tā, piemēram, 2003. gadā no 1000 lietām nodokļu inspekcija zaudēja tiesas prāvu tikai 50 lietās, kas ir aptuveni 5%. Francijas likumdošanā ir speciāls pants, kas kvalificējas kā nodokļu mahinācijas.

Būtiskums tiek skatīts no radītiem zaudējumiem valsts budžetā. Pašlaik Francijas krimināltiesai tiek nodotas lietas, ja zaudējums budžetā ir lielāks par 60 000 eiro.

Francijā tiek piemērota sekojoša kārtība:

- ja nodokļu administrācija uzskata, ka nodokļa aprēķinā tiek pielaista aritmētiska kļūda, tad sankcijas netiek piemērotas, bet soda nauda ir aprēķināta 9% no gada summas;
- ja kļūdu ir pielaista tīši, tad tiek piemērota sankcija 40% apmērā;
- ja nodokļu pārbaudes laikā, nodokļu maksātājs ir veicis prettiesiskas darbības, piemēram, uzrādījis viltotus dokumentus, tad sods palielinās līdz 80%;
- ja nodokļu maksātājs nepakļaujas nodokļu administrācijas prasībām, tad sankcija var sasniegt 150% apmēru no kopējās summas.

Nodokļu aplikšanas un ieturēšanas prakse Francijā paredz arī iespēju samazināt nodokļu maksātājam uzlikto sodu. Nodokļu sodu var samazināt ne tikai pēc vienošanās ar nodokļu administrāciju, bet arī pats nodokļu maksātājs, ja noteiktā termiņā iemaksā budžetā papildus uzrēķināto nodokli. Toties sodu naudas samazināšana neatceļ kavējuma naudas nomaksu, kas tiek aprēķināta līdz nodokļu nomaksas dienai.

Francijā, tāpat kā Latvijā, nodokļu administrācija var veikt pārbaudi uzņēmumā par laika posmu, kas nav lielāks par 3 gadiem. Iespējams arī nodokļa termiņa pagarinājums tādos gadījumos, ja summa nav pārāk liela un nodokļu maksātājs dod garantiju to nomaksāt²³⁹. Francijā nodokļu administrēšanas kontroles funkcija ir stingri reglamentēta, tāpēc autore uzskata, ka attīstīto valstu labākā pieredze ir ņemama vērā arī Latvijas apstākļos.

Pasaules pieredze rāda, ka uzņēmumi, izmantojot dažādus mehānismus nodokļu apiešanā un samazināšanai, rada nopietnas grūtības izkontrolēt to pakļaušanos nodokļiem²⁴⁰. Globalizācijas ietvaros Latvijā notiek pasaules ekonomikas integrācija, tirdzniecības aktivizēšana, finanšu un kapitāla ātra pārvietošanās, starptautiskā darba dalīšana, starptautisku uzņēmumu veidošanās. Nodokļu administrētājiem nepieciešams konsekventi veidot sabiedrības domu par nodokļu nomaksas nepieciešamību, kā arī laikus informēt sabiedrību par nozīmīgākajiem grozījumiem nodokļu un muitas normatīvajos aktos. Nodokļu administrēšanas resursi nav izsmelti un ir iespēja pilnveidoties, uzlabojot nodokļu maksātāju apkalpošanu un pakalpojumu līmeni.

²³⁹ Данилькевич Л. И. Налоговый контроль и санкции за налоговые нарушения: французский опыт // «Финансы», №10, 2004.)

²⁴⁰ Organizational structure of the Tax Administration of the CIAT, Member countries, Technical Publication, 1998.-1999., Panama: CIAT, 1999.-7,91pp.

3.Nodokļu administrēšanas perspektīvas Latvijā

3.1. Nodokļu administrēšanas funkciju pilnveidošanas iespējas

Izvērtējot Latvijas nodokļu administrēšanas funkcijas kopumā, var secināt, ka nodokļu administrēšana ir ļoti sarežģīta un komplicēta. Mainot vienas funkcijas saturu, mainās visas pārējās funkcijas, tāpēc visām izmaiņām jābūt pārdomātām un saskaņotām.

Latvijā nodokļu administrēšanā tiek meklētas arvien jaunas iespējas darbā ar nodokļu maksātājiem, lai pakāpeniski pārkārtotu to atbilstoši attīstītāko valstu pieredzei. Īstenotos Modernizācijas projektus nodokļu administrēšanā atzinīgi novērtē Pasaules Bankas eksperti. Promocijas darba autore, pētot Modernizācijas projektos ieguldītos resursus, nonāca pie secinājuma, ka rezultātā ir uzlabojusies sadarbība ar nodokļu maksātājiem, paaugstinājusies apkalpošanas līmeņa kvalitāte, ieviestas jaunas informācijas tehnoloģiju sistēmas, modernizētas un labiekārtotas nodokļu administrēšanas darba vietas, taču pastāv jautājums, cik liela ir kapitālatdeve no ieguldījumiem līdzekļiem, t.i., vai pakalpojumu, nodokļu maksātāju, administrācijas izmaksas faktiski ir samazinājušās, vai resursi tiek pareizi sadalīti pa nodokļu administrēšanas līmeņiem, vai visas veicamās darbības var kaut kādā veidā izmērīt? Bez tam svarīgi, vai nodokļu administrēšanas funkcijas darbojas vienoti, vai tiek identificēti funkciju vājie posmi un vai pie minētajām problēmām tiek strādāts?

Kā tika minēts iepriekš, nodokļu administrēšanas vājās puses var novest pie neadekvātiem nodokļu ieņēmumiem valsts budžetā, tāpēc nodokļu administrēšanas pilnveidošana ir ļoti aktuāla. Nodokļu ieņēmumu būtisks samazinājums var liecināt par valsts budžeta līdzekļu neefektīvu izlietojumu valsts pārvaldes uzturēšanā. Nodokļu administrēšana ietekmē arī investoru piesaisti, jo investori pēta ne tikai nodokļu sistēmu attiecīgajā valstī, bet arī nodokļu administrēšanas specifiku. Ja godīgiem nodokļu maksātājiem konkurences apstākļos nav nekādas atlaides nodokļu jomā, bet nodokļu nemaksātāji var brīvi darboties ēnu sektorā, tas rada zināmas neērtības tiem, kas grib strādāt godīgi.

Apkopojot atsevišķās nodokļu administrēšanas problēmas, var secināt, ka nodokļu administrētājiem nepārtraukti jādarbojas mainīgos apstākļos. Tas prasa no nodokļu administrētājiem būt elastīgiem. Īstenojot plānošanas funkciju, jāpieņem pareizie lēmumi, lai neradītu negatīvas sekas ne sev, ne arī nodokļu maksātājiem. Daudzus ekonomiskos procesus nodokļu administrētāji nevar ietekmēt, bet savas kompetences ietvaros ātri reaģējot uz ekonomisko apstākļu izmaiņām, ir iespējams novērst šķēršļus uzņēmējdarbības attīstībai un mazināt tieksmi izvairīties no nodokļu maksāšanas.

Autore uzskata, ka nodokļu administrēšanas mērķiem jābūt virzītiem uz ekonomikas efektivitātes paaugstināšanu, lai sasniegtu augstus finanšu rezultātus. Nodokļu normām nav jābūt

saistītām tikai ar sodu uzlikšanu, bet gan ar normām, kas veicina veselīgas un labvēlīgas uzņēmējdarbības vides veidošanu, tāpēc atsevišķi faktori un priekšlikumi nodokļu administrēšanas pilnveidošanai tiks skatīti funkciju griezumā. Izmaiņas prasa neilgu laiku, toties tās var izmantot regulējošiem mērķiem, piemēram, lai paaugstinātu sniegto pakalpojumu līmeni, mainītu organizatorisko kultūru, samazinātu bezdarba līmeni valstī, pilnveidotu sadarbību un celtu nodokļu kontroles kapacitāti.

3.1. tabula
Alternatīvie pasākumi nodokļu administrēšanas funkciju pilnveidošanai Latvijā

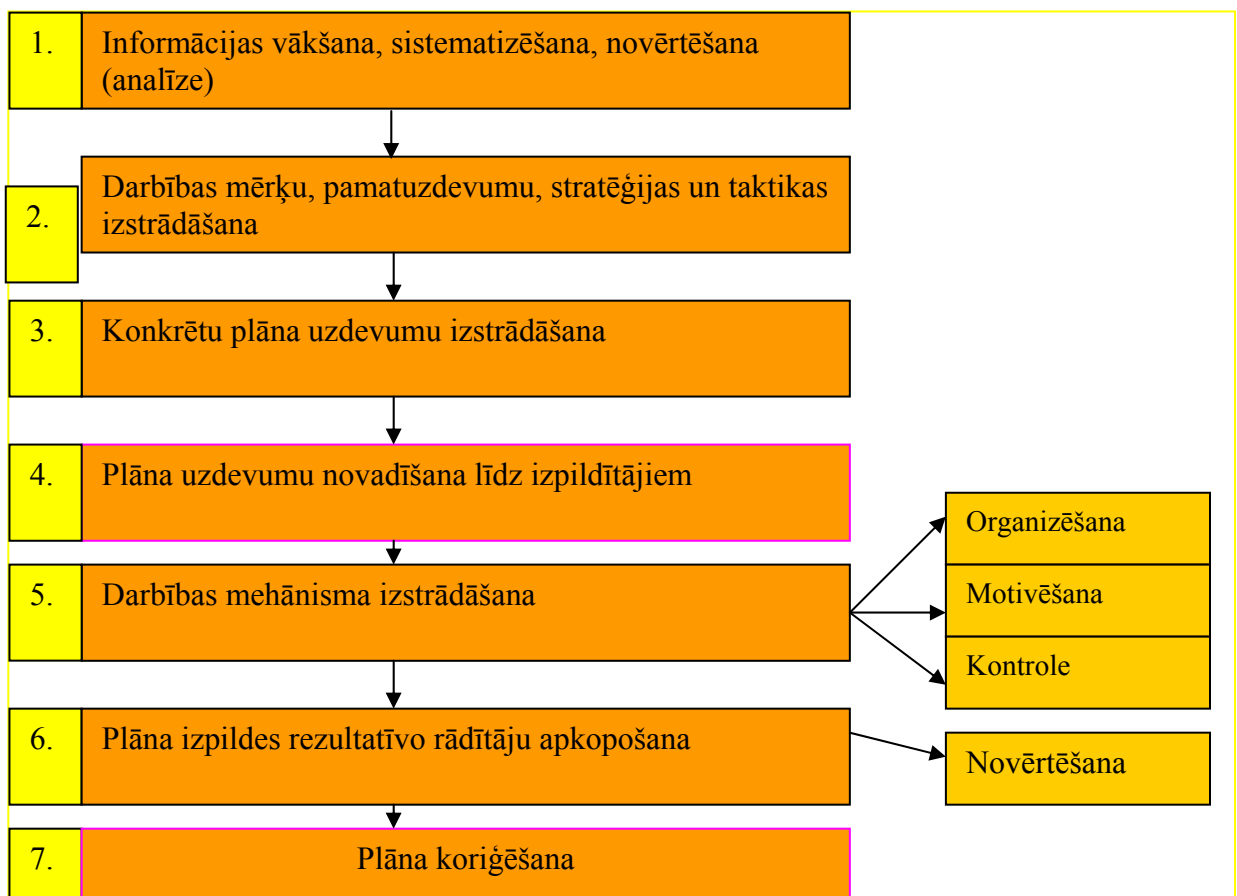
Funkcija	Mērķis	Pasākumi	Termiņi
1	2	3	4
Plānošanas funkcija	<i>Veikt efektīvu nodokļu ieņēmumu un nodokļu administrēšanai paredzēto resursu plānošanu</i>	1. Izveidot efektīvu iekšējo kontroli un iekšējo auditu nodokļu administrēšanas vājo posmu identificēšanai 2. Plānošanas funkcijas ietvaros stingri ievērot plānošanas secību 3. Pilnveidot nodokļu administrēšanas izmaksu aprēķināšanas metodiku	2008.-2009.
Organizēšanas funkcija	<i>Pilnveidot nodokļu administrēšanas organizatoriskās funkcijas, pamatojoties uz plānošanas funkcijā paredzētajām prioritātēm</i>	1. Precizēt nodokļu administrētāju un nodokļu maksātāju saskarsmes formas un procedūras 2. Veikt noslogojuma aprēķinu katrā nodokļu administrēšanas līmenī 3. Pilnveidot datorizētās programmas, modernizēt uzskaiti, izmantojot banku pakalpojumus (Dānijas pieredze), lai nodokļu administrētājus varētu vairāk piesaistīt pārbaužu veikšanai 4. Vienota informatīvā centra izveide un uzskates sistēmas modernizēšana 5. Izstrādāt apmācības programmas jauno nodokļu maksātāju izglītošanai 6. Izstrādāt vienkāršu un saprotamu nodokļu deklarāciju fiziskām personām 7. Sniegt priekšlikumus nodokļu administrēšanas likumdošanas pilnveidošanai, lai ieviestu nodokļu atvieglojumus uzņēmējdarbības vides uzlabošanai	2008.-2010
Motivēšanas funkcija	<i>Nodokļu administrētāju kapacitātes celšana un stimulēšana atbilstoši paveiktajam</i>	1. Darbinieku un ierēdņu kapacitātes celšana 2. Darbinieku stimulēšanas un novērtēšanas sistēmas pilnveidošana	2008.-2010.
Kontroles funkcija	<i>Nodokļu kontroles rādītāju piesaiste rezultatīvajiem rādītājiem</i>	1. Kontroles grupas kapacitātes celšana un kontrolejošo institūciju darbības koordinēšana 2. Veikt izmaiņas FPP struktūrā, piesaistot eksperta grupu 3. Izstrādāt preventīvās un korektīvās darbības nodokļu parādu administrēšanā	2008.-2009.

Plānošanas funkcijas ietvaros svarīga ir sava laika vērtības apzināšanās un noteikšana, pamatojoties uz nodokļu administrēšanas misiju, vīziju, tuvākiem un tālākiem mērķiem.

Pētot nodokļu administrēšanas funkcijas un ar to īstenošanu saistītās problēmas var secināt, ka nodokļu administrēšanas pilnveidošanu var izmērīt arī kvantitatīvi, nosakot sekojošus kritērijus: 1. laiks, kādā sniegts pakalpojums un cik kvalitatīvs tas ir; 2. nodokļu maksātāju izmaksas nodokļu saistību izpildē; 3. administratīvo kontaktu skaits; 4. kļūdu skaits un laiks to novēršanai; 5. nodokļu maksātāju apmierinātība ar nodokļu administrētāju pakalpojumiem; 6. viena pakalpojuma izmaksa; 7. mērķu sasniegšanas līmeņa novērtējums; 8. nodokļu administrēšanas specifiskie rādītāji (sēžu ilgums, sēdēs izskatāmo jautājumu skaits); 9. darbinieku noslogojums un apmierinātība ar darba apstākļiem; 10. atskaitīšanās sistēma un c. Minētie faktori var norādīt uz nodokļu administrēšanas nepilnībām, bet, lai tos identificētu nepieciešama ļoti efektīva iekšējā kontrole un iekšējais audits.

Autore secina, ka mūsdienu nodokļu administrētājam jāprot efektīvi plānot savs laiks, novēršot līdz minimumam nelietderīgu laika tērēšanu, kā arī sekmīgi veltot laiku tik nepieciešamajai atpūtai un atslodzei. Plānojot darbības, precīzi jānosaka pieejamie cilvēkresursi, kā arī viena darbinieka darba apjoms, cik auditus un tematiskās pārbaudes var veikt mēneša laikā, cik ilgs laiks nepieciešams ziņojumu un vēstuļu sastādīšanai.

Autore piedāvā nodokļu administrēšanas plānošanas funkciju iedalīt 7 galvenajos posmos, kuru secība atspoguļota 3.1. attēlā.



3.1.att. Plānošanas secība nodokļu administrēšanā²⁴¹

²⁴¹ Autores izveidotais attēls

Katram nodokļu administrētājam ir savs amata apraksts un noteikti veicamie pienākumi, tāpēc lietderīgi būtu iemācīties plānot savu un padoto darbinieku darba laiku atkarībā no veicamajām funkcijām un noteikt katrai darbībai atbilstošus rezultātīvos rādītājus. Jāatzīmē, ka plānošana ir nepārtraukts process, jo nepārtraukti jāvāc informācija, jākorrigē, jāpiemērojas, jāņem klāt nākamais plāna periods, lai nodrošinātu procesa nepārtrauktību. Pirmais posms ir informācijas vākšana, sistematizēšana un analīze. Minētajā posmā var izmantot plānošanas analītiskās metodes, plānot nodokļu ieņēmumus. Otrajā posmā nosaka nodokļu administrēšanas mērķus, pamatuzdevumus. Tiek izstrādāta nodokļu administrēšanas stratēģija un taktika. Trešajā posmā izstrādā konkrētus plāna uzdevumus, paredzot konkrētus izpildītājus, resursus, termiņus utt. Ceturtajā posmā izstrādāto plāna uzdevumus novada līdz katram konkrētam izpildītājam. Piektajā posmā izstrādā plāna uzdevumus darbības mehānismam, paredzot, kā organizēs, kā motivēs, kā kontrolēs utt. Sestais posms ir saistīts ar plāna uzdevumu izpildes rezultātīvajiem rādītājiem. Septītais posms ir plānošanas procesa atsevišķo posmu koriģēšana, veicot izmaiņas iepriekš sastādītajos plānos un uzdevumos. Šim nolūkam jāievēro un jāizmanto plānošanas gaitā iegūtā atgriezeniskā informācija (atgriezeniskā saite). Svarīgi, lai plāni tiktu koriģēti un pielāgoti reālajai situācijai.

Plānojot nodokļu ieņēmumus, nepieciešams precizēt nodokļu administrētāju un nodokļu maksātāju saskarsmes formas un procedūras, lai nodokļu administrētāji varētu prognozēt veicamo darbību apjomu. Nodokļu administrēšanas resursu plānošana ir jābūt balstītai uz darba vajadzībām un tāpēc nepārtraukti ir jāveic izmaksu aprēķini, eksperimenta veidā aprēķinot izmaksas vienai darbībai. Viens no izmaksu rādītājiem, ko izmanto nodokļu administrēšanā ir izmaksas viena lata iekasēšanai. K.Ketners, veicot pētījumus, konstatēja, ka galvenā prasība, ko izvirza nodokļu administrēšanā ir optimālas izmaksas nodokļu iekasēšanā. Nodokļu iekasēšanas izmaksas ietelmē darba algas un darbinieku skaits, nodokļu administrācijas tehniskā nodrošinājuma un aprīkojuma izdevumi. K.Ketners atzīmē, ka parasti nodokļu administrēšanas izmaksas ir 1% no administrēto ieņēmumu summas.

Nodokļu administrēšanas izmaksu aprēķināšanas metodikas var būt dažādas. Neatkarīgi no piemērotās metodikas, katra valsts veic savu nodokļu administrēšanas izmaksu aprēķinu. ASV par labu rādītāju uzskata 0,5 dolārus uz katriem 100 iekasētiem dolāriem. Pētījumi liecina, ka Austrijā minētās izmaksas veido Ls 0,78, Francijā – Ls 1,35, Polijā - Ls 2,62, Nīderlandē - Ls 1,30, Lielbritānija - Ls 0,97, Lietuvā - Ls 2,11, Latvijā - Ls 3,27.

Autore, veicot izmaksu aprēķinus, izmanto ne tikai nodokļu administrētāju papildus iekasētos nodokļus, bet arī visus valsts budžetā iekasēto nodokļu ieņēmumus. Savukārt izdevumu

aprēķinam izmanto gan kopējos nodokļu administrēšanas uzturēšanas izdevumus, gan kapitālieguldījumus, gan arī kopējo izdevumu kopsummu.

3.2.tabula

Latvijas nodokļu administrēšanu raksturojošie rādītāji laika posmā no 2004.-2006.gadam²⁴²

N.p/k	Rādītāji	2004.	2005.	2006.
1.	Faktiskie nodokļu ieņēmumi, milj.Ls	2111,12	2657,07	3436,16
2.	Uzturēšanas izdevumi	55809925	62757768	71279484
3	Kapitālieguldījumi	15134852	5249383	6102702
4.	1Ls iekasēšanai (2:1)	0,026	0,024	0,020
5.	Izdevumi kopā (2+3)	70944777	68007151	77382186
6.	1Ls iekasēšanai (4:1)	0,034	0,026	0,022
7.	Papildus iekasētie nodokļi no uzrēķinātām summām	118,9	145,9	187,6
8.	Funkciju veikšanai patērētais laiks/h	11911200	10644000	111935200
9.	Kapitālatdeve Ls1 iekasēšanai (3: 8)	0,007	0,027	0,030
10.	Vienas cilvēkstundas izmaksas (5:7) /Ls	5,95	6,3	0,69

Izmatojot 3.2. tabulā iegūtos rezultātus, ir iespēja salīdzināt nodokļu administrēšanas izmaksas arī reģionu līmenī un veiktos mērījumus izmantot novērtējuma veikšanai. Aprēķini parasti tiek veikti ar konkrētu mērķi, lai tos varētu izmatot noteiktu rezultātu sasniegšanai. Bez tam nodokļu administrēšanā iespējams izmantot arī korelācijas metodi, pētot korelāciju starp uzturēšanās izdevumiem un funkciju veikšanai izmantoto laiku, noskaidrojot, vai pastāv lineāra sakarība, kā tā mainās reģionu līmenī. Minētos jautājumus var turpināt pētīt sakarā ar darba apjoma pieaugumu un sarežģītības palielināšanos.

Atgriežoties pie 3.2.tabulas aprēķiniem, nodokļu administrēšanā tiek izmantots arī kapitālatdeves rādītājs. Zinot vienā stundā veikto pakalpojumu daudzumu, vienas vienības izmaksas un darbinieku skaitu, var noteikt tendenci (lejupejoša, augšupejoša, statistiska un stabila), noskaidrot sezonālās svārstības. Tikpat svarīgi noskaidrot kapitālatdevi viena lata iekasēšanai. Pēc veiktiem aprēķiniem redzams, ka vismazākā kapitālatdeve 1Ls iekasēšanai ir bijusi 2004.gadā, kad tika īstenoti Modernizācijas projekti, bet vislielākā kapitālatdeve bija 2006.gadā. Promocijas darba autore uzskata, ka ieguldot arvien vairāk līdzekļus inovācijā, kapitālatdeves rādītājs palielināsies, bet savukārt jāsamazina ir operatīvās izmaksas, attālinātie pakalpojumi, nodokļu maksātāju izmaksas, administratīvās izmaksas. Cilvēkresursu kapacitātes izmantošana prasa ne tikai zināšanas, bet arī augstu informatīvo tehnoloģiju izmantošanu. Līdz ar to izmaksu aprēķinus jāveic ne tikai analītiķiem, bet arī nodaļu vadītāju līmenī, lai pie

²⁴² Autores izveidotā tabula

zemākām izmaksām varētu sasniegt augstākus rezultātus un samazināt izmaksas viena lata iekasēšanai.

Plānošanas funkcijas ietvaros, izstrādājot nodokļu administrēšanas darba plānus, būtu metodiski un lielā detalizācijas pakāpē jāanalizē faktori, kas negatīvi ietekmējuši plānoto budžeta līdzekļu apgūšanu iepriekšējos pārskata gados, kas sekmējis budžeta līdzekļu izlietojuma palielinājumu, jāidentificē problēmas, kā arī jānoskaidro, kas veicinājis pozitīvas tendences, un rezultātā jāizvēlas efektīvākais problēmu risināšanas veids vai veiksmīgu pasākumu stabilizācijas veids, jānosaka rādītāji, kas atspoguļo to, cik lielā mērā problēma ir/nav atrisināta

Organizēšanas funkcija tiek balstīta uz nodokļu administrēšanas plānošanas funkcijā izvirzītajām prioritātēm. Iekasējot budžeta ieņēmumus, vienlaicīgi jāsauglabā uzņēmumu un nodokļu maksātāju intereses. Nodokļu maksātāju apkalpošanā ir jātiecas sasniegt līdzsvaru starp nodokļu normatīvo aktu vienveidīgu un konsekventu piemērošanu, no vienas puses un individuālu nodokļu maksātāju tiesību ievērošanu no otras puses, tādā veidā veicinot nodokļu saistību brīvprātīgu izpildi.

Nepieciešams pilnveidot VID mājas lapu, lai varētu saņemt informāciju par neskaidrajiem jautājumiem nodokļu jomā, grāmatvedībā, nodokļu uzskaitē, nodokļu strīdu izskatīšanas jautājumos. Jāveic informatīvā kampaņa un daudz lielākā apjomā skaidrošanas darbs nodokļu maksātājiem, izmantojot pēc iespējas vairāk plašsaziņas līdzekļus.

Kā problēma nodokļu administrēšanā ir kadru nokomplektēšana un darba noslogojuma pareiza sadale. Minētā problēma ir saistīta ne tikai ar organizēšanas funkciju, bet arī ar motivēšanas funkciju. Ir jāveic tīklveida plānojums atkarībā no veicamo funkciju skaita un jāsaista to ar darba samaksu un prēmēšanas sistēmu, jo pārslodze var izsaukt kadru mainību. Atsevišķās reģionālās iestādēs sakarā ar nodokļu maksātāju skaita palielināšanos, pieaug nodokļu administrēšanā iesaistīto darbinieku noslogotība, tas izsauc negatīvas sekas un kadru mainību.

Noslogotības aprēķinam izmantosim modificēto formulu:

$$I_i = \frac{\sum_{i=1}^n \frac{FakV - MinV}{MaxV - MinV}}{n} \quad [8]$$

kur,

I_i - noslogotības indekss

FakV - ekonomiskā parametra faktiskā vērtība;

MinV – ekonomiskā parametra minimālā vērtība

MaxV - ekonomiskā parametra maksimālā vērtība

n- ekonomisko parametru skaits

Noslogotības indekss tiek aprēķināts kā izvēlēto ekonomisko parametru indeksu vidējais lielums. Ja minētais indekss ir mazāks, jo noslogotība tiecas uz ideālo. Minētajā gadījumā ir

jānosaka minimālā un maksimālā robeža. Formulas pielietošanā promocijas darba autore vadījās gan no S.Babuškina ekonomiskajiem aprēķiniem, gan no Tautsaimniecības attīstības indeksa aprēķina metodoloģijas²⁴³. Indeksā ietilpstošajiem faktoriem ir dots vienāds svars. Līdzīgu pieeju izmanto Ekonomikas atvērtības indeksa aprēķinos. Minētā pieeja laika gaitā ir pierādījusi, ka ir izmantojama arī citos aprēķinos, piem., noslogojuma noteikšanā, kas ļoti svarīgs faktors visās valsts pārvaldes institūcijās, arī nodokļu administrēšanā.

3.3.tabula

Noslogotības aprēķina indekss darbā ar paziņojumiem par algas nodokli²⁴⁴

Inspektoru skaits, V	Faktiski ievadītie paziņojumi dienā/skaits	Maksimāli ievadītie paziņojumi dienā/skaits, Max	Minimāli ievadītie paziņojumi dienā/skaits, Min	Indekss, I
5	200	400	0	0,1
5	200	400	100	0,066
5	200	400	200	0,00/ideāls
5	200	400	300	-0,2
	200	400	400	-

Indeksa aprēķināšanai izvēlēto ekonomisko parametru minimālās vērtības ir vienādas ar nulli. To maksimālās vērtības atsevišķos gadījumos var pieņemt teorētiski neierobežoti lielus lielumus. Tādēļ autore, vadoties no aplūkotā objekta apmēriem, noteica izvēlēto ekonomisko parametru maksimālo vērtību griestus. Jo tuvāk nullei, jo labāks noslogojums. Ja indekss kļūst negatīvs, tad rodas pārslodze. Tādā veidā minēto formulu var izmantot noslogojuma aprēķinam.

Promocijas darba autore uzskata, ka nodokļu administrēšanā nav pamatots cilvēkresursu sadalījums pa nodaļām, jo reģistrēto nodokļu maksātāju skaits ar katru gadu palielinās, bet nodokļu administrētāju kapacitāte kontroles veikšanā ir maza. Iespējams, kā atrisinājums varētu būt speciālistu piesaiste, kas ir aizgājuši no dienesta.

Diskutabls jautājums par algas nodokļa paziņojumiem, ko iesniedz nodokļu maksātāji par katru darbinieku katra gada beigās VID. Autore uzskata, ka ir iespēja samazināt izmaksas, samazinot veicamo funkciju apjomu. Katru mēnesi darba devējs sniedz paziņojumus VID par nomaksātiem nodokļiem budžetā, bet gada beigās par gada laikā nomaksātajiem nodokļiem. Līdz ar to rodas jautājums, kāpēc nodokļu administrēšanā nav izstrādāta tāda programma, kas fiksē ikmēneša paziņojums un gada beigās apkopo ievadītos datus. Skatoties no izmaksu viedokļa, izmaksas minētajā gadījumā ir gan darba devējam, gan nodokļu administrētājam. Pieņemot, ka strādājošo skaits valstī ir 1,2 milj., un par katru strādājošo darba devējam ir jāiesniedz

²⁴³ ANO Attīstības programmas interneta mājas lapa (hdr.undp.org)

²⁴⁴ Autore veiktie aprēķini, izmantojot ANO metodiku

paziņojums papīra formātā, tālāk minētie paziņojumi nodokļu administrētrājam jāievada datu bāzē. Uzskatīsim, ka katra paziņojuma ievadīšanai tiek izlietota 1 minūte, tad nepieciešamas 12 000 000 minūtes, lai savadītu visu Latvijā strādājošo paziņojumus par algas nodokli. Tālākie aprēķini liecina, ja gadā ir aptuveni 250 darba dienas, tad vienam inspektoram nepieciešami 10 gadi, lai ievadītu minētos datus datorprogrammā. No tā var secināt, ka lietderīgāk izveidot vai pilnveidot datorprogrammu, saslēdzot visus ikmēneša nodokļa maksājumus, tādejādi ietaupītos līdzekļi, kas tik ļoti nepieciešami nodokļu kontrolei.

Sakarā ar to, ka Latvijā ļoti ātrā laikā var nodibināt firmu un nodokļu maksātāju skaits pēdējā laikā arvien palielinās, nodokļu administrētājam vajadzētu pārraudzīt noteiktu nodokļu maksātāju skaitu, lai kontrolētu un uzraudzītu nodokļu saistību izpildi. Piesaistītie nodokļu administrētāji konsultētu jaunos nodokļu maksātājus par jaunākajām izmaiņām nodokļu likumdošanā. Jauniem nodokļu maksātājiem nav pieredze ne atskaišu sastādīšanā, ne nodokļu likumdošanas piemērošanā. Daudzi nodokļu maksātāji neapzinās, ka ir jāmaksā nodokļi. Problēma ir aktuāla, par to liecina veiktais pētījums ar topošajiem uzņēmējiem.

3.4.tabula

Topošo uzņēmēju zināšanu par nodokļu sistēmu testa rezultāti²⁴⁵

Rindas Nr.	Jautājuma saturs	Topošo uzņēmēju īpatsvars (%), kas pareizi atbildēja uz rindā nosauktajiem aptaujas jautājumiem
1.	Zināšanas par nodokļu sistēmu (6 jautājumi)	1,1 %
2.	Zināšanas par darbinieka pieņemšanas efektu uz uzņēmumu ienākuma nodokli	10,7 %
3.	Zināšanas par pamatlīdzekļu iegādes kopējo efektu uz uzņēmuma ienākuma nodokli	38,1 %
4.	Zināšanas par amortizācijas jēdzienu	7,5 %
5.	Zināšanas par uzņēmumu ienākuma nodokli (2+3+4 rindas)	1,1 %
6.	Zināšanas par darbinieka pieņemšanas efektu uz pievienotās vērtības nodokli	34,5 %

Apkopotā informācija liecina par jauno uzņēmumu nesagatavotību biznesa uzsākšanai. Minētā jautājuma atrisināšanai ir jāveido atsevišķas nodokļu maksātāju grupas un jāveic apmācības, lai nodokļu maksātāji zinātu nodokļu likumdošanu un atbildību par nodokļu likumdošanas neievērošanu.

Problēma ir ar mazo komersantu nodokļu administrēšanu. Mūsdienās vislielākā problēma maziem komersantiem ir iegādāties datortehniku, līdz ar to tie savas atskaites apstrādā manuāli. Lai atrisinātu minēto problēmu, nepieciešams valstiskā mērogā īstenot Modernizācijas projektu,

²⁴⁵ www.politika.lv, skatīt 03.01.2008.

apgādājot mazos uzņēmējus ar datoriem, instilējot speciālas programmas, lai varētu saņemt attiecīgo informāciju no nodokļu administrētājiem un iesniegt savas atskaites elektroniskā veidā. Programmām ir jābūt tādām, lai tās nepieļautu kļūdainu atskaišu iesniegšanu un nofiksē visas novirzes. Minēto programmu varētu izmantot tikai tie nodokļu maksātāji, kas reģistrējušies VID. Līdz ar to samazināsies kļūdu iespējamība nodokļu administrētāju datu bāzēs. Autore uzskata, ka nodokļu uzskaites programmām ir jābūt centralizētām un tāda pieeja atvieglotu nodokļu maksātāju darbu. Digitalizācijas rezultātā datu pārceļšana no papīra uz tehniku, novērš ievades kļūdas, uzlabo sadarbību ar klientiem. Latvijas praksē nodokļu maksātāju atskaites satur ļoti daudz kļūdas, gan tīšas, gan netīšas. Vienalga pie kuras nodokļu administrēšanas struktūras tiktu ieviesta digitalizācija, tā uzlabotu nodokļu maksātāju apkalpošanu, bet palielinātu arī papildus izmaksas. Informācijas tehnoloģija ļoti ātri noveco, tāpēc tā nepārtraukti jāatjauno.

Nodokļu maksātāju uzskaiti apgrūtina apjomīgās gada nodokļu atskaites un ikmēneša pārskati. Dānijas pieredze liecina, ka Dānijas Nodokļu ministrija nodokļu ieņēmumu uzskaitē ir atvērusi ienākumu uzskaites rēķinus BG - BANK bankā, kura tiek izvēlēta konkursa kārtībā un periodiski tā tiek mainīta. Papildus šai bankai, uz līguma pamata ir piesaistītas vēl divas citas bankas, kas būtībā pilda tranzītbankas funkcijas²⁴⁶ - tajās tiek ieskaitīti visi nodokļu maksātāju nodokļu un nodevu maksājumi. Latvijas nodokļu administratori izmantojot bankas kā norēķinu veicēju un informācijas savācēju, atvieglotu nodokļu inspektoru darbu un līdz ar to atliktu vairāk laika revīziju veikšanai.

Latvijā nav sakārtota statistika un tāpēc dažādas datu bāzes par vienu un to pašu jautājumu sniedz atšķirīgas informācijas. Dānijas pieredze parāda, kādā veidā ir iespēja izveidot precīzu uzskaites sistēmu. Dānijā katram jaundzimušajam tiek piešķirts individuālais numurs. Bērna vecāki par to tiek informēti pa pastu. Turpmāk fiziskā persona nevar veikt nevienu operāciju (pirkums, pārdošana, kredīts, konta atvēršana) neuzrādot darījuma dokumentos savu individuālo kartiņu ar numuru. Dānijas nodokļu administrētāji atjauno kartiņu vienreiz piecos gados, pie tam individuālais numurs netiek mainīts.

Lai samazinātu nodokļu maksātāju izmaksas nodokļu saistību pildīšanā nepieciešams izstrādāt vienkāršas un iedzīvotājiem saprotamas deklarācijas, kuras gada sākumā jau aizpildītas aizsūtīt nodokļu maksātājiem, lai informētu par nodokļu nomaksu (VSAOI un IIN). Autore uzskata, ka deklarācijas nedrīkst būt smagnējas, lai parastais iedzīvotājs ar vidusskolas izglītību tās izprastu.

Uzņēmumu grāmatvežu nekompetence nodokļu jautājumos rada problēmas nodokļu administrētājiem, iesniedzot kļūdainas atskaites. Uzņēmuma grāmatveži neatbild par nepareizi iesniegtajām atskaitēm. Datu bāzes šīs kļūdas identificē un līdz ar to nodokļu administrētāji tērē

²⁴⁶ www.nalog.ru

līdzekļus un laiku, lai sameklētu nodokļu maksātājus un atrisinātu šo problēmu. Likums "Par grāmatvedību", nosaka, ka par visu ir atbildīgs uzņēmuma vadītājs, nevis uzņēmumu grāmatvedis. Par grāmatvedi uzņēmumos var strādāt jebkurš, kam ienāk prātā, izņemot gadījumus, kad uzņēmuma vadība ir ieinteresēta pieņemt darbā kompetentu, sertificētu speciālistu. Līdz ar to plānojot, nodokļu administrētājiem jāparedz papildus laiks šo nepareizi iesniegto atskaišu labošanai. Kā atrisinājumu iepriekš minētajai situācijai, autore iesaka likumdošanā paredzēt atbildību arī grāmatvedei, ja uzņēmumu grāmatvedība, uzskaitē netiek kārtota atbilstoši nodokļu likumdošanai.

Īstenojot organizēšanas funkciju, nodokļu administrētājam ir jāpievērš uzmanība nodokļu maksātāju psiholoģijai. Izvērtējot nodokļu maksātāju attieksmi pret atsevišķām nodokļu likumdošanas normām ir jāsniedz savi priekšlikumi nodokļu likumdošanas izmaiņām. Pastāv uzskats, ka nodokļu administrēšanas efektivitāti lielā mērā ietekmē nodokļu likmes. Izmantojot V. Curikova veikto pētījumu, izvērtēsim, cik lielā mērā ēnu ekonomika ir saistīta ar augstām nodokļu likmēm, cik izdevīgi ir darboties ēnu sektorā un kādu labumu no tā var gūt²⁴⁷. Lai varētu noteikt izdevīgumu, V. Curikova piedāvā formulu:

$$L(Rsh - Csh - PS + I) - L(Rof - Rof(t) + Cof + I) > 0 [9]$$

kur,

L – uzņēmuma labuma funkcija,;

Rsh, Rof – firmas ienākums ēnu un oficiālajā sektorā,

Csh, Cof – firmas izmaksas ēnu un oficiālajā sektorā,

t – nodokļa likme,

$Rof(t)$ – firmas ienākums, ko izmanto nodokļu apmaksai,

I – firmas sākotnējais ienākums,

P – varbūtība, ka tika pieņemts par izvairīšanos no nodokļu nomaksas,

S – sods, ja tiek pieņemts,

$G(t)$ – sabiedriskā labuma patēriņa funkcija, kas ir atkarīga no nomaksātiem nodokļiem un no vadības sociālās politikas

Varētu uzskatīt, ka nodokļu slogs, nestabilitāte, nodokļu likumdošanas sarežģītā sistēma ir iemesls tam, ka firmas pāriet darboties ēnu ekonomikā. Nodokļu likmju paaugstināšana uz ēnu ekonomikā darbojošos firmu $U(Rsh - Csh - PS + I)$ nemainās. Oficiālajā biznesā $U(Rof - Rof(t) - Cof + G(Rof) + I)$ labums samazinās par papildus samaksājamiem nodokļiem. Ietekme uz firmas peļņu, uzņēmumam darboties ēnu sektorā un oficiālajā sektorā: $Rof(t) - G(Rof) - PS > 0$ pie sekojošajiem nosacījumiem īpaši neatšķiras. Nodokļu likumdošanas regulēšana nerada īpašas problēmas, arī izmaksas īpaši neatšķiras. Promocijas darba autore secina, ka palielinot nodokļu

²⁴⁷ Цуриков В., Модель рационального поведения налогоплательщика, ж. Экономика и математические методы, том 43, н. 2, апрель-июнь, 2007. с3-11

likmes, nodokļu ieņēmumi budžetā palielinātos tikai tad, ja tiks uzlabots sabiedriskais labums un pastiprināta nodokļu administrēšana, un atbilstoši samazinot nodokļu slogu, jāvienkāršo nodokļu administrēšana, lai palielinātos firmas peļņa oficiālajā sektorā un līdz ar to samazinātos ēnu ekonomika. Sabiedriskajam labumam ir ļoti liela ietekme uz labprātīgo nodokļu nomaksu. Veicot legālo biznesu, maksājot visus nodokļus, izmaksas saistītas ne tikai ar naudu, bet arī ar laika patēriņu. Tieši laika patēriņš, galvenokārt saistīts ar darbošanos ēnu sektorā bez valsts līdzdalības.

Piedāvātie risinājumi liecina par to, ka nodokļu administrētājiem ir vēl daudz inovatīvu metožu un paņēmieni, lai nodokļu administrēšana būtu efektīva. Likumdošanā jāievieš atlaides godīgiem nodokļu maksātājiem, tiem, kas gadu no gada nodrošina cilvēkus ar darbu. Saglabājot taisnīguma principu, ieviešot īpašu kārtību maziem un vidējiem uzņēmumiem, ir pretrunā ar nodokļu sistēmas neitralitāti. Minētās atlaides un atvieglojumi ir jākompensē, saņemot kredītus un finansējumu caur finanšu tirgiem. Līdz ar to, izmantojot nodokļu atlaides, politikai ir jābūt pārdomātai, lai pēc iespējas mazāk nodokļu maksātāji izvairītos no nodokļu maksāšanas.

Motivēšanas funkcijas pilnveidošana nodrošinās: skaidru pienākumu un atbildības sadali, kas nodrošina kvalitatīvu darba rezultātu sasniegšanu, darbinieku iniciatīvu un atbildību par savu pienākumu izpildi, cieņu pret katra darbinieka personību, nodrošinot atbilstošu darba vidi, darbinieku personīgo izaugsmi, attīstot profesionalitāti un kompetenci, gatavību pārmaiņām un spēju mainīties, ņemot vērā kā iekšējās, tā ārējās vides prasības, apmācību.

Nodokļu administrēšanas mērķu sasniegšana ir tieši atkarīga no vadības, no tā, kā vadība iesaistās procesos un motivē savus darbiniekus iesaistīties stratēģijas realizēšanā un plānoto mērķu sasniegšanā. Tikai sadarbojoties un veidojot abpusēju dialogu ar darbiniekiem ir iespējama veiksmīga mērķu sasniegšana. Darbiniekiem ir jāpārzina vīzija, stratēģija, mērķi, plānotās darbības, izmaiņas esošos plānos, jo informācijas trūkums var nopietni ietekmēt darbinieka motivāciju. Tas var viņos izraisīt nedrošību un neapmierinātību.

Lai nodrošinātu sekmīgu stratēģisko uzdevumu īstenošanu, nepieciešams veicināt atklātu un godīgu informācijas apmaiņu visos nodokļu administrēšanas līmeņos. Līdz ar to ir jāievēro princips, ka darbinieku augsts informētības un izpratnes līmenis par nodokļu administrācijas stratēģiskajiem mērķiem un uzdevumiem paaugstina viņu motivācijas līmeni. Katram nodokļu administrētājam rast iespēju 1x gadā iziet kvalifikācijas kursus.

Kā galvenā problēma, kura būtu jārisina, īstenojot darba samaksas reformu ir samazināt personāla mainību nodokļu administrēšanā, kas norāda par motivēšanas trūkumu, īpaši trešajā nodokļu administrēšanas līmenī. Atalgojumam un prēmijām vajadzētu būt atkarīgām no paveiktā darba. Līdz ar to katrai nodokļu administrēšanas iestādei ir jāizstrādā kritēriji, kā darbs tiks

novērtēts. Daļa no atalgojuma jābūt piesaistītam rezultātam un jābūt uz rezultātu vērstai darba plānošanai. Pašlaik ir liela starpība atalgojuma sistēmā starp 2. un 3. nodokļu administrēšanas līmeni, iespējams, ka minēto jautājumu var atrisināt diskusiju ceļā. Situācijas uzlabošanai varētu izmantot papildus finansējumu 10% apmērā no uzrēķinātām summām, kā tas ir citās valstīs.

Kā problēmu nodokļu administrēšanā var minēt nodokļu administrētāju nekompetenci, jo ne vienmēr nodokļu maksātājs saņem kvalitatīvu konsultāciju. Līdz ar to profesionalitātes, izglītības trūkums ir vēl viens cēlonis nekvalitatīvu pakalpojumu sniegšanai. Globalizācijas apstākļos nodokļu administrētāji saskaras ar dažādu jautājumu risināšanu un līdz ar to nepieciešams nemitīgi paaugstināt savas zināšanas. Katram nodokļu administrētājam jā sastāda savs mācību kursu plānu, paredzot kādas apmācības viņam ir nepieciešamas. Pašlaik nepieciešamo kursu piedāvājumu nosaka vadība. Bez nodokļu likumdošanas nodokļu administrētājam jābūt kompetentam vadības psiholoģijā, jābūt izpratnei par nodokļu maksātāju uzvedību, par ilgtermiņa mērķiem un stratēģiskās vadības pamatprincipiem, komunicēt un strādāt komandā, apgūt savstarpējās sadarbības un lēmumu pieņemšanas prasmes, konfliktu risināšanas un stresa vadības iemaņas, kas nepieciešamas strādājot komandā, risināt konfliktus un stresu situācijas saskarsmē ar dažādu tipu klientiem, izprast uzvedības cēloņus un veiksmīgāk izvairīties / risināt konfliktsituācijas, nezaudējot pozitīvu attieksmi, ievērot etiķeti un pielietot saskarsmē.

Bez tam nepieciešams pilnveidot profesionālās prasmes klientu apkalpošanā, attīstīt prasmes un iemaņas, kas nepieciešamas verbālajā un neverbālajā komunikācijā, prezentācijās, sanāksmēs, savstarpējās attiecībās un lietišķu kontaktu veidošanā, izprast uzvedības kultūras būtību ikdienas saskarsmē.

Kontroles funkcijas pilnveidošanai ir nepieciešams kopā ar citām kontrolējošām institūcijām izstrādāt sadarbības programmu nodokļu parādu apkarošanā. Izvērtējot Latvijā esošo kontrolējošo institūciju darbību, var secināt, ka tās pamatā savu darbības virzienu vērs uz sodu piemērošanu. Autore uzskata, ka tas nav pareizais virziens. Pirmkārt, visām kontrolējošām institūcijām jāstrādā vienoti, neatkarīgi no tā, kādu jomu tās pārbauda. Otrkārt, kontroles ietvaros jāveic uzraudzības, vērtēšanas, aizsardzības, pielāgošanās, uzmundrināšanas, prognozēšanas funkcijas, izmantojot tādas metodes kā mērīšana, novērošana un analīze. Līdz ar to nepieciešams būtu identificēt galvenos riskus, kas traucē ekonomikas stabilitātei un uzņēmējdarbības attīstībai un visām kontrolējošām institūcijām vajadzētu strādāt vienoti, to darbībām jābūt saskaņotām un vērstām uz sabiedrības dzīves līmeņa paaugstināšanu.

Savukārt, lai varētu pareizi efektīvāk veikt nodokļu kontroli ir pareizi jāizvieto cilvēkresursi. Pašlaik Latvijā nodokļu kontroles grupā strādā tikai 12% no visiem nodokļu administrētājiem. Zinot to, ka nodokļu maksātāju skaits un nodokļu atskaišu skaits palielinās,

lietderīgi būtu izvērtēt kontroles grupas kapacitāti, izveidojot eksperta grupu. Katras valsts nodokļu administrēšanas uzdevums ir pareizi un pārdomāti plānot savas darbības, motivēt, pirmkārt pašu darbiniekus ar konkurētspējīgām algām un pozitīvu attieksmi pret darbu, otrkārt, nodokļu maksātājiem sniegt kvalitatīvus pakalpojumus, organizēt savas darbības tā, lai elastīgi varētu reaģēt uz notiekošajiem procesiem un ieviest tik stingru sodu sistēmu, lai nodokļu maksātājs nebūtu ieinteresēts nodokļu nemaksāšanā.

Nodokļu administrētājiem nepieciešams konsekventi veidot sabiedrības domu par nodokļu nomaksas nepieciešamību, kā arī laikus informēt sabiedrību par nozīmīgākajiem grozījumiem nodokļu un muitas normatīvajos aktos. Nodokļu administrēšanas resursi nav izsmelti, ir iespēja pilnveidoties, uzlabojot nodokļu maksātāju apkalpošanas pakalpojumu līmeni.

3.2. Nodokļu administrēšanas kontroles metodes

Latvijas nodokļu administrētāji par savu prioritāti ir izvirzījuši pēc iespējas pilnīgāku nodokļu iekasēšanu un ir nolēmuši savus resursus pirmām kārtām virzīt uz nodokļu nemaksātāju atklāšanu un to apkarošanu. Nodokļu nemaksātāji ir ne tikai juridiskas personas, bet arī fiziskas personas,

Pēdējā laikā uzmanības vērti ir VID veikto fizisko personu auditu rezultāti, kas arī izpaužas papildus uzrēķināto nodokļu un soda naudu summās. Vidēji vienas nodokļu pārbaudes laikā 2004.gadā fiziskajai personai tika uzrēķināta soda nauda Ls 3 300 apmērā. Tas nozīmē, kas pārbaudes veicēji bija atklājuši faktus, kuri liecina par to, ka katra pārbaudāmā fiziskā persona slēpa no valsts savus ienākumus un nenomaksāja nodokli no Ls 6 600 lielas summas. Kā var redzēt, VID nodokļu pārbažu rezultativitāte ar katru gadu pieaug. Svarīga nozīme fizisko personu pārbažu rezultativitātes paaugstināšanā ir acīm redzamam apstāklim, ka VID rūpīgāk pievēršas fizisko personu pārbažu veikšanai.

Daudzi uzņēmumi nonāk tā saucamajā "riskā grupā", tas ir, VID paaugstinātas uzmanības lokā. Ja cilvēka uzvārds ir iekļauts šāda veida sarakstā, tad informācija par viņu gadu no gada tiks uzkrāta, apkopota, un ir liela varbūtība, ka agri vai vēlu viņu iekļaus nodokļu plānveida pārbažu sarakstā. Fiziskā persona var saņemt paziņojumu par pārbaudes sākumu arī pirms viņas uzvārds tiks iekļauts pārbažu plānā. Tas notiek tajos gadījumos, kad informācija par fizisko personu un tās darījumiem nonāk VID no citām valsts kontrolējošām institūcijām vai no citas nodokļu inspekcijas teritoriālās nodaļas. Parasti VID reaģē uz šādu informāciju un uzsāk nodokļu auditu nekavējoties. Pēc statistikas datiem 2005. gadā šāda veida neplāna pārbaudes tika veiktas vairāk kā plāna. Tādēļ informācijas par fiziskās personas darījumiem un finanšu operācijām nonākšana kontrolējošo institūciju redzes lokā, vienalga vai

tā būtu Ekonomiskā vai Finanšu policija, prokuratūra, var draudēt ar veselu virkni visiespējamāko pārbaužu, tajā skaitā arī ar nodokļu auditu.

Promocijas darba autore savā pētījumā norāda uz fiziskām personām, par kurām VID var interesēties:

- fiziskās personas, kas uzņēmumiem izsniedz kredītus un aizdevumus, kuri pārsniedz 5000 latu (informācija no gada atskaitēm),
- fiziskās personas, kas veic ziedojumus (informācija no sabiedrisko organizāciju gada atskaitēm),
- uzņēmumu īpašnieki, kuri saņem minimālo mēneša algu vai algu, kas ir zemāka par minimālo mēneša algu,
- fiziskās personas, kuras veic saimniecisko darbību ar zaudējumiem vairāku taksācijas periodu laikā, pie kam deklarācijā norādītie izdevumi ir neloģiski vai neatbilst darbības veidam un ienākumiem,
- fiziskās personas, kas uzrāda nelielu apliekamo ienākumu un salīdzinoši lielus attaisnotos izdevumus mācībām un medicīnas pakalpojumiem,
- fiziskās personas, kas reģistrē saimniecisko darbību un nesen ir iegādājušās nekustamo īpašumu vai pamatlīdzekļus, kuru vērtība pārsniedz personas ienākumus,
- fiziskās personas, kurām ir izmaksātas summas, kuras tiek apliktas ar ienākuma nodokli, bet nav saistītas ar darba attiecībām un nav deklarētas,
- fiziskās personas, kurām ir izmaksātas summas, kuras netiek apliktas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, kas norāda uz regulāras saimnieciskās darbības veikšanu,
- uzņēmumu īpašnieki, direktori, kuri ir pametuši uzņēmumus – savas iepriekšējās darba vietas vai ir bijuši fiktīvu, maksātnespējīgu uzņēmumu direktori vai īpašnieki,
- uzņēmuma dibinātāji, kuri vienlaikus ir vairāku uzņēmumu dibinātāji vai amatpersonas.

Fizisko personu kontrole ir aktuāla. Autore pieļauj, ka tomēr daudzos gadījumos nodokļu jautājumus nevar atrisināt tikai ar teorijām un modeļiem. Matemātiskais apraksts cilvēka uzvedībai sagādā grūtības un drošus rezultātus nedod. Autore pieļauj, ka nodokļu kontrole ir jāakcentē nevis uz tiem nodokļu maksātājiem, kuri tiek uzskatīti par riskantiem, bet uz tiem, kas gūst peļņu. Arī pētījumi veikti ASV, Austrālijā, Kanādā, Spānijā un Zviedrijā visus nodokļu maksātājus iedala galvenokārt tādos, kas uzņemas risku nemaksāt šos nodokļus un tādos, kas maksā un pilda savas saistības²⁴⁸. Tātad, tātad tā nav tikai Latvijas problēma, bet visas pasaules problēma. Jautājums ir par to, cik liela ēnu ekonomika ir valstī un

²⁴⁸ Andreoni J., Erard B., Feinstein J., „Tax Compliance”, p. 818

cik daudz nesamaksātie nodokļi aizslīd garām valsts budžetam un vai nodokļu administrētājs spēj tik galā ar minētajām problēmām.

Nepakļaušanās iemesli var būt dažādi:

- sarežģīta nodokļu sistēma un tāpēc nesaprotama konkrētā maksāšanas kārtība,
- sarežģīta un nekompetenta administrēšana (jāstaigā no viena pie otra, bet nepieciešamo paskaidrojumu nevar saņemt). Tas prasa lielu laika patēriņu,
- nevienlīdzība (netiek sodīti tie, kuri nemaksā nodokļus),
- neatbalsta valdības politiku kopumā,
- nemaksā, jo zemi ienākumi un augstas likmes.

Apskatīsim, kā tas tiek darīts praktiski. Autore piedāvā piemēru, kas pierāda, cik izdevīgi nodokļu maksātājam ir noslēpt daļu no savas peļņas un daļu atalgojuma izmaksā aploksnēs. Uzņēmuma apgrozījums ir Ls 200 000. Darbinieku skaits ir 10 ar algu Ls 200 mēnesī, bet mainīgās izmaksas ir Ls 50 000. Pirmajā gadījumā uzņēmums uzrāda visus savus ieņēmumus un izdevumus, otrajā gadījumā neuzrāda 10% no apgrozījuma un 10% no darba samaksas tiek izmaksātas aploksnēs, bet trešajā gadījumā netiek uzrādīti 30% no apgrozījuma un 30% no darba samaksas tiek uzrādītas aploksnēs. Rezultāti apkopoti 3.5. tabulā.

3.5.tabula
Budžetā nesaņemtie nodokļu ieņēmumi no aplokšņu algām Latvijā (nosacīts piemērs)²⁴⁹

N.p/k	Ieņēmumi vai izdevumi	1.gadījums	2.gadījums	3.gadījums
1.	Neuzrādīto ieņēmumu % no netto ieņēmumiem, aplokšņu algu % no darba samaksas	nav	10%	30%
2.	Ieņēmumi, Ls	200 000	180 000	140 000
3.	Neuzrādītie ieņēmumi, Ls	nav	20 000	60 000
4.	Darba samaksa	24 000	21 600	16800
5.	Aplokšņu algas, Ls	nav	2400	7200
6.	VSAOI ,9 %, Ls	2160	1944	1512
7.	VSAOI , 24,09 %, Ls	5782	5203	4047
8.	Algas nodoklis, Ls	5460	4914	3822
9.	Darba samaksa bez nodokļiem, Ls	16 380	17 142	18 666
10.	Kopā darba samaksas izmaksas (alga +d/d VSAOI), Ls	29 782	26 803	20 847
11.	Mainīgās izmaksas, Ls	50 000	50 000	50 000
12.	Kopējās izmaksas, Ls	79 782	76 803	70 847
13.	Peļņa, Ls	120 218	103 197	69 153
14.	UIN(15%), Ls	18 033	15 480	10 373
15.	Uzņēmēja peļņa, Ls	102 185	87 717	58 780
16.	Budžetā samaksātie nodokļu ieņēmumi, Ls	31 435	27 541	19754
17.	Budžetā nesamaksātie nodokļu ieņēmumi, Ls	0	3894	11 681

²⁴⁹ Autore veidota tabula

Pamatojoties uz veiktajiem aprēķiniem, autore secina, ka nepalielinot ražošanu un pārdošanas apjomus un neuzrādot 10% ienākumu un 10% no algas izmaksājot aploksnēs, budžets zaudēs Ls3894, bet nepalielinot ražošanu un pārdošanas apjomus un neuzrādot 30% ienākumus un 30% no algas izmaksājot aploksnēs, budžets zaudēs Ls 11 681. Vispārējā kārtībā, uzrādot patiesos ienākumus, aprēķinātais nodoklis budžetā ir Ls 31 435. Tātad pirmajā gadījumā, ja samazināti ieņēmumi par 10%, tad par 12,38% samazinās nodokļu ieņēmumi budžetā. Ja samazināti ieņēmumi par 30%, tad par 37,16% samazinās nodokļu ieņēmumi budžetā.

Lielākā uzņēmēju meistarība patreiz ir balansēt uz likumības robežas, pastāvēt nežēlīgās konkurences apstākļos. Lai sasniegtu šādu līmeni, nepieciešami augsta līmeņa grāmatvedības un nodokļu speciālisti, kuru uzdevums ir ne tikai nodrošināt dubulto grāmatvedību un valsts noteikto grāmatvedības dokumentu atbilstību prasībām, bet arī izveidot nenomaksāto nodokļu legalizācijas shēmas.

Uz doto brīdi VID rīcībā ir pieeja visiem Latvijas reģistriem, kuros ir uzkrāta informācija par fiziskajām personām un viņu īpašumiem, piem., Iedzīvotāju reģistrs, Uzņēmumu reģistrs, CSDD transporta līdzekļu datubāze, Zemesgrāmata un c. Izmantojot pieejamās datu bāzes, nodokļu administrētājam nesastāda grūtības atklāt lielu īpašumu (uzņēmumu kapitāla daļu, nekustamā īpašuma u.c.) īpašniekus un salīdzināt viņu īpašumu vērtību ar šo personu oficiāli saņemtajiem ienākumiem. Taču problēma ir tāda, ka minētās datu bāzes nav saslēgtas savā starpā un līdz ar to nodokļu administrētājs ir spiests izmantot katru reģistru atsevišķi. Tiek patērēts ļoti ilgs laiks. Promocijas darba autore uzskata, ka minētajiem reģistriem ir jābūt saslēgtiem, lai nodokļu administrētājs varētu to efektīvi izmantot. Pašlaik nodokļu administrētājs, sevišķi 3. līmenī ir ļoti pārslogots ar dažādu dokumentu, vēstuļu, atskaišu sagatavošanu un datu ievadīšanu, tāpēc nespēj izsekot izmaiņām minētajos reģistros.

VID nodokļu likumdošanā ir paredzētas pietiekoši plašas iespējas un pilnvaras attiecībā uz fizisko personu kontroli. Normatīvajos aktos ir noteiktas VID tiesības uz aprēķinu pamata noteikt fizisko personu apliekamo ienākumu un nodokļu maksājumu lielumu. Normatīvie akti paredz sekojošas metodes: kapitāla pieauguma metode, banku kontu kustības metode, izdevumu metode, pieskaitījumu metode.

Izmantojot kapitāla pieauguma metodi, nodokļu maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts kā maksātājam piederošā īpašuma un kapitāla tīrās vērtības izmaiņu, personīgā patēriņa izdevumu un deklarēto ienākumu starpība. Minēto metodi piemēro, kad ir informācija par maksātāja īpašuma vai kapitāla pieaugumu, tas ir, maksātājs taksācijas gadā ir ieguvis savā īpašumā nekustamo vai kustamo mantu, tai skaitā valsts reģistru institūciju reģistrējamo

īpašumu, kura vērtība pārsniedz taksācijas gadā un pirms taksācijas gada deklarēto ienākumu apmēru.

Metodes formula: (visu aktīvu tīrā vērtība gada beigās - saistības gada beigās) - (visu aktīvu tīrā vērtība gada sākumā - saistības gada sākumā) + personīgais patēriņš - neapliekamais ienākums - nodokļu maksātāja deklarācijā uzrādītais ienākums = neuzrādītais (slēptais) apliekamais ienākums.

Izmantojot piemēru, aprēķināsim fiziskās personas gada ienākumus.

W kungs ir SIA "K" direktors. Viņa alga (atskaitot nodokļus) ir Ls 400 mēnesī. W kungs dzīvo Rīgā, trīsistabu dzīvoklī, ir precējies, viņam ir meita. Viņa sieva nestrādā. Viņa meita mācās Igaunijā privātskolā, par kuru mācību maksa gadā ir Ls 2 000. Viņam pieder automašīna Ls 5 000 vērtībā, kas ir iegādāta pirms trīs gadiem. W kungs taksācijas gadā ir iegādājies nekustamo īpašumu Ls 65 000 vērtībā.

VID rīcībā ir informācija par bankas kontu uz gada sākumu - Ls 9 500, uz gada beigām - Ls 3 000. Skaidrā nauda uz gada sākumu - Ls 16 000, uz gada beigām - Ls 2 500. N kungs ir aizņēmies naudas līdzekļus īpašuma iegādei no paziņām Ls 20 000 un bankas kredītu Ls 20 000.

Tā kā W kungs paskaidro, ka viņa personīgie un ģimenes izdevumi ir ļoti nelieli un nodokļu administrācijai nav informācijas par cita apjoma personīgajiem izdevumiem, tiek piemērota Centrālās statistikas pārvaldes informācija par pilnu iztikas minimuma preču un pakalpojumu groza vērtību, piemēram, Ls 80 vienam cilvēkam mēnesī.

3.6.tabula

Fizisko personu kontrole pēc kapitāla pieauguma metodes Latvijā(nosacīts piemērs)

Darījumi	Uz taksācijas gada sākumu	Uz taksācijas gada beigām
Automašīna	5 000	5 000
Nekustāmais īpašums		65 000
Bankas konts	9 500	3 000
Skaidrā nauda	16 000	2 500
Kopējie aktīvi	30 500	75 500
Saistības		
Aizdevums no paziņām		20 000
Bankas kredīts		20 000
Kopējās saistības		40 000
Kopējo tīro aktīvu vērtības pieaugums (75 000 - 40 000 - 30 500)		5 000
Personīgā patēriņa izdevumi gadā (80x12x3+2000)		4 880
Taksācijas gada		9 880
Deklarētie taksācijas gada ieņēmumi (400x12		4800

Izmantojot kapitāla pieauguma metodi W kunga ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanā, jebkurā gadījumā ir apstrīdami, pirmkārt, personīgie izdevumi tiek rēķināti, izmantojot iztikas minimuma preču un pakalpojumu vērtību, otrkārt, nekustamā īpašuma vērtība var nebūt saistīta ar iegādes vērtību, jo nekustamais īpašums var būt dāvināts, iegūts mantošanas ceļā.

Piemērojot banku kontu kustības metodi nodokļu maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts, pamatojoties uz kredītiestāžu sniegto informāciju par naudas līdzekļu kustību maksātāja kontos kredītiestādēs. Šo metodi lieto gadījumos, kad naudas līdzekļu kustība maksātāja kontos, arī depozīt noguldījumu kustība, vai naudas līdzekļu apgrozījums liecina par iespējamiem slēptiem ienākumu avotiem vai nedeklarētiem saimnieciskās darbības ienākumiem.

Metodes formula: visu kredītiestāžu kontos ienākušo summu kopsumma + izdevumi skaidrā naudā, izņemot tos, kas iziet caur banku - nodokļu maksātāja deklarētie ienākumi - neapliekamie ienākumi = neuzrādītais (slēptais) apliekamais ienākums.

Apskatīsim piemēru par banku kontu kustības metodes piemērošanu.

W kungam ir rēķini bankās A, B un C. Taksācijas gadā A bankas rēķinā ienāca Ls 4000, B bankas rēķinā – Ls 45 000, savukārt C bankas rēķinā kustība nenotika. W kungs taksācijas gadā ir iegādājies automašīnu, par ko ir samaksājis skaidrā naudā Ls 10 000, vasarā ir apmeklējis radniekus ārvalstīs, aviobiļetes ir iegādātas, veicot bezskaidras naudas norēķinus, tas ir, apmaksā veikta no bankas B rēķina. W kungs ir aizņēmis naudas līdzekļus Ls 10 000. Personīgā patēriņa izdevumi ir Ls 200. Deklarētie taksācijas gada ienākumi ir Ls 28 000 (nodokļi jau atskaitīti).

3.7.tabula

Fizisko personu kontrole pēc banku kontu kustības metodes (nosacīts piemērs)

Veiktie darījumi	Uz taksācijas gada beigām
A bankas rēķinā ieskaitītā summa	4 000
B bankas rēķinā ieskaitītā summa	45 000
C bankas rēķinā ieskaitītā summa	-
Visu kredītiestāžu kontos ienākušo summu kopsumma	49 000
Izdevumi skaidrā naudā	10 000
Personīgie izdevumi (200 x 12)	2 400
Aizņēmums	10 000
Deklarētie ienākumi	28 000
Slēptais apliekamais ienākums (49 000 + 10 000 + 2 400 - 10 000 - 28 000)	23 400

Ar bankas kontu metodi, nodokļu administrētājam ir jābūt ļoti uzmanīgam, jo bankas kontā ļoti bieži ienāk summas, kas nav apliekamas ar nodokļiem, summas, ko debitors ir ieskaitījis par iepriekšējiem gadiem un līdz ar to mainās taksācijas periods un ar nodokli apliekamais ienākums atskaites gadā.

Piemērojot izdevumu metodi, maksātāja apliekamais ienākums tiek aprēķināts kā kopējais izdevums īpašumu iegādei, saimnieciskai darbībai, kā arī personas dzīvesveida nodrošināšanai un maksātāja deklarēto ienākumu starpība. Šo metodi lieto gadījumos, kad Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošā informācija par maksātāja iegādāto īpašumu, maksātāja saimnieciskās darbības izdevumiem, maksātāja personīgā patēriņa izdevumiem liecina par izdevumu kopējā apjoma neatbilstību deklarēto ienākumu apjomam.

Metodes formula: kopējie izdevumi - kopējie deklarētie ienākumi - neapliedzamo ienākumu avoti (kredīti, aizņēmumi, dāvinājumi utt.) = neuzrādītais (slēptais) apliekamais ienākums.

Apskatīsim nosacītu piemēru par izdevumu metodes piemērošanu.

Piemērojot šo metodi, jānovērtē katra operācija, kā tā ietekmē apliekamo ienākumu. Visas operācijas var iedalīt trīs kategorijās: 1. līdzekļu izlietojums, 2. līdzekļu avoti, 3. neviens, ne otrs. Piemēram: nopirktie pamatlīdzekļi - līdzekļu izlietojums, nodokļu deklarācijā uzrādītie ieņēmumi - līdzekļu avots, līdzekļu pieaugums bankas kontā - līdzekļu izlietojums, paņemts kredīts - līdzekļu avots, nomaksāts kredīts - līdzekļu izlietojums, biržā kotējamo akciju vērtības svārstības biržā - ne viens, ne otrs, skaidrās naudas pieaugums - līdzekļu izlietojums.

Analizējot katru konkrēto operāciju (darījumu), nepieciešams noteikt: naudas summu, kas ietekmē līdzekļu avotus un to izlietojumu, vai attiecīgā operācija attiecas uz nodokļu maksātāju vai ne, vai attiecīgā operācija attiecas uz taksācijas periodu.

3.8. tabula

Fizisko personu kontrole pēc izdevumu metodes Latvijā (nosacīts piemērs)

Darījumi	Līdzekļu izlietojums pārbaudāmajā periodā	Līdzekļu avoti pārbaudāmajā periodā
1	2	3
Nopirkts nekustāmais īpašums	20 000	
Nopirkta automašīna	10 000	
Bankas konta pieaugums, uz taksācijas gada sākumu Ls 5 000, uz taksācijas gada beigām Ls 10 000	5 000	
Skaidrā naudā esošo līdzekļu samazinājums, uz gada sākumu Ls 20 000, uz gada beigām Ls 3000		17 000
Kredīts		20 000
Kredīts atdots	20 000	
Personīgie izdevumi, no N kunga paskaidrojuma, Ls 200 mēnesī (200x12)	2 400	
Ceļojums uz ārzemēm	3 000	

Deklarētie ienākumi - alga (nodokļi jau atskaitīti) Ls 500 mēnesī (500x12)		6 000
Kopsumma	60 400	43 000
Slēptais ienākums		17 400

Izmantojot pieskaitījuma metodi, nodokļu maksātāja apliekamais ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts, pamatojoties uz VID apkopoto informāciju par saimnieciskās darbības rādītājiem individuālajiem uzņēmumiem (saimnieciskās darbības veicējiem) attiecīgajā nozarē vai līdzīgos saimniekošanas apstākļos, ņemot vērā saimnieciskās darbības sezonālo raksturu un citu specifiku. Šo metodi lieto gadījumos, kad VID iesniegtajos dokumentos (deklarācijās, aprēķinos, pārskatos) neuzrāda vai nepilnīgi uzrāda ienākumus no saimnieciskās darbības vai ir konstatēta neregistrēta saimnieciskā darbība. Šī metode ir atšķirīga no iepriekšminētajām, jo tā balstās uz nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības ienākumu novērtējumu, izmantojot informāciju par saimnieciskās darbības rādītājiem (uzcenojumu, rentabilitāti, darbinieku skaitu un to nodarbinātības ilgumu utt).

Lai varētu piemērot šīs metodes, auditoram ļoti labi jāiepazīstas ar fiziskās personas ienākumiem, pretējā gadījumā visi aprēķini var tikt pārsūdzēti tiesā.

Izskatīsim konkrētu piemēru, kāda veida šķietami parasts cilvēks, kura ienākumi ir nedaudz augstāki par vidējiem, var nonākt nodokļu institūciju paaugstinātā uzmanībā.

Autore piedāvā pirmo piemēru:

X kungs ir firmas direktors un saņem mēneša algu 400 latu apmērā. X kungs ir precējies, viņam ir meita. Gan sieva, gan meita ir viņa apgādē. VID saņēma ziņas par to, ka X kungs iegādājās īpašumu Ls 60 000 vērtībā. Tā kā X kunga ienākumi neatbilst izdevumu summai, VID uzsāka viņa īpašuma un nodokļu nomaksas pārbaudi. Pārbaudes laikā noskaidrojās, ka nekustamā īpašuma iegādei tika iztērēts: uz gada sākumu bija X kunga bankas kontā Ls 10 000, X kungs aizņēmas no paziņām Ls 20 000, bankā saņēma kredītu Ls 25 000 apmērā.

Citu ziņu par sava īpašuma stāvokli X kungs nodokļu dienestā nav sniedzis. Balstoties uz sniegtajām ziņām, VID veic X kunga īpašuma stāvokļa uz gada sākumu, gada laikā saņemto ienākumu un izdevumu analīzi un noskaidro no nodokļu aplikšanas slēpto ienākumu lielumu. Metodes paraugs, ar kuras palīdzību var aprēķināt slēpta ienākuma lielumu, dots tabulā.

3.9.tabula

Slēpto ienākumu aprēķināšana Latvijā (nosacīts piemērs)

Darījumi	Izdevumi	Segšanas avoti
1	2	3
Naudas atlikums bankas kontā		10 000
No paziņām saņemtais aizdevums		20 000
Bankas kredīts		25 000
Alga		400 x 12 = 4 800
Nekustamais īpašums	60 000	

Personīgie izdevumi, apgādājamo uzturēšana (pēc statistikas datiem LVL 100 uz vienu cilvēku mēnesī)	$3 \times 12 \times 100 = 3600$	
Kopā	63 600	59 800
No nodokļu aplikšanas slēptais ienākums (izdevumi - segšanas avoti)		3 800

Tāda veida pārbaudes laikā ir konstatēts, ka X kungs kaut kur ir ieguvis summu 3 800 latu apmērā, kura netika deklarēta un no kuras nebija nomaksāts ienākumu nodoklis. Rezultātā VID papildus uzrēķina nodokli (25%) un soda naudu tādā pašā apmērā, kopā Ls 1 900, kurus X kungam jāiemaksā valsts budžetā.

Izskatīsim vēl vienu gadījumu. VID rīcībā ir nonākusi informācija par ievērojamām summām naudas operācijās, kas tiek veiktas M kungam piederošā bankas kontā. Pēc nodokļu dienesta pieprasījuma no bankas tika saņemts M kunga konta bankas izraksts, no kura tika noskaidrots, ka M kungs no dažādām juridiskām personām saņēma naudas pārskaitījumus kopsummā Ls 90 000. Pēc VID datiem M kungs nestrādāja un savu ienākumu avotus nedeklarēja. Pārbaudes laikā M kungs iesniedza dokumentus par sekojošām summām:

- Ls 10 000 - saņemti no viņam piederošo kapitāla daļu pārdošanas,
- Ls 2 000 - saņemti kā dividendes,
- Ls 50 000 - ienākumi no zemes gabala pārdošanas,
- Ls 20 000 i - no juridiskas personas saņemts kredīts,
- Ls 80 000 l - naudas uzkrājumu atlikums uz gada beigām.

Citi dokumenti, kas apliecinātu M kunga saņemto ienākumu izcelsmi, iesniegti netika. Pārbaudes laikā arī tika konstatēts, ka pēc CSDD datiem M kungs ir iegādājies automašīnu, kuras vērtība ir Ls 18 000. VID veic saņemto datu analīzi un aprēķinu ceļā noskaidro slēptu no nodokļu nomaksas ienākumu lielumu.

3.10.tabula

Fizisko personu no nodokļu aplikšanas slēptā ienākuma aprēķins, izmantojot kapitāla avotus un kapitāla pieaugumu Latvijā (nosacīts piemērs)

Darījumi	Kapitāla avoti	Kapitāla pieaugums
1	2	3
Kapitāla daļu pārdošana	10 000	
Dividendes	2 000	
Zemes gabala pārdošana	50 000	
Kredīts	20 000	
Ienākumi bankas kontā		90 000
Automašīna		18 000
Personīgie izdevumi (pēc statistikas datiem LVL 100 uz vienu cilvēku mēnesī)		$100 \times 12 = 1\,200$
Iztērētie naudas līdzekļi	$90\,000 - 80\,000 = 10\,000$	
Kopā	92 000	109 200
No nodokļu aplikšanas slēptais ienākums (kapitāla pieaugums - kapitāla avoti)		17 200

Aprēķini parādīja, ka pārbaudes gada M kunga kapitāla pieaugums, kuram nav legāla apstiprinājuma, sastāda 17 200 latus. Šādā gadījumā VID secina, ka šī summa nav nekas cits, kā M kunga saņemtie slēptie ienākumi, kas netika aplikti ar nodokli. M kungam draud papildus nodokļa uzrēķins un soda nauda kopsummā Ls 8 600.

Promocijas darba autore uzskata, ka nodokļu administrētāja kompetencē ir izvērtēt fizisko personu iegādātos īpašumus un salīdzināt ar viņa ieņēmumiem, lai gūtu pārliecību, vai tie ir samērīgi. Tas, ka nodokļu administrēšanā pastiprinātu uzmanību ir pievērsuši fizisko personu pārbaudēm, par to liecina izstrādātie fizisko personu kontroles procesi Latvijā, kuri sākas ar informācijas iegūšanu par fiziskās personas ienākumiem un beidzas ar fiziskās personas tiesībām šos veiktos VID aprēķinus pārsūdzēt.

Problēmas ir arī ar maziem uzņēmumiem vai komersantiem, kas neadekvāti veic nodokļu uzskaiti. Nodokļu administrēšanā ne vienmēr precīzi var noteikt nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamo ienākumu, jo mazie komersanti neadekvāti kārtro grāmatvedības uzskaiti un iesniedz nodokļu administrēšanas iestādē kļūdainas atskaites. Līdz ar to aprēķinātie nodokļi budžetā netiek ieskaitīti pilnā apmērā. Minētā problēma ir aktuāla arī tāpēc, ka mazo uzņēmumu skaits ar katru gadu pieaug un nodokļu administrēšanas iestādēm nav tik liela kapacitāte, lai apsektu pilnīgi visus mazos uzņēmumus.

Izvērtējot mazo un vidējo komersantu (MVK) statistiku, var secināt sekojošo. Saskaņā ar LR Centrālās Statistikas pārvaldes provizoriskajiem datiem Latvijā 2006.gadā ir bijis 55 469 ekonomiski aktīvo komersantu un komercsabiedrību (šis skaitlis neietver zemnieku un zvejnieku saimniecības, kā arī pašnodarbinātos), no kuriem 55 111 jeb 99,4 % ir iekļaujami MVK kategorijā. Savukārt provizoriskie LR Centrālās statistikas pārvaldes dati par 2006. gada pirmo pusgadu atspoguļo augšupejošu tendenci attiecībā uz ekonomiski aktīvo komersantu un komercsabiedrību skaita pieaugumu. MVK sadalījums pēc to lieluma Latvijā: mikro uzņēmumi – 74,9%; mazie uzņēmumi – 20,9%; vidējie uzņēmumi – 4,2%. Tādējādi situācija Latvijā šajā aspektā faktiski ir identiska vidējam MVK sadalījumam Eiropas Savienībā.

Ar 2008.gadu stājas spēkā grozījumi IIN likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", līdz ar to nodokļu maksātājs, kas reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs un kuram nav darba ņēmēju, var izvēlēties maksāt fiksēto ienākuma nodokli, ja viņa ieņēmumi nepārsniedz Ls10 000 pirmstaksācijas gadā. Lai aprēķinātu fiksēto ienākuma nodokli, maksātājs veic saimnieciskās darbības ieņēmumu uzskaiti vienkāršā ieraksta sistēmā. Lai nodokļu administrētājs adekvāti varētu noteikt mazo komersantu ar nodokli apliekamo ienākumu, autore piedāvā izmantot netiešās nodokļu aprēķināšanas metodes, jo pasaules praksē minētās metodes tiek pielietotas ļoti bieži, pie tam ne tikai tādos gadījumos, kad nodokļu administrētājs nevar pārliecināties par nodokļa apmēru, bet arī tādos gadījumos, lai noteiktu starpību starp iemaksāto nodokļu summu

un neiemaksāto nodokļu summu. Pie tādām metodēm varētu pieskaitīt, piemēram, gūtā labuma noteikšanas metodi, kādu gūst uzņēmums no importa operācijām. Netiešās metodes var dažādi iedarboties uz uzņēmējdarbības vidi, stimuliem, sarežģītības līmeni un atstāt dažādas juridiskās un administratīvās sekas. Jāatzīmē, ka izmantojot netiešās metodes, uzņēmumu nevajadzētu novest līdz bankrotam.

Netiešās metodes autore iedala apstrīdamās un neapstrīdamās metodēs. Ja nodokļu administrēšanā tiek izmatota *apstrīdamā metode*, tad nodokļu maksātājs to var apstrīdēt tādā gadījumā, ja nav apmierināts ar rezultātiem un vēlas pierādīt, ka viņa ienākums ir daudz mazāks nekā aprēķināts.

Neapstrīdamās metodes nepieļauj apstrīdēšanu. Tas ierobežo nodokļu maksātāju un līdz ar to minētās metodes pielietošana prasa no nodokļu likumdevēja lielu precizitāti likumu normās, bet no nodokļu administrētāja precizitāti to piemērošanā. Neapstrīdamās metodes balstās uz paredzamiem aprēķiniem un piemēro neatkarīgi no ieņēmumiem, piem, nekustamā īpašuma vērtība (publiskās pirts vērtība), autostāvvietas zemes gabala vērtība, neatkarīgi no mašīnu skaita stāvvietā. Īslaicīgi budžeta ieņēmumus minēto metožu pielietošana nevar ietekmēt. Jāpiezīmē, ka izmantojot apstrīdamās un neapstrīdamās metodes, nodokļu administrētājs nedrīkst parādīt savu varu, bet kā pozitīvu momentu var atzīmēt to, ka nodokļu administrēšanas administratīvās izmaksas ir zemas.

Promocijas darba autore piedāvā 3 netiešās metodes:

- Forfait metode
- Apgrozījuma metode
- Aktīvu metode.

Forfait metodi pielieto tādā gadījumā, ja nav iespējams noteikt apgrozījuma lielumu, sniegto pakalpojumu apjomu. Metodes pamatā ir vienošanās starp nodokļu administrētāju un nodokļu maksātāju, pie tam minētā vienošanās nav apstrīdama. Izmantojot *Forfait* metodi tiek aprēķināts vidējais nodoklis, izmantojot pieejamos datus, piemēram, pamatlīdzekļu lielumu, cilvēku skaitu, krājumus, debitorus, kreditorus. Minētā metode tiek pielietota 2 gadus pēc kārtas, neatkarīgi no tā, vai nodokļu maksātājam būs ienākums vai nebūs.

Izmantojot nosacītu piemēru, veiksīm nodokļu aprēķinu pēc *Forfait* metodes. Individuālais komersants Litva ir nozaudējis daudzus grāmatvedības dokumentus. Pēc elektroniskā kases aparāta žurnāla var konstatēt, ka viena mēneša apgrozījums sastāda Ls4500, darbinieku skaits uz pārbaudes brīdi ir 13, atalgojums katram darbiniekam Ls 200, pamatlīdzekļu nolietojums Ls 175, pierādītās ražošanas izmaksas un administrācijas izmaksas Ls 320. Izejot no šiem datiem, nodokļu administrētājs audīta laikā veic nodokļu aprēķinu un nosaka ar nodokli apliekamo ienākumu, bet pēc tam arī pašu nodokli, kas nevar būt mazāks par minimālo nodokli

attiecīgajā nozarē. Pēc vienošanās minēto nodokli nodokļu administrētājs piemēro divus gadus no vietas. Ja konstatē, ka nodokļu maksātājs savas saistības nepilda, tad minēto nodokli, pamatojoties uz vienošanos, var piedzīt tiesas ceļā. Kā trūkumu varētu minēt to, ka Forfait metode nav elastīga. To ļoti plaši izmantoja Francijas nodokļu administrētāji savā darbā.

Apgrozījuma metode ir apstrīdamā netiešā metode, ko plaši piemēro Francijā, Āfrikas valstīs, kas agrāk bija Francijas kolonijas. Piemērojot apgrozījuma metodi, tiek noteikts % no apgrozījuma, piem., 1% no preču realizācijas vai sniegto pakalpojumu apjoma. Minētās metodes aprēķina precizitāti var nodrošināt empīriskajā ceļā, kas prasa daudz resursu un tā var būt problemātiska ekonomiskās nestabilitātes gadījumā. Metodi piemēro tādos gadījumos, ja nodokļu maksātājs nedeklarē savus ienākumus. Empīriskā ceļā var noteikt arī konkrētas nozares procentu maksājumu.

Piemērojot apgrozījuma metodi, noteiksim nodokļa lielumu. IK Litva 2007.gadā apgrozījums ir Ls 112 347, attiecīgai nozarei ir noteikts 1%. Aprēķinot nodokli, budžetā iemaksājamā summa ir Ls 1123,47. Metode ir ļoti vienkārša, administratīvās izmaksas ir zemas, ērta pielietošanai. Diskutabls jautājums, cik lielu procentu piemērot konkrētai nozarei.

Aktīvu metode plaši piemērojama Argentīnā, Kolumbijā, Meksikā un Venecuēlā. Arī apgrozījuma metodes pamatā tiek piemērots fiksētais procents. Atšķirībā no iepriekšējās metodes, ar nodokli apliekamais ienākums ir uzņēmumu aktīvu summa. Bolīvijā minēto metodi pielietoja kādu laiku piemēroja korporācijas nodokļa vietā. Argentīnā aktīva metodi pielietoja bruto aktīva summai (aktīvs + saistības). Kolumbijā no aktīviem atņēma saistības un tikai pēc tam piemēroja noteiktu procentu, bet Meksikā no aktīviem atņēma tikai daļu no saistībām. Krievijā minimālais nodoklis (%) no aktīviem tiek piemērots bankām un apdrošināšanas kompānijām, piem. 1% bankām un 25% apdrošināšanas kompānijām.

Ekonomiskais pamatojums tiem ir tāds, ka investori var sagaidīt (ex tante), saņemot no ieguldītiem aktīviem kaut kādu procentu normu. Protams, to var apskatīt kā netaisnīgu, par cik faktiskie ienākumi var nesakrist ar prognozētajiem. Atšķirības var rasties arī variējot ar dažādiem darbības veidiem. Pie tam minimālais nodoklis aktīviem var destimulēt riska investīcijas gadījumā, ja tas pieļauj zaudējumu pārņemšanu, kuri radušies investēšanas ceļā.

Lai ieviestu minēto metodi, ir jānoskaidro mērķis, ko nodokļu administrētājs vēlas ar to var panākt. To var izmantot gadījumos, ja grūti noteikt produkcijas cenu un, ja valstī ir ārvalstu pārstāvniecības.

Ja problēma rodas ar nodokļu administrētāju korumpētību, tas neatrisinās situāciju. Labāk piemērot tīro aktīva summu, nevis bruto aktīvus. Fiksētās summas piemērošana atkarīga būs no profesijas vai nodarbošanās, bet katrā gadījumā tā varētu būt efektīva.

3.3. Nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritms

Nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritms tiek izstrādāts ar mērķi vispusīgi un detalizēti izvērtēt nodokļu administrētāju darbu. Latvijā valsts pārvaldē jau izstrādātā rezultatīvo rādītāju sistēma ir nozīmīgs elements ceļā uz efektīvu un iedzīvotājiem draudzīgu rīcībpolitikas īstenošanu. Tomēr ir iespējami būtiski uzlabojumi. Promocijas darba autores veiktais pētījums ļauj izteikt arī dažas vispārēja rakstura rekomendācijas rezultatīvo rādītāju tālākai attīstīšanai nodokļu administrēšanas jomā:

- nodokļu administrēšanas stratēģijā vajadzētu precīzāk sasaistīt izvirzītos mērķus, uzdevumus un tiem atbilstošus rezultatīvos rādītājus,
- patlaban daudziem mērķiem un uzdevumiem, kuru sasniegšanu iespējams mērīt ar rezultatīvo rādītāju palīdzību, šādi indikatori nav noteikti. Tāpēc šos mērķus un uzdevumus vajadzētu sistemātiski caurlūkot, lai izvērtētu, vai pieejamo resursu ietvaros nevajadzētu izvirzīt jaunus rezultatīvos rādītājus. Virkne specifisku ieteikumu ir iekļauti minētajā pētījumā,
- vajadzētu konsekvētāk nošķirt rādītājus, kas norāda mērķu sasniegšanas pakāpi, atsevišķu darbību efektivitāti, no tiem, kuri liecina vien par objektīvi paveikto darba apjomu, bet nekalpo par kāda uzstādīta mērķa vai uzdevuma izpildes rādītāju. Citiem vārdiem sakot, pēdējā veida indikatori nenorāda to, vai politika bijusi iedarbīga un vai nodokļu administrētāji strādājuši labi,
- pašreiz ir liels īpatsvars rādītāju, kuri raksturo darbības apjomu. Šos indikatorus vajadzētu papildināt ar vairākiem rādītājiem, kas raksturo darba kvalitāti,
- nozīmīgāko mērķu un darbību izvērtēšanai vajadzētu noteikt vairākus un, iespējams, ar dažādu metožu palīdzību iegūstamus rādītājus, kas attiecas uz vienu un to pašu darbības parametru. Tādejādi būtu iegūstama vispusīga aina un lielāka pārlicība par to, ka konkrētā rīcībpolitika vai pasākums ir tiešām efektīvs,
- rezultatīvajos rādītājos būtu ieteicams vairāk atspoguļot rīcībpolitikas mērķgrupu klientu sniegtu novērtējumu, jo uz pakalpojumu sniegšanu orientētiem pasākumiem šis ir viens no svarīgākajiem veiksmes indikatoriem,
- iezīmējot rādītāju plānotās tendences nākotnei, vajadzētu ne tikai skaitliski norādīt sagaidāmās vērtības, bet arī stratēģijas aprakstošajā daļā paskaidrot, kā prognozētais tiks panākts un kādi nosacījumi tam ir nepieciešami.

Promocijas darba autore uzskata, ka nodokļu sistēmas pārvaldības mehānismam ir trīs galvenie mērķi: pārvaldība un uzlabojumi, atskaitīšanās un kontrole, kā arī ekonomiska budžeta

izlietošana. Rezultatīvo rādītāju saturs ir atkarīgs no tā, kuru no minētajiem vadmotīviem nodokļu administrētāji izvēlas.

Pētījumā noskaidrojās, ka nav vienotas definīcijas, kas ir rezultatīvie rādītāji. ASV Starptautiskās attīstības aģentūra (*Agency for International Development*) definē indikatoru kā palīg līdzekli jeb veidu, kā „rast atbildi uz jautājumu, vai un cik liels progress sasniegts, izvērtējot rīcību, kas vērsta uz noteikta mērķa īstenošanu”. Pasaules banka definē indikatorus kā ”informāciju, kas var tikt izmantota, lai novērtētu sniegumu un sniegtu palīdzību, plānojot turpmāko rīcību”. Savukārt Ekonomiskās attīstības un sadarbības organizācija (OECD) definē indikatoru kā „tiešu, uzticamu, statistisku vērtību, kas noteiktā laika posmā fiksē (*monitor*) attīstības dinamiku un konkrētas izmaiņas sabiedrībai būtiskos jautājumos”²⁵⁰.

Neatkarīgi no izvēlētās definīcijas, promocijas darba autore uzskata, ka, veidojot novērtēšanas sistēmu, kura ietvers vairākus rezultatīvos rādītājus, nodokļu administrētājiem skaidri ir jādefinē mērķi un jānorāda veidi un konkrēti pasākumi šo mērķu sasniegšanai, sākotnēji jāvienojas par novērtēšanas sistēmas modeli, jo tā nedrīkst būt formāla, tā ir jāsaista ar konkrētu uzdevumu (tai jāklūst par kopējā atskaitīšanās mehānisma sastāvdaļu). Jāpiebilst, ka novērtēšanas sistēmas izveide prasa laiku.

Pasaules praksē pielieto dažādas nodokļu administrēšanas novērtēšanas metodes. ASV nodokļu administrēšanas novērtēšana katru gadu notiek pēc 5 kritērijiem: 1. pārbažu skaita plāna izpilde, 2. plāna izpilde pēc uzrēķinātiem nodokļiem, soda naudām un soda sankcijām (salīdzina ar iepriekšējo gadu), 3. nodokļu maksātāju apkalpošanas līmenis, 4. darbinieku apmierinātība (testēšanas un aptaujas rezultāti), 5. komandu darba līmenis (pēc aptaujas rezultātiem).

Izvērtējot citu valstu pieredzi, promocijas darba autore nonāca pie secinājuma, ka novērtēšanas sistēmas algoritms, kas sastāv no vairākiem posmiem, ļautu nodokļu administrētājiem vieglāk identificēt vājos posmus, novērtēt sniegto pakalpojumu kvalitāti un kvantitāti, sniegumu un palīdzētu pieņemt pareizos lēmumus efektivitātes paaugstināšanai. Autore uzsver, ka nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritms ir inovatīvs pasākums. Jāpiebilst, ka novērtējuma veikšanai nav nepieciešama jauna institūcija, to var veikt gan nodokļu administrēšanas vadības grupa, gan arī katra kritērija novērtēšanā iesaistot konkrētas darbinieku grupas.

Nodokļu administrēšanas vērtējums var būt gan šaurāks - vērsts uz darbības rezultātu novērtēšanu, gan arī plašāks - aptverot vairākus nodokļu administrēšanu raksturojošos kritērijus,

²⁵⁰ Citēts no: Measuring Progress toward Safety and Justice: A Global Guide to the Design of Performance Indicators across the Justice Sector. Vera Institute OF Justice. November 2003, p.2. www.vera.org/publication/pdf/207_404.pdf, skatīts 14.12.2007.

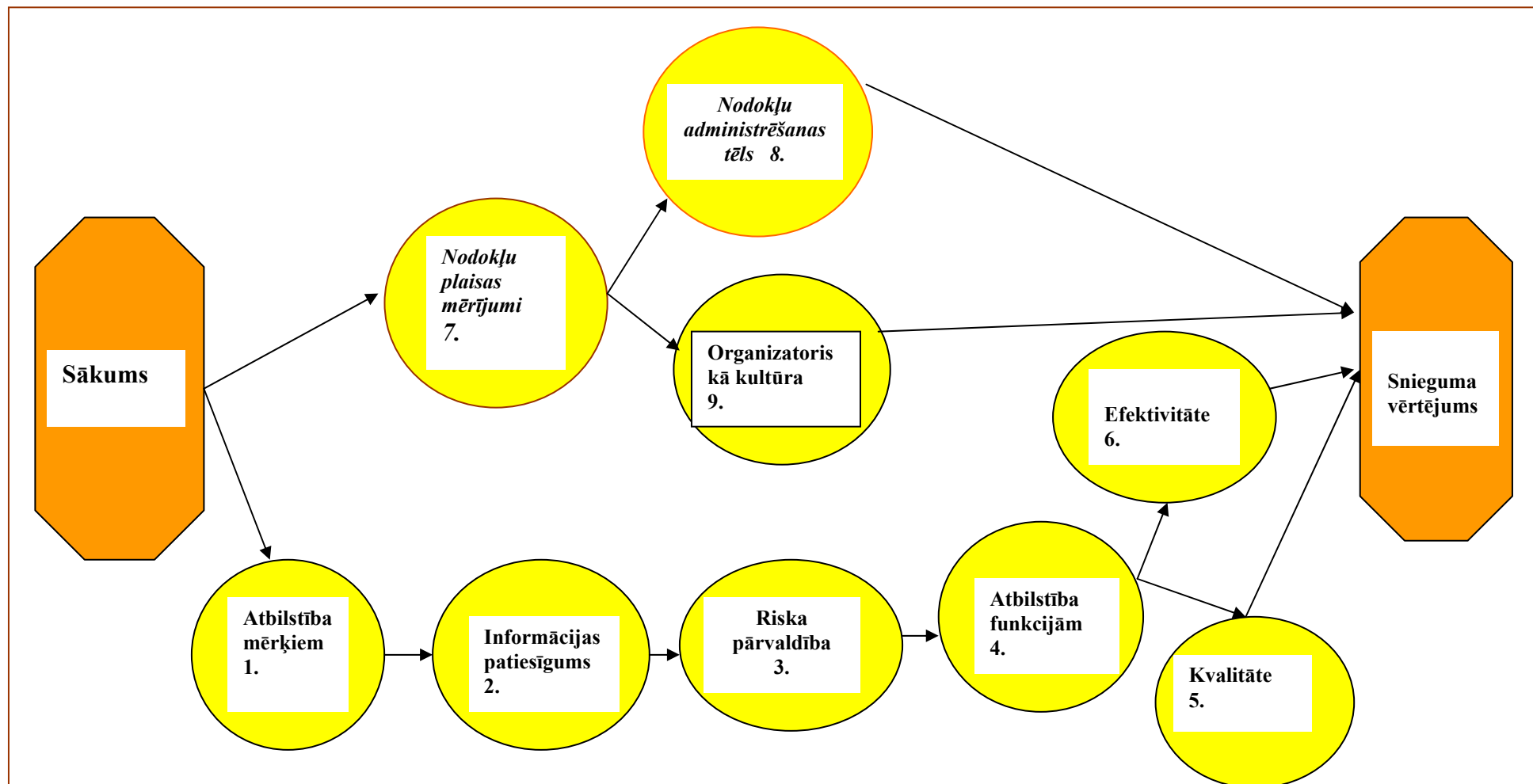
tādējādi dodot iespēju vērtēt VID kvalitāti kopumā. Ar nodokļu administrēšanas algoritmu ir iespēja noskaidrot pašreizējo situāciju, novērtēt sasniegtos rezultātus, noteikt jaunus mērķus visās nozīmīgās jomās un nepieciešamos pilnveides pasākumus. Izpētes veikšana novērtēšanas laikā liek raudzīties uz pašreizējo situāciju no citu redzes viedokļa un iemācīties ko jaunu, rada labāku izpratni par pārmaiņu vadību, iedrošina administrētājus noteikt sev augstākus mērķus, rada uzticību pārmaiņām, pastiprina izjūtu, ka ikviens tiek izprasts un novērtēts.

Nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritms sastāv no secīgā kārtībā sakārtotiem posmiem, pie nosacījuma, ka nākamais ķēdes posms tiek analizēts tikai tad, kad ir noskaidrots iepriekšējais. Ķēdē darījumu norise ir attēlota tā, lai tā dotu patiesajiem apstākļiem atbilstošu ainu un sniegtu nodokļu administrēšanas kopvērtējumu. Noslēgumā ir jāidentificē, kurš ķēdes posms ir jāuzlabo un kurš ķēdes posms ir jāizņem no aprites. Veiksim nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritma analīzi pa ķēdes posmiem (skat.3.1 att.)

Atbilstība mērķiem

Pirmajā ķēdes posmā tiek identificēti ne tikai nodokļu administrēšanas stratēģiskie, operatīvie un taktiskie mērķi, bet arī rezultatīvie rādītāji katra atsevišķa mērķa sasniegšanā. Katram darbības stratēģijā plānotajam mērķim optimāli jānosaka 2-5 rezultāti un ne vairāk kā 2 rādītāji katram rezultātam. Pirmajā ķēdes posmā tiek noskaidrots, vai ir noteikti snieguma kritēriji, kā tie tiks mērīti, vai pastāv atgriezeniskā saikne ar nodokļu maksātāju par servisa līmeni, snieguma kvalitāti un galarezultātu, vai ir noteiktas un apstiprinātas ziņošanas metodes. Svarīgi noskaidrot, vai tie atbilst pētījumā apskatītajam *Frank Makneira SMART* modelim. Jāpārlicinās, vai izvirzītie mērķi ir konkrēti, izmērāmi, sasniedzami, nozīmīgi un ierobežoti laikā, vai nodokļu administrētāji ir informēti par sasniedzamajiem mērķiem, vai amatu aprakstos ir definēti individuālie pienākumi, lai mērķus varētu sasniegt.

Pirmajā posmā mēra datus par faktisko rezultatīvo rādītāju izpildi, kas sniedz atbalstu vadībai turpmākajā lēmumu par nodokļu administrēšanas pilnveidošanu, salīdzina faktiskos datus ar plānotajiem. Sasniegtos rezultātus un to rādītājus jāuzrauga un jāanalizē atbilstoši to ietekmei uz izvirzīto mērķi, izvērtējot virzību uz progresu un samērīgumu ar izlietotajiem finanšu līdzekļiem, identificējot izmaiņas rezultātu un rezultatīvo rādītāju sniegumā. Nepieciešams periodiski novērtēt mērķus, plānošanas dokumentus un nepieciešamības gadījumā pārveidot izvirzītos mērķus un noteiktos rezultātus un rezultatīvos rādītājus.



3.1.att. Nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritms²⁵¹

²⁵¹ Autores veidots attēls

Pašreiz ir liels īpatsvars rādītāju, kuri raksturo darbības apjomu. Šos indikatorus vajadzētu papildināt ar vairākiem rādītājiem, kas raksturo darba kvalitāti. Nodokļu administrēšanā vajadzētu precīzāk sasaistīt izvirzītos mērķus, uzdevumus un tiem atbilstošus rezultātīvos rādītājus. Patlaban daudziem mērķiem un uzdevumiem, kuru sasniegšanu iespējams mērīt ar rezultatīvo rādītāju palīdzību, šādi indikatori nav noteikti. Tāpēc minētos mērķus un uzdevumus vajadzētu sistemātiski caurlūkot, lai izvērtētu, vai pieejamo resursu ietvaros nevajadzētu izvirzīt jaunus rezultātīvos rādītājus. Vajadzētu konsekventāk nošķirt rādītājus, kas norāda politikas mērķu sasniegšanas pakāpi un atsevišķu darbību efektivitāti, no tiem, kuri liecina par objektīvi paveikto darba apjomu, bet nekalpo par kāda uzstādīta mērķa vai uzdevuma izpildes rādītāju. Citiem vārdiem sakot, pēdējā veida indikatori nenorāda to, vai nodokļu administrētāji strādājuši labi.

Izvirzot mērķus, vajadzētu ne tikai skaitliski norādīt sagaidāmās vērtības, bet arī paskaidrot, kā prognozētais tiks panākts un kādi nosacījumi tam ir nepieciešami.

Izvērtējot visus ķēdes posmus, procedūru precizēšanai jāatgriežas pie pirmā ķēdes posma, lai veiktu korekcijas nākamā perioda plānos.

Informācijas patiesīgums

Nodokļu administrēšanā viens no svarīgākajiem uzdevumiem ir nodrošināt atbilstošas, precīzas un savlaicīgas informācijas pieejamību tiem, kam tā vajadzīga. Nodokļu administrētāja darba kvalitāte ir atkarīga no datu bāzēs pieejamās informācijas patiesīguma, jo pamatojoties uz minēto informāciju tiek pieņemti lēmumi. Būtiski, lai datu bāzēs pieejamā informācija būtu pilnīga, precīza, uzticama un savlaicīgi ievadīta. Lai tā būtu noderīga, tai jābūt arī uzticamai, tajā nedrīkst būt kļūdu. Nodokļu administrētājiem jābūt pārliecinātiem, ka uz to var paļauties.

Latvijai 2006. gadā ir noslēgti līgumi par nodokļu dubultās aplikšanas un nodokļu nenomaksāšanas novēršanu ar 36 valstīm. Konvenciju noslēgušajām valstīm ir pienākums apmainīties ne tikai ar informāciju, kas vajadzīga konvencijas noteikumu piemērošanai, bet arī ar informāciju, kas nepieciešama iekšzemes nodokļu likumu piemērošanai. Informācijas apmaiņa starp ES dalībvalstīm PVN jomā notiek PVN informācijas apmaiņas sistēmā „VIES” (*Value Added Tax Information Exchange System*), akcīzes nodokļa jomā notiek Akcīzes nodokļa informācijas apmaiņas sistēmā ”SEED” (*System for Exchange of Excise Data*). Informācijas apmaiņa un administratīvā sadarbība starp nodokļu un muitas administrācijām, starp dažādām valsts institūcijām un profesionālajām organizācijām, kā arī starp citu valstu nodokļu administrācijām ir svarīgs faktors. Būtiski veikt darbības tādā apjomā, kvalitātē un ātrumā, kas atbalsta un sekmē nodokļu administrēšanas pamata funkciju izpildes efektivitātes paaugstināšanu. Informācijas kvalitāte ietekmē visu nodokļu administrēšanas darbu.

Interesanta ir citu valstu pieredze informatīvās tehnoloģijas izmantošana nodokļu administrēšanas darbā. Holandē visas atskaites no 2004. gada tiek iesniegtas elektroniskā veidā, ASV vairāk nekā 60%, Anglijā elektroniskā veidā nodokļu maksātājiem ir pienākums iesniegt firmas galvenos rādītājus. Lai atklātu nodokļu nemaksāšanas gadījumus, Holandē parasti tiek izmantoti divi paņēmieni: analītiskais darbs un programmu avoti, bet deklarāciju pārbaude notiek izlases veidā. Tiek pārbaudītas apmēram 30% no visām deklarācijām.

Katrā atsevišķā gadījumā ir jānovērtē informācijas piemērotību snieguma uzlabošanas mērķu izvirzīšanā, jāpārlicinās, kas lieto informāciju un kādam nolūkam, vai nav konstatēta informācijas noplūde. Svarīgi noskaidrot, vai pieejamā informācija tiek izmantota tiešajā darbā, vai tā ir pietiekami detalizēta, vai tā ir saņemta pietiekami savlaicīgi un vai to var izmantot maksimāli efektīvi.

Kā kavējošs nodokļu administrēšanas iekšējās vides faktors ir vienotā informācijas centra trūkums. Iepazīstoties ar pasaules pieredzi, kā pozitīvu var atzīmēt to, ka, piemēram, Dānijā ir izveidots vienots informācijas tehnoloģijas centrs, kur nodokļu administrētājs var sameklēt katra pilsoņa darījumus visā viņa dzīves laikā. Latvijā, veicot nodokļu pārbaudes, administrētājs tērē daudz laika, lai ievāktu informāciju par pārbaudāmo objektu. Auditors galvenokārt balstās uz faktiem, kas viņam ir pieejami.

Otrajā ķēdes posmā jānoskaidro, kādi apstākļi kavē precīzu datu bāžu uzturēšanu un kādi pasākumi nepieciešami, lai tos varētu iekļaut nākamā perioda darba plānos.

Risku pārvaldība

Nodokļu administrēšana ir pakļauta dažādiem riskiem. Riskus veido mainīgie apstākļi, mainīgā vide. Nodokļu administrēšanai jānodrošina, lai būtu izstrādāta kārtība, kā noteikt risku, kas var rasties sakarā ar funkciju izpildi, resursu izlietojumu, pienākumu izpildi. Bez tam svarīgi izvērtēt bijušos riskus, noteikt un novērtēt jaunus riskus un pārmaiņas, kas var rasties ārējo faktoru ietekmē. Risku identificēšana ir nepieciešama visos līmeņos, ne tikai darbā ar nodokļu maksātājiem.

Pasaulē ir zināmas vairākas risku atpazīšanas metodes, ko izmanto darbā ar nodokļu maksātājiem, piemēram, riska novirzīšana citiem, riska samazināšana, riska aptveršana.

Riska novirzīšana ir nemaksāšanas riska pārnešana no nodokļu administrācijas citai organizācijai, piemēram, bankai, tiesas izpildītājiem u.c.. To var uzskatīt par riska samazināšanas galējās formas rezultātu.

Riska samazināšana ir iespējama vairākos soļos un vairākos veidos: iespēju samazināšana, samazinot netīšās kļūdas, samazinot apzinātās kļūdas.

Iespēju samazināšana nozīmē novērst iespējas pieļaut gan apzinātas, gan nejaušas kļūdas. Samazināšana līdz nulles līmenim nozīmē, ka kļūdu rašanās vairs nav iespējama, un tādā veidā

risks vairs nepastāv: vairs nav iespējams pieļaut kļūdas. Iespējamie pasākumi ir labojumu veikšana. Augsta riska tiesību akti tiek aizvietoti ar tiesību aktiem, kas satur mazāku risku, savukārt, atceļot noteikumus, visi riski tiek samazināti līdz nullei. Nepieciešams saskaņot tiesību aktus, konsultējot sniegt skaidrību par nodokļu likumdošanu, ieviest atvieglojumus, paaugstināt digitalizācijas līmeni, veikt ticamības pārbaudes, pilnveidot iekšējās kontroles sistēmas.

Samazināt netīšas kļūdas nozīmē padarīt kļūdu pielaišanu sarežģītu. Ne visas kļūdas, kuras pieļauj nodokļu maksātājs, ir tīšas. Kļūdas var būt arī neapzinātas, tādēļ nodokļu maksātāji ir jāapmāca, nepieciešama nodokļu administrētāja palīdzīgā roka. Konsultāciju un informācijas iegūšanai var izmantot diennakts interneta pakalpojumus, uzticības tālruni, klientu konsultantus, bezmaksas seminārus u.c. Nodokļu administrētājs var sniegt nodokļu datus nodokļu maksātājiem, lai palīdzētu tiem aizpildīt deklarācijas.

Samazināt apzinātas kļūdas nozīmē padarīt kļūdu pielaišanu riskantu. Ne visas kļūdas ir netīšas. Dažkārt nodokļu maksātājs apzināti cenšas falsificēt savas deklarācijas, bet nodokļu administrētāja pienākums ir nepieļaut vai mazināt šādas iespējas. Zinātniskajā un ekonomiskajā literatūrā ir minēti vairāki iemesli, kāpēc nodokļu maksātājs krāpjas. Ne visus šos iemeslus var samazināt vai ietekmēt kopumā, tāpēc tie ir atstāti nodokļu administrētāju ziņā.

Nodokļu maksātāji, kuriem ir iespēja krāpties, tomēr ne vienmēr to darīs, jo uzskata, ka risks tikt pieķertam ir pārāk augsts un baidās no sekām - soda. Tātad, ir jāuzdrīkstas krāpties. Iespēja tikt pieķertam ir nozīmīgs nodokļu maksātāju apsvēruma. Nodokļu maksātājs veic apsvērumu, pamatojoties uz to, ko viņš dzird no citiem un ko pats novēro, kā arī to, ko uztver no plašsaziņas līdzekļiem. Nodokļu maksātāja apsvēruma rezultāts ir atkarīgs no personīgajiem uzskatiem un situācijas.

Riska vadība ietver arī kvalitātes vadību. Visaptveroša kvalitātes vadība nav nekas cits kā uzņēmuma kultūra, kuru raksturo 5 pamatprincipi: 1.uzņēmuma vadība, kas veic līdera funkcijas, 2. koncentrēšanās uz klientu un darbinieku vajadzību apmierināšanu, 3. uz faktiem par procesa norisi balstīta procesa vadība, 4.nepārtraukti uzlabojumi; 5.ikviena darbinieka iesaistīšana procesa vadībā un uzlabošanā. Kvalitātes vadība pamatā balstās uz ideju, nodrošināt nodokļu administrēšanas patstāvīgu pašattīstību caur nepārtrauktiem, sistemātiskiem, uz faktiem balstītiem uzlabojumiem.

H.Jensens, P.Byskov strādājot pie PVN ticamības pārbaūžu metodikas, secina, ka nodokļu kontrole vienmēr jāplāno par pamatu ņemot riskus un to nozīmību, kombinējot ar ieguvumu/ zaudējuma analīzi, lai cilvēku resursus izmantotu visracionālākajā veidā²⁵². Lai optimizētu iekšējos darbības procesus, kas tieši ietekmē ārējos faktorus, ir nepieciešams ieviest riska pārvaldības procesu, kas ietver Kvalitātes vadības sistēmu, kā arī jāsakārto personāla

²⁵² Jensens H., Byskov P., Ziņojums par riska analīzes metodēm, riska kritērijiem un procedūrām, 2004

plānošana un vadība. Sakārtota iekšējo procesu darbība ir priekšnoteikums personāla un klienta apmierinātībai un tālākai izaugsmei, kas palielina izglītībā un apmācībā, mūžizglītībā, cilvēkresursu un darbaspēka attīstībā ieguldīto līdzekļu efektivitāti. Tikai tad, kad visi riski ir novērtēti, var pāriet pie ceturta ķēdes posma.

Atbilstība funkcijām reģionu līmenī

Nodokļu administrēšanas stratēģisko plānu izpilde ir atkarīga ne tikai no Galvenās nodokļu pārvaldes darba, bet lielā mērā arī no reģionālo iestāžu darba metodēm. Tikai tad, kad būs nodrošināts kvalitatīvs darbs visā sistēmā no visaugstākā līmeņa līdz viszemākajam, apkopotie rezultāti ļaus vērtēt nodokļu administrēšanu kopumā.

Katrā reģionā nepieciešams noskaidrot, kā tiek pildītas plānošanas, organizēšanas, motivēšanas un kontroles funkcijas, kas tika analizētas pētījuma 1.nodaļā.

Diskutabls ir jautājums par esošās nodokļu administrēšanas struktūras efektivitāti, lai noteiktu, vai esošā nodokļu administrēšanas organizatoriskā struktūra ir visefektīvākā un dod vislabākos rezultātus. Promocijas darba autore, pētot nodokļu administrēšanas struktūras efektivitāti, izvirzīja trīs efektivitātes rādītāju grupas.

Pirmajā grupā tiek iekļauti rādītāji, kuri raksturo nodokļu administrēšanas struktūras efektivitāti. Autore iesaka izmantot sekojošus rādītājus: sniegto pakalpojumu daudzumu, pašizmaksu, kapitālieguldījumus, pakalpojumu kvalitāti, jauno tehnoloģiju ieviešanas termiņus.

Otrajā grupā tiek iekļauti izmaksu rādītāji, kas raksturo nodokļu administrēšanas struktūras saturu un vadīšanas iespējas. Pie kopējām izmaksām tiek pieskaitītas izmaksas nodokļu administrēšanas aparāta uzturēšanai, t. skaitā, ekspluatācijas izmaksas, ēku uzturēšana, kadru sagatavošana, pētniecības izmaksas un vadības sistēmas pilnveidošanas izmaksas. Izmaksu rādītājs īpatsvars kopējās izmaksās pie dažādām nodokļu administrēšanas struktūrām. Tāpat ir iespējams noteikt arī minēto izmaksu elastību.

Pie trešās grupas tiek pieskaitīti rādītāji, kas raksturo organizatoriskās struktūras racionalitāti un tehniski organizatorisko līmeni, vadīšanas funkciju centralizācijas līmeni, tiesību un pienākumu sadales sabalansētību, specializācijas līmeni un apakšsistēmu funkcionalitāti attiecīgajā nodokļu administrēšanas organizatoriskajā struktūrā.

Mūsdienās vērtējot nodokļu administrēšanas rezultivitāti, administrētāji vairāk pievērš uzmanību darbības rādītājiem, t.i., veikto pasākumu daudzumam, uzrēķinātām nodokļu summām, uzrēķiniem uz vienu auditoru vai vienu inspektoru. Mazāka uzmanība tiek pievērsta darbības izmaksām un to blakusefektiem, kā arī sekām. Tas varētu būt izskaidrojams ar to, ka nodokļu administrēšana ieņem monopola stāvokli un tā ir pakļauta stingrai valdības pārraudzībai un kontrolei. Latvijas praksē konkurence var parādīties nodokļu konsultāciju jomā, bet, tā kā

privātais uzņēmums konsultācijas sniedz par maksu un neatbild par sniegto pakalpojumu kvalitāti, tad konkurences nav arī nodokļu konsultāciju jomā.

Izmaksu efektivitātes analīzes rezultātā ir iespējams noskaidrot, kādu rezultātu ir iespējams sasniegt pie noteiktiem izdevumiem. Tās priekšrocība ir tāda, ka rezultāts vai iegūtais labums nav jāizsaka latos. Izmaksu efektivitātes analīze ir cieši saistīta ar Izmaksu un iegūto labumu novērtēšanas metodi (IRA), kas pastāv vismaz no 1936. gada²⁵³. Izmantojot iepriekš minēto metodi, ir iespēja noskaidrot nodokļu administrēšanas reģionu un reģionālo iestāžu izmaksas un blakus efektus. Reālais labums ir rezultāts, ko sabiedrība, tai skaitā arī nodokļu maksātājs, iegūst no nodokļu administrēšanas pakalpojumiem. Tomēr reālais labums ir jāsalīdzina ar reālajām izmaksām - resursiem, kas nepieciešami nodokļu administrēšanas reģioniem. Gan reālais labums, gan izmaksas var būt tieši un netieši. Tiešais labums un izmaksas ir cieši saistītas ar galveno mērķi. Netiešais labums un izmaksas - dažreiz sauktas par pārējām vai blakus efektu - nav apzinātas darbības rezultāts. Jāatzīst, ka tiešo un netiešo izmaksu un labumu atšķirība nodokļu administrēšanā nav acīmredzama un prasa analīzi.

Piemērojot vairākas konkrētas nodokļu administrēšanas metodes, var noskaidrot, kura no tām dod vislielāko labumu.

Kvalitāte

Kvalitāte ir pakalpojumu pazīmju un īpatnību kopums, kas attiecas uz to spēju apmierināt noteiktas vajadzības. Zinātniskajā literatūrā pastāv dažāds kvalitātes definīcijas atkarībā no tā, kas ir pētāmais objekts un kādā kontekstā kvalitāti aplūko. Nodokļu administrēšanā piemērosim principu "darīt pareizi ar pirmo reizi", uzlabot procesu kvalitāti, lai veicinātu labprātīgu nodokļu nomaksu. Promocijas darba autore uzskata, ka nodokļu administrēšanas kvalitāti ietekmē normatīvās bāzes precizitāte, administrētāju kompetence, darba organizācija, materiāli tehniskais nodrošinājums, nodokļu maksātāju apkalpošanas līmenis, darba samaksas līmenis, auditā pielietojamās metodes un paņēmieni.

Kvalitāte ir saistīta ar nodokļu administrēšanas reputāciju. Izmaksas samazināsies, ja būs mazāk kavējumu un kļūdu, mazāks laika un resursu patēriņš. Līdz ar to uzlabosies arī darba ražīgums. Nenoliedzami, kvalitātes uzlabošana saistīta ar papildus izmaksām, kas rodas nodokļu administrēšanas procesos, tomēr tās vajag uztvert kā investīcijas, kas nodrošina atdevi, jo katru darbību var novērtēt.

Ja mērķu analīze tika veikta, izmantojot SMART modeli (1.nodaļa), tad arī kvalitātes novērtēšanai iespējams izmantot SMART ONE²⁵⁴ modeli, kas raksturo atgriezenisko saiti. Konkrēta atgriezeniskā saite pieprasa arī konkrētu mērķi. Ja nodokļu administrēšanas mērķi nav

²⁵³ StarlingsG., Valsts sektora pārvalde, VAS, 253lpp.

²⁵⁴ Френк Мал-Нейр, Заставьте их работать, Добрая книга 2006(235), с.69

skaidri jau pašā sākumā, tad nav iespējams dot konkrētu atgriezenisko saiti. Izmērāmā atgriezeniskā saite jau sākotnēji nodokļu administrētājiem nosaka, ko vērtēsim, kas vērtēs un ar kādiem instrumentiem mērīs. Ja sākotnēji nebija noteikti skaidri noteikumi, var rasties konflikti, jo nebūs standarta. Atgriezeniskā saite attiecībā uz darbiniekiem, atļauj kaut ko mainīt, piem., darbinieka uzvedību, attieksmi pret klientiem u.c.. Adekvātā atgriezeniskā saite nosaka, ka, ja mērķis bija adekvāts, tad arī atgriezeniskā saite būs adekvāta. Adekvātā atgriezeniskā saite norādīs uz faktoriem, kas darbiniekam traucē mērķa sasniegšanā. Ja mērķis ir ierobežots laikā, arī savlaicīgai ir jābūt atgriezeniskai saitei, neatkarīgi no tā, vai kādam tas patīk vai nē. Objektīva atgriezeniskā saite skar nodokļu maksātāja, nodokļu administrētāja uzvedību, ko mēs objektīvi varam novērot. Labai atgriezeniskai saitei jābūt neapdraudošai, lai nodokļu maksātāju nesāktu baidīties no nodokļu administrētājiem, un stimulējošai atgriezeniskajai saitei jābūt tādai, lai nodokļu maksātājs būtu motivēts maksāt nodokļus.

Efektivitāte

Promocijas darba autore uzskata, ka efektivitāte ir rādītājs, ar kura palīdzību mēra pakāpi, kādā nodokļu administrēšana sasniedz vēlamu rezultātu (izpilda savas funkcijas) salīdzinājumā ar resursu patēriņu. Bieži vien efektivitāti saista ar maksimālo mērķu sasniegšanu pie minimāliem patēriņiem. J. Caune un A. Dzedonis uzskata, ka efektivitāti var paaugstināt divos veidos: samazinot ieguldījumus un palielinot pakalpojumu skaitu, vai palielinot pakalpojumu skaitu, nepalielinot ieguldījumus. Promocijas darba autore uzskata, ka var izspiest no administrētājiem maksimālo pakalpojumu apjomu, bet tas var neatbilst tirgus ietilpībai. Turklāt, ja administrētājs netiek atbilstoši atalgots, tad tas veicina personāla mainību, kas rada liekus izdevumus.

Pētījumā autore nonāca pie secinājuma, ka nodokļu administrēšana būtu efektīva arī tajos gadījumos, ja sasniegts vajadzīgais rezultāts (ne obligāti maksimālo), lietderīgi izmantojot resursus. Kā teica slavens menedžmenta speciālists P. Druckers, labs vadītājs ir tas, kurš „dara pareizas lietas un dara lietas pareizi”²⁵⁵. Nodokļu administrēšanas efektivitāti ietekmē tādi faktori kā pareizas formas izvēle, metodes, paņēmieni un nodokļu kontroles veidu izvēle. Racionāli tos izmantojot un savā starpā saskaņojot, ir iespēja ar viszemākām izmaksām noteiktajos termiņos sasniegt vislabākos rezultātus.

Pieņemsim, ka izveidojas tāda situācija: nodokļu administrētāji strādā lēni, bez iniciatīvas, uzprasās uz pastāvīgu uzraudzību, kaut gan viņi saņem pietiekoši labu, stabilu pamatalgu. Minētās situācijas iemesls ir zema motivācija – pieradums pie garantētā atalgojuma. Lai sasniegtu efektivitāti, jāpiesaista rezultatīvie rādītāji atalgojumam.

²⁵⁵ Drucker P.F., People and performance: The best of Peter Drucker on management. New York:

Pasaules praksē nodokļu administrēšanas efektivitāti nosaka dažādi. Japānā sasniegumi tiek bāzēti uz diviem rādītājiem: uz minimālajām izmaksām un maksimālu efektivitāti. Minimālas izmaksas tiek panāktas stingri ierobežojot administratīvo aparātu, ieskaitot vadītājus, kā arī personāla skaitu katra nodaļā. Efektivitāte tiek sasniegta, iesaistot pašus spilgtākos talantus un cilvēku prātus. Tas ir iespējams, pateicoties stingrai kadru atlasei, konkursa eksāmenu rezultātiem. Lai garantētu un saglabātu augsto līmeni savu darbinieku sniegunā, valsts piešķir darbiniekiem tādas algas un pensiju atvieglojumus, kas pilnīgi konkurē ar privāto sektoru. Japānā nodokļu administrēšanas personālu komplektē iestāde, kas nav atkarīga no valdības, t.i. Nacionālā kadru vadīšana (NKV). Tās uzdevums ir nokomplektēt nodokļu administrēšanas personālu, virzīt pa karjeras kāpnēm, paaugstināt amatā, piemērot sankcijas un piešķirt pensijas²⁵⁶.

J.Caune un A.Dzedonis uzskata, ka efektivitāte ir attiecība starp produktu (pakalpojumu) un ieguldījumiem (ražošanas faktori)²⁵⁷. Tātad efektivitāte parāda, cik daudz un kādus ražošanas faktoru ir jāiegulda, lai iekasētu 1Ls nodokļu veidā. Nodokļu administrēšanas izmaksas ir tās izmaksas, kas nepieciešamas nodokļu administrēšanas nodrošināšanai, lai realizētu nodokļu iekasēšanu un ar to saistītās funkcijas. Augstāka efektivitātes nodrošināšana nozīmē visiem iespējamiem līdzekļiem censties panākt iespējami zemākas vienas vienības izmaksas. Šajā procesā tiek iesaistītas visa funkcijas. Jo zemākas ir izmaksas, kas nepieciešamas nodokļu administrēšanas Ls1 iekasēšanai, jo augstāka ir nodokļu administrēšanas efektivitāte.

Promocijas darba autore uzskata, ka nodokļu administrēšanā ir svarīgi iegūt objektīvu rezultāta novērtējumu par izlietoto resursu lietderību. Tas nav iespējams, pielietojot kādu vienu vai dažus efektivitātes rādītājus. Efektivitāte ir apkopojošs rādītājs, kurš sastāv no vairākiem apakšrādītājiem. Minēto apakšrādītāju izvēle ir atkarīga no analīzes objekta un mērķa. Tādējādi izvēlētie efektivitātes rādītāji veido noteiktu, savā starpā saistītu efektivitātes rādītāju sistēmu, kura atbilst pētāmā objekta sistēmas struktūrai un mērķiem. Efektivitātes rādītāji dod iespēju gūt skaidrāku priekšstatu par pētāmajā notiekošajiem procesiem un izstrādāt pētījuma mērķim atbilstošāko efektivitātes rādītāju sistēmu.

Nodokļu administrēšanas efektivitātes noteikšanai var izmantot vispārīgu formulu:

$$NAR_i = Q_i : \sum R_i \quad [10]$$

kur

NAR_i - darbības efektivitātes rādītājs;

Q_i - darbības i-tais rezultāts;

$\sum R_i$ - resursu summa, kuri izmantoti i - tā rezultāta sasniegšanā

²⁵⁶ Gill J., "The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform, The World Bank Complement for presentation on Revenue Administration Reform January 2003, Washington, DC: World Bank <http://www1.worldbank.org/publicsector/Tax/NutsBolts.pdf>, p.7

²⁵⁷ Caune J., Dzedons A., "Stratēģiskā vadīšana, BALTA eko, Rīga 2004, 201pp.

Pašlaik nodokļu administrēšanas efektivitātes novērtēšanai tiek izmantoti atsevišķi efektivitātes rādītāji, kas neveido sabalansēto rādītāju sistēmu. Lai novērtētu efektivitāti, jāzina pēc kādiem konkrētiem kritērijiem to vērtēt. Pirms izvirzīt galvenos darbības rādītājus, jānoformulē mērķi – uzdevumi. Sākumā šādus mērķus – uzdevumus noformulē nodokļu administrēšanai kopumā, tad precizē pa līmeņiem un nodokļu administrētājiem. Izmantojot tikai vienu rādītāju, nodokļu administrēšanu nevarētu uzskatīt par efektīvu, kamēr netiek apskatīti citi rādītāji. Promocijas darba autore uzskata, ka detalizētas analīzes gadījumā var identificēt nodokļu administrēšanas vājos posmus un risināt jautājumus, kā tos uzlabot. Efektivitātes novērtēšanai parasti izmanto vispārējo efektivitātes rādītāju, ko aprēķina pēc formulas:

Vispārējs efektivitātes rādītājs,

$$K = \frac{\text{Iekasēts no papildus uzrēķinātām summām uz vienu administrētāju}}{\text{Izmaksas uz vienu nodokļu administrētāju}} \quad (11)$$

No tā izriet, ja papildus nebūs iekasētas summas, tad darbs būs neefektīvs, tāpēc minēto rādītāju nodokļu administrēšanas efektivitātes novērtēšanai jāizmanto kopā ar citiem rādītājiem. Līdz ar to efektivitātei ir izstrādāti papildus citi rādītāji.

Administrēto nodokļu ieņēmumu koeficients un faktiski iekasēto nodokļu ieņēmumu koeficients izmantojams, lai noteiktu nodokļu administrēšanas dinamiku, pieauguma tempu vai samazinājuma tempu attiecībā pret iepriekšējiem periodiem. Ar minēto koeficientu palīdzību var salīdzināt arī atsevišķu valstu nodokļu administrēšanas efektivitāti. Konkrētas valsts aprēķināto rādītāju (administrēto nodokļu ieņēmumu attiecību pret IKP) var salīdzināt ar valsti, kurai ir līdzīga ekonomika un nodokļu struktūra, var redzēt nodokļu administrēšanas efektivitāti. Šo indikatoru vajadzētu izmantot uzmanīgi, jo katrai valstij ir sava aprēķinu metode, tie ir citi avoti ar citām datu bāzēm.

Parāda piedziņas efektivitātes koeficients nosaka kopējo nodokļu parādu samazinājumu, jo nodokļu parādu iekasēšana ir aktuāla ne tikai Latvijā.

Noslodzes koeficients parāda, vai ar esošo nodokļu administrētāju skaitu var izkontrolēt uzskaitē esošo nodokļu maksātāju skaitu. Minētais rādītājs nosaka slodzi uz vienu nodokļu administrētāju.

Pārbaudīto nodokļu maksātāju skaita koeficients norāda, cik liels nodokļu maksātāju skaits pārbaužu laikā tiek aptverts, salīdzinot ar kopējo nodokļu maksātāju skaitu.

Izmantojot pārbaudīto nodokļu maksātāju skaita dinamikas koeficientu, var aprēķināt veikto pārbaudīto nodokļu maksātāju skaitu attiecībā pret nodokļu administrēšanā strādājošo skaitu.

Pārbaūžu rezultivitātes koeficients nosaka pārbaūžu skaitu, kuros konstatēti pārkāpumi pret kopējo pārbaūžu skaitu. Pārbaūžu rezultivitātes noteikšanai izmanto rezultatīvo pārbaūžu rādītājus uz vienu speciālistu, ko aprēķina no kopējo pārbaūžu skaita, kurās konstatēti pārkāpumi. Nedrīkst secināt, ka nodokļu administrēšana ir efektīva, ja ir augsts aptverošais koeficients, veiktas daudz pārbaudes uz vienu speciālistu, bet rezultivitāte = 0. Rezultivitātes rādītāji jāskata dinamikā pret iepriekšējo periodu. Samazinot pārbaūžu skaitu, nevar secināt, ka samazinās efektivitāte, jo ir iespēja izmantot arī citas kontroles metodes, piemēram, izziņu, paskaidrojumu, dokumentu pieprasīšana, kas liecina par nodokļu nomaksu. Samazinot kontroles grupu reidus uz vienu speciālistu, rezultivitāte palielinās par vienu procentu.

Iekasēšanas koeficients norāda kopējo iekasēto nodokļu summu no veiktajiem uzrēķiniem attiecībā pret pārbaūžu laikā veiktajiem uzrēķiniem, bet uzrēķināto summu īpatsvars kopējos nodokļu ieņēmumos aprēķināms kā attiecība no papildus uzrēķinātās nodokļu summas pret kopējiem nodokļu ieņēmumiem.

Kopējais efektivitātes koeficients tiek aprēķināts kā iekasētais no papildus uzrēķinātām summām uz vienu administrētāju pret izmaksām uz vienu nodokļu administrētāju.

Rādītāju sistēma nodokļu administrēšanas efektivitātes noteikšanai nebūtu pilnīga, ja nebūtu iekļauts arbitrāžas koeficients, ko aprēķina no uzrēķiniem, ko atzīst tiesa attiecībā pret uzrēķinātām summām, ko nosaka administrētājs. Ja arbitrāžas koeficients ir vienāds ar 1, tad rezultātu var uzskatīt par pozitīvu, tas nozīmē, ka tiesa atzīst nodokļu administrētāju uzrēķinus. Kā prakse liecina, parasti arbitrāžas koeficients ir mazāks par 1, jo tiesa bieži vien apšaubā tos. Tas izskaidrojams ar to, ka netiek piemērotas pareizas tiesību normas, nepareizi noformēti nodokļu administrēšanas akti, pārbaudes akti, lēmumi. Lai palielinātu nodokļu administrēšanas efektivitāti, nepieciešams lielāku uzmanību veltīt pārbaūžu materiālu noformēšanai un lēmumu pieņemšanai atbilstoši esošai likumdošanai. Arbitrāžas koeficientu var izmantot neatkarīgi no citiem efektivitātes rādītājiem.

Nodokļu administrēšanā var izmantot arī kvalitātes rādītāju, ko nosaka kā attiecību starp pārbaūžu skaitu, ko tiesas atzīst par labu nodokļu maksātājiem, pret kopējo pārbaūžu skaitu.

Nodokļu parādu koeficientu jāskata dinamikā ar iepriekšējiem gadiem, izvērtējot nodokļu parādu tendences. Atsevišķi var pavērtēt labprātīgi iemaksāto nodokļu dinamiku un salīdzināt ar piespiedu kārtā piedzītājiem nodokļu parādiem. Svarīgi, lai minētais koeficients samazinātos attiecībā pret iepriekšējo periodu.

Promocijas darba autore uzskata, ka augstāk minētos koeficientus nepieciešams izmantot sistemātiski un dinamiski. Visi iepriekš minētie efektivitātes rādītāji ir apkopoti 3.11.tabulā.

Efektivitātes rādītāju sistēma nodokļu administrēšanā²⁵⁸

<i>N.</i>	<i>Rādītājs</i>	<i>Rādītāja apraksts</i>
1.	Administrēto nodokļu ieņēmumu koeficients	<u>Administrētie nodokļu ieņēmumi</u> IKP
2.	Faktiski iekasēto nodokļu ieņēmumu koeficients	<u>Faktiski iekasētie nodokļi</u> Administrētie nodokļu ieņēmumi budžetā
3.	Parāda piedziņas efektivitātes koeficients	<u>Iekasētie nodokļu parādi</u> Kopējie nodokļu parādi
4.	Noslodzes koeficients	<u>Uzskaitē esošo nodokļu maksātāju skaits</u> Nodokļu administrēšanā strādājošo skaits
5.	Pārbaudīto nodokļu maksātāju skaita koeficients	<u>Atskaites periodā pārbaudīto nodokļu maksātāju skaits</u> Uzskaitē esošo nodokļu maksātāju skaits
6.	Pārbauzu skaita dinamikas koeficients	<u>Veikto pārbauzu skaits</u> Nodokļu administrēšanā strādājošo skaits
7.	Pārbauzu rezultivitātes koeficients	<u>Pārbauzu skaits, kuros konstatēti pārkāpumi</u> Pārbauzu skaits
8.	Pārbauzu rezultivitātes rādītājs uz vienu nodokļu administrēšanā strādājošo	<u>Pārbauzu skaits, kuros konstatēti pārkāpumi</u> Nodokļu administrēšanā strādājošo skaits
9.	Iekasēšanas koeficients	<u>Kopējā iekasētā summa no veiktajiem uzrēķiniem</u> Pārbauzu laikā veiktie uzrēķini
10.	Uzrēķināto summu īpatsvars kopējos nodokļu ieņēmumos	<u>Papildus uzrēķinātās nodokļu summas</u> Kopējie nodokļu ieņēmumi
11.	Kopējās efektivitātes koeficients	<u>Iekasēts no papildus uzrēķinātām summām uz vienu administrētāju</u> Izmaksas uz vienu nodokļu administrētāju
12.	Arbitrāžas koeficients	<u>Uzrēķini, ko atzīst tiesu iestādes</u> Uzrēķini, ko nosaka nodokļu administrētājs
13.	Kvalitātes koeficients	<u>Pārbauzu skaits, ko tiesas atzīst par labu nodokļu maksātājiem</u> Kopējais pārbauzu skaits
14.	Nodokļu parādu koeficients	<u>Nodokļu parādi</u> Kopā iekasētie nodokļi

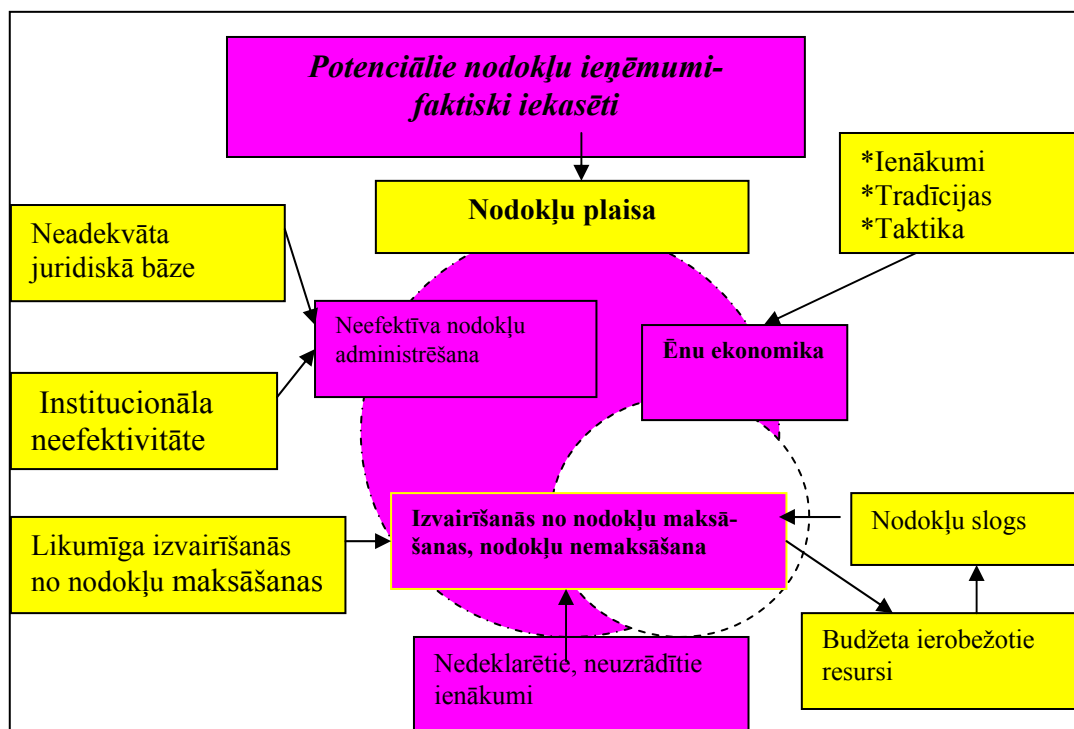
Nodokļu administrēšanas efektivitāte ir jāskata no diviem aspektiem - iespējas un nepieciešamība lietderīgāk izmantot rīcībā esošos resursus, tādējādi palielinot savu nozīmi nodokļu iekasēšanā. Nodokļu administrēšanas efektivitātes rādītāju sistēmas izstrādāšanas mērķis ir nodrošināt ar nepieciešamo informāciju nodokļu administrētājus, lai varētu pieņemt optimālus

²⁵⁸ Autores izstrādātā tabula

lēmumus strauji mainīgajā situācijā savā kompetencē esošajos jautājumos, tādējādi veicinot rīcībā esošo resursu lietderīgāku izmantošanu.

Nodokļu plaisas mērījumi

Nodokļu plaisas mērījumi nepieciešami, lai apzinātu un samazinātu nodokļu parādus. S.Silvani un K.Baers savos pētījumos atzīst, ka attīstības valstīs nodokļu administrēšana nav tik efektīva salīdzinot ar attīstītajām valstīm. Tas izskaidrojams ar to, ka nodokļu speciālistiem attīstības valstīs pietrūkst kvalifikācijas un motivācija. S.Silvani un K.Baers (1997) uzskata, ka, jāsamazina nodokļu plaisa, tas ir starpība starp potenciāli iekasējamajiem nodokļiem un faktiski iekasētajiem nodokļiem²⁵⁹. Nodokļu plaisu matemātiski aprēķināt ir diezgan grūti un tā ir atkarīga no ekonomiskajiem, politiskajiem, vēsturiskajiem un kultūras faktoriem attiecīgajā valstī. Minēto jautājumu jāsakata no diviem aspektiem: 1) nodokļu administrēšanas efektivitāte un 2) ēnu ekonomikas līmenis. ASV nodokļu plaisa 2005. gadā bija 320-360 milj. dolāru, bet kontroles rezultātā iekasēts 48 mij. dolāru. Līdz ar to var uzskatīt, ka nodokļu plaisa lielā mērā ir atkarīga no neadekvātas nodokļu administrēšanas un ēnu ekonomikas.



3.3.att. Nodokļu administrēšana un ēnu ekonomika²⁶⁰

Starptautiskā Valūtas fonda eksperti iesaka vispirms diagnosticēt pastāvošās problēmas, pirmkārt jau vispārējo nodokļu administrēšanas efektivitāti, nosakot nodokļu maksātāju nepakļaušanās pakāpi valstī (angļu valodā lietots termins - *tax gap*), kas ir starpība starp faktiski

²⁵⁹ Silvani C. and Baer K.(1997), Designing tax administration reform strategy: experiences and guidelines, IMF Working Paper 97/30, Washington, DC: IMF.

²⁶⁰ Silvani C. and Baer K.(1997), Designing tax administration reform strategy: experiences and guidelines, IMF Working Paper 97/32, Washington, DC: IMF.

iekasēto nodokļu apjomu un nodokļa apjomu, ko vajadzēja iekasēt saskaņā ar pastāvošo likumdošanu²⁶¹. Var droši apgalvot, ka nodokļu plaisa ir un paliek neatrisināta nodokļu administrēšanas problēma, tāpēc lietderīgi būtu pievērsties Apvienotās Karalistes nodokļu plaisas mērījumiem²⁶². Ekonomiskajā literatūrā nodokļu maksātājus var iedalīt dažādās grupās, piemēram, sektoros (būvniecība, tirdzniecība), pēc nozīmības pakāpes, juridiskās formas, pakļaušanās līmeņa. Pakļaušanās līmenis parasti ir aptuvens novērtējums, kas balstās uz daudziem kritērijiem, kuri informē par noteiktu nodokļu maksātāju (nodokļu) uzvedības līmeni, piemēram, nodokļu deklarāciju regularitāte, papildus maksājumu parādīšanās, administrēšanas (grāmatvedības) kvalitāte, agrāk iesniegto deklarāciju labojumi, maksājumu regularitāte²⁶³.

Promocijas darba autore, pētot nodokļu parādu saistību ar nodokļu plaisu, secina, ka to ietekmē trīs faktori: lielais nodokļu slogs, neadekvāta un vāja nodokļu administrēšana, sabiedrības vēsturiskās tradīcijas un mentalitāte. Pirmkārt, dažādi empīriskie un teorētiskie pētījumi ir pierādījuši, ka ēnu ekonomiku izsauc lielais nodokļu slogs. Nesamaksājot paredzētās nodokļu summas budžetā un darbojoties ēnu ekonomikā, uzņēmējs ir konkurētspējīgāks nekā godīgais nodokļu maksātājs. Darbojoties ēnu ekonomikā, uzņēmējs ir motivēts izmantot neoficiālo darbaspēku un aplokšņu algas. Otrkārt, neadekvāta un vāja nodokļu administrēšana ir iemesls ēnu ekonomikas uzplaukumam un attīstībai, turpretī adekvāta un efektīva nodokļu administrēšana samazina ēnu ekonomiku. Arī nesakārtotā un nestabilā nodokļu likumdošana rada iespēju izvairīties no nodokļu maksāšanas. Nodokļu administrēšana neuzlabosies, pastiprinot nodokļu kontroli un palielinot nodokļu likumu apjomu. Regulējot nodokļu sistēmu var palielināties birokrātija un līdz ar to arī palielināties risks. Tā rezultātā uzņēmēji mēģinās izvairīties no nodokļu maksāšanas un būs vērojama korupcijas izpausme. Korupcijas līmenis ir iemesls nepilnīgai nodokļu iekasēšanai budžetā. Treškārt, ēnu ekonomikas izpausme ir atkarīga arī no sabiedrības vēsturiskajām tradīcijām un mentalitātes. Līdz ar to, izvairoties no nodokļu maksāšanas, uzņēmēji samazina savu nodokļu slogu, un palielina nodokļu plaisu.

Kopumā novērtējot iepriekš minēto faktoru ietekmi uz nodokļu parādiem un veicot uzlabojumus atsevišķos nodokļu administrēšanas procesos un posmos, ir iespējams samazināt nodokļu plaisu un mainīt nodokļu maksātāju attieksmi pret nodokļu maksāšanu.

Nodokļu administrēšanā nevar precīzi noteikt nodokļu plaisas apmēru, tāpēc, lai sasniegtu drošus rezultātus, ir jākombinē vairākas metodes, kuras palīdz nodokļu administrēšanā

²⁶¹ Milliet-Einbinder M. Principles of good tax administration of the OECD. Committee on Fiscal Affairs./Tax Tribune.- Nr.3.(1993).

²⁶² Riska pārvaldības rokasgrāmata nodokļu administrācijām (nepublicēts materiāls)

²⁶³ Guajardo S.A., Miranda R. An Elected Officials Guide to Revenue Forecasting.-Chicago: Government Finance Officers Association, p.128

konstatēt nodokļu plaisu apjomu. Šos mērījumus lietderīgi izmantot ilgtermiņa atbilstošu skaitlisko rādītāju un risku novērtēšanai.

Pieejamās metodes var iedalīt tiešajās metodēs un netiešajās metodēs. Tiešās metodes ir bāzētas uz aptaujām vai intervijām ar izlases veidā izvēlētiem nodokļu maksātājiem. Netiešās metodes izmanto pieejamo statistiku un salīdzina ieņēmumu informāciju un nodokļu iestādēm deklarētos ienākumus un līdzekļus ar informāciju par patēriņu un ietaupījumiem no citiem avotiem. Apskatīsim dažas metodes, kuras var izmantot nodokļu plaisas novērtēšanā.

3.12.tabula

Netiešās un tiešās metodes nodokļu plaisas mērījumos²⁶⁴

Rīcībā esošā ienākuma metode	Izmaksas no bankas konta un uzkrājumi mājsaimniecības sektorā tiek salīdzināti ar ienākumiem, kas norādīti nodokļu deklarācijā
IKP metode	Aprēķinātais IKP pēc izdevumu metodes tiek salīdzināts ar aprēķināto IKP pēc ieņēmumu metodes
Neizskaidrotās atšķirības Finanšu kontos	Uzkrājumi, kas tiek aprēķināti no ienākumiem un patēriņa tiek salīdzināti ar finanšu institūciju pārskatiem. Pēc šīs metodes var konstatēt ārvalstīs noguldītos līdzekļus.
PVN neatbilstība	Teorētiski aprēķinātais PVN tiek salīdzināts ar PVN nodokļu deklarācijām
Monetārās metodes	Skaidras naudas „pārpalikuma” aprēķins
Aptaujas	Nodokļu maksātāju aptaujas (pa pastu un intervijas)
Auditi	Izlases veida auditi, kas paredzēti rezultātu analīzes sistemātiskai piemērotībai.

Ieteicams izmantot arī atsevišķu nodokļu aprēķināšanas metodes. 2005. gadā Lielbritānijas nodokļu administrācijā tika uzsākts projekts, kura ietvaros ir paredzēts aprēķināt iespējamās budžetā neiekasētās PVN ieņēmumu summas jeb t.s. nepakļaušanās pakāpi. Lielbritānijā tiek izmantotas divas PVN aprēķināšanas metodes: („Top - down”, un „Bottom-up”) „*No augšas uz leju*” un „*no lejas uz augšu*”.

„*No augšas uz leju*” metode:

Šajā aprēķinu metodē par pamatu galvenokārt tiek ņemti statistiskie dati par ēnu ekonomikas lielumu naudas izteiksmē.

Šajā gadījumā nepakļaušanās pakāpe tiek izrēķināta pēc šādas formulas $A * B - C - D$, kur:

A - teorētiskā kopējā ar PVN apliekamo darījumu kopējā vērtība,

B - PVN likme,

C - PVN, kas netiek maksāts, likumā noteikto speciālo shēmu (lietotām precēm u.c.) Piemērošanas rezultātā,

D - faktiski deklarētais PVN.

²⁶⁴ Autores veidotā tabula

Teorētiskā kopējā ar PVN apliekamo darījumu vērtība sastāv no: valdības izdevumiem, izdevumiem mājokļu iegādei, izdevumiem ziedojumiem, personīgā patēriņa. Personīgā patēriņa īpatsvars teorētiskajā kopējā darījumu vērtībā ir aptuveni 70% kopējā. Lai aprēķinātu personīgo patēriņu, par pamatu tiek ņemti statistiskie dati. Turklāt statistiskie dati ļauj pietiekami precīzi noteikt, cik liela personīgā patēriņa vērtība naudas izteiksmē ir apliekama ar samazināto PVN likmi un cik - ar standarta PVN likmi. No statistikas tiek ņemti arī dati par valdības izdevumiem, izdevumiem mājokļu iegādei un izdevumiem ziedojumiem. Šīs metodes nepilnība ir tā, ka to piemērojot, ir grūti aprēķināt PVN, kas netiek maksāts, likumā noteikto speciālo shēmu (lietotām precēm u.c.) piemērošanas rezultātā.

„No lejas uz augšu ” metode

Par aprēķina pamatu tiek izmantoti analīzes darba rezultātā iegūtie dati. Šajā gadījumā iespējamie nodokļu nemaksātāji tiek nosacīti sadalīti 6 grupās, atkarībā no nodokļu nemaksāšanas pakāpes: 1.nodokļu plānošana, 2.daļēja atbrīvošana no PVN maksāšanas, 3.izvairīšanās reģistrēties, 4.likumu neievērošanas neuzmanības dēļ, 5.apzināta likumu neievērošana – krāpšana, 6. starptautiskā krāpšana. Pēc tam tiek aprēķināta nepakļaušanās pakāpe katrai no minētajām grupām.

Nodokļu plānošana. Lai aprēķinātu PVN nepakļaušanās pakāpi šajā nodokļu nemaksātāju grupā, tiek izmantoti publiski pieejamie dati par nodokļu konsultantu atalgojumu. Lielbritānijā tiek pieņemts, ka konsultanta atlīdzības apmērs ir aptuveni 10% no nodokļu summas, par kuru nodokļu plānošanas rezultātā tiek samazināta budžetā maksājamā nodokļa summa vai informācija par zināmajām izvairīšanās shēmām: tiek novērtēts shēmu izplatības līmenis, kā arī nodokļu summas, kuras netiek samaksātas šādu shēmu izmantošanas rezultātā.

Daļēja atbrīvošana no PVN maksāšanas. Dažreiz nodokļu maksātāji, kas veic gan neapliekamos, gan apliekamos darījumus, mēdz veikt tāda priekšnodokļa atskaitījumus, kas neattiecas uz apliekamo darījumu veikšanu, bet gan neapliekamo darījumu veikšanai. Lai aprēķinātu PVN nepakļaušanās pakāpi šajā nodokļu nemaksātāju grupā, tiek veikti riskanto nodokļu maksātāju pārbaudes un tiek apkopota informācija par pārbaudēs konstatētajiem pārkāpumiem naudas izteiksmē. Iegūtais rezultāts tiek reizināts ar varbūtību, ar kādu šāda veida pārkāpumi var tikt konstatēti visiem pārējiem nodokļu maksātājiem. Pēc tam iegūtais rezultāts tiek reizināts ar kopējo nodokļu maksātāju skaitu. Jo vairāk pārbaudes ir veiktas, jo precīzāks būs aprēķinātais PVN nepakļaušanās pakāpes lielums.

Izvairīšanās reģistrēties. Izmantojot datus, kas tiek deklarēti ienākuma nodokļa mērķiem (gada ienākumu deklarācijas u.tml.), ar speciālās programmas palīdzību tiek noteikti nodokļu maksātāji, kuriem ir jāreģistrējas PVN reģistrā, un šo nodokļu maksātāju iespējamā

apliekamo darījumu vērtība. Ņemot vērā to, ka eksistē potenciālie PVN maksātāji, kuri neparādās nevienā informācijas avotā, iegūtais rezultāts tiek palielināts aptuveni par 19%.

Likumu neievērošanas aiz neuzmanības. Lai aprēķinātu PVN nepakļaušanās pakāpi šajā nodokļu nemaksātāju grupā, tiek veiktas riskanto nodokļu maksātāju pārbaudes un apkopota informācija par pārbaudēs konstatētajiem pārkāpumiem naudas izteiksmē. Iegūtais rezultāts tiek reizināts ar varbūtību, ar kādu šāda veida pārkāpumi var tikt konstatēti visiem pārējiem nodokļu maksātājiem, kā arī iegūtais rezultāts tiek reizināts ar kopējo nodokļu maksātāju skaitu. Jo vairāk pārbaudes ir veiktas, jo precīzāks aprēķinātais PVN nepakļaušanās pakāpes lielums.

Apzināta likumu neievērošana - krāpšana. Informācija tiek iegūta dažādu nacionālo projektu - pārbaužu akciju ietvaros. Tiek aprēķināta krāpšanas esamības varbūtības dažādās uzņēmējdarbības sfērās.

Starptautiskā krāpšana. Lai aprēķinātu PVN nepakļaušanās pakāpi, tiek salīdzināti ar VIES sistēmas starpniecību saņemtie dati par piegādēm Lielbritānijas apliekamajām personām ar Lielbritānijas nodokļu maksātāju PVN deklarācijām. Pēc aptuveniem aprēķiniem no starptautiskās krāpšanas Lielbritānija ik gadu zaudē ap 1,25 miljardu eiro. Starptautiskās krāpšanas apkarošanai tiek izmantotas šādas metodes:

- operatīvā banku kontu operāciju apturēšana,
- nopietna pirmsreģistrācijas kontrole,
- īpašas uzmanības pievēršana nodokļu maksātājiem, kuri neveic saimniecisko darbību,
- nodokļu uzrēķini,
- kriminālatbildības piemērošana²⁶⁵.

Promocijas darba autore uzskata, ka pētot PVN ienākumu ietekmi uz valsts budžetu, ņemot vērā ārvalstu pieredzi, varētu palielināt budžeta ieņēmumus. Uzņēmēju krāpšana ar PVN atmaksu ieguvusi stabilu vietu kā viens no visienesīgākajiem uzņēmējdarbības veidiem²⁶⁶. Plānotāji, novērtējot PVN ietekmi uz budžetu, varētu izvērtēt iespēju izmantot Lielbritānijas kolēģu PVN nepakļaušanās aprēķināšanas metodoloģiju. Tas būtu viens no nodokļu administrēšanas darba efektivitātes rādītājiem cīņā ar PVN izkrāpšanu no budžeta.

Nodokļu administrēšanas tēls

Nodokļu administrēšanas tēlu sabiedrībā ir iespējams noteikt, veicot nodokļu maksātāju aptaujas. Līdz ar to nozīmīga ir nodokļu administrētāju un masu informācijas līdzekļu sadarbības pilnveidošana, nepieciešams aktivizēt sadarbību ar masu informācijas līdzekļiem, kas palīdzētu risināt klientu apkalpošanas problēmas, nodrošināt sadarbību ar vietējo presi, televīziju un radio

²⁶⁵ Sējāns O., Pārskats „Par piedalīšanos IOTA darba grupas sanāksmē”PVN krāpniecības atklāšana un novēršana”VID Galvenā nodokļu pārvalde, 20.10.2005.-nepublicēts1,2,3lpp.

²⁶⁶ Ratkevičs J., ”Par nodokļiem”, „Visu Latvijai” 17.12.2006.

sabiedrības informēšanā un izglītošanā. Pēdējā laikā ir daudz darīts minētajā jomā, bet globalizācija prasa lielāku informētību nodokļu jautājumos, jo pētījuma dati liecina, ka sabiedrībai pietrūkst informācijas par nodokļu jautājumiem. Nodokļu administrēšanai lielu ļaunumu nodara nodokļu nemaksātāji, kas nodibinājuši uzņēmumus ar mērķi izkrāpt nodokļus no budžeta. Viņi ir pārāk labi informēti par nodokļu jautājumiem, jo savā uzņēmējdarbībā spēj piesaistīt augstas klases juristus un nodokļu speciālistus, kas palīdz sastādīt „pareizos līgumus” un veikt „pareizos darījumus”. Tādu nav daudz, bet viņu veiktie darījumi ir apjomīgi, līdz ar to arī nodokļu summas, kuras netiek nomaksātas budžetā, arī ir apjomīgas. Promocijas darba autore uzskata, ka kārtību var ieviest tikai tad, ja ir perfekta uzskaitē, piemēram kā Dānijā.

Svarīgi, lai sabiedrība ticētu nodokļu administrēšanai, lai informācija, kura tiek saņemta, būtu konfidenciāla, lai darbinieki ar savu uzvedību nenoniecīnātu iestādes prestižu. Sabiedriskās domas pētījumi neaplicina pozitīvo viedokli par nodokļu administrēšanas attīstību. Tā 2005. gada beigās publiskotajā Pasaules Bankas (PB) un Eiropas Rekonstrukcijas un attīstības bankas (ERAB) pētījumā par biznesa vidi un uzņēmumu darbību Centrālās un Austrumeiropas valstīs tieši Latvijas uzņēmēji izrādījās tie, kuru biznesā ir vislielākās problēmas saistībā ar augstām nodokļu likmēm, nodokļu administrēšanu, kā arī makroekonomisko nestabilitāti. Pētījuma mērķis bija Eiropas attīstības valstīs noteikt biznesa vides kvalitāti, kuru nosaka plašs valsts un uzņēmumu mijiedarbības faktoru spektrs. Starp šiem faktoriem tika apskatītas problēmas biznesā, neoficiālie maksājumi un korupcija, noziedzība, biznesa regulēšana un birokrātija, muita un nodokļi, darbaspēka jautājumi, uzņēmumu finansējums, juridiskie un tiesu jautājumi, infrastruktūra. Vairāk nekā 50% aptaujāto Latvijas uzņēmēju ir atzinuši, ka viņu biznesam problēmas pašlaik rada augstās nodokļu likmes un nodokļu administrēšana. Tomēr salīdzinot ar 2002. gada tāda paša pētījuma rezultātiem, šādu uzņēmēju īpatsvars ir samazinājies. Taču jāatzīst, ka tā nav tikai Latvijas problēma. Kopumā astoņās jaunajās Austrumeiropas valstīs, kas 2004. gadā pievienojās ES, uzņēmējus visvairāk satrauc augstās nodokļu likmes, negodīga konkurence, augstās finansējuma izmaksas un problēmas, kas saistītas ar nodokļu administrēšanu. Salīdzinājumā ar kaimiņu valstīm - Igaunijā ar nodokļu likmēm un administrēšanu neapmierināti ir tikai ap 10% uzņēmēju, viņus visvairāk uztrauc līgumu neievērošana, problēmas, kas saistītas ar darba likumdošanu, un kvalificēta darbaspēka trūkums. Savukārt Lietuvā kā galvenās problēmas uzņēmēji nosauc augstās nodokļu likmes, negodīgu konkurenci, kā arī ierobežotās iespējas izmantot zemi²⁶⁷.

2006. gada aprīlī publiskotie tirgus un sociālo pētījumu centra „Latvijas fakti” martā veiktās aptaujas rezultāti liecina, ka nodokļu administrēšanai ir samērā zems sabiedrības

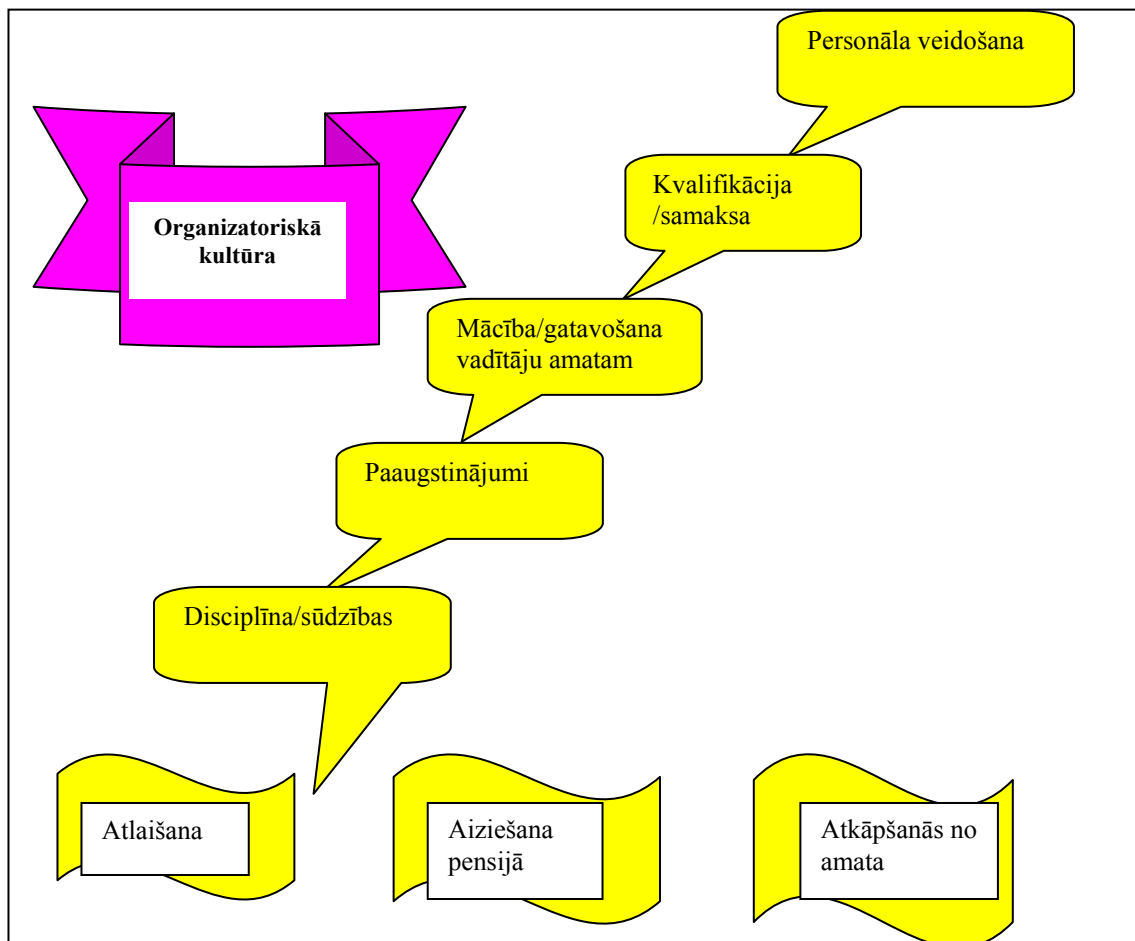
²⁶⁷ Pētījums: Latvijas uzņēmējiem vislielākās problēmas rada nodokļi un makroekonomiskā nestabilitāte [Elektronisks resurss].

uzticības reitings (13,9 reitinga punkti), vēl mazāk uzticas pašvaldībām (9,3), komercbanku sistēmai (8,9), politiskajām partijām (-78,2), bet visvairāk uzticas skolām(58,8)²⁶⁸.

Pētījumi liecina, ka neraugoties uz panākumiem, nodokļu administrētājiem daudz jāstrādā, lai pilnveidotu nodokļu administrēšanu un lai sabiedrība tai uzticētos. Nodokļu administrētāji nav nodokļu politikas veidotāji, bet gan tās īstenotāji. Tāpēc arī tiem nevar pārmest par augstām nodokļu likmēm, sarežģītām nodokļu likumdošanas normām. Toties nodokļu administrēšanā pielietojamie paņēmieni, metodes, deklarāciju skaits un pārskatu skaits ir atkarīgs no nodokļu administrētājiem. Taču nodokļu administrēšanai jāturpina attīstīties atbilstoši pasaules labākajai pieredzei.

Organizatoriskā kultūra

Viena no visaktuālākajām problēmām ir nodokļu administrēšanas organizatoriskās tradīcijas. Organizatorisko kultūru iespējams noteikt, izmantojot nodokļu administrētāju aptaujas



3.4.att.Organizatoriskā kultūra²⁶⁹

²⁶⁸ VID mājas lapa <http://www.vid.gov.lv>

²⁶⁹ Autores izveidotais attēls

Kā parādīts attēlā, piecas funkcijas: darbinieku atlase, kvalifikācija un samaksa, mācības un gatavošanās darbam vadošos amatos, paaugstinājumi un disciplinārlietas un sūdzības ir apvienotas organizatoriskā kultūrā, kas būtiski ietekmē rezultātus.

Organizatoriskā kultūra ir nodokļu administrēšanā pastāvošā vērtību sistēma, kas ir atkarīga no tiesiskās sistēmas. Ja nodokļu administrētāji pieņem esošās vērtības un uzskatus, nodokļu administrēšana iegūst vairākas priekšrocības: kultūra atvieglo un paātrina saziņu, veicina lēmumu pieņemšanu un kontroli, palielina darbinieku ieguldījumu. Īsāk sakot, palīdz pārvarēt lielām birokrātijām raksturīgo atsvešinātību, vieno organizācijas dalībniekus un piešķir viņu darbam jēgu. Piecas funkcijas sekmē darbinieku daudzos viņu karjeras posmos. G.Starlings apgalvo, ka organizatorisko kultūru var nostiprināt atlases laikā - pieņemot cilvēku darbā, kuru vērtības atbilst organizācijas vērtībām²⁷⁰. Arī E.Kaņajevs, I.Kamirovs uzskata, ka nodokļu administrēšanas pilnveidošanai ir nepieciešama tiesiska, teorētiska un praktiska pieeja, kas ievērotu gan nodokļu maksātāju, gan valsts intereses²⁷¹. Organizatoriskā kultūra kalpo, lai palielinātu pakalpojumu kvalitātes līmeni, atbildību par pakalpojumu sniegšanu, pakalpojumu sniegšanas kultūru, nodrošināt nodokļu administrēšanas ekonomisko efektivitāti. Kadru sagatavošana, profesionālajai kvalifikācijai un darba organizācijai jāatbilst mūsdienu prasībām.

Svarīgi jau sākotnēji nodokļu administrēšanā atlasīt piemērotus darbiniekus, jo šiem darbiniekiem ir jābūt ne tikai ar profesionālajām dotībām, bet arī pietiekami stingrai personībai. No nodokļu administrētāja tiek prasīta augsta profesionalitāte, mīlestība pret darbu, vēlēšanās nodot citiem savas zināšanas, gatavība jaunpienācējam iedalīt savu laiku, jābūt iniciatīvas bagātiem, jāprot nomierināt, uzmundrināt, izlabot. Noturēt darbinieku kolektīvā ir viens no svarīgākajiem uzdevumiem, kas prasa nemītīgu uzmanību, jo darbinieka apmācībā tiek patērēts laiks un komandas darbs. Nepieciešams radīt morālo klimatu uz uzticības pamata.

Kā norādīts shēmā ir trīs aiziešanas veidi: atlaišana, aiziešana pensijā un atkāpšanās no amata. Organizatorisko kultūru veido vadība kopā ar personālu, tāpēc nepieciešams, lai būtu spēcīga komanda, kas būtu spējīga īstenot stratēģiskos mērķus.

Snieguma vērtējums

Promocijas darba autore uzskata, ka 21.gadsimts prasa jaunu pieeju nodokļu administrēšanas atskaišu un kontroles sistēmā. Ja agrāk lielāka uzmanība tika pievērsta darba izpildes kontroles procesiem un valsts resursu izmantošanai, tad patreiz uzsvaru vajadzētu likt kontroles rezultātiem un seku novērtēšanai un cēloņiem, kas izraisa šīs sekas.

²⁷⁰ Starlings G., Valsts sektora pārvalde, Valsts administrācijas skola, 1999, 468lpp.

²⁷¹ Каньяев Э., Камиров И., Как улучшить налоговое администрирование, Экономическое обозрение, 2005 (7)

Snieguma vērtējums ir noslēdzošais posms. Vērtējot sniegumu, jāņem vērā sekojoši apsvērumi: vai instrukcijas tiek ievērotas un pielietotas regulāri, vai personāls spēj veikt savus pienākumus, vai nodokļu administrētājs uzņemas atbildību, vai darbības tiek pienācīgi kontrolētas, vai pienākumi pārklājas, vai resursi tiek izlietoti pareizi, vai ir skaidri komunikāciju kanāli, vai organizatoriskā struktūra un noslogojums ir pareizs, vai visi izstrādātie procesi ir nepieciešami.

Nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritms nav universāls, taču, to pielietojot, jāievēro zināma piesardzība. Snieguma vērtējumā ieteikumu izstrāde prasa daudz zināšanu un iemaņu. Tiem jābūt reālistiskiem, rūpīgi izpētītiem, izanalizētiem un novērtētiem, pirms tie tiek virzīti tālāk kā potenciālas alternatīvas esošajiem risinājumiem.

Mūsdienīgas nodokļu administrēšanas stratēģijas ir virzītas uz to, lai veicinātu nodokļu maksātāju brīvprātīgu nodokļu nomaksu tik lielā mērā, cik to var izdarīt nodokļu administrētāji. Nepieciešamību veikt novērtēšanu jāizprot visiem darbiniekiem - sākot no augstākās vadības līdz darbiniekam nodokļu maksātāju apkalpošanas zālē. Ja lielākā daļa nodokļu administrētāju patiesi mēģinās īstenot nodokļu administrēšanā izvirzītos mērķus, tas varētu ietekmēt dzīves kvalitātes paaugstināšanos sabiedrībā: radīti jauni un kvalitatīvi pakalpojumi nodokļu maksātājiem, represīvie pasākumi tiktu pielietoti riskantajiem nodokļu maksātājiem, tiktu veicināta uzticēšanās gan starp nodokļu administrētājiem un sabiedrību, gan nodokļu maksātājiem. Līdz ar to pieaugtu ekonomiskā aktivitāte.

Sekmējot nodokļu maksātāju godprātīgu saistību izpildi, nodokļu administrēšana palīdz nodrošināt sociālas politikas īstenošanu valstī. Tas sniedz būtisku ieguldījumu sabiedrības dzīves līmeņa paaugstināšanā, tuvinot to ES ekonomiski attīstīto valstu iedzīvotāju labklājības līmenim.

Nodokļu administrēšanas mērķis ir orientēts uz to, lai uzlabotu labprātīgu nodokļu nomaksas līmeni, lai uzlabotos pakalpojumu sniegšanas pakāpe. To pilnībā varēs sasniegt tikai tad, ja šo svarīgo uzdevumu risināšanā būs iesaistīta ne tikai visa valsts pārvalde, bet arī sabiedrība. Nodokļu administrēšanas sekmīgs darbs nodokļu iekasēšanā ir viens no būtiskākajiem priekšnosacījumiem veiksmīgas valsts funkcijas izpildē, t.i. nodrošināt pilnīgu un konsekventu nodokļu iekasēšanu, pilnveidot visu veidu komunikāciju kanālus saziņai ar klientiem nodokļu saistību efektīvai izpildei, kā arī pilnveidot atgriezenisko saiti.

Nodokļu administrēšanas pilnveidošana ir būtisks elements valsts labklājības un ekonomikas izaugsmes veicināšanai. Tādēļ svarīgi valstī radīt tādu vidi, kur visi ir vienlīdzīgi pakļaujas nodokļu likumiem un nodokļu maksātājs pats ir ieinteresēts brīvprātīgā nodokļu maksāšanā. Demokrātiskā sabiedrība prasa sabalansētu pamatu nodokļu administrācijas un pilsoņu tiesiskajās attiecībās, juridisko drošību un aizsardzību, kā arī kvalitatīvu servisu. Nodokļu administrēšanai ir jāturpina attīstīties atbilstoši ES prasībām.

Secinājumi un priekšlikumi

Pamatojoties uz darbā veikto pētījumu, autore ir nonākusi pie sekojošiem galvenajiem **secinājumiem**.

1. Zinātniskajā literatūrā nodokļu administrēšanas būtība nav apstiprināta ar teorētiski metodoloģisku analīzi un atbilstošu argumentāciju, viedokļi ir izteikti definitīvā, galīgā formā un tie ir atšķirīgi. Autore, atbalstot sistemātiskās pieejas principu, izveidoja visas nodokļu aplikšanas sakarību shēmu, kuras pamatā ir nodokļu teorija. Uz nodokļu teorētisko atziņu pamata tiek veidota nodokļu politika, kas paredz sasniedzamos stratēģiskos un taktiskos mērķus. Nodokļu politiku īsteno likumdošanas ceļā. Ar likumu nosaka, kādus nodokļus valstī iekasēs, kādi būs katra nodokļa elementi (objekts, subjekts, likme) un administrēšana. Tātad tiek izveidota nodokļu sistēma. Līdz ar to nodokļu administrēšana ir nodokļu administrācijas īstenošana nodokļu sistēmas pārvaldība.

2. Nodokļu administrēšana kā pārvaldes forma ir darbību komplekss. To veido darbības, kuras tiek veiktas administrēšanas procesā, pildot šādas funkcijas: plānošanu, organizēšanu, motivēšanu un kontroli. Plānošanas funkcija nozīmē nodokļu ieņēmumu plānu sagatavošanu un ar nodokļu administrēšanu saistītu darbību plānošanu. Organizēšanas funkcija izpaužas nodokļu administrācijas organizatoriskās struktūras pareizā izveidošanā un atsevišķu tās elementu darbības koordinēšanā, pareizā nodokļu administrēšanā lietojamo tehnoloģiju izvēlē. Motivācijas funkcija izpaužas nodokļu administrācijas darbinieku ieinteresētībā strādāt ražīgāk un veidot profesionālo partnerību, kā arī panākt nodokļu maksātāju ieinteresētību labprātīgi maksāt nodokļus un sadarboties ar nodokļu administrāciju. Kontroles funkcija saistīta ar nodokļu iekasēšanu un nodokļu maksātāju saukšanu pie atbildības par nodokļu likumdošanas neievērošanu un ignorēšanu.

3. Zinātnieku izpratne par nodokļu administrēšanas pilnveidošanu un efektivitāti ir atšķirīga. Neatkarīgi no valstu sociāli ekonomiskās attīstības pakāpes, kā kavēklis zinātnieku darbos nodokļu administrēšanas pilnveidošanai, tiek minēti vieni un tie paši nodokļu nemaksāšanas iemesli: likumu neskaidrība, augstās nodokļu likmes, neefektīva budžeta līdzekļu tērēšana, neērta nodokļu maksāšana, nesodāmība, nodokļu maksāšanas disciplīna valstī. Promocijas darba autore uzskata, ka nodokļu maksātāja attieksme pret nodokļu maksāšanu lielā mērā ir atkarīga no tā, kā valsts pārvaldes institūcijas tērē nodokļu maksātāju naudu, savukārt nodokļu administrētājiem ir jārēķinās ar riskiem, kas saistīti ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

4. Latvijā viens no riska faktoriem nodokļu ieņēmumu plānošanā ir plānoto nodokļu ieņēmumu būtiska atšķirība no faktiskajiem. Iespējamie valsts budžeta ieņēmumu prognožu neprecizitāšu cēloņi ir analītiķu nemākulība un nezināšana, vienotas metodikas trūkums nodokļu ieņēmumu plānošanā, negaidīti politiski lēmumi, likumdošanas aktu izmaiņas, nepietiekams tehniskais nodrošinājums: datortehnikas kvalitāte, izmantojamās programmatūras neatbilstība nodokļu ieņēmumu plānošanas darbam, sadarbības trūkums ar nodokļu maksātājiem jautājumā par nodokļu ieņēmumu prognozēm.

5. Latvijas nodokļu administrēšanas organizatoriskā struktūra tiek veidota pēc jaukiem elementiem, izmantojot gan atsevišķu nodokļu maksātāju segmenta pieeju, gan funkcionālo, gan atsevišķu nodokļu pieeju. Organizēšanas funkcijas ietvaros atsevišķiem posmiem vajadzētu darboties kā vienotam organismam. Nodokļu administrēšanas funkcijas skar ne tikai pašus nodokļu administrētājus, bet arī nodokļu maksātājus, tāpēc svarīgi, cik izmaksā nodokļu saistību izpilde, cik lielā mērā nodokļu administrēšanas izmaksas ietekmē preču, sniegto pakalpojumu cenas. Autores veiktais pētījums liecina, ka nodokļu administrēšanas dokumentos ir skaidri noteikts kompetenču un atbildības sadalījums nodokļu parādu administrēšanā un piedziņā, sodu administrēšanā, informācijas apmaiņā tiešo nodokļu jomā, krāpšanas apkarošanā, bet praktiski ne vienmēr tas darbojas.

6. Kā trūkumi organizēšanas funkcijas īstenošanā jāmin nodokļu inspektoru nevienmērīgs noslogojuma sadalījums pa nodokļu administrēšanas līmeņiem, neefektīvs sadarbības plāns ar sabiedrību, nodokļu administrēšanas nodaļām, Finanšu policijas pārvaldi. Vienota informatīvā centra trūkuma dēļ, nodokļu administrētāji nelietderīgi tērē laiku informācijas meklēšanai. Savukārt esošā nodokļu administrēšanas programma nenodrošina efektīvu nodokļu administrētāju darbu. Apjomīgs atskaišu daudzums joprojām datu bāzēs netiek iesūtīts elektroniski.

7. Nodokļu administrēšanas mērķu sasniegšana ir tieši atkarīga no vadības, no tā, kā vadība iesaistās procesos un motivē savus darbiniekus iesaistīties stratēģijas realizēšanā un plānoto mērķu sasniegšanā. Darbiniekiem ir jāpārzina vīzija, stratēģija, mērķi, plānotās darbības, izmaiņas esošajos plānos, jo informācijas trūkums var nopietni ietekmēt darbinieka motivāciju. Tas var izraisīt nedrošību un neapmierinātību. Motivēšanas funkcijas īstenošanu kavē sekojošas problēmas: nav radīta vide, kurā var labvēlīgi motivēt darbiniekus, nav vērojama sasaiste starp atalgojumu un iekasēto nodokļu summu. Neapmierinātība ar noslogojumu un citiem minētajiem apstākļiem, rada lielu kadru mainību trešajā nodokļu administrēšanas līmenī.

8. Lielākā daļa no vakancēm ir tieši nodokļu kontroles jomā - nodokļu auditā. Tas liecina par to, ka nodokļu auditoru darba specifika prasa no darbiniekiem visaugstākā līmeņa profesionalitāti dažādās jomās, auditoram piedāvātais atalgojums nav konkurētspējīgs darba

tirgus piedāvājumā. Turklāt personāla trūkums būtiski iespaido nodokļu audita darba plāna kvalitatīvu izpildi.

9. Nodokļu administrēšanas rādītāji liecina par nemitīgi pieaugošo faktiski veikto kontroles darbību skaitu, nodokļu uzrēķiniem, no kuriem tiek iekasēts ļoti mazs procents, jo uzrēķinu veicējs nav atbildīgs par iekasēšanu. Tas liecina par nesaskaņotu darbību starp VID nodaļām, nepārdomātu pienākumu sadali un sadarbību ar citām kontrolējošām institūcijām, kā arī par neracionālu resursu sadali, neefektīvu iekšējo kontroli, kvalificētu auditoru trūkumu. Autore uzskata, ka nodokļu administrētāji kontroles darbā galveno uzmanību pievērš darbam ar nodokļu maksātājiem un nevis ar nemaksātājiem.

10. Analizējot Latvijas nodokļu administrēšanas praksi var secināt, ka nodokļu administrēšanu būtiski ietekmē maksātnespējīgo uzņēmumu skaita pieaugums, kā rezultātā palielinās darbs saistīts ar nodokļu parādu piedziņu. Sakarā ar nelabvēlīgiem procesiem ekonomikā (inflācija, dažādu tarifu pieaugums, neelastīga nodokļu politika) arvien biežāk uzņēmumi nespēj pildīt savas saistības ar budžetu, kredītiestādēm, darbiniekiem. Pēc ekspertu vērtējumiem minētā tendence pastiprināsies.

11. Kā īpaša problēma kontroles funkcijas īstenošanā ir PVN administrēšana, jo ar PVN saistīto likumu atsevišķas normas pašas par sevi rada apstākļus, kad krāpniecība ir visai iespējama. Krāpniecībai tiek izmantotas fiktīvās firmas. Darbā ir izdarīts secinājums, ka lielākie PVN nemaksāšanas apjomi tradicionāli ir valstīs ar augstu korupcijas līmeni. Eiropā līdervalstis ir Polija un Krievija, kurās netiek iekasēti vismaz 40% PVN. Skandināvijas valstīs PVN neiekasēšana ir 5 – 10% līmenī²⁷². PVN administrēšanu apgrūtināošs aspekts ir ievērojamais UR reģistrēto fiktīvo uzņēmumu skaits, kas tiek reģistrēti patversmēs uz personu vārda bez noteiktas dzīves vietas. Pēdējo gadu lielākie nodokļu nemaksāšanas noziedzīgie nodarījumi Latvijā ir saistīti tieši ar fiktīviem uzņēmumiem un PVN izkrāpšanu no budžeta. Bez tam vairāki miljoni latu nenonāk valsts budžetā arī tāpēc, ka daudzi uzņēmumi algas izmaksā aploksnēs, tādā veidā noslēpjot gan uzņēmuma gūto peļņu, gan patiesās algas. Aplokšņu algu veicina VSOI un IIN likmju augstais līmenis.

12. Noziedzīgie nodarījumi nodokļu jomā ir sarežģītāki nekā citi ekonomiskie noziegumi. Nodokļu nemaksātāju lietas ir komplicētas, tāpēc, lai atklātu šos noziegumus, nodokļu administrētājiem ir nepieciešamas padziļinātas zināšanas finanšu, nodokļu, administratīvo tiesību un krimināltiesību jomā. Finanšu policijas darbības metožu nodokļu parādu samazināšanā un lietu izskatīšanā efektivitāte ir samazinājusies, par ko liecina neatklāto lietu skaita pieaugums lietvedībā. Tas apstiprina Finanšu policijas zemo darba kapacitāti, neprofesionalitāti, sadarbības

²⁷² Kalniņš J., PVN — pievienotās vai pazaudētās vērtības nodoklis, <http://www.republika.lv/?id=article&nid=759>

trūkumu ar nodokļu administrēšanas teritoriālajām iestādēm, preventīvo un korektīvo darbību nepietiekoša izmantošana cīņā ar nodokļu nemaksātājiem.

13. Nodokļu administrētāju padarīto darbu ļoti grūti novērtēt, jo tas ir saistīts ar dažādu funkciju īstenošanu. Nodokļu administrēšanā lielāka uzmanība tiek pievērsta veikto darbību kvalitatīvai analīzei, bet mazāka – šo rezultātu izvērtēšanai kopumā. Nodokļu administrēšanā trūkst sasaistes starp izvirzītajiem mērķiem un šo mērķu izpildes rezultatīvajiem rādītājiem. VID nepastāv skaidra nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēma un efektivitātes rādītāji, kas palīdzētu noteikt nodokļu administrēšanas trūkumus un veikt uzlabojumus. Efektivitātes rādītāju trūkums kavē nodokļu administrēšanas pilnveidošanu.

14. Nodokļu administrētājiem nepārtraukti jādarbojas mainīgos apstākļos. Līdz ar to administrēšanai arī jābūt elastīgai, jāpieņem operatīvi lēmumi, kas atbilst konkrētiem ekonomiskiem apstākļiem. Daudzus ekonomiskos procesus nodokļu administrētāji nevar ietekmēt, bet savas kompetences ietvaros ātri reaģējot uz ekonomisko apstākļu izmaiņām, ir iespējams novērst šķēršļus uzņēmējdarbības attīstībai un mazināt tieksmi izvairīties no nodokļu maksāšanas.

Balstoties uz darbā veikto analīzi un izdarītajiem secinājumiem, autore izvirza šādus **priekšlikumus**.

1. lai promocijas darbā izvirzītos secinājumus īstenotu praksē, nodokļu politikas veidotājiem: **Finanšu ministrijai** kopā ar nodokļu politikas īstenotāju - **Valsts ieņēmumu dienestu** nepieciešams:

- nodokļu politiku veidot balstoties uz promocijas darbā izvirzītajām konceptuālajām teorētiskajām nostādnēm un nodokļu administrēšanas funkcijām. Uz to pamata veidot nodokļu normatīvos aktus un nodokļu administrēšanas stratēģiju,
- papildināt LR likumu "Par nodokļiem un nodevām" un LR likumu "Par Valsts ieņēmumu dienestu" ar termina „nodokļu administrēšana” autora piedāvāto sekojošo skaidrojumu „nodokļu administrēšana ir nodokļu administrācijas īstenota nodokļu sistēmas pārvaldība”.

2. lai valsts budžeta nodokļu ieņēmumu prognoze būtu precīzāka, **Finanšu ministrijai** kopā ar **Valsts ieņēmumu dienestu**, analizējot budžeta izpildes datus, un, ņemot vērā nodokļu likumdošanas izmaiņas, rūpīgi izstrādāt nodokļu plānošanas metodiku katram nodoklim. Izmantojot Hurviča kritēriju, paredzēt nodokļu parādu samazināšanas iespējas un nodrošināt precīzāku nodokļu plānošanas metožu izmantošanu:

- PVN uzskaites precizitātei izmantot aditīvo Holta-Vintersa lineārās sezonālās izlīdzināšanas modeli, kam ir nepieciešama sarežģītāka datu analīzes sistēma,

- UIN prognozēšanas rezultātu uzlabošanai precizēt iepriekšējo periodu prognožu novirzes un to cēloņus, lai zinātu kādu paņēmieni un metodi piemērot plānošanā. UIN prognozi atspoguļojošiem koeficientiem piešķirt savu īpatsvaru un izvērtēt ietekmējošos faktorus, kas varētu ietekmēt UIN prognožu kvalitāti.
- lai precīzāk varētu prognozēt IIN un VSAOI, nepieciešams veikt izmaiņas kārtējā gada budžeta likumā, nosakot minimālo darba algu kā procentu no uzņēmuma apgrozījuma, nevis no valstī noteiktās minimālās algas.

3. lai uzlabotu nodokļu iekasēšanu, veicinātu labprātīgu nodokļu nomaksu un samazinātu aplokšņu algas **Finanšu ministrijai** kopā ar **Valsts ieņēmumu dienestu** iesniegt valdībā šādus alternatīvus priekšlikumus:

- diferencēt minimālo algu un dažādu profesiju kategorijām piemērot atšķirīgu minimālo algu,
- lai motivētu labprātīgos nodokļu maksātājus, samazināt VSAOI likmi no 33,09% uz 30% un godprātīgiem nodokļu maksātājiem gada beigās atmaksāt no budžeta 3,09%,
- ar likumu noteikt atlaides UIN uzņēmumiem par darba vietu saglabāšanu, piem., 0,5% par katru darbinieku (izņemot Rīgu un Rīgas reģionu),
- darbinieka VSAOI piemērot progresīvo, bet algas nodoklim - regresīvo, darba devēja VSAOI – regresīvo likmi,
- darbinieka algai VSAOI likmi (9%) nemainīt, bet darba devēja VSAOI piemērot regresīvo likmi,
- aprēķināt VSOI nevis no bruto algas, bet gan pēc neapliekamā minimuma un atvieglojuma par apgādājamiem piemērošanas, t.i., piemērot citu ar nodokli apliekamo ienākumu,
- izveidojot vienotu informatīvo centru, lai sakārtotu statistiku un lai bezdarbnieki vienlaicīgi nevarētu saņemt pabalstu un algu. Darbiniekam, uzsākot darbu, vispirms pierēģistrēties Nodarbinātības dienestā un tikai pēc tam slēgt līgumu ar darba devēju,
- Administratīvo pārkāpumu kodeksā noteikt dalītu atbildību darba devējiem un darbiniekiem, kuri ir vienojušies savā starpā par darba izmaksām aploksnēs. Administratīvā kārtā sodīt arī darbinieku, kurš strādā bez darba līguma.

4. lai veicinātu nodokļu maksātāju disciplīnu un ierobežotu masveida izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, nostiprinātu viņu tiesisko apziņu, samazinātu fiktīvo uzņēmumu skaitu, **Finanšu ministrijai** kopā ar **Valsts ieņēmumu dienestu** ierosināt sekojošas izmaiņas normatīvajos aktos:

- LR *Komerclikumā* paredzēt normu, kas nepieļauj reģistrēties un veidot jaunu uzņēmumu, ja uzņēmējs jau iepriekš novedis savu uzņēmumu līdz maksātnespējai vai ir bijis saistīts ar fiktīvu uzņēmējdarbību. Paredzēt vienkāršotu komersantu izslēgšanu no Komercreģistra pēc nodokļu administrācijas pieteikuma,
- papildināt 209. pantu "Fiktīva uzņēmējdarbība" ar normu „pie kriminālatbildības saukt tās personas, kuru dati tiek izmantoti komersantu dibināšanai, bet pašas ar komercdarbību nenodarbojas, kā arī saukt pie kriminālatbildības tās personas, kuras izmanto fiktīvo firmu rekvizītus savai komercdarbībai,
- likumā "*Par pievienotās vērtības nodokli*" skaidri definēt jēdzienu „fiktīvs uzņēmums” un” fiktīvs darījums” un atbildību par to.

5. Tieslietu ministrijai veikt labojumus tajos normatīvajos aktos, kas nosaka *Uzņēmumu reģistra* kompetenci:

- reģistrējot uzņēmumu, nodrošināt fizisku personu: dibinātāju, valdes locekļu un juridisko adresu pārbaudi, lai samazinātu fiktīvo uzņēmumu skaitu. Paātrināt tiesisko normu pārskatīšanu un apstiprināšanu, nodokļu izmaiņu gadījumā,
- UR pārbaudīt jauno uzņēmumu īpašnieku personības. Likumdošanā jāparedz, ka izskatot reģistrēšanai vai īpašnieku izmaiņām iesniegtos dokumentus UR, jāsalīdzina informācija ar citiem valsts reģistriem: Iedzīvotāju reģistru, noskaidrojot, vai persona nav mirusi u.tml., Adrešu reģistru (vai adrese faktiski pastāv), Soda reģistru (informācija par iepriekšējiem pārkāpumiem, varbūt tie bija saistīti ar iepriekšēju uzņēmējdarbību kriminālajiem pārkāpumiem, informācija par meklējamām personām), Nederīgo dokumentu reģistru (nozagtie/nozaudētie dokumenti), Iekšlietu ministrijas Robežsardzes robežšķērsošanās faktu datu bāze (vai amatpersona, kas reģistrē uzņēmumu, nav atstājusi valsti), Tiesu informācijas sistēmu (spriedumi lietās, kad fiziskajām personām atņem tiesības nodarboties ar uzņēmējdarbību),
- fiktīvo firmu darbību ierobežot, veicot grozījumus likumā "*Par Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistru*", izsvītrot pilnvarojuma un pārpilnvarojuma tiesības, kas atļauj uzņēmumu reģistrēt ne vien tā faktiskajiem īpašniekiem, bet arī šo personu pilnvarotajiem pārstāvjiem. Reģistrējot ārzonu uzņēmumus, pieprasīt informāciju par reģistrējamā uzņēmuma patiesajiem īpašniekiem,
- lai novērstu situāciju, ka UR uzrādītājā juridiskajā adresē uzņēmums nav atrodams, ēku vai dzīvokļu īpašnieki izvairās no saimnieciskās darbības deklarēšanas pirms komercdarbības reģistrēšanas Komercreģistrā: papildināt komercsabiedrības reģistrācijai nepieciešamo dokumentu sarakstu ar pašvaldības apliecinātu izziņu par adreses esamību, juridiskās adreses īpašnieka vai valdītāja atļauju par minētās adreses izmantošanu un notariāli

apstiprinātu līgumu, dokumentāru apliecinājumu par ienākumu avotiem pamatkapitāla izveidei, ja tas tiek ieguldīts naudā,

6. Lai pilnveidotu nodokļu administrēšanas funkcijas, ***Valsts ieņēmumu dienestam*** nepieciešams:

- veikt efektīvu nodokļu ieņēmumu un nodokļu administrēšanai paredzēto līdzekļu plānošanu, izvirzītajiem nodokļu administrēšanas stratēģiskajiem mērķiem paredzēt izmērāmus rezultātīvos rādītājus, pareizi sadalīt resursus un personāla noslogojumu pa nodokļu administrēšanas līmeņiem. Plānot parādu samazināšanas iespējas un samazināt izmaksas uz vienu pakalpojumu vienību. Paredzēt darbu ne tikai ar nodokļu maksātājiem, bet arī ar nemaksātājiem, izstrādāt vienotu programmu sadarbībai ar citām kontrolējošām institūcijām,
- izstrādāt progresīvu un elastīgu darba samaksas sistēmu, rast iespēju palielināt nodokļu administrētājiem darba algas fondu par 10% no papildus iekasētiem nodokļiem, lai piesaistītu kompetentus speciālistus. Stimulēt tos nodokļu maksātājus, kas godīgi maksā nodokļus. Paredzēt nodokļu administrētāju motivēšanas iespējas, gan materiālās, gan nemateriālās. Ierobežot nodokļu administrētāju izvēles iespējas par nodokļu likumdošanas normu piemērošanu,
- izstrādāt un īstenot Modernizācijas projektu mazajiem uzņēmumiem, nodrošinot tos ar attiecīgajām nodokļu uzskaites programmām. Izstrādāt mācību kursu jauno nodokļu maksātāju apmācībai nodokļu uzskates un nodokļu atskaišu sastādīšanas jautājumos,
- reorganizēt Finanšu policijas pārvaldi un izstrādāt preventīvo pasākumu metodiku,
- izstrādāt fiziskām personām saprotamas iedzīvotāju ienākumu gada deklarācijas un katra gada sākumā izsūtīt jau aizpildītas deklarācijas nodokļu maksātājiem, lai informētu par nodokļu nomaksu,
- ieviest nodokļu administrēšanas novērtēšanas sistēmas algoritmu, kas palīdzētu noskaidrot nepieciešamos uzlabojumus un veikt korekcijas nākamā gada plānā. Publiskot informāciju par parādnikiem, ne tikai VID mājas lapā, bet arī plašsaziņas līdzekļos,

7. **Augstskolu un koledžu atbilstošajās studiju programmās** iekļaut promocijas darbā izvirzītās konceptuālās teorētiskās nostādnes maģistru programmās un piedāvātos praktiskos nodokļu administrēšanas risinājumus profesionalajās programmās.

Izmantotās literatūras un avotu saraksts

1. LR likums "Par Valsts ieņēmumu dienestu" Latvijas Vēstnesis ,25.11.1993
2. LR likums "Par pievienotās vērtības nodoklis", Latvijas Vēstnesis ,09.03.1995.
3. LR likums "Par nodokļiem un nodevām", Latvijas Vēstnesis, 1995. 18.februāris,Nr.26
4. LR likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, LR AP un valdības Ziņotājs Nr.22/23, 11.05.1993
5. LR likums „Par grāmatvedību”, LR AP un valdības Ziņotājs, 1992. 12.novembris, nr.44
6. LR likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, Latvijas Vēstnesis, 09.02.1995
7. LR likums „Par akcīzes nodokli”, Latvijas Vēstnesis, 30.10.2003
8. LR likums „Par valsts sociālo apdrošināšanu”, Latvijas Vēstnesis, 01.10.1997
9. LR likums „Azartspēļu un izložu likums”, Latvijas Vēstnesis, 17.11.2003
10. Muitas likums, Latvijas Vēstnesis, 18.03.2004
11. Krimināllikums: LR likums. Latvijas Vēstnesis, 1998.8.jūlijs, Nr.199/200
12. Krimināllikums. Par Krimināllikuma spēkā stāšanās laiku un kārtību. Ar Dr.iur. A.Niedres skaidrojumiem. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2002, 227 lpp
13. Centrālās statistikas pārvaldes darbaspēka apsekojums 2006. gada trešajā ceturksnī
14. Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323–338
15. Alm, J., Sanchez, I., & de Juan, A. (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos*, p. 48, 3–18.
16. Ancītis T., Latvijas Avīze, Var pieprasīt nomaksāt nodokļus, 29.03.2007, 2lpp.
17. Andreoni, J. (1992). IRS as loan shark: Tax compliance with borrowing constraints. *Journal of Public Economics*, p.49, 35–46.[
18. Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36, p.818
19. ANO Attīstības programmas interneta mājas lapa (hdr.undp.org)
20. Antonides G., Henry S. J. Robben "True positives and false alarms in the detection of tax evasion", 1995, *Journal of Economic Psychology*, Elsevier, p.617-640
21. Asociēto Centrāleiropas un Austrumeiropas valstu sagatavošana integrācijai ES iekšējā tirgū // COM(95)163, Brisele 03.05.1995. (Baltā Grāmata)
22. Auerbach A., *Handbook of public economics*, Amsterdam:Elsevier Science 2002, s.346
23. Berkowitz, Daniel and Wei Li (2000). "Tax Rights in Transition Economies: A Tragedy of the Commons, *Journal of Public Economics* 76 (3): p.369-398
24. Bernardi L., Chandler M., Gandullia L. „Tax Systems and Tax Reforms in New EU Members”London and NEW YORK, 2005., p.96
25. Bernasconi, M. (1998). Tax evasion and orders of risk aversion. *Journal of Public Economics*, 67, p.123–134
26. Bernotaite R., A.Piskunova, Ēnu ekonomika Latvijā, *Finansists*, Nr.1 2006(13), 10lpp
27. Bloomquist, K. M., Plumley, A. H., & Toder, E. J. (2005). Tax noncompliance in the United States: Measurement and recent enforcement initiatives. In C. Bajada & F. Schneider (Eds.), *Size, causes and consequences of the underground economy: An international perspective* (pp. 203-222). Aldershot, UK: Ashgate, p.34
28. Brauna, A., Iedzīvotāju ienākumu kontrole Latvijā. *Politikas kopsavilkums.*, politika.lv.
29. Brooks,N.(2001)Key Issues in Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance, Asian Development Bank 2001. http://www.adb.org/Documents/Events/2001/Tax_Conference/paper_brooks.pdf
30. Burgess, Robin and Nicholas Stern (1993). „Taxation and Development, „, *Journal of Economic Literature*, 31(2), p. 762-830
31. Carten W. „The Role of Organizational Design in the Revenue Strategies of Developing Countries: Benchmarking with VAT Performance”,2005.p.115
32. Christian, C. W. (1994). Voluntary compliance with the individual income tax: Results from the 1988 TCMP study. *The IRS Research Bulletin*, 1500, 35–42.
33. Clarke, G.R.G., L.C Xu (2002). "Ownership, Competition, and Corruption: Bribe Takers Versus Bribe Payers", *World Bank Working Papers*, WP2783, February, p.45
34. Cowell, F. A. (1990). *Cheating the government: The economics of evasion*. Cambridge, MA: MIT Press, p.56.

35. Cowell, F. A., & Gordon, J. P. F. (1988). Unwillingness to pay. *Journal of Public Economics*, 36, 305–321.[CrossRef] , p.49
36. Dallago B. The irregular economy in systemic transformation and statistical measurement/Research paper series of Russian-European Centre for Economic Policy, July 2002.-p.7.
37. Davis, J. S., Hecht, G., & Perkins, J. D. (2003). Social behaviors, enforcement and tax compliance dynamics. *Accounting Review*, p.78, 39–69.
38. Diderihs H., *Uzņēmuma ekonomika*, 72lpp.
39. Dzene V., *Svarīgākā cīņa pret krimināli gūtiem līdzekļiem*, DB, 18.09.2006
40. Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, (2002) *The Modern VAT*, Washington: International Monetary Fund,p.76
41. *Economie informelle: definitions, mesures, determinants et consequences.-Problemes economiques*, N.2648, janvier 2000.p.12-18
42. Erard, B. (1992). The influence of tax audits on reporting behavior. In J. Slemrod (Ed.), *Why people pay taxes: Tax compliance and enforcement* (pp. 95–114). Ann Arbor: University of Michigan Press, p.34.
43. Erard, B., & Feinstein, J. S. (1994). The role of moral sentiments and audit perceptions in tax compliance. *Public Finance/Finance Publiques*, p. 49, 70–89.
44. Ešvalde I., *Personāla praktiskā vadība*, Merķūrijs LAT,2004, 150lpp
45. *Evaluation of the tax system and the tax administration. Technical Papers of the CIAT Tehnical Conference-Panama: CIAT, 1998,p.136*
46. Frank Mc Nair *It s OK to Ask Em to Work*, 25-76lpp
47. Franzoni L.A.” *Tax Evasion and Tax Compliance*”, 1999., University of Bologna, Italy,p.83
48. Frieze S. *Handbook of bankruptcy and personal insolvency*, London: FT Law and Tax 1996, s. 232
49. GamboaA.*Development of Tax Forecasting Models: Corporate and Individual Income Takses.2002- <http://www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/APCITY/UNPAN005056.pdf>*
50. Garleja R. *Darbs, organizācija un psiholoģija*, Rīga: RaKa, 2003, (200lpp), 95lpp
51. Garrett T.A., Leatherman J.C.*An Introduction to State and Local Public Finance <http://www.rrl.wvu.edu/WebBook/Garrett/chapterfour.htm>,2004, p.12-17*
52. Gill Jit B.S.,*The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform*, 2003, p.5-6
53. Gill,J. *The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform*, The World Bank Complement for presentation on Revenue Administration Reform January 2003, Washington,DC:WorldBank <http://www1.worldbank.org/publicsector/Tax/NutsBolts.pdf>.p.7.
54. Guajardo S.A., Miranda R.*An Elected Officials Guide to Revenue Forecasting.-Chicago: Government Finance Officers Association, p.128*
55. Hogle M., *Local and regional tax administration in transition countries*, Budapest: Local Government and Public Service Reform Initiative 2000,s.243
56. Internal Revenue Service. (1996). *Federal tax compliance research: Individual income tax gap estimates for 1985, 1988, and 1992* (Publication 1415, Rev. 4–96). Washington, DC: Author, p.57.
57. Jensens H., P.Byskov *Ziņojums par riska analīzes metodēm, riska kritērijiem un procedūrām*, 2004, p.78
58. Johnson S. and Kaufmann, D.(2001) *Institutions and the underground economy*, in Hayrylyshyn, O. and Nsouli, S. M.A.*Decade of Transition: Achievements and Challeges*, Washington, Dc: IMF, p.59
59. Johnson, Simon, Daniel Kauffman, and Andrei Shleifer. (1997). “The unofficial economy in transition.” *Brookings Papers on Economic Activity Fall*, (2): 159-239
60. Jurušs M. *Nodokļu sistēmas teorētiskie pilnveidošanas aspekti* .-R.:RTU,1999
61. Kalniņš J., *PVN — pievienotās vai pazaudētās vērtības nodoklis*,DB, 5lpp. <http://www.republika.lv/?id=article&nid=759>
62. Karnīte, R., “Konceptijas projekta “Par fizisko personu ienākumu gūšanas kontroles pilnveidošanu” ekonomiskais novērtējums.” *Latvijas Zinātņu Akadēmijas Ekonomikas institūts*, 2005.
63. Kavale L. *Nodokļu politika* - R.: Valsts Administrācijas Skola, 1998.-49 lpp
64. Kavale L., *Nodokļu politikas problēmas*, LU EVF Finanšu un kredīta katedras zinātniskie raksti, Datorzinību centrs, 1998., 222 lpp.
65. Ketners K.,*Nodokļu plānošana*,RTU,Rīga, 2007,115lpp
66. Ketners K., *Nodokļu ieņēmumu modelēšana*, RTU, 2006., 43 lpp.

67. Korņejeva I. Itālieši nemaksā nodokļus./Latvijas Avīze,09.01.06
68. Krastiņš I., Tiesību teorijas pamatjēdzieni,1996., 12 lpp.
69. Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Krimināllikuma zinātniski - praktiskais komentārs. Vispārīgā daļa. Rīga: "AFS", 2003, 399 lpp
70. Krimināltiesības. Vispārīgā un sevišķā daļa: Mācību grāmata. Autoru kolektīvs. Krastiņš U., Liholaja V., Niedre A. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2001, 427 lpp.
71. Ķirsons M., VID kontrolē arvien stingrāk, 2007.gada 29.janvāris
72. Labklājības ministrijas (LM) uzdevumā veiktā pētījuma "Neregistrētās nodarbinātības novērtējums" 24.05.2007.
73. Lanz Arnold H. Das Schwarz-Weiss-Buch der Mitarbeiter-Motivation, SmartBooks,1998, (250s), 159s.
74. Latviešu valodas vārdnīca, 13lpp
75. Lecture9: Revenue Forecasting and Evaluation Criteria, 2003-[http:// www-cpr. maxwell. syr.edu/faculty/duncombe/PPA734/lecture9-03.pdf](http://www-cpr.maxwell.syr.edu/faculty/duncombe/PPA734/lecture9-03.pdf)
76. Liholaja V. Kriminālatbildība Latvijā un Spānijā. Spānijas Kriminālkodekss. R: Latvijas Vēstnesis, 2002, 180 lpp
77. Liholaja V. Noziedzīgu nodarījumu kvalifikācijas teorētiskie pamati un prakse. Rīga:Firma "AFS", 2001, 228. lpp
78. Lukašina O. Nodokļu sistēma un tās nianse – R. : Merkūrijs LAT, 2000. -549 lpp
79. Mintzbergs H. *Structure in Fives, Designing Effective Organizations*, New York: Prentice Hall (1983), p.184
80. Mittone, L., & Patelli, P. (2000). Imitative behaviour in tax evasion. In B. Stefansson & F. Luna (Eds.), *Economic simulations in swarm: Agent-based modelling and object oriented programming*(Amsterdam: Kluwer)p. 133-158
81. Murto R., *Valuing banks and fixed income instruments*, Helsinki: Helsinki School of Economics and Business Administration , 1999, s. 256
82. Myles, G. D., & Naylor, R. A. (1996). A model of tax evasion with group conformity and social customs. *European Journal of Political Economy*, 12,p.. 49–66.
83. Neatkarīgā Rīta avīze, Ko darīt ar nodokļiem, 09.06.2007, 4lpp.
84. Neilson, W. S. (2003). Probability transformations in the study of behavior toward risk. *Synthese*, 135, 171–192.[CrossRef]
85. Nodokļu administrācijas koncepcija: struktūras un stratēģijas /Rokasgrāmata, IOTA,1998.- nublicēts
86. OECD Tax administration , 2006, p.123
87. Organizatorial structure of the Tax Administration of the CIAT , Member countries, Tehnical Publication,1998.-1999.,Panama:CIAT,1999.-7,9lpp.
88. Pētījums "Par uzņēmējdarbības vidi reglamentējošās institucionālās kapacitātes optimizēšanu MVU Latvijā salīdzinājumā ar Eiropas Savienības dalībvalstu praksi" SIA "Kodoliņš, Ostaškovs un partneri" veic saskaņā ar 2005.gada 1.jūlija iepirkuma līgumu Nr.EM 2005/73.
89. Pētījums: Latvijas uzņēmējiem vislielākās problēmas rada nodokļi un makroekonomiskā nestabilitāte [Elektronisks resurss]
90. Pirtilla J., *Tax evasion and economies in transition*,Helsinki: Bank of Finland 1999, s.123
91. Plumley, A. H. (1996). The determinants of individual income tax compliance: Estimating the impacts of tax policy, enforcement, and IRS responsiveness (Publication 1916, Rev. 11–96). Washington, DC: Internal Revenue Service., p.47
92. Praude V., J.Beļčikovs Menedžments, Vaidelote, R., 1996, 14-294lpp
93. Republikas tiesu prakse, izskatot krimināllietas par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Uzziņa. Senāta Krimināllietu departaments. Plēnuma un tiesu prakses vispārināšanas daļa. 2004.gada decembris, 34 lpp. Nublicēts
94. Roteberga V. Valsts ekonomisko situāciju analīze – 3 // Rīga: VAS, 2001
95. Silvani C. and Baer K.(1997), *Designing tax administration reform strategy: experiences and guidelines*, IMF Working Paper 97/30, Washington, DC: IMF, p.28
96. Spulle Ā. A. Praktiskais personālmēdžments, Rīga; Biznesa augstskola Turība, 1998., (303lpp), 24lpp
97. Starlings G., Valsts sektora pārvalde, Valsts administrācijas skola, 1999, 468-532lpp
98. Stiglitz, Joseph E. (2004).*Development Oriented Tax Policy*, Initiative for Policy Dialogue, Tax Task Force (mimeo) Columbia University, p.69

99. Stroža M. Fiktīvo sāpe jārisina kopīgi, DB, Nr.56, 06.03.2006
100. Taber, C. S., & Timpone, R. J. (1996). Computational modeling. Thousand Oaks, CA: Sage, p.129.
101. Tanzi, V. and Tsiouris, G. (2000) Fiscal reform over ten years of transition, IMF Working p.189
102. Thuronyi V., Tax law design and drafting, Washington, International Monetary Fund, 1996, s.328
103. Tversky, A., & Kahneman, D. (1992). Advances in prospect theory: Cumulative representation of uncertainty. *Journal of Risk and Uncertainty*, 5, 297–323. [CrossRef]
104. Veģe I. "Fiktīvās firmas rada lielus zaudējumus", DB, 04.04.2002., 4lpp.
105. Vehorn, Charles and John Brondolo (1999) "Organizational Options for Tax Administration" *Bulletin for International Fiscal Documentation*, (November), pp. 499- 512
106. Veisa V., Dienas bizness, Pēctecību plāno ikdienā, 01.08.2007.
- VID Ētikas kodekss, www.vid.gov.lv, skatīts 29.08.07
107. VIDskaitļos 2006., 6lpp., 2007.gada marts, VID
108. Weber M., THEORY OF Social and Economic Organizations (New York ; Free Press, 1947)
109. Wilensky, U. (1999). NetLogo. Retrieved January 2004 from <http://ccl.northwestern.edu/netlogo/>
110. Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27, 499–513.
111. Wong J.D. 1995, Local Government Revenue Forecasting, Public Budgeting & Financial Management, p. 7:315-335
112. Wu, G., & Gonzalez, R. (1996). Curvature of the probability weighting function. *Management Science*, p.42, 1676–1690.
113. Ziņojums par Latvijas tautsaimniecības attīstību, 2006., 129lpp.
114. Zvejnieks A. Nodokļi un nodevas. -R.:RTU, 1998.-293.lpp.
115. Антология мировой философии. Т.Н., М., Мысль, 1972, с.194-506
116. Бланшар К., Менеджер за одну минуту, 2007
117. Бокун Н.Ч. Исследование взаимосвязи теневой экономики и инфляционных процессов. Вопросы статистики. Научно –информационный журнал., 11/2006, с.13 (96)
118. Бризгалин А., Берник В., Головкин А., Попов О., Зарипов В., Налоги и на налоговое право, Аналитика –Пресс, М. 1997, с.57
119. Буравлев Ю. М., Горюнов А. Р. Проблемы выработки научного определения о нарушениях в налоговой сфере. Под редакцией В. А. Рыбакова, Рязань 2003. с.65-68
120. Витола И., Спрогис А. Международные конвенции и налогообложение нерезидентов // Латвияс Экономистс – 2001 – 7-8 стр. 35- 39
121. Гончаренко Л.И., Интеграция науки практики и образовательного процесса. Вестник Финансовой Академии, Финансы и статистика, 2006, с.160
122. Дадашев А.З., Налоговое администрирование в Российской Федерации, М., Книжный мир, 2002
123. Данилькевич Л. И. Налоговый контроль и санкции за налоговые нарушения: французский опыт // «Финансы», №10, 2004.)
124. Евстигнеев Е., Основы налогового планирования, ПИТЕР, 2004. с.14-34
125. Законодательство зарубежных стран. СПб. Юридический центр Пресс, 2001, 326 ст
126. Занадворов В С Теория налогообложения лекции
127. Зюльманова М. В., О показателях эффективности функционирования налоговой системы, ж. Налоговая политика и практика, 2006. номер 6
128. Иванова С., Искусство подбора персонала- Москва, издательство Альпина Бизнес Букс, 2005-(стр160) с,81с.
129. Каньязов Как улучшить налоговое администрирование Экономическое обозрение 2006 Номер 6
130. Кашин В. Налоговые соглашения России : международное налоговое планирование для предприятий // Москва: 1998. - 380 стр
131. Классики менеджмента. Под ред. М.Иорнера, СПб, Питер, 2001, с.180-289
132. Кейшс С., Тилта Е. Налоги, способствующие развитию регионов // Латвияс Экономистс – 2001 – №7-8 стр. 40-43
133. Коруков Ю.Г. Расследование налоговых преступлений. Криминалистика. Под ред. А.Ф.Волынского. М, 1999, 521 ст.
134. Красницкий В.А. Организация налогового администрирования. Диссерт. канд.экон.наук. Краснодар, 2000, с. 72
135. Кудрявцева В.Ю., А.В.Наумова. М. Юристъ, 2000, 493 ст.

136. Кудрявцев В. Н., Никитинский В. И., Самощенко И. С., Глазирин В. В., Эффективность правовых норм, М. 1980, с22
137. Кульчар К. Основы социологии права. М., 1981. с.241
138. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран, М. АО „Центр ЮрИнфоР”, 2003.,С. 202-209
139. Лазарев В. В., Эффективность правоприменительных актов, Казань, 1975.с. 112-175
140. Ларичев В. Д., Бембетов А. П. Налоговые преступления. М.: Экзамен, 2001, 336 с
141. Лукашина О. Секреты налогообложения - Рига : Merkūrijs LAT, 2000. - 461 стр
142. Лысенко Н. Бремя, которое мы несем // Латвияс Экономистс – 2001 - 12 стр. 18-20
143. Мал-Нейр Ф., Заставьте их работать „Добрая книга 2006(235), 39стр
144. Мелналксне И. Влияние налоговой системы на предпринимательскую деятельность в Латвии // Латвияс Экономистс – 2001 – 4 стр. 37-40
145. Миронова О., Ингерация научных направлений, Вестник финансовой академии, Изд. Финансы и статистика, 2006, с.164
146. Орлов М., Совершенствования налогового администрирования в контексте текущего этапа налоговой реформы, ж. Налоговая политика и практика Н. 11/2003
147. Оснапов М.Т., Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений, СПб.: Издательство СПбГУЭФ, 1997, с.289
148. Пенитенциарный Кодекс. Закон Эстонии. Правовые акты Эстонии 2001, 40, 365
149. Перонко И.А., Проблемы совершенствования налогообложения в Российской Федерации и пути их решения. Диссерт. канд. экон. наук. М., 2001, с.354
150. Пономарев А. И. Игнатова Т.В., Налоговое администрирование в Российской Федерации, М., Финансы и статистика, 2007., с.21-48
151. Попов Ю. Н., Тарасов М.Е., Теневая экономика, 2005. М. С20
152. Попов Ю. Н., Тарасов М. Е. Теневая экономика в системе рыночного хозяйства, М. изд. Дело, 2005.(239)
153. Рибеле М. Модели снижения налога на прибыль // Бизнес & Балтия.-2001.24.09.- № 63.-стр.
154. Романовский М. В., Врублевская О. В., Налоги и налогообложение, Питер, Санкт-Петербург, 2000, 347-524
155. Смирнов Р. О., Моделирование регрессивных налоговых шкал, Вестник Санкт-Петербургского университета, 2005., с. 147-с.153
156. Современное уголовное законодательство Китайской Народной Республики. Уголовный Кодекс КНР. М. "Муравей", 2002, 432 ст.
157. Тиханов Д., Липник Л., Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков, Альпина Бизнес Букс, М. 2004. С.12-52
158. Тютюриков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран Европа и США Москва ДАШКОВ и К 2002 39-151 стр
159. Уголовное законодательство зарубежных стран. Англия, США, Франция, Германия, Япония. Сборник законодательных материалов. Под ред. И.Д.Козочкина. М.
160. Уголовное право России. Особенная часть. Учебник. Под ред. Уголовное право зарубежных государств. Общая часть. Под ред. И.Д.Козочкина. М. ОМЕГА-Л, 2003, 577 ст.
161. Уголовное право. Часть общая, часть особенная. Учебник. Под ред. Л.Д.Гаухмана и др. М. Юриспруденция, 1999, 784 ст
162. Уголовный Кодекс Азербайджанской Республики. Редакционная коллегия серии
163. Уголовный Кодекс Республики Казахстан. Редакционная коллегия серии
164. Уголовный Кодекс Украины, Редакционная коллегия серии "Законодательство зарубежных стран". СПб. Юридический центр Пресс, 2001, 394 ст.
165. Уголовный Кодекс Эстонской Республики. Редакционная коллегия серии "Законодательство зарубежных стран". СПб. Юридический центр Пресс, 2001, ст.12-262 ст
166. Хажински А. Гуру менеджмента, СПб.: Питер, 2000, с.154
167. Халфина Р. О., Общее учение о правоотношении. М., 1974. С.47
168. Хасина Е.М. Дюбуа А.Б. Математическая модель коррупции в налоговых органах 2004
169. Цуриков В., Модель рационального поведения налогоплательщика, ж. Экономика и математические методы, том 43, н. 2, апрель-июнь, 2007. с3-11
170. Шаталов С., Налоговая политика и практика, 2005. Н5-с15
171. Юткина Т., Налоги и налогообложение, М. ИНФРА-М, 2001. с21-277

172. Яковлев А А Кузнецов ПВ Фомин АК Идентификация неформальных бизнес групп для целей налогового администрирования Научный доклад www.ASPE.SPB.RU